

**CUMHURİYET’İN MUHASEBE
DÜŞÜNÇESİNDE İKİNCİ EVRE :
LIBERAL İKTİSAT POLİTİKALARININ
UYGULANMA DÖNEMİ (1950 -1980)**

Prof. Dr. Oktay Güvemli

Marmara Üni. E. Öğr. Üyesi

Doç. Dr. Batuhan Güvemli

Trakya Üniversitesi İİBF

Öğr. Gör. Dr. Muhsin Aslan

Yıldız Teknik Üni. MYO

ÖZ

Atatürk’ün, Cumhuriyet ile birlikte başlattığı karma ekonomi modelinde, bir yandan iktisadi devlet teşekküllerine ve bir yandan da özel kesimin özendirilmesine dönük iktisadi kalkınma modelinin, 1950 yılında iktidara gelen Demokrat Parti tarafından özel kesim ağırlıklı liberal iktisat politikalarına dönüştürüldüğü görülmektedir. Bu değişiklik küçük boyda işletme sayısını artırmış, işletmeci ve muhasebeci sayısını artırmıştır. İktisadi ve ticari ilimler akademileri ve yeni kurulan üniversiteler hızlı bir gelişme sürecine girerek bu ihtiyacı karşılama çabası içinde olmuşlardır. Yönetim muhasebesi, işletme finansı gibi disiplinlerin de eğitim dünyasına bu dönemde girmeye başladığı gözlenmektedir.

Ancak 1839 yılında açıklanan Tanzimat Fermanı ve 1850 yılında yayınlanan Kanunname-i Ticaret ile başlayan, Türk muhasebe düşüncesinin Batı Avrupa ile entegrasyon çabalarının, bu dönemde durakladığı ve bu konuda yeni bir girişimde bulunulmadığı dikkati çekmektedir.

Anahtar sözcükler : Türk muhasebe düşüncesi, batılılaşma süreci

Jel kodu : M41, M49, B21

**SECOND STAGE IN THE ACCOUNTING THOUGHT OF THE
REPUBLIC: THE PERIOD OF LIBERAL ECONOMY POLICIE
(1950 – 1980)**

ABSTRACT

The mixed economy model initiated with the Republic by Atatürk encouraged the establishment of public economic enterprises as well as the private sector. However, this policy concentrated heavily towards the private sector with the liberal economy policies of the Democratic Party as of 1950. This change increased the number of small sized enterprises as well as the number of businessman and accountants. Economics and commercial sciences academies, and new universities grew rapidly and aimed to serve the purpose. Management accounting and business finance also started to become part of the educational world. However, it is noteworthy that the integration efforts of the Turkish accounting thought with Western Europe, which was initiated with the Tanzimat Edict of 1839 and the Turkish Commercial Code of 1850, paused during this era and no new initiative has been made in this regard.

Keywords: Turkish accounting thought, westernization process.

Jel code: M41, M49, B21

1. GİRİŞ

Osmanlı İmparatorluğu'nun klasik dönemi olan Tanzimat (1839) öncesi, sadece merdiven yöntemine dayalı devlet muhasebesinin varlığı söz konusu idi. Tanzimat Fermanı ile batılılaşma hareketi başlayınca, önce devlet kurumlarının batı tarzına dönüştürülmesi çabasının başladığı görölmektedir. 1850 Yılında yayınlanan Kanunname-i Ticaret ile çift yanlı kayıt yönteminin defter sistemi yürürlüğe girince, Türk muhasebe düşüncesinde batılılaşma süreci de başlamıştır. Bu sürecin ilk aşaması, yabancı sermayeli kuruluşların çift yanlı kayıt yöntemini kullandığı dönem olarak 1879 yılına kadar sürmüştür. 1879 Yılında başlayan ve Cumhuriyet'e (1923) kadar devam eden ikinci evrede, önce devlet çift yanlı kayıt yöntemine geçişi resmen açıklamış, sonra özel kesimi örgütlemiş (İstanbul Ticaret Odasının kuruluşu) ve daha sonra da işletmeci ve muhasebeci yetiştirmek üzere Hamidiye Ticaret Mektebi'ni (bugünkü Marmara Üniversitesi) kurmuştur. Bu arada devletin de batı tarzı denetime geçmek üzere Heyet-i Teftişiye'yi kurduğu gözlenmektedir.

Türk muhasebe düşüncesinde üçüncü evre, Cumhuriyet ile başlamaktadır. Bu üçüncü evrenin özellikleri, beyan usulü ile vergi alınmasını öngören vergi yasalarının, muhasebe tarihinde çok defterli dönemi başlatması, Atatürk'ün iktisadi devlet teşekküllerinin muhasebe düşüncesinde batılılaşma sürecini hızlandırması ve akademisyenlerin çift yanlı kayıt yöntemini tanıtma ve yayma çabası içinde olmalarıdır. 1923–1950 Yılları arasını kapsayan bu dönem, aynı zamanda Cumhuriyet'in muhasebe tarihindeki ilk evresidir. İkinci evre, aşağıda inceleme konusu yapılan 1950-1980 dönemidir. Batılılaşmanın dördüncü, Cumhuriyet döneminin ikinci evresi olma özelliğine sahiptir. 1980–2011 Yılları arası ise, Türk muhasebe düşüncesinin Batı Avrupa ile entegrasyonunun beşinci, Cumhuriyet'in üçüncü evresidir.

Bu dönemin özelliği, Türk ekonomisinin dışa açılmaya başlaması ile birlikte Türk muhasebe düşüncesinin batı ile entegrasyonunun hızlanmasıdır.

2011 Yılında yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kabulü ile birlikte, Türk muhasebe düşüncesinin Batı Avrupa ile entegrasyon dönemi sona ermiş ve küreselleşme dönemi başlamıştır. Uluslararası muhasebe standartları ve uluslararası denetleme standartları ile bu dönemin başladığı görülmektedir.

2. LİBERAL İKTİSAT POLİTİKALARI VE MUHASEBE DÜŞÜNÇESİNE ETKİLERİ

Mayıs 1950'de, iktidarın seçimle el değiştirmiş olması, Türk demokrasisi için bir ilk olduğu kadar, asırlarca süren iktisadi devletçiliğin bir yana bırakılarak liberal iktisat politikası uygulamalarına geçilmesi açısından da önem taşır. Bu büyük iktisadi anlayış değişikliğini, Demokrat Parti'nin iktidara gelmesinin ardından başbakan olan Adnan Menderes'in hükümet programında görmek olanağı vardır. Menderes'in hükümet programında bugünkü anlatımla aşağıdaki hususları belirtmek uygun olacaktır (TBMM, 1950).

Bizden önce, müdahaleci kapitalist, bürokratik ve tekelci bir devlet ortaya çıkmıştı... Bu, iş ve üretim hayatını kısırlaştırmaktadır... bu, yerli sermaye terakümünü ve bu sermayenin istihsale akımını engellemektedir...

İktisadi ve mali düşüncemize göre, özel kesimin kendisini hukuki ve fiili emniyet altında hissetmesini sağlayacak bütün önlemler alınacak ve onun hızlı bir şekilde gelişmesine yardım edilecektir... Ülkede mevcut sermayenin istihsale akması kolaylaştırılacaktır... Yabancı sermayenin teknik olanaklarından yararlanabilmek için gerekli önlemler

alınacaktır.. Üretim hayatı, devletin zararlı müdahalelerinden ve bürokratik engellerden kurtarılacaktır..

Devlet işletmeciliği, yalnız ve yalnız, özel kesimin ele alamayacağı işlere dönük ve bir de kamu hizmetine dönük işlerle ilgili olacaktır.. Devletin iktisadi işlere girişmesi bir istisna teşkil etmelidir.. Şimdiye kadar kurulan iktisadi devlet teşekkülleri, kamu hizmeti görenler hariç, özel kesime birer birer devredilecektir. Üretim hayatını baskı altında tutan bir çok vergide indirim yapacağız... Nüfusun %80'i tarımsal alanda çalışmaktadır, Tarım, ulusal ekonominin, ticaretin ana kaynağıdır.. Tarımın kredi olanaklarını artıracacağız...

Belirtmek gerekmektedir ki, 1960'a kadar devam eden Demokrat Parti hükümetleri, bu hükümet programını, olanaklar ölçüsünde uygulamaya çalışmıştır. 1960'dan sonra planlı ekonomiye geçilmiş ve Beş Yıllık Kalkınma Planları uygulanmaya başlanmıştır. Ama izlenen karma ekonomi modeline rağmen iktisadi devlet teşekkülleri 1950 öncesi güçlerine ulaşamamışlardır. 1990'lardan sonra da özelleştirilme ile sayıları giderek azalmış ve 2000'li yıllarda ekonomideki etkinlikleri yok seviyesine inmiştir.

İktisadi devlet teşekküllerinden her biri dev üretim gücüne sahip iken, özel kesimin küçük işletmelerinin sayısal artışları talebi karşılanmaya çalışılmıştır. İşletmeci ve muhasebeci gereksemesini fazlaştıran bu işletmelerin sayısal artışları aşağıdaki gibi olmuştur (Güvemli , 2001: 22).

Tablo 1
İmalat sanayi iş yeri sayısı (1950-1980)

İş kolu	1950	1960	1970	1980
<i>Gıda, içki</i>	1.023	1.868	1.264	1.851
<i>Dokuma, giyim, deri</i>	526	1.223	1.130	1.688
<i>Orman ürünleri, mobilya</i>	234	424	258	352
<i>Kağıt ve kağıt ürünleri</i>	92	194	253	367
<i>Kimya, petrol, kömür</i>	364	758	376	1.009
<i>Taş ve toprağa dayalı sanayi</i>	101	404	318	596
<i>Metal ana sanayi</i>	50	115	160	492
<i>Metal eşya, makina</i>	186	411	859	2.274
<i>Çeşitli</i>	42	106	202	81
Toplam	2.618	5.508	4.817	8.710

Kaynak : İstatistik göstergeler 1923-1995, DİE, 1996, Ankara.

Not:1) En az 10 çalışanı olan işyerlerine tabloda yer verilmiştir.

2) Bu iş yerlerinden devlete ait olanların sayıları 1950'de 103, 1960'da 219, 1970'de 254, 1980'de 408'dir.

Bu tablodaki verilerden, liberal iktisat politikalarının 1950 sonrası geniş bir uygulama alanı bulduğu, otuz yıl içinde özel kesim sanayi işletmelerinin sayısının 2.513'den 8.302'ye çıktığı dikkati çekmektedir.

Bulunabilen istatistik verilerine göre, yaklaşık aynı dönemde toptan ve perakende iş yeri sayısı da aşağıdaki gelişmeyi göstermiştir.

