

# Türkiye’deki Muhasebe Sisteminin Gelişiminin Kurumsal Teori Çerçevesinde Açıklanması

Dr. Tuğba Uçma  
Muğla Üniversitesi - İİBF

## Özet

Hopwood’a (2007) göre muhasebe, bugün pratikte olduğu kadar politika oluşturmada da etkin duruma geçmiş bir alandır. Böylelikle muhasebe hem bir kurumsal alanı ifade edip kendi içerisinde bir dönüşüm süreci oluşturmakta, hem de bu dönüşüm sürecinden doğrudan etkilenen örgütlerin bu kurumsal alan içerisinde şekillenmelerine imkan tanımaktadır. Bu nedenle muhasebe sisteminin gelişiminin, kurumsal teori çerçevesinde açıklanması mümkün olabilmektedir. Bu çalışmada, kurumsal teoriye ulusal muhasebe sistemindeki gelişimin ya da dönüşümün açıklanması açısından başvurulmakta ve başlangıçta makro boyutlarda, arkasından da uluslararası boyutlarda yaşanan sürecin örgütler üzerindeki yansımaları değerlendirilmektedir.

**Anahtar kelimeler:** Muhasebe, Kurumsal Teori, Kurumsal İzomorfizm

**JEL sınıflandırması:** M41, M49

## Abstract (Explaining The Development Of Accounting Systems In Turkey In The Context Of Institutional Theory)

According to Hopwood (2007), accounting has been an effective field in making policy as well as in practicing. So accounting means both an institutional field included a conversion process in itself and gives permission to shape organisations which are affected from this process directly, in its institutional field. For this reason it can be possible to explain the development of accounting systems in the context of institutional theory. In this study, it is referred to institutional theory for explaining the development or transforming of national accounting systems and is evaluated the reflections of this process in organisations which is initially in macro level and then in international level.

**Key words:** Accounting, Institutional Theory, Institutional Isomorphism

**JEL classification:** M41, M49

## 1. Giriş

Literatürde, muhasebenin gelişimini ve uygulamalarını açıklamak için kurumsal teorinin teorik çerçeve olarak kullanılmasına sıklıkla rastlanmaktadır (Barbu vd.,2010:9). Bu çalışmalarda (Baker ve Barbu, 2006; Barbu vd., 2010; Burchell vd., 1980; Carruthers, 1995; Carpenter ve Feroz, 2001; Covaleski vd.,1993; Dillard vd., 2004; Hopwood, 1987; Hopwood ve Miller, 1994) muhasebe araştırmacıları muhasebe düşüncesinin gelişimini araştırmakta, onun nasıl ve neden değiştiğini açıklamakta, değişim üzerinde etkili olan sosyal, iktisadi, çevresel ve bireysel faktörler üzerinde durmaktadırlar. Bu çalışmalar sayesinde muhasebeyi kendi içerisinde sosyal ve politik bir faaliyet olarak ele almak kolaylaşmakta, böylelikle de uygulamaların içinde bulunduğu döneme ait ekonomiyi, kurumsallığı, siyasi ve sosyal çevreyi anlamak mümkün olabilmektedir (Previts vd.,1990).

Literatürde yer alan bu tür çalışmaların ortak özelliği eleştirel muhasebe çalışmaları olmalarıdır. Eleştirel muhasebe çalışmaları, muhasebenin geçmişteki, şimdiki ve gelecekteki durumunu anlamak açısından önemli ve gereklidir. Laughlin'e (1999:73) göre, toplum içerisindeki ve örgütlerdeki muhasebe süreçlerinin, pratiklerinin ve muhasebe mesleğinin rolünün eleştirel bir bakış açısı ile değerlendirilmesi değişen süreçleri, pratikleri ve mesleki gelişimleri yakalayabilmek açısından önem taşımaktadır. Bu eleştirel bağlantılar temelinde değişimin anlamlandırılması açısından gereklidir (Aktaran Fleischman ve Radcliffe,2003:9).

Belirtilen çalışmalarda eleştirel bağlantıların kurulabilmesi için, diğer disiplinlerde (sosyoloji, felsefe, psikoloji, davranış bilimleri vb. gibi) yer alan teorilerden yararlanarak değişimin sosyal temellerde açıklanması sağlanmaktadır. Bu çalışmada da ulusal muhasebe sisteminin oluşum sürecinin açıklanması amacıyla kurumsal teoriden yararlanılmaktadır. Bunun temel nedeni ise, kurumsal teorinin bir uzmanlık alanı içerisindeki dönüşümün anlaşılması açısından kolaylık sağlamasıdır (Covaleski vd.,2003:324). Bununla birlikte kurumsal teorinin kullanıldığı çalışmalardan görülebileceği gibi bu teori, muhasebe pratiklerinin içerisinde yer aldıkları sosyal kültür ve çevrenin anlaşılmasına, teknik ve idari süreçlerden geçen

muhasebe pratiklerinin rasyonelleşmesine ve meşruluğunun anlaşılmasına yardımcı olmaktadır. Sonuçta bu teori sayesinde kurumsal değişimin politik doğası anlaşılmakta ve değişim içerisinde yer alan dinamiklerin görülmesi sağlanmaktadır (Dillard vd.,2004:507).

Bu doğrultuda, çalışmanın temel amacını, Türkiye'deki muhasebe sisteminin gelişiminin kurumsal teori yardımıyla açıklanması oluşturmaktadır. Bununla birlikte çalışmada, muhasebe sisteminin gelişim süreci olarak 19. yüzyılın son çeyreği ile Cumhuriyet dönemindeki uygulamalardan günümüze kadarki süreçte yaşanan standartlaşma çalışmalarına, düzenlemelerden ve günün koşullarından doğrudan etkilenen muhasebe eğitimine yönelik yapılan aktarmalar ele alınmaktadır. Böylelikle de muhasebenin ulusal anlamda kurumsallaşmasını sağlayan tüm dinamiklerin, içinde bulunulan dönemin ekonomik, politik ve sosyal süreçleri ile birlikte açıklanması hedeflenmektedir. Yapılan düzenlemelerin hem bir alanın kurumsallaşmasına hem de bu durumun bir sonucu olarak örgütlerin kurumsallaşma sürecine nasıl doğrudan katkı sağladığı açıklanmaktadır.

## **2. Genel Hatları İle Kurumsal Teori**

Kurumsal teori genel olarak, biçimsel örgüt yapıları ile bu yapıların gelişimine katkı sağlayan sosyal süreçler arasındaki ilişkilere yönelik bir düşünme şeklidir (Dillard vd., 2004:508 Aktaran Bolat ve Seymen,2006:224). Bu temelde kurumsallaşma olgusu yeni normların, değerlerin ve yapıların mevcut normlar, değerler ve yapılar ile birleşmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu süreç, sosyal ilişkilerde denge ve tahmin edilebilirlik sağlamak ve buna bağlı olarak bu ilişkilerin devam etmesi gerçekleşmektedir (Apaydın, 2009:3). Bunun temel nedenini ise, kurumsallaşmanın sosyal bir süreç olarak görülmesi oluşturmaktadır (Scott,1987:496). Kısacası kurumsal yapıyı açıklayan teorinin temelini örgütlerin değişen normlara ve sosyal etkilere uyum sağlama eğilimleri yani kurumsallaşma süreçleri oluşturmaktadır. Eğer bunu yapmazlarsa doğal olarak meşruluklarını kaybedeceklerdir. Bu durum örgütleri, örgütsel yapılarının ve pratiklerinin homojenleşmesi için cesaretlendirmektedir (Rodrigues ve Craig,2007:742). Bu da literatürde

yer alan ve kurumsal teoriyi açıklayan birçok çalışmanın çıkış noktasını oluşturmaktadır.

Bilindiği gibi bu teorinin gelişimi yarım asırdan fazla bir süreyi kapsamaktadır. Özen (2007:241-242) bu tarihsel gelişim sürecini, 1980’li yılları kurumsal teorinin gençlik yılları, seksenli yılların sonlarını ve doksanlı yılların başlangıcını kurumsal teoriyi açıklayan yaklaşımların kendi aralarındaki farklılıklarının sorgulanmaya başlandığı yıllar ve doksanlı yılları devlet ve meslek kuruluşlarının örgütler üzerindeki etkilerini araştıran görgül çalışmaların devam ettiği yıllar olarak açıklamaktadır. Teorinin belirtilen gelişim süreci içerisinde literatürde kurumsal teoriyi açıklayan beş farklı yaklaşım bulunmaktadır. Bu yaklaşımlar aşağıdaki tablo üzerinde özetlenmektedir.

**Tablo 1. Kurumsallaşma Yaklaşımları**

Yıl	Araştırmayı Yapanlar	Kurumsallaşma Yaklaşımları	Kurumsallaşma Şekli	Örgütsel Amaç
1957	Selznick	Adaptasyon aracı	Değerler oluşturarak	Denge Legallik
1977	Zucker	Sosyal düzenin oluşması	Çevreyle birlikte ortak uygun ve anlamlı davranış geliştirip diğer bireylere aktararak	Uygunluk Meşruiyet
1977	Meyer ve Rowan	Sosyal düzenin oluşması	Paylaşılan değerler sistemi oluşturarak	Meşruiyet, Kaynakları artırma, Yaşamını sürdürme
1983	DiMaggio ve Powell	Adaptasyon aracı	Başarılı örgütleri taklit ederek	Belirsizlikten Kurtulma
1987	Friedland ve Alford	Bilinçsel ve normatif baskıları etkileme	Çıkarlarını korumak için kurumsal çevreyi değiştirerek	Menfaatlerin takip edilmesi

**Kaynak: Apaydın, 2009:4**

Kurumsal teorinin oluşmasına katkıda bulunan ve tabloda özetlenen öncü yapıtlara dayanarak teorinin temel tezini, örgütlerin yapı ve süreçlerini, içinde buldukları kurumsal çevreye adapte ederek biçimlendirmeleri oluşturmaktadır. Yani örgütlerin yaşamlarını sürdürebilmeleri için sadece teknik anlamda verimli olmaları yetmemekte, kendilerini meşru kılmaları gerekmektedir (Özen,2007:240-241). Bunu yapabilmek için de örgütlerin kurumsal çevrelerinden gelen baskılara cevap vermeleri ve örgütsel tercihlerini sosyal olarak kabul gören yapılara veya prosedürlere uydurmaları (Carpenter ve Feroz,2001:569) gerekmektedir. Bu tespit tüm çalışmalarda ortak noktayı oluşturmaktadır. Çalışmalarda temel farklılık ise, bu süreçte kurumsallaşmaya yaklaşım biçimi ve kurumsallaşma şeklidir. Bu temel farklılıkların sorgulanması beraberinde kurumsal teorinin kendi içerisinde görüş ayrılıkları taşımasına neden olmaktadır. Bu durum eski ve yeni kurumsal teori kavramlarını gündeme getirmektedir.

Bu çalışmalar içerisinde DiMaggio ve Powell'ın çalışması yeni kurumsal teoriyi açıklayan çalışma olarak gösterilmektedir. Bu çalışmanın yeni kurumsal teoriye sağladığı en önemli katkı olarak izomorfizm (eşbiçimlilik) ve örgütsel alan kavramlarının netleşmesi gösterilmektedir. DiMaggio ve Powell modern yaşam ile birlikte örgütlerin gittikçe daha fazla birbirlerine benzeştiklerini ileri sürmektedir. Bu süreç en büyük ussallaştırıcılar olarak devlet ve mesleklerin biçimlendirdiği yapısal değişim süreci olarak ifade edilmekte, sonuçta da süreç gereği örgütler birbirine benzeşmektedir (Özen,2007:263).

