

TÜRKİYE'DE FİNANSAL TABLOLARIN KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNDEKİ (KİT) GELİŞİMİ*

Prof. Dr. Mikail EROL**

Dr. Muhsin ASLAN***

Makale Gönderim Tarihi : 24.02.2017 / Kabul Tarihi : 30.03.2017

ÖZ

Bu çalışmada, Türkiye muhasebe tarihi incelenerek, tarihsel süreç içerisinde Türkiye’de kullanılan finansal tabloların incelenmesi, özellikle Kamu İktisadi Teşebbüslerinin (KİT) finansal tablolarında yaşanan değişimlerin ve yaşanan bu değişimlerin Türkiye muhasebe tarihine katkılarının ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu çerçevede Türkiye muhasebe tarihinin belgeye dayalı olarak sınıflandırılarak dönemlere ayrılması, ilgili dönemlerde hangi ülke muhasebe ekolüne yakın olduklarının ortaya konulması hedeflenmiştir. Çalışma birincil kaynaklardan arşiv çalışması niteliğindedir.

Çalışma sonucunda 1972’ye kadar Alman muhasebe ekolüne yakınlık söz konusuken 1972’lerden itibaren 1994’e kadar finansal tablo kullanımında Amerikan muhasebe sistemine yakınlık tespit edilmiştir. 1994’den itibaren ise küresel yaklaşım da denilebilecek muhasebe standartları dönemine geçilmiştir.

KİT’lerin muhasebe sürecinde yaşanan değişimlerin Türkiye muhasebe sistemine, muhasebede kullanılan finansal tablolara, tek düzen muhasebe sisteminin gelişmesine katkıları tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Tarihi, Muhasebe Sistemleri, Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT), Finansal Tablolar.

DEVELOPMENT OF FINANCIAL STATEMENTS IN STATE ECONOMIC ENTERPRISE'S IN TURKEY

ABSTRACT

This study focuses on the history of accounting, the financial statements used in Turkey in its historical process, the conversions experienced, especially in accounting processes of State Economic Enterprises (SEE) and their contribution to the history of accounting in Turkey, and the conversions. The aim of this study is to divide the history of Turkish Accounting into periods and to classify it through documentary evidence as well as to reflect which country’s accounting school the Turkish Accounting is close to during those relevant periods. This study is an archival research from primary sources.

At the end of the analysis of the collected data, it is observed that while such closeness to the German Accounting School till 1972 can be discussed, it is from then onwards till 1994 that the Turkish Accounting remains close to the American Accounting System in the sense of applying financial statements, and that dating from 1994 it transfers to an era of international accounting standards in a global approach, as it were.

In brief, this study asserts the contributions of the conversions experienced in accounting processes of SEE to the history of accounting in Turkey, to the financial statements used in accounting and to the expansion of a unified accounting system.

Keywords: Accounting History, Accounting Systems, State Economic Enterprises (SEE), Financial Statements.

* Bu çalışma Muhsin Aslan’ın 2015 tarihli “Tarihsel Süreç İçerisinde Türkiye’de Kullanılan Muhasebe Sistemleri ve İktisadi Devlet Teşekkülleri Üzerinden Örnekler” adlı doktora tezinden üretilmiştir.

** Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Biga İİBF, İşletme Bölümü. mikailerol@comu.edu.tr

*** Yıldız Teknik Üniversitesi, MYO. muhsin@yildiz.edu.tr

1. GİRİŞ

Cumhuriyetin ilanından sonra kalkınmayı sağlayabilmek için ülkede eksikliği hissedilen girişimci ve sermaye birikimi yetersizliğine çare olarak düşünülen Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) ülkenin kalkınmasında önemli roller üstlenmiştir. Özellikle 1930 – 1980 arasındaki dönemde Türkiye’de devrin şartlarına göre nispeten büyük işletmeler devlet kontrolündeki KİT’ler olması nedeniyle muhasebe ve muhasebeye dayalı mali kontrole ihtiyaç duyan işletmeler de daha çok KİT’ler olagelmıştır.

Bu çalışmada işletmelerin faaliyet sonuçlarının ortaya konulduğu ve mali denetimlerinde en önemli araçlardan olan finansal tabloların gelişimi, Türkiye’de KİT’ler özelinde tarihsel süreç içerisinde incelenerek, yaşanan değişimler ortaya konulmaya çalışılmış, ayrıca dönemler itibarıyla KİT’lerin kullandıkları finansal tabloların hangi ülke ekolünden etkilendikleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Çalışma giriş ve sonuç bölümü dahil dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm giriş olmak üzere ikinci bölümde KİT’ler hakkında literatür incelemesi yapılmış, üçüncü bölümde KİT finansal tabloları belgelere dayalı olarak dönemlere ayrılarak detaylı bir şekilde incelenmiştir. Dördüncü bölümde ise çalışmanın sonuçları irdelenerek çalışma bitirilmiştir.

2. KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİ (KİT)

2.1. KİT’ler Hakkında Genel (Kavramsal) Çerçeve

Türkiye’nin iktisadi gelişme ve kalkınma çabalarına başlarken kullandığı en büyük itici güç olan KİT (Ülken, 1981:7), Türkiye Cumhuriyet tarihi sürecinde en çok tartışılan konulardan birisi olagelmıştır.

KİT’lerin fonksiyonlarına benzer durumlarla çok eski zamanlardan beri karşılaşılmış olmakla bir-

likte, tanımlanmış statüleri ile ekonomide önemli bir boyuta sahip olmaları ve teşkilatlandırılmış seviyede gelişmeleri 20 nci yüzyılın başına rastlamaktadır (Kök, 1995:17). Ekonomik ve sosyal devlet anlayışının bir sonucu olarak ortaya çıkan KİT’ler ekonomik alanda, karma ekonomi modeli içinde çalışmak ve yatırılabilir kaynak yaratmak amacıyla devlet tarafından ya da devletin sermaye katılımı ile kurulan işletmelerdir (Tecer 2005:59). Devlet KİT’lerin sahibi ve karar yetkilisi olarak ekonomiye dolaylı-dolaysız müdahale eder (Kılıçbay, 1994:17). Türkiye’de KİT’lerin kuruluşu 1930’lardan sonradır.

KİT’ler uygulamada iki şekilde kurulmaktadırlar. Bunlardan birincisi önceden kurulmuş herhangi bir kuruluşun devamı olmaksızın, tamamen yeni bir kuruluşun yada işletmenin kurulması, ikincisi ise millileştirme/devletleştirmedir (Atasoy 1993:35). Millileştirmenin stratejik bir yönü de bulunmaktadır ve bazen siyasal strateji gereği de uygulanabilir ancak politik amaçlar sıklıkla ekonomik ve sosyal referanslarla maskelenir (Hemming ve Mansoor 1988:4).

Çaşkurlu (2002:25) KİT’leri, müdahaleci devletin ekonomik işleyişe doğrudan mal ve hizmet üreticisi olarak girerek, bir takım ekonomik ve sosyal amaçlar doğrultusunda ekonomik etkiye bulunmak istediği için kurulan kamu işletmeleri olarak tanımlamıştır. Tecer (2005:60)’e göre KİT’ler genellikle özel tekellerin oluşturacağı sakıncalardan kaçınmak, yaygın nitelikteki mal ve hizmetlerin sürekli, yeterli ve ucuz üretimini sağlamak, kalkınmayı sağlamak, bölgeler ve sektörler arası gelişmişlik farklarını gidermek amacıyla mülkiyetinin çoğu devlete ait ticari ve sınai kuruluşlardır (Tecer 2005:60).

KİT kavramını karşılamak üzere İngiltere’de “ulusallaştırılmış endüstri”, Fransa, ABD, Kanada ve Avustralya’da “kamu teşebbüsü” ifadeleri KİT kavramının yerine kullanılmaktadır (Ayyıldız 2005: 91).

2.2. Tarihsel Süreç İçerisinde Türkiye’de KİT’ler

Cumhuriyet öncesinde Osmanlı İmparatorluğunda KİT’ler pek azdır. Bunun nedeni Osmanlı ekonomisine yabancı imtiyazlı şirketlerin hakim olması, kapitülasyonlar dolayısıyla himayeci gümrük politikası uygulanamaması, devlet maliyesinin zayıf olmasının (Aktan 1992:128-129) yanında Devlet yönetiminin sanayi devrimiyle ilgili gelişmelerin kavranılamamasıdır. Makineli üretim sürecinin dışında kalan Osmanlı’da geleneksel kurumlarındaki bozulma devamlı artmış, güç dengesi Osmanlı aleyhine Batı Avrupa ve Rusya lehine gelişmiştir. 18 nci ve 19 ncu yüzyıllarda Batı Avrupa’da ortaçağ üretim biçimi yerini yeniçağın üretim biçimine bırakarak, el emeğinden makineye, atölye üretiminden fabrika üretimine geçmesine rağmen Osmanlı geleneksel üretim biçimini değiştirememiştir (Şahin 2002:1-3).

19. yüzyılda Batı’da meydana gelen sanayi devrimi Osmanlı ekonomisini olumsuz etkilemiştir. Devlet, “gedik” teşkilatı ile sürdürdüğü kooperatif tipi sanayi işletmecilik düzenini çıkardığı nizamnameler ile kaldırınca, ihtiyacı olan bazı temel maddeleri üretmek için kamu teşebbüslerini kurmuş (Karluk 1994:15), özellikle askeri ihtiyaçların karşılanması kamu teşebbüslerinin varlığını gerektirmiş, 1816’da Beykoz Deri ve Kundra Fabrikası kurulmuştur. Bundan önceki tarihlerde de özellikle tophane, tersane, baruthane gibi tesislerle, madencilik alanında faaliyet gösteren KİT benzeri kuruluşların varlığı bilinmektedir (Altıntaş 1988:9). Ayrıca 1835’te Feshane; 1845’te İzmit ve Hereke; 1855’te Zeytinburnu Fabrikaları kurulmuş, bu fabrikalardan bazıları 19. yüzyıla kadar varlığını sürdürmüş ve daha sonra Türkiye Cumhuriyetine devredilmiştir (Aktan 1992: 129). Feshane, Hereke İpekli ve Yünlü Dokuma ve Bakırköy Pamuklu Dokuma Fabrikaları, Sümerbank bünyesinde uzun yıllar hizmet vermişlerdir (YDK 2010: 6).