Tablo II

Toptan ve perakende iş yeri sayısı (1963- 1985)

<i>Toptan iş yeri sayısı</i>	<i>1963</i>	<i>1970</i>	<i>1985</i>
<i>Toptan iş yeri sayısı</i>	<i>20.104</i>	<i>22.650</i>	<i>49.408</i>
<i>Perakende iş yeri sayısı</i>	<i>134.163</i>	<i>173.044</i>	<i>369.133</i>
<i>Toplam</i>	<i>154.267</i>	<i>195.604</i>	<i>418.541</i>

Kaynak : İstatistik göstergeleri, 1923 -1995, DİE, 1996 Ankara.

Not : 1963 ve 1970 yıllarına ait veriler, nüfusu 2000'i geçen yerleşim yerlerindeki işletmelerin sayısıdır. 1985 bütün yerleşim yerlerine ait istatistikleri kapsamaktadır.

1986'da, aynı kaynaklara göre, 10 kişiden fazla çalışanı olan otel- lokanta, sigorta kuruluğu, banka, eğitim - sağlık, kültür - eğlence vb. işyerini oluşturan hizmet sektörlerinin sayısının da 175.000'i bulduğu ve bu sayının da yukarıdaki tabloya eklenmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Bütün bu veriler, 1950-1980 yılları arasında uygulanan liberal iktisat politikalarının işletme sayısının büyük ölçülerde arttığını ortaya koymaktadır. Küükl büyüklü bu iş yerlerinin her birinin farklı nitelikte de olsa işletmecilik bilgisine ihtiyaç gösterebileceği ve farklı muhasebe bilgisine sahip de olsa giderek artan sayıda muhasebecinin hizmetini talep edeceği gerçeği ortadadır. Özellikle sanayi kuruluşlarının sayısal artışı bu görüşü doğrulamaktadır.

Bu verileri tamamlayıcı nitelikte olarak, bütün Cumhuriyet döneminin nüfus artışı üzerinde de durulması uygun olacaktır (Vikipedi, 2016).

Tablo III
Türkiye nüfusu (1000)

	1927	1950	1980	2010	2015
<i>Toplam nüfus</i>	13.648	20.944	44.982	73.722	78.741
<i>Artış oranı</i>		%53,4	%113,7	%63,8	% 6,8

Kaynak : *Türkiye İstatistik Kurumu, www. tuik gov. tr/2016.*

En fazla nüfus artışının 1950–1980 döneminde olduğu görülmektedir.

Yukarıda, 1950-1980 döneminin, Türkiye'nin sosyal ve iktisadi gelişmeler açısından özellik taşıdığını göstermektedir.

Bu gelişmelerin sağlanması için alınan önlemlerden birkaçı üzerinde aşağıda durulmuştur.

a. 1949 vergi reformu

1926 – 1949 Yılları arasında yürürlükte olan Kazanç Vergisi, Muamele Vergisi ve Dahili İstihlak Vergisi yasalarında, TTK'da yer alan defterler dışında kendi defterlerinin de tutulmasını öngördüğüne daha önce değinilmiş ve bu döneme Türk muhasebe tarihinde çok defterli dönem denildiği belirtilmişti. 1949 Vergi reformunda, Vergi Usul Yasasının yürürlüğe girmesi ile bu durum değişmiş ve ayrıca iki çağdaş vergi yasası uygulamaya konulmuştur.

Çağdaş vergi yasalarının yürürlüğe konulması Kazanç Vergisi yasasının, üçe bölünmesi ile sağlanmıştır. Bu yasa kaldırılmış ve yerine Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Yasası yürürlüğe konulmuştur. Öteki vergi yasaları da zaman içinde bu anlayışa uygun duruma getirilmiştir.

aa. Gelir vergisi yasası: Şahsın bir takvim yılı içinde elde ettiği bütün kazanç ve gelirlerinden, tutar arttıkça yükselen oranlarda ödediği vergidir (Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 1987: 8). Verginin gerekçeleri, mali açıdan artan devlet giderlerinin karşılanması, sosyal adalet açısından en az kazancın vergi dışı bırakılması, aile durumunu göz önünde tutması ve verginin yüksek gelirlerden daha fazla alınması, iktisadi açıdan ekonominin gelişmesinde tarafsız kalan bir vergi olması şeklinde sıralanmıştır. Gelir vergisi kanunu, 1949 vergi reform içinde 5421 sayı ile yer almıştır.

ab. Kurumlar vergisi yasası: Yasanın gerekçesine özet olarak değinmek gerekirse, kurumların şahıslardan farklı olarak defter tutmaları, muhasebe düzenine sahip olmaları onların ayrı vergilendirilmelerini gerektirmiştir (Güvem , 2001: 168-171). Vergi yükümlüleri, bilanço esasına göre defter tutan işletmelerdir. Kazançları ticari kazanç tanımına girer. Kâr, değişmez bir oran ile (halen–2016-%20) vergilendirilir. Reform paketinde,5422 sayı ile yasalaşan Kurumlar Vergisi Yasasında, vergilendirilecek kârın saptanmasında, gider olarak kabul edilecek ve edilmeyecek masraflara yer verilmiştir. Tekdüzen hesap planı olmayınca, kâr tespiti ile ilgili sıralamaların, çağdaş bir anlatım biçimine sahip olmadığı dikkati çekmektedir.

Kurumlar vergisi yasası, vergicilik düzeninin çağdaşlaşmasında önemli bir yere sahiptir. Çünkü vergi düzenine kurumsallık boyutu getirilmiş oluyordu.

ac. Vergi usul yasası : 1949 Vergi reformunun en önemli yasasıdır (Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 1988: 10-30). Gerekçede, Türk hukuk dünyasında önemli tartışma konusu olan ticaret ve vergi hukuku arasında yer alan defter tutma zorunluluğu ile ilgili açıklamalar vardır. Vergi Usul Kanunu'nun gerekçesinde yapılan açıklamalar, defter tutmanın, Ticaret Kanunundan çok Vergi Usul Yasasında yer almasının

daha doğru olacağı doğrultusunda olmuştur. Bu yaklaşımı ilginç kılan, muhasebe defterlerinin, tarihi gelişme içinde Batı Avrupa’da olduğu gibi, Türkiye geleneğinde de 1850’den beri Ticaret Kanunları içinde yer almasının değiştirilmek istenmesidir. Batı ile entegrasyonda da, bu konuda ticaret kanunları önde gelmektedir. Bu geleneğin 1807 yılında Napolyon döneminde yürürlüğe giren Code de Commerce’e kadar uzandığı bilinmektedir. Ekonomik küreselleşmede ticaret kanunlarının rolü, vergi yasalarından daha etkindir. Nitekim bu durumun, Türkiye’de muhasebe düşüncesinin küreselleşmesinin önünü açan, 2011 yılında yayınlanan Türk Ticaret Kanununda da değişmediğini belirtmek uygun olacaktır.

1949 vergi reform paketinde 5432 sayı ile yer alan Vergi Usul Kanunu’nun Türk vergiciliğine ve muhasebesine getirdiği yenilikler, belgeler, değerlendirme ve benzeri konularda olmuştur. Fatura, irsaliye, makbuz, ücret bordrosu gibi muhasebe belgeleri bu yasa ile biçimlendirilmiştir. Değerleme konusu, sınai maliyetin saptanmasına açıklık getirmesi bakımından önem taşımaktadır.

1949 vergi reformu, Türk vergiciliğinin çağdaşlaşması açısından önemli bir hamledir. Ancak Türk muhasebe düşüncesinin vergi muhasebesi haline dönüşmesinin de belgesi olmuştur. Bunda vergi usul kanununun büyük rolü vardır. İşte 1950’de liberal iktisat politikaları, işletme –maliye ilişkilerini öne çıkaracak böyle bir vergi reformu sonrasında uygulanmaya başlanmıştır.

Vergi reformu ve 1950 öncesi gelişmesini tamamlayan vergi denetim örgütlerinin gücü, vergi – muhasebe ilişkilerinin giderek etkin duruma gelmesini kolaylaştırmıştır.

b. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (1961)

Vergi Usul Kanunu'nda muhasebeye dönük önemli değişiklikler, 1961 yılında yasa yeniden yazıldığında yapılmıştır. Bu konudaki değişiklikleri, defterler ile ilgili maddelerinde görmek olanağı vardır (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, madde 171-178). Yasada defterler ile ilgili maddelerin konu ile ilgili olanları özet olarak aşağıdaki gibidir

Madde 171: Vergi uygulamaları açısından defter tutmanın amaçları: yükümlünün vergi ile ilgili, servet, sermaye ve hesap durumunu, faaliyet ve hesap neticelerini, işlemlerini, vergi karşısındaki durumunu tespit etmek...

Madde 172: Ticaret yapanlar ve sanayiciler; ticaret şirketleri, iktisadi devlet teşekkülleri, dernekler ve vakıflar; serbest meslek erbabı defter tutacaktır.

Madde 175: Yükümlüler... defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usulde düzenlemekte serbestlerdir... Ticaret kanununun ticari defterler hakkındaki hükümleri saklıdır..

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, maliye – işletme ilişkisini güçlendirdiği gibi, muhasebe – maliye ilişkisini de güçlendiren bir yasa olmuştur. Yasada muhasebe defterlerinin vergi açısından önemi vurgulanmıştır. Bu durum, muhasebenin, vergi muhasebesi çerçevesinde gelişmesini kolaylaştırıcı etkide bulunmuştur.

Öte yandan bu yasanın esnaf için işletme defteri (Madde 193 – 196) adı ile bir defteri yürürlüğe koyduğu da bilinmektedir. Bu defterde, dönem başı stokları, satın almalar ve giderler bir yanda, hasılat öte yanda yer almakta ve dönem sonu envanterinin gider yanından düşülmesi ile kârın saptandığı gözlenmektedir. Bilanço öngörülmemektedir.

Bu yasanın 175. maddesinde yer alan defter tutmadaki serbestliğin, XX. yüzyılın incelenen döneminde hesap planı karmaşasına yol açtığını belirtmek yanıltıcı olmayacaktır. Bu serbestlik karşısında, tekdüzen hesap planına geçilmesini geciktirici etkide bulunmuştur. Tekdüzen hesap planı, bu dönemde sadece akademik çalışmalarda ele alınabilmiş ve iktisadi devlet teşekküllerinde uygulanabilmiştir.

c. 5590 Sayılı Ticaret ve Sanayi Odaları ve Borsalar Birliği Yasası

Liberal iktisat politikalarının savunucusu olan Demokrat Parti, henüz iktidara gelmeden (Mart 1950) özel kesimin gelişmesine dönük yasal düzenlemenin gündeme geldiği gözlenmektedir (*5590 sayılı TOBB yasası, Mart 1950*). Yasada önce odalar düzenleniyor, sonra da Ankara'daki birliğin kuruluşu üzerinde duruluyordu. Özel kesimi örgütlemek için Cumhuriyet'in kuruluş yıllarında yürürlüğe giren yasal düzenlemeden sonra, ikinci büyük yasal düzenleme yapılmış oluyordu. Yasanın ilk maddesinde, *odaların, mesleki hizmetleri yerine getirmek, meslek ahlâk ve dayanışmasını korumak, ticaret ve sanayinin genel menfaatlere uygun surette gelişmesine çalışmak amaçları olan tüzel kişiliğe sahip kamu kurumları olduğu* belirtilmiştir.

