



Doç. Dr.
Kerim Banar

Yrd. Doç. Dr.
Ümmühan Aslan

İktisat Politikalarının, Yasal Düzenlemelerin ve Teknolojik Gelişmelerin Yüksek Öğretimde Muhasebe Eğitimine Olan Etkisi: EİTİA ve Anadolu Üniversitesi İİBF Örneği* - I

Doç. Dr. Kerim Banar

Anadolu Üniversitesi, İİBF

Yrd. Doç. Dr. Ümmühan ASLAN

Bilecik Üniversitesi, MYO

Özet

Cumhuriyetin ilanından sonra ekonomik alanda yeniden yapılanma, bu alanda yetişmiş insan gücüne olan ihtiyacı gündeme getirmiştir. 1950'li yıllara kadar genelde orta öğretim seviyesinde verilen ticaret eğitimi bu yıldan sonra yüksek öğretim seviyesinde verilmeye başlamış ve yüksek iktisat mektepleri açılmıştır. Yüksek iktisat mektepleri daha sonra İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi adı altında yurdun çeşitli bölgelerinde eğitim vermeye başlamış ve 1982 üniversite reformu ile bu akademiler İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerine (İİBF) dönüştürülmüştür. Bu okulların açılması ticaret ve buna bağlı olarak muhasebe eğitiminin disipline olmasında önemli rol oynamıştır.

Uygulanan iktisat politikaları, gelişen teknoloji ve artan rekabet, her alanda olduğu gibi bu kurumlar- da verilen muhasebe eğitiminde de önemli değişimlerin yaşanmasına neden olmuştur. Zaman içinde muhasebe dersleri, ihtiyaçlar doğrultusunda değiştirilmiş ve geliştirilmiştir.

Bu çalışmanın amacı cumhuriyetten günümüze uygulanan iktisat politikalarının, yapılan yasal düzenlemelerin ve teknolojik gelişmelerin muhasebe eğitimine ve muhasebe derslerine olan etkisini ortaya koymaktır. Bu amaçla, 1958 yılında kurulan Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi (EİTİA) ve 1982 yılında fakülteye dönüştürülen Anadolu Üniversitesi İİBF'nde verilen muhasebe eğitimi ve muhasebe derslerinin programındaki değişimi ve gelişimi (1958–2008 yılları arasında) analiz edilmiştir.

Çalışmanın bu bölümünde iktisat politikalarının, yasal düzenlemelerin ve teknolojik gelişmelerin muhasebe eğitimi üzerine olan etkisi ele alınmıştır.

Anahtar Sözcükler: İktisat politikaları ve muhasebe eğitimi, yasal düzenlemeler ve muhasebe eğitimi, teknolojik gelişmeler ve muhasebe eğitimi, eitia muhasebe dersleri, anadolu iibf muhasebe dersleri.

Abstract (The Effects of Economic Policy, Legal Regulations and Technological Developments on Accounting Curriculum in Higher Education: The Case of EİTİA and Anadolu University - I)

After the declaration of Republic, the economic restructuring brought the need for trained manpower in this field. Until 1950s, trade (Commerce) education was offered only at the high school level, after 1950, it was offered at the higher education level which was followed with the establishment of Economic and Commercial Sciences Academies in various regions of the country. With the 1982

* Bu yazının ikinci kısmı Dergi'nin gelecek sayısında yayınlanacaktır.

University Reform, Economic and Commercial Sciences Academies were transformed into Faculty of Economics and Administrative Sciences. Establishment of these schools generated improvement of accounting education which played an important role for the discipline of accounting training.

Existing economic policy practices, improving technology and increased competition, like in other areas, played a vital role in initiating considerable changes in the accounting education in these institutions. In time, accounting courses and curriculum were changed and developed based on the needs.

The object of this study is to reveal the effects of economic policies, legal regulations and technological developments in accounting education from the republic era to the present. For this purpose, program changes and developments in the accounting education and accounting curriculum, covering the years from 1958 to 2008, between Eskişehir Academy of Economics and Commercial Sciences (EİTİA), established in 1958, and Anadolu University, Faculty of Economics and Administrative Sciences (İİBF), converted into faculty in 1982, were analyzed. In this chapter, the effects of economic policy, legal regulations and technological developments on accounting education in higher education were analyzed.

Key Words: Economic policies and accounting education, legal regulations and accounting education, technological developments and accounting education, accounting courses in Eskişehir academy of economic and commercial sciences, accounting courses in the faculty of economics and administrative sciences at Anadolu University.

Giriş

Osmanlı topraklarında yaşayan Türk-Müslüman halk, daha çok savaşlarda görev aldıkları için ticaret ile uğraşmamıştır. Yüzlerce yıl ticaret ve sanat, azınlıkların ve yabancıların elinde kalmıştır. Ticaret ile uğraşmayan halkın ticaret eğitimine ihtiyacı da olmamıştır. Tam tersine orduya eleman yetiştirecek okullar açılırken, bir ticaret okulunun kurulması da düşünülmemiştir.

Bu durum Tanzimat'ın ilanına kadar devam etmiştir. Tanzimat'ın ilan edilmesi ile azınlıklar devlet işlerinde görev alma hakkını elde etmişlerdir. Ancak o zamana kadar ticaret ile uğraşmayan Türk-Müslüman halkın, ticaret konusunda yeterli bilgi ve beceriye sahip olmadığı görülmüştür. Bu durum karşısında ilk ticaret mektebi olan Hami-diye Ticaret Mektebi kurulmuştur. (Bu okulun günümüzdeki devamı Marmara Üniversitesi İİBF'sidir)

Cumhuriyetin ilanı ile eğitim alanında önemli adımlar atılmış ve her alanda olduğu gibi iktisadi ve ticari alanda eğitim veren okullarda bu dönemde yaygınlaşmaya başlamıştır. Özellikle devletçi ekonomiden liberal ekonomiye geçiş dönemi olan 1950'li yıllarda, iktisat ve ticaret alanında eğitimi işgücüne olan talep artmış ve Anadolu'da yüksek iktisat mektepleri açılmıştır.

Cumhuriyetten sonra iktisat ve ticaret eğitimi ve buna bağlı olarak muhasebe eğitimi, yaşanan ekonomik gelişmelerden, yapılan yasal düzenlemelerden ve teknolojik gelişmelerden etkilenmiş ve kendisini daima yenilemiştir. Ayrıca muhasebenin bir kurallar bütünü olması da, değişimlere ayak uydurmasını zorunlu hale getirmiştir. Yapılan değişikliklerin, uygulamaya konulma zorunluluğu, hem muhasebe uygulamalarını hem de muhasebe eğitimini dinamik kılmıştır. Bu bağlamda muhasebe eğitimi veren kurumlar, muhasebe ders içeriklerinde ve muhasebe ders türlerinde yeniden yapılanmaya gitmiştir.

Bu amaçla, çalışmanın birinci bölümünde uygulanan iktisat politikalarının, ikinci bölümünde yasal düzenlemelerin, üçüncü bölümde ise gelişen teknolojinin muhasebe eğitimine olan etkisi ele alınmaktadır. Dördüncü bölümde ise Cumhuriyet döneminin önemli kurumlarından EİTİA'nda ve günümüzdeki devamı olan Anadolu Üniversitesi İİBF'nde okutulan muhasebe derslerinin, uygulanan iktisat politikaları, yasal düzenlemeler ve teknolojik gelişmeler karşısında nasıl değişim gösterdiği analiz edilmektedir.

1- İktisat Politikalarının Muhasebe Eğitimine Etkisi

Cumhuriyetten günümüze muhasebe eğitimindeki ilerlemeyi ve gelişmeyi ortaya koyabilmek için 1923'den günümüze

kadar uygulanan iktisat politikalarının neler olduğunu açıklamak faydalı olacaktır. Çünkü uygulanan her yeni iktisat politikası, ülke ekonomisinin ihtiyaçlarını farklı bakış açıları ile çözmeyi hedeflemiş ve bu doğrultuda kararlar alınmasına neden olmuştur. Muhasebe eğitimi de uygulanan bu iktisat politikalarından etkilenmiştir.

