

IDEA STUDIES JOURNAL

International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies

Open Access Refereed E-Journal & Indexed & Publishing
IDEAjournal (ISSN:2587-2168)

 ideastudies.com  ideastudiesjournal@gmail.com



Disciplines: Business Administration, Economy, Econometrics, Finance, Labour Economics, Political Science, Public Administration, International Relations

Article Type	Research Article
Volume	5
Issue	11
Page	107-115
Article Published Date	30.06.2019
Doi Number	http://dx.doi.org/10.26728/ideas.180
Reference	Süklüm, N. (2019). "Tarihsel Bakış Açısıyla Türkiye'de Muhasebe Alanında Yaşanan Gelişmelerin Değerlendirilmesi", International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies, (ISSN:2587-2168) Vol:5, Issue: 11; pp:107-115

TARİHSEL BAKIŞ AÇISIYLA TÜRKİYE'DE MUHASEBE ALANINDA YAŞANAN GELİŞMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF ACCOUNTING DEVELOPMENTS IN TURKEY FROM THE HISTORICAL PERSPECTIVE

Dr. Öğr. Üyesi Nurcan SÜKLÜM

Hitit Üniversitesi, Sungurlu Meslek Yüksekokulu, Dış Ticaret Bölümü, Çorum/Türkiye

ORCID: 0000-0002-3884-5450



ÖZ

Ekonomik, teknolojik ve işletmecilik alanlarında yaşanan değişimler ve ülkeler arasındaki sınırların kalkması uluslararası gelişmelere uyumu zorunlu hale getirmektedir. Ülkemizde de tarihsel süreç içerisinde hemen her alanda yaşandığı gibi gerek muhasebe mesleği, gerek muhasebe eğitimi gerekse de muhasebe uygulamaları alanında da birçok gelişmenin yaşandığı görülmektedir. Bu çalışmada ülkemizde muhasebe alanında yaşanan gelişmelerin ve bu gelişmelerin etkilerinin tarihsel olarak değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. Çalışmanın çerçevesini "muhasebe mesleğinde yaşanan gelişmeler", "muhasebe eğitiminde yaşanan gelişmeler" ve "muhasebe uygulamalarında yaşanan gelişmeler" olmak üzere üç ana başlık oluşturmaktadır. Çalışmada veri toplama tekniği olarak ikincil kaynak tarama yöntemi kullanılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Tarihi, Muhasebede Değişim, Muhasebe Mesleği, Muhasebe Eğitimi, Muhasebe Uygulamaları.

ABSTRACT

Economic, technological and business change is taking place and the boundaries between the countries are removed and this makes it compulsory to comply with international developments. In our country, many developments are experienced in the field of accounting profession, accounting education and accounting applications as it is experienced in almost every field in the historical process. In this study, it is aimed to evaluate the developments in accounting and the effects of these developments in our country. The framework of the study consists of three main topics: developments in the accounting profession, developments in accounting education and developments in accounting practices. In this study, secondary literature method was used as data gathering method.

Key words: Accounting History, Change in Accounting, Accounting Profession, Accounting Education, Accounting Practices.

1. GİRİŞ

Türkiye’de muhasebenin tarihi incelendiğinde çeşitli ekollerin etkisi altında kaldığı görülmektedir. Cumhuriyetin ilk yıllarında Osmanlıdan kalma izler görülmektedir. Kanuni Sultan Süleyman zamanında Fransızlara verilen kapitülasyonların etkisiyle Fransızlarla çok yakın ticari ilişkiler hüküm sürmüştür. Bu nedenle bu dönemde Türk muhasebe sisteminde Fransız etkisi görülmektedir. Bu ekolde, muhasebe uygulamaları genellikle devletin alması gereken vergiyi denetim altında tutma isteği doğrultusunda gelişmiştir. Dolayısıyla muhasebe uygulamalarında vergi bazlı bir anlayış gelişmiştir.

1926 yılında yürürlüğe giren 856 sayılı Ticaret Kanunu Alman Ticaret Kanunu esas alınarak düzenlemiştir. Bu nedenle bu dönemden sonra Türk muhasebe sisteminin Alman ekolünden etkilendiği anlaşılmaktadır. Bu dönemde de muhasebe uygulamaları devlet kurumlarında gelişme göstermiştir yani vergi temelli uygulamalar geçerlidir.