Cumhuriyet henüz kurulmadan, askeri alanda kazanılan bağımsızlığın ekonomik alanda sürdürülebilmesi ve kalkınmanın temel unsurlarının ortaya konulabilmesi için 17 Şubat - 4 Mart 1923 tarihleri arasında geniş katılımı gerçekleşen İzmir İktisat Kongresinde, özel sektörü özendirici bir kısım tedbirlerin alınması kararlaştırılmıştır (Kandaş 1989:48). Cumhuriyetin ilk yıllarında, 1924’te yarı resmi özellik taşıyan İşbankası kurulmuş, 1925’te İsviçre Medeni Kanunu kabul edilerek toprağın mülkiyeti konusu yasal temele oturtulmuştur (Şahin 2002:37). 1925’te Türkiye Sanayi ve Maadin Bankası kurularak Osmanlı’dan devralınan dört fabrikanın (Bakırköy Pamuk Dokuma, Feshane Yün, Beykoz Deri ve Ayakkabı, ve Hereke İpekli ve Pamuk Dokuma) mülkiyeti devredilmiş, ilgili sanayi kuruluşları yeni kurulacak şirketlere devredilinceye kadar bankaca işletilmesi öngörülmüştür (Güner 1978: 222-223). Yedi yıl çalışan banka, bu dönemde kurulan 16 özel şirkete 1,2 milyon TL ile katılmış, 4,8 milyon TL kredi vermiş (Aysan 1978: 7) ve devlete ait fabrikaları yeniden yapılandırarak büyütüştür. Banka, kuruluş kanununda öngörülen fabrikaların anonim şirket haline dönüşmesi hedefini gerçekleştirmemesine rağmen (Güner 1978:223), devlet mülkiyetindeki sınai tesislerin ticari yöntemlerle yönetilebileceğini kanıtlamış ve devlet işletmeciliğinin ilk örneklerini vermiştir (Aysan 1978: 7-8).

Sanayi ve Maadin Bankası, devraldığı fabrikaların revizyonu yanında, fabrikaların üretimleri ile devletin yanında piyasanın da ihtiyaçlarının karşılanması, fabrikaların ürünlerinin piyasaya tanıtımı ve satışı için, devraldığı Hereke İstanbul satış mağazasını yeni bir pazarlama ve satış şirketine dönüştürmüştür (Sümerbank 1943:10), 1930 yılında Yerli Mallar Pazarı ismini alana kadar Hereke İstanbul Satış Mağazası ismini korumuş, 1933 yılında yeni kurulan Sümerbank’a bağlanarak (Sümerbank 1943:193), Cumhuriyet döneminde kurulan ilk KİT’lerden birisi olmuştur. Sanayi

ve Maadin Bankasının Devletin ihtiyaçlarının karşılanması yanında piyasaya da mal satılması hedefi 1932 yılına gelindiğinde büyük ölçüde başarılmış, kamuya ait üretim işletmelerinin piyasaya satışları genel satışları içerisinde büyük pay elde etmiş (Örneğin Hereke fabrikasında %90'a, Feshane fabrikasında %53'e, Bakırköy fabrikasında %55'e ulaşmıştır) ve bu fabrikaların Devlet siparişleri olmasa da ayakta kalabilecekleri ispatlanmıştır (Sümerbank 1943:10).

Türkiye'de özel sektörün imkansızlık ve deneyimsizliği, yeterli girişim kapasitesinde olmayışı nedeniyle devlet ekonomide kurucu olarak rol almış ve kamu girişimciliği, ülkenin içinde bulunduğu koşulların ve gerçeklerin ortaya koyduğu zorunluluk (Akdoğan 2002: 387) olarak ülkenin ekonomik ve sosyal kalkınmasını gerçekleştirmek ve bazı kamu hizmetlerinin görülebilmesi için devletin iktisadi ve ticari faaliyetlere fiilen katılma isteği ve zorunluluğu sonucunda, kalkınma için bir araç olarak düşünülmüş ve uygulanmıştır (Aysan 1978:6; Güldamla 1966:11; Kuntbay 1981:15). Ayrıca 1929'da yaşanmaya başlanan Büyük Ekonomik Bunalım, ticari ve ekonomik alanda devletleri doğrudan girişim yapmaya zorlamıştır. İki dünya savaşı arasında özellikle 1930'larda ABD, İtalya ve Türkiye'de kar amaçlı devlet işletmeleri kurulması aynı dönemlere rastlar (Aysan 1978: 7). Devletin ekonomiye müdahale ettiği ve yoğun bir şekilde işletmecilik faaliyetlerine giriştiği bu dönemde (Atasoy 1993:63), 1934'te Rusya'dan alınan 8 milyon dolar dokuma fabrikalarının inşasında; 1938'de İngiltere'den alınan 13 milyon sterlinlik borç ise Karabük Demir ve Çelik Fabrikasının kurulmasında kullanılmış, ayrıca her yıl devlet bütçesinin %10'u sanayi yatırımlarına harcanmıştır (Kandaş 1989:52).

Türkiye'de devlete ait olmakla birlikte kar amacı güden kuruluşlar olarak düşünülen (Aysan 1978: 7) ve bu yönüyle diğer kamu kuruluşlarından ayrılan KİT'lerin kuruluşu 1930'lardan sonradır.

Bu dönemde Devlet Sanayi Ofisi ve Türkiye Sanayi Kredi Bankası, Sümerbank (1933) ve Etibank (1935) kurulmuş, Birinci beş yıllık sanayi planı kabul edilmiştir. Atatürk döneminde hazırlanarak hedeflerini neredeyse %100 tutturan Birinci Beş Yıllık Ekonomik Planda (1933-1937) belirlenen 40 büyük üretim tesisinin az gelişmiş bölgelerde kurulması ve işler hale gelmesi hedefi 1937 sonunda gerçekleştirilmiştir (Aysan 2000: 29). Ayrıca KİT'lerin denetimi ve yasal zemine kavuşturulmasıyla ilgili 3460 sayılı 'Sermayesinin tamamı Devlet tarafından verilmek suretiyle kurulan İktisadi Teşekküllerin teşkilâtı ile idare ve muraakeleri hakkında kanun' ve 3780 sayılı 'Milli Korunma Kanunu' çıkartılmıştır.

1950'den sonra çok partili hayata geçişle yeni gelen hükümet her ne kadar liberal ekonomik model uygulamayı öngörse de ekonomide daha çok karma ekonomik model esas alınmıştır. 1950'lerden sonra KİT'ler, özel sektörü güçlendirmek amacıyla bir araç olarak kullanılmış, Hükümet özelleştirme iradesine sahip olmasına rağmen o dönemde özel sektörün bu kuruluşları alacak sermaye birikimine sahip olmaması özelleştirme çabalarını başarısızlığa mahkum etmiş (Karluk 1994:21), hatta bu dönemde KİT'lerin faaliyet alanları ve sayılarında da genişlemeler görülmüş, yeni çimento ve şeker fabrikaları, Et Balık Kurumu gibi yeni KİT'ler kurulmuştur (Altıntaş 1988:11). 1960 yılından itibaren planlı döneme geçişle birlikte liberal iktisadi modelden karma ekonomi modeline geçilmiş (Aktan 1992: 132), KİT'lere özel önem verilerek, yerli ve yabancı araştırma grubu ile KİT'lerin nasıl daha verimli ve karlı hale getirilebileceği üzerine çalışmalar yapılmış, hukuki yapı tamamen değiştirilmiştir (Özmen 1987:17).

1979'a gelindiğinde KİT'ler ülkenin çelik, alkollü içecekler, tütün ve petrol üretiminin tamamına yakını, çimento, suni gübre, şeker, kağıt ve baskı materyallerinin %50'den fazlasını üretmekte, ulusal imalatın %32'sini, istihdamın %36'sını

gerçekleştirmektedir. Ancak bu yıllarda KİT'ler ağır borçlanma ve kamu transferleriyle faaliyetlerini yürütmüşlerdir (Leeds 1988:153-156).

24 Ocak 1980 kararlarıyla birlikte Türkiye'de karma ekonomik modelden serbest pazar ekonomisine geçiş öngörülmüş, devletin piyasadaki payının azaltılması, özel sektörün payının artırılması ve birçok KİT'in özelleştirilmesi öngörülmesine rağmen bu dönemde de yeni KİT'ler oluşturulmuştur (Karlık 1994:23). Hükümet KİT'lerin ekonomideki payının daraltılmasında uzman kurum ve kuruluşlardan destek alarak (Özmen 1987: 21) özelleştirmeyi 1984'te başlatmış, ilk satış 1985 yılında Sümerbank İçdir Pamuk Dokuma Tesisi olmuştur (Demirbaş ve Türkoğlu 2002:259). 2002 yılına gelindiğinde özelleştirilmesi planlanan 165 kuruluşun 147'sinde hisse senedi veya varlık satış/devri gerçekleştirilmiş ve kamu payı kalmamıştır (Demirbaş ve Türkoğlu 2002:260). KİT'lerin GSMH'daki payı 2001'de %7'ye yakınken 2010 yılına gelindiğinde bu oran %2'nin altına düşmüştür.

2.3. KİT'lerin Muhasebe Organizasyonu, Kullandıkları Hesap Planları ve Finansal Tablolar

Türkiye'de KİT'lerin mali yapıları ve bütçeleri genel bütçeden ayrı tutulmakta, bütçelerini kendileri hazırlamakta ve yatırım ve finansman programlarını hazırlarken kalkınma planları doğrultusunda ve ilgili kanunlarına göre hazırlamakta, takvim yılı başından en az yetmişbeş gün önce Bakanlar Kurulunca karara bağlanmaktadır. Her hesap dönemi için düzenlenerek yönetim kurulunca onaylanan işletme bütçesi, ilgili bakanlığın gerekli gördüğü hallerde bir yıldan daha uzun süreli de hazırlanabilir (Karaarslan, 2008:49).

Muhasebe işlemlerinde Tek Düzen Hesap Planı (THP)'na tabi olan KİT'ler, ürettikleri mal ve hizmetlerin fiyatlarını kendileri tespit eder. Ancak, Bakanlar Kurulunun müdahalesiyle fiyat, mali-

yetlerin altında belirlenirse, teşebbüsün zararıyla birlikte ortadan kalkan kar, ait olduğu yılın veya ondan sonraki yılın genel bütçesine konulan ödekle karşılanır (Karaarslan, 2008:50).

KİT'lerdeki muhasebe uygulamaları, genellikle özel kesimde görülen uygulamaların ilerisinde olmuştur. Özel kesim işletmelerinde görülen iyi düzenlenmiş muhasebe sistemlerinin birçoğunun kaynağı KİT'lerde kullanılan yöntemlerdir (Aysan 1980:105). KİT'lerde uygulanan muhasebe teknikleri uzun yıllar özel kesim işletmelerin muhasebe uygulamalarını etkilemiş ve yönlendirmiş böylece bilinçli bir tercih olmasa bile uygulamada belirli bir birliktelik sağlanmıştır (Aysan 1980:106). Sümerbank'ın hesap planı 1938 – 1943 yılları arasında Prof. Dr. Sachsenberg tarafından 1937 tarihli Alman Zorunlu Hesap Çerçevesi esas alınarak hazırlanmış ve o dönemlerde Türkiye'deki kamu ve özel kesim kurum ve işletmelerince de esas alınarak uygulanmıştır (İstanbul YMO 2006:46; Koçyalkın 1994:11; Akdoğan ve Aydın 1987:85).

