

# BİR ENTELEKTÜEL GÖÇÜN ANATOMİSİ: FRITZ NEUMARK TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNİN ve DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİN İNŞASI\*

Dr. Öğretim Üyesi Ceray ALDEMİR\*\*

Doç. Dr. Gülşah ATAĞAN\*\*\*

Araştırma Makalesi / *Research Article*

Muhasebe Bilim  
Dünyası Dergisi  
Özel Sayı 2018; 20, ös92- ös106

ös  
92

## ÖZ

Fritz Neumark'ın muhasebe düşüncesinin çağdaş anlayış içerisinde gelişmesine çeşitli yönlerden katkıları olmuştur. Neumark'ın katkıları, Alman etkisinde kalınan üçüncü dönem içerisinde ifade etmek mümkündür. Üçüncü dönem 1947 ve 1960 yılları arasına rastlamaktadır ve bu dönemde en önemli gelişme olarak da vergi reformunun gerçekleşmesi gösterilebilmektedir. Vergi reformunun gerçekleşmesinde de yine Alman etkisi yaşanmış ancak gerçekleşen aktarımın özellikle eğitim reformunda rol oynayan bilim adamları ile birlikte olmuştur. Neumark ve Almanya'da öğrenim gören hesap uzmanı Ali Alaybek'in vergi reformunda aktif rolleri olmuştur. Örneğin, 1949 yılında tamamlanıp 1950 yılında yürürlüğe girmiş bulunan vergi reformuna ilişkin mevzuat eskisine kıyasla daha çok geniş bir mükellef kitlesinin muhasebe konuları ile yakından ilgilenmesini gündeme getirmiştir. Bu reform ile birlikte gelen bazı hükümlerin muhasebe üzerindeki etkileri günümüzdeki muhasebe uygulamalarının temelini atmıştır. Bu çalışmada Neumark tarafından yayınlanan raporlar ve çalışmalar esas alınarak Türk kamu mali yönetiminin ve devlet muhasebe sisteminin vergi temelli nasıl inşa edildiği dönemin kamu politikaları bağlamında ele alınacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Fritz Neumark, Reform, Muhasebe Sistemleri, Kurumsal Dönüşüm

**JEL Sınıflandırması:** H10, M41, M49

\* Makale gönderim tarihi: 20.06.2018; Kabul tarihi: 05.08.2018

Bu çalışma, 13-15 Eylül 2018 tarihlerinde MODAV tarafından Nevşehir'de düzenlenen 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı'nda bildiri olarak sunulmuş ve alınan eleştiriler dikkate alınarak yeniden hazırlanmıştır.

\*\* Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, İİBF, Kamu Yönetimi Bölümü, cerayceylan@gmail.com, orcid.org/0000-0002-7996-4886

\*\*\* Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, gulsahugurluel@gmail.com, orcid.org/0000-0003-4147-0562

**Atf:** Aldemir, C. ve Atagan, G. (2018). Bir entelektüel göçün anatomisi: fritz neumark türk kamu mali yönetiminin ve devlet muhasebe sisteminin inşası. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), ös92- ös106

## AN ANATOMY OF AN INTELLECTUAL MIGRATION: FRITZ NEUMARK THE CONSTRUCTION OF TURKISH PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT AND STATE ACCOUNTING SYSTEM

### ABSTRACT

Fritz Neumark has contributed in various ways to the development of accounting thinking in contemporary understanding. Neumark's contributions can be expressed in the third semester, under German influence. The third period is between 1947 and 1960, and the most important development in this period is the realization of tax reform. In the realization of the tax reform, there was also German influence, but the actual transfer took place especially with the scientists who played a role in education reform. Neumark and accountant Ali Alaybek, who studied in Germany, have been active in tax reform. For example, the legislation on tax reform, which was completed in 1949 and entered into force in 1950, has brought to the agenda that a larger amount of taxpayers are interested in accounting issues. The effects on accounting of some of the provisions that came with this reform laid the foundations of today's accounting practices. In this study, based on the reports and studies published by Neumark, the way in which the Turkish public financial management and the state accounting system are constructed on a tax basis will be discussed in the context of public policy.

ÖS  
93

**Keywords:** Fritz Neumark, Reform, Accounting Systems, Institutional Transformation

**JEL Classification:** H10, M41, M49

### 1. GİRİŞ

1923'te Türkiye Cumhuriyeti'ne, Osmanlı İmparatorluğu'ndan yalnızca yıkık bir ülke miras kalmamış; Mustafa Kemal ve ekibi dağılmış bir kamu yönetimi ile eski bir hukuk sistemini de devralmıştı. Miras kalan bu sistem işlevsizliğinin yanı sıra, kurulmak istenen seküler sistemin ilkeleriyle de tamamen uyumsuzdu. Siyasi irade, ülkenin hızlı bir metamorfozdan geçmesi gerektiğini çok iyi biliyordu. Genç Cumhuriyetçiler idealizm ve coşkuyla doluydu. İdeallerine ulaşmadaki kısıtlamalar neredeyse sınırsızdı, ancak bunların elde edilmesi için araçlar gerçekten çok sınırlıydı. Yeni hükümetin gündeminde birçok acil sorun vardı. İlk olarak, yeniden yapılanma ve kalkınma konuları ele alındı (Andic ve Reisman 2007: 6). Bu amaçla 1923 yılında İzmir'de ekonomik kalkınmanın yollarını ve araçlarını tartışmak üzere İktisat Kongresi düzenlenmiştir. Kongre, hükümetin özel sektörün destekleyici politikalarını takip etmesi gerektiği fikrini aldı, çünkü bu sektör kalkınma için tek motor olarak görülüyordu. Ancak görünürde herhangi bir iyileşme olmadı ve 1929 dünya ekonomik krizi ekonomiyi zarar verdi. Karar vericilerin devlet kapitalizmine doğru hareket etmekten başka seçenekleri yoktu. Sovyet tarzı planlamanın etkilediği bir ölçüde, hükümet 1933-1937 dönemi için beş yıllık bir plan tasarladı ve uyguladı. Planın iki ana hedefi vardı: ithal ikamesi ve demir cevheri ve tekstil gibi temel sektörlerde devlet işletmelerinin oluşturulması. 1938-1942 yılları için tasarlanan ikinci bir beş yıllık plan hiçbir zaman tam olarak uygulanmadı çünkü Türkiye savaş ekonomisine yönelik çabalarını ilerletmek zorunda kaldı (Boratav 2006: 40-68).

Cumhuriyetin kurucu kadrosu, bir dizi reform taslağı ile dönüşümü ve iyileşmeyi hedeflerken, Almanya ise bir dizi profesörü, doktoru ve akademisyeni Yahudi oldukları ya da Yahudi bağları olduğu, sosyalist veya komünist oldukları, ya da sadece Nazizm'i kabul etmedikleri gerekçesi ile görevlerinden ve hatta ülkeden uzaklaştırmaktaydı. Neumark'ın tabiriyle 1933-34 yıllarında "Devlet Memuriyetinin Meslek Olarak İfasına Yeniden Dönüş Kanunu" adı verilen ancak temelinde devlet memuriyetini sarsan bu süreç, başlangıçta yasanın esnek anlamlı hükümleri uyarınca sonraları ise hiçbir yasal dayanak olmadan yaklaşık 1200 bilim insanı yükseköğrenim kurumlarından uzaklaştırıldı ve bunlardan 650'si göç etmeyi başardı (Neumark 2017: 15). Nazilerin bu eylemi Almanya için bir utanç olduğu kadar, Türkiye için bir fırsat penceresi oldu. Neumark'ın çıkarların uyumu olarak ifade ettiği bu süreç, nasyonel sosyalizm iktidarının olumsuz etkilerinin Türkiye'deki olumlu yansımaları olarak tanımlanabilir.