Türkiye’de uygulanan iktisat politikaları dönemler itibarıyla; **Ulusal Ekonomiye Yeniden Yapılandırma Dönemi, Dünya Ekonomisine Eklemlenme ve Serbest Sermaye İthaline Geçiş Dönemi, Planlı Ekonomi Dönemi ve Yeni Dünya Düzenindeki Türkiye Ekonomisi** olmak üzere beş dönem olarak incelenecektir.

1.1. Ulusal Ekonomiye Yeniden Yapılandırma Dönemi

Bu dönem 1923 ile 1940 arasındaki yaklaşık 20 yıllık bir dönemi kapsamaktadır. Bu dönem kendi içinde ikiye ayrılmaktadır. Birinci dönem, 1923–1929 yılları arasındaki Milli İktisat Dönemi ya da Milli Girişimci Yetiştirme Dönemi olarak adlandırılmaktadır. İkinci dönem ise Korumacı-Devletçi Sanayi Dönemi olarak adlandırılan ve 1930–1940 arasındaki 10 yıllık dönemi ifade etmektedir.

1923–1929 yıllarını kapsayan ve İttihat ve Terakki hükümetinin ideolojisinin devamı olan **Milli Girişimci Yetiştirme Dönemindeki** iktisat politikalarının amacı, devlet desteği ile yerli ve milli girişimcinin yetiştirilerek, kalkınma ve modernleşmenin sağlanmasıdır.¹

¹ BORATAV.K, Yakınçağ Türkiye Tarihi, 2008, Milliyet Yayın Gazetecilik A.Ş., İstanbul, 2008, S.311

“Yerli ve milli burjuva ya da girişimci sınıfının yetiştirilmesi amacı İttihat ve Terakki dönemi ile başlamıştır. Çünkü Osmanlı Büyük İmalat sanayininin 1915 yılındaki durumunu gösteren bir çalışmada, nüfusun dörtte üçünü oluşturan Müslüman-Türk halkın, emeğin ve sermayenin sadece %15’ni elinde bulundurduğu, alt yapı yatırımlarının %90’ı ve ticarete açılan tarım bölgelerinden Ege Bölgesinin Topraklarının yabancıların elinde olduğunu ortaya koyuyordu. 1908’den sonraki dönem de aslında savaş koşulları “Milli Girişimci” sınıfının yetiştirilmesini kolaylaştırmıştı. Çünkü kapitülasyonların kaldırılması, azınlıklara yöne-

Her ne kadar yaşanan savaşlar ve olaylar azınlık halkın sayıca azalmasına neden olsa bile, Cumhuriyetin ilanı ile başlayan ulusalcı yeniden yapılanmaya ve milli girişimci yetiştirmeyi hedefleyen politikalara rağmen, azınlığın ekonomi içindeki az payı az olsa varlığını korumuştur.

Ayrıca, İzmir İktisat Kongresi’nde ekonomik hayatın denetiminin, “milli” unsurlara geçmesini kolaylaştırıcı ve ılımlı bir korumacılığı öngören tezler ön plana çıkmış olmasına rağmen, yabancı sermayeye dönük olumlu yaklaşım, uygulamada yerli sermaye ile ortak halinde gelen yabancı yatırımların desteklemesi şeklinde olmuştur.²

Bu kararların alınmasının altında yatan temel etken, Türk-Müslüman halkın ekonomik yaşamda etkinliğinin kurulamamış olmasıdır. Çünkü eğitim düzeyleri düşük olan Türk-Müslüman halk, ekonomi konusunda yetersiz ve ticari yaşamın milileştirilmesi, sadece nüfusun bileşiminin değişmesi ile gerçekleştirilebilecek bir olgu değildi.³

Yıllarca yaşanan savaş ortamı ve Türk-Müslüman halkın savaş dışındaki başka alanlarla ilgilenmemesi ve askeri alandaki eğitimin dışında eğitim kurumlarının olmaması azınlıkların ülkeyi terk etmesi ile yetersiz ticari bilgiye sahip Türk-Müslüman halkın eğitilmesini ve bu amaçla eğitim veren kurumların açılmasını gündeme getirmiştir.

Bu dönem de eğitim alanında Tevhidi Tedrisat Kanununun kabul edilmesi (1924) ve Milli Eğitim Bakanlığı’nın kurulması önemli bir adım olmuştur. İktisat ve ticaret eğitimi alanında yapılan çalışmalara bakıldığında ise yüksek öğretim seviyesinde olmasa bile ticaret eğitimi veren liselelerin açıldığı ve bu okulların ilk yıllarda **Ticaret Bakanlığına** bağlı olarak eğitim verdiği görülmektedir. Bu okullardan 1924

lik vergilerin artırılması, ermeni tehirci vb nedenler azınlık nüfusun azalmasına ve sermaye birikiminin oluşmasına neden olmuştur.”

² BORATAV.K, Yakınçağ Türkiye Tarihi, 2008, Milliyet Yayın Gazetecilik A.Ş., İstanbul, 2008, s.311

³ KAZGAN G. “Tazimattan 21.Yüzyıla Türkiye Ekonomisi”, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2002,s. 56

yılında Ticaret Mekteb-i Âlisi'nin adı "U-lum-i Aliye-i Ticareyi Mektebi"⁴ olarak değiştirilmiş ve Ticaret Bakanlığı'na bağ-lanan okulun eğitim programlarında de-ğişiklikler yapılmış, üç yıl olan eğitim süresi iki yıl olarak belirlenmiştir.⁵

Ayrıca 1924–1925 yılları arasında, İs-tanbul dışında Ticaret Bakanlığı'na bağlı olarak Ankara ve Adana'da "Amel-i İlk Ticaret Okulu" adı altında, İzmir'de de İdadi (orta öğretim) derecesinde üç sınıflı "Lisan ve Ticaret Okulu" açılmıştır. Daha sonra bu okulların eğitim süresi 1925–1926 öğretim yılında hazırlık sınıfı da ek-lenerek üç yıla çıkarılmıştır. Bu okulların dışında Samsun'da özel girişim ile birlikte kurulan "İstiklal Numune Mektebi"⁶ açıl-mıştır. 1927 yılında 1052 Sayılı Kanunla tüm meslek okulları Millî Eğitim Bakan-lığı'na devredildikten sonra, ticaret okulla-rının sayısı hızlı bir gelişim göstermiştir.⁷

Milli girişimci sınıfının yetiştirilmesi politikaları, özel girişimi destekleyen bir politika olmuştur. Ancak yukarıda da belirtildiği üzere ekonomi ve ticaret alanında yeterli bilgi birikimi olmayan Türk-Müslüman halkın ekonomi üzerinde etkin-liği söz konusu olamamıştır ve bu dönemde siyaset ile yakından ilişki içinde olanlar ile yabancılar ekonomiye hâkim olmuşlardır. Ticaret ve ekonomi eğitimi ve buna bağlı olarak muhasebe eğitimi açısından önemli bir gelişme olmamıştır.

Kapitalizmin merkezinde meydana ge-len ekonomik bunalım, Türkiye'deki kapi-talist ekonomik anlayışın yön değiştirmesine ve dışa kapalı, devletçi ve korumacı ekonomik anlayışın benimsenmesine ne-

den olmuş ve 1930–1939 yıllarını kapsa-yan döneme **Korumacı-Devletçi Sanayi-leşme Dönemi** denmiştir. Bu dönemde *İthal ikameci sınaî yatırımlar* hamlesi başlamış ve tamamı devlet sermayeli İkti-sadi Devlet Teşekkülleri kurulmaya baş-lamıştır.⁸

Bu dönemde bir önceki döneme göre yabancı sermayeye karşı olumlu bir tavrın olduğunu söylemek mümkün olmamıştır. Ancak devletten devlete borçlanmaya sı-cak bakılmış ve SSCB ve İngiltere'den dış krediler alınmıştır.⁹

İç piyasa açısından bakıldığında bu dö-nemde, devletin iç piyasaya önemli müda-halelerin olduğu görülmüştür. Özellikle tarımsal ürünlerin devlete ait sanayi iş-letmelerinde işlenmesi tarım ürünlerinin fiyatlarının belirlenmesi ve denetlenmesi bizzat devlet tarafından yapılmıştır.