KİT'lerin muhasebe düzenlerinin oluşturulması için Batı Avrupa deneyimlerinden yararlanılarak birçok çalışma yapılmış (Güvemli 2007:143), hesap işleri düzeni ve finansal tabloları 1938 yılında yayınlanan 3460 sayılı kanunun esaslarına göre düzenlenmiş ve ilgili yasaya göre KİT'ler için bütçeler, kar ve zarar tabloları oluşturulmuştur. Yasa çerçevesinde ekonomik iş kollarına göre yedi bilanço (Güvemli 2007:143); 1.Sanayi işletmeleri, 2.Ticari işletmeler, 3.Bankalar, 4.Maden işletmeleri, 5.Toprak Mahsulleri Ofisi, 6.Devlet Ziraat ve 7.PTT işletmeleri bilanço tipleri (Yazıcı 1965:33-34) oluşturulduğu bilinmektedir.

Muhasebe uygulamalarındaki dağınıklığının önüne geçmek, uygulama birliğini, muhasebe ve finansal tablolardan beklenen etkinliği sağlayabilmek için 1960'larda yapılan yoğun reform çalışmalarının en önemli başlıklardan birisi KİT'lerin muhasebe ve finansal raporlama sis-

temlerinin reforme edilmesi konusudur. 154 sayılı kanun gereği yerli ve yabancı uzmanlardan oluşan kurulun önerileri doğrultusunda KİT'lerin muhasebe sisteminin dayanacağı muhasebe ilkelerini belirlemek üzere bir 'İDT'ni Yeniden Düzenleme Komisyonu (İDT YDK)' kurulmuş (Akdoğan ve Aydın 1987:87), komisyon 21 Mayıs 1968'de görevini tamamlayarak çalıştığı konularla ilgili detaylı raporlar yayınlamış, rapordaki önerilerin uygulanabilmesi için Mayıs 1971'de KİT Reform Komisyonu, Haziran 1971'de de ilgili komisyona bağlı Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Alt Komisyonu kurulmuş ve KİT'lerin Tekdüzen Muhasebe Sistemine geçiş esaslarını belirlemekle görevlendirilmiştir (Koç Yalkın 2012:12). Önerilen Tekdüzen Muhasebe Sisteminin maliyet bölümü hariç, imalat, madencilik ve ticaret alanlarında faaliyet gösteren KİT'lerde uygulanması önerilmiş ve 7 Temmuz 1971 tarih ve 7/2767 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile uygulama yürürlüğe girmiştir (Koç Yalkın 2012:12). Daha sonra KİT'lerin Tekdüzen Muhasebe Sistemine geçişiyle ilgili çalışmaları yürütmek üzere DPT bünyesinde kurulan Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu 1978 yılına kadar görev yapmıştır (Koç Yalkın 2012:12).

KİT'lerin bilanço ve netice hesapları, ilgili bakanlık tarafından Maliye Bakanlığı ile Yüksek Denetleme Kurulu (YDK)'nun mütalaaları alınarak ait oldukları yılı takip eden 4. Ayın sonuna kadar hazırlanarak, faaliyet raporlarıyla birlikte YDK'na

(Özaslan 1972:79) gönderilmekteyken, 2010 yılında Başbakanlık YDK kapatılarak Sayıştay'a devredildiği için KİT'lerin mali denetimi 2010 yılından itibaren Sayıştay'a geçmiştir.

KİT'ler tarihsel süreç içerisinde genel olarak üç farklı hesap planı kullanmışlardır. Birincisi Alman Zorunlu Hesap Çerçevesinden (1937) esinlenerek Sümerbank için hazırlanan hesap planı; İkincisi İDT YDK Mali İşler ve Muhasebe Grubu tarafından önerilerek 1972'den itibaren uygulanmaya başlanan hesap planı ve üçüncü ve sonuncusu ise 1992'de kabul edilen ve 1994'ten itibaren uygulanan THP. İDT YDK'nın 1968 yılında önerdiği hesap planında (Tablo 1) bilanço hesapları günümüzdeki bilanço mantığına benzer bir şekilde *"likidite sırasını takip etmekte olup, en çok likit olan hesaplardan başlayarak en az likit olan hesaplara doğru gitmektedir"* (İDT YDK 1968:13). Ancak bilanço hesaplarının gruplanmasında UYK ile özkaynaklar aynı grupta yer almış (Tablo 1), gelir hesapları gelir tablosu oluşturulabilecek düzen içerisinde sıralanmıştır. Hesapların kodlanmasında günümüz hesap planlarında olduğu gibi blok ve desimal (ondalık) numaralama sistemleri bir arada kullanılmıştır (İDT YDK 1968:13). İlgili hesap planı mekanizasyon ve elektronik tasnife uygun ve standart maliyet sistemine geçiş alt yapısına sahip olarak düzenlenmiş, (İDT YDK 1968:7) ayrıca terimlerin ifade birliğinin sağlanması da hedeflenmiştir (İDT YDK 1968:8).

Tablo 1: İDT YDK'nun 1968 Yılında KİT'lerin Kullanımı İçin Önerdiği Tekdüzen Hesap Planı

Hesap Grubu	Hesap Aralığı
Döner Varlıklar	100 – 199
Duran Varlıklar	200 – 299
Kısa Vadeli Borçlar	300 – 399
Uzun Vadeli Borçlar, gelecek yıllara ait gelirler öz sermaye (Sermaye ve ihtiyatlar)	400 – 499
Hasılat Hesapları	500 – 599
Maliyet, Gider ve Zararlar	600 – 699
Fonksiyonel maliyet ve gider hesapları	700 – 799
Kar ve Zarar icmal ve dağıtım hesapları	800 – 899

Kaynak: (İDT YDK 1968:13)

KİT'lerin kullandıkları başlıca finansal tablolar bilanço, kar zarar hesabı ve gelir tablosudur ve dönemler itibariyle düzenleme farklılıkları bulunmaktadır. KİT'ler de 1972 yılına kadar bilanço ve kar zarar hesabı kullanıldığı ve bu dönemde kullanılan bilanço hesaplarının Alman Ticaret Kanunu çerçevesinde oluşturulan bilanço hesaplarından (Şekil-1) etkilendiği düşünülmektedir.

1972 yılına kadar bilanço ve kar ve zarar tablosu ve bunların ekleri kullanılmaktayken 1972'den itibaren gelir gider tablosu esasına geçiş başla-

mıştır. Finansal tablolar önceleri sadece devletin vergi alacakları açısından çıkarılmaktayken, işletmeler zamanla ihtiyaç duydukları mali analizler çerçevesinde kullandıkları finansal tabloların niteliklerini ve çeşitlerini artırmışlardır. Özellikle Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) gereğince zorunlu THP'nin kullanımıyla birlikte THP'na uygun olarak düzenlenen bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akım tabloları da 1.1.1994 yılından itibaren düzenlenerek finansal tablo yararlanıcılarına sunulmaktadır.

Şekil 1: 1897 Tarihli Alman Ticaret Kanunundan (HGB) Esinlenen Bilanço Hesap Sınıfları

Bilanço Aktif Tarafı		Bilanço Pasif Tarafı	
A	Duran Varlıklar	A	Özkaynaklar
B	Dönen Varlıklar	B	Karşılıklar
C	Tahakkuklar ve Ertelenmiş Gelirler	C	Borçlar (Yükümlülükler)
D	Ertelenmiş Vergi Varlıkları	D	Tahakkuklar ve Ertelenmiş Gelirler
E	Varlık tahsisi Aktif Farkı	E	Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri

Kaynak: Alman Ticaret Kanunu (Deutsche Handelsgesetzbuch), Yayınlanma Tarihi: 10.05.1897, s. 50-51.

Gelir giderlerle ilgili olarak KİT'lerin yasal statüsüne kavuştukları 1938 yılından günümüze kar zarar hesabı/tablosu ve gider tablosu isimlendirmelerini kullandıkları bilinmektedir. KİT'lerin ilk etkilendikleri kar zarar hesabı Alman tipi hesaplardır. Almanya'da 1931 tarihli yasal düzenleme ile Ticaret Kanunu gereğince anonim şirketlerin kar ve zarar hesabının içermesi gereken bilgiler (Güvemli 2007:193-194);

“I. Masraflar tarafında: 1.Ücretler ve ekleri, 2.Sosyal Masraflar, 3.Duran varlıkların amortismanları, 4. Diğer amortismanlar, 5.Faizler, 6.Şirket varlıklar üzerinden vergiler, 7.Öteki masraflar, ilk madde ve çeşitli tedarik masrafları ve ticari mallara ait masraflar hariç.

II. Hasılat tarafında: 1.Hasılat tutarı, ilk madde ve çeşitli tedarik masrafları ve ticari mallara ait masraflar hariç, 2.İştirak gelirleri, 3.Faizler, 4.Olağan dışı gelirler.”

Kar zarar hesapları ve gelir tablolarıyla ilgili örnekler üçüncü bölümde verilmiştir.

3. TARİHSEL SÜREÇ İÇERİSİNDE KİT'LERİN KULLANDIĞI FİNANSAL TABLOLARIN İNCELENMESİ

Bu bölümde, tarihsel süreç içerisinde KİT'lerin muhasebe süreçlerinde yaşanan değişimlerin Cumhuriyet döneminde Türkiye muhasebe sistemine etkileri, KİT'ler özelinde belgeye dayalı olarak incelenmiştir. KİT'lerin finansal tabloları bilanço, hasılat kar zarar hesabı ve gelir tablosu özelinde incelenmiş, incelenen finansal tablolardaki değişimlerin muhasebe süreçlerine etkileri ve hangi dönemde hangi ülke ekolüne yakın oldukları tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.1. Metodoloji

Çalışma muhasebe tarihine katkı sağlamaya dönük, arşiv çalışması niteliğinde nitel bir içerik analizi çalışmasıdır. KİT'lerin finansal tablolarının incelenmesi birinci aşamada bilançolar bazında,

ikinci aşamada ise kar zarar hesapları/tablolari, gelir tabloları bazında yapılmıştır. Her iki aşamada da ilgili tablolar dizilim yönünden değerlendirilerek benzerlik yönüyle hangi ekole benzedikleri ortaya konulmaya çalışılmıştır. Dizilim yönünden yapılan incelemede öncelikle KİT'lerin seçilen finansal tabloları tek tek incelenerek tablolaştırılmış, elde edilen tablodan da ortak özellik taşıyanlar tekrar gruplanarak elde edilen grupların taşıdıkları ortak özellikler yorumlanmaya çalışılmıştır.

Çalışmada KİT'lerin tamamının finansal tablolarının incelenmesi söz konusu değildir. KİT'lerin içerisinden dört adet KİT seçilerek (Sümerbank, Etibank, Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları (TCDD), Türk Hava Yolları (THY) ve bu KİT'lerin iştirakleri) Bilanço, Hasılat Kar Zarar Hesapları ve Gelir Tabloları üzerinde inceleme yapılmıştır. KİT'ler arasından seçim yapılmaya çalışılırken Cumhuriyet döneminde KİT'lerle isimleri özdeşleşen, bir nevi kurucu yapıları olan Sümerbank ve Etibank, ayrıca günümüzde yaşayan KİT olmaları yönüyle de TCDD ve THY seçilmiştir.

