



# Muhasebe Eğitim ve Uygulamalarını Etkileyen ve Yeni Yüzyılın Başlarını Biçimlendiren Gelişmeler ve Bu Gelişmelerin MUFAD'ın Faaliyetlerini Etkilemesi

Prof. Dr. Oktay Güvemli  
MUFAD Başkanı

## Özet

1990'lı yıllarda muhasebe ve işletme finansını etkileyen Türkiye'de ve dünyada önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bu gelişmelerden dördü önem taşımaktadır. Bu gelişmeleri sağlayan olgular Türkiye'de yasal düzenlemelere dayalı olarak ortaya çıkmıştır. Bu olgulardan üçü şunlardır: 1982 Üniversite Reformu ile kurulan ve Türkiye'de yaygınlaşan üniversitelerin kadroları 1990'lı yıllarda yetişmiş, yayın yapmaya ve çevrelere açılmaya başlamışlardır. İkinci olgu, muhasebe mesleğinin Türkiye boyutunda, TÜRMOB çatısı altında örgütlenmesi ve yaygınlaşmasıdır. Üçüncüsü ise, 1992 yılında yayınlanıp, 1994 yılında yürürlüğe giren Muhasebe Sistemi ve Tekdüzen Hesap Planı'dır. Bunların dışında ele alınabilecek dördüncü olgu, 1990'lı yıllarda Sovyetlerin çöküşü ile kapitalist düzende hızlanan küreselleşmeyi, iletişim ve ulaşım olanaklarının gelişmesi ile bilimsel küreselleşmenin izlemesidir. Artık bilimsel toplantılar ulusal boyuttan uluslararası boyuta taşınmış görülmektedir. 1990'lı yıllardaki bu gelişmeler, 21. Yüzyılın ilk çeyreğini etkileyecek önemdedir ve gelecek kuşakların bu dönemi, muhasebe ve işletme finansında bir dönüm noktası olarak değerlendirecekleri kuşkusuzdur.

**Anahtar sözcükler:** 1990'lı yıllardaki gelişmeler, muhasebe ve işletme finansını etkileyen ulusal ve uluslararası boyuttaki olgular.

## **Abstract (Developments that effect the accounting education, practices and shape the beginnings of the new century and its effects towards MUFAD's activities)**

Many important events that affected accounting and corporate finance have been in the World and Turkey at 1990s. Four events of them have critically important. These events gained from these developments appeared from the legal arrangements in Turkey. Three of these events are as follows:

- First event is permanent staff of Universities which are founded with University Reform and became widespread started to publish and spread around in 90s.
- Second event is organization and widespread of accounting profession in Turkey under the framework of TURMOB.
- The last is Uniform Accounting System Plan and Accounting Plan which was issued in 1992 and enacted in 1994.

Apart from these, we can evaluate fourth event is scientific globalization which was appeared after from globalization gathered speed in Capitalist Order with the collapse of Soviet Unions in 1990s.

Now, it can see that scientific meetings moved into international dimension from national dimension. These developments in the 1990s are vital importance as much as effect the first quarter of 21<sup>st</sup> Century. Undoubtedly, next generations can evaluate that this term as a milestone in accounting and corporate finance.

**Key Words:** Developments in 1990s, national and international events which affected accounting and corporate finance.

## 1. Giriş

20. Yüzyılın son on yılında muhasebe ve işletme finansını etkileyen önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bu gelişmeler, başka bir deyişle bu olgular, 21. yüzyılın ilk çeyreğini etkiler nitelik taşımaktadır. Bu olguların etkin olan dördü önem taşımaktadır. Bu dört olgu şunlardır: Üniversitelerin Türkiye'ye yaygınlaşması ve öğretim kadrolarının zenginleşmesi, Muhasebe uygulama mesleğinin örgütlenmesi, Muhasebe sistemi ve tekdüzen hesap planının yürürlüğe girmesi, Ekonomik küreselleşmeyi giderek bilimsel küreselleşmenin izlemesi. On yıl gibi kısa bir süre içinde kendini hissettiren bu dört gelişmenin etkileri o kadar büyük olmuştur ki, 21. yüzyılın başlarında Türkiye'de bir çok şey artık eskisi gibi değildir. 1990'lı yıllarda kendini gösteren bu gelişmeleri gelecek kuşaklar, muhasebe eğitiminin ve muhasebe uygulamalarının dönüm noktası olarak değerlendireceklerdir. Şimdi bu gelişmeleri biraz daha yakından inceleyelim.

MUFAD'ın şansı, böylesine hareketli bir dönemde kurulmuş bulunmasıdır. Bütün bu gelişmeler MUFAD çalışmalarını derinlemesine etkilemiştir. Bu incelemede hem bu gelişmelerden söz edilecek ve hem de bu gelişmelerin MUFAD çalışmalarına etkileri gözden geçirilecektir.