ÖS  
94

Kurucu kadronun ve özellikle de Atatürk'ün ülkenin ve yükseköğrenim kurumlarının modernizasyonuna gösterdiği büyük ilgi Cenevre Üniversitesi pedagoji profesörü Albert Malche ile kurulan iletişime atıfta bulunularak açıklanabilir. Malche, Hitler henüz iktidara gelmeden birkaç ay önce Atatürk tarafından Türk yükseköğrenim kurumlarının gereksinimlerini ve olanaklarını saptamak üzere görevlendirilmişti; okullarının mevcut durumlarını ve iyileştirme planlarını hazırlamış olarak dönemin Eğitim Bakanı Dr. Reşit Galip ve Atatürk'ün huzuruna çıktığında hem Türkiye'nin ihtiyaçlarını hem de bu ihtiyaçların nasıl karşılanacağını biliyordu (Neumark 2017: 15-17). Alman profesörlerle kapsamı tam belirlenmiş işe alım anlaşmaları yapma yetkisi alan Malche, 1 Ağustos 1933 tarihinde gerçekleştirilen bir reformla eski yüksek okul Darülfünunun ortadan kaldırılıp yerine İstanbul Üniversitesi'nin açılmasına öncülük etmiştir. Atatürk, Türkiye'yi modernize etmek için bu durumu bir "araç" olarak kullanabiliyordu. Alman hükümetinin de onayı ile, kendi disiplinlerinde en üst düzey katkılara sahip olan ve Almanya'yı terk etmek zorunda bırakılan seçkin bir Alman grubu, yeni Türk devletinin yasal ve yüksek öğrenim sistemleri dâhil olmak üzere tüm altyapısını dönüştürmeye davet edildi (Andic and Reisman 2007: 6).

1890 yılında Almanya'nın Hannover kentinde doğan Fritz Neumark da yukarıda bahsi geçen, Türkiye'ye iltica eden entelektüellerden biridir. Neumark 1 Eylül 1933'te Frankfurt Üniversitesi'nden kovulmuş ve aynı yılın 22 Eylül günü Frankfurt'tan ayrılmıştır. Neumark, émigré profesörlerinin ilk dalgası arasındaydı. Çok iyi derecede Türkçe öğrenen Neumark, iki yıl içinde Türkçe ders vermeye başladı. İstanbul Üniversitesi'ndeki çalışmalarını Türkçe, Almanca, İngilizce ve Fransızca olmak üzere 4 farklı dilde yayınladı. 1933 yılında Türkiye'ye gelen Neumark, 1951 yılına kadar Türkiye'de kalmış ve Türk vatandaşı olmuştur. 1952'de Frankfurt Üniversitesi tarafından yapılan teklif üzerine kamu maliyesi kürsü başkanlığı görevi için Türkiye'den ayrıldı. Onu diğerleri arasında bu çalışma için farklı kılan yan ise Neumark'ın kamu sektörünün modernleşmesine, Türkiye'de kamu mali yönetiminin ve devlet muhasebe sisteminin gelişmesine katkıda bulunan en önemli akademisyenlerden biri olmasıdır.

Türkiye'de yaşarken yazdığı en önemli yayınlar İktisat Politikasının Yeni İdeolojisi, İktisadi Düşünce Tarihinin ilk cildi olan iki ciltlik Genel İktisat Teorisi ve Gelir Vergisi, Modern Gelir Vergileri: Teori ve Politika ve Para ve Maliye Teorisine Katkılar'dır. 1939 yılında Türkiye'de, yurtdışında ve yurt dışında Türkçe, Fransızca, Almanca ve İngilizce dillerinde yayın yapan İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası'nı kurdu ve editörlüğünü yaptı. Bunların yanı sıra, Neumark ülkenin hemen her bölgesinde bir dizi konferans verdi. Amacı, genel olarak

nüfusun ve kamu personelinin bilgisini arttırmak ve bunları eğitmektir. Bu konferans gezileri, kendisine Türkiye'nin ekonomik yapısı hakkında bilgi edinme fırsatı sağlamıştır. Bu şekilde elde edilen bilgiler, çeşitli bakanlıklara sunduğu sıkça talep edilen raporlarda yer alan analizlerinde kullanılmıştır. 1949 tarihli Neumark Raporu olarak da bilinen bu rapordan en kapsamlı olanı ülkenin tarımsal ve endüstriyel sorunlarından, planlama ve devletçilik, kamu yönetimi, para politikası, vergilendirme gibi tüm alanlarına dair görüş sunan kapsamlı bir rapordur.

Fritz Neumark'ın muhasebe düşüncesinin çağdaş anlayış içerisinde gelişmesine çeşitli yönlerden katkıları olmuştur. Neumark'ın katkıları, Alman etkisinde kalınan üçüncü dönem içerisinde ifade etmek mümkündür. Üçüncü dönem 1947 ve 1960 yılları arasına rastlamaktadır ve bu dönemde en önemli gelişme olarak da vergi reformunun gerçekleşmesi gösterilebilmektedir. Vergi reformunun gerçekleşmesinde de yine Alman etkisi yaşanmış ancak gerçekleşen aktarımın özellikle eğitim reformunda rol oynayan bilim adamları ile birlikte olmuştur. Neumark ve Almanya'da öğrenim gören hesap uzmanı Ali Alaybek'in vergi reformunda aktif rolleri olmuştur. 1949 yılında tamamlanıp 1950 yılında yürürlüğe girmiş bulunan vergi reformuna ilişkin mevzuat eskisine kıyasla daha çok geniş bir mükellef kitlesinin muhasebe konuları ile yakından ilgilenmesini gündeme getirmiştir. Bu reform ile birlikte gelen bazı hükümlerin muhasebe üzerindeki etkileri günümüzdeki muhasebe uygulamalarının temelini atmıştır (Uçma 2012, 163-175).

Bu bağlamda çalışmada Neumark tarafından yayınlanan raporlar ve çalışmalar esas alınarak Türk kamu mali yönetiminin ve devlet muhasebe sisteminin vergi temelli nasıl inşa edildiği dönemin kamu politikaları bağlamında ele alınacaktır. Literatürde, Türk kamu mali yönetim sisteminin temellerinin atıldığı 1930'lu yılları, sistemin kurucu unsurlarını ve temel aktörlerini birlikte ele alarak eleştirel bağlamda kurumsal teori perspektifinden inceleyen çalışmalar son derece kısıtlıdır. Bu kapsamda çalışma ile ilk olarak böyle bir boşluk doldurulacak, ikinci olarak da sistemin oluşturulma sürecindeki Alman ekolünün etkisi kurumsal teori retoriği üzerinden sunulacaktır. Çalışmanın yöntemi birincil ve ikincil kaynaklar üzerinden yapılacak bir literatür taraması oluşturmaktadır. Elde edilen veriler ve bilgiler eleştirel bir bakış açısıyla karşılaştırmalı tarihsel yöntem ile analiz edilecektir.