Özellikle seçili KİT'lerin bilançoları üzerinden yapılan incelemede öncelikle bilanço yapıları üzerinden bir sınıflamaya gidilmiş ve bilanço yapılarına göre KİT'lerin muhasebe yapısı dört (1938 ve öncesi; 1939 – 1971; 1972 – 1993; 1994 yılı ve sonrası) dönem altında incelenmiştir.

Çalışmada incelenen dönemlerin tamamında KİT'ler çift taraflı kayıt yöntemini kullanmışlardır. Bu yönüyle muhasebe yöntem ve kuramı açısından KİT'ler çift yanlı kayıt yöntemi kullanmışlar ve kullanmaktadırlar tespiti baştan yapılabilir.

Çalışmanın Kısıtları

Yapılan çalışma muhasebe tarihiyle ilgili bir arşiv çalışması olduğu için geçmiş dönemlerle ilgili belge bulabilme sorunu; takip edilen KİT işletmelerinin birleşme, isim değişikliği vb. ne-

denlerle takip zorluğu (Örneğin Etibank bünyesinde Ereğli Kömür İşletmesi (EKİTAŞ) 1937 yılında kuruldu. 1943 yılında Ereğli Kömür İşletmesi (EKİ) haline dönüştürüldü. 1957 yılında Ereğli Kömür İşletmesi Türkiye Kömür İşletmeleri (TKİ)'ne devredildi. Sümerbank iştiraklerinden İplik ve Dokuma Sanayi 1948 yılında lağvedilerek Ereğli Pamuklu Sanayi'ne devredilmiştir. Örnekleri çoğaltmak mümkündür) ve eski tarihli bilanço, kar zarar hesabı ve gelir tablolarında çalışıldığı için ve özellikle tek düzen öncesinde net bir terminoloji birliği olmadığından ilgili tablolarda yer alan terimlerin günümüz terminolojisiyle eşleştirme zorluğu çalışmanın temel kısıtlarını oluşturmaktadır.

3.2. Araştırma Bulguları

Çalışma öncelikle KİT'lerin bilançoları üzerinden, sonraki aşamada ise kar zarar hesabı ve gelir tabloları üzerinden yürütülmüştür.

3.2.1. KİT Bilançolarının İncelenmesi

Çalışmada KİT bilançoları öncelikle şekil yönünden, bilanço ana hesap gruplarının dizilimi açısından incelenerek Ek-1'deki tablo oluşturulmuştur. KİT'lerin bilançoları, dizilimleri açısından incelendiğinde; 1939-1971 yılları arasında bilanço yapısı itibarıyla yoğun bir şekilde Alman etkisi görülmektedir (Ek-1).

1938-1971 dönemi de kendi içerisinde tekrar iki ayrı dönem (1938-1939 ve 1940-1971) olarak gruba ayrılmıştır. Bu ayrımın temel nedeni 1938-1939 döneminde hazırlanan finansal tabloların işletmeler arası farklılık göstermesinin yanında aynı işletmeye ait finansal tablo bir yıl öncesine de önemli farklılıklar göstermesidir. 1940-1971 yılları arasında hazırlanan KİT finansal tablolarının ise diğer KİT finansal tablolarıyla ve aynı KİT'in

farklı dönemleriyle daha benzer, daha tutarlı oldukları söylenebilir (Ek-1).

Özellikle 1938-39 döneminde hazırlanan finansal tablolarda tam bir terminoloji birliği yoktur. Örneğin Sümerbank Selüloz Sanayinin 1939 bilançosunda (Ek-5) 'Henüz Ödenmemiş Sermaye' lafzı geçerken, Sümerbank'ın 1939 tarihli kendi bilançosunda sadece 'Ödenmemiş Sermaye' lafzı kullanılmıştır. Benzer şekilde Gemlik Sung İpek Fabrikasının 1939 bilançosunda (Ek-3) Sabit Kıymetler altında 'Demirbaşlar' hesabı yer alırken yine 1939'da Türkiye Demir Çelik Fabrikalarının bilançosunda Sabit Kıymetler altında aynı hesap 'Mobilya ve Mefruşat' olarak yer almıştır.

1939 yılı bilançolarında başka bir farklılık ise Amortismanların gösterimiyle ilgilidir. Örnek olarak Sümerbank Deri Kundura'nın 1939, Sung İpek 1939 (Ek-3) ve TDCİ 1939 bilançolarında aktifte sabit kıymetler altında yer alması gereken 'Birikmiş Amortismanlar' pasifte ihtiyatlar altında 'Müterakim Amortismanlar' olarak yer almış, Etibank Ereğli Kömürleri İşletmesinin 1939 bilançosunda (Ek-6) bu kez olması gerektiği gibi sabit kıymetler altında 'Biriken Amortismanlar'; Sümerbank Kütahya Keramik¹ Fabrikası 1939 bilançosunda ise sabit kıymetler altında 'Amortismanlar' şeklinde yer almıştır.

Kütahya Keramik Fabrikası 1939 bilançosunda Sermaye Sabit Sermaye ve İşletme Sermayesi olarak ayrıma tabii tutulmuş ayrıca Borçlu hesaplar kendi içerisinde Ticari Borçlar, Diğer Borçlar diye ayrılmaya bile 1939 yılındaki diğer KİT bilançolarına göre daha detaylı sınıflandırılmıştır.

Sümerbank Deri Kundura'nın 1939 bilançosunda pasifte mamul emtea için fiyat düşüklüğüne karşı karşılık ayrılmış, borç ve alacak senetleri için

1 1930'lu yıllarda 'Keramik' olarak kullanılan kelimenin günümüzdeki kullanımı 'Seramik' şeklindedir.

herhangi bir reeskont hesaplanmazken Hazine bonoları için reeskont kaydı yapılmıştır. Hazır değerler mantığı açısından nakdi kıymetler ana başlığı altında Kasa ve Bankalar izlenmiştir. Bilançonun pasifinde muhtemel malzeme tereffüü fiat ve mükellefiyet provizyonu karşılığı olarak muhtelif karşılıklar altında karşılık ayrılmıştır.

1939-1971 döneminde Eksi (-) hesap kavramı doğrudan kullanılmadığı için; ilgili ana hesap altında eksi (-) karakterli olarak yer alması gereken hesap genellikle diğer tarafta doğrudan yer almıştır. (Örneğin Günümüz bilançolarında ‘Ödenmemiş Sermaye’ hesabı Pasifte ‘Özkaynaklar’ın altında ‘Ödenmiş Sermaye’ başlığı altında ‘Ödenmemiş Sermaye’ olarak yer almakta iken 1972 yılına kadar olan bilançolarda ise Aktifte ve en başta ‘I. Ödenmemiş Sermaye’ olarak yer almaktaydı (Ek -1).

Sümerbank Yerli Mallar Pazarları 1939 bilançosu (Ek-1 ve Ek-4) dizilim açısından aktifin ‘Mütedavil Kıymetler’le başlaması yönüyle diğer bilançolardan farklılık göstermektedir. Bu durumun işletmenin imalat işletmesi değil de ticaret işletmesi olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir.

1940 öncesinde KİT’lerin bilançolarında bir uygulama birliğinin tam olarak olmayışı 1938 yılında yasalaşan 3460 sayılı yasanın getirdiği bilanço ve kar zarar hesaplarına adaptasyonun ancak 1940 yılından itibaren sağlanabildiği şeklinde açıklanabilir.

KİT’lerde 1972 yılından itibaren Alman tipi bilançolardan, daha çok standart olmayan tekdüzen denilebilecek Aktiflerin dönen varlık ve duran varlık; pasiflerin ise kısa vadeli yabancı kaynaklar, uzun vadeli yabancı kaynaklar ve özkaynaklar şeklinde dizilen bilançolara geçildiği görülmektedir (Ek-1).

Geçiş yıllarında özellikle yeni uygulanmaya başlanan muhasebe usulü ile ilgili bilgiler bilanço

tahlil raporunun başına konulmuştur. Örneğin ETİBANK’ın 1972 yılında bilanço tahlil raporunun başında yeni uygulamaya geçişle ilgili olarak (YDK 1973:48); “1972 yılında tek düzen muhasebe usulü tatbik edilmiştir. Bu husus Teşekkül Yönetim Kurulunun 29.12.1971 tarih ve 2981/14 sayılı kararı ile kabul edilen yeni muhasebe yönetmeliğince işleme konulmuştur” ibaresi bulunmaktadır.

1972’den itibaren düzenlenen bilançolara bakıldığında bilançoların likidite esasına göre en likit olandan en az likit olana doğru sıralandığı, bilançoların bazılarının tek düzen hesap planı kodlarıyla birlikte düzenlendiği, bir kısmının yayın tipi bilanço olarak düzenlendiği, yayın tipi düzenlenen bilançolardan bir kısmının da yine tek düzen hesap plan kodlarıyla düzenlendiği (Ek-1, TCDD 1979-1982 ve THY 1982 bilançosu) görülmüştür. THY likidite esaslı tek düzen bilanço kullanımına geçişte istisna teşkil etmiş, 1983 yılına kadar kullanmış olduğu bilanço diğer KİT’lerin ne 1939-71 arasında ne de 1972-1993 arasında kullandığı likidite esaslı tek düzen bilançolara benzememektedir (Ek-1). THY diğer KİT’lerin 1972 yılında kullanıma geçtiği likidite esaslı tek düzen bilançolara ancak 1983 yılında (Ek-1) geçebilmiştir.

İncelenen belgelerde 1972’ye kadar KİT’lerin kullandıkları finansal tablolarda tam bir terminoloji birliği yoktur. Zaten Tek Düzen (yeknesak) muhasebe sisteminin en önemli amaçlarından biri terminoloji birliğini de sağlayarak muhasebenin temel ilkelerinden birisi olan karşılaştırılabilirliği sağlamaktır.

Ek-1’deki tablo göz önünde bulundurularak KİT bilançolarında Alman etkisi ortaya konulmaya çalışılmış, bu çerçevede bilanço ana hesap grupları ve bu grupların bilançodaki sıraları göz önüne alınarak elde edilen bulgular Tablo 2’de gösterilmiştir.

KİT'lerin bilançoları incelendiğinde 1939 – 1971 yılları arasında bilançonun biçimsel yapısı itibarıyla Alman etkisi görülmektedir. Alman bilanço yapısının en önemli özelliği olan Aktiflerin 'Sabit Kıymetler'le başlaması ve aynı şekilde Pasifin de 'Sermaye' ile başlaması özelliği KİT'lerin

1939 – 1971 yılları arasında hazırlanan bilançolarında görülmektedir. Yani Türkiye'de KİT'ler tarafından 1939-71 döneminde hazırlanan bilançolar Alman bilanço ekolünden etkilenmiştir denebilir.