Odaların kuruluş şekillerini, yönetimlerini, Ankara'da oluşturulan birliğe doğru giden örgüt yapısının nasıl olacağını hükme bağlayan bu yasa, liberal iktisat politikalarının işletmelere doğru giden uygulamalarının alt yapısını daha başlangıçta hazırlaması bakımından büyük önem taşımıştır.

Yasanın 5. maddesinde odaların görevleri sıralanmış olup, bu görevler arasında aşağıdaki hususlar dikkati çekmektedir.

- Odalar, bölgelerinin ticaret ve sanayi ile ilgili iktisadi yapısına dönük araştırmalar yaparlar..

- *Mesleki faaliyetlerine ait konular hakkında bakanlıklara tekliflerde bulunurlar...*

- *Kurslar açabilirler, iktisadi bilimler için öğrenci okutabilirler...*

Odalar bu görevleri çerçevesinde, üyelerinin muhasebeleri ile ilgili çalışmalar yaparak onlara yardımcı olmak, istenilen bilgileri tekdüzen hesap planı olursa, daha doğru ve daha standart yapıda elde edebilecekleri doğrultusunda bir çalışma içinde olamamışlardır. En azından, bu doğrultuda kendileri tarafından başlatılan, ciddi bir çabaya rastlanmamaktadır.

Odaların muhasebe ile ilgilenmemeleri, Türk muhasebe düşüncesinin Batı Avrupa ile entegrasyonunda gecikmeye yol açan nedenler arasında yer almaktadır.

d. 6224 Sayılı Yabancı Sermaye Kanunu (1954)

Bu yasa, Demokrat Parti'nin hükümet programı doğrultusunda gündeme getirdiği bir yasal düzenleme olmuştur (*6224 sayılı kanun, 1954*).

Bu yasa ile liberal iktisat politikaları doğrultusunda Türk ekonomisinin yabancı sermaye ile karşılaşması sağlanıyor, Türk işletmelerinin, başka ülkelerdeki işletme kültürü ile tanışma olanağı yaratılıyordu.

Yasada yabancı sermaye ile kurulacak işletmelerin, ekonomiye yararlı olması ve Türk işletmelerine açık sahalarda çalışmaları koşulu (*madde 1*) öngörülüyordu. Ayrıca elde edilecek kârın bir bölümünün sermayeye eklenmesi isteniyor (*madde 3*), yabancı kuruluşun yurt dışından borçlanabilmesi düzene sokuluyor (*madde 6*), yasanın yürütülebilmesi için TC Merkez Bankası'nda yetkili bir komite kurulması sağlanıyor (*madde 8*), yabancı sermaye ile kurulan işletmenin

Türk işletmesi ile aynı haklara sahip olacağı garantisi veriliyordu (*madde 10*).

Türkiye’de yabancı sermaye yatırımlarını yönlendiren bir yasa olarak uzun süre yürürlükte kalan bu yasal düzenleme ile kurulan işletmelerin, işletme yönetimi yanında, hesap planı, bütçe çalışmaları gibi yönetim muhasebesi uygulamalarında yenilikler getirdiğini belirtmek uygun olacaktır.

e. 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (1957)

1949 Vergi reformu yürürlüğe girdiğinde 1926 tarihli Türk Ticaret Kanunu uygulamada idi. Aradan geçen zaman içinde değişen gelişmelere göre, yasanın gözden geçirilmesi, 1949 vergi reformuna karşı, ticaret kanunlarının geleneksel etkinliğini korumaya çalışması ve dilinin yenilenmesi gerekiyordu (*6762 sayılı TTK, 1957*).

Yasanın getirdiği yenilikleri aşağıdaki gibi sıralamak olanağı vardır.

Madde 66: Tutulması zorunlu olan defterler : Yevmiye defteri, büyük defter, envanter defteri ve şirketler için karar defteri.

Madde 67: Tacirin defterlerini tutmaya yetki verdiği kimsenin defterlere geçirdiği kayıtlar tacirin kendisinin tutması hükmündedir.

Madde 68: Tutulması zorunlu olan defterler on yıl süre ile korunmak zorundadır...

Madde 69: Tutulması zorunlu olan defterler notere yıl başından önce onaylatılmak zorundadır...

Madde 70: Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken işlemleri, belgelerden çıkararak tarih sırası ile madde halinde tertipli olarak yazmaya mahsus defterdir...

Madde 71: Büyük defter, yevmiye defterine geçirilmiş olan işlemleri, buradan alarak sistemli bir şekilde hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.

Madde 72 - 73: Envanter defterine işletmenin açılış tarihinde ve izleyen her iş yılı sonunda çıkarılan envanter ve bilançolar kayıt edilir.... Envanter çıkarmak, saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek sureti ile bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları kesin bir şekilde ve ayrıntılı olarak tespit etmektir....

Madde 74 : Bilanço, envanterde gösterilen değerlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibarı ile tertiplenmiş bir zet tablodur.

Madde 75: ... ilgililerin işletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında, mümkün olduğu kadar, doğru bir fikir edinebilmeleri için. envanter ve bilançoların ticari esaslar gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde ülke parası ile düzenlenmesi gerekmektedir....

Yasanın 82. ve 83. maddelerinde ticari defterlerin ispat ve delil olması ile ilgili hükümler yer almaktadır.

Buraya yasanın muhasebe ile ilgili maddeleri zet olarak alınmıştır. Bu yasa ile Türkiye'nin, XX. yüzyılın ortalarında çağa uygun bir ticaret kanununa sahip duruma getirildiği grlmektedir. Bu hali ile yasa, muhasebe düşüncesinin açıklık, doğruluk ilkeleri çerçevesinde kamuyu aydınlatmaya dönük bir çizgi izleyebilecek alt yapıyı sağlamış oluyordu. İşletme yönetimi, işletme ile ilgili kişiler (teki işletmeler, bankalar vb.) mali tablolardan yararlanabilir, ticari anlaşmazlıklarda işletme defter kayıtlarına güven duyulabilirdi.

Yasanın sağladığı alt yapı, Türk muhasebe düşüncesinin Batı Avrupa ile entegrasyonunun önünü açar nitelikte idi. Küreselleşme sürecinin başladığı 2011 yılına kadar yürürlükte kalan bu yasa, sözü

edilen niteliğini korumuştur. Ama sözü edilen entegrasyon bu yasa ile sınırlı kalmış ve ne tekdüzen hesap planına geçilebilmiş, ne kâr – zarar hesabının gelir tablosuna doğru giden çizgisi izlenebilmiş ve ne de muhasebe mesleği, ticaret kanununun, mesleği kabul ederek açtığı yoldan (*madde 67*) giderek yasal düzene kavuşturulabilmiştir.

Buraya kadar yapılan açıklamalar, liberal iktisat politikalarının yasal alt yapısının, vergi reformu, özel kesimin örgütlenmesi, çok etkin olmamakla beraber yabancı sermayeye kapıların açılması ve ticaret kanununun çağın gereklerine uygun duruma getirilmesi ile oluşturulduğunu ve bu politikaların uygulanmaya çalışıldığını göstermektedir.

Bu dönemde, işletmelerde uygulanan muhasebenin, muhasebe -vergi yaklaşımı çerçevesinde gelişme gösterdiğini belirtmek gerekmektedir. Beyan usulüyle başlayan bu ilişki, denetimin etkin duruma gelmesi ile gelişmiş ve 1949 vergi reformu ile hızlanmıştır.

3. TEKTİP MALİ TABLO VE TEKDÜZEN HESAP PLANI ÇALIŞMALARI VE UYGULAMALARI

30. Tektip Mali Tablo Düzenleme Çalışmaları

Bu dönemde mali tablo olarak bilanço ve kâr – zarar hesabı vardır. Gelir tablosu henüz gelişme gösterememiştir. Bu tabloların tek tip olarak düzenlenmeleri konusunda ilk çalışmaların 1939 yılında iktisadi devlet teşekküllerinde başladığına daha önce değinilmişti. 1950 Sonrası, liberal iktisat politikalarının etkisi ile gelişen özel kesim kuruluşlarının kredi talepleri, kısa süreli banka kredileri yanında orta süreli kredileri de önemli duruma getirince, Türkiye Sınai Kalkınma Bankası (1951), Sınai Yatırım ve Kredi Bankası (1963) kurulmuştur. Mali tabloların geliştirilmesi konusunda bu iki kalkınma bankasının

ve aynı dönemde faaliyette bulunan Devlet Yatırım Bankası'nın (1964) büyük katkıları olmuştur. Bu dönemde bankacılığın gelişmesi, tekdüzen hesap planından önce, tektip mali tablolar üzerindeki çalışmaların fazlalaşmasını sağlamıştır.

1992 Yılında Tekdüzen Hesap Planı ve tektip mali tablolar yayınlanana kadar geçen sürede, tektip bilanço ve kâr – zarar tabloları ve açıklama bilgileri üzerindeki çalışmalarını aşağıdaki şekilde sıralamak olanağı vardır (Yazıcı, 2001).

1950-1963 Yılları arasında, kredi talep edenlerindüzenleyecekleri bilanço ve kâr-zarar tablosu, Türkiye Sınai Kalkınma Bankası.

1963 Yılında Türkiye Bankalar Birliği'nin yayınladığı, kredi talep edenlerden alınacak hesap vaziyeti ve açıklamaları tebliği. Türkiye Bankalar Birliği'nin sözü edilen 20 sayılı tebliği ile tektip mali bilgi verme (tektip mali tablo) uygulaması, bütün bankalara yaygınlaştığı için önemli bir dönüm noktası niteliği taşımıştır. Bankalardan kredi talep eden işletmeler, mali tablolarıyla ilgili bilgileri, bu tebliğ doğrultusunda hazırlanan kapsamda vermeye başlamışlardır. Tebliğin uzun süre uygulamada kalması, muhasebeciler için eğitici olmuştur.

1963 Yılında, İktisadi Murakabe (denetim) Rehberi ile önerilen tektip mali tablolar (Başbakanlık Umumi Murakabe Heyeti, 1963). İktisadi devlet teşekküllerinin tektip mali tablo düzenlemelerine dönük bu girişim, 1938-39 girişiminden sonra ikinci hamle olmuştur. Murakabe (denetim) heyeti, 1938 yılında benimsediği, karlılık ve verimlilik esaslarını da gündemine alarak bir rapor düzeni içinde tektip bilanço ve kâr – zarar hesabı düzenlenmesini öngörmüştür. Bu, bir yıl sonra oluşturulacak İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu'nun çalışmalarının ilk dayanağı olmuştur.

