

# TEK DÜZENE GEÇİŞTE KRİTİK KURUM OLARAK UMUMİ MURAKABE HEYETİ'NİN (YÜKSEK DENETLEME KURULU) ROLÜ\*

Nevzat Tetik<sup>1</sup>Halime Karaca<sup>2</sup>

## ÖZ

Umumi Murakabe Heyeti, ülkede yeterli sermaye birikimi ve girişimci sınıfının olmayışı nedeniyle devletin ekonomide mal ve hizmet üretmek üzere faaliyet gösterdiği bir ortamda kurulmuştur. Heyet'in kurulması ile kamu sermayesini kullanan devlet işletmelerinin, mevcut klasik denetim anlayışı dışında modern işletmecilik ilkeleri, karlılık ve verimlilik esaslarına göre denetime tabi tutulmaları hedeflenmiştir. İlerleyen tarihi süreçte adı Yüksek Denetleme Kurulu olarak değiştirilen Umumi Murakabe Heyeti, Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne geçişte etkin rol oynamıştır. 1986 yılında Yüksek Denetleme Kurulu bünyesinde "Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu" kurulmuş, Tekdüzen muhasebe sisteminin uygulamasında karşılaşılabilecek problemleri çözmek, mevzuat kapsamında gerekli değişiklikleri yapmak ve sistemin bütün olarak uygulanmasını sağlamakla görevlendirilmiştir. Bu çalışmada tekdüzen muhasebe sistemine geçiş süreci ve bu süreçte Yüksek Denetleme Kurulunun rolü değerlendirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Umumi Murakabe Heyeti, Yüksek Denetleme Kurulu, Tekdüzen Muhasebe Sistemi.

**Jel Kodu:** M40, M41, M42

\* Bu çalışma, 10-12 Ekim 2019 tarihleri arasında İnönü Üniversitesi'nin ev sahipliğinde Malatya'da düzenlenen 1. Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresinde tam metin olarak sunulan bildirinin revize edilerek düzenlenmiş halidir.

<sup>1</sup> Doç.Dr., İnönü Üniversitesi, İİBF, [nevzat.tetik@inonu.edu.tr](mailto:nevzat.tetik@inonu.edu.tr), <https://orcid.org/0000-0002-3152-8217>

<sup>2</sup> Doktora Öğrencisi, İnönü Üniversitesi, SBE, <https://orcid.org/0000-0003-0218-3851>

**Atıf (Citation):** Tetik, N., & Karaca, H. (2020). Tek Düzene Geçişte Kritik Kurum Olarak Umumi Murakabe Heyeti'nin (Yüksek Denetleme Kurulu) Rolü. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(19), 81-96.

Geliş Tarihi / Received  
04.11.2019

Revizyon Tarihi / Revised  
20.03.2020

Kabul Tarihi / Accepted  
26.05.2020

## **THE ROLE OF GENERAL AUDIT COMMITTEE (HIGH AUDITING COMMITTEE) AS A CRITICAL INSTITUTION WHILE TRANSFORMING TO THE UNIFORM SYSTEM**

### **ABSTRACT**

The General Audit Committee was established in an environment in which the state operates to produce goods and services in the economy due to the lack of sufficient capital accumulation and lack of entrepreneurial class in the country. With the establishment of the delegation, it is aimed to control public enterprises using public capital in accordance with modern management principles, profitability and efficiency principles, apart from the existing classical audit approach. In the following historical process, the General Audit Committee, whose name was changed to the Supreme Audit Board, played an active role in the transition to the Uniform Accounting System, in 1986, the Uniform Accounting Coordination Continuous Specialization Commission was established within the body of the Supreme Audit Board. It is assigned to solve the problems in the implementation of the uniform accounting system, to make the necessary changes within the scope of the legislation and to ensure the implementation of the system as a whole. In this study, the process of transition to uniform accounting system and the role of the Supreme Audit Board in this process are evaluated.

**Keywords:** General Audit Committee, Supreme Supervisory Board, Uniform Accounting System

**Jel Code:** M40, M41, M42

### **1. GİRİŞ**

Cumhuriyetin kurulmasından sonra dönemin şartları gereği devlet eliyle kalkınma modeli benimsenmiş, büyük işletmeler devlet kontrolünde kurulmuştur. Dolayısıyla devlet kontrolünde kurulan işletmelerde muhasebe ve mali kontrole daha fazla ihtiyaç duyulmuştur. Hem bu işletmelerin verimlilik ve kendi ihtiyaçlarını karşılayabilmesi hem de toplum adına devlet vasıtasıyla söz konusu işletmelerin ve bunlara aktarılan kaynakların kontrolü ön plana çıkmıştır. Bu kuruluşların performans, verimlilik ve mali kontrol gereksiniminin karşılanması için muhasebe sisteminin oluşturulması ihtiyacı doğması üzerine Umumi Murakabe Heyeti kurulmuştur. Umumi Murakabe Heyeti ile birlikte denetim ve işletmelerin mali kayıt sisteminin düzenlenmesi konusunda kurumsal çalışmalar ivedilikle başlamıştır. Yapılan çalışmalarda öncelikle alanında yetkin kişiler görevlendirilerek komisyonlar oluşturulmuştur. Yapılan çalışmalar devlet kontrolündeki işletmelerde uygulanmış olsa da ülkedeki muhasebe uygulamaları çalışmalarına önemli ölçüde yön vermiştir (Aslan, 2015: 89).