Tablo 2: KİT Bilançolarının Dönemlere Göre Alman Bilanço Tipiyle Uyumlulukları

No	Aktif	1939 - 1971	1972 - 1993	1994 ve sonrası
V1	Duran Varlıklar (Sabit Kıymetler)	✓	X	X
V2	Dönen Varlıklar	✓	X	X
V3	Tahakkuklar ve Ertelenmiş Gelirler		X	X
V4	Ertelenmiş Vergi Varlıkları		X	X
V5	Varlık tahsisi Aktif Farkı	✓	X	X
No	Pasif	1939 - 1971	1972 - 1993	1994 ve sonrası
K1	Özkaynaklar	✓	X	X
K2	Karşılıklar	✓	X	X
K3	Borçlar (Yükümlülükler)	✓	X	X
K4	Tahakkuklar ve Ertelenmiş Gelirler	✓	X	X
K5	Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	✓	X	X

✓ İşaretlenen içerik var.

X İşaretlenen içerik yok.

Not: 1938 ve öncesi yeterli belge bulunamadığından değerlendirilememiştir.

Ancak 1972 yılında yeni tip (tek düzen) bilançoya geçişle birlikte Alman tipi bilançoların kullanımı tamamen bırakılmış değildir. İlk geçiş dönemlerinde (Ek-1) KİT bilançoları Tek düzene uygun hazırlanmasına rağmen ayrıca eski Alman tipi bilanço şeklinde de düzenlendiği görülecektir. Örneğin Etibank Halıköy Maden İşletmesi 1972, 1973, Sümerbank Eskişehir Sanayii 1972, Sümerbank Eskişehir Basma Sanayii 1973 (Ek-1)

gibi. Tablo 2 incelendiğinde 1972 sonrasında hazırlanan bilançoların Alman tipi bilanço içeriğinde yer alan başlıkların hiçbirisini içermediği gibi bir sonuç çıkartılmamalıdır. Dönen varlık, duran varlık, özkaynaklar terimleri daha sonraki bilançolarda da yer almasına rağmen bilanço sıralamaları ters olduğu için olumsuz işaretlenmiştir.

Tablo 3: 1972’de Kullanılmaya Başlanan Tek Düzen Bilanço Örneğiyle 1994 Yılında Kullanılmaya Başlanan Bilanço Örneklerinin Ana Gruplar Bazında Karşılaştırılması.

AKTİF	
1972-1993 Arası Özet Bilanço Kalemleri	1994 ve sonrası Özet Bilanço Kalemleri
I. Dönen Varlıklar	I. Dönen Varlıklar
A- Kasa ve Bankalar B- Hisse Senedi ve Tahviller C- Alacaklar D- Verilen Avanslar E- Stoklar F- Diğer Dönen Varlıklar	A- Hazır Değerler B- Menkul Kıymetler C- Ticari Alacaklar D- Diğer Alacaklar E- Stoklar F- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri G- Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakk. H- Diğer Dönen Varlıklar
II. Duran Varlıklar	II. Duran Varlıklar
A- Tasarruf Bonosu B- Alacaklar C- Verilen Avanslar D- Müessese ve İştiraklerdeki Sermaye Payları E- Maddi Duran Varlıklar F- Maddi Olmayan Duran Varlıklar G- Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar H- Diğer Duran Varlıklar	A- Ticari Alacaklar B- Diğer Alacaklar C- Mali Duran Varlıklar D- Maddi Duran Varlıklar E- Maddi Olmayan Duran Varlıklar F- Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar G- Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakk. H- Diğer Duran Varlıklar

PASİF	
1972-1993 Arası Özet Bilanço Kalemleri	1994 ve sonrası Özet Bilanço Kalemleri
I. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	I. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
A- Alınan Krediler B- Borçlar C- Alınan Avanslar D- Vergi, Resim, Harç ve Kesintiler E- Gider Tahakkukları F- Diğer Yabancı Kaynaklar	A- Mali Borçlar B- Ticari Borçlar C- Diğer Borçlar D- Alınan Avanslar E- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri F- Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler G- Borç ve Gider Karşılıkları H- Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakk. I- Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
II. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	II. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
A- Alınan Krediler B- Borçlar C- Alınan Avanslar D- Diğer Yabancı Kaynaklar	A- Mali Borçlar B- Ticari Borçlar C- Diğer Borçlar D- Alınan Avanslar E- Borç ve Gider Karşılıkları F- Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakk. G- Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
III.Öz Kaynaklar	III. Öz Kaynaklar
A- Ödenmiş Sermaye B- Yeniden Değer Artışı C- Yedekler D- Özel Karşılıklar E- Karlar F- Zararlar	A- Ödenmiş Sermaye B- Sermaye Yedekleri C- Kar Yedekleri D- Geçmiş Yıllar Karları E- Geçmiş Yıllar Zararları F- Dönem Net Karı (Zararı)

1972 – 1993 yılları arasında kullanılan bilançolarla, 1994 ve sonrasında kullanılan bilançolar arasındaki uyum nispeten daha yüksektir ve bu durum iki bilanço tipinin de aynı ekolden gelmesiyle açıklanabilir. Her ikisinde de kendi dönemlerindeki tekdüzen hesap planına uyumluluk amaçtır ve uyumlu olarak hazırlanmıştır. Hatta 1994 ve son-

rasındaki bilançolar 1972 – 1993 yılları arasında kullanılan bilançoların geliştirilmiş halidir, 1972 – 1993 yılları arasındaki bilançolar günümüz bilançolarının atasıdır tespiti yapılabilir (Tablo 3).

Bilançolarda 1993 – 1994 geçişi tamamen yeni MSUGT uyumlu THP ve finansal tablolara geçişi sağlamıştır.

3.2.2. KİT'lerin Kar Zarar Hesapları ve Gelir Tablolarının İncelenmesi

KİT'lerin kar zarar hesapları ve gelir tablolarının ana hesap gruplarının dizilimleri incelendiğinde, 1971 yılına kadar kar zarar hesabı, 1972'den itibaren ise dikey gelir tablosu kullanıldığı görülmüş, 1972'den önce gelir tablosu kullanıldığına dair bir belge veya bulgu çalışma çerçevesinde elde edilememiştir (Ek-2).

1972 yılına kadar kullanılan Hasılat Kar Zarar Hesabı veya Kar Zarar Hesabı şeklindeki yapıda günümüz hesap yapısına benzer bir şekilde hesabın sol tarafında (Zimmet veya Borç) giderler, sağ tarafında (Matlup veya Alacak) ise gelirler yer almaktaydı.

KİT'lerin 1939-1971 yılları arasında kullandığı kar zarar hesabı Alman muhasebe sistemindeki Kar Zarar hesabına benzemektedir. Ancak bir kısım KİT'lerde kar zarar hesabının kullanımı 1971'den sonra da devam etmiştir. Örneğin Eti-bank Halıköy Maden İşletmesi 1972, 1973, Sümerbank Eskişehir Basma Sanayii 1973 gibi. Ayrıca THY'de kar zarar hesabının kullanımı 1982'ye kadar düzenli olarak devam etmiş, gelir tablosuna geçiş bilançoda olduğu gibi ancak 1983 yılından (Ek-2) itibaren gerçekleşmiştir.

Kar zarar kavramından gelir tablosuna geçişle ilgili Güvemli'nin (2007: 171);

"...muhasebe düşüncesinde bilanço ve gelir tablosu iki ana finansal tablodur. Bilanço aynı isim çerçevesinde gelişme göstermiştir, ama gelir tablosu yüzyıllara yayılan kar ve zarar kavramından, kar ve zarar hesabına, kar ve zarar tablosuna, gelir hesabına ve giderek gelir tablosuna doğru uzanan bir gelişme göstermiştir"

tespitinde de belirttiği gibi kar zarar kavramından gelir tablosuna geçiş aslında sadece karın değil elde edilen finansal sonuçların bileşenlerinin de önem kazandığı, sadece satış kazancının değil

satış tutarının, faaliyet gelir ve giderlerinin, finansman giderlerinin, faaliyet dışı, olağandışı gelir ve giderlerin ayrı ayrı incelenemediği, takip edilemediği bir yönetime geçiştir. Ayrıca KİT'lerde 1972 yılına kadar daha çok kar zarar hesabı, bunun yanında seyrek de olsa kar zarar tablosu isimlendirmesinin kullanıldığı, 'Kar Zarar Tablosu' isimlendirmesinin ise yoğun olarak kullanılmakla birlikte, kullanımı geriye doğru 1940'lara kadar götürülebilmektedir (Tablo 4). Örnek olarak götürülebilmektedir (Tablo 4). Örnek olarak götürülebilmektedir (Tablo 4). Örnek olarak götürülebilmektedir (Tablo 4). Örnek olarak götürülebilmektedir (Tablo 4).

Ancak Sümerbank ve iştiraklerinde 1939'dan 1973'lere, TCDD ve iştiraklerinde ise 1954'ten 1971'e kadar 'Kar Zarar Hesabı' isimlendirmesi kullanılmıştır. THY'de ise önce 'Kar Zarar Hesabı', 1982 yılında ise 'Kar Zarar Tablosu' isimlendirmesi kullanılmış ve 1983'ten itibaren ise zaten gelir tablosu kullanımına geçilmiştir (Tablo 4).

Bir başka açıdan bakıldığında aslında 3460 sayılı yasanın kar zarar hesabı/kar zarar tablosu isimlendirmesi konusunda tam bir terminoloji birliği getirmediği belirtilebilir. Bunun nedeni olarak da Güvemli (2007:171) kar ve zararın bilançonun yanında daha az önemsenmesine, maliyetin göz ardı edilerek elde kalanlar üzerinden karın hesaplanmasına bağlamıştır.

Kar zarar hesabı/tablosunun bölümlenmesinde gerek zimmet/matlup gerekse borç/alacak şeklinde bölümlenmenin yapıldığı, giderler/gelirler ayrımının ise THY hariç 1971 yılından itibaren başladığı, THY'de ise en baştan beri kar zarar hesapları giderler/gelirler şeklinde bölümlendiği görülmüştür (Tablo 4).

KİT işletmelerinde kar zarar hesapları zimmet

ve matlup tarafında ana hesap gruplarında numaralama yönünden belirgin bir fark tespit edilememiş, sadece THY’de kar zarar tablosunun incelendiği 1964’ten 1982’ye kadar elde edilen kar zarar tablolarında hiç numaralama yapılmadığı

tespit edilmiştir (Tablo 4). Numaralama yapılan kar zarar tablolarında numaralama işlemi zimmet tarafında ayrı, matlup tarafında ayrı olmak üzere 1’den başlayarak ardışık olarak devam etmektedir.