1964-1968 Yılları arasında, İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu'nca hazırlanan Rapor Sistemine (DPT, 1970c) dayalı olarak, aşağıda ayrıca üzerinde durulacağı üzere, iktisadi devlet teşekküllerinde 1972 yılından itibaren ilk kez tekdüzen hesap planı ve bu plana dayalı tektip mali tablolar uygulanmaya başlanmıştır. Buna göre, 1939'da uygulanan tektip mali tablolar yenilenmiş ve Türkiye'de ilk tekdüzen hesap planı uygulamaya konulmuştur.

1981 Yılında oluşturulan Sermaye Piyasası Kurulu'nun işletmelerin muhasebelerine dönük ilk çalışmalarından birisi tektip mali tablo hazırlıkları olmuştur. Bu tektip mali tabloların, İstanbul Borsası'nın 1986 yılında faaliyete geçmesinden sonra, pay senetleri borsaya kote olan işletmelerce kullanılma olanağı bulunmuştur.

1978-1991 Yıllarında Türk Standartları Enstitüsü (TSE), tarafından muhasebe ve denetim standartları çalışmaları yapılmıştır. Türk Standartları Enstitüsü (TSE) tarafından yapılan tektip mali tablo düzenlenmesi hazırlıklarının da uygulama olanağı bulunamadığı bilinmektedir.

Görüleceği üzere, 1950 yılından 1990'lı yıllara kadar geçen süre içinde bir çok kamu kuruluşu, tektip mali tablo düzenlemeye ihtiyaç duymuştur. Bu hazırlıklar, ya çalışmayı yapan kurumun kendi ihtiyacının ya da genel ihtiyacın karşılanmasına dönük olmuştur. Tekdüzen hesap planına dayanmayan, dolayısı ile müşterek muhasebe alt yapısından yoksun olarak gerçekleşen münferit nitelikteki bu girişimler, bir mali tablo kargaşası dönemi yaşanmasına neden olmuştur.

31. İktisadi Devlet Teşekkülleri İçin Tekdüzen Hesap Planı Çalışmaları

Bu dönemde yaşanan en önemli gelişme, iktisadi devlet teşekküllerinde 1972 yılından itibaren tekdüzen hesap planı uygulaması olmuştur. Bu Türk muhasebe tarihinde bir ilktir.

1950 Yılı sonrası uygulanmaya başlanan liberal iktisat politikaları doğrultusunda özel kesim işletmeleri gelişme gösterirken, bir yandan da Atatürk döneminde kurulan iktisadi devlet teşekküllerinin ekonomideki varlıklarını sürdürmekte oldukları gözlenmektedir. Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda (1963-1967) ekonominin bu durumu şu şekilde özetleniyordu Türk ekonomisi, *devlet ve özel sektörün yan yana bulunduğu karma bir ekonomidir*. Karma ekonominin bir parçası olan iktisadi devlet teşekkülleri 1930'lu, 1940'lı yıllarda edindikleri kültürel yönetim alt yapılarını kaybetmemiştir. İşte 1960'lı yıllardaki yeniden düzenleme çalışmalarına, bu kültürel alt yapıya dayalı olarak, 1938 yılında yürürlüğe konulan 3460 sayılı yasanın yenilenmesi ile başladığı ve 1964 yılında 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve İştirakler Hakkında Kanun'un yürürlüğe girdiği görülmektedir (*440 Sayılı İDT kanunu*).

Yasanın amacı, 2. maddesinde özet olarak şu şekilde belirtilmiştir İDT'lerinin *karma ekonominin kurallarına uygun olarak, kârlılık ve verimlilik anlayışı içinde çalışmalarını, sermaye birikimine yardımcı olmalarını ve bu amaca ulaşmak için denetlenmelerini sağlamaktır*.

Yasanın Geçici 1. maddesinde, Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak, Ticaret ve Sanayi Bakanlıklarının katılımı ile İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu'nun kurulması öngörülmüştür. Aynı yasa maddesinde bu komisyonun sıralanan görevleri arasında: *Teşekküllerin mali bünyelerini incelemek ve alınması gereken önlemleri tespit etmek; ayrıca Teşekküllerin aktif*

ve pasif kıymetlerinin yeniden değerlendirilme esaslarını saptamak... İşte bu iki fıkraya dayalı olarak komisyon, iktisadi devlet teşekkülleri ile sınırlı olsa da, Türkiye’de ilk kez uygulanan tekdüzen hesap planını ve yeniden değerlendirme esaslarını belirlemiştir.

Bu yasaya dayalı çalışmalar, büyük ölçüde uygulanma olanağı bulunduğu için, Türk muhasebe tarihinde önemli bir yeri olmuştur. Yasa, 1984 yılında değişen koşullara uyum sağlamak amacıyla yenilenerek, iktisadi devlet teşekküllerinin yasal düzenlemeleri canlı tutulmuştur (*233 Sayılı KHK, 1984*).

Komisyonun çalışmaları 1964 yılı ortalarında başlamış ve 1968 yılına kadar devam etmiştir. Komisyonun görev süresi dolduktan sonra Devlet Planlama Teşkilatı’nda kurulan Yeniden Düzenleme Grubu, çalışmaları devralmıştır. DPT, hem kaynak, hem kılavuz niteliğinde olan kitapların yayını tamamlamış ve hem de uygulamanın izlenmesini sağlamıştır. İlk tekdüzen hesap planının pilot uygulaması da, bir iktisadi devlet teşekkülü olan Azot Sanayi AŞ’de 1969 yılında yapılmıştır (Kartal, 2005: 230).

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu çalışmalarını 1968 yılında tamamladığında yedi kitaplık bir set hazırlamıştır. Yukarıda belirtildiği gibi bu kitapların bir bölümü, görevi daha sonra devralan Devlet Planlama Teşkilatı tarafından yayınlanmıştır. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi öğretim üyelerinden Prof. Dr. Mustafa A. Aysan’ın aktif rol oynadığı İDT’lerinin mali işlerine dönük, uygulama olanağı bulan hususları, bu yayınlardan izlemek olanağı vardır.

a. Muhasebe usullerinin ıslahı ve yeknesaklaştırılması

(Giriş): Komisyonun durumun tespitine dönük olarak hazırladığı ilk eserdir (DPT, 1970a). Eserin birçok özelliği vardır. Çift yanlı kayıt yönteminin tarihi gelişimi ve Cumhuriyet döneminin muhasebe uygulamalarının değerlendirilmesi, ilk kez kamusal bir komisyon tarafından bu eserde yapılmıştır. Tekdüzen muhasebenin, genel ya da özel olarak uygulanma esasları bu kitapta incelenmiştir. Komisyonun, tekdüzen hesap planının hazırlanmasında Orta Avrupa (Fransa) ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki gelişmeleri incelemesi dikkati çekmektedir. Böylece, Türk muhasebe düşüncesinin Avrupa ülkeleri yanında Amerika Birleşik Devletleri'ndeki gelişmelerden de etkilenmesi yolu açılmış oluyordu.

b. Muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş

Muhasebe prensipleri:

Yeniden Düzenleme Komisyonu'nun ikinci aşamada hazırladığı bu eserde (DPT, 1970b), muhasebenin temel kavramlarının şu şekilde sıralandığı görölmektedir : *Sosyal sorumluluk kavramı, Kişilik kavramı, İşletmenin süreklilik kavramı, Para ölçüsü kavramı, Dönemsellik kavramı, Maliyet esası kavramı, Objektif belge kavramı, Rapor sistemi kavramı, Tam açıklama kavramı, Muhafazarkârlık kavramı.* İDT'nin özellikleri de göz önünde tutularak yapılan bu sıralama, Cumhuriyet döneminin kavramsal olarak kamu açısından muhasebeye ilk yaklaşımı olmuştur. Yine aynı doğrultuda değerlendirilebilecek bir başka husus, ortaya konulan genel kabul görmüş muhasebe prensipleridir (ilkeleri). *Gelir ve gider ilkeleri, Varlıklar ile ilgili ilkeler, Yabancı kaynaklar ile ilgili ilkeler ve Özkaynaklar ile ilgili ilkelerin* ayrıntılı olarak saptandığı gözlenmektedir. Türk muhasebe uygulamalarında kâr – zarardan gelir tablosuna henüz geçilmediği bir dönemde gelir tablosu kavramının geliştirilmeye çalışılması, bilançonun

kaynak yapısının ilk kez, yabancı ve özkaynak olarak bölümlere ayrılmasının, bu dönemde, komisyon tarafından ileri görüşlülükle ortaya konulması önem taşımaktadır.

Komisyonun bu çalışmalarının, sadece iktisadi devlet teşekküllerine değil, kuramsal alandaki çalışmalara da katkıda bulunduğunu belirtmek uygun olacaktır.

c. Tekdüzen hesap planı ve açıklamaları

Komisyon, mali tabloların ilkelerini belirledikten sonra, iktisadi devlet teşekküllerinde tekdüzen hesap planı çalışmalarına başlamıştır (İDT Yeniden Düzenleme Komisyonu, 1968a). Komisyon tekdüzen hesap planının ana gruplarını aşağıdaki gibi saptamıştır.

Tablo IV
İktisadi devlet teşekkülleri için hazırlanan
tekdüzen hesap planı ana hesapları

<i>Dönen varlıklar</i>	<i>100 - 199</i>
<i>Duran varlıklar</i>	<i>200 - 299</i>
<i>Kısa Süreli borçlar</i>	<i>300 - 399</i>
<i>Uzun süreli borçlar ve Özsermaye</i>	<i>400 - 499</i>
<i>Hasılat hesapları</i>	<i>500 - 599</i>
<i>Giderler (maliyet)</i>	<i>600 - 699</i>
<i>Fonksiyonel maliyet ve gider hesapları</i>	<i>700 - 799</i>
<i>Kâr ve zarar, icmal ve dağıtım hesapları</i>	<i>800 - 899</i>

Kaynak : İDT Yeniden Düzenleme Komisyonu yayını, 1968

Yukarıda ana hesapları gösterilen tekdüzen hesap planı, Türkiye’de ilk uygulanmak üzere hazırlanan ve uygulanan plandır.

1992’de uygulamaya konulan Türkiye genel hesap planının, bu hesap planındaki uzun süreli kaynaklar ve zsermayenin ana hesap kodları ayrılarak oluşturulduğunu belirtmek uygun olacaktır.