## 2. Üniversitelerin Türkiye'ye Yaygınlaşması ve Öğretim Kadrolarının Zenginleşmesi

Türkiye'de üç önemli üniversite reformu yapılmıştır. Bunlar 1933, 1946 ve 1982 reformlarıdır. Bir de 1971 reformu vardır. Ama önce belirtilen üç reform önemlidir. Bunların içinde en önemli olan ise, 1982 reformudur<sup>1</sup>.

Bu reform ile üniversitelerin Türkiye'ye yaygınlaşması sağlanmıştır. Bir çok üniversite kurulmuş ve daha sonra da yeni üniversiteler kurulmaya devam edilmiştir. Bu üniversitelerin öğretim kadroları 1990'lı yıllarda yetişmiş, kendi alanlarında yayınları artış göstermiş ve çevreleri ile ilişkilerini

geliştirmeye başlamışlardır. MUFAD, bu üniversiteler ile ilişkileri kurabilmek için ilk önce bu üniversitelere ziyaret programları hazırlamış ve oralarda paneller düzenlemiştir. MUFAD'ın ziyaret ettiği ve panel düzenlediği üniversitelerin sayısı yirmi beş dolayındadır. Bu panellerde bir yandan günün ekonomik konularını tartışmaya açarken, bir yandan da öğretim üyeleri, öğrenciler, bölgesel uygulamacılar ve iş dünyası ile ilişkiler kurmaya ve özellikle öğretim üyeleri ile diyalogu geliştirmeye çalışmıştır.

Bu diyalog gelişmeye başlayınca bir Dergi yayınlamak ihtiyacı daha başlangıçta kendini göstermiştir. Muhasebe ve Finansman Dergisi bu ihtiyaç sonucunda yayın hayatına başlamıştır. On yıl içinde bütün güçlüklerle rağmen üç ayda bir olmak üzere kırk sayı yayınlanmıştır. Bu süre içinde 650 araştırmaya yer verildiğini, yüzlerce kitap tanıtım yapıldığını, yirmibeş yuvarlak masa toplantısı düzenlendiğini belirtmek gerekmektedir. Bir yazı ailesi oluşturmak ve belirli görüşler çerçevesinde birliktelik sağlamak önemli idi. Bu yazı ailesinin oluşturduğu birlikteliğin benimsediği yol, mesleğin eğitim ve uygulama sorunları ile ilgili araştırmaları öne alan, ancak iktisadi gelişmeleri de izleyen ve ekonomik konularda görüş oluşturmaya çalışan doğrultuda olmuştur<sup>2</sup>.

Kısacası MUFAD kadrolarının oluşturulması, gelişmesi ve çalışmaları, yeni kurulan üniversitelere dönük olmuştur.

## 3. Muhasebe Uygulama Mesleğinin Örgütlenmesi

1990'lı yıllarda ortaya çıkan ikinci önemli olgu, Türkiye'de muhasebe mesleğinin ör-

<sup>1</sup> 1982 Temmuz Yüksek Öğretim Kararnamesi . Daha fazla bilgi için bkz. : Oktay Güvemli, Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, XX. yüzyıl. 4. Cilt, 2001, İstanbul.

<sup>2</sup> Dünyada çok tartışılan bir konu, kendi alanında birlikteliğin ekol oluşturmasıdır. Türkiye için böyle bir oluşum bu mesleğin hiçbir aşamasında söz konusu olmamıştır. Bunun iki önemli nedeni vardır. İlki, Türkiye'nin gerek eğitimde ve gerekse uygulamada Tanzimatla başlayan ve Cumhuriyetle devam eden Batıdan aktarma yaparak işlerini yürütmekte olmasıdır. İkincisi ise, devletçilik anlayışıdır. Türkiye'de muhasebe mesleğinde devletçilik tarihi bir olgudur ve ekol yaratacak çalışmaların yapılması ortamını önleyicidir. Bugün muhasebe uygulamalarının her aşamasının Maliye Bakanlığı tarafından yürütülmesi bu durumu açıklamaya yeterlidir.

gütlenmesi olmuştur<sup>3</sup> 1990'lı yıllarda Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) çatısı altında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları kurulmuş ve bu odalar Anadolu'ya yayılmıştır.

Bugün SM ve SMMM'ler 70 ilde örgütlenmiş olup, 2008 yılı itibarıyla üye sayısı 71.679'a ulaşmıştır. Yeminli Mali Müşavirler ise, sekiz odada örgütlenmişler ve sayıları 3.815'i bulmuştur<sup>4</sup>. Yirmibin dolayında stajyerle birlikte odalara kayıtlı meslek mensubu sayısının yüzbin dolayında olduğu anlaşılmaktadır.