Bu çalışmada öncelikle Umumi Murakabe Heyeti'nin kurulması, görevleri ve işlevinin sona ermesi konuları üzerinde durularak, ülkemizde Tekdüzen Muhasebe Sisteminin gelişim süreci ve bu süreçte yapılan tek tip mali tablo düzenlemeleri ana hatlarıyla değerlendirilmeye çalışılmıştır. Ayrıca Tek tip mali tablo düzenlemeleri ve Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanmasında Umumi Murakabe Heyeti'nin sağladığı temel katkılar irdelenmiştir.

## 2. UMUMİ MURAKABE HEYETİ'NİN KURULUŐU VE GELİŞİM SÜRECİ

Cumhuriyetin ilanından sonra milli sanayinin kurulması amaçlanmıő ve gerekli araştırmalar yapılmıőtır. Bu dönemde sermaye piyasasının yeterince geliőmemiő olması, özel sektörde yeterli sermaye birikimi, bilgi, teknik uzman, müteőebbis eksikliği ve alt yapı sorunları nedeniyle ekonomide devletçi politikalar tercih edilmiőtir.

Devletin iktisadi alanda ticari ve sınaî faaliyetlere başlaması, bu sahada faaliyet gösteren kuruluşların zamanla sayılarının artması ve faaliyet alanlarının geniőlemesi, söz konusu kuruluşların ve bu kuruluşlara aktarılan kaynakların kontrol edilerek denetlenmesi ihtiyacını doęurmuőtur. Bu kapsamda ilgili kuruluşların verimlilik, performans, mali kontrol gereksiniminin karşılanması için muhasebe sisteminin oluşturulması ihtiyacı oluőmuőtur. Söz konusu ihtiyaç Umumi Murakabe Heyeti'nin ortaya çıkmasına neden olmuştur (Aslan, 2015: 89).

Umumi Murakabe Heyeti 3460 Sayılı "Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teőekküllerin Teőkilatıyla İdare ve Murakabeleri Hakkında Kanun" ile düzenlemiş olup, 04.07.1938 tarih ve 3950 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiőtir. Baőbakanlıęa bağlı olarak kurulan Umumi Murakabe Heyeti'nin kuruluş, görev ve çalışma esasları bu kanunda belirlenmiőtir (Akyel vd., 2010: 3).

Umumi Murakabe Heyeti; iktisadi devlet teşekkülleri, kuruluşları ve sermayesi %50'nin üzerinde devlete ait olan iőtirakleri idari, mali ve teknik açıdan devamlı olarak denetim ve gözetim altında bulundurmak üzere kurulmuştur. Heyetin görevi ise söz konusu kuruluşların etkin ve verimli bir şekilde faaliyet gösterip göstermediklerini ve benzer kuruluşlarla karőılaőtırmalı olarak bir hesap dönemi içinde incelemek, tahlil etmek ve denetlemek şeklinde belirlenmiőtir (Akyel vd., 2010: 4). Umumi Murakabe Heyeti'nin mali tablolar üzerinde yaptığı denetim ekonomik denetim kavramında yürütüldüğünden sadece mali tabloları değil mali tabloların tahlilini de esas almaktadır. Bu nedenle Kamu İktisadi Teşebbüslerinin denetimi yalnızca tek tip mali tablo oluőumuna değil, mali tahlile de öncülük etmiştir. Bunun yanı sıra işletme bütçeleri çalışmalarının da öncüsü olmuştur (Güvemli, 2001: 465).

1960 yılına kadar faaliyetlerini mevcut kanunda yer alan hükümlere göre yürüten Umumi Murakabe Heyeti, çıkarılan ek kanun ile Yüksek Denetleme Kurulu (YDK) adını alarak, görev alanı geniőletilmiőtir. YDK, 24.06.1983 tarihinde çıkarılan 72 sayılı Kanun Hükümünde Kararname ile tüzel kişiliği kazanmıőtır. İlgili KHK'nin amacı YDK' nin kuruluş ve görevleriyle ilgili esasları düzenlemektir (Madde 1).

Söz konusu KHK'nin 4. maddesinde YDK' nin görevleri; bu KHK kapsamına giren kuruluş ve kurumları iktisadi, mali, idari, hukuki ve teknik yönden sürekli olarak gözetim ve denetim altında bulundurmak ve Baőbakanın görevlendirmesi üzerine incelemelerde bulunmak, şeklinde belirtilmiştir.

Yıllar itibariyle yaşanan gelişmeler YDK' nin tüzel kişiliğinin sona ermesine neden olmuştur. Bu gelişmeler şöyle özetlenebilir;

1. 1980'lerin başından itibaren özel sektörün güçlenmesi, devletin ekonomide mal ve hizmet üreten bir unsur olarak faaliyetlerinin daralması zamanla KİT'lerin sayılarının azalmasına neden olmuş, bunun sonucu olarak da YDK' nin denetim kapsamı oldukça daralmıştır.