DiMaggio ve Powell (1983) örgütlerin aynı yapılara ve pratiklere uyum sağlama eğilimlerini oluşturan sürece izomorfizm adını vermektedir. İzomorfizm genellikle matematikte, kimyada ve biyolojide kullanılan bir terim olarak, örgütsel ve kurumsal bağlamda bir benzerlik olarak ifade edilmektedir (Rodrigues ve Craig,2007:741-742). DiMaggio ve Powell'a (1983:149) göre, izomorfizm kavramı homojenleşme sürecini en iyi ifade eden kavramdır ve aynı çevre şartlarına sahip olan bir popülasyon içerisindeki birimin diğerlerine benzeme süreci olarak ifade edilmektedir. Bu durumdan örgütlerin içerisinde buldukları çevrenin karakteristiklerine göre kendilerini değiştirmeleri

anlaşılmaktadır.

DiMaggio ve Powell'ın çalışmalarında izomorfizmi bir süreç olarak tanımlamaktadır. Bu süreç içerisinde iki tür izomorfizmden bahsedilmektedir. Bunlardan ilki rekabetçi ikincisi ise kurumsal izomorfizmdir. DiMaggio ve Powell'ın özellikle üzerinde durduğu ise, kurumsal izomorfizmdir. DiMaggio ve Powell'a (1983:150) göre, kurumsal izomorfizm üç mekanizma doğrultusunda meydana gelmektedir. Bunlar:

- *Zorlayıcı (Coercive) İzomorfizm*: Politik etkilenmelerden ve meşruluk sorunundan ortaya çıkmaktadır. Zorlayıcı izomorfizm, diğer örgütlerin resmi ya da resmi olmayan baskılarının ve örgütlerin içerisinde buldukları toplumun kültürel beklentilerine bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Bu baskılar kimi zaman bir güç, bir ikna etme aracı ya da bir davet şeklinde olabilmektedir. Ancak belirli koşullar altında örgütler bu baskılara cevap vermektedirler. Yani örgütün çevresi birçok yönden örgütün davranışlarını ve yapısını doğrudan etkilemektedir. Örneğin bir ülkedeki yıllık raporlar, bütçe, finansal raporlama gereklilikleri gibi yasal ve teknik gereklilikler örgütleri şekillendirmektedir. Bu durumda örgütler artan bir şekilde homojenleşmektedir (DiMaggio ve Powell,2007:150).

- *Taklitçi (Mimetic) İzomorfizm*: Bu tür izomorfizmde belirsizlik örgütleri taklitçiliğe iten bir güç olmaktadır. Amaçlar belirsiz olduğunda ve çevre sembolik belirsizliği yarattığında örgütler, diğer örgütleri kendilerine model alabilirler. Böylelikle belirsizliğe cevap verilmiş olmaktadır. Model alınan örgüt kimi zaman modellediğini bilmemekte, hatta taklit edilmeyi istememektedir. Sonuçta bu tür izomorfizmde örgütler kendilerini diğer örgütler ile benzer hale getirirler ve böylelikle daha meşru ya da daha başarılı hale gelirler (DiMaggio ve Powell,2007:151-152).

- *Kuralcı/Normatif (Normative) İzomorfizm*: Örgütsel izomorfik değişimlerin üçüncü kaynağı normatif izomorfizmdir ve genellikle uzmanlaşmaya bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Burada uzmanlaşma ile ifade edilen bir meslek türünün tüm üyelerinin ortaklaşa olarak koşullarını ve işin yöntemlerini tanımlaması ve mesleğin meşruluğuna ve temellerine katkı sağlaması anlamına gelmektedir. Uzmanlaşmanın iki yönü izomorfizm

açısından önemli olmaktadır. Bunlardan ilki üniversiteler tarafından verilen eğitim ve bilişsel temelli meşruluğuna sağlanması iken, ikincisi mesleki ilişkilerin kurulması ve artırılması dolayısıyla da yayılması şeklinde gerçekleşmektedir. Üniversiteler ve mesleki eğitim kuruluşları örgütsel normların gelişimi açısından önem taşımaktadır (DiMaggio ve Powell,2007:152-153).

Hangi mekanizma aracılığı ile gerçekleşirse gerçekleşsin kurumsal izomorfizm, bir örgütün kurumsal bir pratiğinin diğer örgütler ile uyumuna işaret etmektedir. Kurumsal çevre yapısı izomorfik sürecin oluşumunda temel belirleyicilerden biri olmakta (Dillard vd.,2004:509) ve örgütler de çevrelerindeki kurumları benimseyerek onlarla izomorfik yani eşbiçimli hale gelmektedirler (Özen,2007:256).

Örgütlerde gerçekleşen izomorfizm sürecini muhasebe açısından ele almak mümkündür. Örgüt teorisi ve muhasebe teorisi her ne kadar birbirine uzak alanlarmış gibi yansıtılsa da muhasebe örgütlerin rasyonelleşmelerinde etkin bir role sahip olmaktadır. Bunun temel nedeni olarak muhasebenin örgütlerin meşruluk kazanmalarında belirleyici olması gösterilebilir. Özellikle de muhasebe alanında yaşanan uluslararası standartlaşma yani homojenleşme sürecini en iyi ifade eden kavramın izomorfizm olduğu düşünüldüğünde, kurumsal çevre yapısına bağlı olarak ortaya çıkan taklitçi, normatif ya da zorlayıcı izomorfik eğilimler, çalışmanın teorik temelini kurumsal teorinin oluşturmasına neden olmaktadır. Kurumsal teori içerisinde yer alan bu yaklaşımın özellikle sonraki bölümlerde açıklanmakta olan ulusal muhasebe sisteminin gelişiminin ya da oluşumunun anlaşılmasını kolaylaştırması beklenmektedir.

### **3. Türkiye’deki Muhasebe Sisteminin Gelişiminin Kurumsal Teori Yardımıyla Açıklanması**

Hopwood’a (1988:9-10) göre, muhasebe örgütlerde ve sosyal ilişkilerde güçlü bir rol oynamaktadır. Muhasebe bilgisi algıları etkilemekte, dili değiştirmekte ve yeni eylemler için yeni olasılıklar sunabilmektedir. Bu durumda da muhasebe ekonomik eylemin gerçekleşmesinde aktif rol oynamaktadır. Muhasebe alanındaki özetlemeler ve nesnelleştirmeler

ekonominin içerisinde yaratılmaktadır. Bu nedenle de oluşan ekonomik bilgi örgütsel faaliyetleri, ilgileri ve tercihleri şekillendirmektedir.

Hopwood'un bu tespitinden yola çıkarak, muhasebe ve örgüt teorisi arasında yakın bir ilişki olduğu söylenebilir. Bu durum birbirine uzak görülen iki alanın yaklaşmasını da beraberinde getirmektedir. Yani örgüt teorisi içerisinde kullanılan yaklaşımların muhasebe uygulamalarını açıklamada kullanılabilmesi mümkün olmaktadır. Özellikle 1980'lerden itibaren bu duruma sıklıkla rastlamak mümkündür. Dillard vd. (2004:506) bu durumu muhasebe disiplininin, etkin piyasa teorisi, vekalet teorisi gibi teorilerin gelişen muhasebe tekniklerini ve sistemlerini açıklamada yetersiz kalması sonucunda ampirik başarısızlığa uğraması ve muhasebe disiplini için yeniden kavramsallaştırılmaya gidilmesi gerekliliği ile açıklamaktadır. Yine yazarlara göre bunun bir sonucu olarak muhasebe araştırmalarındaki sorular değişmiş ve araştırmacılar muhasebe nasıl etkiler ve nasıl etkilenir gibi sorulara daha iyi cevap arayabilmek amacıyla intel - disiplinler (disiplinler arası) çalışmaya başlamış ve farklı disiplinlerdeki teorilere başvurmuştur. Bu sorulara cevap verebilmek amacıyla da yararlanılan teorilerden biri kurumsal teori olmuştur. Böylelikle muhasebe pratikleri ve değişim süreçleri daha iyi ifade edilebilir hale gelebilmiştir.

Artan disiplinler arası çalışmalarda sıklıkla kurumsal teorinin kullanılma nedeni olarak, bu teorinin temelinde muhasebenin örgütlerde meşruluğun simgelerinden biri olarak gösterilmesi yatmaktadır. Bunda da kurumsal teorisyenlerin bu ilişkiyi açıkça vurgulamaları neden olmaktadır. Örneğin kurumsal teorisyenlerden Meyer ve Rowan kurumsallaşma sürecinde muhasebenin örgütlerde meşruluk simgesi olma durumuna yönelik değerlendirmeler yapmaktadır. Meyer ve Rowan'a (1977:340-341) göre, modern toplumlarda formel örgütsel yapılar yüksek oranda kurumsallaşmış şekilde oluşmaktadır. Bunun nedeni olarak örgütlerin kaçınılmaz bir şekilde normatif kuralları içermeleri ve sosyal yaşama gerçekler olarak dahil olmaları sayılmaktadır. Bu noktada da kurumsal kurallar, örgütleri ve yapılarını onları çevreleyen sosyal davranışlar ve ilişkiler açısından farklı bir şekilde etkilemektedir.



Bununla birlikte Meyer ve Rowan (1977) kurumsal kuralları rasyonelleşmiş toplumların efsane yapıları (myth structures) olarak görmektedir. Bu yapılar arasında Meyer ve Rowan muhasebeyi saymaktadır (Carpenter ve Feroz,2001:569; Miller,1994:9). Bu görüşe göre, bir toplumun rasyonelleşmiş ve kurumsallaşmış efsane yapılarının bir parçası olan muhasebe, yapılan araştırmalara da büyük katkılar sağlamaktadır. Birçok çalışmada da gösterilmektedir ki bir ülkede kullanılan muhasebe sistemleri o toplumun kültürel araçlarından ve kurumsal perspektiften bakıldığında da örgütlerin rasyonelleşme yollarından biri olmaktadır. Sonuçta muhasebe, modern toplumlarda örgütlerin kurumsallaşma süreçlerine doğrudan katkı sağlamaktadır (Miller,1994:10-11).

Burada ifade edilen ve kurumsal teorinin inceleme alanına giren kurumsallaşma süreci, özünde örgütlerin dış ve makro baskılara direnmek dolayısıyla da meşruluk kazanmak adına verdikleri cevaplar olarak (Kholeif,2008:7) gösterilebilir. Örgütler bu baskılara cevap verirken aynı zamanda sosyal normlara uyum sağlamaktadırlar (Carmona vd.,2001:143). Bunun temel nedeni ise, kurumsallaşma sürecinin doğrusal ve kaçınılmaz bir olgu olmasıdır. Bu durumda kurumsal teoriye göre, aktörler ve örgütler, örgütsel alanda paylaşılan sistemlerin anlamlarını geliştirmektedir. Bu inanış sosyal gerçekliğin, kurumsal mantığın ve örgütsel ilkeleri oluşturan sembolik yapıların yeniden yaratılmasına neden olmaktadır (Dambrin ve Lambert,2007:175-176). Böylelikle örgütler meşruluk kazanmaktadır. Muhasebe de tam bu noktada devreye girmektedir. Yani örgütler meşruluk kazanmak için sıklıkla formel yapılara başvurumaktadırlar. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ya da uluslararası muhasebe standartları ya da muhasebe eğitimi standartları bu formel yapılara birer örnek olarak gösterilebilmektedir. Sonuçta muhasebe sistemlerinin formel yapıları örgütün dışından gelen rasyonelliğin bir biçimi olmakta ve muhasebe çevreye karşı meşrulaşmanın bir aracı olarak kullanılmaktadır (Touren,2005:852-853).

Barbu vd.'ye (2010:9) göre muhasebe literatüründe yer alan ve kurumsal teoriyi esas alan çalışmalar, bu teoriye farklı yönlerden yaklaşmaktadır. Bunlar: (1) bir kurumsallaşma süreci, (2) farklı olasılıklar

arasındaki aktörlerin seçimi, (3) kurumsal izomorfizm ve meşrulaşma, (4) kurumsal çevre, (5) örgütsel alan, (6) homojenlik olarak sıralanmaktadır.

