

# Yakınsama mı Ayırışma mı? Kamu Muhasebe Sisteminin Dönüşümü: İDT Örneği

Ceray ALDEMİR\* – Nusret YAZICI\*\* ve Tuğba UÇMA UYSAL\*\*\*

**Öz:** İktisadi Devlet Teşekkülleri'nin (İDT) kamu muhasebe sisteminin dönüşümü açısından incelenmesi hem devletçi anlayışın şekillendirdiği sanayileşme sürecinin anlaşılmasına hem de bu kuruluşlardaki muhasebe organizasyonları için yürütülen çalışmaların birer kamu politikası niteliğindeki dönüşümünün görülmesine yardımcı olacaktır. Çalışma, bir taraftan İDT'lerin değişen yüzlerini politika yakınsama ve ayırışma süreçleri ile uyumlu bir şekilde açıklamakta, diğer taraftan kamu politikalarının sonucu olarak muhasebenin nasıl örgütsel ve sosyal uygulamaların tanımlanabilir bir formu haline dönüştüğünü göstermektedir. Özellikle Cumhuriyet döneminden sonra endüstriyel kalkınma açısından büyük sorumluluklar üstlenen İDT'ler açısından konunun yorumlanması çalışmanın inceleme alanını oluşturmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** İktisadi devlet teşekkülleri, kamu muhasebesi, politika transferi, politika yayılması

## **Convergence or Divergence? Transformation of Public Accounting System: Case of Public Economic Enterprises**

**Abstract:** Examination of Public Economic Enterprises (PEEs-IDTs) in terms of the transformation of the public accounting system will help both to understand the industrialization process shaped by the statist approach and to show the transformation of the work carried out for the accounting organizations in these organizations as a public policy. The study explains the changing facets of IDTs from one side in accordance with policy convergence and divergence processes, and shows how accounting as a consequence of public policies turns into an identifiable form of organizational and social practices. In terms of IDTs, which have undertaken great responsibilities especially in the aftermath of the Republican period in terms of industrial development, the interpretation of the subject constitutes the field of study of the work and the transformation of these institutions.

**Keywords:** Public economic enterprises, public accounting, policy transfer, policy diffusion.

\* Yrd. Doç. Dr., Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, İİBF, Kamu Yönetimi ABD, Kötekli/Muğla/Türkiye.

\*\* Dr., Başbakanlık, B Blok, Bakanlıklar, Çankaya/Ankara/Türkiye.

\*\*\*Doç. Dr., Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, İİBF, Uluslararası Ticaret ve Finansman, Kötekli/Muğla/Türkiye.

Makale gönderim tarihi: 31.05.2017

Makale kabul tarihi: 01.12.2017

## Giriş: Kavramsal Çerçeve

Günümüzde bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, ülkelerin küreselleşme ve Avrupalılaşıma eğilimleri kamu politikalarının ulusal sınırları aşarak farklı devletler tarafından uygulanma sıklığını arttırmıştır (Sobacı, 2008). Ancak bu durumun çok daha eskilere dayandığı bilinmektedir, hatta Osmanlı İmparatorluğu döneminde kamusal alanda gerçekleşen birçok iyileştirme ve reform hareketinde de, benzer politika transferlerine (policy transfer), politika yayılmalarına (policy diffusion), politika yakınsamalarına (policy convergence) ya da politika benzeşmelerine (eşbiçimsellik- isomorphisim) (Sobacı, 2008: 147) rastlamak mümkündür (Aldemir ve Uysal, 2017). Bu noktada çalışmanın epistemolojik temellerini oluşturan ve ileride detaylandırılacak olan sosyal yapısalıcılığın sebeplerinin daha iyi anlaşılabilmesi için bahsi geçen kavramları derinlemesine tanımlama gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

**Tablo 1.** Politika Yakınsaması ve İlişkili Kavramlar Arasındaki Farklılıklar

KAVRAM ODAK	Politika Transferi	Politika Yayılmaması	Benzeşme (Eşbiçimsellik)	Politika Yakınsaması
<b>Analitik Odak</b>	Süreç	Süreç	Sonuç	Sonuç
<b>Ampirik Odak</b>	Politika Özellikleri	Politika Özellikleri	Kurumsal Yapılar	Politika Özellikleri
<b>Bağımlı Değişken</b>	Transfer Mahiyeti ve Süreci	Politika Benimseme Modeli	Benzerlik Değişimi	Benzerlik Değişimi

*Kaynak:* Knill,2005: 768 (Aktaran Sobacı:2014: 79)

Politika transferi, Dolowitz ve Marsh (1996) tarafından “belirli bir zaman veya yerdeki kurumlara, idari düzenlemelere ve politikalara dair bilginin, başka bir zaman veya yerdeki kurumların, idari düzenlemelerin ve politikaların geliştirilmesinde kullanılması süreci” olarak tanımlanmaktadır. Kavram Mossberger ve Wolman (2003) tarafından diğer kurumların tecrübesini, bilgi kaynağı ve yol gösterici araç olarak kullanan bir karar alma süreci olarak ifade edilmektedir. Politika yayılması ise, bir politika yeniliğinin ardı sıra benimsenmesi olarak tanımlanmakta ve daha çok ABD’deki federal sistemle sınırlı kalmakta, eyaletler arasında gerçekleşecek transfere odaklanmaktadır (Sobacı, 2014: 67-73). Tanımdan da görüldüğü üzere politika transferi, politika yayılması kavramını içinde barındıracak şekilde daha kapsayıcı bir kavramdır. Her iki kavramın da politika özelliklerini ön planda tutarak sonuçtan çok sürece odaklandıkları anlaşılmaktadır. Ancak, politika yayılmasından farklı olarak, politika transferi bir politika benimseme modeli değildir, bunun yerine transfer edilecek politikanın özelliğiyle ve transfer süreciyle ilgilenmektedir. Bu da bizi

hem politika transferi hem de politika yayılması sürecinde benzer bir şekilde ortaya çıkan ve süreç içerisinde gelişen *politika yakınsaması* denilen kavrama ulaştırmaktadır.

Belirtilen kavramsal çerçevede ele alınması gereken diğer bir kavram ise eşbiçimsellik-benzeşme-izomorfizmdir. DiMaggio ve Powell (1983: 149), örgütlerin aynı yapılara ve pratiklere uyum sağlama eğilimlerini oluşturan sürece izomorfizm adını vermektedir. İzomorfizm ya da benzeşme kavramı homojenleşme sürecini en iyi ifade eden kavramdır ve aynı çevre şartlarına sahip olan bir grup içerisindeki birimin diğerlerine benzeme süreci olarak ifade edilmektedir. Bu durumdan örgütlerin içerisinde buldukları çevrenin karakteristiklerine göre kendilerini değiştirmeleri anlaşılmaktadır. Dolayısıyla kavramın amprik odağı kurumsal yapıların kendileridir ve sonuca odaklanan bir süreci ifade etmektedir. Bu süreç içerisinde iki tür izomorfizmden bahsedilmektedir. Bunlardan ilki rekabetçi ikincisi ise kurumsal izomorfizmdir. DiMaggio ve Powell'ın özellikle üzerinde durduğu ise, kurumsal izomorfizmdir. DiMaggio ve Powell'a (1983:150, Aktaran Uçma, 2012) göre, kurumsal izomorfizm üç mekanizma doğrultusunda meydana gelmektedir. Bunlar aşağıdaki gibidir (DiMaggio ve Powell,1983:150-153):

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

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

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

gelmektedir. Uzmanlaşmanın iki yönü izomorfizm açısından önemli olmaktadır. Bunlardan ilki üniversiteler tarafından verilen eğitim ve bilişsel temelli meşruluğun sağlanması iken, ikincisi mesleki ilişkilerin kurulması ve arttırılması dolayısıyla da yayılması şeklinde gerçekleşmektedir. Üniversiteler ve mesleki eğitim kuruluşları örgütsel normların gelişimi açısından önem taşımaktadır.

Belirtilen çerçevede ele alınan politika yakınsaması ise, ülkelerin arasındaki yönetimsel ya da politik ilişkiye bakılmaksızın gerçekleşebilen ve dolayısıyla kamu politikasının mekânsal boyutunu değil de zamansal boyutunu öne çıkaran, bu sebeple de politika yapıcılara daha pasif bir rol yüklenen bir kavramdır (Stone, 2004: 547). Kısacası, literatürde politika yakınsaması kavramı benzer anlama gelen politika transferi, politika yayılması ve izomorfizm ile aynı anlamdaymış gibi kullanılsa da, kavramların odak noktalarının farklı olması, politika yakınsaması kavramını politika transferi ve yayılmasından farklı kılmaktadır. En büyük farklılık Sobacı'nın (2014) da belirttiği gibi yakınsamanın transfer ve yayılmanın bir sonucu olarak ortaya çıkabilmesidir. Dolayısıyla bir kamu politikasının ya da kamu politikasındaki dönüşümün yakınsama olup olmadığına karar verirken çıkarılan derslerin niteliği de önem arz etmektedir. Çünkü süreçlerle ilgili özellikle, politika transferi bağlamında negatif derslerin çıkarıldığı bir durumda, politika transferi, yakınsamadan ziyade bir ıraksama ve farklılaşma sürecine aracılık edebilmektedir.

Bennett'e (1991) göre kamu politikası kavramsal olarak çok aygıtlı ve karmaşık bir kavram olduğu için politika yakınsaması (*policy convergence*) da aynı derece de çok boyutludur. Bennett (1991: 218) kavramın aşağıdaki beş tanımdan biri ile ifade edilebileceğini belirtmektedir:

- “Yakınsama; ortak politika sorunlarıyla başa çıkma niyetinin bir araya gelmesidir.
- Yakınsama; devlet politikasının daha resmi etkileri olarak tanımlanan politika içeriğine atıfta bulunabilir.
- Yakınsama; politika araçlarında (politikayı yönetecek düzenleyici, idari ve yargısal araçların yakınlaşması) bir yakınlaşma durumu olarak karşımıza çıkabilir.
- Yakınsama; politikalarının çıktılarında, etkilerinde ya da sonuçlarında görülebilir.
- Ve son olarak daha yaygın bir kullanımı ifade eden yakınsama; politikaya gelen tepkilerin formüle edildiği süreci gösteren politika sitilinin adı olabilir.”