2. Bir diğer gelişme ise 2002'de ülkemizin Avrupa Birliğine aday ülke statüsünü kazanmasıyla beraber Avrupa Birliği müktesebatına uyum süreci kapsamında bazı düzenlemelerin yapılması gerekliliğidir. Bu düzenlemeler üye ülkelerde kamu denetimi alanlarında iç denetim ve dış denetim ayırımının yapılması ve dış denetimin tek çatı altında toplanmasıdır. Ülkemizde yapılan yasal düzenlemeler kapsamında Sayıştay'ın denetim kapasitesi artırılmış YDK ile Sayıştay'ın tek çatı altında toplanması kararlaştırılmıştır.

19.10.2010 tarihinde 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Başbakanlık YDK' nin personeli, araç, gereç ve her türlü taşınır ve taşınmaz malları ve bütçesi Sayıştay'a devredilmiştir (Sayıştay Kanunu, 2010). YDK ilgili Kanun maddesi gereği, 72 yıllık deneyimlerini de Sayıştay'a devrederek tüzel kişiliği sona ermiştir (Akyel vd., 2010: 48).

Umumi Murakabe Heyeti'nin denetim görevinin yanı sıra bazı yasal düzenlemelerle verilen görevleri de bulunmaktadır. Bu görevlerden biri günümüzde uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sisteminin (TDMS) oluşturulmasıdır. Umumi Murakabe Heyeti göreve başlaması ile Denetleme Kılavuzu düzenlemiş, Heyet söz konusu kılavuzu, işletmelerin belirli bir hesap döneminde planlanan ve gerçekleşen faaliyet sonuçlarının mukayese edilebilmeleri ilkesine göre hazırlamıştır. Ayrıca Heyet bu kanun çerçevesinde, yedi bilanço ve kar/zarar tablosu tipi düzenleyerek yayınlamıştır. 1963 yılında Umumi Murakabe Heyeti İktisadi Murakabe Rehberi ile tektip mali tablo düzenlemelerini önermiş bu çalışma ileriki tarihte yapılan tektip mali tablo düzenlemelerinin altyapısını oluşturmuştur.

1970'li yılların başından itibaren Tekdüzen Muhasebe Uygulamaları Kamu İktisadi Teşebbüslerinde (KİT) uygulanmaya başlanmış, KİT'ler için hazırlanan Tekdüzen Muhasebe Uygulamaları büyük özel şirketleri de etkilemiştir (Öz ve Çevikcan, 2010: 118). KİT'lerde Tekdüzen Muhasebe Uygulamalarına geçilmesi ile muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri esas alınmaya başlanmış bu durum muhasebe uygulamalarının gelişmesine önemli katkılar sağlamıştır (Sevilengül, 2011: 9). Ancak Tekdüzen Muhasebe Uygulamaları 1994 yılından itibaren özel kesimde uygulanmıştır. 1984 yılında yürürlüğe giren KHK'de yer alan hükümlerle, KİT'lerin Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulaması yasal bir zorunluluğa dönüşmüş, bu hususta YDK görevlendirilmiştir. Bu kapsamda Ekonomik İşler Yüksek Koordinasyon Kurulu tarafından alınan karar doğrultusunda YDK bünyesinde 28.02.1986 tarihinde "Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu" kurulmuştur (Güvemli, 2001: 485).

### **3. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ**

Tekdüzen muhasebe sistemi, bir muhasebe sisteminin nihai ürünü olan mali raporların farklı seviyelerde ve çeşitli maksatlar için mukayese ve konsolide edilmelerine imkân veren sistem olarak ifade edilebilir (Koç, 1972: 971).

#### **3.1. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne Geçiş Süreci**

İktisadi ve teknolojik gelişmeler her alanda olduğu gibi muhasebe sistemini de etkilemiş gerek ulusal gerek uluslararası alanda ortak bir muhasebe dili ihtiyacını doğurmuştur. Yirminci yüzyılın ikinci yarısında sanayi ve ticaret kuruluşları ile kredi kurumlarının sayı ve hacim olarak artması, bu dönemde gerek genel hesap planıyla ilgili çalışmalara gerek tektip mali tablolarla ilgili çalışmalara yoğunlaşmayı gerekli kılmıştır (Güvemli, 2001: 424).

Bu alanda önemli bir gelişme 1964 yılında yürürlüğe giren 440 Sayılı Kanun maddesine göre kurulan İDT Yeniden Düzenleme Komisyonu'nun kurulması olmuştur. 1968 yılında bu komisyonun bünyesinde Mali İşler ve Muhasebe Grubu oluşturulmuş ve söz konusu grup "Muhasebe Usullerinin ıslahı ve yeknesaklaştırılması için esaslar tespit etmek" ile görevlendirilmiştir. Grup sistemle ilgili inceleme yaparak sistemin eksikliklerini tespit etmiş, bu alanda yapılan çalışmalar değerlendirilerek geniş kapsamlı tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanmasını sağlayacak çalışma programı hazırlamıştır. Yapılan çalışmada Türk, Amerikan, Fransız, Alman, İngiliz, İtalyan literatüründen yararlanılmıştır (Koç, 1972: 983).