Bu çalışmada özellikle üzerinde durulan nokta kurumsallaşma süreci ile kurumsal izomorfizm ve meşrulaşma sürecidir. Bunun temelinde – yukarıda da açıklandığı gibi - muhasebenin bir meslek alanı olarak kendi içerisinde geçirdiği kurumsallaşma süreci ve bu sürecin örgütlerin kurumsallaşmasına olan katkısıdır. Küresel bir ifade ile, kurumsallaşma süreci doğrultusunda ülkeler kendi düzenleyici muhasebe sistemlerini ve standartlarını aktör ülkelerdeki düzenlemelere göre ayarlayabilirler (Rodrigues ve Craig,2007:742). Bu süreç sonucunda muhasebenin uzmanlaşması sağlanmaktadır. Özellikle teorik bilginin sofistike bir kombinasyonu olan, analitik gücü ve karar alma becerisini içerisinde barındıran muhasebe gibi bir uzmanlık alanının küresel bağlamda evrenselliği, bu alana potansiyel kavramsal yayılma açısından avantaj ve sosyo – politik büyüme fırsatı sağlamaktadır (Covaleski vd.,2003:326).

Ancak bu süreç her ülkede farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Kimi zaman kültürel çevre (Covaleski vd.,2003:327), kimi zaman içinde bulunulan dönemin iktisadi ve politik durumu (savaş dönemi gibi) mesleki gelişimin sağlanması ve sürdürülmesi açısından belirleyici olmaktadır. Örneğin bu durum sanayileşme ve Birinci Dünya Savaşı sonrasında maliyet muhasebesine duyulan ihtiyacın artması (Loft,1994:130), Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve Kanada arasında olduğu gibi ikili düzenlemeler, yaygın karakteristikler (örneğin din gibi) ya da coğrafik çevrelerin etkisi biçiminde (Avrupa Birliği - AB ve Güney Doğu Asya Devletleri Birliği – ASEAN) gerçekleşebilir (Rodrigues ve Craig,2007:742). Ya da ülkemizde olduğu gibi ulusal reformlarla birlikte belirleyici ülkelerden yapılan doğrudan aktarımlarla gerçekleşebilir. Bu durumda sayılan şekillerin tamamının gözlenmesi söz konusu olmaktadır.

Belirtilen örneklerin her biri, izomorfizmin üç temel şekli – zorlayıcı, taklitçi ve kuralcı - çerçevesinde açıklanmaktadır. Çalışmanın temel amacı doğrultusunda ulusal yapı incelendiğinde kurumsal izomorfizm sürecinin özellikle normatif ve zorlayıcı bir biçimde gerçekleştiği görülmektedir. Bununla birlikte ulusal muhasebe sisteminin gelişimi sadece muhasebe

pratiklerindeki değişim Şeklinde ele alınmamakta; aynı zamanda muhasebe eğitiminde yaşanan izomorfik eğilimlere de değinilmektedir. Bunun nedeni ise, DiMaggio ve Powell'ın ifade ettiği gibi normatif izomorfizm sũrecinin eğitim ile desteklenen bilişsel temelli bir sũreci de beraberinde getirmesidir. Çalışmada esas alınan tarihsel sũre çift taraflı kayıt sisteminin kabul edilerek uygulanmaya başlandığı 19. yũzyıldan ve gũnũmũze kadarki dũnemden oluşmaktadır. Bu tarihsel sũre bũlũmlendirmeye gidildiğinde öncelikle Fransız etkisinde kalınan dũnem, arkasından Alman etkisinde kalınan dũnem ve daha sonra da Amerikan etkisinde kalınan dũnem ile uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaşma dũnemi olmak üzere üç etkin dũnemin ortaya çıktığı gũrũlmektedir. Bu dũnemlerdeki gelişmeler izleyen bũlũmlerde kurumsal teori ile birlikte ele alınarak açıklanmaktadır.

### **3.1. 1850 – 1925 Fransız Etkisinde Kalınan Dũnem**

Ulusal muhasebe sisteminin gelişimi açısından dũnũm noktası olarak sayılabilecek bu dũnem Osmanlı'da merdiven kayıt tekniğinin terk edilip çift taraflı kayıt sisteminin tanınmaya başlanması ile birlikte açıklanmaktadır. Kendine özgũ bir devlet muhasebe sistemi bũnyesinde kayıt tekniği kullanan Osmanlı'da, özellikle Batılılaşma hareketleri bu dũnemdeki muhasebenin kurumsallaşmasında önemli bir rol oynamıştır. Belirtilen olaylar, ilgili dũnemdeki kurumsallaşma hareketlerinin kimi zaman normatif kimi zaman da zorlayıcı izomorfik eğilimler Şeklinde ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Fransız etkisinde kalınan dũnemde yapılan aktarımlara değinmeden önce bu dũnemin içerisinde belirleyici olan zorlayıcı izomorfik eğilimlere dikkat çekmek gerekmektedir. Bilindiği gibi zorlayıcı izomorfizmde gũ temel değişken olarak yer almaktadır. Burada iki paydaşın zorlayıcı etkisi bulunmaktadır. Bunlardan en etkilisi ve ilk sırada yer alanı devlettir. Devletin yaptığı dũzenlemeler örgũtler üzerinde doğrudan etkiye sahiptir (Touren,2005:854) ve bağlayıcıdır. Bu nedenle de yapılan aktarımlar aşağıda açıklanacağı gibi her ne kadar normatif izomorfizm sũrecini gũsterse de, temelinde zorlayıcı izomorfizm ile birlikte değerlendirilmelidir.

Akdoğan ve Aydın'a (1987:84) gũre, ilgili dũnemde muhasebenin

gelişiminde önemli olan etkenlerden biri gelişmiş Batılı ülkelerdeki muhasebe uygulamalarının “kopyacılık derecesine varan” etkileridir. Akdoğan ve Aydın’ın özellikle Tanzimat sonrasında ve Cumhuriyetin ilk yıllarına ilişkin yaptıkları tespiti Güvemli tarafından da desteklenmektedir:

*“Cumhuriyet’in batıya dönük uygulamaları muhasebe sistemi ve yönteminde, muhasebe eğitiminde ve muhasebe uygulamalarında kendini göstermiştir. Çift yanlı kayıt yöntemi ve bu yönteme uygun muhasebe düzeni eğitimi ve uygulamaları hemen benimsenmiş ve Cumhuriyet dönemi boyunca uygulanmıştır. Bu uygulama düzeninin hangi batı ülkesinden alınacağı hususunda tartışmalara neden olmuş yüzyılın ilk yarısında Fransa ve Almanya uygulamalarının egemenliği sürmüş yüzyılın ikinci yarısında da Amerika uygulamalarına dönüş yaşanmış ancak Avrupa Birliği üyelik başvurusu kara Avrupası düzeninden uzaklaşılmasını da sağlamıştır. Ancak tüm uğraşları **kopyalama, aktarma biçiminde olduğu için** Türk muhasebe yazarları dünya muhasebe kuramına bir katkıda bulunamamışlardır. XX. Yüzyılda Cumhuriyet döneminde muhasebe dünyasının gelecek kuşakların eleştirisine açık tek yanları bu olmuştur (Güvemli,2001:2).”*

Belirtilen tespitleri, gerçekleşen uygulamalar üzerinde görmek mümkündür. İlk olarak Tanzimat sonrasında yürürlüğe giren Ticaret Kanunu’na bakmakta fayda bulunmaktadır. Bilindiği gibi, 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanununun tercümesi olan 1850 sayılı Kanunname-i Ticaret tüccarların tutmakla yükümlü olduğu defterler ile ilgili olan hükümleri ile Türkiye’de muhasebeyi etkileyen ilk düzenleme olarak anılmaktadır (Akdoğan ve Aydın,1987:84). Hatta bu kanun ülkemizde muhasebenin kanunlar ile düzenlenmesinin başlangıcı olarak kabul edilmektedir (DPT Yayını,1973:32). Bu kanun Cumhuriyet’in ilk yıllarına kadar uygulamada kalmış ve ulusal anlamda muhasebe uzmanlığına yönelik düzenlemelerin yapıldığı ilk kanunun Fransa’dan aynen alınmış olması ya da aktarımının yapılması dikkat çekici olmuştur. Ancak aktarımın yapıldığı ülkenin o dönemdeki yakın ilişkilerde bulunulan Fransa olduğu düşünülünce çok şaşırtıcı olmadığı da görülebilecektir.

Bu dönemde muhasebenin kurumsallaşmasına yönelik çabalar

özellikle muhasebe eğitimi alanında kendini göstermiştir. Bunun temel nedeni ise, Osmanlı'ya çift taraflı kayıt sisteminin ancak bu dönemde girmiş olması nedeniyle bu tekniğin uygulanabilmesi için tekniği anlatan ders kitaplarının eksikliğidir. Bu durum da normatif izomorfizm sürecinin eğitim ile desteklenen yönünün anlaşılması açısından önem taşımaktadır. Gençoğlu (2009) belirtilen durumu şöyle özetlemektedir:

*“Çift yanlı kayıt yöntemi ile tanışma XIX. Yüzyılın ikinci yarısında olmuş ve Osmanlı bu dönemde çift taraflı kayıt yöntemine uyum sağlamak durumunda kalmıştır. Bu durum muhasebe eğitiminde de etkisini göstermiş, 1860'lı yıllara kadar Türk okullarının eğitim programlarında muhasebe dersi yer almamıştır ve muhasebe öğreti kitabı bulunmamaktadır. Bu dönemde muhasebe eğitimi yabancı okulların, özellikle Ermeni okullarının ders programlarında yer almış, muhasebe öğreti kitapları Ermeni asıllı yazarlar tarafından hazırlanmıştır. Çift yanlı kayıt yöntemine ilişkin Türkiye'de ilk kitaplar, Ermenice olarak hazırlanmış olup, 1828 ve 1830 yıllarında basılmıştır. Fransız kültürü ağırlıklı muhasebe öğretiminin XIX. yüzyılın ilk yarısı ortalarından, XX. yüzyılın ortalarına kadar yaklaşık yüz yıl boyunca devam ettiği ileri sürülebilir. XIX. yüzyıl ortalarına doğru Tanzimat sonrasında, sayısı 200'ü bulan Türk gencinin Fransa'ya gönderilmesi ve Paris'te bir Osmanlı okulunun açılması, XIX. Yüzyılın ikinci yarısı başlarında Türkiye'ye dönen bu Türk aydınlarının hem yönetimde etkili olmaları hem de Fransız muhasebe kitaplarını ve muhasebe öğretilerini Türkiye'ye getirmeleridir. Çift yanlı kayıt yöntemi, dünya standartlarına uygun olarak XIX. yüzyılın ikinci yarısında Türkiye'ye bu şekilde gelebilmiştir (Gençoğlu,2009:31-32).”*

Gençoğlu'nun değerlendirmesini ilgili dönemde yayınlanan ders kitaplarından ve ülkeye dönen öğrencilerin katkılarından görmek mümkündür. Örneğin 1869 yılında Fardis tarafından tercüme yoluyla yayınlanan fakat yazarının ismi verilmeyen *Usuli Defteri*, 1882 yılında Mekteb-i Fununi Harbiye Hennesi Hocası Binbaşı Ziya Bey tarafından Fransızca'dan çevrilen *Fenni Usuli Defteri*, 1880 yılında Fransız yazar Albert Maniliet'in yayınladığı eserin 1884 yılında Mektebi Fununi Harbiyeyi Şahane Umuru memuru olan Alaykatibi Muhittin tarafından *Usuli Defteri Cedit* adı altında yayınlanmış

olması bu dönemdeki çevirilere örnek olarak verilebilir. Yine Fransa’da okumuş olan Kirkor Kömürcüyan ve S. Nihat Kiver gibi  ğretim üyelerince yapılmış çevirilere de rastlanmaktadır (DPT Yayını,1973:32).