İfade edilen beş farklı fakat birbiriyle alakalı tanımlamalardan çıkarılabilecek önerme ise “toplumların büyürken; yapılarında, süreçlerinde ve

performanslarında benzer eğilimler göstermeleridir” şeklinde olabilir. Bennett’a (1991) göre, literatürde gelişmiş sanayi devletleri arasındaki politika yakınsaması üzerine yapılan araştırmalar genellikle determinist bir mantık, yakınsama statik anlayışı ve yakınsama gerektiren bulanık bir politika tanımlamasını temel almaktadır ve yine literatürde politika yakınsaması süresince ortaya çıkabilecek dönemlerin aşağıdaki gibi somutlaştırıldığını söylemek de mümkün olabilmektedir:

- Taklitçi Eş biçimsellik
- Yakınsama Projeleri
- Standardizasyon
- Zorlayıcı Eş biçimsellik

Belirtilen dönemlerin Türkiye’deki idari reform süreçlerinde ya da denemelerinde de benzer şekillerde uygulandığını görmek mümkündür. Her ne kadar Cumhuriyetin ilanı ile kurulan yeni Türkiye Cumhuriyeti Devletinin, kurum ve ideolojileriyle yepyeni bir yapı olduğu iddia edilse de Berkes’e göre bu durum aslında pek de öyle değildir. Aksine, yeni Cumhuriyet’te Osmanlı’nın derin izlerini görmek mümkündür (Aktaran Yalçındağ, 1970). Benzer şekilde Yalçındağ (1970), 20.yüzyılın ilk yıllarında şekillenmeye başlayan Cumhuriyet kurumlarının 19.yüzyıldaki Osmanlı yönetim sisteminden izler taşıdığını ifade etmektedir. Ayrıca Karpat’a (1972: 272) göre Osmanlı İmparatorluğundaki 19. yüzyıl ekonomik ve sosyal tarihini araştırılması 1856 ile 1922 yılları arasındaki kurumsal ve ideolojik gelişmelere ışık tutmaktadır. Örneğin Cumhuriyetin ilk yıllarında Türk girişimciliği açısından ulusal kaynakların zayıflığı Osmanlı dönemindeki sosyal ve kültürel koşulların bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Yine Osmanlı’da Türklere ait işletme sayısının daha küçük olması ve pratik anlamda ticari hayatı yabancı etnik ve dini azınlıkların kontrol altında tuttuğu bilinmektedir. Ticaretin, finans kaynaklarının ve küçük sanayi işletmelerinin %80’inin kapitülasyonlar nedeni ile vergi indrimi olan Rum ve Ermenilerin elinde olup, yabancı azınlıkların ulus devlet anlayışı temelinde azalması ve 1920’deki nüfus mübadelesi ile ülkenin girişimci yeteneklerden ve sermayeden yoksun kaldığı da (Alexander, 1960: 350) görülmektedir.

Bu bağlamda Pamuk’un (2004: 225-229) da ifade ettiği gibi, Cumhuriyet dönemi gelişmelerini anlamak için Osmanlı’daki Batı Avrupa’nın deneyimleri üzerine odaklanmak ve uzun dönemli ekonomik değişimlerin çok sayıdaki kısa dönemli politik ve ekonomik faktörlerin sonuçları olarak ele almak gerekmektedir. Bu noktada devletin izlemiş olduğu politikalar önemli bir araç olmaktadır. Çünkü kurumsal değişme (her ne kadar merkezi bürokrasi Osmanlı toplumunda ve siyasetinde öncül rolünü üstlenmeye devam ettiği için bu değişim Osmanlı ekonomik hayatının her yönünde aynı şekillerde

gerçekleşmese de), toplumların ya da kuruluşların ekonomik büyüme için yarattıkları yardımcı araçlar olarak görülmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda Türkiye’de gerçekleşen iktisadi ve idari pek çok dönüşümün kökenlerini Tanzimat döneminde aramak gerekmektedir (Kepenek ve Yentürk, 2003). Devletin toplumsal ve ekonomik alana doğrudan müdahalesini sağlayan en önemli kamu politikası çıktılarında biri olan İktisadi Devlet Teşekküllerinin de temelleri Osmanlı’da aranabilir. Bu da hem devletçi anlayışın şekillendirdiği sanayileşme sürecini anlamamıza hem de bu kuruluşlardaki muhasebe organizasyonları için yürütülen çalışmaların birer kamu politikası niteliğindeki dönüşümünü görmemize yardımcı olacaktır. Çünkü modern sanayileşmiş toplumlarda muhasebe büyük bir öneme sahiptir. Bu önem Burchell vd.’ye (1980: 5) göre muhasebenin örgütsel ve sosyal yönetimin etkili bir bileşeni olarak görülmesinden kaynaklanmaktadır. İster kamu ister özel sektör kuruluşu olsun, muhasebedeki gelişmeleri sadece yönetsel ve finansal kaynaklar ile değil aynı zamanda örgütsel görünürlüğü kalıpları olarak da düşünmek gerekmektedir. Bu nedenle kurumsallaşmış alanlardaki değişimlerin ve farklılaşmanın anlaşılmasında muhasebe bir etkiden çok bir işlev olarak düşünülmektedir. Özellikle modern anlamdaki ulusların ortaya çıkışında, ekonomik performans göstergelerinin ölçülmesini sağlayan kuruluşların muhasebe sistemine bağlı olarak açıklamak gerekmektedir. Bu Türkiye’deki dönüşüm sürecinin de anlaşılmasına doğrudan katkılar yapmaktadır.

Çalışma belirtilen açıklamalar doğrultusunda şekillenmekte olup, bir taraftan iktisadi devlet teşekküllerindeki değişen yüzleri politika yakınsama ve ayrışma süreçleri ile uyumlu bir şekilde açıklamakta, diğer taraftan da kamu politikalarının sonucu olarak muhasebenin nasıl örgütsel ve sosyal uygulamaların tanımlanabilir bir formu haline dönüştüğünü göstermektedir.

## **İktisadi Devlet Teşekkülleri ve Mali Sistemin Organizasyonu**

İktisadi Devlet Teşekküllerinin organizasyonu, Osmanlı’dan devralınan Cumhuriyet döneminde devletin ekonomik kalkınmayı sağlamadaki üstlendiği sorumluluğun göstergeleridir. Osmanlı’da 19. yüzyılda yapılan reform hareketlerinin çoğu, Avrupa’daki teknoloji ve finans alanındaki gelişmelerin Osmanlı’daki geleneksel sisteme entegre edilmesi amacıyla gerçekleştirilmiştir. Tanzimat fermanı ile başlayan reform sürecinde 1862’de Osmanlı’da ilk mali bütçe, batının askeri tekniklerinin alınması ve 1876 ilk Anayasa Avrupa’nın etkisinde gerçekleşen reform hareketlerinin sonuçları olmuştur (Illich, 2007: 69-70). Ancak reform hareketlerinin sonuçları beklenildiği gibi gerçekleşmemiş, başlarda Fransa ve İngiltere daha sonra Almanya tarafından üstlenilen

Osmanlı'daki Avrupa yatırım fonlarının oranı artmış ve 1854 ile başlayan 1914'e kadar devam eden ekonomik bağımlılık süreci başlamıştır. Illich'e (2007: 79) göre, ekonomik bağımlılık sürecini meydana getiren yabancı yatırımların biri limanlar ve tren yolları gibi doğrudan işletmelere yapılan yatırımlar, ikincisi ise Osmanlı hükümetine doğrudan borç verme şeklinde gerçekleşmiştir. Ekonomik bağımlılık Cumhuriyet dönemindeki kalkınma çabalarına doğrudan olumsuz etkiler yapmış ve bir ulusun ekonomik faaliyetlerinin bir parçası olarak geleneksel bir şekilde sahipliği ya da kontrolü devlet tarafından yapılan işletmeleri kapsayan (Broadbent ve Guthrie, 1992: 3) iktisadi devlet teşekkülleri (İDT) yapılanmaları ortaya çıkmıştır.

Tarihsel açıdan değerlendirildiğinde ilk İDT örneği olarak tarım kesimine kredi sağlamak amacıyla 1863 yılında kurulan Memleket Sandığı gösterilebilir. Bununla birlikte ordu ve sarayın ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan Top Asitanesi; askeri kundura, çizme, palaska üretimini sağlamak üzere kurulan Beykoz Teçhizatı Askeriye Fabrikası; çuha ve asker elbiseliği üretimi için kurulan İzmit Fabrikası, gibi birçok fabrikanın İDT'lerin ilk örnekleri olduklarını söylemek mümkündür. Belirtilen kuruluşlar, Cumhuriyet dönemi İDT örneklerinden gerek askeri amaçlı olması, gerekse de tamamen devletin egemenliğinde olup idari ve mali özerkliğe sahip bulunmaması açısından farklıdır. Ancak Osmanlı'nın ekonomik yapısı gereği İDT örneklerinin sayısının son derece az olması, gerçek anlamda İDT örneklerinin ilk Cumhuriyet dönemine denk düştüğünün de göstergesi olmuştur (Övgün, 2009:21). Türkiye'deki İDT'lerin ve mali sistemlerindeki dönüşüm ihtiyaçlarının kamu politikaları ile birlikte değerlendirebilmek için Cumhuriyetin kuruluşundan itibaren farklı periyotlarda uygulanan kalkınma stratejilerine ve ekonomik performansın artırılmasına yönelik olarak benimsenen ulusal stratejilere bakmak gerekmektedir. Doğan'a (1987) göre belirtilen dönüşüm süreci 1930 – 1950 yılları arası Devletçilik Dönemi, 1950 -1960 yılları arası Plansız Dönem, 1962 – 1980 yılları arası Planlı Dönem olarak ifade edilmektedir. 1980'den sonraki dönüşümleri ise, daha geniş bir perspektif olan yeni kamu yönetimi yaklaşımı ile açıklamak gerekmektedir. Bu dönemsel sınıflandırma içerisinde yaşanan gelişmeler ve dönüşüm süreçlerini tetikleyen nedenler aşağıdaki başlıklar halinde açıklanmaktadır.