## **2. TEORİK ÇERÇEVE: TÜRKİYE'DE KAMU MALİ YÖNETİMİNİN VE DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİ KURUMSAL TEORİ İLE YENİDEN OKUMAK**

Kamu mali yönetim sisteminin oluşumu ve devlet muhasebe sisteminin gelişimi birbirinden ayrı düşünülmemesi ve açıklanmaması gereken iki temel alandır. Temel kamu politika alanlarından en önemlilerini oluşturan bu iki alanın gömülü oldukları çevresel şartlardan en üst düzeyde etkilendikleri literatürde sıklıkla dile getirilmektedir (Uçma 2012, 151-153). Meyer'e göre (1994'den aktaran Koç ve Kıray, 2012) birçok kurum, geniş bir çevre içinde yer almaktadır ve bu kurumlar çevresel değişimler aracılığıyla yaratılıp değiştirilmelerinin yanı sıra, örgütsel yaşamın her boyutunda da belirgin olarak çevresel güçler tarafından etki altına alınmıştır. Scott'ın (2003, 133-134) benzer şekildeki "maddi kaynaklara ilişkin çevre" ve "kurumsal çevre" şeklindeki kavramlaştırması üzerinden, adı ne olursa olsun çevrenin örgütler üzerindeki etkilerinin, kolaylıkla bir kenara bırakılmayacak derecede belirgin, şiddetli ve süregelen olduğu sonucuna varılabilir. Kurumsal yapılar ölçeğinde bir bütünleşmeden ve benzeşmeden yola çıkan

kurumsal teori; sadece teşkilatları ve örgütleri ele almaz. Bu doğrultuda oluşturulan normlar, prensipler, değerler ve tüzükler de öne çıkabilir (Açıkmeşe 2004).

Bu genel çerçeve ile tanımlandığında kurumsal teorinin 3 farklı yaklaşımla ele alındığından bahsetmek mümkündür. Rasyonel Tercih Kurumsalcılığı ya da Rasyonel Tercihli Kurumsalcılık olarak ortaya çıkan ilk yaklaşım, Amerikan kongre kurumlarının işlevselliğinin nasıl arttırılabileceği çalışmaları ile 1980'lerin sonunda literatüre girmiştir (Afşar 2017). Bu yaklaşıma göre kamu yönetimindeki ya da kamu kurumlarındaki temel dönüşümlerin sebeplerini fayda-maliyet analizinde bulmak mümkündür. Bu analizi yaparken asil-vekil kuramı üzerinden de bir çıkarım yapan Rasyonel Tercih Kurumsalcılığı devletleri asil oluşturdukları politika ve siyasetleri da birer vekil olarak tanımlamıştır. Buna göre politikalar devletlerin faydalarını maksimize etmek için oluşturdukları birer vekil (ajan) olarak tanımlanabilir. Rasyonel Tercih Kurumsalcılığı bu bağlamda devletlerin ya da politika yapıcıların rasyonel tercihleri dolayısıyla bencil davrandıklarını ve oluşturdukları her bir kurum, normu ya da politikayı faydalarını maksimize etme çabasıyla geliştirdiklerini, ortaya çıkan siyasetlerin de bu devletleri ya da yasa yapıcıları nasıl sınırlandırdığını inceler (Thoenig 2003).

İlk kez 1989'da Colorado'daki bir toplantıda kullanılan Tarihsel Kurumsalcılık yaklaşımı 1992 yılında Steinmo vd. tarafından yazılan Structuring Politics: Historical Institutionalism in Comparative Analysis başlıklı makale ile sosyal bilimler literatüründe de görünür olmuştur (Steinmo 2008). Hall ve Taylor'a göre (1996) Tarihsel Kurumsalcılık 3 temel tez üzerinden şekillenmiştir: (1) Kurumlar ve bireysel davranışlar arasındaki ilişki daha geniş bir kavramsallaştırmayı gerektirmektedir. (2) Kurumların oluşumu ve güç asimetrisindeki ilişki belirleyicidir. (3) Yol bağımlılığı (path dependency) ve öngörülemez sonuçlar kurumsal gelişmede belirleyicidir. Tarihsel Kurumsalcılara göre politika yapımında etkin rol üstlenen aktörler dönüşümün sonuçları hakkında yetkin bir öngörüye sahip olamadıkları ve katlanamayacakları bir maliyetin altına girmek istemeyecekleri için yol bağımlılığını yani tarihsel belirleyicilikten kopmamayı tercih ederler.

Sosyolojik Kurumsalcılık yukarıda kısaca tanımlanan iki yaklaşımdan farklı olarak resmi norm ve kurumların yanı sıra semboller, bilişsel anlamlar ve ahlaki değerlerin öne çıkarılması gerekliliğini vurgular (Hall ve Taylor, 1996). Kurumsal teorideki dönüşümün başlangıcı olarak kabul edilen Sosyolojik Kurumsalcılık normların ya da siyasetlerin ortaya çıkışı ve uygulanış süreçlerinde faydayı arttırmanın çok da ötesinde sosyal yapısal etkilerin yattığını ifade ederler. Yani bir politika değişikliğinin başından sonuna kadar sadece fayda maliyet analizi ya da asil-vekil arasındaki ilişkinin sürengeliği ile incelenmesi yeterli olmayacaktır. Sosyolojik Kurumsalcılıkta politikaların niteliği ve içeriği aktörlerin ve bütüncül olarak toplumun normlarını, kurallarını ve kimliğini yansıtır (Afşar 2017).

Bu yaklaşımın dar anlamda politika yapım sürecinin geniş anlamda ise kamu yönetiminin anlaşılmasına dair yaptığı en önemli destek popülasyon ekolojisi ve izomorfizm (eşbiçimlilik) kavramları ile olmuştur. Popülasyon ekolojisi kamu sektörünü doğal ve sosyal bir çevre içinde yaşayan ve çeşitli kurumların hem hizmet alan hem de hizmet veren olarak iç içe geçtiği bir ortam olarak tanımlar (Güneş 2012, 106-107). Güneş'e göre (2012, 107-108) kamu yönetiminin içinde yer aldığı sosyal ve doğal çevre birbirini tamamlamakta ve popülasyon ekolojisi de kamu kurumlarında zamanla meydana gelen değişikliklerin, sosyal, ekonomik ve siyasi

koşullara nasıl bağlı olduğunu açıklamaya çalışmaktadır. İzomorfizmi örgütlerin aynı yapılara ve uygulamalara uyum sağlama eğilimlerini oluşturan süreç olarak tanımlayan DiMaggio ve Powell, izomorfizm ya da benzeşme kavramının homojenleşme sürecini en iyi ifade eden kavram olduğunu vurgularlar. Benzeşme süreci aynı çevre şartlarına sahip olan bir grup içerisindeki kurumun ya da normların diğerlerine benzeme süreci olarak ifade edilmektedir. Bu durumdan örgütlerin içerisinde buldukları çevrenin karakteristiklerine göre kendilerini değiştirmeleri anlaşılmaktadır. Dolayısıyla kavramın ampirik odağı kurumsal yapıların kendileridir ve sonuca odaklanan bir süreci ifade etmektedir (Aldemir vd. 2017, 137).