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 1990'lı yıllarda tekdüzen muhasebe sistemi ile ilgili çalışmalar başlatmış, 1992 yılında ilk defa yayınladığı bir tebliğ ile ülke genelinde düzenleme yapmıştır. Bu kapsamda Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları Komisyonu'nun hazırladığı Tekdüzen Muhasebe Sistemi Maliye Bakanlığı 1 sıra nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) yürürlüğe girmiştir (Sevilengül, 2011: 9). Bu tebliğin 1993 yılında ihtiyari uygulanabileceği 1994 yılından itibaren uygulanmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir (Kalaycı vd., 2005:174).

Bu düzenleme ile; bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amaçlanmıştır (Altıntaş, 2011: 178).

### **3.2. Tektip Mali Tablo Düzenleme Çalışmaları**

1992 yılında Tekdüzen Hesap Planı ve tektip mali tabloların yayınlandığı tarihe kadar söz konusu tablolara ilgili çalışmalar kronolojik olarak kısaca şöyledir (Yazıcı, 2001: 3)

1950-1963 yılları arasında, Türkiye Sınai Kalkınma Bankasından kredi almak isteyenlerin düzenlemekle yükümlü olduğu bilanço ve kâr-zarar tablosu.

1963 yılında Türkiye Bankalar Birliği'nin yayınladığı kredi talep edenlerden alınacak hesap vaziyeti ve açıklamaları tebliği. Türkiye Bankalar Birliği'nin yayınladığı bu tebliğ ile tektip mali tablo uygulaması, bütün bankalarda yaygınlaştığından önemli bir gelişme olmuştur. Bankalardan kredi almak isteyen işletmeler, mali tablolarına ilişkin bilgileri, söz konusu tebliğde yapılan düzenlemeler çerçevesinde vermeye başlamışlardır. Tebliğin uzun süre uygulanması, muhasebeciler için eğitici olmuştur.

1963 yılında Umumi Murakabe Heyeti, İktisadi Murakabe Rehberi ile tektip mali tablolar önermiş olup İktisadi devlet teşekküllerinin tektip mali tablo düzenlemelerine yönelik bu gelişme, 1938 girişiminden sonra ikinci adım olmuştur. Umumi Murakabe heyeti, 1938 yılında benimsediği, karlılık ve verimlilik esaslarını da gündemine alarak bir rapor düzeni içinde tektip bilanço ve kâr /zarar hesabı düzenlenmesini öngörmüştür. Bu düzenleme, 1964 yılında oluşturulan İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu'nun çalışmalarına bir başlangıç ve altyapı oluşturmuştur.

1964-1968 yılları arasında, İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu'nca hazırlanan Rapor Sistemi çerçevesinde, iktisadi devlet teşekküllerinde 1972 yılından itibaren ilk kez tekdüzen hesap planı ve tektip mali tablolar uygulanmıştır. Buna göre, 1939'da uygulanan tektip mali tablolar yenilenmiş ve Türkiye'de ilk tekdüzen hesap planı uygulanmaya konmuştur (Güvemli vd., 2018:173-174).

1981 yılında oluşturulan Sermaye Piyasası Kurulu, 1984 yılında Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkelerinin benimsendiği Sermaye Piyasası Kurulu Standart Hesap planını yayınlamıştır. Bu hesap Planı ancak Sermaye Piyasası Kuruluna tabi işletmeler için geçerlidir (Dinç ve Atasel, 2016: 271.)

1992 yılında yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne kadar geçen süre zarfında çoğu kamu kurumu tektip mali tablo düzenlemelerine ihtiyaç duymuş, bu alanda çalışmalar yapmıştır. Yapılan bu çalışmalar ya çalışmayı yapan kurumun kendi ihtiyacının ya da genel ihtiyacın karşılanmasına yönelik olmuştur (Güvemli vd., 2018: 174).

Hazırlanan bu tek tip mali tablo çalışmaları Maliye ve Gümrük Bakanlığınca yayınlanan Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Tek Tip Mali Tablolarını önemli ölçüde etkilemiştir (Güvemli, 2001: 480).

#### **4. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE GEÇİŞ SÜRECİNDE UMUMİ MURAKABE HEYETİ'NİN ROLÜ**

1938 yılında çıkarılan 3460 sayılı kanun ve bu kanun ile kurulan İktisadi Devlet Teşekkülleri ve bunlara bağlı müesseselerin “işletme bütçesi” sistemine göre yönetilmeleri esası getirilmiş, işletmeler arası karşılaştırmaların yapılabilmesi için bütçe, bilanço, kar-zarar tablosu ve üçer aylık faaliyet raporlarının belirli kriterler çerçevesinde hazırlanmasını hükme bağlamıştır (Yükçü ve Atağan, 2012: 42-43).