Bunlara ek olarak belirtilen dönemde ulusal düzeydeki birçok okulda ve birçok kurumda Fransız etkisinin olduğu çok açıktır. Örneğin 1883 yılında kurulan Hamidiye Ticaret Mektebi kurulduğu yılda Fransa’da benzer nitelikte olan *l’Ecole des Hautes Etudes Commerciales (HEC)* adını taşıyan okuldan ders programlarını almıştır (Üsdiken,2004:8). Yine 1854 Kırım Harbi’nden sonra ülkeye giren yabancı sermaye ile birlikte kurulan elektrik, havagazı, su gibi kamu hizmeti gören işletmelerde, demiryolları, tramvay, tünel gibi ulaştırma işletmeleri ve kömür, kurşun, bakır gibi maden işletmelerinde (DPT Yayını,1973:32) ve 1880 yılında kurulan Osmanlı Bankası muhasebe uygulamalarında da Fransa’nın etkisi olduğu görülmektedir (Akdoğan ve Aydın,1987:84). Hatta Osmanlı Bankası’nın ve D y n-ı Um miye İdaresi’nin yerli personeli yetiştirmek için açtığı kurslar da Fransız etkisinde kalınmıştır (DPT Yayını,1973:32; Hiçşaşmaz,1970:61).

Hem muhasebe öğreti kitaplarının Fransız kültüründen gelmesi hem de ticaret kanununun Fransız kökenli olması uygulamaya geçiş aşamasında çok büyük kolaylık sağlamıştır. Fransız muhasebe  ğretim kitaplarının birçoğunda ticaret hukukundan söz etmesi ve ticaret kanununu referans olarak göstermesi Türk yazarlarının da aynı yolu izlemesinde önemli bir rol oynamıştır (Güvemli,2000:597).

Ülkemizde yaşanan bu durum kurumsal izomorfizm açısından iyi bir örnektir. İlgili dönemde yaşanan gelişmeleri, gelişmekte olan ülkelerde yabancı ülkelerdeki muhasebe ve eğitim sistemlerini kendilerine adapte etmeye çalışmak olarak tanımlamak da mümkündür (Kholeif,2008:4; Üsdiken,2004:7). Bu uyum süreci içerisinde devlet belirleyici gücü oluşturmakta ve normatif izomorfik eğilimlerle aktarımlar yapılarak, kurumsallaşma sağlanmaktadır. Bununla birlikte dönemi kurumsal teori ile açıklamaya çalışırken içinde bulunan iktisadi ve siyasi çevreye bakmakta fayda bulunmaktadır. Miller’a (1994:29) göre, muhasebe bir ülkedeki iktisadi hayatın kendine özgü ve temel bileşeni olarak görülmekte ve muhasebenin büyümesi ya da gelişmesi

siyasi sistemlerin oluşumu ile birlikte açıklanmaktadır. Bu dönemde, özellikle Fransa ile olan ilişkiler düşünüldüğünde, ulusal muhasebe sistemini daha gelişmiş ve yakın ilişkide bulunan bir ülkeden almak çok da anormal durmamaktadır. Dahası Cumhuriyetin ilk yılları ve özellikle savaş sonrası iktisadi durum göz önüne alındığında bu belirsizlik ortamında sanayileşmiş bir ülkeden uyarlanmış muhasebe sistemlerini ya da düzenlemelerini almak ve bunları gerek örgütsel faaliyetlerde gerekse de eğitim alanında kullanmak süreci anlaşılır kılmaktadır.

### **3.2. 1926 – 1960 Alman Etkisinde Kalınan Dönem**

Ulusal muhasebe sisteminin gelişiminde Alman etkisinde kalınan dönem, Birinci Dünya Savaşı yılları ve sonrasına rastlamaktadır. Güvemli'ye (2003:137) göre bunun temel nedeni savaş döneminde Almanya ile olan müttefiklik durumudur. Bu durumun ulusal anlamda yansımaları ise, lise düzeyindeki eğitim programının muhasebe, ticari hesap ve hukuk ağırlıklı olduğu, yabancı dile özel bir önem verildiği özellikle Fransızca ve Almanca'nın birlikte okutulduğu biçiminde açıklamaktadır.

Ancak gerçek anlamda Alman etkisinin ulusal çapta hissedilme dönemi 1926'dan sonraya rastlamaktadır ve bu dönem üç bölümde incelenmektedir. Bunlardan ilki 1926 – 1938 yılları arasındaki dönemdir (DPT Yayını, 1973:33; Hiçşaşmaz, 1970:61). Güvemli (2001:8) bu dönemin 1930'lara kadar olan kısmının muhasebe açısından son derece önemli olduğunu belirtmektedir. Bunun temel nedeni ise, Cumhuriyet'in ilanı ile başlayan dönemin muhasebe uygulamalarını belirli ölçüde etkileyebilecek millileştirme çabalarına sahne olması ve 1929 dünya ekonomik buhranı ile birlikte muhasebenin hukuki çevresinin çizilmesine yönelik gösterilen çabaların olmasıdır. Bu çabalar sonucunda Ticaret Kanunu ve vergi yasalarına yönelik düzenlemeler hız kazanmıştır.

Bu dönemin ilk uygulaması 1926 yılında yürürlüğe giren ve Alman Ticaret Kanunu'ndan alınan 856 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'dur. Böylelikle Alman etkisi Türkiye'deki muhasebe sistemi üzerinde kendisini göstermeye başlamıştır. Bu kanunda şirket hesaplarının tutuluş şekli ile karın hesaplanması

üzerinde durulmuş, ayrıca hesap dönemleri ile sınırlı olarak envanter çalışmaları, bilanço, kar – zarar tablolarının düzenlenmesi gibi hususlar hükme bağlanmıştır (Akdoğan ve Aydın,1987:85; DPT Yayını,1973:33; Hiçşaşmaz,1970:61). Bu kanun Tanzimat döneminde Fransa'dan alınan kanundan uygulama açısından farklılık göstermektedir. Çünkü ilk kanun uygulanamamıştır. Arkasından Alman etkisinde kalınarak yapılan bu hukuki düzenleme için batıya uygun yasal koşullar oluşturularak uygulanabilmiştir. Yani 1926 yılında Ticaret Kanunu yenilenirken başta medeni kanun olmak üzere tüm yasal düzenlemeler batı standartlarına göre yenilenmiştir. Böylelikle Ticaret Kanunu uygulanabilir duruma gelmiştir (Güvemli,2001:2).

1930 -1938 yılları arasında ise, yapılan düzenlemeler hızlanmıştır. Özellikle devletçilik anlayışı ile birlikte sanayileşme çabalarının yoğunlaştığı dikkati çekmektedir. Bunun temel nedeni ise, 1930'lu yılların başında devletin sanayi kuruluşlarının Osmanlı'dan kalanlardan oluşması (Güvemli,2001:9) ve özel sektörün daha çok aile işletmeleri şeklinde gelişirken, kamu sektörünün payının İktisadi Devlet Teşekkülleri (İDT) ve bunların tekelci niteliğinden oluşmasıdır (Akdoğan ve Aydın,1987:83). Türkiye'de bugünkü anlamda ilk İDT temsil eden Türkiye Sanayi ve Maadin Bankası ve buna bağlı dört fabrika (Hereke, Feshane, Bakırköy Mensucat Fabrikaları ve Tosya Çeltik Fabrikası) sayılabilmektedir (DPT Yayını,1973:33).

Ancak bu zayıf sanayi alt yapısının gelişmesi amacıyla devlet aracılığı ile yatırımlar hızlandırılarak devam etmiştir. Bu yatırımların en iyi örneklerini Sümerbank ve Etibank, Eskişehir şeker fabrikası, Bakırköy bez fabrikası, Keçiborlu kükürt, Isparta gülyağı, Turhal şeker fabrikaları, Konya bez fabrikası, Kayseri bez fabrikası, Paşabahçe şişe – cam fabrikası, İzmit kağıt ve karton fabrikası, Zonguldak antrasit, Karabük demir – çelik fabrikası, Ereğli bez fabrikası, Malatya bez fabrikası, Nazilli basma fabrikası, Gemlik suni ipek fabrikası, Bursa merinos fabrikası oluşturmaktadır (Güvemli,2001:9).

Başlangıçta İDT'nin faaliyet alanları çok geniş olmadığı için ulusal anlamda muhasebe uygulamaları devam etmiştir. Bu işletmelerdeki hesap organizasyonları Prof. Nihat Kiver tarafından hazırlanmıştır. Bu dönemde yapılan değişimler, ulusal anlamda bir taraftan hesap kadrosunun ve buna



dayanan genel bir hesap planının yerleşmesini sağlamış, diğer yandan da muhasebenin işletmenin dinamizmini yansıtan faaliyetlerinin rakamla ifadesini temsil eden hesapların tutulmasını sağlamıştır (DPT Yayını,1973:33-34). Ancak artan sanayileşme çabaları sonucunda kurulan fabrikalardaki faaliyet alanları genişlemiş ve hesap organizasyonları da güçleşmiştir. Bu durumda yine Almanya'daki muhasebe uygulamalarına başvurulmuş ve Alman Profesörlerden Sachsenberg davet edilmiş ve özellikle işletme muhasebesini kurmakla görevlendirilmiştir (DPT Yayını,1973:33).

Sachsenberg'in düzenlemelerine geçilmeden önce, çalışmanın temel amacı doğrultusunda kurumsal izomorfizm açısından Almanya'nın bu dönemde belirleyici ülke seçilme nedenlerine değinmekte fayda bulunmaktadır. Bu durum ülkemizde yaşanan kurumsal izomorfik eğilimleri açıklamak açısından önem taşımaktadır. Özellikle yirminci yüzyılın ilk yarısında Alman bilanço teorilerinin ve hesap planının uluslararası muhasebe literatürüne sağladığı katkılar bilinmektedir. Almanya'da 1902 yılında tramvay işletmelerinin, 1908 yılında seramik sanayinin hesapları için hazırlanan hesap planları ile başlayan ve gelişerek devam eden Alman muhasebe uygulamaları, Birinci Dünya Savaşı sonrasında kalıcı ve ciddi anlamda hesap planı çalışmalarına dönüşmüştür (Güvemli,2001:427). Bunun temel nedeni ise Loft'a (1994:130) göre, savaşın sonunda endüstriyel ve sosyal düzene ilişkin yeni beklentiler ortaya çıkması ve bu yeniden oluşum döneminin maliyet muhasebesine de yeni bir yaklaşım getirmesidir. Bu süreç artan sanayileşme hareketleri ile birlikte hız kazanmış ve maliyet muhasebesi tüm Avrupa'da daha önemli hale gelmiştir (Loft,1994:133). Bu da Alman muhasebe uygulamalarının dünyada önemli yer bulmasına neden olmuştur.

1920'lerde bu sürecin belirleyicileri olarak Alman işletme ekonomisti Eugen Schmalenbach ve Fritz Schmidt görülebilir. Bilançonun fonksiyonu ve doğası üzerine kuramsal bir tartışma şeklinde başlayan bu süreç (Schmalenbach'ın "Dinamik Bilanço Teorisi" ve Schmidt'in "Organik Bilanço Teorisi") muhasebe düşününe çok önemli katkılar yapmıştır (Graves,1992:80). Bu çalışmada iki teori içerisinden Schmalenbach'ın dinamik bilanço teorisi üzerinde durulmaktadır. Bunun temel nedeni dinamik

bilanço teorisi kapsamında Genel Hesap Planı kavramı ilk kez 1927 yılında Schmalenbach tarafından kullanılmış olması ve sanayi işletmeleri açısından bir hesap planı önerisinde bulunması oluşturmaktadır (Güvemli,2001:427). Bu durum Sümerbank açısından Alman muhasebe uygulamalarının esas alınmasını da açıklamaktadır.