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda Türkiye’de gerçekleşen iktisadi ve idari pek çok dönüşümü kurumsalcılık teorisi üzerinden açıklayabilmek mümkündür. Bu çalışma ile özellikle üzerinde durulan nokta ise Türk kamu mali yönetiminin ve devlet muhasebe sisteminin inşasında rasyonel tercih kurumsalcılığı gibi “faydayı maksimize etme” ya da tarihsel kurumsalcılık gibi “yol bağımlılığı” metaforlarının aksine sosyolojik kurumsalcılığın daha görünür olduğudur. Modern Türkiye devletinin inşasıyla başlayan dönemde sürece dâhil olan hemen her aktörün ve bütüncül olarak toplumun normalarının da yaşatıldığını söylemek olasıdır. Çalışmanın giriş bölümünde de belirtildiği gibi özellikle çok partili hayata geçişin ve II. Dünya Savaşı’nın etkilerinin sürdüğü 1947-1960 yılları arası dönem kamu politikalarının oluşturulmasında sosyolojik kurumsalcılığın etkilerinin ön plana çıktığı dönemdir.

Türkiye’de cumhuriyetin ilan edilmesiyle birlikte Aşar ve Temettü vergileri kaldırılmış, kazanç vergisi uygulaması sistemine geçilmiştir. Buyruk (2012) bu durumu tıkanma noktasına gelmiş bir vergi sisteminin tıkanması ve modern bir çevreye oturması olarak tanımlamaktadır. Her ne kadar kamu politikasında reform yada dönüşüm gerekliliği yaşayan ülkelerin çoğunluğu bu tıkanma noktasına erişse de Türkiye’de süreç aktörlerin çeşitliliği ve talepleri noktasında ayrıksılık göstermektedir. Taş (1995, 367) aktörlerin artan rollerini tek parti rejiminden çok partili parlamenter demokratik rejime geçişe bağlarken, geniş halk kitlelerinin seçim mekanizmasıyla kamu politikalarının oluşturulmasında belirleyici bir faktör olmalarının da altını çizmektedir. Ayrıca reform sürecinde oluşturulan bilirkişi komisyonunda yer alan ve tek yabancı üye olan F. Neumark’da değişen siyasi süreç içinde yükümlü kitlesinin dönüşümünün vergi kanunlarında da değişikliği gerekli kıldığını vurgulamaktadır. Komisyonun diğer üyelerinden müşavir hesap uzmanları Rasim Soydar ve Ali Alaybek ise Alman vergi sistemine benzer bir değişikliğin toplumun sosyal gereksinimlerine uygun bir dönüşüm olacağını komisyonda dile getirmişlerdir. Neumark ile birlikte Soydar ve Alaybek’in 1949 Vergi Reformu ve mali sistemin dönüşümü ile ilgili öne çıkardıkları en önemli husus vasıtalı vergilere dayanan Türk vergi sisteminin sosyal bakımdan geri olması ve dönüşen toplumsal ihtiyaçlara ve sosyolojik yapıya cevap verememesiydi (Neumark 1946).

Bundan hareketle komisyonun 1949 Vergi Reformunun gerekliliğine dair 1945 yılında oluşturdukları rapor özetle şu bulguları içeriyordu:

*“.....mevcut kazanç vergisinin modern bir gelir vergisi gibi bilimsel temellerinin olmadığı, ticari kazanç vergisi, muamele vergisi, kira vergisi, patent vergisine benzer çeşitli düzenlemeleri içerdiği ayrıca memur ve işçi sınıfı üzerinde ağır etkisi olan umumi irat vergisini barındırdığı, zamanla konulan buhran, muvazene ve hava kuvvetlerine yardım vergileri gibi birçok vergi eklendiği ayrıca kazanç*

*vergisi sisteminin vergi kaçırmaya son derece müsait olduğu belirtilmiştir. Mevcut sistemdeki daha birçok aksaklığa ayrıntısı ile girilen raporda kazanç vergisi rejimini terk etmenin siyasi, mali ve sosyal açılardan olumlu neticeler vereceğini belirtmişlerdir. Prof. Dr. F.Neumark'ın da taraftar olduğu gelir vergisi tasarısının önemli noktalarından birisi de “esnaf muafıflığı” ile “küçük zirai kazançlar istisnası”nın bulunmasıdır. Esnaf muafıflığından yararlanacak kimselerin işletme vergisine tabi olacağı belirtilmiştir. Toplumun büyük bir çoğunluğunu oluşturan esnaf ve düşük zirai kazançları olan köylü kesimi bu tasarı da gelir vergisi kapsamı dışında tutulmuştur” (Şahin 2016: 4).*

### 3. TÜRKİYE'DE KAMU MALİ YÖNETİMİNİN VE DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİN GELİŞİMİ

ÖS  
98

Kamu mali yönetimi, kalkınma plânları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolünü düzenlemektedir. Kamu Mali Yönetimi, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır (<http://www.idarehukuku.net>).

Devlet muhasebesi ve ticari muhasebe tarihsel süreçte devletlerin iktisadi, siyasi alanda göstermiş oldukları gelişmelerle paralel olarak gelişmiş ve değişmiştir. Devletlerin örgütlenme yapılarında ortaya çıkan değişiklikler beraberinde devlet yönetiminde de bazı farklılaşmalar meydana getirmiştir. Bu nedenle, kamu yönetimlerinin en önemli yönetim aracı olan devlet muhasebesinde çok önemli değişiklikler ve reformlar yaşanmıştır (Öz 2007: 6).

Devletin amacı toplumun ihtiyaçlarını karşılamak ve refahını sağlamak olduğu için muhasebeye olan ihtiyacı özel işletmelerin muhasebeye olan ihtiyaçlarından çok daha fazladır. Bu nedenle, devlet çeşitli kaynaklardan elde etmiş olduğu gelirleri en yararlı bir şekilde harcamak ve bunlar hakkında belirli bilgileri sunmak durumundadır (Yıldırım ve Çetinkaya 2006, 22).

Devlet muhasebesinin şu özellikleri taşıması beklenir (Akçay 2017, 164):

- Karar vermede doğru bilgiyi sağlaması,
- Kamu hesapları kapsamında bütçe gelir ve harcamalarına ilişkin belge sisteminin oluşturulması,
- Hizmet maliyetlerinin belirlenmesi,
- Uygulama sonuçları ve performans verilerinin sunumu,
- Yıl içinde gelir ve harcamaların kontrolünü ve gelecek yıla ilişkin değerlendirme imkânını sağlaması,

□ Kamuoyuna devletin mali durumunun anlaşılabilir bir şekilde belli periyotlarla rapor edilmesidir.