### ***1930 – 1950 Devletçilik Dönemi***

Türkiye'deki bugünkü anlamda İDT'yi temsil eden ilk kuruluşlar olarak Türkiye Sanayi ve Maadin Bankası ve buna bağlı dört fabrika (Hereke, Feshane, Bakırköy Mensucat Fabrikaları ve Tosya Çeltik Fabrikası) sayılabilmektedir (DPT Yayını, 1973: 33). Bununla birlikte zayıf sanayi alt yapısının gelişmesi

amacıyla devlet aracılığı ile yatırımlar<sup>1</sup> hızlandırılarak devam etmiştir (Güvemli, 2001: 9). Cumhuriyet dönemi İDT'lerin sayısının artarak devam etme nedenlerinin başında ülkenin ekonomik durumundaki değişimler gelmektedir. Çünkü Alexander'a (1960: 349) göre, Cumhuriyetin kurulması ile birlikte Türkiye ekonomisi ve toplumu büyük değişimler geçirmeye başlamıştır. Önceki yüzyıllarda takip eden feodal Osmanlı kuralları 1920'lerde yeni sosyal reformların tanıştırılması ve devlet tarafından endüstriyel gelişmenin teşvik edilmesi için politikaların önerilmesi yaşanan değişimlerden bazıları olmuştur. Cumhuriyet kurulduğunda Türkiye'de laik, modern, devletçi anlayışta bir devlet yapılanması sağlanmış ve Cumhuriyet döneminin en önemli stratejisi özel sektör girişimciliği ve endüstriyel büyümeyi finanse etmek için vergilendirmeden kaçınmak olarak belirlenmiştir. Buna ek olarak Cumhuriyet döneminde ulusal ekonomi politikası, ekonominin bağımsızlığını hedefleyen sanayi temelli gelişim olarak ifade edilmiştir. Sonuçta gerek dünyadaki ekonomik durgunluğun etkisi gerekse Osmanlı'daki gerileme dönemindeki sıkıntılar ile savaşın ülke ekonomisini iyice güçsüzleştirmiş olması, bunun sonucu olarak da altyapının çökmesi, tren yolları, bankalar ve sanayi şirketlerinin birçoğunun yabancılara ait olması nedeniyle ulusal anlamda girişimci ve teknik uzman sayısının azlığı (Bayar, 1996: 774) devletin müdahalesi ile sanayileşme sürecinin tercih edilmesine neden olmuştur.

Genel hatları ile Türkiye'deki 1923 ile 1930 yılları arasındaki ekonomik karakteristikleri aşağıdaki gibidir (Akalin, 1995: 94):

- İthalat durumu ülkenin temel ihtiyaçlarını karşılayan ekonominin karşılaştırmalı üstünlüklerini ihmal eden bir şekildedir.
- Ülkede doğrudan yabancı sermaye yatırımlarına izin verilmiyordu.
- İktisadi devlet teşekkülleri ve planlama temelli bir piyasa ekonomisi tercih edilmiştir.

Belirtilen makro ekonomik karakteristikleri nedeniyle bu dönemde devlet sermaye oluşturma açısından temel sorumluluğu üstlenmekten başka bir alternatif çözüm yoluna sahip değildi. Özellikle 1929 Büyük Buhranı ve Lozan anlaşmasının sonuçları devletin erken dönem liberal bir yaklaşım ile ekonomiyi yönlendirmesini zorunlu kılmaktaydı (Bayar, 1996: 775). Bununla birlikte hızlı sanayileşme için tek yol olarak devletin sahipliğindeki kuruluşların çalıştırılması gösterilmiş ve ulusal anlamda özel sektörün sermayesinin yetersizliği bunun en önemli sebebi olarak ifade edilmiştir. Başlangıç

<sup>1</sup> Bu yatırımların en iyi örneklerini Sümerbank ve Etibank, Eskişehir şeker fabrikası, Bakırköy bez fabrikası, Keçiborlu kükürt, Isparta gülyacağı, Turhal şeker fabrikaları, Konya bez fabrikası, Kayseri bez fabrikası, Paşabahçe şişe – cam fabrikası, İzmit kağıt ve karton fabrikası, Zonguldak antrasit, Karabük demir – çelik fabrikası, Ereğli bez fabrikası, Malatya bez fabrikası, Nazilli basma fabrikası, Gemlik suni ipek fabrikası, Bursa merinos fabrikası oluşturmaktadır (Güvemli, 2001: 9).



aşamasında devlet kontrollü müdahale sürecinin sona ermesi için öngörülen süreç özel sektörün gelişip İDT'leri devralma sürecinin ortaya çıkmasına kadarki zaman olarak tahminlenmiştir. Ancak bu dönemde her ne kadar özel sermayeli kuruluşların teşvik edilmesine çalışılsa da gerçekte ya da uygulamada özel sektörün sanayileşme sürecinin gelişim aşamasının tamamlanması tahminlenenden daha uzun bir zaman almıştır. Böylelikle devletçilik anlayışı temelinde İDT'lerin yapılması sağlanmıştır (Schachter ve Cohen, 1973: 165). Devletçilik anlayışı temelinde planlı kalkınma hedeflenmiş ve 1933 yılında öncelikle Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı hazırlanarak yayınlanmıştır. Ardından bu planda belirlenen çok sayıda İDT'nin kurulması sağlanmış aynı zamanda da Sümerbank ve Etibank olmak üzere kamu kurumlarını finanse etmek amacıyla iki devlet bankası kurulmuştur.

Sümerbank Türkiye iktisat tarihinde ekonomiye devletin doğrudan müdahalesinin başlangıcı olarak kabul edilmektedir. Schachter ve Cohen'e (1973: 166) göre, kamu kuruluşları bu süreçte hem karlılığı arttırarak hızlı sanayileşme hedeflerine ulaşmak hem de sosyal hizmetleri yerine getirmek amacıyla ikili bir sorumluluk üstlenmiş ve politika koyucular açısından kuruluşların bu durumu ikilem yaratmıştır. Başlangıçta İDT'lerin faaliyet alanları çok geniş olmadığı için ulusal anlamda muhasebe uygulamaları devam etmiştir. Bu işletmelerdeki hesap organizasyonları Prof. Dr. Nihat Kiver tarafından hazırlanmıştır. Bu dönemde yapılan değişimler ile birlikte, ulusal anlamda bir taraftan hesap kadrosunun ve buna dayanan genel bir hesap planının yerleşmesini sağlamış, diğer yandan da muhasebenin işletmenin dinamizmini yansıtan faaliyetlerinin rakamla ifadesini temsil eden hesapların tutulmasını sağlamıştır (DPT Yayını, 1973: 33-34). Ancak artan sanayileşme çabaları sonucunda kurulan fabrikalardaki faaliyet alanları genişlemiş ve hesap organizasyonları da güçleşmiştir. Bu durumda Almanya'daki muhasebe uygulamalarına başvurulmuş ve Alman Profesörlerden Sachsenberg davet edilmiş ve Sümerbank'ın işletme muhasebesini kurmakla görevlendirilmiştir (DPT Yayını, 1973: 33; Uçma, 2012). Böylelikle İDT'ler açısından mali sistemin tartışıldığı ilk dönem başlamıştır. Çünkü bu kuruluşlar ilk ortaya çıktıklarında iyi bir şekilde çalışmaya başlayan ancak daha sonraları yaşadıkları sorunlar nedeniyle birçok düzenleme yapılmasına ve iyileştirme komisyonu kurulmasına yol açan (Aktan, 1996: 119) kuruluşlar olmuşlardır.

Sümerbank'ın muhasebe sisteminin ve genel hesap planı bütün İDT'ler için olduğu kadar birçok özel teşebbüsler için de örnek olmuş ve hareket noktası oluşturmuştur. 1938 yılında çıkartılan 3460 Sayılı kanun belirtilen durumun bir göstergesi olmuştur (Akdoğan & Aydın, 1987: 85; DPT Yayını, 1973: 33; Hiçşaşmaz, 1970: 61; Marşap & Akbulut, 2007). 3460 sayılı kanun kamu kurumlarının temel yapısını oluşturmak amacıyla hazırlanmıştır. Bu kanun ile

önceki dönemde yapılan gelişmeler daha da ileriye taşınmış ve bu işletmelerin işletme bütçesi sistemine göre yönetilmesi gündeme gelmiştir. Ayrıca bu kanun ile işletmelerin bilançolarına ve faaliyet raporlarına karşılaştırılabilirlik şartı gündeme getirilmiştir (DPT Yayını, 1973: 35). Kurumlar arasında şekilsel bir yeknesaklık (tekdüzen) sağlayabilen 3460 sayılı kanuna göre, ekonomik iş kollarına uygun 7 bilanço tipi hazırlanmış ve işletmelerin özelliklerini yansıtabilecek şekilde üçer aylık faaliyet raporları için formlar hazırlanmıştır (Yıldırım, 1975: 3). Bununla birlikte 1939 yılında faaliyete geçen Yüksek Denetleme Kurulu'nun görevli olduğu mali ve verimlilik kontrolleri alanlarında bir çalışma rehberi hazırlanması için Cenevre'den "Société Anonyme Fiduciaire Suisse" şirketi davet edilmiştir (DPT Yayını, 1973: 35). Bu işletme tarafından 1940 yılında Yüksek Denetleme Kurulu'nun ilk Denetleme Kılavuzu hazırlanmıştır ([http://www.ydk.gov.tr/kilavuz\\_hakk.htm](http://www.ydk.gov.tr/kilavuz_hakk.htm)). Bu kılavuz şirket hesap dönemlerindeki planlanmış ve fiili faaliyet sonuçlarının karşılaştırılabilmesine göre hazırlanmıştır. Bununla birlikte bu kılavuzda bilanço ve kar/zarar tabloları hakkında oldukça ayrıntılı bilgilere yer verilmiş, oran analizlerinin esasları ortaya konmuş ve inceleme amacı ile işletme tablolarına uygulanması gereken analitik tablo modellerini hazırlamıştır (Yıldırım, 1975: 3).

Bunlara ek olarak 1938 yılında İkinci Beş Yıllık Sanayi Planı çıkarılmıştır. Bu plan içerisinde yaklaşık 100 tane yeni İDT'nin planlaması yapılmış, ancak plan Atatürk'ün ölümünden sonra yayınlanmıştır. Bayar'a (1996: 775) göre, Türkiye iktisat tarihi açısından bu planın en önemli yönünü endüstriyel derinleşmenin projelendirilmesi oluşturmaktadır. Planın bir kısmı özellikle Doğu Anadolu gibi geride kalan bölgelerin gelişimini sağlamak gibi stratejik neden ile sanayinin ülke çapında yayılmasını hedeflemektedir. Plandaki hedeflerin uygulanması II. Dünya Savaşı nedeniyle yarıda kesilmiştir. Bu kesinti ülkede özellikle Atatürk döneminde ivme kazanan *büyük itme (big push)* stratejisinin bazı kaçınılmaz sonuçlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu sonuçların içerisinde devletin ekonomisinde büyüyen bir açık oluşması ve bu açığın sonuçlarının sadece devletin yatırımları üzerinde etkili olmayıp, özel sektördeki girişimleri de etkilemesi sayılabilmektedir.