Bu dönemde üzerinde durulması gerek-li bir diğer konu büyük özel sanayinin, devlet sanayisi karşısındaki payının sabit kalmasıdır. Ancak büyümeleri açısından bakıldığında her iki sanayinin de birbirine paralel büyüme gösterdiğinin gözlenmesi-dir.¹⁰

Bu yıllarda Avrupa'da muhasebenin ge-lişimi, genelde bir "hesap planı disiplini" tarzında olmuştur. Genç Türkiye Cumhu-riyeti'nde yabancılardan yararlanma eği-limi muhasebe alanında da kendini gös-termiştir. Bu dönemde ülkede çok değerli muhasebe uzmanları bulunmasına rağmen yabancı uzmanların muhasebeye büyük katkılarının olduğu görülmektedir. Örne-ğin; Sümerbank işletmelerinin muhasebe düzeni Prof. Sachenberg tarafından ku-rulmuştur. Muhasebedeki **masraf neville-ri, maliyet yerleri, maliyet dağıtım tabloları, standart maliyet ve fiili ma-liyet kavramları** ile o günün çağdaş uy-

⁴ Osmanlı İmparatorluğunda Ticaret Eğitimi ver-mek amacı ile açılan ilk, okuldur. Bu okulun gü-nümüzdeki devamı Marmara Üniversitesi İİBF'dir.

⁵ Aslan Ü., Subaşı Ş., Şensoy H. "XX. Yüzyılda Türkiye'de Orta Öğretimdeki Ticaret Eğiti-mine Tarihsel Bakış" 12. Dünya - Muhasebe Tarihçileri Kongresi, 20–24 Temmuz 2008, İstan-bul, s.9

⁶ Bu okul, 1924 yılında "İstiklal İlk Ticaret Mekte-bi" adını almıştır.

⁷ Aslan Ü., Subaşı Ş., Şensoy H. "XX. Yüzyılda Türkiye'de Orta Öğretimdeki Ticaret Eğiti-mine Tarihsel Bakış" 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi, 20–24 Temmuz 2008, İstan-bul, s.9

⁸ BORATAV.K, Yakınçağ Türkiye Tarihi, 2008, Milliyet Yayın Gazetecilik A.Ş., İstanbul, 2008, s.322

⁹ BORATAV.K, Yakınçağ Türkiye Tarihi, 2008, Milliyet Yayın Gazetecilik A.Ş., İstanbul, 2008, s.327

¹⁰ BORATAV.K, Yakınçağ Türkiye Tarihi, 2008, Milliyet Yayın Gazetecilik A.Ş., İstanbul, 2008, s.328

gulamaları muhasebe uygulama alanına girmiştir.¹¹

Bu dönemde muhasebenin teorik yanına önem verilmiş ve özellikle Türk akademisyenler ve uzmanlar tarafından muhasebe kitapları yazılmıştır. Bu kitaplarda muhasebenin teorik yanı ile pratiğinin birlikte verildiğini görülmektedir. Bu dönemde yazılan muhasebe kitaplarına örnek olarak aşağıdaki kitaplar verilebilir.¹²

- ✓ Kırkor Kömürcüyan'ın 1931 tarihli "İhtisas Muhasebeleri"
- ✓ Rasim Hilmi'nin 1933 tarihli "Envanter ve Bilanço Tetkikleri"
- ✓ Prof. Dr. Cevat Yücesoy'un 1938 "Şirketler Muhasebesi",
- ✓ Prof. Osman F.Arkun'un "Muhasebe Teorisi ve Pratiği"

1.2. Dünya Ekonomisine Eklenme Dönemi ve Serbest Sermaye İthaline Geçiş Denemesi Dönemi (1940-1950)

1940 yılında başlayan bu dönem ikinci dünya savaşının başlaması ile beş yıllık bir "kesinti dönemi" olarak adlandırılan dönem, "savaş sonrası uluslararası sisteme katılma dönemi ve dış sermayeye açılma" ve "serbest piyasa ekonomisine geçiş dönemi" olmak üzere üç döneme ayrılmaktadır.

Kesinti Dönemi (1940-1945), II. Dünya savaşının başlaması ile savaş ekonomisinin tüm ağırlığının hissedildiği bir dönem olmuştur. İktisadi gelişme sürecinin tam anlamı ile durması anlamında "**bir kesinti**" dönemi olarak adlandırılmaktadır.¹³

Bu dönemde katı fiyat denetimleri gündeme gelmiş ve tarım ürünlerine düşük fiyatla el konulmuştur. Temmuz 1942' den sonra piyasa üzerindeki sıkı denetim gevşetilmiştir. Varlık Vergisi, TMO Vergisi

(1942) getirilmiştir. Varlık vergisinden elde edilen gelir milli gelirin %3,5'ni oluşturmuştur. Bu dönem uzun dönemli etkileri açısından sermaye birikiminin önlenmesine neden olmuştur. (Varlık Vergisi gayri Müslim halktan alınmıştır. TMO Vergisi çiftçiden alınmıştır)¹⁴

Bu dönemde muhasebenin teorisi üzerine yayınlanan eserlere rastlanmaktadır. Özellikle Hitler yönetiminin baskısından kurtulmak amacı ile Türkiye'ye gelen Musevi kökenli öğretim üyelerinin bu dönemde yazdıkları kitaplar yüksek öğretimde okutulmuştur. Bunlardan en önemlisi, Prof. Dr. Alfred Isaac'ın 1940 yılında yayımladığı "**Muhasebe Nazariyesi**" adlı kitabı Türkiye için önemli bir kaynak olmuştur. Yine Alfred Isaac'ın 1945 yılında Aziz Tahsin Balkanlı ile birlikte kaleme aldığı "**Muhasebe Tatbikatı**" adlı kitapta sanayi muhasebesi ve kambiyo muhasebesi ile bilanço tanzimine ilişkin örnekler verilmiştir. Muhasebe alanına aktarılan bu bilgiler uzun yıllar Türk muhasebe uygulamalarına rehber olmuştur. Bu sürede çok değerli bilim adamlarının yetiştiği de görülmektedir.¹⁵

II. Dünya savaşının bitmesinden sonra, savaşın galibi olan ABD'nin kapitalist sistemi ve serbest ticaret doktrini dünyaya egemen olmaya başlamıştır. Bu dönem **Savaş Sonrası Kurulan Uluslararası Sisteme Katılım Dönemi(1946-1950)** olarak adlandırılmış ve Türkiye'de de sermaye hareketlerine konan sınırlar kaldırılmıştır. Bu dönemde Türkiye Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankasına ve NATO'ya üye olmuştur.¹⁶

Bu dönem aynı zamanda devletçilik anlayışının da artık sona ermesi gerektiği düşüncesinin öne çıktığı bir dönem olmuştur. Çünkü ABD Türkiye'yi kurmuş olduğu kapitalist sistemin bir üyesi olarak kabul ediyor ve ABD'den gelen temsilciler, "Dö-

¹¹ Üstünel B."Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi".12.Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi, 20- 24, 2008,İstanbul, s. 2

¹² ÜSTÜNEL B. "Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi".12.Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi, 20- 24,2008,İstanbul, s. 2

¹³ BORATAV.K, Yakınçağ Türkiye Tarihi, 2008, Milliyet Yayın Gazetecilik A.Ş., İstanbul, 2008, s.334

¹⁴ BORATAV.K, Yakınçağ Türkiye Tarihi, 2008, Milliyet Yayın Gazetecilik A.Ş., İstanbul, 2008, s.335

¹⁵ İstanbul Üniversitesi. Yayınlarından Alfred Isaac-Aziz Tahsin Balkanlı "Muhasebe Tatbikatı" 1945, 1951

¹⁶ BOROTAV K., Yakınçağ Türkiye Tarihi, 2008, Milliyet Yayın Gazetecilik A.Ş., İstanbul, 2008, s.344

vizle sermaye kaynaklarının kıtlığının aşılması için yabancı sermayenin ülkeye gelmesini ve bu bağlamda devletçilik anlayışından vazgeçilmesini¹⁷ öneriyordu. 1948 'de yapılan İktisat kongresinde de bu öneriler ile örtüşen görüşler savunulmuştur.¹⁸

1.3. Dış Sermayeye Açılma ve Serbest Piyasa Ekonomisine Geçiş Dönemi (1950–1960)

Ekonominin görece durgunluk içinde dalgalanmalara tabi olduğu ve ihraç mallarına olan talebin düştüğü bir dönemdir. İhraç mallarına olan talebin düşmesine tepki olarak ithalat sınırlaması da bu dönemde yapılmıştır.