Bu özelliklerden anlaşılacağı üzere devlet muhasebesi ekonomik planlama, bütçeleme, sorumluluğu belirleme ve faaliyetlerin değerlendirilmesini kolaylaştırma fonksiyonlarına da sahiptir.

### **3.1. Devlet Muhasebe Sistemleri**

Devlet muhasebesi sistemlerinin tarihsel süreç boyunca gösterdiği gelişim genel olarak muhasebe sistemlerinin gelişimiyle paralellik göstermektedir. Gerek ticari faaliyetlerin, gerekse de devletin yürüttüğü faaliyetlerin izlenerek kayıt altına alınmasında kullanılan muhasebe sistemleri muhasebe tarihinin belirli dönemlerinde ihtiyaçlara cevap veremez hale gelmişler ve her defasında yeni bir muhasebe sistemi geliştirilmiştir. Devlet muhasebesinin tarihsel gelişim süreci içerisinde ortaya çıkan başlıca sistemler şunlardır;

- Eski Kameral Muhasebe Sistemi,
- Yeni Kameral Muhasebe Sistemi,
- Schneider Muhasebe Sistemi,
- Constante Muhasebe Sistemi
- Logismografi Muhasebe Sistemi

Kameral muhasebe sistemi ile Schneider muhasebe sistemi klasik görüş çerçevesinde; Constante ve Logismografi muhasebe sistemi ise çağdaş görüş çerçevesinde şekillenmiştir.

Kameral Muhasebe Sistemi; ilk defa 1768 yılında Avusturya'da uygulanan Kameral muhasebe sistemi, bütçede yer alan gelir-gider tatminleri ile bütçe uygulama sonuçlarının özel cetvel ve sütunlarda gösterilmesinden ibaret olan bir sistemdir. Bu sistemde yalnızca nakit akımlarını izlemek mümkündür. Devletin alacak ve borçları ile malvarlığı hareketleri sistemin kapsamı dışında bırakılmıştır.

Kameral muhasebe sistemini tarihsel gelişim açısından Eski (basit) kameral muhasebe sistemi ve Yeni kameral muhasebe sistemi olarak iki bölümde incelenmektedir (Karaarslan 2005, 9).

#### **Eski Kameral Muhasebe Sistemi**

İlk kez 18. yüzyılın ortalarında Avusturya'da uygulanan Eski Kameral muhasebe sistemi kasa muhasebesidir. Ancak, gelir ve giderlerin tahakkukları gösterilmediği için bu hesapların kalanları bilinmemektedir. Ayrıca her iki muhasebe defterinin de veznedar tarafından tutulmasından dolayı hesaplar etkili bir biçimde denetlenemez (Karaarslan 2006, 3).

#### **Yeni Kameral Muhasebe Sistemi**

Bu sistem, eski Kameral muhasebe sisteminin sakıncalarını ortadan kaldırmak amacıyla geliştirilmiştir. Bu sistemde, eski Kameral sistemin aksine, gelir ve gider tahakkuklarını izlemek ve kayıt altına almak mümkün hale getirilmiştir. Dolayısıyla, sistemin en önemli



yeniliği, işlemlerin tahakkukunu da sisteme dâhil ederek muhasebeye önemli yenilikler getirmiş olmasıdır (Karaarslan 2005, 10).

### **Schneider Muhasebe Sistemi**

Schneider muhasebe sistemi, kameral muhasebe sisteminden daha üstün bir muhasebe sistemidir. Bu sistemde yalnızca nakit hareketleri ve bütçe işlemlerinin kaydı yapılmamakta aynı zamanda mahsup işlemleri ve bütçe dışı alacak ve borç hesaplarının da kaydı yapılmaktadır. Yevmiye defteri ve defter-i Kebir ilk kez bu sistemde tutulmaktadır. Bu sistemde muhasebe kayıtları çift yönlü (muzaaf) kayıt yöntemine göre kaydedilmektedir. Schneider muhasebe sisteminde kasa defteri bulunmamakta ancak gelir-gider ayrıntı defteri, yevmiye defteri ve defter-i kebir olmak üzere üç ayrı defter kullanılmaktadır.

ös  
100

Nakit işlemlerinin yanında mahsup işlemi ile bütçe dışı borç ve alacak hesaplarına da yer vermesi bu sistemin en önemli faydasıdır. Ayrıca sistem, kar-zarar hesaplarının da çıkarılması suretiyle bilanço düzenlenmesine olanak vermektedir (Karaarslan 2006, 4).

### **Constante Muhasebe Sistemi**

Constante muhasebe sistemi, gelir ve giderlerin hem tahakkuklarını hem de tahsil ve ödemelerini gösteren çift yanlı bir kayıt sistemidir (Gökçen 2003, 27).

Sistem, bütçede yer alan gelir ve giderleri tahakkuk aşamasında kayıt etme ilkesine göre kurulmuştur. Bütün işlemler çift taraflı kayıt yöntemine göre kayıt edilmektedir. Constante muhasebe sistemi, yevmiyedeki diğer hesaplar aracılığı ile devlet malvarlığındaki artış ve azalışları verdiği gibi, mali yılın sonunda kar-zarar durumlarını da göstermektedir (Karaarslan 2005, 12).

### **Logismografi Muhasebe Sistemi**

Devletin bir tüzel kişilik gibi bir malvarlığına sahip olduğu anlayışının hâkim olduğu bu muhasebe sisteminde ticari muhasebede olduğu gibi işletme ve sonuç hesapları kullanılmaktadır.

Logismografi muhasebe sisteminde de Constante muhasebe sisteminde olduğu gibi bütçe hesapları ve malvarlığı hesapları bir arada kullanılmaktadır. Bu sistemde devlet malvarlığının bir sahibi, bir de malvarlığının idarecisi olduğu anlayışından hareketle, mal sahibi (devlet) hesabı ile görevli (devlet memurları) hesabı olmak üzere iki hesap tutulur (Karaarslan 2005, 12).

Logismografi muhasebe sisteminde; muhasebe şeması (hesap planı), müsvedde defteri, yevmiye defteri ve defter-i kebir olmak üzere 4 defter kullanılmaktadır.

## **3.2. Devlet Muhasebesi Yaklaşımları**

Devlet muhasebesi, önceden devletin çalışma alanının sınırlılığı nedeniyle yalnızca bütçede mevcut olan gelir, giderleri izlemiş, devletin mal varlığı borç ve alacakları kapsam dışında bırakılmıştır. Zamanla devlet faaliyetlerinin çeşitlenmesi ve faaliyet alanının genişlemesi sonucunda devlet muhasebesi görevini tam olarak yerine getiremez duruma gelmiştir. Devlet muhasebesi yalnızca devletin bütçesini takip eden durumdan çıkıp devletin borçlanmasıyla meydana gelen konumu, taşınır, taşınmaz varlıklarında, malvarlığında ortaya çıkan değişiklikleri takip eden bir pozisyona dönüşmüştür (Demirci 2015, 38).