Özetle Cumhuriyet döneminde Türkiye'de Osmanlı'dan kalan çok sınırlı sayıda endüstriyel temel bulunmaktadır. Özellikle Cumhuriyetin ilk yıllarında özel sektör sanayinin gelişiminde ve yerel halka uygun hale gelme sürecinde önemli tetikleyici gücü oluşturmaktadır. Ancak yukarıda detaylı olarak açıklanan nedenlerin etkisi ile sınırlı bir gelişme göstermektedir. Bu ilgili dönemde devletçilik anlayışı temelinde planlı bir sanayileşme döneminin tercih edilmesini de açıklamaktadır. 1930 ile 1946 yılları arasında devletçilik anlayışı dönemindeki sadece devlet düzenlemeleri ve ekonomik faaliyetlerin devlet

tarafından kontrolü değil, aynı zamanda geniş çaplı olarak devlet sahipliğindeki işletmelerin de kurulmasına öncülük etmiştir. Cumhuriyet dönemi ulus inşası projesi sanayileşme ve batılılaşma amaçları doğrultusunda eğitim reformlarını da içerecek bir şekilde yürütülmüştür (Üsdiken vd., 2004: 395). Başlangıçta idari ve teknik personelin eğitimine oldukça önem verilmiş ve bu kuruluşlar ekonominin girişimcilerini üretir hale dönüşmüştür. Diğer yandan ilgili dönemdeki özel sektör işletmeleri daha çok aile şirketlerinden meydana gelmekte olup, yönetim ve sahiplik/mülkiyet işlevi birlikte yürütüldüğü için beklenen değişim etkilerini hızlı gösterememiştir (Schachter ve Cohen, 1973: 166). Son olarak devletin sanayi kuruluşlarını finanse etmek ve kontrolünü sağlamak için kurulmasını sağladığı Sümerbank ve Etibank da daha az seviye banka işlevi gördüğü ve bir bankadan beklenen fonksiyonları yerine getiremediği (Doğan, 1987: 19-20) için Türkiye'nin ekonomik bağımlılığını azaltacak ithal ikamesi programını uygulamasına beklenen yardımı sağlayamamıştır.

### **1950 -1960 Plansız Dönem**

1950'lere gelindiğinde ulusal anlamda yönetimde olan Demokrat Parti söz verdiği gibi tarımın gelişmesine önem vermiş ve tarımdaki vergilerin düşürülmesi için Amerika'nın da yardımı ile tarımda programlı makineleşme süreci başlatmıştır. Ülkenin alt yapı imkanları bu dönemde hızlı bir şekilde büyümüş ve reel kamu yatırımlarında da ciddi artışlar meydana gelmiştir. Köylerin büyük kent merkezlerine entegre edilmesi ve köylünün yolların yapımı ile ürünlerini kent merkezlerindeki pazarlara ulaştırmaları kolaylaştırmıştır. Tarımın ticarileştirilmesi özellikle ülke ekonomisinde önemli iyileştirmeler meydana getirmiştir. Böylelikle Demokrat Parti döneminde kamu kuruluşları üzerine artan bir şekilde önem verilmiş ve özel yatırımın bu işletmelerdeki eksikliğine dikkat çekilmiştir (Bayar, 1996: 776).

Uluslararası anlamda ise İDT'ler açısından önemli bir dönüşüm yaşanmasına neden olabilecek ülkedeki muhasebe uygulamalarına ilişkin bir gelişme yaşanmıştır. Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası tarafından 1951 yılında bir rapor yayınlanmış ve Türkiye'deki mali müşavirlik eğitimi ile sertifikasyonunu sağlayan bir sisteme çok acil ihtiyaç duyulduğu belirtilmiştir. Bu gerekliliğin ortaya çıkmasında sadece yatırımlar noktasında halkın güvenini sağlamak değil, aynı zamanda İDT'lerin gerçek zamanlı muhasebe verilerini sağlayan temel finansal bilgileri üretebilecek ve bilgi kullanıcılarına sunabilecek hale gelmesini sağlamak etkili olmuştur. Brookner ve Heilman'a (1960: 33-34) göre, bu dönemde Türkiye'de sanayi devlet temelli işletildiğinden ve devlet kuruluşlarındaki muhasebe sisteminin kendisinden beklenen verileri iyi bir şekilde sunamamış olmasından İDT'lerde ciddi sıkıntılar yaşanmaktadır. Yine yazarlara göre bunu aşabilmenin en iyi yolu olarak ulusal anlamda muhasebe

terminolojisindeki ve uygulamalardaki tekdüzenin eksikliği giderilmeli böylelikle de finansal tablolarındaki bilginin tam ve doğruyu yansıtırma durumu sağlanmalıdır. Eğer devlet kuruluşlarında kontrol edilebilen faktörlerdeki eksiklikler devam eder ise, ortaya çıkabilecek önemli sonuçlar olarak ürün fiyatlarındaki yükseklik ve devlet bütçesinde önlenemeyen açıklar gösterilmiştir. Bu doğrultuda Türkiye’de Yabancı Yardım Programı başlatılmıştır. Bu yardım programı için New York Üniversitesi’nden gelen uzmanlar ve akademisyenler Ankara Üniversitesi ve Milli Eğitim Bakanlığı ile birlikte çalışarak ilgili konuda araştırmalar yapmışlardır. Uzmanların yaptıkları araştırmalar sonucunda temel eksikliğin bir mali müşavirlik kanunu değil, muhasebecilerin birlikte çalışıp mesleki iletişim sağlayabilecekleri bir yapılanmanın olmaması olarak belirlenmiştir.

Ayrıca raporda belirtilen sonuçların her ikisi de ülkede enflasyonun artmasına neden olmuştur. Her ne kadar Eren’e (1966: 188) göre, 1950’lerde Türkiye ekonomisi açısından en önemli sorunlardan biri sermaye eksiklikleri ve sermaye kaynaklarının kullanımındaki yetersizlikler ya da sermayenin etkin bir şekilde kullanımının sağlanmaması nedeniyle kalkınma sürecinde ortaya çıkan finansal engeller olarak görülse de gerçekleşen sonuçlar rapordaki öngörülenlere benzer nitelikte olmuştur. 1950’lerin ortalarına gelindiğinde ise üretimdeki büyüme yavaşlamış ve enflasyon artarak reel gelirin azalmasına neden olmuştur. Bu dönemde devlet ve özel sektör kuruluşları aynı oranda sanayi sürecine katılması gereken bir ağırlığa sahip olmuştur. Ancak bu dönemde de özel sektör kuruluşları bireysel girişimcilerden meydana geldiğinden yine beklenen süreç gerçekleşmemiştir. Bununla birlikte 1953 – 1957 yılları arasındaki dönemde özellikle Türkiye’deki ihracat rakamlarında da ciddi düşüşler meydana gelmiştir. 1957’nin sonuna gelindiğinde ise ülkedeki cari açıklar artarak dış borçlanmada ihracat gelirlerinin üç katından fazlasına ulaşmıştır (Doğan, 1987: 26-30).

Sonuç olarak bu dönemde İDT’lerin kendi iç dinamiğine uygun bir muhasebe sisteminin olmaması dolayısıyla da maliyetlerin sınıflandırılması sırasında yaşanan güçlükler nedeniyle işletmelerdeki ekonomik sonuçların muhasebe verilerine yansıtılamaması, finansal verilerin dış denetimden geçirilme ihtiyacı duyulmaması gibi nedenler ile sıkıntı yaşadıkları görülmektedir. Bu nedenler ile İDT’lerin faaliyet özgürlüğü sağlanarak yeniden organize edilmeleri gerekliliği ortaya çıkmıştır. Çünkü Duggal’a (1969:472) göre, bu kuruluşlara iyi bir sermaye yapısı ile örtülecek şekilde maliyet sınıflaması yapılması halinde daha verimli çalışmalarını sağlanabilecekti. Bunlara ek olarak gerekli fon eksikliğinden kaynaklanan yetersiz yatırımlar da (Eren, 1966: 188) ülke ekonomisini olumsuz bir şekilde etkilemeye devam etmeyecekti. Özetle bu dönem İDT’lerin durumunu düzeltmek ve etkinliğini

arttırmak amacıyla yeniden gözden geçirilmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu da İDT'lerdeki muhasebe organizasyonlarının yapılandırılmasını gerekli kılmıştır.

### **1962 – 1980 Planlı Dönem**

Akalın'a (1995: 97) göre, 1960'lardaki stratejiler büyük oranda 1930'ların temel kavramlarını yeniden restore etmek ve özellikle sanayileşme temelli politikaların yüksek oranda koruyucu anlayış çerçevesinde uyarlanmasını sağlamak amacıyla yürütülmüştür. Ayrıca Bayar'a (1996: 777) göre, 1960'larda da 1950'lerde olduğu gibi bir önceki dönemin yanlışlıklarını düzeltmek için bir tanımlama süreci başlatılmıştır. İthal ikameci politikaların sınırlandırılmasından vazgeçilerek, ağır ve sermaye yoğun sanayinin İDT'lerde önemi artırılmıştır. Ancak bu dönemde de önceki dönemlerde olduğu gibi hedeflenen sonuçlar alınamamıştır. Bu kuruluşlara yapılan sermaye yatırımlarındaki artışlar ve politik destek almak amacıyla hükümet tarafından söz verilen yüksek maaşlı kamu çalışanları bu kuruluşlardaki açıkların ve ekonomik sıkıntıların artmasına neden olmuştur. İlgili dönemde hükümet bu açıkları dış borçlanma yolu ile çözmeye çalışmıştır. Bu doğrultuda planlı kalkınma dönemine başlanmıştır.

Bununla birlikte 1960'lı yıllara kadar İDT'ler kapsamında yürütülen muhasebe sistemine ilişkin çalışmalar, işletmelerde yaşanan sorunların artması nedeniyle tekrardan üzerinde ayrıntılı çalışmayı gerektirmiştir. Bu gereklilik doğrultusunda Türkiye'de 1960 yılından itibaren yürütülen çalışmalar daha sistemli bir biçimde çeşitli kurumlar bünyesinde, sorunların ve uygun çözüm önerilerinin belirlenmesine yönelik araştırmalar kapsamında yürütülmeye başlanmıştır (Marşap and Akbulut, 2007; Uçma, 2012). Bu yıldan itibaren yapılan çalışmaların incelemelerine geçmeden önce, bu çalışmaların çıkış noktasını oluşturan kanuna ilişkin açıklamalar yapmakta fayda bulunmaktadır.