Umumi Murakabe Heyetinin faaliyete geçmesi ile Cenevre'den uzman bir firma davet edilerek çalışmalar yapılmış, Heyetin yetkili olduğu mali ve verimlilik kontrolü hususlarında çalışma rehberi hazırlanmıştır. Heyet yaptığı çalışmalar sonucunda 1940 yılında ilk Denetleme Kılavuzunu düzenlemiştir. Bu kılavuz işletmelerin belirli bir hesap döneminde planlanmış ve fiili faaliyet sonuçlarının mukayese edilebilmeleri ilkesine göre hazırlanmıştır. Ayrıca kılavuzda bilanço ve kar zarar hesaplarına ilişkin detaylı bilgiler verilmiş, oran analizlerinin ilkeleri ile inceleme amacıyla işletmelerin tablolarına uygulanması gereken analitik tablo modelleri hazırlanmıştır (Uçma vd., 2017: 144). Bu kanun kapsamında yedi bilanço ve kar/zarar tablosu tipi belirlenerek yürürlüğe konmuştur (Koç, 1972: 974). Çalışmalar sonucunda elde edilen düzenlemeler ve mali tablolar öncelikle kamu kuruluşlarında uygulanmış, zamanla ülkede uygulanan muhasebe sistemine yön vermiştir (Aslan, 2015: 89).

1964 yılında yürürlüğe giren 440 Sayılı yasa ile İktisadi Devlet Teşekküllerinin muhasebe sistemleri ve mali yapılarının ele alınarak düzenlenmesi öngörölmüş bu amaçla bir komisyon kurulmuştur. Bu komisyonda öğretim üyeleri, İDT yetkilileri, Maliye ve Gümrük Bakanlığından görevliler ile bu alanda yetkin yabancılar görev almıştır (Uçma vd., 2017: 148).

İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu adıyla kurulan bu kurumun kurulmasından bir yıl önce Umumi Murakabe Heyeti İktisadi Murakabe Rehberi ile tektip mali tablo düzenlemelerini önermiştir (Güvemli vd., 2018: 173). İDT Yeniden Düzenleme Komisyonu yaptığı çalışmalarında bu düzenlemeleri esas almıştır. Komisyon 4 yıl süreyle yaptığı çalışmalar sonucunda çeşitli raporlar ve sekiz adet muhasebe el kitabı hazırlamıştır. Komisyonun hazırladığı kitaplar (Güvemli, 2001: 466):

- 1- Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması,
- 2- Muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri,
- 3- Tekdüzen genel hesap planı ve açıklamaları,
- 4- Rapor sistemi,
- 5- Mali işler, muhasebe ve kontrol dairelerinin organizasyonu,
- 6- Terimler ve açıklamaları,
- 7- Teşebbüs bilançolarının yeniden değerleme ile düzeltilmesi,
- 8- Bilançoların yeniden değerlemesi ile ilgili özel raporlardır.

Komisyonun sunduğu Tekdüzen Muhasebe Sisteminde, doğru ve mukayeseye elverişli raporlar ve tablolar esas alınmıştır. Bununla birlikte genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri temel kavramlara dayandırılmış, tektip (yekpare) rapor sistemi ile hesap planı da bu prensipler esas alınarak düzenlenmiştir. Ayrıca genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin dayanağını oluşturan on temel kavram da, sistem kapsamına alınmıştır. Komisyonun sunduğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin İktisadi Devlet Teşekkülleri için zorunlu, özel kesim işletmelerde isteğe bağlı olması öngörülmüştür. (Koç, 1972: 983).

1968 yılında sekiz kitaptan oluşan muhasebe el kitabında tekdüzen hesap planı ve tek tip mali tabloların uygulamada eksiklikleri giderilerek Bakanlar Kurulu kararı ile 1972 yılından itibaren uygulamaya geçilmiştir (Güvemli, 2001: 485).

1970 yılı mart ayında Yüksek Denetleme Kurulu ile İDT'lerin bağlı olduğu bakanlık yetkililerinin oluşturduğu Bakanlıklar arası Tekdüzen Muhasebe Sistemi Tetkik Komisyonu kurulmuş bu komisyon Tekdüzen Muhasebe Sistemine dair tespit edilen aksaklıkları çözmekle görevlendirilmiştir. Komisyon deneme amaçlı 1970-1971 yılları arasında bir yıl süreyle Şeker Fabrikalarında tekdüzen hesap planını uygulamıştır (Uçma vd., 2017: 150).

1969 yılında tekdüzen muhasebe sisteminin pilot uygulaması Azot Sanayi AŞ'de yapılmış 1972 yılından itibaren 27 İDT' de uygulanmaya geçilmiştir. Ancak uygulamada yaşanan aksaklıkların giderilmesi için çalışmalar yürütülmeye devam etmiştir (Uçma, 2012: 170).