### **Klasik Devlet Muhasebesi Yaklaşımı**

Klasik yaklaşımda, devlet muhasebesinin amacı, devlet gelir ve giderlerinin bütçeye uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin izlenmesi, kayıt altına alınması ve kontrolünün sağlanmasıdır. Bu nedenle, klasik devlet muhasebesi yaklaşımını “bütçe muhasebesi” olarak değerlendirmek mümkündür. Klasik devlet muhasebesi yaklaşımında sadece devletin gelir ve giderleri izlenmekte, devletin borç ve alacakları ile sahip olduğu maddi ve maddi olmayan malvarlığı kapsam dışında tutulmuştur.

### **Modern Devlet Muhasebesi Yaklaşımı**

Modern yaklaşım gereğince devlet muhasebesi, devletin gider ve gelirlerinin yanı sıra devlete ait alacaklar ve borçlar, sahip olduğu varlıkları da muhasebe kayıtlarına almaktadır.

### **3.3. Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemleri**

Muhasebe sistemleri uzun yıllar, bütçelerle verilen ödenekleri, bunlardan yapılan harcamaları, harcamaların finansmanı için toplanan gelirleri ve ihtiyaç duyulan diğer bazı bilgileri kapsayan, esas olarak da gelirlerin tahsil edildiğinde, harcamaların ödendiğinde kaydı anlamına gelen, nakit esasına göre tutulmuştur. Devlet muhasebesinin başlangıç noktası, nakit esasına dayalı muhasebe sistemidir. Devlet muhasebesinin diğer ucunda, maddi duran varlıklar dâhil, doğan ve ilerde gerçekleşecek her türlü mali işlemin kaydedilmesi anlamına gelen tam tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulaması yer almaktadır. Nakit esas ve tahakkuk esas arasında, uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebesi ile uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi yer almaktadır (Kararasan 2006, 4).

**Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi:** Bu sistem nakit giriş ve çıkışlarından dolayı ortaya çıkan işlemleri kayıt altına almaktadır. Parasal işlemler, vakalar, nakden tahsil edildiğinde ya da ödendiğinde muhasebe kayıtlarına alınmaktadır. Bu sistem yapılan işlemlerden elde edilen hizmet ve yararların hangi zamanda meydana geldiğine bakmaksızın bütçe gider ve gelirlerini, mali raporları, nakit çıkış ve girişlerini muhasebeleştirir (Dişli vd. 2007, 16).

Nakit esaslı muhasebe sistemi, kapsadığı işlemlerin basit olması nedeniyle, anlaşılması ve yönetilmesi kolay bir muhasebe sistemidir.

**Taahhüt Esaslı Devlet Muhasebesi:** Taahhüt esasına göre, mali işlemler hesaplara taahhüde girişildiğinde kaydedilmektedir. Taahhüt esas siparişleri verilmiş olan mal ve hizmetlere tahsis edilmiş ödenekleri göstermektedir. Böylece taahhütlerin kaydı suretiyle ödenekleri aşan harcamalardan kaçınılmış olunur. Sistem, harcama prosedürünün en başında bir taahhüde girişilirken, bütçe ödeneklerinin kullanılması (veya bloke edilmesi) ve böylelikle ödenek üstü harcamanın daha taahhüt aşamasında engellenmesi şeklinde çalışmaktadır (Devlet Planlama Teşkilatı, VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu 2000, 71).

**Uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebesi:** Genel olarak nakit esaslı muhasebe sisteminin muhasebeleştirme ve raporlama ilkelerine sahip olan uyarlanmış nakit esasına dayalı kayıt yönteminde, mali işlem ve olaylar yalnızca tahsilatların ve ödemelerin gerçekleştiği zamanlarda muhasebeleştirilir. Yine bu sistemde de, tıpkı nakit esaslı muhasebe sisteminde olduğu gibi,

devletin malvarlığı, alacak ve borçları ve girişilen taahhütler muhasebe dışı bırakılmakta ve raporlanmamaktadır (Öz 2007, 30).

Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi: Uyarlanmış tahakkuk esasında işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, bir ekonomik değer yaratıldığında, değişime uğradığında, mübadeleye konu edildiğinde, devredildiğinde veya yok olduğunda kaydedilmektedir. Uyarlanmış tahakkuk esasının tam tahakkuk esasından en önemli farkı, arsa, arazi, bina, taşıtlar, demirbaşlar, ormanlar, anıtlar gibi maddi duran varlıklara ilişkin işlemlerin muhasebe sistemine dâhil edilmemesi ve raporlanmamasıdır (Karaaslan 2005, 15).

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi: Tahakkuk esasına dayalı kayıt yönteminde hadiseler ve işlemler nakit akımlarının hangi zamanda olduğuna bakılmaksızın meydana geldiklerinde kayıt altına alınmaktadır. Mali yıl boyunca tahakkuk eden gelir, giderler ortaya çıktıkları yılın raporlarında, hesaplarında gösterilmektedir. Bu nedenle de her yılın mali raporları söz konusu faaliyet dönemiyle ilgili mali işlemleri tümüyle aktarmaktadır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin asıl hedefi bir mali yıl süresince ortaya çıkan giderler ve yine aynı mali yıl içinde elde edilen gelirlerin karşılaştırılması, mevcut bulunan kaynakların ve yapılması gereken yükümlülüklerin dönem sonunda kontrol edilmesidir (Demirci 2015, 48).

Devlet muhasebesi uygulamaları ülkelerin mali, ekonomik ve sosyal yapılarına göre iki ana sistemin ortasındaki uygulamalarla sürdürülmektedir. Ancak günümüz itibariyle iki kayıt yönteminden tam tahakkuk esasına göre devlet muhasebesi hesaplarının kayıt altına alınmasına son yıllarda daha fazla önem verildiği görülmektedir. Devlet muhasebe sistemleri ve kayıt yöntemleri incelendikten sonra Türkiye’de devlet muhasebesinin ve vergi sisteminin gelişim sürecine değinmek yerinde olacaktır. Türkiye’de devlet muhasebe sisteminin 1926 yılından itibaren özellikle Almanların etkisi altında kaldığı görülmektedir. 1926 yılında yürürlüğe giren 856 sayılı Ticaret Kanunu, Alman Ticaret Kanunu esas alınarak hazırlanmıştır. Bu Kanun’la birlikte, işletmelerle ilgili bilanço ve kar zarar hesaplarının düzenlenmesi gibi konulara önemli esaslar getirilmiş, hesapların tutuluş şekli ve karın hesaplanması ile ilgili usuller oluşturulmuştur. 856 sayılı Ticaret Kanunu, tutulması zorunlu olan defterlerin belirlenmiş olması açısından önemlidir (Öz ve Çevikcan 2010, 116). Yukarıda da bahsedildiği üzere Hitler yönetiminden kaçarak Türkiye’ye göç eden Yahudi asıllı Alman bilim insanlarının muhasebe eğitimindeki etkisi vergi reformunda da görülmüştür. Özellikle Prof. Firtz Neumark ve Almanya’da öğrenim gören Hesap Uzmanı Ali Alaybek’in vergi reformunda aktif rolleri olmuş, Almanya tipi bir vergi düzeni getirilmiştir (Uçma 2012, 165).