Bu dönemde ekonominin dışa kapanaarak büyüme gösterdiği görülmektedir. İş başına gelen liberal "Demokrat Parti" , devlet işletmelerinin özel kesime devredileceği sloganı ile yola çıkmıştır. "Ve hükümet programında, özel teşebbüsün ve girişimciliğin özendirileceğini, ülkenin bütün olanaklarının üretime yönlendirileceğini ve bunun için yabancı sermayeden yararlanılacağını ve kamusal harcamalarda tasarrufa gidileceği belirtilmiştir"¹⁹ Ancak bu dönemde hem kamu yatırımlarının payının hem de **özel sınaî üretiminde artışın olduğu görülmüştür**. Bu durum bize bu dönemin **karma ekonomik** sistemin benimsendiği bir dönem olduğunu göstermektedir. Demokrat Parti her ne kadar özel yatırımların artırılmasını benimsemiş olsa bile kamu yatırımlarının bu dönemde genişlemiş olması ve bunun yanında tarım dışındaki sınaî üretiminde özel kesimin genişleme göstermesi, Demokrat Partinin özel sermaye birikimine önem veren politikalarını bir nevi desteklemiş ve tam bir karma ekonomik yapı oluşmuştur.²⁰

¹⁷ KAZGAN G. "Tazimattan 21.Yüzyıla Türkiye Ekonomisi", İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2002, s.81.

¹⁸ KAZGAN G. "Tazimattan 21.Yüzyıla Türkiye Ekonomisi", İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2002, s.82.

¹⁹ GÜVEMLİ O., İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Proje Danış A.Ş.İstanbul,2003 s. 38.

²⁰ BORATAV. K, Yakınçağ Türkiye Tarihi, 2008, Milliyet Yayın Gazetecilik A.Ş., İstanbul, 2008, s.343.

Bu dönemde sanayiye dönük kamu yatırımlarının (çay, tütün, şeker, demir-çelik, kâğıt) egemenliğinin yanı sıra, tekstil gibi diğer tüketim mallarındaki ihracat güçlüklerinden doğan uygun piyasa koşullarına özel kesim yatırımları cevap vermeye başlamıştır. Bu dönemin sonunda, sanayide yaratılan katma değer, kamu kesim ve özel kesim yatırımları arasında yarı yarıya paylaşıldığı görülmüştür.²¹

Oktay Güvemli bu dönemin muhasebe eğitimi üzerine etkisini İktisadi Ticari İlimler Akademilerinin açılması ile açıklamaktadır. Güvemli, akademilerin açılma sebebini, "Yüzyılın ikinci yarısında uygulanan liberal iktisat politikaları ile vergi hukuku reformu desteğinde canlanan ekonomiye bağlamakta ve sayıları hızla artan işletmelerin personel ihtiyacını karşılamak için İktisadi Ticari ilimler Akademilerinin açılmasının, bu ekonomik politikaların etkisi ile olduğunu"²² ifade etmektedir. İstanbul ve İzmir'deki Yüksek İktisat Mektepleri dışında Anadolu'nun diğer illerinde de Yüksek Ticaret Mektepleri açılması bu dönem içinde olmuştur.

1.4. Planlı Ekonomi Dönemi(1963–1974)

Bu dönemi, diğer dönemlerden ayıran en önemli özellik, planlı ekonominin bu dönemde başlamış olmasıdır. 3–5 yıllık ekonomik planlar yatırım politikaları üzerinde olumlu olmuştur. Kamu yatırımları beş yıllık kalkınma planları çerçevesinde hazırlanan yıllık programlara uyum göstermek zorunda kalmıştır. Özel yatırımlar ise, çeşitli özendirici ve desteklerden yararlanabilmek için Devlet Planlama Teşkilatı'nın veya yatırım projelerinin plan hedeflerine uygunluğunu denetleyen diğer kamu kuruluşlarının onayına gerek duyulmuştur.

Bu dönemde milli gelirden diğer dönemlere göre yüksek bir büyüme gerçekleştiği görülmektedir. Milli gelirdeki gelişmeye

²¹ BORATAV. K, Yakınçağ Türkiye Tarihi, 2008, Milliyet Yayın Gazetecilik A.Ş., İstanbul, 2008, s.348

²² GÜVEMLİ O., İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Tarihi, Proje Danış A.Ş.İstanbul, 2003 s. 38,s. 45

bu dönem içinde sanayi kesimi, tarımdan daha fazla katkı yapmıştır. Ancak, bu dönemde milli gelirin yapısında meydana gelen en çarpıcı değişme, hizmetler kesiminin kaydettiği aşırı büyümedir. Bu dönemde en hızlı büyüyen üretimin dayanaklı tüketim malları ve ara mallarında görülmüştür.

Bu dönemde kamu kesimi, görece olarak daralma eğilimi içinde olmuştur. Gerek istihdam, gerek üretim değeri bakımından büyük imalat sanayinde kamu kesiminin payı %44-45'lerden %36'lara düşmüştür. Bu dönemde yüksek öğretim seviyesinde muhasebe ve ticaret eğitimi veren İktisadi ve Ticari İlimler Akademilerinden Bursa İTİA 1970 yılında açılmıştır.

1.5. Serbest Ekonomiye Geçiş Dönemi (1980-1989)

1970'li yıllar, dünya için olduğu kadar Türkiye için de büyük dönüşümleri hazırlayan politik, toplumsal, ekonomik ve teknolojik değişimlerin ortaya çıktığı yıllar olmuştur. Bu dönem, serbest sermaye ithalinin başladığı dönem olmuştur.²³ Serbest piyasa ekonomisi diye adlandırılan ekonomi politikası, petrol krizini izleyerek gündeme gelmesi, enflasyon hızının rekor seviyelere ulaşması, kayıt dışı ekonominin patlaması bu dönemde gelişen olaylardır. Bu dönem aynı zamanda özel girişim faaliyetlerinin ve dış dünyanın etkinlik göstermeye başladığı yeni bir aşamayı simgeler.²⁴

1970'li yılların sonunda yaşanan tüm bu kargaşalar 12 Eylül müdahalesi ile demokrasinin bir süre kesintiye uğramasına neden olmuştur. 12 Eylül 1980 tarihinde yapılan askeri müdahaleden önce 24 Ocak 1980 tarihinde alınan bir dizi ekonomik önlemler paketi, serbest piyasa ekonomisine geçişi sağlamaya yönelik kararlar içermektedir.

Gülten Kazgan 24 Ocak kararlarının, "borçlarını ödeyemeyen Türkiye'nin içine

düştüğü krizi atlatabilmesi için gerekli olan döviz dönüşümlerini sağlamayı hedeflediğini belirtmektedir.²⁵ Daha sonraki yıllarda bu dönüşümün sağlaması amacı ile IMF, Dünya Bankası ve OECD gibi kredi veren kurumlara olan bağımlılık artmıştır.