Gelir (hasılat) ve gider hesapları ile maliyetleme hesaplarının, btçeleme ve farklara dönük yapıda ele alındığı grlmektedir. Ancak bu, kâr–zarar hesabından gelir tablosu kavramına geçiş sürecindeki uygulamaların ilk denemelerindedir. Ve Türk muhasebe kültürüne, gelir ve gider hesaplarının ilk düzenli olarak yer almasını sağlayan uygulamadır. Gelir ve gider hesaplarındaki karmaşa 1992 tekdüzen genel hesap planında büyük lde giderilmiştir.

İDT’leri için hazırlanan bu tekdüzen hesap planı, Türk muhasebe tarihinde birçok açıdan nc nitelik taşımaktadır.

d. Rapor sistemi

İDT’leri tekdüzen hesap planının tamamlayıcısı olarak düzenlenecek mali tablolar için bu kitaptaki hazırlıkları yapmışlardır (DPT, 1970c). Rapor sisteminde bilanço, gelir tablosu ve yardımcı mali tablolar (*Kâr dağıtım tablosu, Fon akış ve net işletme sermayesi değişim tablosu ve Nakit hareketleri tablosu*) yer almaktadır. Sadece iktisadi devlet teşekküllerinde uygulanmak üzere hazırlanmış olsa da Türkiye’de muhasebenin devlet tarafından önerilen devrim niteliğindeki ilk uygulamaları olması dolayısı ile rapor sisteminde yer alan tektip bilanço ve gelir tablosu üzerinde kısaca durulması uygun olacaktır.

Tablo V
İDT'leri için hazırlanan tektip bilanço

AKTİF	PASİF
<i>I. Dönen varlıklar</i>	<i>I. Kısa vadeli yabancı kaynaklar</i>
<i>A. Kasa - bankalar</i>	<i>A. Alınan krediler</i>
<i>B. Hisse senetleri ve tahviller</i>	<i>B. Uzun vadeli kredi taksitleri</i>
<i>C. Alacaklar</i>	<i>C. Borçlar</i>
<i>1. Alacak senetleri</i>	<i>1. Borç senetleri</i>
<i>2. Satıştan (senetsiz) alacaklar</i>	<i>2. Satıcılar</i>
<i>3. Personelden alacaklar</i>	<i>3. Personele borçlar</i>
<i>4. İştiraklerden alacaklar</i>	<i>4. İştiraklere borçlar</i>
<i>D. Verilen Avanslar</i>	<i>D. Alınan avanslar</i>
<i>E. Stoklar</i>	<i>E. Vergi, resim vb borçları</i>
<i>1. İlk madde stoku</i>	<i>F. Gider tahakkukları</i>
<i>2. Yarı mamuller</i>	<i>G. Gelecek aylara ait gelirler</i>
<i>3. Mamuller</i>	<i>Kısa vadeli kaynak toplamı</i>
<i>4. Ticari mallar</i>	
<i>5. Diğer</i>	<i>II. Uzun vadeli yabancı kaynaklar</i>
<i>Stok değer düşme karşılığı (-)</i>	<i>A. Alınan krediler</i>
<i>Dönen varlık toplamı</i>	<i>B. Borçlar</i>
<i>II. Duran varlıklar</i>	<i>C. Alınan avanslar</i>
<i>A. Uzun vadeli alacaklar</i>	<i>D. Gelecek yıllar gelirleri</i>
<i>B. İştiraklerdeki sermaye payı</i>	<i>E. Özel karşılıklar</i>
<i>C. İşletmeler bağlantı hesabı</i>	<i>F. İştirakler bağlantı hesabı</i>
<i>D. Maddi duran varlıklar</i>	<i>U.V. Y. kaynaklar toplamı</i>
<i>Birikmiş amortismanlar (-)</i>	<i>III. Öz kaynaklar</i>
<i>E. Maddi olmayan duran varlık</i>	<i>A. Sermaye</i>
<i>Birikmiş amortismanlar (-)</i>	<i>B. Ödenmemiş sermaye (-)</i>

<i>F. Özel tüklenmeye tabi varlıklar</i>	<i>C. Yeniden değerleme farkı</i>
<i>Birikmiş amortismanlar (-)</i>	<i>D. Yedek akçeler</i>
<i>D. Diğer duran varlıklar</i>	<i>E. Kârlar</i>
<i>Duran varlık toplamı</i>	<i>F. Zararlar (-)</i>
<i>AKTİF TOPLAMI</i>	<i>Öz kaynaklar toplamı</i>
	<i>PASİF TOPLAMI</i>

Kaynak : Rapor Sistemi, DPT yayını 864 KD 97, 1970

Yukarıdaki tabloda görülen bilanço, Türkiye’de o tarihlerde uygulanan bilançoların çok ilerisinde özelliklere sahip bir mali tablodur. Ve daha önemlisi tekdüzen hesap planına dayalı olarak uygulanan ilk bilançodur. Dar bir alanda da olsa, bu bilanço anlayışı ile hem uygulama dünyası ve hem de akademik dünya batı ile entegrasyonda önemli bir hamle yapmış olmaktadır. Ne var ki, özel kesimdeki hesap kargaşasını önleyememiştir. Devlet bu çağdaş bilanço anlayışını özel kesime doğru uzatacak bir girişimde bulunamamıştır. Oysa daha önce değinildiği üzere bu dönemde özel kesim, hem sayısal olarak ve hem de işletmelerin büyüklüğü bakımından hızlı bir gelişme göstermiştir. Dikkati çeken en önemli husus ise, 1992 yılında Türkiye’de genel olarak uygulanmak üzere açıklanan tektip bilanço, bu bilanço anlayışının küçük değişikliklerle aynısı olmasıdır. Ve ayrıca belirtmek gerekmektedir ki, bilançonun tekdüzen hesap planı ile bağıntısı da aynen korunmuştur. 1992 Yılı hazırlıklarında, 1972 uygulamasına göre büyük bir değişiklik olmadığına göre, tekdüzen hesap planına ve tektip mali tablolara geçişte Türkiye’nin yirmi yıllık bir süreyi kaybettiği sonucuna varılabilmektedir.

Aşağıda ayrıca üzerinde durulacağı üzere, bu dönemde eğitim dünyasının muhasebeci yetiştirmek üzere aldığı önemli önlemler söz konusu olmuş ve önemli sayıda muhasebeci yetiştirilmiştir.

Yani tekdüzen hesap planına geçiş için eğitim dünyası alt yapıyı hazır duruma getirmişti. İktisadi devlet teşekküllerinde 1972’de uygulamaya konulan tektip gelir tablosu da aşağıdaki gibidir.

Tablo VI

İDT'leri için hazırlanan tektip gelir tablosu

1. Gayri safi satış hasılatı
<i>Mal ve hizmet satışları</i>
<i>Alınan sübvansiyonlar</i>
<i>Vergi iadeleri</i>
2. Hasılattan indirimler (-)
<i>Kasa indirimleri</i>
<i>İadeler</i>
<i>Diğer indirimler</i>
3. Net satış hasılatı (1-2)
4. Satışların maliyeti (-)
5. Gayri safi satış kârı (3-4)
6. Devre giderleri (-)
<i>Araştırma giderleri</i>
<i>Pazarlama giderleri</i>
<i>Genel yönetim giderleri</i>
7. İşletme faaliyet kârı (5-6)
8. Faaliyet dışı gelirler ve kârlar (+)
<i>Faiz gelirleri</i>
<i>İştirak kâr payları</i>
<i>Geçmiş yıllar giderlerinden tahakkuk</i>
9. Faaliyet dışı giderler (-)
<i>Faiz giderleri</i>
10. Dönem kâr ya da zararı (7+8-9)

Kaynak : *Rapor Sistemi, DPT yayını no 864 KD 97, 1970*

Not : Tabloda sıralamadaki rakamlar, anlaşılmayı kolaylaştırmak için yazarlar tarafından konulmuştur.

Satışların maliyeti tablosu da aşağıdaki gibidir.

Tablo VII

İDT'leri için hazırlanan satışların maliyeti tablosu

1. Üretim maliyeti
<i>Direkt ilk madde ve malzeme</i>
<i>Direkt işçilik</i>
<i>Genel imal giderleri</i>
<i>En direkt malzeme</i>
<i>En direkt işçilik</i>
<i>Ücretler ile ilgili ek ödemeler</i>
<i>Hariçten alınan faydalar, hizmetler</i>
<i>Sigorta primleri ve üretimle ilgili vergiler</i>
<i>Amortismanlar ve tükenme payları</i>
2. Yarı mamul stok değişimi (+-)
<i>Dönem başı yarı mamuller (+)</i>
<i>Dönem sonu yarı mamuller (-)</i>
3. Üretilen mamul ya da hizmet maliyeti (1 + - 2)
4. Dağıtılmayan giderler (-)
<i>Yedek (çalışmayan) duran varlık giderleri</i>
<i>Özel mamul mühendislik giderleri</i>
5. Mamul stokları (+-)
<i>Dönem başı mamuller (+)</i>
<i>Dönem sonu mamulleri (-)</i>
6. Satılan malın maliyeti (3+4 +-5)

Kaynak : Rapor Sistemi, DPT yayını 864 KD 97, 1970.

Not : Tablodaki rakamlar anlaşılmayı kolaylaştırmak için yazarlar tarafından konulmuştur.

Burada üzerinde durulan dikey gelir tablosu ve satılan malın maliyeti tablosu, Türk muhasebe tarihinde devlet tarafından önerilen ilk

gelir tablosudur. İktisadi Devlet Teşekkülleri, bu tabloları uygulayarak öncülük yapmışlardır. Ancak, yukarıda belirtildiği gibi, özel kesim tarafından uygulanması zorunlu olmadığından yaygınlaşmamıştır. Özel kesimde, kâr ve zarar tablosu uzun yıllar uygulanmaya devam edilmiş ve gelir tablosu kültürü yaygınlaşmamıştır. Bu süre 1992 yılına kadar uzamıştır. 1992’de tekdüzen hesap planı ile birlikte kabul edilen dikey gelir tablosu, özel kesimde, daha önceden kısmen de olsa mevcut bir kültüre dayalı olmadan yürürlüğe girmiştir. Bu durum, dikey gelir tablosunun, çok sayıda kâra yer vermesi gibi nedenlerle eleştirilmesine ve deneyimsizlik dolayısı ile benimsenmesinde güçlüklerle yol açmıştır.

e. Terimler ve açıklamalar

Bu dönemde mali işler ve muhasebe ile ilgili uygulamaya dönük çalışmaları, İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu’na bağlı olarak çalışan mali işler ve muhasebe grubu yapmıştır. Bu grup, o zamana kadar yaptığı muhasebe düzenlemelerine ait terimlerin açıklamaları üzerinde durmuştur. Genel hesap planını ve tektip mali tabloların uygulanmasında terim birlikteliğini sağlamak amacıyla güden bu eserde (DPT, 1970d) üç yüz elliyi aşkın, muhasebe, finansman terimleri ile hesaplaşmada kullanılan deyimlere, belgelerin tanıtımına, mali işlerin organizasyon yapısına dönük ve bir de muhasebe – ticaret çizgisinde yer alan terimlere yer verilmiştir. Türk muhasebe tarihinde, alfabetik olarak hazırlanmış az sayıda açıklamalı sözlükten birisidir. İDT’lerine dönük olarak hazırlanmış olsa da, XX. yüzyılın ikinci yarısındaki muhasebe literatüründe özel bir yeri vardır.