TMS' nin amaçlarını gerçekleştirmesi için devamlı bir komisyon kurulması ihtiyacı oluşmuş; bu kapsamda TMS' nin uygulanmasında karşılaşılan eksiklikleri gidermek ve sistemin bütün olarak uygulanmasını sağlamakla görevli Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu, DPT' nin koordinatörlüğünde 1974 yılında kurulmuştur (Güvemli, 2001: 485). Sekiz üyeden oluşan bu komisyonda Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı, Yüksek Denetleme Kurulu, Üniversite ve çeşitli Kamu İktisadi teşebbüsleri temsilcileri bulunmaktadır (Koç Yalkın, 2013: 12). Komisyon, yaptığı çalışmaları sonucunda 1976 yılında Tekdüzen Maliyet Muhasebesi Rehberini hazırlamıştır (Güvemli, 2001:485). Yapılan bu çalışmalar ile tekdüzen muhasebe sistemine maliyet muhasebesi bölümü de eklenmiş ve 1977 yılından itibaren uygulanmıştır (Uçma, 2012: 170).

1984 yılında 233 sayılı KİT hakkında KHK ile İDT'leri Tekdüzen Muhasebe Sisteminin bankalar ve sigorta şirketleri dışında ki kurumlarda da uygulanacağı hükme bağlanmıştır (Güvemli, 2001: 485). Ekonomik İşler Yüksek Koordinasyon Kurulu, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile ilgili çalışmaları yürütmesi için Yüksek Denetleme Kurulu bünyesinde bir komisyon kurulmasını kararlaştırmıştır. Bu karar kapsamında; Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Yüksek Denetleme Kurulu uzmanları ile bazı kamu iktisadi teşebbüslerinin mali işler ve muhasebe birimi başkanlarından oluşan "Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu" 28.02.1986 tarihinde



kurulmuştur (Koç Yalçın, 2013: 13). 1986/3 Sayılı Başbakanlık Genelgesi ile idarelere duyurulan bu komisyon, ‘‘Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulamasında karşılaşılacak sorunları çözümlmek, yasal düzenlemeler gereği yapılması gereken değişiklikleri inceleyerek sonuçlandırmak ve sistemin bütün olarak uygulanmasını sağlamak’’ ile görevlendirilmiştir (Güvemli, 2001: 485).

Komisyon Tekdüzen Muhasebe Sisteminde bazı değişiklikler yaparak Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları başlıklı kitabı 1987 yılında tekrardan yayınlamıştır (Koç Yalçın, 2013: 13). Bu değişiklikler şöyledir:

- 1- Muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ayrı bir bölüm halinde hesap planına eklenmiştir.
- 2- 1977 yılından itibaren kullanılan ‘‘Tekdüzen Muhasebe Sistemi Maliyet Muhasebesi Rehberi’’ genel hesap planına aktarılmıştır.
- 3- Değişen yasal düzenlemelere bağlı olarak KDV, dâhili tevkifat ve bağlı ortaklıklar ile ilgili hesaplar oluşturulmuştur.
- 4- Vergi, resim, harç gibi uygulayanların isteğine bırakılan hesapların bölümlendirilmesi tekrardan yapılmıştır.
- 5- Yapılan yatırımların nakdi ve fiziki olarak izlenmesine olanak veren hesaplar yeniden düzenlenmiştir.
- 6- Hesapların açıklamalarına geniş bir biçimde yer verilmiştir.

Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu’nun hazırladığı tek tip bilanço ve gelir tablosu örneği (Güvemli, 2001: 486-487):

## .....Yılı BİLANÇOSU

Aktif	Tümü
	Ayrıntısı TL
<b>1) Dönen Varlıklar</b>	
a) Kasa ve bankalar	.....
Hisse senetleri, gelir ortaklığı senetleri tahviller,	
b) hazine bonoları	.....
- Değer düşüklüğü karşılığı	(.....)
c) Alacaklar	.....
d) Verilen Avanslar	.....
e) Stoklar	.....
- Stok değer düşüklüğü karşılığı	(.....)
f) Diğer Dönen varlıklar	.....
- Diğer Dönen varlık Karşılığı	(.....)
Toplam(1)	<u>.....</u>
<b>2) Duran Varlıklar</b>	
a) Tasarruf bonusu, yedekler için alınan tahviller	.....
b) Alacaklar	.....
c) Verilen Avanslar	.....
d) Müessese, bağlı ortaklık ve iştiraklerdeki sermaye payları	.....
- Sermaye Yükümlülüklerinden borçlar	(.....)
e) Maddi duran varlıklar	.....
- Birikmiş Amortismanlar	(.....)
f) Maddi olmayan duran varlıklar	.....
- Birikmiş Amortismanlar	(.....)
g) Özel tükenmeye tabi varlıklar	.....
- Birikmiş Amortismanlar	(.....)
h) Diğer duran varlıklar	.....
- Stok değer düşüklüğü karşılığı	(.....)
İşletmeler bağlantı hesapları	.....
Toplam(2)	<u>.....</u>
Genel Toplam	<u>.....</u>
Nazım hesaplar	<u>.....</u>