Schmalenbach'ın dinamik bilanço teorisi, 1908 – 1919 yılları arasında Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung (Ticari İlimlere Ait Araştırmalar Dergisi) adlı dergide yayınlanan Amortismalar, Periyodik Sonuçlar, Bilançoda Sonuçların Hesaplama Teorisi, Dinamik Bilanço yönteminin temelleri adını taşıyan makaleler ile ortaya konarak (Güvemli,2001:352), 1919 yılında yayınlanan “ Dinamik Bilanço” (Dynamische Bilanz) isimli kitap ile literatüre girmiştir. Schmalenbach'ın dinamik bilanço teorisinde bilanço sadece elde edilen gelir ve gider hesaplarının arasındaki ilişki üzerine odaklanmaktadır. Schmalenbach burada statik bilanço teorisini geleneksel olarak nitelendirmekte ve dinamik bilanço yardımıyla gelir hesaplamalarını anlatmaktadır (Graves,1992:80-81; Yayla ve Uçma,2009). Yine Schmanlenbach bu teoride bilançoyu bir araç olarak görmekte ve dinamik bilanço yardımıyla kar - zarar hesabının ulaşılmasına yardımcı olduğunu söylemektedir (Graves,1992:83; Yayla ve Uçma,2009).

Bu teoriye bağlı olarak geliştirilen hesap planı ile hazırlanan bilançoda duran varlıklara öncelik verilerek varlıkların düzenlenmesi, bilançonun kaynaklarının öz sermayeden başlanarak düzenlenmesi söz konusu olmaktadır. Sümerbank'ın finansal tablolarının da bu teori esas alınarak düzenlendiği görülmektedir (Güvemli,2001:503). Bununla birlikte Sachsenberg sadece işletme muhasebesinin uygulamasını göstermekle kalmamış, aynı zamanda Türkiye'de masraf türleri, masraf hamilleri, icmal ve tevzi tabloları kavramlarının yerleşmelerini sağlamıştır (Akdoğan ve Aydın,1987:85; DPT Yayını,1973:33; Hiçşaşmaz,1970:61).

Alman etkisinde kalınan bu ilk dönemde sadece muhasebe uygulamaları açısından bir etkilenme söz konusu olmamış, aynı zamanda eğitim reformuna bağlı olarak muhasebe eğitiminde de önemli aktarımlar yaşanmıştır. Nazi Almanyası'nın baskısı ile Türkiye'ye göç eden çeşitli

alanlardaki Yahudi asıllı Alman bilim adamlarının Türk yüksek öğretiminde belirleyici rol oynadıkları bilinmektedir (Çelik,2007; Güvemli,2001; Neumark,2008; Üsdiken,2003; Üsdiken,2004; Yayla ve Uçma,2009). Bununla birlikte bu ilk dönemde özellikle 1937 yılının ilkbaharında yurt dışında yüksek öğrenim gören Türk gençlerinin % 80'ninin Almanya'da bulunduğu bilinmektedir (Koçak,1991:181).

Bu bilim adamlarından Alfred Isaac'ın, Fritz Neumark'ın ve Ernst Hirsch'in muhasebe düşüncesinin çağdaş anlayış içerisinde gelişmesine çeşitli yönlerden katkıları olmuştur. Isaac, Türkiye'deki işletmecilik disiplinin kurucusu sayılmaktadır. Isaac işletme disiplinin yanı sıra ulusal muhasebe eğitimine de önemli katkılar sağlamıştır (Çelik,2007:46). Isaac'ın İstanbul'a geldiği yıllarda Türkiye'deki üniversitelerde işletme disiplini okutulmamaktaydı. Isaac sayesinde Türkiye'de işletme iktisadı adı altında bir ders lisans ders müfredatlarına alınmış ve doktora yapılabilecek alanlardan biri sayılmıştır (Üsdiken,2003:126). Bununla birlikte Isaac'ın muhasebe kitaplarının (Muhasebe Nazariyatı, Muhasebe Tatbikatı, Sigorta Muhasebesi) da bu dönemde basıldığını belirtmek gerekmektedir (Güvemli,2001:342). Neumark'ın ve Hirsch'in katkıları ise, Alman etkisinde kalınan üçüncü dönem içerisinde detaylandırılarak anlatılmaktadır.

Böylelikle Alman etkisinde kalınarak geçirilen dönemin ilk aşaması bitmiştir. İlgili dönemde uygulanan devletçilik anlayışı ile birlikte içe dönük iktisadi müdahaleler ulusal anlamdaki sanayileşme hareketleri açısından ciddi adımlar olarak değerlendirilmektedir (Boratav,2004:67-70). Bu durumu Sümerbank gibi açılan fabrikalar üzerinde görmek mümkündür. Yaşanan iktisadi gelişmeler ve uygulanan politikalar doğrultusunda bu dönemde gerçekleştirilen muhasebe uygulamaları da dikkat çekicidir. Sümerbank'ın muhasebe sistemi ve genel hesap planı bu ilk aşamada yapılan en büyük adım olarak değerlendirilmektedir. Bu gelişme Alman etkisinde geçirilen ikinci aşamanın başlamasını da hızlandırmıştır. İkinci aşamanın uygulamalarına değinmeden önce, bu süreçte de normatif ve zorlayıcı izomorfik eğilimlerin devam ettiğini belirtmek gerekmektedir. Çünkü yapılan her aktarımın temelinde yasa ile getirilen düzenlemeler yer almaktadır. Ancak bu dönemde sadece

aktarma işlemi olmakla kalmamış, aynı zamanda yayılma da gerçekleşmiştir. Bunu Sümerbank'ın muhasebe sisteminin ve genel hesap planının bütün İDT için olduğu kadar birçok özel teşebbüsler için de bir örnek ve hareket noktası oluşturmasından görmek mümkündür. 1938 yılında çıkartılan 3460 Sayılı kanun bunun göstergesidir (Akdoğan ve Aydın,1987:85; DPT Yayını,1973:33; Hiçşaşmaz,1970:61). Bu kanun sayesinde muhasebe alanında gerçekleşen yapılanmanın tüm ülkedeki işletmelerde uygulanması için uygun alt yapının hazırlanmasına olanak tanımış ve sonuçta da yayılmıştır.

Dönemin ikinci bölümünü oluşturan 1939 – 1947 yılları arasında ise, 1938 yılında yürürlüğe giren 3460 sayılı kanun sayesinde önceki dönemde yapılan gelişmeler daha da ileriye taşınmış ve bu işletmelerin işletme bütçesi sistemine göre yönetimlerini sağlamıştır. Bu kanun sayesinde işletmelerin bilançolarına ve faaliyet raporlarına karşılaştırılabilirlik şartı gündeme getirilmiştir. Ancak Ticaret Kanunu ve ilgili diğer mevzuat (özellikle vergi mevzuatı) nedeniyle işletmeler arası sağlıklı karşılaştırılabilirlik sağlanamamıştır (DPT Yayını,1973:35). Bu durum bir sonraki gelişmenin vergi mevzuatında yapılacağına bir işareti olmuştur.

Bununla birlikte Alman etkisinin başladığı ikinci dönemin başında 1939 yılında faaliyete geçen Yüksek Denetleme Kurulu'nun görevli olduğu mali ve verimlilik kontrolleri alanlarında bir çalışma rehberi hazırlanması için Cenevre'den "*Société Anonyme Fiduciaire Suisse*" şirketi davet edilmiştir (DPT Yayını,1973:35). Bu işletme tarafından 1940 yılında Yüksek Denetleme Kurulu'nun ilk Denetleme Kılavuzu hazırlanmıştır ([http://www.ydk.gov.tr/kilavuz\\_hakk.htm](http://www.ydk.gov.tr/kilavuz_hakk.htm) Erişim Tarihi: 10.06.2011). İlgili dönemde özellikle İsviçre'den uzmanlık alınmasının temel nedeni olarak İsviçre'de 1911 yılında çıkartılan ve 1936 yılında düzeltilmiş haliyle yürürlükte kalan Borçlar Kanunu'nda yer alan yasal denetçilerin atanması ve görevleri ile ilgili hükümlerin yer alması (Oldham,1989:422) ve İsviçre'nin genel hesap planının Schmalenbach'ın planına dayandığı gösterilebilir (Güvemli,2001:437). Bu düzenleme muhasebe alanındaki kurumsallaşma çalışmalarının izomorfizmle açıklanmasını destekleyecek niteliktedir. Çünkü ulusal anlamda muhasebe sisteminin kurulması açısından o döneme ilişkin uzmanlaşmış alanlar

incelenmiş ve en iyi örnekler üzerinden aktarma yapılmıştır. Böylelikle hem muhasebe alanının kurumsallaşması sağlanmış hem de örgütlerin muhasebe uygulamaları eşbiçimli hale getirilmiştir.

İkinci Dünya Savaşı'nın sona ermesinden sonra savaşa ekonomisinden çıkılıp batılı ülkeler ile artmaya başlayan ilişkiler sonucunda Türkiye'de yeni iktisadi ve mali sorunlar gündeme gelmiştir (Hiçşaşmaz,1970:62). Bu sorunların temel nedeni ise, 1940 ve 1945 yılları arasında yaşanan savaş nedeni ile ortaya çıkan iktisadi kesinti oluşturmaktadır (Boratav,2004:81). 1946 yılında bu durgunluğu gidermek amacıyla hazırlanan Beş Yıllık Sanayi Planı ile kalkınma ve sanayileşme hareketlerinde devletin öncülüğünün zorunlu görülmüştür (Boratav,2004:97). Bu durumun bir sonucu olarak muhasebe uygulamaları açısından yeniden düzenleme yapılması gerekliliği ortaya çıkmış ve Alman etkisinde kalınan üçüncü dönem başlamıştır. Üçüncü dönem 1947 ve 1960 yılları arasına rastlamaktadır ve bu dönemde en önemli gelişme olarak da vergi reformunun gerçekleşmesi gösterilebilmektedir.

Vergi reformunun gerçekleşmesinde de yine Alman etkisi yaşanmış ancak gerçekleşen aktarımın özellikle eğitim reformunda rol oynayan bilim adamları ile birlikte olmuştur. 1930'ların başında Türkiye'ye göç eden Yahudi asıllı Alman bilim adamı Prof. Firtz Neumark ve Almanya'da öğrenim gören Hesap Uzmanı Ali Alaybek'in vergi reformunda aktif rolleri olmuştur. Bu dönemde yaşananları Neumark aşağıdaki gibi anlatmaktadır:

*“...Bizzat bana değişik vesilelerle belirli iktisadi ve mali politika kararlarını etkilemek nasip oldu. Çabalarımın temelinde ülkenin vergilendirme sistemini modernleştirmeye ve rasyonelleştirmeye yardım etmek isteği yatıyordu. .... Kısa bir süre sonra genç, çok yetenekli ve Avrupa, öncelikle de Alman kurumlarını iyi tanıyan ve en azından benim kadar reform istekli maliyeciler bir müttefik buldum: Ali Alaybek. Üst makamlarla yapılan görüşmelerden sonra en sonunda maliye bakanını ve onun aracılığı ile tüm bakanlar kurulunu vergi reformunu görüşmek için küçük bir bilirkişi komisyonu kurulmasının gerekliliği konusunda ikna etmeyi başardık. ....yıllar süren yoğun çalışmalar sonunda geniş kapsamlı bir rapor düzenleyerek Almanya tipi bir vergi düzeninin kurulmasını, gelir, kurumlar ve esnaf – sanatkarlar*

*için de bir tür verginin getirilmesini önerdi. ....savaş bittikten az sonra (1950) reform tasarılarını esasta bir değişikliğe uğramadan kanun haline getirmek mümkün oldu. .... gerçekten de geçen yaklaşık otuz yıl boyunca gelir vergisi ve kurumlar vergisi Türk vergi sisteminin temel direkleri haline gelmiştir (Neumark,2008:239-241).”*

1949 yılında tamamlanıp 1950 yılında yürürlüğe girmiş bulunan vergi reformuna ilişkin mevzuat eskisine kıyasla daha çok geniş bir mükellef kitlesinin muhasebe konuları ile yakından ilgilenmesini gündeme getirmiştir (Hiçşaşmaz,1970:62). Bu reform ile birlikte gelen bazı hükümlerin muhasebe üzerindeki etkileri günümüzdeki muhasebe uygulamalarının temelini atmıştır (Akdoğan ve Aydın,1987:85; DPT Yayını,1973:33; Hiçşaşmaz,1970:61). Bu durum da gerçekleşen kurumsal izomorfizmin boyutunu göstermektedir.