f. Mali işler ve kontrol dairelerinin organizasyonu

Sözü edilen komisyonun mali işler ve muhasebe grubunun son çalışmalarından birisi de, İDT’lerinin hesap işleri düzenini oluşturmaya dönük olmuştur. Komisyon ileri bir görüşlülükle hesap işleri düzenini

üçe bölmüştür (DPT, 1970e). Bunlar Mali işler, Muhasebe ve Kontrol departmanlarıdır. Mali işler departmanı, ağırlıklı olarak bütçe ve planlamayla ve finansman işleri ile uğraşan departmandır. Muhasebe bölümü, hesap işlerinin kayıt düzenini yürüten, mali tabloları ve mali raporları hazırlayan departmandır. Maliyet muhasebesi bir şube halinde bu bölümde yer alır. Kontrol departmanı ise, muhasebe kayıtlarının doğruluğunu kontrol etmek ve bu kayıtların kabul edilmiş standart ve prosedürlere uygun olarak yürütölmesini sağlamak olarak belirlenmiştir. İDT'lerinde uygulama olanağı bulan bu görev dağılımı ve organizasyon anlayışı, XX. yüzyılın ikinci yarısında işletmelerin yönetimine kılavuzluk yapma özelliğine sahip olmuştur.

g. Teşebbüs bilançolarının yeniden değerleme yoluyla düzeltilmesi

İDT'lerini Yeniden Düzenleme Komisyonu, mali işler ve muhasebe grubu, işletmelerin enflasyon karşısında mali tablolarının yeniden değerlenmesini temin etmek üzere bir dizi çalışma yapmış ve bir kitap yayınlamıştır (İDT Yeniden Düzenleme Komisyonu, 1968b). XX. Yüzyılın ikinci yarısının son yirmi yılında ve XXI. yüzyılın başlarında Türk ekonomisinin karşılaştığı para değerindeki düşmeler karşısında mali tabloların yeniden değerlemesi sık sık gündeme gelen bir konu olmuştur. Bu ihtiyacı çok önceleri gören komisyon bu eserinde, Batı Avrupa değerleme kültürü doğrultusunda, yeniden değerlemede, önce aktif ve sonra da pasif unsurlar üzerinde durmuştur. Değerleme yöntemi açaşından ise, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan değerleme metotlarının ele alındığı görölmektedir.

Komisyonun bilançoları yeniden değerleme konusunu ele alan bu çalışmaları, öteki bir çok aktivitesinde olduğu gibi, Türk muhasebe literatüründe öncü niteliği taşımıştır.

Türk muhasebe tarihinde, İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu'nun muhasebeye dönük çalışmaları, hem teori ve hem uygulama açısından bir dönüm noktası olmuştur. İncelenen 1950-1980 döneminde, bu komisyonun çalışmaları, akademik çalışmalar ile birlikte, Batı Avrupa ile entegrasyona dönük az sayıdaki aktivite arasında yer almıştır.

4. MUHASEBE EĞİTİMİNDE VE AKADEMİK ALANDAKİ GELİŞMELER

40. Muhasebe Eğitimindeki Gelişmeler

1950 Yılına gelindiğinde muhasebe eğitimi veren yüksek öğretim kurumları, İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi ve İzmir Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu'ndan oluşuyordu. Bir de daha çok devlete dönük eleman yetiştiren Siyasal Bilgiler Fakültesi'nde muhasebe eğitimi yapılıyordu. Bunlara 1950-1960 yılları arasında iki yüksek okul eklenmiştir: Ankara Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu (1955), Eskişehir Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu'dur (1958). Daha sonra 1960 yılında, Orta Doğu Teknik Üniversitesi İdari Bilimler Fakültesi de bu eğitime katılmıştır..

Liberal iktisat politikalarının uygulanmaya başlanmasından sonra hızlı bir şekilde özel kesim işletmelerinin sayısal artışının yaşanması (*Tablo XV ve XVI*), genelde işletmecilik eğitimi, özelde muhasebe eğitimi almış eleman talebinin hızlı bir şekilde artışına neden olmuştur. Artan bu eleman ihtiyacının karşılanması için 1959-1960'dan sonra eğitim dünyasında iki önlem alındığı görülmektedir. Bunlardan ilki, iktisadi ve ticari ilimler akademileri ve bağlı yüksek okullardır. İkincisi de üniversitelere bağlı fakültelerdeki artışlardır. Bu eğitim kurumları üzerinde aşağıda durulmuştur.

A. İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri ve Bağlı Yüksek Okullar

Türk muhasebe eğitimi tarihinde iktisadi ve ticari ilimler akademilerinin (1959–1982) özel bir yeri vardır. Liberal iktisat politikalarının eleman ihtiyacı talebi ilk önce kendisini 1950’li yılların sonlarına doğru hissettirmiştir. Bu ihtiyaç da, iktisadi ve ticari ilimler akademilerini yaratmıştır (15.6.1959 tarih ve 7334 sayılı kanun). Türk muhasebe eğitiminde bir dönüm noktası olan akademilerin kurulmasında öncülüğü, dört yüksek iktisat ve ticaret okulunun müdürleri (Prof. Dr. Orhan Oğuz, Prof. Dr. Nihat Sayar, Prof. Dr. Ekrem Edęü ve Prof. Saffet R. İrtenk) yapmışlardır. Yüksek iktisat ve ticaret okullarını akademi haline getiren bu yasanın gerekçesinde aşağıdaki hususlar dikkati çekmektedir.

-Ülkemizde özel kesimin gelişmesine büyük önem verilmektedir. Dolayısı ile işletmecilik eğitimini yeni bir düzene sokmak gereği vardır.

- İlk yüksek iktisat ve ticaret okulu, 1883’de İstanbul’da açıldığında, bu müessese, dünyada kendi türünün dört okulundan birisi idi. Bugün dünyadaki sayıları hızla artmış olmasına rağmen, Türkiye’de sayıları ancak dörde çıkabilmiştir. Bu sayıyı artırmak gerekir.

- Halen dört okuldan mezun olanların %40’ı özel kesim işletmelerinde, %35’i banka ve sigorta şirketleri gibi kurumlarda ve %25’i de iktisadi devlet teşekküllerinde çalışmaktadır.

-Ülkede sayıları hızlı bir artış göstermiş olan ticaret liselerinden mezun olanların, daha yüksek kaliteli hale gelmesi, onların bu okullara girmesine bağlıdır.

Yasanın yukarıda özetlenen gerekçelerinden, özel kesimin gelişmesine paralel olarak artan kaliteli insan gücü ihtiyacının karşılanmasına dönük bir eğitim yapılanmasının amaçlandığı gözlenmektedir.

Bu amaç doğrultusunda, yasanın kabulünden sonra üç iktisadi ve ticari ilimler akademisinin daha açıldığı bilinmektedir. Bunlar Adana (1967), Bursa (1970), Trabzon (1978) akademileridir. Akademilerin üniversiteye dönüştürüldüğü 1982 eğitim reformu tarihine kadar sayısı yediye yükselen iktisadi ve ticari ilimler akademileri ülkenin işletmeci ve muhasebeci ihtiyacını büyük ölçüde karşılamışlardır.

Burada Türk işletme eğitimi tarihinde önemli bir yeri olan iki gelişmeden söz etmek gerekmektedir. Bunlardan ilki, iktisadi ve ticari ilimler akademilerinin birbirlerine akademisyen ve yönetici desteği vererek kurulmuş olmalarıdır (Güvemli, 2003: 217, 280, 302, 325). Eskişehir akademisi, İstanbul akademisinin desteği ile, Adana akademisi, Ankara akademisinin desteği ile, Bursa akademisi Eskişehir akademisinin desteği ile ve Trabzon akademisi İstanbul akademisinin desteği ile kurulmuşlardır. 1959 Yılından üniversiteye dönüştürüldükleri 1982 yılına kadar, iktisadi ve ticari ilimler akademileri birlikte hareket etmişler ve birlikteliklerini akademiler arası kurul çerçevesinde sürdürmüşlerdir.

İkinci belirtilmesi gereken husus, işletme eğitimi almış eleman ihtiyacını karşılamak üzere 1970'li yıllarda kurulan özel yüksek okulların devletleştirilmesi sonucu, bu okulları bünyelerine alan akademilerin büyüyerek birer üniversite halini almış olmalarıdır. Devletleştirilen ve akademilerin bünyesine katılan bu yüksek okullar arasında, sadece işletmecilik eğitimi veren okullar değil dişçilik, eczacılık gibi okullar da vardır. Bu durumları itibarı ile akademilerin kısa süre içinde birer üniversite haline geldikleri görülmektedir.

Burada belirtilmesi gereken bir husus da, 1960'larda iktisadi ve ticari ilimler akademilerinin başarılı gelişmesi karşısında, aynı doğrultuda mimarlık ve mühendislik akademilerinin de kurulmaya başlanmış olmasıdır. Böylece 1960-1980 döneminde Türk yüksek eğitiminde akademiler çok yönlü bir gelişme içinde olmuşlardır.

1960 Sonrası hızlı bir artış gösteren işletmeci talebini karşılamada sadece iktisadi ve ticari ilimler akademileri değil, aşağıda görüleceği üzere, üniversiteler de işletme eğitimi veren fakülteler kurarak bu talebi karşılamaya çalışmışlardır.

a.İşletme eğitimi vermek üzere kurulan fakülteler

1960 Sonrası hem yeni üniversitelerin kurulduğu hem de eskiden kurulmuş olan üniversitelerin işletme eğitimi veren fakülteleri oluşturdukları görülmektedir. 1970'de, Boğaziçi Üniversitesi'nin İktisadi ve Ticari İlimler Fakültesi'nin; Erzurum'da Atatürk Üniversitesi İşletme Fakültesi'nin; İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi'nin öğrenci aldıkları gözlenmektedir. 1975'li yıllarda ise, Bursa İktisat ve Sanayi Bilimleri Fakültesinin; İstanbul Teknik Üniversitesi İşletme Mühendisliği Fakültesinin; Ege Üniversitesi İktisat Fakültesi ve İşletme Fakültesi'nin; Çukurova Üniversitesi İdari Bilimler Fakültesi'nin; Kayseri Üniversitesi İşletme Fakültesi'nin öğrenci aldıkları görülmektedir (Güvemli, 2001, 389-396).