Bu kanunun muhasebe ile ilgili hükümleri çift taraflı kayıt sisteminin kullanılmasına yönelik olmuştur. Kanunda belirtilen defterler, mevcut ve muvazene defteri (envanter defteri), yevmiye defteri (günlük defter), kopya defteri (yazışmaların kopya edildiği defter) olarak sıralanmış, tüccarların bu defterleri tutmak ve tasdik ettirmek mecburiyetinde oldukları belirtilmiştir (Güvemli ve diğerleri 2013, 27-28). Söz konusu yıllarda özel işletmelerin bulunmaması nedeniyle yapılan düzenlemeler ve muhasebe uygulamaları özel sektörden çok devlet kurumlarını etkilemiştir. Ticaret kanununun muhasebe ile ilgili eksiklikleri daha sonra düzenlenmeye başlanan vergi yasaları ile giderilmeye çalışılmıştır. 1926-1950 yılları arasında vergi kanunları ile ilgili yapılan düzenlemeler; Muamele Vergisi Yasası ile Kazanç Vergisi Yasası’dır.

Muamele Vergisi ve Kazanç Vergisi muhasebe düzenine önem veren, devletin muhasebe kayıtlarına dayalı olmasını sağlayan vergilerdir. Söz konusu vergiler ile beyan düzenine geçilmiş olması, Türkiye’de muhasebe uygulamalarında dönüm noktası olmuştur. Bununla beraber, verilen beyannamelerinin doğruluğunun tartışılır hale gelmesiyle devletin, beyanın doğruluğu konusundaki denetim gereksinimini ortaya çıkartmıştır. Bu gereksinim sonucunda 1936 yılında 2996 sayılı Maliye Vekâleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun ile varidat (gelir) kontrolörleri oluşturulmuştur. Bu kontrolörler zamanla genişleyerek hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri şeklinde isimler almıştır. Muhasebe düzeni ile ilgili olarak belgeler, defter kayıtları, sağlama ve finansal tabloların oluşturulmaya başlanması kazanç vergisiyle olmaya başlamıştır (Güvemli 2001, 147).

1930’lu yıllarda İstanbul Defterdarlığı bünyesinde iki ayrı denetim biriminin kurulduğu bilinmektedir. Bunlardan birisi başında Rasim Saydar’ın bulunduğu Kazanç Vergisi Beyanname Tetkik Bürosu’dur. Diğeri de Türk kamu mali denetiminin kurucularından ve ünlü maliyeci Ali Alaybek’in başında bulunduğu Muamele Vergisi Beyanname Tetkik Bürosu’dur. Saydar ve Alaybek, 1940’lı yıllarda devletin vergi denetim kurumu olan Hesap Uzmanları Kurulu’nu oluşturmuşlardır (Güvemli ve diğerleri 2013, 33).

Bu dönemde muhasebe ile ilgili yapılan düzenlemeler, işletmelerin ihtiyacından daha çok devletin beyan usulüne geçmiş olması nedeniyle devletin vergi toplamak amacıyla gereksinim duyduğu bilgileri toplayabilmek içindir. Buradan da anlaşılacağı üzere, Osmanlı’dan gelen muhasebe uygulamalarındaki vergi temelli düşünce Cumhuriyet’in ilk döneminde de devam etmiştir. Bu dönemde, özel sektördeki kuruluşlar ile iktisadi gelişmenin sağlanması çabaları 1923-1932 yılları arasında denenmiş, ancak 1929 Ekonomik Buhranı nedeniyle başarı sağlanamamıştır. Bunun üzerine 1932 yılından sonra devletçilik anlayışı benimsenerek iktisadi gelişmenin hızlandırılması planlanmıştır. 1950’ye kadar devletçilik anlayışı başarılı bir şekilde uygulanmıştır (Altıparmak 2002, 37).

Cumhuriyet’in ilanından sonra Ticaret Kanunu’nun yenilenmesi ve çağdaş vergicilik anlayışına uygun vergi kanunlarının yürürlüğe konulması sonucunda, muhasebe kayıtlarından ve mali tablolardaki karlar üzerinden beyan usulüyle vergi alınması, muhasebe ve denetimde çok şeyi değiştirmeye başlamıştır. Sonuç olarak, Türk muhasebe sisteminin devlet muhasebesinden doğması ve vergi sistemindeki gelişmelere paralel olarak gelişmesi nedeniyle muhasebe sisteminin gelişim sürecinde verginin olumlu yönde etkisi olduğu söylenebilir.

Kamu mali yönetimi ve devlet muhasebesindeki tüm bu gelişmelere bakıldığında Kurumsal teorideki dönüşümün başlangıcı olarak kabul edilen Sosyolojik Kurumsalcılık normlarının etkisi görülmektedir.

#### 4. SONUÇ

Toplumsal ihtiyaçların artması, kamu hizmetlerinin nitelik ve nicelik itibariyle sürekli artarak çeşitlilik göstermesi, küreselleşmenin etkisi ve teknolojik ilerlemeler gibi nedenlerden dolayı kamu yönetim sisteminde köklü bir yeniden yapılanmaya gidilmesini zorunlu kılmıştır. Kamu yönetim sisteminin yeniden yapılandırılması çalışmaları ile birlikte yürütülen devlet

muhasbesi sisteminin iyileştirilmesi süreci, kamu mali yönetiminde etkinlik ve verimliliğin artırılması aynı zamanda daha kaliteli kamu hizmetleri üretilmesi noktasında büyük bir önem taşımaktadır. Devlet muhasbesi; devletin mali nitelikli ve para ile ifade edilebilen olaylarının kaydedilmesi, kaydedilen bilgilerin analiz edilmesi ve yorumlanmasına ilişkin faaliyetlerin tümünü kapsadığı için, mali yönetim ve kontrol aracı olarak milli ekonominin planlanması ve yönetimi açısından oldukça önemlidir.

1930'lu yıllarda Alman hükümetinin de onayı ile kendi disiplinlerinde uzman ve Almanya'yı terk etmek zorunda kalan bir Alman grubu, yeni Türk devletinin yasal ve yüksek öğrenim sistemleri dâhil olmak üzere tüm altyapısını dönüştürmeye davet edilmiştir. Fritz Neumark da bu grupta yer alan ve kamu sektörünün modernleşmesine, Türkiye'de kamu mali yönetiminin ve devlet muhasebe sisteminin gelişmesine katkıda bulunan en önemli akademisyenlerden birisidir. Fritz Neumark'ın muhasebe düşüncesinin çağdaş anlayış içerisinde gelişmesine çeşitli yönlerden katkıları olmuştur. Neumark'ın katkıları, Alman etkisinde kalınan üçüncü dönem içerisinde ifade etmek mümkündür. Üçüncü dönem 1947 ve 1960 yılları arasına rastlamaktadır ve bu dönemde en önemli gelişme olarak da vergi reformunun gerçekleşmesi gösterilebilmektedir. Bu bağlamda çalışmada Neumark tarafından yayınlanan raporlar ve çalışmalar esas alınarak Türk kamu mali yönetiminin ve devlet muhasebe sisteminin vergi temelli nasıl inşa edildiği dönemin kamu politikaları bağlamında ele almıştır.