Bununla birlikte bu dönemde 1957 yılında çıkarılan 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu için de yine Alman etkisinden bahsetmek söz konusudur. Neumark ile benzer şekilde Türkiye’ye göç eden Yahudi asıllı Alman bilim adamı Prof. Ernst Hirsch başkanlığında bir komisyon tarafından bu kanun hazırlanmıştır. Bu kanun ile de özellikle anonim ortaklıkların muhasebe düzenine ilişkin bazı şekil ve esas zorunlulukları getirilmiştir (Akdoğan ve Aydın,1987:86). Bu kanunun temel özelliği vergi tekniği ve muhasebe uygulamaları açısından belli prensipler getiren Vergi Usul Kanunu’ndan etkilenecek, kayıt düzeni açısından işletmeleri yeni bir düzene sokmuş olması (Hiçşaşmaz,1970:62) ve işletmeleri ilgilendiren maddeleri modernize etmiş olmasıdır (DPT Yayını,1973:35).

Alman etkisinde kalınan üçüncü dönemin en önemli özelliği, ulusal muhasebe sisteminin oluşturulmasında özellikle Türkiye’de yer alan Alman bilim adamlarının etkin rol oynamasıdır. Bununla birlikte Alman etkisinde geçen yaklaşık yarım asıra yönelik genel bir değerlendirme yapıldığında, Alman hesap planı ve mali tablolarına göre hazırlanan finansal tabloların 1960’lı yıllarda da devam ettiğini söylemek de mümkündür (Güvemli,2001:503). Bu süreçte hazırlanan metinlerde dönemlerin planlanmış ve gerçek faaliyet sonuçlarının mukayese edilmeleri esasına göre hazırlanmış bilanço, kar – zarar tabloları hakkında oldukça ayrıntılı bilgiler ve oran

analizlerinin esasları ortaya konmuş ve araştırma amacıyla işletme tablolarına uygulanması gereken analitik modelleri sağlanmıştır (DPT Yayını,1973:35). İlgili dönemde sanayileşmeyi ve aynı anda bir disiplinin kurumsallaşmasını sağlamak için kültürel çevrenin örgütsel dönüşümde kullanılmasının ne kadar etkili olduğu görülmektedir. Gerçekleşen uygulamaların aktarımlar şeklinde, devlet aracılığı ile ve normatif tabanlı gerçekleşmiş olması, ulusal muhasebe sisteminin uluslararası anlamda meşruluk kazanması açısından önem taşımaktadır. Bununla birlikte özellikle eğitim reformu ile birlikte gelen Alman bilim adamlarının hem muhasebe eğitime hem de muhasebe uygulamalarına yaptıkları katkı, gerek yetiştirdikleri öğrenciler gerekse de yaptıkları işlerden açıkça görülmektedir. Böylelikle muhasebe geliştirmekte olan bir ülke açısından uluslararası arenada yer bulması adına bir meşrulaştırma aracı olarak görülmektedir (Carmona vd.,2001:145). Sonuçta da hem alanın kurumsallaşmasına hem de örgütlerin kurumsallaşmasına katkı sağlanmaktadır.

### **3.3. 1960 ve Sonrası – Amerikan Etkisinde Kalınan Dönem ve UFRS’ye Geçiş**

Fransız etkisiyle başlayan, Alman etkisinde devam eden kurumsallaşma süreci, Amerikan etkisinde gelişen yeni bir sürece dönüşmüştür. Bu dönemde özellikle de yüzyılın sonuna kadar Batı Avrupa ve Amerikan etkisi altında kalınarak karma bir yapıda ulusal muhasebe sisteminin gelişimi sağlanmıştır. Muhasebe düşüncesinde Amerikan etkisi, Türkiye – Amerika arasındaki siyasi ve iktisadi yakınlaşma ile ortaya çıkmışsa da Batı Avrupa ülkelerindeki uygulamalardan kopulmamıştır. Bunun temel nedeni ise, Türkiye’nin önce Avrupa Ekonomik Topluluğu sonra da Avrupa Birliği içerisinde yer alan ülkeler ile devam eden ilişkileridir (Güvemli,2001:13). Bu dönemde yaşanan gelişmelere değinmeden önce özellikle tüm dünyada aktif bir şekilde – başlangıçta yavaş olsa da sonradan ivme kazanan – başlayan uluslararasılaşma sürecini en iyi ifade eden kavramın kurumsal izomorfizm olduğunu söylemek gerekmektedir. Bu süreçte yapılan aktarmalar önceki dönemdeki gibi kopyalama niteliğindeki aktarımlar ile değil daha çok normatif temelli çoğu

zaman da zorlayıcı izomorfizm ile birlikte açıklanmaktadır.

Her ne kadar 1960'lı yıllara kadar Alman etkisinin belirgin bir biçimde hissedilse de özünde Amerikan etkisi 1950'li yıllarda başlamıştır. Bunda özellikle İkinci Dünya Savaşı'na giren Amerika'nın artık bir dünya gücü olması (Fendoğlu,2008:343) ve savaştan mağlup çıkan Almanya'nın Avrupa'daki üstünlüğünün yerini Amerika'nın alması önemli rol oynamaktadır. Bu dönemde etkin bir biçimde başlayan iktisadi destekler Türkiye'deki yapıyı da derinden etkilemiştir. Bu desteklerin başında Marshall Planı gelmektedir. 1948 yılı Türkiye için ulusal bağımsız kalkınma hareketi döneminin sonu ve liberal dünyaya açılan bir devrin başlangıç yılıdır. Truman Doktrini ardından Savaş'ın Avrupa üzerinde yarattığı hasarı karşılama amacı ile dünya gündemine düşen Marshall Planı, uluslararası güç dengesinin Amerika lehine değiştiği yeni bir dönemin başlangıcını oluşturmaktadır. 1948 yılında yoğun çabalar sonucu Amerikan yardımı kapsamına alınan Türkiye'nin devlet dairelerinde idari yapıyı dönüştürecek rasyonelasyon çalışmaları, hükümetin özel sektörün önünü açacak beyanatları, tarım ve ticarete serbestleşme girişimleri Türkiye için gelecekte önemli sonuçlar doğuracak tedbirler arasındaydı (Dik,2008:947). Türkiye'deki muhasebe alanındaki Amerikan etkisinin başlamasına neden olan bir diğer olay ise, Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası Kurulu'nun, Demokrat Parti'nin büyük bir çoğunlukla iktidara gelmesiyle sonuçlanan 14 Mayıs 1950 genel seçimlerinin ardından, 18 Haziran 1950 tarihinde, Türkiye'ye gelmiş olması (Albayrak,2004) ve James M. Barker başkanlığında Türkiye'nin iktisadi durumu hakkında bir yıl süren bir çalışma sonucunda bir rapor yayınlamasıdır. Bu raporun muhasebe sistemi açısından en önemli özelliği, bu raporda Türkiye'deki muhasebe eğitiminin ve muhasebecilerin ruhsatları konusunda acil bir sisteme ihtiyaç duyulduğunun belirtilmesidir. Bununla birlikte yine bu rapora göre, muhasebe terminolojisinde ve muhasebe pratiklerinde tek tip bir düzenlemeye ihtiyaç duyulduğu belirtilmiştir (Brookner ve Heilman,1960:33). Bu rapor sonucunda da Amerikan etkisi özellikle muhasebe eğitimi alanında hissedilmeye başlanmış ve tek düzen muhasebe sistemine yönelik çalışmalar artmıştır.



Anlatılanlar doğrultusunda Türkiye’de muhasebenin kurumsallaşması konusunda yapılan en önemli çalışmaların 1960 yılından sonra gerçekleştiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Bunu destekler nitelikte 1962 yılı sonrasında ulusal iktisat politikalarının planlama tabanına oturtulmuş olması ve özel yatırımların desteklerden yararlanmak için Devlet Planlama Teşkilatı’nın plan hedeflerine uygunluğunu denetleyen diğer kamu kuruluşlarının onayına ihtiyaç duyulması da (Boratav,2004:118) bu süreçteki gelişmeleri açıklamak açısından önemlidir. Dönemin muhasebe çalışmaları incelendiğinde yapılan değerlendirmeyi görmek mümkün olmaktadır. Başlangıçta bu çalışmalar özellikle çeşitli kurumların bünyesinde raporlar hazırlanarak durumun tespit edilmesi ve eksikliklerin belirlenmesi şeklinde başlamış ve ardından hazırlanan raporlar sayesinde iyileştirmeye yönelik çalışmalara dönüşmüştür. Bu çalışmalar ve sonuçları aşağıda özetlenmektedir (Akdoğan ve Aydın,1987:86-94):

- *1961 - İktisadi Devlet Teşekkülleri Revizyon Komitesi ’nin Düzenlediği Rapor:* Raporun tamamlanma tarihi 1962’dir ve raporun sonucuna göre yeniden düzenleme komisyonu kurulması gerektiği belirtilmiştir.
- *1962 - İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadi Enstitüsü ’nün Hazırladığı Rapor:* Muhasebe ilkelerinin saptanması görevi verilmiştir. Raporun sonucuna göre de tekdüzen sistemin Anglo - Sakson uygulamalarına dayandırılması gerektiği belirtilmiştir.
- *1964 – İktisadi Devlet Teşekküller Yeniden Düzenleme Komisyonu ’nun Düzenlediği Rapor:* Muhasebe tekniklerinin tek tipleştirilmesi için gerekli esasların belirlenmesi için hazırlanan bir rapordur.
- *1968 – Devlet Planlama Teşkilatı Bünyesinde Yapılan Çalışmalar:* Bu çalışmalar yaklaşık olarak 1977 yılına kadar devam etmiştir. Bu çalışmalarda Amerika’daki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden yararlanılması gerekliliği vurgulanmıştır.

Çalışmalardan da görülebileceği gibi, ortak olan nokta Anglo – Sakson muhasebe modellerine yapılan vurgudur. Bunun temel belirleyicisi olarak bu dönemde Amerika’da Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA)

tarafından yapılan normatif baskılar sonucunda hazırlanan önemli bir çalışma gösterilebilir. Amerika’da 1959 yılında muhasebe işlemleri ve terminolojisi üzerinde etkili olan AICPA, bünyesinde Muhasebe İlkeleri Kurulu’nu (Accounting Principle Board – APB) oluşturmuştur. Bu kurulun talebi üzerine Paul Grady tarafından 1960’larda değişik ülkelerdeki muhasebe ilkeleri araştırılmış ve 1965 yılında araştırma sonuçlarını içeren bir kitap yayınlamıştır. Bu kitapta farklı 25 ülkedeki muhasebe ilkelerini Amerika’nın muhasebe ilkeleri ile karşılaştırmış ve farklılıkları ortaya koymuştur. Bu kitabın ismi, “İşletmeler İçin Genel Kabul Gören Muhasebe İlkelerinin Envanteri – Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises” olup, kitabın AICPA bünyesinde yayınlanması ile birlikte standartlaşma çalışmaları hızlanmış ve uyumlaştırma süreci de başlamıştır (Baker ve Barbu,2006:23-24; Grady,1965).