Meslek odalarının 1990'lı yıllarda hızlı bir şekilde Anadolu ve Trakya'ya yaygınlaşmaları dikkatleri bu alana çekmiştir. Bu yaygınlaşma, 1982 Üniversite reformu ile kurulan üniversitelerin dışı dönük faaliyetlerinin başladığı bir döneme rast gelmiştir. MUFAD, üniversitelerin bölgelerindeki meslek odaları ile ilişkilerini destekleyen bir program izlemiş ve üniversitelerde görev yapan öğretim kadrolarının meslek örgütlerine dönük olarak hazırladıkları araştırmaların Dergi'de yayınlanmasına önem vermiştir. MUFAD ayrıca konferans ve kongre olarak düzenlediği etkinliklerde meslek odaları ile ilişkileri ön planda tutmuş ve gerek 2007 yılında Edirne'de yapılan 1. Balkan Ülkeleri Muhasebe ve Denetim Konferansında<sup>5</sup> ve gerekse 2008 yılında düzenlenen 12.Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi'nde<sup>6</sup> meslek odaları ile işbirliği içinde olmuştur. Özellikle 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi'ne yirmiden fazla meslek odası katılmış, bildiri vermiş ve odaların temsilcileri kongrede hazır bulunmuşlardır.

#### **4. Muhasebe Sistemi ve Tekdüzen Hesap Planının Yürürlüğe Girmesi**

1990'lı yılların mesleği yakından ilgilendiren bir başka olgusu, Maliye Bakanlığı'nın

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Tekdüzen Hesap Planının yürürlüğe girmiş olmasıdır.

1992 Yılında yayınlanan ve 1994 yılında yürürlüğe giren<sup>7</sup> bu tebliğ ile Muhasebenin temel kavramları, Muhasebe politikalarının açıklanması, Mali tablolar ilkeleri, Mali tabloların düzenlemesi ve sunulması ile Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi belirlenmiş ve yayınlanmıştır. 1990'lı yılların ortalarında sayısı 600 dolayında olan muhasebe ve işletme finansı öğretim üyesi arkadaşımız 4-5 yıl içinde bütün literatürü değiştirmişlerdir. Bu çalışmalar çerçevesinde, her yıl ortalama olarak muhasebe ve işletme finansı öğretim literatürünü değiştirmek üzere yüz kitap yayınlandığını belirtmek gerekmektedir. Bu literatür değişimi, muhasebe ve işletme finansı eğitiminin tekdüzen hesap planına uyum sağlamasını temin etmiştir.

Uygulama dünyası ise, hızlı bir şekilde tekdüzen hesap planına uyum sağlamıştır. Bu uyum sürecinin başarılı olmasını, bilgi sayarlı muhasebenin beş-altı yıl önce muhasebe uygulamalarında kullanım alanının pekiştirilmiş olması kolaylaştırmıştır. Yani önce bilgisayar muhasebe uygulamalarına girmiş ve yerleşmiş, daha sonra da tekdüzen hesap planının uygulanmasını kolaylaştırıcı etkide bulunmuştur.

Burada iki hususun altını çizmek gereği vardır. Türkiye Muhasebe Standartları'nın uygulamaya konulması sorunudur. Bu standartlar Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak Türkçeye kazandırılmıştır.<sup>8</sup> Yayınlanan bu standartların uygulanması bir zorunluluktur. Çünkü Avrupa Birliğinde uygulanmaya başlanmıştır. Ve ekonomik küreselleşme, Türkiye'de muhasebe denetiminde önemli sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Bu konuda yapılan hazırlıkların uygulamaya konulabilmesi için ciddi çabaların gösterilmesi gereği vardır.

Belirtilmesi gereken ikinci husus ise, 1949 Vergi Reformu ile uygulamaya konulan Vergi Usul Kanunu'nun gözden geçirilmesi gereğidir. Bu yasal düzenleme ile 1992 yılın-

<sup>3</sup> 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu – 13.6. 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete

<sup>4</sup> Çalışma Raporu- 2007-2008, TÜRMOB Yayınları 349, Ankara, 2008.

<sup>5</sup> The Balkan Countries' 1 st International Conference on Accounting and Auditing – Papers, Edirne, 8-9 March 2007.

<sup>6</sup> 12 th World Congress of Accounting Historians, July 20-24, 2008- İstanbul- Turkey, Congress Proceedings Vol. I, II, III. İstanbul, 2008.

<sup>7</sup> TC Maliye Bakanlığı, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra no 1, (26 Aralık 1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete).