İDT'lerin artan mali, idari ve ekonomik sorunlarının yeni bir anlayış ile çözümü amacıyla ilk olarak 13 Aralık 1960 tarihinde ve 10679 sayılı resmi gazetede 154 sayılı *Hazinenin ve İktisadi Devlet Teşekküllerinin Bir Kısım Devlet Borçlarının Tahkimi Hakkında Kanun* çıkarılmıştır. Bu kanunun 17. maddesinde kamu iktisadi teşebbüslerinin yasal, idari ve finansal yapılarının tekrardan incelenmesi ve gerekli iyileştirmelerin 60 gün içerisinde yapılarak komisyon tarafından belirlenmesi istenilmiştir. Bu kanunun belirtilen maddesi çerçevesinde İDT'lerdeki sorunlar tartışılmış ve teşebbüslere ait faaliyet sonuçlarının belirlenmesinde kullanılan muhasebe usul ve tekniklerinin açık ve kesin bir şekilde bulunmadığı, teşebbüslerin karlılık ve verimlilikleri hakkında bu hesaplara bakarak kesin hükümlere varılamadığı belirtilmiştir (Yıldırım, 1975: 4-7 Aktaran Örtün & Bayırlı, 2007). Belirtilen kanun çerçevesinde ulusal anlamda tekdüzen muhasebe sisteminin iyileştirilmesini amaçlayan çalışmalar

ortaya çıkmıştır. Bu çalışmalar ve sonuçları aşağıda özetlenmektedir (Akdoğan & Aydın, 1987: 86-94; Uçma, 2012: 169):

- ✓ 1961 - *İktisadi Devlet Teşekkülleri Revizyon Komitesi'nin Düzenlediği Rapor*: Raporun tamamlanma tarihi 1962'dir ve raporun sonucuna göre yeniden düzenleme komisyonu kurulması gerektiği belirtilmiştir.
- ✓ 1962 - *İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadı Enstitüsü'nün Hazırladığı Rapor*: 1960 yılında çıkarılan 154 sayılı kanununun 17. maddesi gereğince "Tek Düzen Muhasebe Sistemi"nin KİT'lerde uygulanma ilkelerini saptama görevi, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü'ne verilmiştir. Bu kapsamda oluşturulan bir komite<sup>2</sup> 20.4.1962 tarihinde çalışmalarını tamamlayarak "Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Temel Muhasebe Teklif ve Tavsiyeler" adlı raporunu Maliye Bakanlığı'na sunmuştur (Pur, 1989).
- ✓ 1964 - *İktisadi Devlet Teşekküller Yeniden Düzenleme Komisyonu'nun Düzenlediği Rapor*: Bilindiği gibi, 1964 yılında 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve İştirakleri Hakkında Kanun yürürlüğe konulmuştur.

Bu kanunun birinci maddesi iktisadi devlet teşekküllerinin mali yapı ve muhasebe sistemlerinin de ele alınıp bir düzene sokulmasını öngörmüştür. Bu komitede Üniversite öğretim üyeleri, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, İDT temsilcileri ile yabancı uzmanlar görev almışlardır<sup>3</sup>. Belirtilen komite, 4 yıl süre ile 1968 Haziran ayına kadar çalışarak İDT Yeniden Düzenleme Komisyonu Mali İşler ve Muhasebe Grubu olarak 8 kitap hazırlamıştır. Bu kitaplar şunlardır (Pur, 1989; Yıldırım, 1975: 11-12):

- 1- Muhasebe Usulleri Islahı ve Yeknesaklaştırılması,
- 2- Muhasebenin Temel Kavramı ve Prensipleri, Genel Kabul Görmüş Gelir (Kar Zarar) Prensipleri, Genel Kabul Görmüş Bilanço Prensipleri- (Birinci Kitap: Temel Kavramlar ve Prensipler, İkinci Kitap: Genel Kabul Görmüş Kar – Zarar Prensipleri, Üçüncü Kitap: Genel Kabul Görmüş Bilanço Prensipleri),
- 3- Tek Düzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları,
- 4- Rapor Sistemi,
- 5- Mali İşler Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu,
- 6- Terimler ve Açıklamaları,

<sup>2</sup> Prof. Dr. Mehmet Oluç, Prof. Dr. Feridun Özgür Prof. Dr. Mustafa A. Aysan, Prof. Dr. Rasim Saydar, Osman Nuri Torun, Howard R.-Nickerson (OECD) Clarencece B. Nickerson (Harvard Ün.) meydana gelmektedir (Pur, 1989).

<sup>3</sup> Bu heyet içerisinde Prof. Dr. Mustafa A. Aysan, Prof. Dr. Cumhuriyet Ferman, Prof. Dr. Yüksek Koç Yalkın, Cahit Eran, Celal Şardan, Özerdem Dibel, Orhan Kutlubay (Maliye Bakanlığı), Mehmet Ali Dinçer (MKE), İsmail Coşkun (TEK), Hilmi Ekitmen (TEK), Kemal Başar (TEK), Süleyman Vaner, Suzan Yıldırım, Max. T. Schmidt (ABD'li Uzman), Pierre Lanzel (Fransız Uzman) yer almaktadır (Pur, 1989).

7- Teşebbüs Bilançolarının Yeniden Değerleme Yoluyla Düzeltilmesi,

8- Bilançoların Yeniden Değerlemesi ile ilgili Özel Raporlar: Birinci Kitap: Bilançoların Yeniden Değerlendirilmesi (Pierre Lauzel), İkinci Kitap: Teşekküllerin Bilançolarının Yeniden Değerlendirilmesi Hakkında Rapor (Yorgi Demirgil – Turgut Var) ve Üçüncü Kitap: İDT ile Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Özel İşletmelerde Yeniden Değerlendirme (Ahmet Kılıçbay).

440 sayılı Kanun İDT'lerin daha fazla operasyonel bağımsızlığını sağlamak açısından hazırlanmıştır. Özellikle temel mal ve hizmetlerdeki fiyat kontrollerinin gözden geçirilmesini sağlamak amacını taşımaktadır. Bu kanun aynı zamanda Yeniden Düzenleme Komisyonunun görevlerini de belirlemektedir. Bu görevler aşağıdaki gibidir (Duggal, 1969: 472):

- Kuruluşların hesap planlarının yeniden oluşturulmasına yardımcı olmak,
- Faaliyete uygun alanları belirlemek,
- Finansal yapıların iyileştirilmesini önermek,
- Varlıkların ve kaynakların değerlendirme ölçülerini belirlemek,
- Uygun muhasebe prosedürlerinin belirlenmesine yardımcı olmak,
- Kuruluşların teknik ve idari yönlerinin geliştirilmesini sağlayan yolları önermektir.

Özetle Duggal'a (1969: 473) göre, 440 sayılı Kanun İDT'lerin sermaye artışını sağlayabilecek verimlilik ve karlılık açısından yüksek olan ek yatırım fonlarının belirlenmesine yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır. Aynı zamanda bu kanun ile birlikte Yeniden Düzenleme Komisyonu reform hareketlerinin ulusal anlamda daha geniş bir çevreye yayılmasına da yardımcı olmuştur.

*1968 – Devlet Planlama Teşkilatı Bünyesinde Yapılan Çalışmalar:* İDT Yeniden Düzenleme Komisyonu'nun kanuni süresinin sona ermesi ile birlikte bu komisyon içerisinde yer alan küçük bir grup DPT'ye geçerek çalışmalarına devam etmişlerdir. DPT bünyesinde 1977 yılına kadar süren bu çalışmalar ise, aşağıdaki gibidir (Akdoğan & Aydın, 1987; Yıldırım, 1975: 13-23):

- İDT Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından hazırlanan kitapların basımı yapılarak, kitapların ilgili kuruluş ve kişilere dağıtımı yapılmıştır. Tekdüzen muhasebe sistemine ilişkin hazırlanan bu kitapların dağıtımı sırasında yeni muhasebe sistemi ve uygulamaları hakkında görüş almak amacıyla bir anket hazırlanmış ve 30 Mart 1969 tarihine kadar bu anketin DPT'ye gönderilmesi istenmiştir.
- Ekim 1968 ve Mayıs 1969 tarihleri arasında tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanabilirliğini belirlemek amacıyla Azot Sanayi Kütahya İşletmelerinde

bir pilot uygulama yapılmış ve maliyet muhasebesi de dahil olmak üzere bir hesap planı hazırlanmıştır.

- Tekdüzen muhasebe sistemi ve uygulanabilirliği hakkında hazırlanan anket cevapları toplanmış ve incelenerek bu sistemin uygulanabilirliğinde bir sorun olmadığı ortaya çıkarılmıştır.
- 10 – 14 Kasım 1969 tarihleri arasında yayınlanan kitaplarda önerilen tekdüzen muhasebe sisteminin üzerinde daha ayrıntılı tartışmak üzere bir seminer düzenlenmiştir. Seminerde tekdüzen hesap planı ve tekdüzen muhasebe sistemi ile ilgili konular ele alınarak seminer notları da basılmıştır.
- Mart 1970 yılında tekdüzen muhasebe sistemi ile ilgili belirlenen eksiklikleri ya da sorunları çözmek amacı ile Yüksek Denetleme Kurulu ile İDT'lerin bağlı oldukları bakanlıkların temsilcilerinden oluşan Bakanlıklar Arası Tekdüzen Muhasebe Sistemi Tetkik Komisyonu kurulmuştur. Bu komisyon bir uygulama denemesi yapmaya karar vererek Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş. üzerinde Mayıs 1970 – Mayıs 1971 tarihleri arasında tekdüzen hesap planını uygulamaya geçirmiştir.
- 7.7.1971 tarihli ve 7/2767 sayılı Kararname ile Kamu İktisadi Teşebbüsleri Tekdüzen Muhasebe Sistemi 1.1.1972 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuştur (Karaarslan, 2003: 3-4). Böylelikle 1972 yılından itibaren 27 tane iktisadi devlet teşekküllü tekdüzen muhasebe sistemini uygulamaya koymuştur (Sevilengül, 1998: 14; Uman, 1980: 139-140).
- 31.01.1972 tarihinde DPT Müsteşarlığı bünyesinde Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu kurulmuştur. Bu komisyonun çalışmaları sonucunda maliyet muhasebesi hesap çerçevesini kapsayan tekdüzen muhasebe sistemi, 1 Ocak 1977 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır (Göktaş, 1980: 163-164).