24 Ocak programının ilk aşaması tipik bir istikrar programı niteliği taşımıştır. Askeri yönetimden sonra demokrasiye geçiş dönemi ile başlayan programın ikinci aşamasında, mal ithalatı serbestisi devreye girmiştir. Programın üçüncü aşamasında ise, TL'nin konvertibilitesi ve mali piyasaların serbestleşmesi, özelleştirme ve küreselleşmeyle tamamlanmıştır.

Muhasebe eğitimi açısından bu dönemde yapılan en önemli değişim, liberal ekonomiye geçiş ile önemli bir görev üstlenen ve ticari alanda yetişmiş eleman eksikliğini gidermek amacı ile eğitim veren İktisadi Ticari ilimler Akademileri'nin kurulan üniversite bünyelerinde fakülteye dönüştürülmesi ile kendisi göstermiştir. Akademiler, ilgili üniversite bünyesinde İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri olarak faaliyetlerine devam etmişlerdir. 1982-1983 eğitim-öğretim yılında İşletme eğitimi yapan fakülte sayısı 18, bu fakültelerde eğitim gören öğrenci sayısı 44.000, ders veren öğretim elemanı sayısı ise 1.600 kadardı.²⁶

Bu dönemdeki bir diğer önemli gelişme, muhasebe mesleğinin yasal bir yapıya kavuşturulmasıdır. Serbest piyasa ekonomisi ve gelişen özel kesim girişimlerin muhasebeye olan ihtiyaçlarının artması ve muhasebecilik yapacak bireylerin yasal bir dayanaktan yoksun olması, bu yasanın kabul edilmesinin temel gerekçelerinden biridir.

1.6. Yeni Dünya Düzeni-Küresel Ekonomi Dönemi

Bu dönem, tek kutuplu dünyanın inşa edildiği dönem olmuştur. Bu dönemin baş-

²³ KAZGAN G., "Tazimattan 21.Yüzyıla Türkiye Ekonomisi", İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2002, s.101.

²⁴ KAZGAN G., "Tazimattan 21.Yüzyıla Türkiye Ekonomisi", İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2002, s.102.

²⁵ KAZGAN G., "Tazimattan 21. Yüzyıla Türkiye Ekonomisi", İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2002, s.121.

²⁶ GÜVEMLİ O., İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Proje Danış A.Ş. İstanbul, 2003 s. 38,s.51.

ları olan 1990'lı yıllarda, Berlin duvarının yıkılması ve Doğu Blok'unun çözülmeye başlaması ve ardından Sovyetler Birliği'nin dağılması ile dünyaya hâkim olan süper güçlerden birinin ortadan kalkması ile ABD'nin tek süper güç haline dönüşmesi kaçınılmaz olmuştur.

Bu gelişmeler, kapitalist kanadın gelişmekte olan ülkeleri kendisine çekmek için ayrı bir çaba göstermesini ortadan kaldırmış ve kapitalist koşullarda oluşan rekabet ve sermayenin küreselleşmesi "sosyal devleti" tahtından indirmiştir.²⁷ Türkiye de kaçınılmaz olarak bu yeni ekonomik sistemin etkisinde kalmıştır. Bu Türkiye için geçmişten çok farklı bir kultura girmesine neden olmuştur. Yalnız bu dönem üst üste yaşanan krizleri de beraberinde getirmiş ve 1994 ve 1998-1999 krizleri yaşanmıştır. Bu sistem zenginlerin daha zengin olmasına fakirlerin ise daha fakirleşmesine neden olmuştur.

2000'li yıllara gelindiğinde yaşanan krizleri ve bu krizlerin getirdiği banka iflasları yeniden yapılanma dönemine girilmesine neden olmuş ve bankaların güçlendirilmesi amacı ile bir takım düzenleyici ve denetleyici önlemler alınmıştır. Bu dönemin önemli bir diğer özelliği ise devletin ekonomi üzerindeki etkisinin büyük ölçüde yok edilmesi olarak ifade edilmektedir.

Yenidünya düzeni ve küresel ekonomik sistemin muhasebe eğitimi ve uygulaması üzerine kaçınılmaz önemli etkileri olmuştur. Bu dönemin en önemli gelişmesi 1992 yılında kabul edilen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğdir. Diğer bir gelişme ise uluslararası muhasebe standartları ile birebir örtüşen Türkiye Muhasebe Standartlarının oluşturulması ve son olarak da KOBİ'ler için oluşturulan muhasebe standartlarıdır.

2. Yasal Düzenlemelerin Muhasebe Eğitimine Etkisi

Muhasebenin bir kurallar bütünü olduğu daha önce ifade edilmiştir. Muhasebe

bu kurallar çerçevesinde bilgi üreten bir sistemdir. Ancak, muhasebenin kurallar çerçevesinde ürettiği bilginin geçerli olması da gereklidir. Bu da muhasebe ile ilgili yasal düzenlemelerin olması ile mümkündür.

Ülkemizde muhasebe bilgi sisteminin yasal dayanağını, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ, Türkiye muhasebe Standartları, Vergi Yasaları, Borçlar Kanunu, Ticaret kanunu, Bankacılık, SSK, SPK vb yasalardan oluşturmaktadır. Bu yasal dayanaklar zaman içinde ihtiyaçlar doğrultusunda geliştirilmiştir. Bu bölümde dönemler itibarıyla yapılan yasal düzenlemelerin, muhasebe eğitimi ve uygulaması üzerine olan etkisi ele alınacaktır.

2.1. 1923-1929 Dönemi Yasal Düzenlemeleri

Bu dönemde eğitim alanında önemli gelişmeler yaşanmıştır. 1924 yılında Tevhidi Tedrisat Kanunu'nun ve 1928 yılında yeni Türk Alfabesinin kabul edilmesi iki önemli gelişmedir. Yeni Türk Alfabesinin kabul edilmesi diğer alanlarda verilen eğitimi olan olumlu katkısının yanı sıra muhasebe eğitimi ve muhasebe uygulamalarının gelişimi için de çok önemli bir dönüm noktası olmuştur.²⁸

Osmanlı'nın son dönemlerine kadar muhasebe kayıtları "Siyakat Rakamları" adıyla anılan ve ona bağlı geliştirilen merdivan yöntemine göre tutulmuştur. İkinci Meşrutiyetin ilan edilmesinden sonra batı devletlerinde kabul gören çift yanlı muhasebe tekniği kullanılmaya başlanmıştır. Ancak batıda kullanılan yazı soldan sağa doğru yazılıyordu. Arap alfabesini kullanan ülkemizde ise kayıtlar sağdan sola yazıldığı için önemli güçlükler yaratıyordu. 1928 yılında kabul edilen yeni Türk Alfabesi bu karmaşanın önüne geçmiş ve muhasebenin ve muhasebe uygulamalarının gelişmesini hızlandırmıştır.²⁹ Bu gelişme aynı zamanda o dönem-

²⁷ KAZGAN G., "Tazimattan 21.Yüzyıla Türkiye Ekonomisi", İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2002, s.156.

²⁸ GÜVEMLİ O., "Dünden Bugüne Türkiye'de Muhasebecilik" Ekim 2004, İSMMMMO Yayını, İstanbul, s.237.

²⁹ GÜVEMLİ O., "Dünden Bugüne Türkiye'de Muhasebecilik" Ekim 2004, İSMMMMO Yayını, İstanbul, s.236.

lerde lise seviyesinde verilen muhasebe eğitimi için de önemli kolaylık getirmiştir.