<sup>8</sup> Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS- IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yayını, 2008.

da yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği karşılaştırıldığında her ikisi arasında hem dil, hem de kavramsal açıdan önemli farklar olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu farkların tartışılması ve sonuçta da VUK'nun gözden geçirilmesi gereği ile karşılaştırılması kaçınılmaz görülmektedir.

1949 Vergi Reformu, 2009 yılında altmış yaşına girmiştir. Ve gözden geçirilme zamanı gelmiştir. Şimdiye kadar yapılan ve Kurumlar Vergisi Kanunu ile biraz da Gelir Vergisi yasası ile sınırlı olan gözden geçirilme çalışmaları Vergi Usul Kanunu için gereği gibi yapılmamıştır. 1963 Yılında yapılan yenileme fevkalade sınırlı kalmıştır. Bugün Türkiye üniversitelerinde iki yüz dolayında muhasebe ve işletme finansı dersleri veren yardımcı doçent vardır. Çoğunluğu otuz yaş dolayında olan bu grup, Türkçe'nin hızlı değişim göstermesi nedeni ile VUK'nun dilini çözmekte güçlük çekmektedir.

##### **5. Ekonomik Küreselleşmeyi Giderek Bilimsel Küreselleşmenin İzlemesi**

Yukarıda belirtilen üç olgu Türkiye koşullarında oluşan gelişmelerdir ve yasal düzenlemelere dayalı olarak gelişme göstermiş, ortaya çıkmıştır. Ekonomik küreselleşme ve bilimsel küreselleşme gibi olgular ise, bütün dünyayı etkileyen çok büyük ve yaygın olayların sonucu olarak ortaya çıkmakta ve kaçınılmaz olarak Türkiye'yi de etkilemektedir.

Bilindiği gibi ekonomik küreselleşme, 1990'lı yıllarda Sovyetler'in dağılmasından sonra hız kazanmıştır. Dünyada kapitalizm anlayışı çerçevesinde hızlı bir küreselleşme yaşanmaya başlanmıştır. Bu küreselleşme olgusu, iletişimi, ulaşımı kolaylaştırıcı etkenleri de beraberinde getirmiştir. Dünya'nın belirli köşelerindeki çatışmalar dışında genel bir savaş olgusu yoktur. Yine dünyanın çeşitli yerlerindeki ekonomik bunalımlar dışında genel olarak bir refah dönemi yaşanmıştır. Bu durum, kültürel ilişkileri geliştirmiş ve bilimsel toplantıların ulusal boyuttan uluslararası boyuta taşınmasına neden olmuştur. Artık hemen hemen bilimsel toplantıların tamamı uluslararası boyutta yapılmaktadır. 2008 Yılı ikinci yarısından itibaren başlayan dünya ekonomik krizi bu gelişmeleri olumsuz olarak etkilemektedir.

Ancak krizin olumsuz etkileri ortadan kalkmaya başlayınca gelişme süreci yeniden hızlanacağına benzemektedir.

MUFAD kadroları, 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi'nin hazırlık çalışmaları nedeni ile bu gelişmeleri yakından izlemek fırsatını bulmuştur. Bu kadrolar, 2000'li yılların başlarında onbeş dolayında uluslararası konferans ve kongreye katılmış, üç kez Amerika kıtasına gitmiş ve otuzun üzerinde bildiri sunmuşlardır. Türk muhasebe kültürünü tanıtmaya dönük bu çalışmalar, MUFAD kadrolarına önemli boyutta uluslararası deneyim kazandırmıştır. Bu deneyimler, 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi'nin başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamıştır.

12. Muhasebe Tarihçileri Kongresi, muhasebe ve işletme finansı konularında Türkiye'nin bulunduğu coğrafyada yer alan ülkelerin kayıt kültürlerinin ortaya çıkarılmasını ve tartışılmasını sağlamıştır. Bu coğrafyada yer alan ülkelerin birbirlerinin kültürlerini tanımaları ve bilimsel iletişimi aralarında kurmaları için bu kongre önemli bir fırsat niteliği taşımıştır. Bu kongre bir başlangıç olmuştur. Bölgede yeni aktivitelerin yolunu açıcı nitelik taşımıştır.

##### **Kaynaklar**

Oktay Güvemli, Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, XX. yüzyıl. 4. Cilt, 2001, İstanbul.

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu – 13.6. 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.

Çalışma Raporu- 2007-2008, TÜRMOB Yayınları 349, Ankara, 2008.

The Balkan Countries' 1 st International Conference on Accounting and Auditing Papers, 8-9 March 2007.

12th World Congress of Accounting Historians, July 20-24, 2008- İstanbul- Turkey, Congress Proceedings Vol. I, II, III. İstanbul, 2008.

TC Maliye Bakanlığı, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra no 1, (26 Aralık 1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS- IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yayını, 2008.