## .....Yılı BİLANÇOSU

Pasif	Ayrıntısı TL	Tümü
<b>1) Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>		
a) Alınan krediler, kredi ve tahvil taksitleri		.....
b) Borçlar		.....
c) Alınan avanslar		.....
d) Vergi, resim harç ve kesintiler		
e) Gider tahakkukları		.....
f) Diğer yabancı kaynaklar		.....
	Toplam(1)	.....
<b>2) Uzun vadeli yabancı kaynaklar:</b>		
a) Alınan krediler		.....
b) Borçlar		.....
c) Alınan avanslar		.....
d) Diğer yabancı kaynaklar		.....
İşletmeler bağlantı hesapları		.....
	Toplam(2)	.....
	Toplam (1+2)	.....
<b>3) Özkaynaklar</b>		
a) Ödenmiş sermaye:		.....
- Esas sermaye	.....	
- Ödenmemiş Sermaye	(.....)	
b) Yeniden değerlendirme artışı		
c) Yedekler		.....
d) Özel karşılıklar		.....
e) Karlar /zararlar		.....
ea) Geçmiş yıllar karları	.....	
eb) Safı dönem karı:	(.....)	
- Dönem karı	.....	
- Kanuni yükümlülükler	(.....)	
ec) Geçmiş yıllar karları		
ed) Dönem zararı		
Nazım hesaplar		
	Toplam(3)	.....
	Genel Toplam	.....
Nazım hesaplar		.....

Bilançoda dipnot olarak aşağıdaki hususların açıklanması gerekir:

- 1) Envanter, değerlendirme yöntemleri,
- 2) Amortisman ve tükenme payı politikası,
- 3) Aktif değerler üzerinde olan teminat ve ipotek tutarları,
- 4) Aktif değerlerin sigorta giderleri toplamı,
- 5) Alacaklar için alınmış olan ipotek ve diğer teminatların toplam tutarı,
- 6) Uzun vadeli kiralama ve varlıkları,
- 7) Pasifte yer almayan borç ve taahhütlerin toplamı,
- 8) Dağıtılmamış karlar,
- 9) Şartlara bağlı yükümlülükler,
- 10) Konsolidasyonda kullanılan usuller,
- 11) Bilançonun hazırlanmasından sonra ortaya çıkan veya öğrenilen ve mali durumu etkileyen olaylar.

.....Yılı

GELİR TABLOSU

Gelir ve Giderler	TL
1- Gayri safi satış hasılatı Mal ve hizmet satış hasılatı	
a) Sübvansiyonlar	
b) Vergi iadeleri	.....
	Toplam (1) .....
2- Hasılattan indirimler:	
a) Satış vergileri	
b) İadeler	
c) Kasa iskontosu	
d) Diğer indirimler	.....
	Toplam (2) .....
3- Safi satış hasılatı (1-2)	.....
4- Mal ve hizmet satışları maliyeti	.....
5- Gayri safi satış karı veya zararı (3-4)	.....
6- Dönem giderleri:	

a) Araştırma ve geliştirme giderleri	
b) Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri	
c) Genel idare giderleri	.....
	.....
	Toplam (6)
7- İşletme Faaliyetleri karı veya zararı (5-6)	.....
<hr/>	
8- Faaliyet dışı hasılat ve karlar:	
a) Faiz ve komisyon gelirleri	
b) Müesseselerden devir alınan karlar	
c) Bağlı ortaklıklardan alınan kar payları	
d) İştiraklerden alınan kar payları	
e) Karşılıklardan kullanılmayan kısım	
f) Geçmiş yıllara ait gelir ve karlar	.....
g) Diğer hasılat ve karlar	.....
	.....
	Toplam (8)
9- Faaliyet dışı gider ve zararlar:	
a) Faiz ve komisyon giderleri	
b) Çalışmayan kısım giderleri	
c) Karşılık giderleri	
d) Geçmiş yıllara ait gider ve zararlar	.....
e) Diğer gider ve zararlar	.....
	.....
	Toplam (9)
10	
- Dönem karı veya zararı (7+8+9)	
11- Vergiler, kanuni yükümlölük payları ve ikramiyeler	
a) Vergiler	
b) Kanuni yükümlölük payları	.....
c) İkramiyeler	.....
	.....
	Toplam (11)
12- Safi dönem karı veya zararı (10-11)	

## 5. SONUÇ

Ülkemiz muhasebe uygulamalarında 1938 yılında yayınlanan 3460 Sayılı Kanun, oldukça büyük bir öneme sahiptir. Bu kanun ile Umumi Murakabe Heyeti kurulmuş ve İktisadi Devlet Teşekküllerinin (İDT) denetiminin söz konusu kanun çerçevesinde yapılacağı belirtilmiştir. Denetimden istenilen sonucun alınabilmesi için mali tabloların düzenlenmesinde tek tip uygulamaya geçilmesi öngörülmüş, mali tablolarda ortak bir yapı oluşturulmaya çalışılmıştır.