2.2. 1930–1960 Dönemi Yasal Düzenlemeleri

1930- ve 1940 yıllar ekonomik buhranın yaşandığı yıllardır. Bu dönemde ithal ikamesine dayalı devletçi ekonomi politikası uygulanmıştır. Yasal düzenlemeler açısından bakıldığında 1934 yılında **Kazanç Vergisi Kanunu** kabul edilmiştir. 1940–1950 dönemine gelindiğinde iki önemli gelişme yaşanmıştır. Bunlardan birincisi 1949 yılında vergi reformunun yapılmasıdır. İkincisi ise 1950 seçimlerinde liberal anlayışı benimseyen Demokrat partinin iktidara gelmesidir.³⁰

1949 yılında çıkarılan ve 1950 yılında yürürlüğe konulan VUK'nda vergi matrahının tespitine yönelik ayrıntılı değerlendirme ölçütleri yanında, işletmelerin hazırlayacakları muhasebe kayıt, belge ve mali tablolarına ilksin hükümler ve söz konusu hükümlere uyulmaması durumunda çeşitli cezai yaptırımların neler olacağı belirtilmiştir. Bu yasa Türkiye'de muhasebe uygulamalarının vergi mevzuatı çerçevesinde yürütülmesine sebep olmuştur.³¹

Bu dönemde uygulanmaya başlayan liberal ekonomi politikaları ile çoğunluğu özel kesime ait sınaî, ticari ve hizmet işletmelerinin sayısı ve büyüklükleri, artış göstermeye başlamıştır. Vergi Reformu ise, işletmelerin devlet ile olan vergisel ilişkilerini çağdaş bir düzene sokmuştur.

Muhasebe ve finansal tablolarla ilgili hükümlerin yer aldığı ilk temel yasa Alman Ticaret Kanunundan alınan 1937 tarihli “Türk Ticaret Kanunu” dur. Bu kanun 1956 yılında revize edilmiştir.³²

³⁰ GÜVEMLİ O., “İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri'nin Tarihi”, 2003, Proje Danış Yayını, İstanbul, s.28.

³¹ SAYAR Z, “Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Işığında Türkiye'deki Standartların Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma”, Muhasebe Denetim Bakış, Ekim 2002, S.77.

³² Bundan 70 yıl önce yürürlüğe giren bu kanunda muhasebeye ilişkin şu modern prensipler yer almaktadır:

Bilançonun formatı: (Madde 74)-

“Bilançonun aktif tablosunda; mevcutlarla alacaklar ve varsa zarar, pasif tablosunda; borçlar gösterilir.

Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, tacirin işletmeye tahsis ettiği ana sermayeyi teşkil eder. Ana sermaye de pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tabloların toplamaları denkleştir. Yedek akçeler ve kar, ayrı ayrı gösterilseler dahi, ana sermayenin cüzüleri sayılırlar.

Şeffaflık ve tam açıklama: (Madde 75, 459 – 465) İlgililerin; işletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru fikir edinebilmeleri için, envanter ve bilançoların ticari esaslar gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde memleket parasına göre tanzimi lazımdır.

Defter değeri

Bütün aktifler, en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunur. Borsada kote edilen emtia ve kıymetler o günün borsa rayicine göre ve tahsil edilemeyen veya ihtilaflı bulunanlar müstesna olmak üzere, bütün alacaklar da itibari miktarlarına göre hesap edilir. Pasifler, hususiyle bütün borçlar, şarta bağlı veya vadeli olsa

bile, itibari değeri üzerinden hesaba geçirilir.”

Kuruluş giderleri ve itfası

Kuruluş, teşkilat ve idare masrafları, kar ve zarar hesabına gider yazılır. İlk tesisat ve işletmenin sonradan genişletilmesine ilişkin giderler (aktifleştirilip) en çok beş yıla bölünerek gider yazılabilir.

Duran varlıklar ve Amortisman

Gayrimenkuller, binalar, tesisler, nakil vasıtaları, alet edevat, haklar, ihtira beratları, ruhsatnameler, markalar ve benzeri

kıymetler, durumuna göre münasip bir tenzilat yapıldıktan (amortisman ayrıldıktan) sonra, en fazla maliyet değerleri üzerinden bilançoya geçirilir.

Sigorta değerinin açıklanması

Tesisat Sigorta edilmişse, bilanço kıymetleri yanına sigorta değerleri de yazılır. Maliyet ve cari değer ilişkisi Hammadde, işlenmiş ve yarı işlenmiş eşya, emtia ve satılık diğer mallar en fazla maliyet değerleri üzerinden bilançoya geçirilir. Şayet, bu malların maliyeti bilanço günündeki cari fiyattan fazla ise bunlar bilançoya en fazla cari değer üzerinden geçirilebilir.

Borsa rayici

Borsa rayici bulunan kıymetli evrak, en çok bilanço gününden bir ay evveline ait müddet içindeki ortalama rayicileriyle bilançoya geçirilebilir. Yabancı borsalarda işlem gören kıymetli evrakın rayici söz konusu olduğunda, bunların bedellerinin transferindeki güçlükler dahi hesaba katılır.

Değer düşüklüğü

Borsada rayici olmayan kıymetli evrak; faiz ve temettü gibi gelirleri ve değer düşüklükleri dikkate alınmak suretiyle ve maliyet değerlerini geçmemek üzere bilançoya kaydolunur.

Ödenmemiş sermaye

Esas sermaye ile yedek akçeler pasif tablosuna yazılır. Esas sermayenin henüz ödenmemiş kısmı, aktif tablosunda ayrı olarak gösterilir.

2.3. 1960–1980 Dönemi Yasal Düzenlemeleri

Bu dönemin yasal anlamda önemli gelişmelerinden birisi, Türk Ticaret Kanununun günün koşullarına uygun bir şekilde yeniden düzenlenmesidir. Kabul edilen 6762 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nda (1957), ticari belgeler, ortaklıklar, kıymetli evrak vb. konulara ilişkin hükümlere yer verilmiş; yapılan düzenlemelerle alacaklılar ve ortakların haklarının korunması amaçlanmıştır. TTK'nda muhasebeye ilişkin düzenlemeler, konusunda büyük ölçüde VUK'un etkisinde kalmıştır. TTK'nun, defterler, kayıt düzeni, hesap isleri, finansal tablolar, değerlendirme ilkeleri, yedek akçeler, tahviller ve kamuyu aydınlatma vb. konulardaki hükümleri günümüz şartlarına uygunluk açısından yetersiz kalmıştır.³³

Bu dönemde muhasebe adına yapılan önemli düzenlemelerden bir diğeri ise, kamu işletmeleri için tekdüzen muhasebe sisteminin oluşturulmasına yönelik ilk çalışmaların 1960 yılında başlamasıdır. Bu amaçla kurulan çeşitli komite ve kurulların yaptıkları çalışmalar sonucunda, 1964 yılında çıkarılan 440 Sayılı Kanun ile "İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu (İDİTYDK)" kurulmuştur. Komisyon kamu kurumlarında uygulan-

İhraç edilen tahviller

Şirket tarafından çıkarılan tahviller, itfa değerleri üzerinden tek rakam olarak pasif tablosuna geçilir.

Kefalet ve taahhütlerin açıklanması

Kefaletten ve garanti taahhütlerinden doğan mükellefiyetler ve üçüncü kişiler lehine tesis olunan rehinler, bilançoda veya ilavesinde (nazım hesaplarda veya dipnotlarında) birer kalem olarak ayrı ayrı olarak gösterilir.

Muhtemel zarar karşılıkları

Bunlardan veya ilerde yerine getirilecek teslim veya tesellüm mükellefiyetlerinden veyahut bunlara benzer taahhütlerden doğması muhtemel zararlar için karşılık ayrılır."Bu ilkeler, dünya genelinde halen geçerliliğini koruyan çağdaş muhasebe prensipleridir. Ve bir işletmenin olduğundan daha iyi gösterilmesini önlemeye yöneliktir. Bu fevkalade ciddi ve sağlıklı alt yapıya rağmen, ekonominin ağır gelişimi muhasebenin yeterince uygulama alanı bulamamasına yol açmıştır.