Tablo 4: KİT’lerde Kullanılan Hasılat Kar Zarar Hesaplarının Şekil Yönünden İncelenmesi

İşletme	Yıl	İsimlendirme		Bölümleme			Numaralama	
		(Kar Zarar ...)		Zimmet/ Matlup	Borç / Alacak	Gider/ Gelir	Var / Yok	Şekli (Varsa)
		Hesabı	Tablosu					
Etibank-Ereğli Kömürleri İşl.	1939	✓			✓		✓	Romen
Sümerbank - Deri Kundura	1939	✓		✓			✗	
Sümerbank - Gemlik Sung İpek	1939	✓		✓			✓	Normal
Sümerbank – Selüloz Sanayii	1939	✓		✓			✗	
Etibank - Divriği Demir Madenleri	1940		✓		✓		✗	
Sümerbank - İplik Dokuma Fabr.	1945	✓			✓		✓	Romen
Etibank - Ereğli Kömür İşletmeleri	1947		✓		✓		✗	
Sümerbank - Adana Pamuk	1950	✓			✓		✓	Romen
TCDD	1955	✓		✓			✗	
THY	1964	✓				✓	✗	
Etibank - Ergani Bakır	1968		✓	✓			✗	
THY	1969	✓				✓	✗	
TCDD	1970	✓		✓			✓	Romen
Etibank - Halıköy Maden İşl.	1971	✓				✓	✓	Normal
Sümerbank - Eskişehir Basma Sanayii	1971	✓				✓	✓	Normal
TCDD	1971	✓		✓			✓	Romen
Etibank - Halıköy Maden İşl.	1972	✓				✓	✓	Normal
THY	1972	✓				✓	✗	
Etibank - Halıköy Maden İşl.	1973	✓				✓	✓	Normal
Sümerbank - Eskişehir Basma Sanayii	1973	✓				✓	✓	Normal
THY	1973	✓				✓	✗	
THY	1982		✓			✓	✗	

✓ İşaretlenen özellik var.

✗ İşaretlenen özellik yok.

1972'den itibaren geçilen Gelir Tablolarının bazıları bilançolarda olduğu gibi hesap plan kodlarıyla düzenlenmiştir (TCDD 1972-1976). 1972 yılında geçilen gelir tabloları günümüzde kullanılan gelir tablosuna benzemekle birlikte bir kısım farklılıklar da bulunmaktadır. Bu farklar MSUGT çerçevesinde 1994 yılı ve sonrasında kullanılmaya başlanan gelir tablosu ile 1994 öncesinde kullanılan gelir tablosunun karşılaştırıldığı aşağıdaki TCDD'ye ait 1993 ve 1994 gelir tablolarında daha net görülecektir (Tablo 5).

Türkiye'de KİT'lerde 1972'den itibaren kullanımına başlanan gelir tablolarını süreç içerisinde iki dönemde (1994 öncesi ve sonrası) incelemek mümkündür. Aslında iki dönemde de kullanılan gelir tabloları birbirine benzerlik göstermelerine rağmen (Tablo 5) sahip oldukları farklılıklar aşağıda sıralanmıştır;

- 1993 ve öncesi gelir tabloları sadece cari dönem için düzenlenmekteyken 1994 ve sonrası gelir tabloları cari dönemle birlikte bir önceki yılın verilerini de içermektedir.
- Eski gelir tablosundaki 'Gayri Safi Satış Hasılatı' terimi yeni gelir tablosunda 'Brüt Satışlar'a dönmüştür. Gayri Safi Satış Hasılatı başlığı altında yurt içi yurt dışı ayrımı yapılmadan 'Mal ve hizmet satış hasılatı' ayrıca 'Sübvansiyonlar' ve 'Vergi iadeleri' alt başlıkları bulunmaktadır. Yeni gelir tablosunda ise Brüt Satışlar başlığı altında 'Yurtiçi satışlar', 'Yurtdışı satışlar' ve 'Diğer Gelirler' alt başlıkları bulunmaktadır.
- Eski gelir tablosunda 'Hasılatın İndirimler' terimi yeni gelir tablosunda 'Satış İndirimleri'ne dönmüş, alt başlıklarda ise Hasılatın indirimler altında 'Satış vergileri', 'İadeler', 'Kasa iskontosu' ve 'Diğer indirimler' yer alırken Satış İndirimleri altında 'Satıştan iadeler', 'Satış iskentoları' ve 'Diğer indirimler' alt başlıkları bulunmaktadır.
- Satışların maliyeti eski gelir tablosunda alt

başlık olmadan doğrudan 'Mal ve hizmet satışları maliyeti' şeklinde yer alırken yeni gelir tablosunda 'Satışların maliyeti' altında satılan mamul mallar, ticari mallar ve hizmetlerin maliyetleri ayrı ayrı alt başlıklarda gösterilmektedir.

- Diğer Faaliyetlerden elde edilen gelir ve karlar ve gider ve zararlar başlıkları altında önemli farklılardan birisi eski gelir tablosunda sadece müesseseler olarak yer adlandırılan işletmenin sahip olduğu ortaklıklar yeni gelir tablosunda iştirak ve bağlı ortaklık olarak detaylandırılmakta ayrıca borç ve alacaklar için reeskontlar ayrı alt başlık olarak gösterilmektedir.
- Ayrıca faiz giderleri eski gelir tablosunda Faaliyet Dışı Gider ve Zararlar altında yer almaktayken yeni gelir tablosunda Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar altında değil ayrı bir bağımsız başlık altında 'Finansman Giderleri' olarak yer almaktadır.
- Eski gelir tablosunda yer almayan yeni gelir tablosunda ise ayrı bağımsız başlık halinde yer alan 'Olağandışı Gelir ve Karlar', 'Olağandışı Gider ve Zararlar' başlıkları yer almaktadır.

Aslında 1994 yılında kullanımına başlanan gelir tablosunda da sonradan günümüzün şartlarına göre küçük eklemeler yapılmış, ilk halinde yer almamasına rağmen günün ihtiyaçlarına göre alt başlıklar eklenmiştir. Örneğin 5024 sayılı yasa ve TMS 29 yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama standartlarıyla ilişkili olarak gelir tablosunda 'Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar' başlığı altında '9-Enflasyon düzeltmesi karları'; 'Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar' başlığı altında '9-Enflasyon düzeltmesi zararları' alt başlıkları eklenmiştir.

ABD'de I. Dünya savaşı sırasında bankaların, şirketlerin ekonomik yapılarını daha yakından

izleme ihtiyacından ortaya çıktığı öne sürülen (Güvemli 2007:196) ve 1917 yılında kullanımına başlanan, satış ve maloluşları da kapsayan ve dikey olarak düzenlenen (işletme hesabı) gelir tablosu (Güvemli 2007:194-195) kullanımına Almanya'da 1955 yılında kabul edilen yasal düzenleme ile geçilmiştir. Hasılat kar zarar hesap-

larından farklı olarak gelir ve giderlerin karşılıklı mahsubunun önlenmesi, giderlerin olağan ve olağan dışı olarak ayrılmasını öngören bu anlayış kar zarar hesabından gelir tablosuna geçiş anlamı taşımaktaydı (Güvemli 2007:426). KİT'lerde dikey gelir tablosu kullanımına 1972 yılında geçilmiştir.

Tablo 5: KİT'lerde 1994 Öncesinde Kullanılan Gelir Tablolarıyla 1994 ve Sonrasında Kullanılan Gelir Tablolarının TCDD 1993 ve 1994 Gelir Tabloları Üzerinden Karşılaştırılması.

TCDD	1993 Gelir Tablosu	1994 Gelir Tablosu
	GELİR VE GİDERLER	
	1-Gayri safi satış hasılatı	A: BRÜT SATIŞLAR
	a)Mal ve hizmet satış hasılatı	1-Yurtiçi Satışlar
	b)Sübvansiyonlar	2-Yurtdışı Satışlar
	c)Vergi tadeleri	3-Diğer Gelirler
	Toplam (1)	B- SATIŞ İNDİRLİMLERİ (-)
	2-Hasılattan indirimler	1-Satıştan İadeler(-)
	a)Satış vergileri	2-Satış İskontoları (-)
	b)İadeler	3-Diğer İndirimler (-)
	c)Kasa iskontosu	C NET SATIŞLAR
	d)Diğer indirimler	D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)
	Toplam (2)	1-Satılan Mamuller Maliyeti(-)
	3-Safi satış hasılatı (1-2)	2-Satılan Ticarî Mallar Maliyeti(-)
	4-Mal ve hizmet satışları maliyeti	3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)
	5-Gayri safi satış karı veya zararı (3-4)	4-Diğer Satışların Maliyeti(-)
	6-Dönem giderleri	BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI
	a)Araştırma ve geliştirme giderleri	E- FAALİYET GİDERLERİ
	b)Pazarlama satış ve dağıtım giderleri	1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)
	c)Genel idare giderleri	2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)
	Toplam (6)	3-Genel Yönetim Giderleri (-)
	7-İşletme faaliyetleri karı veya zararı (5-6)	FAALİYET KARI VEYA ZARARI
	8-Faaliyet dışı hasılat ve karlar	F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR
	a)Faiz ve komisyon gelirleri	1-İştiraklerden Temettü Gelirleri
	b)Müesseselerden devir alınan karlar	2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri
	c)Bağlı ortaklıklardan alınan kar payları	3-Faiz Gelirleri
	d)İştiraklerden alınan kar payları	4-Komisyon Gelirleri
	e)Karşılıklardan kullanılmayan kısım	5-Konusu Kalmayan Karşılıklar
	f)Geçmiş yıllara ait gelir ve karlar	6-Menkul Kıymet Satış Karları
	g)Diğer hasılat ve karlar	7-Kambiyo Karları
	Toplam (8)	8-Reeskont Faiz Gelirleri
	9-Faaliyet dışı giderler ve zararlar	9-Diğer Olağan Gelir ve Karlar
	a)Faiz ve komisyon giderleri	G- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)
	b)Çalışmayan kısım giderleri	1-Komisyon Giderleri
	c)Karşılık giderleri	2-Karşılık Giderleri
	d)Geçmiş yıllara ait gider ve zararlar	3-Menkul Kıymet Satış Zararları
	e)Diğer gider ve zararlar	4-Kambiyo Zararları
	Toplam (9)	5-Reeskont Faiz Giderleri
	10-Dönem karı veya zararı (7+8-9)	6-Diğer Olağan Gider ve Zararlar
	11-Vergiler,kanuni yükümlülük payları ve ikramiyeler	H- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)
	a)Vergiler	1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)
	b)Kanuni yükümlülük payları	2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)
	c)İkramiyeler	OLAĞAN KAR VEYA ZARAR
	Toplam (11.)	I- OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR
	12-Safi dönem karı veya zararı (10-11)	1-Önceki Dönem Gelir ve Karları
		2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar
		J- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR
		1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)
		2-Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)
		3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararları (-)
		DÖNEM KARI VEYA ZARARI
		DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK
		KARŞILIKLARI (-)
		DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI

Kaynak: TCDD 1993 ve 1994 Gelir Tabloları.