1950'de işletme eğitimi veren yüksek eğitim kurumu sayısı dört iken; akademiler ve bağlı yüksek okullar ile üniversitelerin işletme eğitimi veren fakülteleri ile bu sayının 48'e ulaştığı gözlenmektedir.

1980 Yılında işletmecilik eğitiminin ulaştığı seviye, öğrenci sayısı, mezun sayısı ve akademisyen sayısı olarak aşağıdaki gibi olmuştur.

Tablo VIII

1950 -1980 Yılları arasında işletmecilik eğitimi

<i>Yıllar</i>	<i>Okul sayısı</i>	<i>Öğrenci sayısı</i>	<i>Diploma alan sayısı</i>	<i>Akademisyen sayısı</i>
1950-51	4	3.471	442	183
1955-56	5	6.673	481	197
1960-61	7	16.131	1.006	338
1965-66	11	25.177	2.099	381
1970-71	20	42.838	4.409	653
1975-76	31	56.338	5.991	1.083
1980-81	48	60.653	7.282	1.793

Kaynak : *O. Güvemli, Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cilt 4 Sayfa 395, 2001, İstanbul.*

1982 Yılında gerçekleştirilen üniversite reformu ile kimi akademiler üniversite haline dönüşmüş, kimi akademiler de kurulan üniversitelere fakülte olarak katılmıştır. Sözü edilen üniversite reformu ile her vilayete bir üniversite kurulması hedefi benimsenmiştir. XXI. Yüzyılda da izlenen bu politika sonucu, XX. yüzyılın sonlarında ve XXI. yüzyıl başlarında işletme eğitimi almış fakülte mezunu eleman sayısının kırk bini aştığını belirtmek uygun olacaktır.

XXI. Yüzyılda tamamen liberal ekonomi politikaları uygulanmaya başlanmış ve küçük ve orta boy işletme sayısı büyük artışlar göstermiştir. Vakıf üniversiteleriyle desteklenen eğitim politikaları ile, artan işletme eğitimi almış eleman talebi karşılanmaya çalışılmıştır.

41. Muhasebenin Akademik Alanda Gösterdiği Gelişmeler

1950 -1980 Yılları arasında Türk muhasebe düşüncesinin Batı Avrupa ile entegrasyonunda iki alanda başarılı gelişmeler yaşanmıştır. Bunlardan birisi, İktisadi Devlet Teşekküllerinde tekdüzen hesap planına geçilmesi ve tektip mali tablo uygulaması olmuştur. İkincisi ise, akademik alanda muhasebe düşüncesindeki gelişmelerdir.

Bu dönemde, Tablo XXII’de görüldüğü üzere çok sayıda işletme eğitiminde görev alan akademisyen yetişmiştir. Bunların bir kısmının muhasebe ve işletme finansında görev aldığı gözönünde tutulursa akademik alanda önemli gelişmeler sağlayacak kadroların yetiştiğini anlamak kolaylaşır. Bu kadrolar, Fransa, Almanya ve ABD’deki muhasebe düşüncesindeki gelişmeleri izleyerek Türk teori ve uygulamalarına yön vermeye çalışmışlardır. Bu değişik ekollerden yararlanmak, Türk muhasebe düşüncesine zenginlik katmıştır. Dönemin sonlarına doğru ABD kaynaklı gelişmelere uyum süreçlerinin etkin olmaya başladığını belirtmek uygun olacaktır.

1951 – 1980 Yılları arasında Türk muhasebe akademisyenlerinin çalışmalarını ortaya koyabilmek için, bu dönemde yayınlanan muhasebe ve işletme finansı kitaplarının yaklaşık %60-70’ini oluşturan 400 kitap üzerinde inceleme yapılmıştır. Akademik muhasebe yayınlarının konularının dağılımını ve literatüre yeni giren işletme finansı eserlerini tespit amacına dönük bu araştırma aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo IX

1951 – 1980 Döneminde yayınlanan muhasebe kitaplarının konularına göre dağılımı ile işletme finansı kitaplarının sayısal artışları

Konular	1951-60	1961-70	1971-80	Toplam
<i>Genel muhasebe</i>	20	29	38	87
<i>Uzlanım muhasebesi</i>	9	21	25	55
<i>Maliyet muhasebesi</i>	6	13	22	41
<i>Yönetim muhasebesi</i>	3	14	20	37
<i>Mali tablolar tahlili</i>	3	12	13	28
<i>Denetim</i>	4	5	15	24
<i>Vergi muhasebesi</i>	4	7	11	22
<i>Muhasebe teorisi</i>	3	5	7	15
<i>Envanter – bilanço</i>	5	6	3	14
<i>Enflasyon muhasebesi</i>	2	-	9	11
<i>Devlet muhasebesi</i>	3	2	2	7
<i>Çeşitli muhasebe konuları</i>	-	4	13	17
<i>İşletme finansı</i>	2	13	27	42
Toplam	64	131	205	400

Kaynak : *OG Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı (MUFTAV) Kütüphanesi, 2016, İstanbul.*

Not : 1. İşletme finansı yayınları, mali tablolara dayalı olarak yapıldığı ve aynı ana bilim dalına dahil olduğu için bu tabloya alınmıştır.

2. Çeşitli muhasebe konuları , tekdüzen hesap planı, yatırım projeleri değerlendirilmesi, amortismanlar, muhasebe terim ve açıklamaları, muhasebe organizasyonu gibi konuları içermektedir.

Bu tablo ile ilgili açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

Onar yıllık zaman dilimlerinde, yayınlanan kitap sayısında giderek daha fazla artış olduğu dikkati çekmektedir.

Uzlanım muhasebeleri, 1950 öncesi sadece banka, sigorta, tarım muhasebelerini ieriyorken, bu dönemde sözü edilen konulara, inşaat, turizm, otelcilik muhasebesi gibi konuların eklendiği gözlenmektedir.

Yönetim muhasebesi, mali tablolar tahlili, enflasyon muhasebesi gibi konular, muhasebeye bu dönemde eklenen ve Türk muhasebe düşüncesini batı ülkelerindeki gelişmelere uygun duruma getirmeye çalışan akademik çalışmalar arasında yer almaktadır.

Muhasebe denetimi konuları, başlangıçta Orta Avrupa'daki revizyon ve kontrol mantığı ile iç denetim şeklinde ele alınan konulardan oluşurken, 1980'lere doğru yavaş yavaş konunun dış denetime doğru kaydığı grlmektedir.

Vergi muhasebesi, muhasebe düşüncesinde vergiciliğin etkisinin artması lsnde gelişme göstermiştir. Bu konudaki yayınları ise, daha çok vergicilikten muhasebe akademisyenliğine geçen uzmanlar (Rasim Saydar, Prof. Mehmet Ali Canoğlu gibi) tarafından yazılmıştır.

Enflasyon muhasebesinin tabloda ayrı olarak ele alınmasının nedeni, 1980'lere doğru fiyat seviyelerindeki artışların, yeniden değerleme doğrultusunda muhasebe düşüncesini etkilemeye başladığının gösterilmek istenmesidir.

Çeşitli muhasebe konuları arasında yer verilen tekdüzen hesap planı konusundaki yayınlar (1971-80 döneminde sayısı sekizdir) akademisyenlerin konunun önemini gündemde tutmalarını göstermektedir.

Maliyet muhasebesi kültürü, 1950 öncesi iktisadi devlet teşekkülleri uygulamalarından gelmiş ve dönem içinde istikrarlı bir şekilde gelişmesini sürdürmüştür.

Yönetim muhasebesi ve işletme finansı, 1950 sonrası Türk işletmecilik literatürüne girmiş ve bu otuz yıllık dönem içinde en önemli gelişme gösteren konular içinde yer almışlardır. Bu ABD'nin başı çektiği kültür gelişmesi kaynaklı sürecin etkisi olarak ortaya çıkmıştır.

Bu gelişmeler göstermektedir ki, Türk muhasebe akademisyenleri, bu dönemde Türk muhasebe düşüncesinin batı ülkeleri ile entegrasyonunda öncülük yapmışlar ve batılılaşmanın sürdürülmesine önemli katkıda bulunmuşlardır.

5. 1950 – 1980 YILLARI ARASINDA ULUSAL MUHASEBE KONGRELERİ VE ULUSLARARASI KONGRELERE KATILIM

50. Ulusal Muhasebe Kongreleri

XIX. Yüzyılın ikinci yarısı, uluslararası ticaretin önünü açan fuarlar dönemi olmuştur. Bu fuarlara Osmanlılar, hem katılmışlar ve hem de kendileri uluslararası fuarlar düzenlemişlerdir. XX. Yüzyılın ikinci yarısında da benzer durum kongrelerde yaşanmıştır. XX. Yüzyılın başlarında başlayan dünya muhasebeciler kongreleri, yüzyılın ikinci yarısında hem muntazam olarak yapılmaya başlanmış ve hem de ülkelerin ulusal kongreleri fazlalaşmıştır.

Türkiye muhasebe kongreleri de XX. Yüzyılın ikinci yarısında başlamış ve bu kongreler 1957–1966 yılları arasında her yıl yapılmıştır.

Daha sonra 1969, 1976, 1980, 1987, 1992, 1997, 2002, 2010, 2014 yıllarında yapılmıştır. 1987 Yılı sonrası Türkiye muhasebe kongreleri, dünya muhasebeciler kongrelerine paralel olarak yapılmaya başlanmıştır. 2006 Yılında dünya muhasebeciler kongresi Türkiye’de yapıldığından, bu yıl Türkiye muhasebe kongresi yapılmamıştır.

Türkiye’de mesleğın örgütlenmesi (1989) sonrası, muhasebe kongreleri, bu örgüt (TÜRMOB) tarafından, dünya kongrelerine paralel olarak yapılmaya başlanmıştır. Bu nedenle, Türkiye Muhasebe Kongrelerini iki döneme ayırmak ve TÜRMOB’dan önceki ve sonraki kongreler olarak incelemek gereğı vardır.

Burada öncelikle ilk dönemle ilgili olarak bir kaç husus üzerinde durulmasında yarar vardır.

1958 Yılından itibaren kongrenin yayın organı olarak *Muhasebe Mecmuası*’nın çıkarılmaya başladığını belirtmek gerekmektedir. Üç ayda bir yayınlanan bu dergi, uzun yıllar Türk muhasebe dünyasının

Bu dönemde organize edilen kongrelerde, önceden hazırlık komitelerinin konuları saptadığı, kongrede bu konuların alt komisyonlarda görüşülerek birer komisyon raporu düzenlendiğı ve genel oturumda bu komisyon raporlarının tartışılarak kongre bildirisinin hazırlandığı görölmektedir.

Burada belirtilmesi gereken son husus, bu dönem kongrelerinin Türk Yüksek Eğitim Kurumları tarafından organize edilmiş olmasıdır.