1960'lı yıllarda İDT'lerin en önemli özellikleri çok fazla merkezileşmiş ve oldukça kötü bir şekilde organize edilmiş olmalarıdır (Duggal, 1969: 471). Bunun yanında 1963'dan sonra bu kuruluşların karlılıklarında da ciddi düşüşler her yıl artarak devam etmiştir. Özellikle bu yıllarda çıkarılan 440 ve 441 Sayılı Kanunlar ile İDT'lerin yeniden organizasyonu üzerine odaklanılmıştır. Makro anlamda bu kuruluşlardaki hesapların özel sektör işletmeleri ile uyumlaştırılması sağlanarak, standartlaşmış bir muhasebe sisteminin bu kuruluşların hantal yapılarının analiz edilerek daha detaylı bir şekilde incelenmeleri için üzerinde en çok durulan konular olmuştur. 1967 yılında 441 Sayılı Kanun ile kurulan Devlet Yatırım Bankası İDT'lerin yatırım projelerinin finanse edilmesini ve projenin ülkedeki kalkınma planlarına uygun olarak onaylanmasını sağlamak amacıyla kurulmuştur. Bununla birlikte İDT'lerde denetim faaliyetlerindeki yetersizlikler yine bu dönemde standartlaşmış bir muhasebe sistemi kurmak amacıyla yapılan çalışmalarda ön plana çıkarılmıştır.



Dış (bağımsız) denetim açısından yeterli olan muhasebe verilerinin, bilgi kullanıcılarına zamanında ve şeffaflık temelli sunumunu da gerektiren bir denetim sisteminin gerekliliği de yine bu yıllarda sıklıkla vurgulanmıştır. Çakmak ve Zaim (1992) belirtilen dış denetim gerekliliğini, kapsamlı bir şekilde kamu kuruluşlarında sahipliğin transfer edilememesi ya da kamunun sahiplik haklarının kısıtlı olması gibi nedenler ile açıklamakta ve ilgili dönemde bu kuruluşlarda performans yönetiminin ya da sonuçlarının gözetiminin zorlaşmasında da bu nedenlerin etkili olduğunu belirtmektedir. Çünkü kamu kuruluşlarında yöneticilerin kontrol mekanizması olarak devlet politikalarını kullanmak durumunda olmaları, etkin bir rekabet ortamının eksikliği ve etkili gözetimi sağlayacak devlet dışındaki bir mekanizmanın yoksunluğu bu kuruluşlar açısından ekonomik performansın sonuçlarının amaçlara uygun olarak yorumlanmasına da engel olmaktadır. Sonuç olarak bu dönemde İDT'lerin önceki dönemler ile benzer bir şekilde yapılanma süreçlerine devam edildiği, yaşanan sıkıntıların genellikle politika yakınsaması ile hatta zorlayıcı eşbiçimsel bir yapıda çözümler ile aşılmaya çalışıldığı söylenebilir.

### **Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı: 1980 Sonrası Dönemde Mali Sistemin Dönüşümü**

Türkiye'de 1980'ler ithal ikameci anlayıştan serbest ekonomiye geçiş sürecinin yaşandığı dönemi ifade etmektedir. Bu nedenle de çalışmada yukarıda ifade edilen dönemlerin özelliklerinden belirgin bir şekilde ayrılmaktadır. Ancak diğer dönemlerin de ortak olarak taşıdığı yakınsama süreçlerinin özellikle bu dönemden itibaren daha da önem kazanarak yaşandığı görülmektedir. Bu durumda tetikleyici olan iki neden bulunmaktadır. Temelinde her iki neden de aynı noktaya vurgu yapmaktadır. İlki kamu kuruluşlarında doğru hesap verebilirlik mekanizmasının sağlanması için finansal bir bakış açısına gerek duyulmasıdır. Çünkü etkin bir finansal yönetim kamu kuruluşlarında finansal değişimlerin ve sonuçların örgütsel seviyede yönetilmesini kolaylaştırmaktadır. Kamu sektöründeki kuruluşlar açısından muhasebe sistemindeki değişimlerin temelinde de sektör içerisinde hesap verebilirlik mekanizmasının çalıştırılması (Carnegil & West, 2005: 916) ve muhasebe verilerinden yola çıkılarak etkin bir finansal yönetim anlayışının getirilmesi yatmaktadır. İkinci neden ise, sanayileşme ve küreselleşmeyle birlikte ekonomik ve siyasi alanda görülen gelişmelerin ülkelerin ulusal politika yönelimlerini doğrudan etkilemiş olmasıdır. Yani kamu sektöründe ya da kamu politikalarında ekonomik, etkin, verimli, şeffaf ve hesap verebilir olmayı amaçlayan kamu yönetimleri birbiri ardına gelen reformlarla böyle bir dönüşümün önünü açmışlardır. Belirtilen durumu 1980'lere gelene kadar ki süreçte kamu kurumlarının temel özelliklerini açıklayan literatürdeki çalışmalarda görmek mümkündür. Bu döneme kadarki çalışmalarda adam kayırma (nepotizm), kırtasiyecilik, aşırı bürokratikleşme ve

siyasallaşma altında etkin karar alma mekanizmalarının yokluğuna değindiğini (Özer,2006) ve eleştirdiğini (Bilgin, 2003) görebilmektedir.

İfade edilen her iki tetikleyici nedenin özünde Yeni Kamu Yönetimi anlayışı yatmaktadır. Bilindiği gibi, 1980'lerden itibaren birçok OECD ülkesinde Yeni Kamu Yönetimi adı altında bir değişim süreci başlamıştır. Bu değişimin temelinde kamu yönetiminde Power ve Laughlin (1992: 133) tarafından "*hesaplanabilir (ölçülebilir) hale getirme (accountingization)*" olarak ifade edilen kavram yer almaktadır. Bu değişim ile birlikte kamu yönetiminde, yönetimin ve hesap verebilirliğin kapsamlı bir şekilde ele alınması sorunu ortaya çıkmıştır. Ancak sorunun ortaya çıkması belirtilen dönemde değildir. Çünkü Hood'a (1995: 93) göre değişim, 19. yüzyılın sonları ile 20. yüzyılın başlarında başladığı kabul edilen Yeni Kamu Yönetimi formunun da bir parçası olarak açıklanmalıdır. Bu anlayışın temelinde, kamu sektöründeki uygulamaların hesaplanabilir hale getirilmesi için ölçülebilir (somut) standartlara bağlı olarak yürütülmesi ve standartlara uygunluk sürecinin belirlenerek, ulusal anlamda da oldukça önemli bir sorun olarak kabul edilen kuruluşların faaliyet sonuçlarının yani performanslarının belirlenmesi yatmaktadır. Belirtilen kavram aynı zamanda kamu kuruluşlarında daha önceden belirlenmeyen veya artan bir şekilde ortaya çıkan maliyetlerin olduğu alanlarda daha detaylı olarak maliyet sınıflandırılmalarını da içermekte olup, özellikle bu varsayımlar altında kamu yönetiminde hesap verebilirlik paradigması ortaya çıkmakta ve Hood'a (1995: 94) göre bu paradigma iki temel yönetim doktrini üzerine odaklanmaktadır. Bunlardan ilki kamu sektörünün iş yapma biçiminin özel sektörünkünden keskin bir şekilde ayrılmasıdır. İkincisi ise politikacılar ve kamu hizmetleri arasındaki ilişkilerde çıkarıcı ve çözülmeye neden olacak yapılardan uzak duran prosedürel kuralların belirlenmesinin gerekliliğidir.

Yeni Kamu Yönetimi anlayışını Osborne ve Gaebler (1992), sanayi devrimiyle başlayan; güçlü-merkeziyetçi, bürokratik ve aşırı hiyerarşik örgütlenme modeline sahip olan devlet tipinin 1980'lere gelindiğinde işlerliğini yitirmesi ile birlikte açıklamaktadır. Ayrıca kapitalist devletlerin sanayi toplumuna geçmesiyle de kamu örgütlerinde bir dönüşüm görülmeye başlanmıştır (Mürşit *et.al.*, 2009). Bu da Hood'un (1995), 19. yüzyılın sonlarında başladığını iddia ettiği kamu yönetimi formunun dönüşüm süreci ile örtüşmektedir. 1980'lerde birçok OECD ülkesinde görülen değişim ve yapılanma süreci, özellikle kamu girişimlerinin yeniden yapılandırılması olarak dünya çapında bir trend haline gelmiştir. Bu süreçte hükümetler hem ekonomik girişimlere olan bağlılıklarını hem de katılımlarını azaltmaya başlamışlardır. Küresel alanda yaşanan bu dönüşümün Türk Kamu Yönetimi'ni de dönüştürdüğü bir gerçektir. Çünkü İDT'ler 1923 yılında Cumhuriyetin ilanı ile

başlayan süreçten 1980'lere kadar sundukları kamu hizmetiyle daha geniş bir alana etki ederken, 1980'lerden sonra giderek daralan bir alanda görülmeye başlanmışlardır (Boratav & Türkcan, 1990). Başlangıçta İDT'ler Türkiye'nin sanayileşme sürecindeki programlarda ve faaliyetlerde daha çok sorumluluk üstlenmişler ancak kuruluşların modern teknolojiyi uygulama, işgücü, eğitim, istihdam konularındaki zayıflıkları nedeniyle daha sonraki süreçte beklenen etkiyi gösteremedikleri de bilinmektedir. Ulusal kalkınmanın ilk iki planlı döneminde önemli etkiler yaratan İDT'lerin planlama dönemindeki muhasebe organizasyonlarında standartlaşma sağlanması da ulusal açıdan Yeni Kamu Yönetimi anlayışının yansımaları olarak yorumlanabilir.