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Cumhuriyetin ilk dönemlerinde sermaye, girişimci ve ticari yaşam deneyimlerinin azlığı nedeniyle, ağırlıklı olarak devlet eliyle kalkınma modeli benimsendiğinden, devrin şartlarına göre nispeten büyük işletmeler devlet kontrolündeki KİT'lerdir. Dolayısıyla daha çok muhasebe ve muhasebeye dayalı mali kontrole ihtiyaç duyan işletmeler de KİT'ler olmuştur. Gerek bu işletmelerin verimlilik ve kendi iç ihtiyaçlarına cevap verebilme adına, gerekse toplum adına TBMM yoluyla ilgili işletmelerin ve bu işletmelere aktarılan kaynakların kontrolü ön plana çıkmıştır. Bu çerçevede ilgili kurumların verimlilik, performans ve mali kontrol ihtiyacının karşılanabilmesi için muhasebe düzenin sistemli bir şekilde oluşturulması gerekliliği ortaya çıkmış ve Başbakanlık YDK kurulmuştur. Aslında YDK kurulmadan önce de Sümerbank ve Etibank'ın muhasebe yapılarının düzenlenmesiyle ilgili çalışmalar vardır. Ancak 1938 yılında 3460 sayılı yasayla YDK'nın kurulmasıyla gerek denetim gerekse işletmelerin mali kayıt sisteminin düzenlenmesine yönelik kurumsal çalışmalar ön plana çıkmıştır. Birçok defa uzmanlar görevlendirilmiş, komisyonlar kurulmuştur. Yapılan bu çalışmalar neticesinde ortaya çıkan düzenlemeler öncelikle KİT'lerde uygulansa da ülkedeki tüm muhasebe uygulamalarına yön veren temel uygulamalar olagelmıştır.

KİT'lerin muhasebe süreçlerinin düzenlenmesinde büyük önemi olan ve 1938 yılında yayımlanan 3460 sayılı yasa ile KİT'ler hem net bir yasal statü kazanmışlar hem de YDK denetimine tabi tutularak muhasebe süreçleri YDK'nın öngördüğü yapıya uyarlanmıştır. KİT'lerin muhasebe sisteminin elden geçirilmesi, bütün KİT'ler için uygulama birliğinin sağlanabilmesi amacıyla 1940'lardan itibaren önemli çalışmalar yapılmış, bu çerçevede raporlar yayımlanmış ve KİT'lerin düzenleyeceği finansal tablolar ortak bir yapıya kavuşturulmaya çalışılmıştır.

Osmanlı'nın son döneminden 1926'da Alman ticaret kanunundan esinlenen ticaret kanunu (Güvemli 2008) yasalasınca kadar, muhasebede o güne kadar etkili olan Fransız etkisi yerini yavaş yavaş Alman etkisine bırakmaya başlamıştır. Özellikle Almanya'dan kaçarak Türkiye'ye gelen Yahudi bilim adamlarının bir kısmı diğer alanlarda olduğu gibi muhasebe alanında da Türkiye'nin muhasebe sistemine katkı sunmuşlar ve sistemin Alman etkisine dönmesine önemli etkiler yapmışlardır.

Alman Profesör Sachsenberg tarafından Sümerbank için hazırlanan muhasebe sistemi, KİT'ler için bir yol haritası teşkil etmiş, KİT'lerin çoğunluğu tarafından uygulanmıştır. Türkiye'de Alman etkisinin devamında Sachsenberg'in çalışmasının da büyük önemi olduğu anlaşılmaktadır.

Ancak çalışma belgeye dayalı olarak finansal tabloların incelenmesi çalışması olduğu ve 1923-1938 yılları arası için yeterli veri elde edilemediği için ilgili dönem literatüre dayalı yorumlanmış, belgeye dayalı olarak değerlendirilmemiştir. Yapılan çalışmada belgeye dayalı değerlendirme, yeterli verinin elde edilebildiği 1938 yılı sonrasını kapsamaktadır.

KİT'lerde 1939-1971 yılları arası bilanço yapısı itibarıyla yoğun bir şekilde Alman etkisi görülmektedir (Ek-1). Bu dönemde bilançoların aktifi sabit kıymetlerle, pasifi sermaye ile başlamaktadır. İDT YDK'nın çalışmasına dayanarak hazırlanan Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve buna bağlı olarak finansal tabloların yeni halleri 1972 yılından itibaren KİT'lerde zorunlu olarak uygulanmaya başlamıştır. Geçiş döneminde 1972'den itibaren İDT YDK'nın önerdiği tek düzen muhasebe sistemine göre bilanço ve gelir tablolarının hazırlanmasının yanında eski tip bilanço ve hasılat kar zarar hesabı (Ek 1, Ek 2) da kullanılmaya devam etmiştir.

Literatürde bilançolar biçim yönünden incelendiğinde Hesap tipi ve Rapor tipi olmak üzere ikiye ayrılmalarına rağmen KİT bilançoları incelendiğinde bunların yanında yayın tipi bilançoların da kullanıldığı (Ek-1 ve Ek-7) görülmüştür.

Çalışma çerçevesinde KİT’lerde 1972 yılına kadar yatay Hasılat Kar Zarar Hesabı/Tablosunun, 1972 yılından itibaren ise günümüzde kullanılan benzeyen dikey gelir tablosu kullanıldığı tespit edilmiş, Kar Zarar hesabından Gelir Tablosu yaklaşımına geçiş de bilançolarda olduğu gibi 1972 yılından itibaren başlamıştır. Yapılan incelemelerde 1972 yılında gelir tablosu kullanımı başlayıncaya kadar Brüt Satış Karı gözükmemekte, sebep olarak da Kar Zarar Hesabının kullanımı gösterilmektedir. Alman ekolünde (1931 tarihli Alman Ticaret kanuna göre) Kar Zarar hesapları tablolaştırılırken hasılat tarafında hasılat tutarı belirlenirken yasa gereği “Hasılat tutarından ilk madde, çeşitli tedarik giderleri, ticari mallara ait masraflar düşülerek gösterilir” satış tutarı ve maliyet görünmez. Yani günümüz muhasebe ilkelerinin karşı çıktığı “netleştirme” işlemi Alman tipi Kar Zarar Hesabında yapılabildiği için, Kar Zarar Hesaplarında bir nevi brüt kar gözükmekte, Kar Zarar Hesaplarında “satış tutarı” değil “satış karı” kullanılmaktadır.

Hasılat Kar Zarar hesabı kullanımı daha çok Alman ekolünü hatırlatmaktadır. Muhasebe sistemimizde etkilenilen Almanlar uyguladıkları bu sistemi 1955 yılından itibaren değiştirerek dikey gelir tablosu kullanımına (Güvemli 2007:426) geçmişlerdir. Ancak Türkiye’de KİT’lerde Alman tipi hasılat kar zarar hesabından Amerikan tipi gelir tablosu yaklaşımına gecikmeli olarak 1972 yılından itibaren geçilmiştir. Bir kısım KİT’lerde 1972 yılından itibaren gelir tablosu kullanımının yanında belirli bir süre daha kar zarar hesabı kullanımı devam etmiş, THY’de 1983 yılına kadar sürmüştür (Ek-2).

1972 yılında uygulanmaya başlanan Tek Düzen Muhasebe Sistemi günümüzde uygulanan muhasebe sisteminden farklı olmasına rağmen günümüzde uygulanan Tek Düzen Muhasebe Sistemi için bir başlangıç, bir altyapı oluşturmuştur. Ayrıca Gökten’in (1980:168) da belirttiği gibi 1972’de geçilen tekdüzen muhasebe sistemi hem muhasebe ilkeleri açısından, hem de karar verici yöneticiler açısından KİT’lere yalnız tek tip (uniform) sistem fikri getirmekle kalmamış aynı zamanda bu KİT’lerin artık *yetersiz hale gelmiş ve modern işletmecilik anlayışına göre yöneticilere yararlı olmayan muhasebe sistemlerinin yenilenmesini* de sağlamıştır. Sistemin fiili olarak uygulanmaya başlaması uygulamada ortaya çıkan eksiklik ve iyileştirme noktalarının fark edilmesine ve sistemin geliştirilmesine katkı sağlamıştır.

Bu dönemde 24 Ocak kararlarıyla birlikte serbest piyasa ekonomisine geçiş eğiliminin artması, özel sektörün güçlenmesi, 1989’da 3568 sayılı muhasebe meslek yasasının yasalaşması, muhasebenin kendine has statüsü olan bağımsız bir meslek haline gelmesine katkı sağlamıştır. Bütün yaşanan bu gelişmeler 1992’de yayımlanan 1994’de uygulamaya geçilen MSUGT ve bu çerçevede Standart Tekdüzen dönemine geçişin alt yapısını oluşturmuştur.

Literatürde muhasebe sistemimizde 1926 yılına kadar Fransız etkisinin, 1926 – 1960 yılları arasında Alman etkisinin, 1960’dan itibaren ise ABD etkisinin Türkiye’de hakim olduğu görüşü savunulmakla birlikte (Küçüksavaş 2005:14; Koçyalkın 1994:11; Akdoğan ve Aydın 1987:85) bu çalışmada Alman etkisinin 1972 yılına kadar net bir şekilde devam ettiği, 1972 ve 1973 yıllarında yeni kullanılmaya başlanan finansal tablolarla birlikte Alman tipi finansal tabloların belirli bir süre daha kullanılmaya devam ettiği belgeleriyle ortaya konulmuştur.

Sonuç olarak KİT'lerin finansal tabloları incelendiğinde finansal tablolarının hazırlanmasında;

- 1939 – 1971 yılları arasında Alman ekolünün etkin olduğu ve 1972 ve sonrasında da standart olmayan tek düzene göre hazırlanan finansal tablolar yanında belirli bir süre daha Alman ekolü etkisinde finansal tabloların da hazırlandığı,
- 1972 – 1993 yılları arasında hazırlanan finansal tablolar Amerikan muhasebe sisteminin etkilenen standart olmayan tek düzen muhasebe sisteminin etkisinde hazırlandığı,
- 1994 ve sonrasında hazırlanan finansal tablolarda ise küresel muhasebe uygulamalarının etkilediği standart tek düzen muhasebe sisteminin etkin olduğu sonucuna varılabilir.

KİT'lerin muhasebe sistemleri üzerinden yürüyen geliştirme çabaları Türkiye muhasebe sisteminin dönüşümüne önemli katkı sağlamış olup, yapılan

reform ve revizyon çalışmaları, toplanan komisyonlar, yayınlanan raporlar ve yasa teklifleri Türkiye'de muhasebe sisteminin altyapısını oluşturmuştur. KİT'lerin muhasebe uygulamaları ve bu konudaki reform çabaları Türkiye açısından bir nevi "muhasebe okulu" işlevi görmüştür. Gerek sistem olarak gerekse uygulayıcı yetişmiş insan kaynakları olarak KİT'lerin Türkiye muhasebe sistemine önemli katkıları olmuştur.