Bu çalışma, ilgili dönemde dünyada mevcut muhasebe kavramı ve ilkelerinin en geniş ve en yetkili derlemesi olarak kabul edilmektedir. Bu kabulü Fransız Genel Muhasebe Planı’nda ve Alman Şirketler Kanunu’nda yapılan düzenlemelerde bu çalışmanın esas alınması ve ulusal anlamda, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu tarafından hazırlanan denetleme rehberinde (DPT,1973:48) ve Tek Düzen Hesap Planı’nın geliştirilmesinde bu çalışmadan yararlanılması (Uman,1980:139) ispatlar niteliktedir. Ulusal tek düzen hesap planı kapsamında önerilen sistemin tek amacı, doğru ve karşılaştırma yapmaya elverişli finansal tabloların hazırlanmasıdır. Bu doğrultuda 1969 yılında Azot Sanayi A.Ş.’de tekdüzen muhasebe sisteminin pilot uygulaması yapılmış, ardından da1972 yılından itibaren 27 İktisadi Devlet Teşekkülü’nde bu sistem uygulamaya geçirilmiştir (Uman,1980:139-140). Ancak uygulamada karşılaşılan sorunlar nedeniyle, Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda ve 1973, 1974 ve 1975 yıllarındaki programlarda da tekdüzen maliyet ve bütçe sistemine ilişkin çalışmalar yürütülmeye devam etmiştir. Bu çalışmalar sonucunda da Tekdüzen Muhasebe Sistemine maliyet muhasebesi bölümü de eklenmiş ve 1 Ocak 1977 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır (Göktaş,1980:163-164).

1980’lerde ise ülkemizdeki muhasebe düzenlemelerinde belirleyici

olarak Sermaye Piyasası Kurulu yer almaktadır. Bunun temel nedeni ise, 24 Ocak 1980 tarihinde yürürlüğe konan neo – liberal programa bağlı olarak finansal sistemde yaşanan serbestleşme hareketleridir (Boratav,2004:151). Böylelikle finansal sistem içerisinde özel teşebbüsler önemli ölçüde artmış ve Sermaye piyasasının gelişimi ile özellikle de denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi açısından muhasebenin önemi artmıştır. Bu önemli gelişme sonucunda ulusal muhasebe sistemi 1989 yılında 3568 sayılı meslek yasasının çıkarılması ile bir yasal bir temele kavuşmuştur. Böylelikle alanın mesleki temeli yasalarla desteklenir şekle dönüşmüştür. Bu durum DiMaggio ve Powell tarafından normatif baskı olarak tanımlanan ve daha çok mesleki anlamdaki uygulamalarda görülen kurumsal mekanizmanın ilişkili fakat ayrı ve daha güçlü bir türü tarafından, yerel örgütlerin yapısal özelliklerinin ya da niteliklerinin meşrulaştırılmasına veya yetkilendirilmesine (Scott,1987:502) iyi bir örnektir. 1990’lı yıllarda ise küreselleşme olgusunun daha da hissedilmesi ve küresel finansal sistemin belirleyici hale dönüşmesi ulusal anlamdaki muhasebe uygulamalarını doğrudan etkilemiş ve uyumlaştırma sürecini hızlandırmıştır. 1994 yılında Tekdüzen Hesap Planı bu süreçteki en büyük gelişmelerden biri olarak kabul edilebilir. Tekdüzen hesap planı aynı zamanda küreselleşme olgusunun getirdiği standardizasyon açısından da önemli bir adım olarak kabul edilebilir.

Ulusal anlamda belirtilen gelişmeler yaşanırken, uluslararası açıdan 1973 yılından itibaren örgütlenen meslek kuruluşları bünyesinde standardizasyon çalışmaları artan bir şekilde devam etmiştir. Bununla birlikte kongre ve sempozyumlarda standartlaşma yönünde uzlaşmaya varılmakta ve gerek mesleki kuruluşlar gerekse de akademisyenler tarafından yürütülen çabalarda aktör ülke olarak Amerika yer almıştır. Bu durumu Rodrigues ve Craig şöyle değerlendirmektedir:

*“Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Amerika Birleşik Devletleri’nin uluslararası muhasebe pratiklerinde otorite olması açısından iyi bir alternatiftir. Çünkü uluslararası muhasebe standartları herhangi bir ülkedeki ulusal muhasebe standartlarından daha esnek ve tarafsız olarak kabul edilmekteydi (Rodrigues ve Craig,2007:746).”*

Böylelikle, gelişmekte olan ülkelerde muhasebe ve eğitim sistemleri gelişen ülkelere adapte edilmekte, muhasebe standartları Anglo –Sakson muhasebe modelleri üzerine temellenmekte ve gerçekte ulusal egemenliğin belirli manifestolarını içeren Amerikan egemenliğinin sembolü olarak ortaya çıkmaktadır (Mir ve Rahaman,2002:4). Ayrıca bu dönemdeki muhasebe standartlaşma süreci, modernite olarak bilinen genel gelişmelerin bir parçası olarak tarif edilmekte ve ülkelerde muhasebe standartlarının küresel uyumu tartışmasız ve kaçınılmaz olarak gerçekleşmektedir (Rodrigues ve Craig,2007:740). Ulusal anlamda da benzer gelişmeler yaşanmakta ve muhasebe standartlarının kabulü ile ideoloji, yetenek, uzmanlaşma gibi geleneklerin, değerlerin ve kuralların geçişine olanak sağlanmaktadır (Carpenter ve Feroz,2001:569). Böylelikle de bir ülkenin uluslararası muhasebe standartlarını kabul etmesi her ülkenin küresel uyumunu içerdiği için kurumsal izomorfizmin konusuna doğrudan girmektedir.

#### **4. Sonuç ve Değerlendirme**

Son dönemde muhasebe, örgütsel ilişkilerdeki değişimlere cevap vermek zorunluluğu ile bilgi temelli ekonominin bir sonucu olan kurumsal avantajın sağlanması konularına yönelmiştir. Bu açıdan bakıldığında da bir pratik ya da sadece bir teknik olarak görülen muhasebe, dünyadaki bilgiyi yeniden araştıran, eleştiren, sorgulayan bir alana dönüşmüştür (Hopwood,2007:1368-1370). Bu dönüşüm de beraberinde muhasebe araştırmalarının içerisinde sosyal bilimlerin diğer alanlarının da yer alması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu çalışmada da kurumsal teoriden yararlanılarak kurumsal izomorfizm yaklaşımı temelinde ulusal muhasebe sistemi alanında yaşanan gelişmelerin açıklanması ve bu gelişmelerin, örgütlerin muhasebe pratiklerini nasıl şekillendirdiğinin ortaya konması sağlanmıştır.

Kurumsal teoride izomorfizm yaklaşımını ortaya atan DiMaggio ve Powell (1983) devletlerin – özellikle belirsiz amaçları ve güvenilmeyen performans ölçümleri olanlarının – sosyal ve ekonomik uyumlarını göstermek eğiliminde bulduklarını ifade etmektedir. Devletlerin kurumsallaşmayı

sağlamak amacıyla manifestolarından ilkinde de büyük oranlarda uzmanlaşmış bilgiyi toplamaları ve kendilerine adapte etmeleri oluşturmaktadır (Aktaran Carpenter ve Feroz,2001:570). Bu açıdan bakıldığında ulusal anlamda yaşanan aktarma işlemlerinin anlaşılması da kolaylaşmaktadır. Başlangıçta gerek iktisadi gerekse toplumsal açıdan yaşanan belirsizliğe karşı cevap verme temeline dayanan yani kurumsal çevreye göre biçimlenen uygulamalarda izomorfik eğilimlerin hakim olduğu görülmektedir. Böylelikle yapılan aktarımlarla belirsizliğin etkileri azaltılmakta ve gelecek açısından gerekli uygulamalara ortam hazırlanmaktadır.

Bu uygulamalarda belirsizliğin düzeyi, taklit etme açısından itici gücü oluşturmaktadır (Gyasi,2010:22). Cumhuriyet'in ilanı, savaş sonrası yaşanan iktisadi sıkıntılar, reformist uygulamalar, iktisadi politikalar ve sanayileşme çabaları ile yaşanan belirsizlik ortamının etkilerini Fransız, Alman ve Amerikan sistemleri ile aşmaya çalışan Türkiye'de yapılan düzenlemelerde devletin aktif olarak yer alması sürecin temelinde zorlayıcı izomorfizmin yer aldığını göstermektedir. Ancak yapılan düzenlemelerde aynen aktarma söz konusu olmaktadır. Bununla birlikte özellikle eğitim alanında (Üsiken,2004) bu aktarımların çok netleştiği görülmektedir. Daha sonraki süreçte ise, standartlaşma olgusunun tüm dünyada bir gereklilik şeklinde ortaya çıkması ve bunu hızlandıran küreselleşme olgusu, küresel sistem içerisinde politik uyumu sağlamaya çalışan bir ülke açısından kimi zaman zorlayıcı kimi zaman da normatif izomorfik eğilimler şeklinde yapılan uygulamalarda kendini göstermektedir.

Standartlaşma sürecindeki kurumsal çevre zorlayıcı bir biçimde ülkeleri bu sistemin içerisinde dahil olmaya itmektedir. Bunda küresel ekonomik sistemin ve ekonomik büyümenin muhasebeyi özellikle finansal bilginin ölçümü ve iletişimi açısından önemli bir araç haline getirmesi etkili olmaktadır. İşletmelerin faaliyet alanları arttıkça ya da genişledikçe finansal bilgi daha karmaşık ve daha sofistike hale gelmekte ve daha iyi kalitede finansal bilginin üretilmesi gereğini ortaya çıkmaktadır (Gyasi,2010:23). Sonuçta da UFRS örgütün dışından gelen bir resmi yapıyı temsil ettiği için örgütler dolayısıyla da ulusal muhasebe sistemi benzer yapılara ulaşmak

adına UFRS'leri kabul etmektedirler (Kholeif,2008:8-9). Bu da Amerikan etkisinde kalınan dönemin açıklanmasında belirleyici olmaktadır. Çünkü ulusal anlamda yapılan standartlaşma çabaları ve uyum süreci meşruluğun sembolik birer göstergesi olarak örgütlerin uluslararası arenadaki yerlerini belirlemektedir.

Yaşanan uyum sürecindeki uluslararası meslek kuruluşları ise, ülkeler ve dolayısıyla da örgütler üzerinde normatif baskılara neden olmaktadır. Bu baskılar karşısında ülkeler standartları kendi ülkelerine adapte etmekte ve küresel uyum da sağlanmaktadır. Bunu gerçekleştirirken başta dil olmak üzere yaşanan bir takım kültürel engeller ortaya çıkmaktadır. Ancak bu engeller uyum sürecinin uzamasına neden olmasına rağmen, ülkelerin kendi meslek örgütleri tarafından gerekli önlemleri almaları ile engellenebilmekte ve süreç kaçınılmaz olarak devam etmektedir.

#### **Kaynakça**

- Akdoğan, Nalan ve Hamdi Aydın. 1987. *Muhasebe Teorileri*, Gazi Üniversitesi Yayın No:98, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No:44, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Albayrak, Mustafa. 2004. Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası'nın Hazırladığı İlk Raporun (1951) Demokrat Parti Hükümetlerinin Politikalarına Etkileri, *ATATÜRK ARAŞTIRMA MERKEZİ DERGİSİ*, Sayı: 58, Cilt: XX, <http://www.atam.gov.tr/index.php?Page=Dergiicerik&IcerikNo=135> Erişim Tarihi: 15.08.2011.
- Apaydın, Fahri. 2009. Kurumsal Teori ve İşletmelerin Kurumsallaşması, *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 1, syf. 1-22.
- Baker, C. Richard and Elena M. Barbu. 2006. *The Evolution of Research on International Accounting Harmonization: An Historical and Institutional Perspective*, [http://www.cardiff.ac.uk/carbs/news\\_events/events/past/conferences/ipa/ipa\\_papers/00170.pdf](http://www.cardiff.ac.uk/carbs/news_events/events/past/conferences/ipa/ipa_papers/00170.pdf) Erişim Tarihi: 10.06.2011.
- Barbu, Elena M., Nicoleta Farcane and Adina Popa. 2010. *Looking for an Accounting Identity: The Case of Romania during the 20th Century*, [http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/53/47/41/PDF/cr\\_2010\\_03\\_E2.pdf](http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/53/47/41/PDF/cr_2010_03_E2.pdf) Erişim Tarihi: 10.06.2011.
- Bolat, Tamer ve Oya Aytemiz Seymen. 2006. Yönetim ve Örgüt Düşüncesinde Kurumsalcılık, Yeni Kurumsalcılık ve Kurumsal Eşbiçimlilik, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 16, Sayı: 1, Syf. 223 – 254.