Cumhuriyet'in ilanı, savaş sonrası yaşanan iktisadi sıkıntılar, reformist uygulamalar, iktisadi politikalar ve sanayileşme çabaları ile yaşanan belirsizlik ortamının etkilerini Fransız, Alman ve Amerikan sistemleri ile aşmaya çalışan Türkiye'de yapılan düzenlemelerde devletin aktif olarak yer alması sürecin temelinde zorlayıcı izomorfizmin yer aldığını göstermektedir (Uçma 2012, 173).

Sosyolojik Kurumsalcılıkta politikaların niteliği ve içeriği aktörlerin ve bütüncül olarak toplumun normlarını, kurallarını ve kimliğini yansıttığı için politika oluşturma sürecinde izomorfizm kavramı ön plana çıkmaktadır. Türkiye'de gerçekleşen iktisadi ve idari pek çok dönüşümde de kurumsalcılık teorisi etkilidir. Kurumsal izomorfizm, bir örgütün kurumsal bir pratiğinin diğer örgütler ile uyumunu ifade etmektedir.

Çalışmada, muhasebe bilim dalında yaşanan uluslararası gelişmeler ve standartlaşma yani homojenleşme sürecini en iyi ifade eden kavramın izomorfizm olduğu düşünüldüğünde, muhasebenin ulusal anlamda kurumsallaşmasını sağlayan tüm dinamiklerin, içinde bulunulan dönemin ekonomik, politik ve sosyal süreçlerinin kurumsallaşma sürecine nasıl doğrudan katkı sağladığı açıklanmaktadır.

## KAYNAKÇA

- Açıkmeye, S. A. 2004. "Uluslararası İlişkiler Teorileri Işığında Avrupa Bütünleşmesi", *Uluslararası İlişkiler*, 1 (1), 1-32.
- Afşar, Ö. A. 2017. "Rasyonel Kurumsalcılık ve Sosyolojik Kurumsalcılık Açısından Avrupalılaştırma Yaklaşımı", *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 17, 65-84.

Akçay, S. 2017. “Kamu Mali Yönetiminde Devlet Muhasebesinin Rolünün Etkinleştirilmesi Çabaları Ve Bütünleşik Yeni Devlet Muhasebesine Geçiş”, International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies, 3 (3), 162-176.

Altıparmak, A. 2002. “Türkiye’de Devletçilik Döneminde Özel Sektör Sanayiinin Gelişimi”, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (13), 35-59.

Andic, F., A. Reisman. 2007. Migration and Transfer of Knowledge: Refugees from Nazism and Turkish Legal Reform.

Arıkan, Y., B. Güvemli. 2013. “Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası”, MUFTAV Dergisi, Sayı: 5, 33-67.

Boratav, K. 2006. Türkiye iktisat tarihi, 1908-2007. İmge kitabevi.

Buyruk, Ö. 2012. “Türk Vergi Tarihinde 1950 Büyük Vergi Reformu: Nedenleri, Temelleri ve Getirdikleri”, Vergi Dünyası, Ağustos Sayısı, Erişim Tarihi: 14.06.2018, Erişim yeri: <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/5907>

Demirci, A. G. 2015. “Devlet Muhasebesinin Türkiye’deki Tarihsel Gelişimi Ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak Analizi”, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Yönetimi ABD, Yönetim Organizasyon Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Devlet Planlama Teşkilatı, VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, (2000).

Dişli, M., M. İpek ve B. Aydın. 2007. Merkezi Yönetim Muhasebesi, Ankara.

Gökçen, G. 2003. Devlet Muhasebesi Teori Uygulamalar Önerileri, Ankara.

Güvemli, O. 2001. Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl, İstanbul: Proje Danış A.Ş.

Güvemli, O., A. Aytulun, A. ve B. Şişman. 2013. “Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği-1942”, MUFTAV Dergisi, Sayı: 4, 19-49.

Hall, P. A. and R.C. Taylor. 1996. “Political Science and the Three New Institutionalisms”. Political Studies, 44 (5), 936-957.

<http://www.idarehukuku.net>

Karaarslan, E. 2002. “Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık,” Mali Kılavuz Dergisi, No. 15.

Karaarslan, E. 2005. “Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları”, TÜRMOB Yayın: 276, Ankara.

Karaarslan, E. 2006. Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni. <http://www.erkankaraarslan.org/wp-content/uploads/2012/10/20.3-%C3%9CLKEM%C4%B0ZDE-DEVLET->

MUHASEBES%4%B0N%4%B0N-SER%3%9CVEN%4%B0.pdf.

- Koç, O. ve A. Kıray. 2012. “Kamu Örgütlerinin Değişiminde Kurumsal Çevreyi Oyuna Sokmak: Ptt Örneğinde Nitel Bir Araştırma”. Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 22 (2), 219-237.
- Neumark, F. 1946. “Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi”, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1946, 272-273.
- Neumark, Fritz. 2017. Boğaziçi’ne Sığınanlar, Çeviren: Şefik Alp Bahadır, Birinci Baskı, İstanbul: Kopernik Kitap Yayıncılık Hizmetleri Sanayi Ticaret Ltd. Şti.
- Öz, A. E. 2007. “Devlet Muhasebesi İle İlgili Yeni Yasal Düzenlemeler Ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, Ankara.
- Öz, E. ve F. Çevikcan. 2010. “Vergi Kanunlarıyla Getirilen Düzenlemelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2 (1), 113-128.
- Scott, W. R. 2003. Organizations: Rational, Natural and Open Systems, New Jersey: Prentice Hall.
- Steinmo, S. 2008. Historical Institutionalism. In Approaches and Methodologies in the Social Sciences: A Pluralist Perspective, Edited by Donatella Della Porta and Michael Keating. New York: Cambridge University Press, 118-138.
- Şahin, O. ve A. İ. Büyükkurt. 2016. “Gelir Vergisinin Ortaya Çıkışı ve Türkiye’de Gelir Vergisine Geçiş Döneminde Yaşanan Tartışmalar” Erişim tarihi: 14.06.2018 [https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/35265405/3\\_PDF.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1529182988&Signature=u9uaWaOiTd0cYPIuOmYOQZouQGo%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DGELIR\\_VERGISININ\\_ORTAYA\\_CIKISI\\_VE\\_TURKIY.pdf](https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/35265405/3_PDF.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1529182988&Signature=u9uaWaOiTd0cYPIuOmYOQZouQGo%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DGELIR_VERGISININ_ORTAYA_CIKISI_VE_TURKIY.pdf)
- Taş, R. 1995. “Türk Mali Sisteminin Uzun Dönem (1923-1980) Gelişiminin Yapısal Ve Oransal Analiz Yöntemleriyle Değerlendirilmesi” Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 50 (01).
- Thoenig, JC. 2003. Institutional Theories and Public Institutions: Traditions and Appropriateness. Peters Guy and Jon Pierre. Sage, pp.22, 2003, Handbook of Public Administration.
- Uçma, T. 2012. “Türkiye’deki Muhasebe Sisteminin Gelişiminin Kurumsal Teori Çerçevesinde Açıklanması”, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Mufad Yayınları, Sayı: 2, Ocak, 145-178.
- Yıldırım, Z. Ve Ö. Çetinkaya. 2006. Devlet Muhasebesi Teori ve Uygulama, Bursa