şimdiye kadar yapılan 19. Türkiye Muhasebe Kongresinin 13’ü ilk dönemde yapılmıştır. Bu kongreler üzerinde, düzenleyen kurum, ele alınan konular itibarı ile aşağıda durulmuştur (Güvemli, Gücenme, Toraman, Sipahi, ve Arsoy, 2006: 631-642).

I. Kongre : Ankara Siyasal Bilgiler Fakültesi tarafından 1957 yılında organize edilmiştir. Kongrenin konusu, *İktisadi kalkınma ve muhasebe* olarak belirlenmişti. Kongrede muhasebecilerin eğitimi ve muhasebe terminolojisinin ele alındığı da gözlenmektedir.

II. Kongre : 1958 Yılında İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu tarafından organize edilen bu kongrede ilk kez ağırlıklı olarak *muhasebe mesleğinin örgütlenmesi* konusunun gündeme getirildiği gözlenmektedir. Ve ayrıca Türkiye’de çeşitli kesimler tarafından düzenlenen *mali tabloların* da bu kongrede tartışıldığı dikkati çekmektedir.

III. Kongre: 1959 Yılında İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi tarafından organize edilen bu kongrede üç konunun öne çıktığı görülmektedir : *Mesleğin örgütlenmesi, muhasebe kavram ve ilkeleri, maliyet muhasebesi uygulamaları.*

IV. Kongre:1960 Yılında İzmir İktisadi ve Ticari ilimler Akademisi tarafından düzenlenen kongrede yoğun bir şekilde *mesleğin örgütlenmesi ve muhasebe meslek yasasının tartışıldığı* bilinmektedir. Mesleğin örgütlenmesi konusu bu kongrede ve sonraki kongrelerde sürekli olarak gündemde yer alan bir konu olmuştur.

V. Kongre: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi tarafından 1961 yılında organize edilen kongrede *muhasebecinin sosyal sorumluluğu* ilk kez gündeme gelmiş ve *muhasebe mesleğinin örgütlenmesi* konusu ile birlikte tartışılmıştır.

VI. Kongre: İktisadi ve Ticari İlimler Akademilerinin aktif olduğu bu dönemde Ankara akademisi tarafından 1962 yılında organize edilen kongrede, para değerindeki düşme karşısında mali tabloları (bilanço) yeniden değerlendirme konusunun ilk kez gündeme getirildiği görülmektedir.

VII. Kongre: İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi tarafından 1963 yılında gerçekleştirilen bu kongrede aşağıdaki konu başlıklarının ele alındığı grlmektedir : *İktisadi kalkınma ve muhasebe, muhasebe mesleğinin örgütlenmesi, muhasebe terimleri, maliyet muhasebesinde standart uygulamaları...*

VIII. Kongre: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi'nin 1964 yılında organize ettiği bu kongrenin özelliği, komisyon çalışmalarının uygulama dünyasına dönük anketlere dayalı olarak yapılması olmuştur. İşletme finansı da ilk kez bir komisyonun çalışma konusu olarak ele alınmıştır. Ve böylece bir kez daha Türkiye'de muhasebe-işletme finansı birlikteliği gündeme gelmiştir.

IX. Kongre: İzmir akademisinin 1965 yılında organize ettiği bu kongrede *mesleğin örgütlenmesi, işletme finansı, tekdüzen hesap planı* komisyonlarının ağırlıklı olarak görev aldığı gözlenmektedir. Tekdüzen hesap planı konusu, geniş kapsamlı akademik çalışmalar ile birlikte ilk kez bu kongrede ele alınmıştır.

X. Kongre: İstanbul'daki bir özel yüksek okul tarafından 1966 yılında organize edilen bu kongrenin konuları : *Muhasebe mekanizasyonu, ticari ve mali bilançolar (vergi muhasebesi), tarım işletmelerinde muhasebe düzeni* olarak tespit edilmişti. Muhasebede mekanizasyon konusunun ilk kez bu kongrede ele alındığını belirtmek uygun olacak

XI. Kongre: Her yıl muntazam olarak yapılan Türkiye muhasebe kongreleri, ilk kez bu kongre ile birlikte aralıklı olarak yapılmaya başlanmıştır. 1969 Yılında yapılan bu kongre ile birlikte tekdüzen hesap planı ve tektip mali tablolar sık sık tartışılmaya başlanmıştır. Kongrede de bu konunun ağırlık olarak ele alındığını ve bildiriler sunulduğunu belirtmek gerekmektedir.

XII. Kongre: 1976 Yılında yapılan bu kongre, ilk kez bir muhasebe derneği (Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği) tarafından organize edilen kongre olmuştur. Ve muhasebecinin sosyal sorumluluğunun kongrenin ana konusunu oluşturduğu dikkati çekmektedir

XIII. Kongre : İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi tarafından 1980 yılında organize edilen bu kongrede önceki kongrelerin bir değerlendirmesinin yapıldığı, kongrelere yeni bir yön verilmeye çalışıldığı ve ekonomi – muhasebe ilişkilerinin yeniden gündeme getirildiği dikkati çekmektedir.

1957-1980 Yılları arasında yapılan 13. Türkiye Muhasebe Kongresi'nin değerlendirilmesi üzerinde aşağıda kısaca durulmuştur.

1980 Yılına kadar yapılan kongreler ile sonraki kongrelerde tartışılan konular birbirinden farklı olmuştur. Bunun nedeni önceki kongrelerin yüksek eğitim kurumları tarafından yapılması, sonraki kongrelerin de genellikle meslek örgütleri tarafından organize edilmiş olmasıdır.

Bu dönemde yapılan kongrelerde ağırlıklı olarak muhasebenin akademik konuları ile meslek örgütlenmesi ve tekdüzen hesap planı gibi konuların sıklıkla gündeme getirildiği gözlenmektedir. 1989'da mesleğin örgütlenmesi, 1992'de tekdüzen hesap planının kabulünden sonra, konuların bunların işlerliklerine yöneldiği görülecektir. Bu duruma, kongreleri meslek örgütünün organize etmeye başlaması da etkide bulunmuştur.

Akademisyenlerin muhasebe terimleri konusunda birlikteliği sağlamak ve maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi ders programlarını mükemmelleştirmek için bu kongrelerden yararlandıkları görülmektedir. Bu durum, Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumlarının başladığı 1979 yılına kadar devam etmiştir.

51. 1950 – 1980 Yılları Arasında Dünya Muhasebeciler Kongrelerine Katılım

XX. Yüzyılın ikinci yarısında uluslararası boyutta etkisini artıran dünya muhasebeciler kongrelerine Türk akademisyenler ve muhasebeciler giderek daha fazla ilgi göstermeye başlamışlardır. Türklerin ilk katıldığı dünya kongresi 1957 yılı dünya muhasebeciler kongresi (Amsterdam) olmuştur. Bunu daha fazla katılımıla 1962 New York, 1967 Paris, 1972 Sydney kongreleri izlemiştir. 1977’de Münih’te yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi’ne Türk muhasebe akademisyenleri ve uygulamacıları büyük bir grup halinde katılmışlar ve Prof. Dr. Mustafa A. Aysan IFAC’ın (*International Federation of Accountants*) kuruluş statüsünü *Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği* (TMUD) adına imzalayarak, derneğin IFAC’a üyeliğini sağlamıştır. Bundan sonraki kongrelere daha fazla sayıda katılım olmuştur.

Bu açıklamalar göstermektedir ki, 1950 – 1980 yılları arasında Türk muhasebe akademisyenleri hem ulusal boyutta kongreleri başlatmışlar ve hem de uluslararası kongrelere katılarak Türk muhasebe düşüncesinin dışı açılma sürecinin başlamasına öncülük yapmışlardır.

KAYNAKLAR

- Başbakanlık Umumi Murakabe Heyeti. (1963). İktisadi Murakabe Rehberi. Ankara: Başbakanlık Umumi Murakabe Heyeti.
- DPT. (1970a). Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması (Giriş). İstanbul: DPT Yayınları No:867, KD: 100.
- DPT. (1970b). Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri. İstanbul: DPT Yayınları No:863, KD:96.
- DPT. (1970c). Rapor Sistemi. Ankara: DPT YDK No: 864, KD:97.

- DPT. (1970d). Terimler ve Açıklamalar. İstanbul: DPT Yayınları No:865, KD:98.
- DPT. (1970e). Mali İşler ve Kontrol Dairelerimin Organizasyonu. İstanbul: DPT Yayınlar No:866, KD:99.
- Güvemli, O. (2000). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyet'e (Cilt III). İstanbul: İstanbul Y.M.M.Odası.
- Güvemli, O. (2001). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi, XX.Yüzyıl (Cilt IV). İstanbul: Proje Danış A.Ş.
- Güvemli, O. (2003). İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri Tarihi. İstanbul.
- Güvemli, O., Gücenme, Ü., Toraman, C., Sipahi, B., & Arsoy, A. P. (2006). World Congresses, Relevant to Accounting and Turkish Accounting Congresses and Symposiums. İstanbul: İSMMMO Yayın No:67.
- İDT Yeniden Düzenleme Komisyonu. (1968a). Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları. Ankara.
- İDT Yeniden Düzenleme Komisyonu. (1968). Teşebbüslerin Bilançolarının Yeniden Değerleme Yolu ile Düzeltilmesi. Ankara: İDT Yeniden Düzenleme Komisyonu.
- Kartal, A. (2005). Maliyet Muhasebesi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı. (1987). Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Gelir Vergisi Kanunu (Cilt 1). Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı.

- Maliye ve Gümrük Bakanlığı. (1988). Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri (Cilt 3). Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı.
- T.B.M.M. (1950, 05 22). 1. Menderes Hkmeti Programı. 10 13, 2016 tarihinde T.B.M.M.: <https://www.tbmm.gov.tr/hkmetler/HP19.htm> adresinden alındı.
- Vikipedi. (2016, 08 29). Türkiye’de Genel Nüfus Sayımı. Vikipedi - zgr Ansiklopedi: https://tr.wikipedia.org/wiki/T%C3%BCrkiye%27de_genel_n%C3%BCfus_say%C4%B1m%C4%B1 adresinden alındı.
- Yazıcı, M. (2001). Muhasebe Bilim ğeleri. İstanbul: M-İİBF-Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları.

YARARLANILAN YASAL DÜZENLEMELER

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.1.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete.
- 5590 Sayılı Ticaret ve sanayi odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği yasaı, 15.3.1950 tarih ve 7457 sayılı Resmi Gazete.
- 6224 Sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu, 25.1.1954 tarih ve 8615 sayılı Resmi Gazete.
- 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 9.7.1956 tarihli Resmi Gazete.
13.3.1964 tarih ve 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve İştirakleri Hakkında Kanun, 21.3.1964 tarih ve 11663 sayılı Resmi Gazete.
- 8.6.1984 tarih ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.
- 15.6.1959 tarih ve 7334 sayılı İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri Kanunu.