1960 yılından sonra Amerika ile başlayan yakınlaşma, etkisini muhasebe alanında da göstermiş ve bu dönemde muhasebe uygulamaları Amerikan etkisi altında gelişmiş, tekdüzen muhasebe sistemi geliştirilmeye çalışılmıştır (Dinç ve Atasel, 2016: 269-271).

Türk muhasebe sisteminin gelişimi, bahsedilen ekoller altında ilerlemekle birlikte ilk gelişmelerin Osmanlı döneminde başladığı görülmektedir. Osmanlı döneminden sonra Cumhuriyetin ilan edilmesi ve devamından günümüze kadar geçen süreç içerisinde oldukça önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bu çalışmada, Türkiye’de muhasebe sisteminde yaşanan gelişmeler tarihsel perspektifle üç ana eksen etrafında değerlendirilmiştir. Bunlar, muhasebe mesleğinde yaşanan gelişmeler, muhasebe eğitiminde yaşanan gelişmeler ve muhasebe uygulamalarında yaşanan gelişmeler ve bu gelişmelerin etkileri başlıklarıdır. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak ikincil kaynak tarama yöntemi kullanılmıştır.

2. MUHASEBE MESLEĞİNDE YAŞANAN GELİŞMELER

Muhasebenin kökeni, M.Ö. 4000 yılında Mezopotamya’da varlığını sürdürmüş bir medeniyet olan Sümerler’e kadar dayanmaktadır. Sümerler, Antik Mısır kurulmadan birkaç asır önce var olmuşlardır. Tigris ve Fırat Nehirleri arasında yapılan arkeolojik çalışmalarda, birçok kil ve taş tablet üzerine çizilmiş muhasebe kayıtları ortaya çıkarılmıştır. Bu kayıtlarda, çalışanlara dağıtılan erzakların girdi-çıkıtı listeleri gibi örneklerin mevcut olduğu görülmektedir (Kızıl ve Kocur, 2017: 331). Ayrıca Uruk şehrinde bulunan M.Ö 3400- 3000 yıllarına ait bir kil tablette “29086 ölçü arpa 37 ay Kushim” gibi bilgilerin yazılmış olduğu kalıntılar tespit edilmiştir (Harari, 2015: 131).

Türkiye’de muhasebe mesleğinin doğuşu ise, Osmanlı’nın klasik döneminde devlet muhasebesi çerçevesinde oluşmuştur. Tanzimat (1839) sonrası Kanunname-i Ticaret ile büyük değişim başlamış ve 1877-78 Türk – Rus savaşından sonra 1879-1885 yılları arasında kırılma noktası oluşturacak nitelikte değişimler peş peşe yaşanmaya başlamıştır. Önce çift yanlı kayıt sistemine geçilmiş, daha sonra Heyet-i Teftişîye kurularak modern mali denetim Türkiye’ye getirilmiştir (Güvemli ve Aytulun, www.tmud.org.tr).

Muhasebe mesleğinde yaşanan gelişmelerden birisi, dünyada yaşanan gelişmelere mesleki uyumluluğun zorunlu hale gelmesinin anlaşılması üzerine İstanbul’da, 1942 yılında 14 kişi tarafından kurulan ve ilk başkanı Prof. Osman Fikret Arkun olan Türkiye Ekspert Muhasıpler ve İşletme Organizatörleri Derneğinin kurulmasıdır. 1967 yılında adı "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği" ne dönüştürülen dernek, alanındaki ilk özel girişim olup, ülkemizde muhasebe mesleğinin tarihi gelişmesi içinde önemli bir kilometre taşı olmuştur. Ülkemizde muhasebe mesleğinin tanımlanması, topluma anlatılması, dünya uygulamalarının ülkemize taşınması, konu ile ilgili uluslararası çalışmalarda ülkemizin temsil edilmesi konularında çok değerli hizmetlerde bulunmuştur (www.tmud.org.tr).

Derneğin Uluslararası Muhasebe Kongrelerinde ülkemizi temsil etmesi, önemli bir çalışma alanı olmuştur. 1972'de 14 kişilik bir delege topluluğu ile Sydney'de (Avustralya) toplanan 10. Uluslararası Muhasebe Kongresi'nde Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu'na (IASC) üye olmuş, 1977'de Münih'te (Almanya) toplanan 12. Uluslararası Kongre' de Uluslararası Muhasebe Federasyonu'na (IFAC) kurucu üye olarak katılmıştır. 1975' te Dernek, IASC üyesi olarak uluslararası standartları (IAS) kabul etmiş, onların ülkemizde Dernek üyeleri için, "uyulması zorunlu mesleki kurallar" biçimine dönüşmesini sağlamıştır (Aysan, www.archive.smmm.org.tr).