İDT'ler açısından standartlaşma çabalarının hesap sistemlerindeki değişimlerini 1977 yılının başından itibaren uygulanmaya başlanan tekdüzen muhasebe sisteminin ardından, 1983 yılında Sermaye Piyasası Kurulu tarafından Bankalar için ve Sigorta Şirketleri için standart genel hesap planı hazırlanmasında (Örten & Bayırlı, 2007), Bankalar Birliği tarafından hazırlatılan Bankalar İçin Tekdüzen Hesap Planı 1986 yılı başından itibaren uygulamaya konmasından (Sevilengül, 1998: 14) ve Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamalar kitabını günün ihtiyaçlarına göre gözden geçirerek Eylül 1987'de yeniden yayınlanmasında (Arıkan, 1996) görmek mümkündür. Ancak 1990'larda ekonomik istikrarsızlıkta artışlar meydana gelmesi ve teknolojik gelişmelerinde de artan etkileri nedeniyle standartlaşma sürecinde farklılıklar medana getirmiştir. Broadbent ve Guthrie'e (2008: 147) göre ilgili farklılaşma sürecinde, kamu yönetimindeki muhasebe araştırmalarında ortaya çıkan değişim üç yönlü olarak ifade edilmektedir. Birincisi dış finansal raporlama gerekliliği, ikincisi yönetim ve risk kavramları, üçüncüsü ise performans ölçümü ve yönetimidir. Rhodes'e (1996) göre ise bu farklılaşma altındaki en önemli neden bu iyi yönetim ilkelerinin kamu yönetiminin uygulamalarında eksik olmasıdır. Çünkü yönetim, hizmet sunumunda etkinliği, etkililiği, üretkenliği ve rekabet gücünü artırmak için kamu sektörü ve yönetim sistemlerinin iyileştirilmesine vurgu yapan bir kavramdır. Ayrıca, iyi yönetim ilkeleri ve kamu yönetimi reformları, Yeni Kamu Yönetimi denilen bir reçeteye (Hood, 1991); kamu yönetiminde, pazara dayalı ve özel sektör tabanlı bir 'yeniden yapılanmayı' (Osborne ve Gaebler, 1992) hedeflemektedir. Bu nedenle kamu kuruluşlarında yaşanan farklılaşmanın unsurlarını yönetişimin unsurları ile birlikte ele almak gerekmektedir. Dünya Bankası, aşağıdaki dört iyi yönetim unsurunu evrensel seviyede tanımaktadır (Dünya Bankası, 2002):

- Geliştirilmiş bütçeleme, muhasebe ve raporlama ile etkili finansal ve insan kaynakları yönetimi ihtiyacını vurgulayan kamu yönetimi; Özellikle kamu işletmelerinde verimsizliği giderme (yeniden yapılanma yoluyla);

- Etkin muhasebe, denetim ve yerel yönetim dahil olmak üzere kamu hizmetlerinde hesap verebilirlik ve genel olarak kamu görevlilerini eylemlerinden sorumlu tutup tüketicilere duyarlı hale getirme;
- Önceden bilinen kurallarla öngörülebilir bir yasal çerçeveye (güvenilir ve bağımsız bir yargı ve kolluk mekanizmaları) ve
- Politika analizini artırmak, kamuya açık tartışmaları teşvik etmek ve yolsuzluk riskini azaltmak için bilgi ve şeffaflığın bulunmasıdır.

Yönetişim unsurlarından da görülebileceği gibi, muhasebe sosyal ve örgütsel pratikler temelinde gelişmektedir. Teknik açıdan bakıldığında muhasebe değişim için gerekli olan bir araçtır. Ancak bu geleneksel muhasebe araştırmalarında tercih edilen bir bakış açısıdır (Broadbent ve Guthrie, 1992: 6) ve araşsal bakış açısı ile uygulamaların sonuçlarının alınması noktasında muhasebenin karar alıcılar açısından iç kontrol ve hesap verebilirlik için nasıl bilgiler üretmeli sorusuna verilen cevaplar değişen yönünü oluşturmaktadır. Bu değişim İDT'lerin de dönüşüm süreçlerini açıklamak açısından en önemli noktalardan birini oluşturmaktadır.

## Sonuç ve Tartışma

Yeni Kamu Yönetimi anlayışı gerek uluslararası gerekse ulusal anlamda 1990'lardan itibaren açık bir şekilde kamu kuruluşlarında değişim süreçlerinde gözlemlenebilen bir anlayışı kapsamaktadır. En genel ifade ile yaşanan değişimlere yönetim ilkelerinin kamu sektöründe uygulanması süreci adı verilmekte olup, kuruluşların geleneksel formdan daha kurumsal bir forma kavuşturulmasını ve muhasebe ile denetim uygulamalarının hesap verebilirlik merkezinde gelişimini kapsamaktadır. Merkezi yönetim ile ilişkili olarak kamu kurumlarının yeniden inşası, sermayenin mülkiyeti, performans ölçüm araçları ile muhasebe verilerinin hesap verebilirlik noktasında açıklamalarını kapsamaktadır (Guthrie,1993: 101). Belirtilen değişimlerin sonuçlarını ise, kamu politikaları olarak görmek mümkündür. Çünkü kamu politikası, toplumun yaşamına ve geleceğine yön veren kararlar olarak tanımlanabilmektedir. Bu kararların alınması sürecinde ise, sadece politika yapım sürecinin ulusal aktörleri değil uluslararası dinamikleri de etkili olmaktadır. Ayrıca söz edilen bu unsurlar sadece kamu politikasını etkileyen değil, aynı zamanda üretilen kamu politikasından etkilenen taraflar da olabilmektedir (Yıldız ve Sobacı, 2013: 19). Dolayısıyla gerek politika transferi gerekse de politika yayılması hatta tarihsel süreçte eşbiçimsellik şeklinde gerçekleşen kamu politikası kararları hem bir alanın mesleki dönüşüm sürecinin hem de kamu kuruluşlarındaki değişim ihtiyacının açıklanmasına imkân tanımaktadır. Çalışma da bu gerekçe ile hazırlanmış olup, Cumhuriyet sonrasındaki dönemin periyotlar ile karakteristiklerine belirtilen perspektiften açıklık getirmiştir.

Başlangıçta kamu kuruluşlarının devletin kalkınma sürecinde üstlendikleri sorumluluk düzeyi, özel sektördekilere göre daha büyük olduğundan gerçekleşen kamu politikaları bu kuruluşların ihtiyaçları ve aksaklıklarını giderme şeklinde gerekçelendirilmektedir. Ancak küreselleşme ve devlet müdahalesinde gerçekleşen yatırımların sonuçlarının işletmelerin muhasebe sonuçlarına veya performans göstergelerine yansıtılması ihtiyacı yürütülen kamu politikalarının gözden geçirilmesini zorunlu hale getirmiştir. Bu zorunluluk devletin merkezîyetçi ve bürokratik yapısının değişime uğramasını da gerektirmiştir. Yapılan açıklamalar doğrultusunda gerçekleşen dönüşüm süreçlerinin politika yakınsaması ile olan ilişkisini aşağıdaki tablo üzerinde görmek mümkündür.

**Tablo 2.** 1923'ten İtibaren Türkiye'de Uygulanan Politika Yakınsama Süreçleri

Gerçekleşen Uygulama	Politika Yakınsama Türü	Gerekeç	Sonuç
1923 – 1930 Devlet Kontrolünde Endüstriyel Kalkınmaya Karar Verme Süreci	Politika Yayılması	Özel sektörün gerek sermaye gerekse de sayı açısından yetersiz olması nedeni ile kalkınmanın sağlanması için alternatif bir çözüm yolunun bulunamaması	IDT'lerin ortaya çıkması ve çoğalması
1934 – 1939 Yılları Arası Devletçi Kapitalizmin Yaygınlaştırılması	Politika Transferi	Özel sermayenin kısıtlı olması nedeni ile büyük sermaye ve teknoloji gerektiren yatırımların devlet tarafından yürütülmesi ihtiyacı	Birinci ve İkinci Beş Yıllık Sanayi Planları
1937 Sümerbank'ın Hesap Organizasyonları (İşletme Muhasebesini Kurmak) İçin Alman Muhasebe Prof. Sachsenberg'in Davet Edilmesi	Taklitçi Eşbiçimsellik	Yeni kurulan IDT'lerin faaliyet alanlarının geniş olması nedeni ile hesap organizasyonları yapılması ve maliyetlerin sınıflandırılması ihtiyacı	1938 Yılında Çıkarılan 3460 Sayılı Kanun
1939 – Yüksek Denetleme Kurulu'nun Ortaya Çıkması	Taklitçi Eşbiçimsellik	IDT'lerin mali ve verimlilik kontrollerini gerçekleştirmek için kurulan Yüksek Denetleme Kuruluna bir çalışma rehberi hazırlanması ihtiyacı	Yüksek Denetleme Kurulu İlk Denetleme Kılavuzunun Yayınlanması
1949 – Tarımda Programlı Makinelleşme Dönemi	Taklitçi Eşbiçimsellik Zorlayıcı Eşbiçimsellik	Tarım sektörünün gelişmesi ve tarımdaki vergilerin düşürülmesi	Tarım ticarileştirilmesinin sağlanması
1951 – Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası Raporu	Zorlayıcı Eşbiçimsellik	Devlet yatırımlarında halkın güvenini sağlama ve IDT'lerin gerçek zamanlı muhasebe verilerini sunan temel finansal tabloları üretmesi ihtiyacı	1960'ların başında IDT'lerin Yeniden Düzenleme Komisyonu Oluşturulması ve Tekdüzen Hesap Planı Çalışmaları
1962 – 1980 Planlı Dönem Uygulamaları	Yakınsama Projeleri Standardizasyon Taklitçi Eşbiçimsellik Zorlayıcı Eşbiçimsellik	IDT'lerin gerçek zamanlı muhasebe verileri üretmesine ve yaşadıkları ekonomik sorunların aşılmasına yönelik yeniden düzenleme ve ıslahat komisyonlarının oluşturulması	154 Sayılı Kanun 440 ve 441 Sayılı Kanunlar Tekdüzen Hesap Planı ve Rapor Sistemi
1980 ve Sonrası Neoliberal Ekonomiye Geçiş	Yakınsama Projeleri	Küreselleşme olgusunun hissedilmesi	Neoliberal politikalar hem ekonomik örgütlenmeyi hem de idari yapılanmayı dönüştürmeyi gerekli kıldı.
1990 ve Sonrası Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı	Politika Yakınsaması	Kamu kuruluşlarında hesap verebilirlik, şeffaflık, etkinlik, verimlilik ve etkililik gibi iyi yönetim ilkelerinin uygulanması ihtiyacının ortaya çıkması	Kamu – Özel Ortaklığı Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uluslararası Denetim Standartları 5018 Sayılı Kamu Mali Kontrol Kanunu Performansa Dayalı Bütçeleme Sistemleri

Tablo 2'den de görüldüğü gibi 1923'ten günümüze kadar yaşanan dönemdeki kamu politikalarının birer yakınsama projesi, standardizasyon çalışması, taklitçi eşbiçimsellik ya da zorlayıcı eşbiçimsellik yoluyla gerçekleştirildiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Bu çalışma hem kamu kuruluşlarının belirtilen süreçteki dönüşümlerini hem de muhasebenin bu dönüşüm sürecinde oynamış olduğu işlevsel rolün anlaşılmasını kolaylaştırmaktadır. Sonuç olarak ulusal anlamda yaşanan değişimlerin her biri uluslararası aktörlerin gelişmekte olan ülkelerde gütmüş oldukları siyasetin ve neoliberal politikaların birer çıktısıdır.