³³ ÖRTEN R., "Türk Ticaret Kanununun Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", VII.Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, 1985, S.51–54.

mak üzere oluşturduğu Tekdüzen Genel Hesap planıyla birlikte, muhasebe uygulamalarının standartlaştırılması için gerekli hususları içeren bir rapor yayımlamış ve bu raporu tüm Kamu İktisadi Devlet Teşekküllerine dağıtmıştır.³⁴

Tüm kamu kuruluşlarını kapsayan tekdüzen muhasebe sistemi 1972 yılından itibaren zorunlu olarak uygulanmaya başlanmıştır. Bunu tamamlayıcı olarak, 1977 yılında maliyet muhasebesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Önemli bir boşluğu dolduran ve özel sektör işletmeleri açısından da yol gösterici nitelikte olan söz konusu düzenlemeler, büyük ölçüde Amerikan muhasebe teorisi ve uygulamalarına dayandırılmıştır.³⁵

Türkiye Bankalar Birliği'nin (TBB) 1962 yılında, kredi talep edenlerin düzenleyecekleri tek tip bilanço ve gelir tablosu formatlarını yayınlaması bu dönemde muhasebe uygulamaları adına yapılan bir diğer düzenlemedir.

2.4. 1980–1990 Dönemi Yasal Düzenlemeleri

Bu dönemde serbest piyasa ekonomisine geçiş ile özel kesim girişimlerin sayısı artmış ve dışa açılma başlamıştır. Bu dönemin önemli gelişmelerinden birisi 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun kabul edilmesi (bu kanunun kabulü ile Sermaye Piyasası Kurulunun oluşturulmuştur) ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsasının Kurulmasıdır(1984) Bu gelişmeler muhasebe uygulama ve eğitimini de yakından etkilemiştir. Halka açılan işletmelerin finansal tablolarında açıklanan bilgilerin tekdüzen hesap planı çerçevesinde yapılması önem kazanmıştır ve bu doğrultuda "Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları" günün ihtiyaçlarına göre gözden geçirilerek 1987 yılında yeniden yayınlanmıştır. Ayrıca 1986 yılında TBB tarafından bankalar için hazırlanan

³⁴ YALKIN Y., "Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye'deki Çalışmalar", Ankara Üniversitesi SBF Yayını, 1975, S.88.

³⁵ AKDOĞAN N, AYDIN H., "Muhasebe Teorileri" Gazi Üniversitesi Yayını, Ankara, 1987,S.92–93.

tekdüzen hesap planı bu dönemde uygulamaya konulmuştur.

Muhasebe uygulamaları ve muhasebe eğitimi açısından bu dönemin önemli yasal düzenlemelerinden bir diğeri 1989 yılında 3568 sayılı muhasebe meslek yasasının çıkarılmış olmasıdır. Cumhuriyetin ilan edilmesinden sonraki süreçte muhasebe mesleğinin yasallaşması için bazı girişimlerde bulunulmuş olmasına rağmen, başarılı olamamıştır. 1980 sonrası serbest piyasa ekonomisi ve gelişen özel kesim girişimler hem muhasebe uygulamalarını hem de muhasebe mesleğini disipline etmeyi zorunlu kılmıştır³⁶

³⁶ BAŞER. M, “Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesinde Türkiye”, archive. ismmmo.org.tr/docs/malicozum/47MaliCozum

Türkiye’de muhasebe mesleğinin yasal dayanağa kavuşmasının gecikmesinin sebeplerinden birisi de kanunlaşma sürecinin tamamı ile Maliye Bakanlığının kontrolüne bırakılmış olması ve muhasebe mesleğinin gerçekte sadece bir bölümünü oluşturan “Vergi Denetimi” boyutunda değerlendirilmiş olmasıdır.

1942 yılında “Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği”nin kurulması, ülkemizde muhasebe mesleğinin tarihi gelişmesi içinde önemli bir kilometre taşı olmuştur. 1967 yılında adı “Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği” ne dönüştürülen bu öncü dernek, 1942’ de Prof. Osman Fikret Arkun, İsmail Otar ve 12 arkadaşı tarafından kurulmuş bu alandaki ilk özel girişimdir. 1967’ de derneğin statüsünde önemli değişiklikler yapılmış ve üye sayısı o tarihten bu güne kadar 100’ den 1500’ e ulaşmıştır. TMUD, ülkemizde mesleğin tanımlanması, topluma anlatılması, Dünya uygulamalarının ülkemize taşınması, konu ile ilgili uluslar arası çalışmalarda ülkemizin temsil edilmesi konularında çok değerli hizmetlerde bulunmuştur. TMUD, 1938’ den sonra, 1949, 1956, 1961, 1966, 1972, 1977 ve 1987 yıllarında yapılan meslek yasa tasarılarının hazırlık çalışmalarına katılmış, ülkemizin gereksinimlerine uygun bir meslek yasasının çıkmasını sağlamak üzere yasa tasarı taslakları hazırlamış, Maliye Bakanlığına ve TBMM komisyonlarına önerilerde bulunmuştur.

1974 yılında kurulan “Mali Müşavirler ve Muhasebeciler Birliği Derneği” İstanbul, Ankara ve İzmir olmak üzere büyük şehirlerde örgütlenmiş 3568 sayılı yasanın hazırlanması ve müzakeresi aşmalarında görüş ve öneride bulunmuştur. Türkiye’ de her şekilde olursa olsun farklı bir meslek olduğunu yasa çıkması döneminde vurgulamıştır. “Mali Müşavirler ve Muhasebeciler Birliği Derneği” Türkiye muhasebe tarihinde bu yönü ile önemlidir.

Aynı dönemde “Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği” akademik seviyede bilgi, kriterini ön

2.5. 1990–2000 Dönemi Yasal Düzenlemeleri

Cumhuriyet tarihi içinde Muhasebe uygulamalarını etkileyen en önemli düzenleme olan 3568 sayılı meslek yasası 1990 yılında uygulamaya konulmuştur. Bu dönemin bir diğer önemli yasal düzenlemesi yine muhasebe uygulamalarını ve eğitimini yakından ilgilendiren, 1992 yılında kabul edilen ve 1994 yılında uygulamaya konulan Maliye bakanlığı tarafından hazırlanan, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ ile Tekdüzen Hesap Planı uygulamasına geçilmesidir.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde 60 üyeli “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)’nun oluşturulması bir diğer düzenlemedir.. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartlarına (IAS) uyumlu 19 adet muhasebe standardını yayımlamıştır.

Ülkemizde halen Türk Ticaret Kanunu, Vergi Kanunları, Sermaye Piyasası Kanunu, Bankalar Kanunu, Sigorta Mevzuatı gibi muhtelif mevzuat içinde muhasebe ve raporlamaya ilişkin birbirinden farklı hükümler yer almaktadır. Bu yüzden halka açık şirketler, bankalar ve sigorta şirketleri aynı dönem için birbirinden farklı finansal tablo düzenlemek durumunda kalmaktadırlar.

İşte, ülkedeki muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin bu çok başlı uygulamaya son vermek amacıyla, 4487 sayılı Kanunla muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayımlamak üzere idari ve mali özerkliğe sahip, kamu tüzel kişiliğini haiz Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Kurul 2002 yılında faaliyete geçmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları

planda tutarak sınav ile üye kabul etmiş mesleğin bilimsel yanının kuvvetlenmesine katkıda bulunmuştur.” Mali Müşavirler ve Muhasebeciler Birliği Derneği” muhasebeci kimliği ile hareket edenlerle ülke genelinde teşkilatlanmasına önem vermiştir. 3568 sayılı kanunun kabulünden sonra odaların oluşumunda yasa öncesi gelişen bu yapılanmadan büyük ölçüde yararlanılmıştır.

Kurulu, strateji olarak Uluslararası Finansal Raporlama standartlarına (IFRS/IAS) tam uyumlu standartlar yayımlamayı hedef olarak belirlemiştir.