1976 yılında meslek mensuplarının vizyonlarını geliştirmek ve ortak değerler yaratmak amacıyla Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği kurulmuştur.

Bir diğer gelişme, 01.06.1989 yılında 13.6.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan "3568 sayılı serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" dur. Bu kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililere ve resmi mercilere tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir (3568 sayılı Kanun, madde 1). Bu kanunla mali müşavirlik mesleği yasal statüsüne kavuşmuş ve kısa sürede örgütlenmesini tamamlayarak odaların üst birliği olan TÜRMOB çatısı altında toplanmışlardır. Halen 77 ilde meslek odası ve kayıtlı 8341 Serbest Muhasebeci, 99.738 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir bulunmaktadır. Ayrıca 8 ilde bulunan Yeminli Mali Müşavirler Odasına kayıtlı toplam 4780 kayıtlı Yeminli Mali Müşavir bulunmaktadır (www.turmob.org.tr). Ancak 2008 yılında yapılan sınavlardaki başarı oranının düşmesi nedeniyle Serbest Muhasebecilik unvanı kaldırılmıştır.

Meslek mensuplarının aktif olarak mesleklerini icra etmelerinde aldıkları staj eğitiminin payı büyüktür. Bu noktada Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği TÜRMOB tarafından 1993'te faaliyete geçirilen Temel Eğitim Staj Merkezi TESMER, meslek mensuplarına ve meslek mensubu adaylarına yönelik eğitim hizmetlerinin verildiği bir sürekli eğitim merkezi olarak çok önemli bir görevi üstlenmektedir (www.tesmer.org.tr).

Türkiye'deki bütün akademisyenlerin sesi olmayı amaçlamak, onların bir araya gelmelerini, çalışmalarını birbirleriyle paylaşabilmelerini ve yaptığı organizasyonlarla ilişkileri güçlendirmek gibi önemli hedeflerle 1998 yılında kurulan bir başka kuruluş ise, kısa adı MUFAD olan Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği de muhasebe alanında faaliyet gösteren önemli kuruluşlardan birisidir. MUFAD için bütün akademisyenleri ayırım yapmaksızın kucaklamak, muhasebe ve finansman biliminin gelişmesine, öğretim üye ve yardımcılarını dünyadaki gelişmeleri eksiksiz ve zamanında duyurmak misyonuyla çalışmalarına devam etmektedir (www.mufad.org.tr).

Kısa adı MÖDAV olan Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı da 1995 yılında kurulmuş, önemli kuruluşlardan birisidir.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), ülkemizde uluslararası standartlarda iç denetim mesleğinin gelişimi için 19 Eylül 1995 tarihinde kurulmuştur. Enstitü, mesleğin profesyonellerinin yetkinlikleri, finans ve reel sektör şirketleri ile kamu kurum ve kuruluşlarının kurumsal yönetim kalitesi, mesleğin akademik gelişimi için çeşitli hizmetler sunmaktadır. Mesleki gelişim ve yetkinlik eğitimlerine ek olarak, iç denetim profesyonellerinin küresel yetkinlik belgesi ile sertifikasyonunun artırılmasına destek olmakta, sürekli profesyonel gelişim konusunda öncülük etmektedir (www.tide.org.tr).

Muhasebe mesleğindeki önemli konulardan birisi de meslek etiği konusudur. Meslek etiği konusunda atılan adımlardan birisi muhasebenin “sosyal sorumluluk” ile “tarafsızlık ve objektif belgelendirme” temel ilkelerine uyum zorunluluğudur. Bir başka adım, 3568 sayılı kanunda meslek mensuplarının uyması gereken kuralların belirtilmesi aracılığıyla atılmıştır. Bu kurallar ile muhasebe mesleğinde çalışma disiplini, mesleki güven ve etik amaçlanmıştır. 3 Ocak 1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin ikinci bölümünde meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları ile meslek etiğini sağlamaya yönelik düzenlemeler belirtilmiştir (Uyar, 2005, <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/>).