## Kaynakça

- Akalın, G. (1995), The Turkish economic development since 1923: achievements and failures, *Turkish Public Administration Annual*, 20,21 (1994-95), 91-107.
- Akdoğan, N. ve Aydın H. (1987), *Muhasebe Teorileri*, Gazi Üniversitesi Yayın No:98, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No: 44, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Aktan, C. C. (1996), *Public enterprises in Turkey. Annals of Public and Cooperative Economics*, 67(1), 117-130.
- Alexander, A. P. (1960), Industrial Entrepreneurship in Turkey: Origins and Growth, *Economic Development and Cultural Change*, 8(4, Part 1), 349-365.
- Aldemir, C. and Ucma Uysal, T. (2017), Public Accounting Reform from Institutional Theory Perspectives: Case of Turkey, In *Accounting*, Ed. By: Soner Gökten, InTech Publishing.
- Arıkan, Y. (1996), Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:26, Mayıs-Haziran, S. 60 - 69.
- Bayar, A. H. (1996). The Developmental State and Economic Policy in Turkey, *Third World Quarterly*, 17(4), 773-786.
- Bennett, C. J. (1991), What is Policy Convergence and What Causes it?, *British Journal of Political Science*, 21(02), 215-233.
- Bilgin, M. H. (2003), Yozlaşma ve Türk Siyasal Yaşamının Yeniden Yapılanması: Bir Model Önerisi, *Amme İdaresi Dergisi*, 35-49.
- Boratav, K. & Türkcan, E., (1990), *Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Sonrası Gelişimi ve Özelleştirme Deneyimi, Türkiye'de Kamu Ekonomisi Genel Öneriler*, İstanbul: Tüses Yayınları, s. 52-75.
- Broadbent, J., & Guthrie, J. (2008), Public Sector to Public Services: 20 Years of "Contextual" Accounting Research, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 129-169.
- Broadbent, J., & Guthrie, J. (1992), Changes in the Public Sector: A Review of Recent "Alternative" Accounting Research, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(2).

- Brookner, L., & Heilman, E. (1960), Technical assistance in accounting in Turkey, *The Accounting Review*, 35(1), 33-36.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J., & Nahapiet, J. (1980), The Roles of Accounting in Organizations and Society, *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), 5-27.
- Carnegie, G. D., ve West, B. P. (2005), Making Accounting Accountable in the Public Sector, *Critical Perspectives on Accounting*, 16(7), 905-928.
- Çakmak, E. H., & Zaim, O. (1992), Privatization and Comparative Efficiency of Public and Private Enterprise in Turkey the Cement Industry, *Annals of Public and Cooperative Economics*, 63(2), 271-284.
- DiMaggio, P. J. & Powell W. W. (1983), The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields, *American Sociological Review*, Volume: 48, Number: 2, April, pp. 147-160.
- Dogan, B. (1987), *State Economic Enterprises and Turkish Economy (Doctoral Dissertation, Naval Postgraduate School)*.
- Dolowitz, D., Marsh, D., (1996), Who Learns What from Whom: A Review of the Policy Literature, *Political Studies*, XLIV, ss. 343-357.
- DPT - T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı. (1973), *Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması (Giriş)*, Yayın No. DPT: 1325 - KD: 261, İkinci Basım, Ekim.
- Duggal, V. P. (1969), A Review of the State Economic Enterprises in Turkey, *Annals of Public and Cooperative Economics*, 40(4), 469-477.
- Eren, N. (1966), Financial Aspects of Turkish Planning, *Middle East Journal*, 20(2), 187-195.
- Göktan, E. (1980), Tekdüzen Muhasebe Çalışmalarında Uluslararası Deneyimler ve Türkiye'deki Uygulamalar, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 13. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, Yıl: 6, Sayı: 21-22, Ağustos - Kasım, S. 141 - 174.
- Güvemli, O. (2001), *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi - Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl*, 4. Cilt, İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Guthrie, J. (1993), Australian Public Business Enterprises: Analysis of Changing Accounting, Auditing and Accountability Regimes, *Financial Accountability & Management*, 9(2), 101-114.
- Hiçşaşmaz, M. (1970), *Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı*, Ankara: TİSA Matbaacılık Sanayi.
- Hood, C. (1995), The "New Public Management" in the 1980s: Variations on a Theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2-3), 93-109.
- Hood, C. (1991), A public Management for all Seasons?. *Public Administration*, 69(1), ss.3-19.
- Illich, N. S. (2007), *German Imperialism in the Ottoman Empire: A Comparative Study (Doctoral dissertation, Texas A&M University)*.

- Karaarslan, E. (2003), Kamu Muhasebe Reformu ve Yerel Yönetimler, <http://www.erkankaraarslan.org/bolum/makale/dosya/8.pdf>
- Karpat, K. H. (1972), The Transformation of the Ottoman State, 1789-1908. *International Journal of Middle East Studies*, 3(03), 243-281.
- Kepenek, Y., & Yentürk, N. (1994), *Türkiye Ekonomisi* (Vol. 99), Remzi Kitabevi.
- Knill, C. (2005), Introduction: Cross-National Policy Convergence: Concepts, Approaches and Explanatory Factors, *Journal of European Public Policy*, 12(5), 764-774.
- Marşap, B. & Akbulut Y. (2007), The Effects of the Uniform Accounting System Studies and the Development of Tax Regulations on Accounting Applications During the Period of The Turkish Republic (1923 - 2006), The Balkan Countries' 1st International Conference on Accounting and Auditing – BCCA, 8 - 9 March 2007, Edirne, Turkey.
- Mossberger, K., Wolman, H., (2003), Public Policy as a Form of Prospective Policy Evaluation, Challenges and Recommendations, *Public Administration Review*, 63 (4), ss.428-440.
- Mürşit, I. Ş. I. K., & Öztürk, Y. E. (2009), Postmodern Açından Kamu Yönetiminde Küçülme (Downsizing) Olgusu, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, 12(1-2), 431-454.
- Power, M. & Laughlin, R., Critical Theory and Accounting in Alveson, N. & Willmott, H. (eds), *Critical Management Studies*, London: Sage, 115- 135.
- Osborne, D.E. & Gaebler. T (1992), *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector*, New York: Penguin Books.
- Örten, R. & Bayırlı R. (2007), Development Of Accounting And Accounting Profession in Turkey in The Second Half of 20th Century, The Fifth Accounting History International Conference, August, Canada. <http://www.commerce.usask.ca/special/5ahic/papers/5AHIC-83%20Final%20paper.pdf>
- Övgün, B. (2009), *Türkiye'de Kamu İktisadi Teşebbüsü Olgusu*, Mülkiyeliler Birliği Vakfı, Ankara.
- Özer, A. (2006), Kamu Yönetiminde Kimlik Bunalımı Üzerine Değerlendirmeler, *Sayıştay Dergisi*, 3-23.
- Pamuk, Ş. (2004), Institutional Change and the Longevity of the Ottoman Empire, 1500-1800, *Journal of Interdisciplinary History*, 35(2), 225-247.
- Pur, H. (1989), Muhasebe Mesleği ve Kuralları, *Vergi Dünyası*, Sayı: 95, Temmuz, [http://www.muhasabe.gen.tr/mevzuat/vuk/GenelYazilar/vukmd175\\_12.htm](http://www.muhasabe.gen.tr/mevzuat/vuk/GenelYazilar/vukmd175_12.htm)
- Rhodes, R. A. W. (1996), The New Governance: Governing Without Government, *Political Studies*, 44(4), 652-667.
- Schachter, G., & Cohen, B. (1973), The Efficiency of State Economic Enterprises in Forging Development in Turkey, *Annals of Public and Cooperative Economics*, 44(2), 165-179.



- Sobacı, M. Z. (2014), *İdari Reform ve Politika Transferi-Yeni Kamu İşletmeciliğinin Yayılışı*, Dora Basım Yayın, Bursa.
- Sevilengül, O. (1998), *Genel Muhasebe - Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu*, Sekizinci Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sobacı, M. Z. (2008), Uluslararası Politika Yakınsaması: Kavramsal Çerçeve, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 63 (3), ss. 145–159.
- Stone, D. (2004), “Transfer Agents and Global Networks in the Transnationalization of Policy,” *Journal of European Public Policy*, 11/3: 545-566.
- Uçma, T. (2012), Türkiye’deki Muhasebe Sisteminin Gelişiminin Kurumsal Teori Çerçevesinde Açıklanması, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, MUFAD Yayınları, Sayı: 2, Ocak, S. 145-178.
- Uman, N. (1980), Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Ekonomik Kalkınma, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 13. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, Yıl: 6, Sayı: 21-22, Ağustos - Kasım, S. 133-141.
- Üsdiken, B., Kieser, A., & Kjaer, P. (2004), Academy, Economy and Polity: Betriebswirtschaftslehre in Germany, Denmark and Turkey Before 1945, *Business History*, 46(3), 381-406.
- World Bank (2002), *Reforming Public Institutions and Strengthening Governance: A World Bank Strategy*, New York.
- Yalçındağ, S. (1970), Kamu Yönetim Sistemimizin Tarihsel Evrimi Üzerine Notlar, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 3, Sayı 2, ss. 20- 57.
- Yıldırım, S. (1975), *Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nin Tarihçesi ve Genel Çerçevesi*, Mart, Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayınları.
- Yıldız, M., & Sobacı, M. Z. (2013), *Kamu Politikası ve Kamu Politikası Analizi, Kamu Politikası Kuram ve Uygulama*, (Ed. Mete Yıldız ve Mehmet Zahid Sobacı), Adres Yayınları, Ankara, 114-129.
- [http://www.ydk.gov.tr/kilavuz\\_hakk.htm](http://www.ydk.gov.tr/kilavuz_hakk.htm)