2.6. 2000–2008 Dönemi Yasal Düzenlemeleri

Küresel ekonomi, sermaye dolaşımındaki serbestleşmeyi, uluslararası ticareti ve rekabeti artırmıştır. Rekabete ayak uydurmak ise önemli bir sorun haline gelmiştir. Bu gelişmelerin muhasebe alanına yansımaları ise uluslararası muhasebe standartlarına uyumu zorunlu hale getirmiştir. Özellikle AB topluluğunda Halka açık şirketler, bankalar ve sigorta şirketlerine 2005 yılından itibaren finansal tablolarını uluslararası muhasebe standartlarına göre düzenlemeleri zorunluluğunun getirilmesi, topluluğa aday bir ülke olarak Türkiye'nin diğer AB ülkelerinde olduğu gibi IFRS'nin kabul etmesine neden olmuştur.

Bu amaç doğrultusunda **Bankalar Düzenleme ve Denetleme Kurumu (bankalar için), Hazine Müsteşarlığı (Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile bireysel emeklilik şirketleri için), Sermaye Piyasası Kurulu (ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören ortaklıklar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bunların bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve iş ortaklıkları için.)** daha önce kendi alanlarıyla ilgili olarak daha önce yayımladıkları muhasebe yönetmeliklerini ve tebliğlerini yürürlükten kaldırarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamaya sokmuşlardır. Ancak uygulamaya konulan bu standartların KOBİ'ler için uygulanmasının zorluğu karşısında, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK) tarafından KOBİ'lere yönelik muhasebe standart taslağı oluşturulmuştur.

Bu arada Avrupa Birliği mevzuatına uyum stratejisi çerçevesinde Türk Ticaret Kanunu tümüyle değiştirilmek üzere çalışmalar yapılmış ve tasarı Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin gündemine alınmıştır. Bu tasarıda Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, muhasebe standartlarının

yayımlanması konusunda tek otorite olarak benimsenmiştir. Taslakta, muhasebe ile ilgili konularda Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca yayımlanacak muhasebe standartlarına yollama yapmakla, Standartlara yasal bir nitelik kazandırılmıştır. Yeni TTK'nun 2009 yılında kabul edileceği düşünülmektedir.

3. Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe Eğitime Etkisi

Bilgisayar gibi bilgiyi kaydeden, biriktiren, koruyan ve istenildiğinde geçmişe dönük bilgileri açığa çıkaran bir teknolojinin gelişmesi, temeli bilgiyi kaydetme, kaydedilen bilgiyi koruma ve istenildiğinde kaydedilen ve korunan bu bilgiyi kullanma esasına dayanan muhasebe için önemli bir dönüm noktası olmuştur. Bilgisayar teknolojisinin gelişmesi ile çift taraflı muhasebe sisteminin işleyişi, dijital ortama taşınmış ve muhasebe paket programları oluşturulmuştur.

Muhasebe paket programlarının oluşturulması muhasebe uygulamalarında doğru, zamanında bilgi üretilmesine ve bu üretilen bilgilerin, güvenli ortamlarda saklanmasına, geriye dönük işlemlerin kolaylıkla elde edilmesine neden olmuştur. Bu gelişmeler, muhasebe eğitiminde ise yeni bir dönemi başlatmıştır. "Muhasebede Bilgisayar Kullanımı" derslerinin, ders programlarına girmesine neden olmuştur. Muhasebe paket programlarının yanı sıra inter-net, intra-net, eXtra-net, e-ticaret, e-işletme, web'e dayalı işletme vb. oluşumlar muhasebe uygulama ve eğitiminde yeni bir açılım yapmıştır.³⁷

Teknolojinin muhasebe üzerindeki temel etkisi sadece üretilen bilgilerin hızlı, zamanlı, doğru üretilmesi ile kalmamıştır. Aynı zamanda muhasebe mesleğinin görev tanımının değişmesine neden olmuştur. Çünkü teknoloji, muhasebenin defter tutma boyutunu, oldukça pratik hale getirmiştir ev muhasebecinin mali danışmanlık görevinin ön plana çıkmasına neden olmuştur.

³⁷ SEVİM A, "Dijital Uygulamaların Muhasebe Eğitimi Üzerine Etkileri", XIV. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muğla Üniversitesi, Fethiye, 20–24 Nisan, 2005,s.94.

Kaynakça

- AKDOĞAN N, AYDIN H., “**Muhasebe Teorileri**” Gazi Üniversitesi Yayını, Ankara, 1987.
- ASLAN Ü.,SUBAŞI Ş., ŞENSOY H. “**XX. Yüzyılda Türkiye’de Orta Öğretimdeki Ticaret Eğitime Tarihsel Bakış**” 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi, İstanbul, 20–24 Temmuz 2008
- BAŞER. M,”**Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesinde Türkiye**”, archive. ismmmo.org.tr/docs/malicozum/47 Mali Çözüm.
- BORATAV.K, “**Yakınçağ Türkiye Tarihi**”,Milliyet Yayın Gazetecilik A.Ş., İstanbul, 2008
- GÜVEMLİ O., “**Dünden Bugüne Türkiye’de Muhasebecilik**”, İSMMMMO Yayını, İstanbul, Ekim 2004.
- GÜVEMLİ O., “**İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Tarihi**”, Poreje Danış A.Ş., İstanbul, 2003.
- ISAAC A., BALKANLI T., “**Muhasebe Tatbikatı**” İstanbul Üniversitesi Yayınlarından,1945.
- KAZGAN G. S., “**Tazimattan 21. Yüzyıla Türkiye Ekonomisi**”, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2002.
- ÖRTEN R., “**Türk Ticaret Kanununun Muhasebe Uygulamalarına Etkisi**”, VII.Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, 1985.
- SAYAR Z, “**Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Işığında Türkiye’deki Standartların Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma**”, Muhasebe Denetime Bakış, Ekim 2002.
- SEVİM A, “**Dijital Uygulamaların Muhasebe Eğitimi Üzerine Etkileri**”, XIV. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muğla Üniversitesi, Fethiye, 20–24 Nisan, 2005
- ÜSTÜNEL B. “**Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi**”. 12.Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi, İstanbul, 20- 24 Temmuz, 2008.
- YALKIN Y., “**Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye’deki Çalışmalar**”.Anakara Üniversitesi SBF Yayını, 1975.
- EİTİA ve Anadolu Üniversitesi İİBF Öğrenci No Çizelgeleri (1958–2008) Anadolu Üniversitesi İİBF Katalogları (2000- 2008).

DOÇENLİK SINAVINI KAZANAN MUHASEBE VE FİNANSMAN ÖĞRETİM ÜYELERİ

- Doç. Dr. Uğur Kaya – Karadeniz Teknik Üniversitesi - İİBF
Doç. Dr. Ahmet Ağca – Dumlupınar Üniversitesi – İİBF
Doç. Dr. Hayrettin Usul – Süleyman Demirel Üniversitesi – İİBF
Doç. Dr. İrem Nuhoglu – Boğaziçi Üniversitesi – İİBF
Doç. Dr. Ali Alagöz – Selçuk Üniversitesi – İİBF
Doç. Dr. Mutlu Başaran Öztürk – Niğde Üniversitesi – İİBF
Doç. Dr. Abdulmecit Karataş – Boğaziçi Üniversitesi – İİBF
Doç. Dr. Ekrem Tufan – Anadolu Üniversitesi – Açıköğretim Fakültesi
Doç. Dr. Yıldız Ayanoglu – Gazi Üniversitesi – İİBF
Doç. Dr. Mehmet Gençtürk – Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi – İİBF
Doç. Dr. Osman Bayri – Adnan Menderes Üniversitesi – İİBF
Doç. Dr. Hakan Erkuş – İnönü Üniversitesi – İİBF
Doç. Dr. Şakir Sakarya – Balıkesir Üniversitesi – İİBF
Doç. Dr. Yakup Erzincan – Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş.
Doç. Dr. Bener Güngör – Atatürk Üniversitesi – İİBF
Doç. Dr. Mikail Erol – Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi – Biga İİBF
Doç. Dr. Yunus Ceran – Niğde Üniversitesi – İİBF

Genç meslektaşlarımızı kutlar, başarılarının devamını dileriz.