Muhasebe mesleği alanında yaşanan gelişmelerden bir diğeri de “Adli Muhasebecilik” alanının ortaya çıkmasıdır. 1980’li yıllardan itibaren gelişmiş ülkelerdeki işletmelerde çeşitli kişi ve kurumlarca yapılan muhasebe hilelerinin ve bunların neden olduğu ekonomik kaybın büyük boyutlara ulaşması, ticari ve ekonomik anlaşmazlıklar, yaratıcı muhasebe, bulanık muhasebe gibi mali tablo kullanıcılarını yanıltmaya yönelik uygulamaların artması “Adli Muhasebecilik” alanının ortaya çıkmasını zorunlu kılmıştır (Elitaş ve diğerleri, 2011: 153, 154).

3. MUHASEBE EĞİTİMİNDE YAŞANAN GELİŞMELER

Muhasebe eğitiminde de geçmişten günümüze oldukça önemli gelişmelerin yaşandığı görülmektedir. XIX. yüzyılın ortalarından itibaren hem çift yanlı kayıt yöntemine ait kimi öğretici kitapları Türkçeye çevrilmeye başlanmış ve hem de muhasebe eğitimine önem veren okullar kurulmaya başlanmıştır. XIX. yüzyılın ikinci yarısında bu tür çift yanlı kayıt yöntemini öğretmeyi amaçlayan muhasebe öğretici kitapları Fransızca’dan tercüme edilmişlerdir. Bunlar arasında Süleyman Asaf’ın Muhtasar Usul-ı Defteri yani Defter Tutma Usulü adlı, 1882 yılında basılmış kitabı ve Ahmed Ziyaeddin tarafından Mekatib’i Rüflediye-i Askeriye (Askeri Lise) ders programı için 1892 yılında yazılmış Fenn-i Defteri (Bilimsel Muhasebe Defteri Tutulması) adlı kitabı örnek olarak gösterilebilir. Bir başka örnek, Halkalı Ziraat Mektebi öğretmenlerinden İbrahim Fazıl’ın 1921 yılında yazdığı Amele-i Usul-ı Muhasebe-i Ziraiye adlı yapıtı zamanının ileri düzeyde yazılmış muhasebe öğretici kitabıdır (Güvemli ve Güvemli, 276, www.archive.ismmmo.org.tr).

Bu dönemde aynı zamanda çağdaş anlayışa uygun nitelikte işletme eğitimi yapan öğretim kurumları da kurulmaya başlamıştır. Önce bugün Ankara Üniversitesi fakültelerinden olan Siyasal Bilgiler Fakültesi, Mekteb-i Mülkiye adı ile 1857 yılında İstanbul’da kurulmuş, 1883 yılında ise Hamidiye Ticaret Mektebi, özel kesime eleman yetiştirmek üzere kurulmuş ve bugün Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi olarak eğitim faaliyetini sürdürmektedir. O dönemde birçok okul eğitim faaliyetine başlamıştır. Bu okullar içinde özel kesim için eleman yetiştirilmesini ön gören tek okul, Hamidiye Ticaret Mektebi adı ile kurulan bu okuldur. Padişahın özel bağışı ile kurulabilmiştir. Ders programı Fransa’dan alınmıştır. Ama program Türk öğrencilere ağır gelmiştir ve bu nedenle hazırlık sınıfları konulmuştur. Bu hazırlık sınıfları daha sonra kurulacak olan ticaret liselerinin özünü oluşturmuştur. 1913 yılından sonra da başlıca illerde uygulamalı ticaret okulları açılmıştır (Güvemli ve Aytulun, 6, www.tnud.org.tr), (Güvemli ve Güvemli, 277, www.archive.ismmmo.org.tr). Günümüzde birçok ilde bulunan üniversitelere bağlı 4 yıllık lisans eğitimi veren fakülte ve 2 yıllık ön lisans eğitimi veren meslek yüksekokullarında ilgili bölümlerde muhasebe eğitimi verilmektedir. Ayrıca lise düzeyinde muhasebe eğitimi verilen ticaret liseleri de bulunmaktadır.