- Boratav, Korkut. 2004. *Türkiye İktisat Tarihi – 1908 – 2002*, Sekizinci Baskı, Ankara: İmge Kitabevi.
- Brookner, Lester and Ernest Heilman. 1960. Technical Assistance in Accounting in Turkey, *The Accounting Review*, Volume: 35, Number: 1, January, Pp. 33-36.
- Burchell, S., C., Clubb, A. Hopwood and J. Hughes. 1980. The Roles of Accounting in Organizations and Society, *Accounting, Organizations and Society*, Volume: 5, Pp. 5–27.
- Carmona, Salvador, Macias Dorissa and Marta Pilar. 2001. Institutional Pressures, Monopolistic Conditions and the Implementation of Early Cost Management Practices: The Case of the Royal Tobacco Factory of Seville (1880-1887), *Abacus*, Volume: 37, Number: 2, pp. 139 -165.
- Carpenter, Vivian L. And Ehsan H. Feroz. 2001. Institutional Theory and Accounting Rule Choice: An Analysis of Four US State Governments' Decisions to Adopt Generally Accepted Accounting Principles, *Accounting, Organizations and Society*, Volume: 26, pp. 565 -596.
- Carruthers BG. 1995. Accounting, Ambiguity and the New Institutionalism, *Accounting, Organizations and Society*, Volume: 20, Issue: 4, Pp.313–28.
- Covaleski, Mark A., Mark W. Dirsmith, and Larry Rittenberg. 2003. Jurisdictional Disputes Over Professional Work: The Institutionalization of the Global Knowledge Expert, *Accounting, Organizations and Society*, Volume: 28, Pp. 323 – 355.
- Covaleski, M. A., M.W. Dirsmith and J. E., Michelman. 1993. An Institutional Theory Perspective on the DRG Framework, Case-mix Accounting Systems and Health-care Organizations, *Accounting, Organizations and Society*, Volume: 18, Pp. 65–80.
- Çelik, Orhan. 2007. Boğaziçine Sığınanların Türkiye'deki İşletme ve Muhasebe Eğitimine Katkıları: Ord. Prof. Dr. Alfred ISAAC Örneğinde 1933-1950 Yıllarına Tarihsel Bakış, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Yıl: 6, Sayı: 21, Ocak, S.35 - 51.
- Dambrin, Claire and Caroline Lambert. 2007. Control and Change – Analysing the Process of Institutionalisation, *Management Accounting Research*, Volume: 18, Issue: 2, June, Pp. 172 – 208.
- Dik, Esra. 2008. 1948: Marshall Planıyla “Hür Dünya”ya Giriş, Editör: Birgül Ayman Güler, İçinde *Açıklamalı Yönetim Zamanizini: 1940-1949*, Türkiye Cumhuriyeti İdare Tarihi Araştırması (TİDATA), AÜ SBF Kamu Yönetimi Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 3, Ankara.
- Dillard, Jesse F., John T. Rigsby and Carrie Goodman. 2004. The Making and Remarking of Organization Context – Duality and the Institutional Context, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Volume: 17, Number: 4, pp.

506 -542.

- DiMaggio, Paul J. And Walter W. Powell. 1983. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields, *American Sociological Review*, Volume: 48, Number: 2, April, pp. 147-160.
- DPT - T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı. 1973. *Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması (Giriş)*, Yayın No. DPT: 1325 – KD: 261, İkinci Basım, Ekim.
- Fendoğlu, Hasan T. 2008. Türk – Amerikan İlişkileri: Osmanlı Devleti ile ABD Arasındaki İlişkiler, Editör: Mustafa Bıyıklı, İçinde *Türk Dış Politikası – Osmanlı Dönemi*, Cilt 1, İstanbul: Bilimevi Basın Yayın Ltd. Şti.
- Fleischman, Richard K. and Vaughan S. Radcliffe. 2003. Divergent Streams of Accounting History: A Review and Call for Confluence. In: Fleischman, Richard K., Vaughan S. Radcliffe and Paul E. Shoemaker (Edited by), *Doing Accounting History: Contributions to the Development of Accounting Thought Studies in the Development Of Accounting Thought*, Volume: 6, pp.1-29, Elsevier Science Ltd., UK.
- Gençoğlu, Ümit Gücenme. 2009. Türkiye’de Harf Devriminin Muhasebe Eğitimi ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, *Kilis 7 Aralık Üniversitesi, İİBF, Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 1, Kasım, Syf. 30 – 37.
- Göktan, Erkut. 1980. Tekdüzen Muhasebe Çalışmalarında Uluslar arası Deneyimler ve Türkiye’deki Uygulamalar, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 13. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, Yıl: 6, Sayı: 21-22, Ağustos – Kasım, Syf: 141-174.
- Grady, Paul. 1965. Inventory of Generally Accepted Accounting Principles in the United States of America, *The Accounting Review*, Volume: 40, Number: 1, January, pp. 21-30.
- Graves, Finley O. 1992. Dynamic Theory and Replacement Cost Accounting: The Schmalenbach - Schmidt Polemic of the 1920s, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Volume:5, Number:1, pp.80-91.
- Güvemli, Oktay. 2003. *İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri Tarihi*, Birinci Baskı, İstanbul: Avcıol Basım ve Yayın.
- Güvemli, Oktay. 2001. *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi – Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl*, 4. Cilt, İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Güvemli, Oktay. 2000. *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi – Tanzimat’tan Cumhuriyet’e*, 3. Cilt, İstanbul: İstanbul YMM Odası Yayınları.
- Gyasi, Antwi Kofi. 2010. *Adoption of International Financial Standards in Developing Countries – The Case of Ghana*, Unpublished Thesis, [https://publications.theseus.fi/bitstream/handle/10024/15526/ANTWI\\_KOFI\\_GYASI](https://publications.theseus.fi/bitstream/handle/10024/15526/ANTWI_KOFI_GYASI).



[pdf?sequence=1](#) Erişim Tarihi: 23.07.2011.

- Hiçşmaz, Mazhar. 1970. *Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı*, Ankara: TİSA Matbaacılık Sanayi.
- Hopwood, Anthony G., 2007. Whither Accounting Research? The Accounting Review, Volume: 82, Number: 5, pp. 1365–1374.
- Hopwood, Anthony G. And P. Miller. 1994. (Eds.). *Accounting As Social and Institutional Practice*, Cambridge: Cambridge University Press.
- Hopwood, Anthony G. 1988. Accounting and Organisation Change, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Volume: 3 Issue: 1, pp. 7-17.
- Hopwood, Anthony G. 1987. The Archaeology of Accounting Systems, *Accounting, Organizations and Society*, Volume: 12, Pp. 207–234.
- Isaac, Alfred. 1956. *İşletme İktisadi*, Cilt: 1, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 675, İktisat Fakültesi No: 87, Üçüncü Baskı, İstanbul: Sermet Matbaası.
- Kholeif, Ahmed. 2008. A New Institutional Analysis of IFRS Adoption in Egypt: A Case Study of Loosely Coupled Rules and Routines, University of Essex, School of Accounting, Finance and Management, Working Paper No: 08/02, [http://www.essex.ac.uk/ebs/research/working\\_papers/WP\\_08-02.pdf](http://www.essex.ac.uk/ebs/research/working_papers/WP_08-02.pdf) Erişim Tarihi: 10.07.2011.
- Koçak, Cemil. 1991. *Türk – Alman İlişkileri (1923 – 1939), - İki Dünya Savaşı Arasındaki Dönemde Siyasal, Kültürel, Askeri ve Ekonomik İlişkiler*, Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi.
- Küpper, Hans-Ulrich and Richard Mattessich. 2005. Twentieth century accounting research in the German language area, *Accounting, Business & Financial History*, Volume:15, Number:3, pp. 345 — 410.
- Laughlin, Richard C. 1999. Critical Accounting: Nature, Progress, and Prognosis, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, pp. 73–78.
- Loft, Anne. 1994. Accountancy and the First World War, Edited By: Anthony G. Hopwood and Peter Miller, *In Accounting As Social and Institutional Practice*, Cambridge Studies in Management, USA: Cambridge University Press, Pp. 116 – 137.
- Meyer, John W. And Brian Rowan. 1977. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony, *The American Journal of Sociology*, Volume: 83, Number: 2, September, Pp. 340 – 363.
- Miller, Peter. 1994. Accounting As Social and Institutional Practice: An Introduction, Edited By: Anthony G. Hopwood and Peter Miller, *In Accounting As Social and Institutional Practice*, Cambridge Studies in Management, USA: Cambridge University Press, Pp. 1 - 39.
- Mir, Monir Zaman and Abu Shiraz Rahaman. 2002. *Institutional Isomorphism and the Adoption of IASs in a Developing Country: Another Crisis of External*

*Dependence*, University of Wollongong, Faculty of Commerce, Research Paper, <http://ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1792&context=commpapers>  
Erişim Tarihi: 10.07.2011.

- Neumark, Fritz. 2008. *Boğaziçi'ne Sığınanlar – Türkiye'ye İltica Eden Alman Bilim, Siyaset ve Sanat Adamları 1933 – 1953*, Çeviren: Talip Doğan Karlıbel, Birinci Baskı, İstanbul: Neden Kitap Yayıncılık Hizmetleri Sanayi Ticaret Ltd. Şti.
- Oldham, Michael K. 1989. *Muhasebe Sistemleri ve Avrupa'daki Uygulamalar*, Çeviren: Davut Aydın, Üçüncü Baskı, Eskişehir.
- Özen, Şükrü. 2007. Yeni Kurumsal Kuram: Örgütleri Çözümlemede Yeni Ufuklar ve Yeni Sorunlar, Derleyenler: A. Selami Sargut ve Şükrü Özen, İçinde: Örgüt Kuramı, İkinci Baskı, Ankara: İmge Kitabevi.
- Previts G.J., L.D. Parker and E.D. Coffmann. 1990. An Accounting Historiography: Subject Matter and Methodology, *Abacus*, Volume: 26, Number: 2.
- Rodrigues, Lucia Lima and Russell Craig. 2007. Assessing International Accounting Harmonization Using Hegelian Dialectic, Isomorphism and Foucault, *Critical Perspectives on Accounting*, Volume: 18, pp. 739 – 757.
- Scott, W. Richard. 1987. The Adolescence of Institutional Theory, *Administrative Science Quarterly*, Volume: 32, Issue: 4, December, pp. 493-511.
- Tournon, Philippe. 2005. The Adoption of US GAAP by French Firms Before the Creation of the International Accounting Standard Committee: An Institutional Explanation, *Critical Perspectives on Accounting*, Volume: 16, Pp. 851 – 873.
- Uman, Nuri. 1980. Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Ekonomik Kalkınma, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 13. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, Yıl: 6, Sayı: 21-22, Ağustos – Kasım, Syf: 133-141.
- Üsdiken, Behlül. 2004. The French, the German and the American: Higher Education For Business in Turkey, 1883 - 2003, *New Perspectives on Turkey*, September, Pp. 5-38.
- Üsdiken, Behlül. 2003. Türkiye'de İş Yapmanın ve İşletmenin Akademikleştirilmesi, 1930-1950, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 58, No:1, Syf. 119-147.
- Yayla, Hilmi, E. and Tugba Ucma. 2009. The Intellectual Migration and Accounting: the Diffusion of Dynamic Balance Theory to Turkey, *The First Accounting History International Emerging Scholar's Colloquium (IAHIESC)*, 15- 17 July, *SIENA, ITALY*.
- [http://www.ydk.gov.tr/kilavuz\\_hakk.htm](http://www.ydk.gov.tr/kilavuz_hakk.htm) Erişim Tarihi: 10.06.2011