1964 yılında oluşturulan İDT Yeniden Düzenleme Komisyonu dört yıllık sürenin sonunda çalışmalarını tamamlamış ve raporunu yayımlamıştır. Düzenlenen bu raporda önerilen Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanması kamu kuruluşları için zorunlu, özel sektör için isteğe bağlıdır. 1963 yılında Umumi Murakabe Heyeti'nin hazırladığı İktisadi Murakabe Rehberi, bu çalışma için bir başlangıç ve dayanak olmuştur. İDT Yeniden Düzenleme Komisyonu'nun hazırladığı sekiz adet kitaptan oluşan muhasebe el kitabında, tekdüzen hesap planı ve tek tip mali tabloların uygulamada ki aksaklıkları giderilerek 1972 yılından itibaren bu tablolar uygulanmıştır. 1972 yılında uygulanmaya başlanan TDMS, MSUGT' den farklı olmakla beraber MSUGT ile uygulanan TDMS için bir altyapı oluşturmuştur. TMS'nin hedeflenen amaçlarını gerçekleştirmesi için devamlı bir komisyon kurulması ihtiyacı üzerine, DPT'nin koordinatörlüğünde Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu kurulmuş ve Yüksek Denetleme Kurulu temsilcileri komisyonda görev almıştır. İleri ki süreçte söz konusu komisyon Yüksek Denetleme Kurulu bünyesinde faaliyetlerini yürütmüştür. Komisyon TDMS' de bazı değişiklikler yaparak Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları başlıklı kitabı tekrardan yayınlamıştır. Komisyonun hazırladığı tekdüzen hesap planı ve tek tip mali tablo düzenlemeleri MSUGT' deki Hesap Planı, Tekdüzen Hesap çerçevesi ve Tek tip Mali Tablolarını önemli ölçüde etkilemiştir.

Sonuç olarak Umumi Murakabe Heyeti (YDK) Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin geliştirilmesine aktif olarak öncülük ederek tüm uygulama safhalarında önemli ve etkin rol oynamıştır.

## KAYNAKÇA

Akyel, R., Özdemirci, M. B., Gülmez, İ., Şimşek, M. F., & Seven, M. (2010). *Umumi Murakabe Heyeti'nden Sayıştay'a Yüksek Denetleme Kurulu (1938-2010)*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı.

Altıntaş, N. (2011). Türkiye'de Muhasebe Hukukunun Çerçevesi. *İ.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi (1)*, s:175-188.

- Aslan, M. (2015). *Tarihsel Süreç İçerisinde Türkiye’de Kullanılan Muhasebe Sistemleri ve İktisadi Devlet Teşekkülleri Üzerinden Örnekler*. Doktora Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dinç, E., & Atabay, E. (2018) Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Gerçekliğı Bozan Hükümler ve Güncelleme İhtiyacı. *International Journal of Economic and Administrative Studies* (22), ss: 179-192.
- Dinç, E., & Atasel, O.Y. (2016). Türkiye’de Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi. *KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi* (12), ss:267-283.
- Güvemli, O. (2001). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi-Cumhuriyet Dönemi*. 4. Cilt, İstanbul, Avcıol Basım Yayın.
- Güvemli, O., Güvemli, B., & Aslan, M. (2018). Cumhuriyet’in Muhasebe Düşüncesinde İkinci Evre: Liberal İktisat Politikalarının Uygulanma Dönemi (1950 -1980), *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* (14), ss:154-201.
- Kalaycı, Ş., Tekşen, Ö., & Dalgat, H., (2005) Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamalarının Genel Bir Değerlendirilmesi ve Batı Akdeniz Bölgesine Yönelik Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (25), ss:173-186.
- Koç, Y. (1972). Tekdüzen Muhasebe Sistemi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi* 27(3), ss: 971-990.
- Koç Yalkın, Y. (2013). *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar -Tekdüzen Muhasebe Sistemi*. Nobel Yayıncılık, (19. Basım), Ankara.
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı, *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğı* Sıra No: 1. 26 Aralık 1992 tarih ve 21447 (M) sayılı Resmi Gazete.
- Öz, E., & Çevikcan, F. (2010) Vergi kanunlarıyla getirilen Düzenlemelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. *Alanya İşletme Fakültesi dergisi* (2), ss:113-128.
- Sayıştay Kanunu (2010). *6085 Sayılı Sayıştay Kanunu*. 19.12.2010 tarih ve 27790 Sayılı Resmi Gazete.
- Uçma, U. T., Aldemir, C., & Yazıcı, N. (2017). Yakınsama mı Ayrışma mı? Kamu Muhasebe Sisteminin Dönüşümü: İDT Örneğı. *Amme İdaresi Dergisi*, (4), ss:135-159.
- Uçma, T. (2012), Türkiye’deki Muhasebe Sisteminin Gelişiminin Kurumsal Teori Çerçevesinde Açıklanması, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* (2), ss: 145-178.
- Yazıcı, M. (2001). *Muhasebe Bilim Öğeleri*. İstanbul, Marmara Üniversitesi İİBF Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları.
- Yükçü, S., & Atağan, G. (2012). 20. Yüzyılın İlk Yarısında Maliyet Muhasebesinin Gelişimi, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* (2), ss. 39-67.