Muhasebe eğitimi verilen kurumlardan birisi de kuruluşunda olduğu gibi bugünde ülkemizin bu alanda faaliyet gösteren tek enstitüsü olma niteliğini koruyan işletmecilik biliminin geliştirilmesi ve ülkemizin ihtiyaç duyduğu nitelikli yöneticilerin yetiştirilmesi amacıyla 1968 yılında kurulmuş olan İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi bünyesinde yer alan ve 1970 yılında kurulan Muhasebe Enstitüsüdür (www.muhasebe.istanbul.edu.tr)

Muhasebe eğitimi ile ilgili gelişmelerden birisi de muhasebe alanında çalışan akademisyenleri ve meslek mensuplarını bir araya getirerek muhasebe eğitimi konusunda fikir paylaşımlarında bulunmasına olanak sağlayan bilimsel toplantılardır. Bunlardan birisi Türkiye Muhasebe Kongresidir ve birincisi Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi ev sahipliğinde 2-4 Eylül, 1957 yılında düzenlenmiştir (Aysan, www.archive.smmm.org.tr). Muhasebe eğitimi ile ilgili bir başka önemli bilimsel toplantı ise, ilki 1979 yılında yapılmış ve en son otuz sekizincisi düzenlenmiş olan Muhasebe Eğitimi Sempozyumudur.

1995'te, Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumları organize edilmeye başlanmıştır. Bunların yanında, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumları 1996 yılında, Uluslararası Muhasebe Konferansları 2004 yılında, Balkan Ülkeleri Uluslararası Muhasebe ve Denetim Konferansları ile Sürekli Eğitici Eğitim Programları da 2007'de ilk kez düzenlenmiştir (Kızıl ve diğerleri, 2015: 81).

Ayrıca Uluslararası Eğitim Denetimi Kongresi ve Uluslararası Türkiye İç Denetim Kongresi de muhasebe alanında katkı sağlamak amacıyla düzenlenen başlıca bilimsel toplantılar arasındadır.

Muhasebe eğitiminin güncel gelişmelere uyum sağlama konusunda yapılan akademik çalışmaların etkisi yadsınmaz. Bu noktada akademik çalışmaların yayınlandığı dergiler de muhasebe eğitiminin önemli paydaşlarından birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu alanda yayınlanan en önemli dergilerden bazıları Muhasebe ve Finansman Dergisi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Mali Çözüm Dergisi, Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı Dergisi, Vergi Sorunları Dergisi, İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Dergisidir.

Muhasebe eğitimi konusunda önceden belirlenmiş standartlara uyum sağlama, eğitimin kalitesi ve ortak bir eğitim dili oluşturma açısından olumlu etkiler yaratmaktadır. Muhasebe eğitimi ile ilgili yapılan en önemli çalışmalardan birisi de Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'na bağlı olarak çalışan Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu (IAESB) tarafından oluşturulan "Uluslararası Eğitim Standartları (IES)" 'dır. Bu standartlar ile muhasebe meslek mensuplarının eğitim, staj ve öğretimleri konusunda düzenlemeler yapılarak mesleğin ileriye götürülmesi amaçlanmaktadır (Demir, 2012: 115),

Hemen hemen her alanda yaşanan teknolojik gelişmelerin muhasebe eğitimini de etkilediği görülmektedir. Bu gelişmelerden ilki muhasebe uygulamalarında ve okullarda verilen muhasebe eğitimlerinde kullanılan muhasebe paket programlarıdır. Bu programlar sayesinde muhasebe işlemleri bilgisayar aracılığıyla daha pratik ve kısa sürede yapılabilmektedir. Son dönemlerde yaşanan önemli teknolojik gelişmeler arasında bulut bilişimin muhasebede kullanılması, muhasebe eğitiminde internet tabanlı oyun yöntemi gibi uygulamalar sayılabilmektedir. Hatta muhasebe mühendisliği kavramı da gündemde tartışılan konular arasında yer almaktadır.

4. MUHASEBE UYGULAMALARINDA YAŞANAN GELİŞMELER

Cumhuriyet devrimlerinin anlayışı çerçevesinde Türkiye'de bulunan yabancı kuruluşlardan vergi almayı sağlamak üzere onların denetlenebilmeleri için bunların defterlerini Türkçe tutmaları zorunluluğu getirilmiştir ve 1926 yılında Kayıt Düzeninin Türkçe Tutulması Hakkında Kanun çıkarılmıştır (Güvemli ve Güvemli, 287, www.archive.ismmmo.org.tr).

Muhasebe uygulamalarında kayıt düzeninde birlik sağlanması açısından önemli bir adım olarak, 1971 yılında oluşturulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu tarafından hazırlanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi 07.07.1971 tarih ve 7/2767 sayılı Kararname ile 01.01.1972 tarihinden itibaren belirlenen Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nde (KİT) uygulanmaya başlanması gösterilebilir. KİT'ler için hazırlanan tekdüzen muhasebe uygulamaları büyük özel kuruluşları da etkilemeye başlamıştır. Bundan dolayı muhasebe uygulamalarında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri esas alınmaya başlanmıştır. Bu dönemdeki düzenlemelerin çoğu kamu kurumlarına yönelik olarak gerçekleşmiştir.

1980'lerden sonra uluslararası sermayenin Türkiye'ye girmesinin yoğunlaşması ile birlikte de 1981 yılında 2499 sayılı "Sermaye Piyasası Kanunu" ile "Sermaye Piyasası Kurulu" kurulmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu, bir kamu kurumudur ve kurul, muhasebeyle ilgili olarak 1984 yılında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin benimsendiği ve sadece Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi işletmeler için geçerli olan "Sermaye Piyasası Kurulu Standart Hesap Planı" yayımlamıştır. Bu düzenleme, özel sektöre yönelik muhasebe alanında gerçekleştirilen ilk çalışmadır (Dinç ve Atasel, 2016, 271). Ancak sermaye piyasası ile ilgili olarak çıkarılan son kanun "Sermaye piyasasının güvenilir, şeffaf, etkin, istikrarlı, adil ve rekabetçi bir ortamda işleyişinin ve gelişmesinin sağlanması, yatırımcıların hak ve menfaatlerinin korunması için sermaye piyasasının düzenlenmesi ve denetlenmesi" amacıyla, 30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunudur (6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu).

Ülkemizde özel sektöre yönelik atılan adımların şüphesiz en önemlisi 26.12.1992 tarihinde yayınlanan ve 1994 yılında yürürlüğe giren, bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlı ve karşılaştırılabilir olması, gerçek durumu yansıtması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından 1 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin çıkarılması adımıdır (26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete). Söz konusu Tebliğde bulunan Tekdüzen Hesap Planı 1994 yılından bu yana kullanılmakla beraber günümüzde ihtiyacı tam karşılayamadığından yapılan çalışmalar sonucu yeni hesap planı taslağı oluşturulmuştur.

Bu yıllarda her ne kadar SPK kanununun çıkarılması ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin yürürlüğe girmesiyle muhasebe uygulamalarında bir standart oluşturulmaya çalışılsa da yeterli olmamıştır. TÜRMOB ve Dünya Bankası iş birliği ile Ankara'da 12-14 Ocak 1994 tarihlerinde düzenlenen "Türkiye'de Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi" konulu sempozyumda Muhasebe ve Denetim Standartlarını geliştirecek Kurul'un, TÜRMOB tarafından kurulması görüşü ağırlık kazanmış ve TÜRMOB, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nu (TMUDESK) 9 Şubat 1994 tarihinde kurmuş ve kurul aynı tarihte ilk toplantısını yapmıştır (Koç Yalkın, 259, 260, www.dergiler.ankara.edu.tr). Ancak muhasebe standartlarını belirleme ve yayınlama görevi 1999 yılında kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na (TMSK) devredilmiştir.

Ancak bu dönemde 2011 yılında yürürlüğe giren yeni Türk Ticaret Kanunu'yla birlikte Türkiye, bağımsız denetimle tanışmış ve bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 2 Kasım 2011 yılında 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile "Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu" (KGK) kurulmuş ve TMSK ile TMUDESK kaldırılarak görevleri KGK'ya devredilmiştir.

KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur (www.kgk.gov.tr)

Muhasebe uygulamalarındaki gelişmeler incelenirken muhasebe ile ilişkili çıkarılan kanunları da incelemek gerekmektedir. Ülkemizde muhasebe ile ilişkili olarak çıkarılan kanunlar arasında Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Bankalar Kanunu ve Borçlar Kanunu sayılabilir. Türk Ticaret Kanunu'nun geçmişine bakıldığında ilk kanunun 1850 Yılında kabul edilen Kanunname-i Ticaret olduğu görülmektedir. Kanun, Tanzimat (1839) sonrası Türk ticaret dünyasının batı ile entegrasyonunun sağlanmasında rol almıştır. Bu yasa ile ilk kez çift yanlı kayıt yöntemini esas alan defter sistemi de Türkiye'ye gelmiştir. 1926 Tarihli Türk Ticaret Kanunu, laik Cumhuriyet'in ticaret anlayışını simgelemekte ve Türk ticaretinin ve Türk ticaret şirketlerinin batı ülkeleri standartlarına kavuşturulmasını hedeflemekteydi. Bu arada XX. yüzyıl boyunca etkin olacak

muhasebe düşüncesinin temellerini atmaktaydı. 1957 yılında ise, günün koşullarına uygun duruma getirilen ve özellikle dili sadeleştirilen bir ticaret kanunu söz konusu olmuştur. Özelliği, 1950'li yıllarda başlayan liberal iktisat politikalarının uygulanma aracı olması ve muhasebe düşüncesine yenilik getirmemiş olmasıdır (Güvemli ve Güvemli, 28, <http://muftav.org/Images/stories/dergi/sayi8/6%20sayfa%2026-50.pdf>, erişim tarihi 03.05.2019). Türk Ticaret Kanunu'nun son hali 2011 yılında çıkarılmıştır ve halen yürürlüktedir.

13.12.2011'de 1 Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği 28141 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. 05.03.2010'da da Elektronik Fatura 27512 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmış ve 397 sayılı "Vergi Usul Kanunu" (VUK) Genel Tebliği ile uygulamaya dâhil edilmiştir. İlk aşamada isteğe bağlı olan Elektronik Defter ve Elektronik Fatura uygulamaları, daha sonra 2012'de bazı mükellefler için zorunlu hale getirilmiştir. 1 Eylül 2013 tarihi itibarı ile ise, elektronik fatura uygulamasına dâhil olan ve bu uygulamayı kullanan mükelleflerin birbirinden aldıkları ile sağladıkları hizmetler için elektronik fatura kullanmaları şart koşulmuştur. Aynı zamanda, elektronik defter uygulamasında zorunluluk kapsamında bulunan mükelleflerin de geçiş süreçlerini 2014 takvim yılı sonuna kadar tamamlamaları istenmiştir. E-Defter ve E-Fatura uygulamalarına geçişin en önemli nedenlerinden bir tanesi, muhasebe işlemlerinde zaman, maliyet ve emek tasarrufu sağlamaktır. Aynı zamanda, şeffaflığın sağlanması amacı da güdülmektedir. Hiç şüphesiz, belirtilen uygulamalarla "vergisel kontrolde etkinliğin sağlanması" ve "vergisel kontrol mekanizmasının iyileştirilmesi" de amaçlanmaktadır (Kızıl ve diğerleri, 2015: 81, 82).

Muhasebe uygulamalarında uluslararası standartlara uyum sağlamak ve ortak bir dil oluşturmak işletmeler adına hesap verebilirlik, denetim ve vergi hesaplamaları açısından oldukça önemlidir. Bu amaçla TMSK tarafından, 2011 yılına kadar, kavramsal çerçeve dışında 38 adet standart (9 adet Finansal Raporlama Standardı ve 29 adet Muhasebe Standardı) ve 26 adet Standart yorumu orijinal haliyle Türkçe'ye çevrilmek suretiyle tebliğler halinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu standartlar aynı zamanda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan standartlar ile birebir uyumlu olarak yayınlanmıştır (Dinç ve Atasel, 2016: 273).

Günümüzde 15 adet yorum ve 16 adet Finansal Raporlama Standardı, 4 yorum ile birlikte 25 adet muhasebe standardı bulunmaktadır. Son dönem gelişmelerinden birisi de 2017 yılında yürürlüğe giren, bağımsız denetime tâbi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) uygulamayan işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama çerçevesini oluşturmak amacıyla hazırlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) dir. BOBİ FRS'nin amacı gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacına uygun ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesini sağlamaktır (www.kgk.gov.tr).

5. SONUÇ ve ÖNERİLER

Ülkemizde muhasebe sistemi gerek Osmanlı döneminde gerekse Cumhuriyetin ilk yıllarında vergi temelli bir anlayış üzerine kurulmuştur. Bu dönemde muhasebe devlet kurumlarında daha çok önemsenmiştir. 1980'lerden sonra dışa açık bir politika izlenmesi uluslararası sermaye hareketlerini hızlandırmış, özel sektör gelişmeye başlamıştır. Ancak bu gelişme de muhasebenin vergi üzerine kurulmasını önleyememiştir. Ancak 2011 yılında yürürlüğe giren yeni Türk Ticaret kanunu ile birlikte ülkemiz bağımsız denetimle tanışmıştır. Yeni kanunda şeffaflık ve hesap verilebilirlik konuları ön plana çıkmıştır. Dolayısıyla verginin ön planda tutulduğu bir muhasebe anlayışı yerini gerçeğe uygun muhasebe anlayışına bırakmıştır. Fakat bu gelişme yine de istenilen etkiyi gerçek anlamda yaratmamış, daha çok bağımsız denetime tabi şirketlerle sınırlı kalmıştır. Bu etki sadece muhasebe uygulamalarında görülmemekte verilen muhasebe eğitimlerinde de bu anlayış genel olarak sürmektedir.

Uluslararası entegrasyonunun önemi muhasebe alanında da anlaşılmaya başlanmış ve ülkemiz gerek muhasebe uygulamalarında, gerek muhasebe mesleği, gerekse de muhasebe eğitimi açısından uluslararası gelişmelere uyum sağlamıştır. Bu konudaki en önemli gelişmelerden birisi, ülkemizde

uluslararası muhasebe standartlarına uygun standartlar geliştirilmiş olmasıdır. Bu standartlar sayesinde işletmelerde gerçekleşen uygulamalar şeffaf ve karşılaştırılabilir olma özelliği kazanmaktadır.

Dünyada yaşanan teknolojik gelişmeler de muhasebe sistemini etkileyen önemli gelişmelerden birisidir. Bu gelişmelerle birlikte muhasebe uygulamalarında da paket programların kullanılması hız ve kolaylık sağlamakta, muhasebe eğitimlerinin teknolojik araçlarla yapılması, hatta muhasebe eğitimlerinin oyun formatında kurgulanarak verilmesi muhasebe eğitimini daha etkin hale getirdiği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Aysan, M. (Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişimi, https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=9&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwj4oLB7frhAhX5wcQBHR4_DHIQFjAIegQIABAC&url=http%3A%2F%2Farchive.ismmmo.org.tr%2Fdocs%2Fmalicozum%2F37MaliCozum%2F03-mustafaaysan10.doc&usg=AOvVaw2I3Qt3naZVy9X9sQc9MXn, Erişim Tarihi, 01.05.2019).

Demir, B. (2012). “Muhasebeye Yön Veren Gelişmeler ve Meslek Yüksekokullarında Verilen Muhasebe Eğitime Yansımaları”, Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi, 1(4), 109- 120.

Dinç, E. & Atasel, O. Y. (2016). “Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi”, KTÜ, Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi, 6(12), 267- 283.

Elitaş, C.; Özdemir, S.; Karakoç, M. & Elitaş, B. L. (2011). “Muhasebe Uygulamalarında İnovatif Etkiler”, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi 3(1), 145-162.

Güvemli, O. & Güvemli, B. “Türk Ticaret Kanunlarının Türk Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesindeki Etkileri”, <http://muftav.org/Images/stories/dergi/sayi8/6%20sayfa%2026-50.pdf>, erişim tarihi 03.05.2019).

Güvemli, O. & Güvemli, B. http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/malicozum_kongreozel/15%20oktay%20guvemli.pdf, Erişim tarihi, 02.05.2019).

Güvemli, O. & Aytulun, A. <http://tmud.org.tr/Files/Arsiv/OKTAYG%C3%9CVELLiARiFAYTULUNYAZi.pdf>, erişim tarihi, 01.05.2019).

Harari, Y. N. (2012). Hayvanlardan Tanrılara Sapiens, 39. Baskı, (Çev.: Ertuğrul Genç), Kolektif Kitap.

Kızıllı, C.; Akman, V.; Zorkalkan, T. & Türkmen, R. (2015). “Muhasebenin Tarihine Küresel Kapsamda ve Türkiye Kapsamında Vergisel Bir Bakış”, LEGES Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl 5(1), Sayı 3, 70- 87.

Kızıllı, C. & Kocur, D. K. (2017). “Antik Çağlarda Muhasebe ve Dinlerin Muhasebeye Bakış Açısı”, Kesit Akademi Dergisi, 3(10), 327- 339.

Koç Yalkın, Y. “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (Tmudesk) ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi”, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/468/5399.pdf>, erişim tarihi, 03.05.2019).

Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD) internet sitesi.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) internet sitesi.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) internet sitesi

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) internet sitesi.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim Staj Merkezi (TESMER) internet sitesi.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) internet sitesi.

Uyar, S. (2005), <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/>, erişim tarihi, 02.05.2019).

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu

26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete

İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü, <http://muhasibe.istanbul.edu.tr/tr/content/hakkimizda/tarihce>, erişim tarihi 05.05.2019.