Günümüz ekonomi dünyasında finansal piyasalar önemli yer tutmakta, günün ihtiyaçlarına göre her an yeni değişimler yaşanabilmektedir. Bu çerçevede finansal piyasalara ham ve işlenmiş veri sağlayan muhasebe anabilim dalı da bu değişimlerden doğal olarak etkilenmekte, yaşanan değişimlere kendini adapte etmektedir. Dolayısıyla işletmelerin kullanmış oldukları finansal tablo isim, içerik ve çeşitliliği tarihten günümüze önemli değişimler yaşamış ve gelecekte ortaya çıkabilecek ihtiyaçlar çerçevesinde gelecekte de değişimler yaşayabilecektir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (2002). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, N. & Aydın, H. (1987). *Muhasebe Teorileri*. Ankara: Gazi Üniversitesi Yayın No:98.
- Aktan, C. C., (1992). *Kamu Ekonomisinden Piyasa Ekonomisine: Özelleştirme*. İzmir: Akliselim Matbaası.
- Altıntaş, M. B. (1988). *Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Özelleştirilmesi ve Özelleştirilmesinin Sermaye Piyasasına Etkileri*. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No: 8.
- Atasoy, V. (1993). *Türkiye’de kamu iktisadi teşebbüsleri ve özelleştirme sorunu*. Ankara: Nurol Matbaacılık.
- Aysan, M. A. (1978). *İktisadi Devlet Teşekkülleri’nin Yeniden Düzenlenmesi*. İstanbul: Sermet Matbaası.
- Aysan, M. (1980, 24-26 Nisan). “Türkiye’de Kamu Teşebbüslerinde Muhasebe Eğitimi Sorunları”, II. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu. İzmir: Muhasebe Eğitimi Derneği Yayınları, No:1.
- Aysan, M. (2000). *Yeni Bin Yılda Kamu Teşebbüslerinin Değişen Rolü: Türkiye Örneği. Muhasebe ve Finansman Dergisi* (8) Sayı:8’in Eki, İstanbul, Çevirenler: Fatih Coşkun ERTAŞ, Ahmet KİBARÇETİN.
- Ayyıldız, E. (2005). “Konsolide Bütçeden Kamu İktisadi Teşebbüslerine Yapılan Transferler (1995-2004)”. *Sayıştay Dergisi* (59), 89-118.
- Çaşkurulu, E. (2002). *Görev Zararı Kavramı ve Türkiye’de 1980 Sonrası Görev Zararı Doğurucu Faaliyetlerin İncelenmesi ve Analizi*. Ankara: S.P.K. Yayın No:138.
- Demirbaş, M., & Türkoğlu, M. (2002). “Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Özelleştirilmesi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 7(1), 241-264.
- Göktan, E. (1980). “Tekdüzen Muhasebe Çalışmalarında Uluslararası Deneyimler ve Türkiye’deki Uygulamalar”, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi (Ağustos-Kasım)*.
- Güldamla, A. (1966). *Türkiye’de iktisadi devlet teşekkülleri*. Ankara: Ekonomi Dünyası Yayınları.
- Güner, Â. O. (1978). *Türkiye’nin kalkınması ve iktisadi Devlet Teşekkülleri*. İstanbul: Damla Yayınevi, İstanbul.
- Güvemli, B., Selçık, M. (2008) “The Influence of the Western European Countries on the Turkish Accounting Thought in the First Half of the 19th and 20th Centuries”, *XII. World Congress of Accounting Historians, Vol. I, 417-429, İstanbul, July*.
- Güvemli, O. (2007). *Finansal Tabloların Evrimi*. İstanbul: Proje Danış A.Ş.
- Hemming, R. & Mansoor, A. M. (1988). Mansoor. *Privatization and Public Enterprises*. Washington: International Monetary Fund.
- İDT YDK. *Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları*, Ankara, 1968.
- Kandaş, B. (1989). “Cumhuriyetin Kuruluşundan İtibaren Türkiye’nin İktisadi Büyümesi I”, *Maliye Yazıları Dergisi (Temmuz-Aralık)*, 38-54.
- Kandaş, B. (1990). “Cumhuriyetin Kuruluşundan İtibaren Türkiye’nin İktisadi Büyümesi II”, *Maliye Yazıları Dergisi (Mart-Nisan)*, 7-22.
- Karaarslan, E. (2008). *Kamu Sektörüne Dahil Kamu İdarelerinin Tasnifi ve Bu Birimlerin Hukuki-Mali Yapıları*. Ankara.
- Karlık, S.R.. (1994). *Türkiye’de Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Özelleştirme*. İstanbul: Esbank Yayınları.
- Kılıçbay, A. (1994). *Türkiye Ekonomisi*. Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Koç Yalkın, Y. (1994). *Genel Muhasebe*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Kök, R. (1995). *Ekonomi-Politik Popülizm KİT-Köşeli Ekonomiler-Özelleştirme*. İstanbul:Dergah Yayınları, No:158.

- Kuntbay, İ. (1981). *Türkiye’de Kamu İktisadi Teşekküllerinin Yönetimi*. Ankara: TODAİE Yayınları, No: 198.
- Küçükşavaş, N. (2005). *Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe)*. İstanbul: Kare Yayınları.
- Leeds, R. S. (1988). *The Promise of Privatization: A Challenge for U.S. Policy*. New York: Council of Foreign Relations Books. Ed. Raymon Vernon Jr.
- Özaslan, İ. (1972). *Muhasebenin Teknik Yapısı*. İstanbul: Hüsnütabiat Matbaası.
- Özmen, S. (1987). “KİT’lerin Özelleştirilmesinin Tarihsel Gelişimi”, *Maliye Yazıları Dergisi (Ekim-Kasım)*, 11-24.
- Sümerbank. (1943). *Sümerbank (11.07.1933-11.07.1943)*. İstanbul: Cumhuriyet Matbaası.
- Şahin, H. (2002). *Türkiye Ekonomisi*. Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Tecer, M. (2005). *Türkiye Ekonomisi*. Ankara: Türkiye Ortadoğu Amme İdaresi Yayınları.
- Ülken, Y. (1981, 28 Şubat). “Türk Ekonomisi ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri”, *Kamu İktisadi Teşebbüsleri Gelişimi, Sorunları ve Çözüm Yolları Paneli*, İstanbul.
- Yazıcı, M. (1965). *Türk İşletmelerinin Tekdüzen Hesap Çerçevesi Üzerine Bir Öneri*. İstanbul: Sermet Matbaası.
- Yasal Mevzuat ve Raporlar**
- 1897 tarihli Alman Ticaret Kanunu (Deutsche Handelsgesetzbuch)
- 17.06.1938 tarih ve 3460 sayılı, Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilatıyla İdare ve Murakabeleri Hakkındaki Kanun.
- Başbakanlık YDK Etibank 1973 Yılı Raporu. Güryılmaz Matbaası, Ankara.
- Başbakanlık YDK (Başvekalet Umumi Murakabe Heyeti). Etibank 1939 – 1993 Yılları Arası Yıllık Raporları.
- Başbakanlık YDK (Başvekalet Umumi Murakabe Heyeti). Sümerbank 1939 – 1987 Yılları Arası Yıllık Raporları.
- Cumhuriyet Senatosu Toplantı Tutanakları. Cumhuriyet Senatosu Toplantı Dergisi, Cilt:32, 38. Birleşim, 1968.
- Cumhuriyet Senatosu Toplantı Tutanakları. Cumhuriyet Senatosu Toplantı Dergisi, Cilt:45, 24. Birleşim, 1968.
- DPT. Kalkınma Planı (Birinci Beş Yıl) 1963-1967. Ocak 1963.
- İstanbul YMMO. Kurumsal Muhasebe Düzeni ve Bunun Türkiye’deki Durumu Raporu. 15.06.2006.
- TCDD. 1954-2000 Arası Yıllık Bilanço Tahlil Raporları.
- Sayıştay Başkanlığı. T.C. TCDD Genel Müdürlüğü 2012 Yılı Raporu. Yayınlanma Tarihi: 25.09.2013.

EK-1: Dizilimlerine Göre 1939 – 2010 Arası KİT Bilançoları

İslem	Yıl	A k t i f							P a s i f							Hes. Pl. Kod			
		1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7		8	9	10
Şimşekbank-Deri	1939	Sabit Kıym.			Menkul K.	Borçlu Hesapl.	Nakdi Kıym.		Sermaye	İhtiyatlar	Muhir. Karşılıklar		Alacaklı Hesapl.		Kar				-
Şimşekbank-Cemlik	1939	Sabit Kıym.			Menkul K. Hesapl.	Borçlu Nakdi Kıym.		Sermaye	İhtiyatlar	Muhir. Karşılıklar		Alacaklı Hesapl.		Kar					
Şimşekbank - Keremlik Fabr.	1939	Sabit Kıym.			Menkul K	Borçlu H. Kıy.		Sermaye	İhtiyatlar				Alacaklı H.		Kar				
Şimşekbank - Yertli	1939	Müte- davil K.			Sabit K.	Aktifler		Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar		Alacaklılar		Emanet Paralar		Sair Pasif			Kar
Türkiye Demir Çelik İŞL.	1939	Sabit Kıym.			Menkul K	Borçlu H. Kıy.		Sermaye	İhtiyatlar			Alacaklı H.		Emanet Paralar		Sair Pasif			
Erişbank - Ereğli Kömür İŞL	1939	Sabit Kıym.						Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar		Alacaklılar		Emanet Paralar		Sair Pasif			
Erişbank - Diyirği Demir	1940	Sabit Kıym.						Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar		Alacaklılar		Emanet Paralar		Sair Pasif			
Erişbank - Ereğli Kömür İŞL	1940	Sabit Kıym.						Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar		Alacaklılar		Emanet Paralar		Sair Pasif			
Erişbank - Ereğli Kömür İŞL	1940	Sabit Kıym.						Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar		Alacaklılar		Emanet Paralar		Sair Pasif			
Erişbank - Ereğli Kömür İŞL	1941	Sabit Kıym.						Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar		Alacaklılar		Emanet Paralar		Sair Pasif			
Erişbank - Ereğli Kömür İŞL	1942	Sabit Kıym.						Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar		Alacaklılar		Emanet Paralar		Sair Pasif			
Erişbank - Ereğli Kömür İŞL	1942	Sabit Kıym.						Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar		Alacaklılar		Emanet Paralar		Sair Pasif			
Erişbank - Ereğli Kömür İŞL	1945	Sabit Kıym.						Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar		Alacaklılar		Emanet Paralar		Sair Pasif			
Erişbank - Ereğli Kömür İŞL	1945	Sabit Kıym.						Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar		Alacaklılar		Emanet Paralar		Sair Pasif			
Erişbank - Ereğli Kömür İŞL	1945	Sabit Kıym.						Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar		Alacaklılar		Emanet Paralar		Sair Pasif			
Erişbank - Ereğli Kömür İŞL	1946	Sabit Kıym.						Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar		Alacaklılar		Emanet Paralar		Sair Pasif			
Erişbank - Ereğli Kömür İŞL	1947	Sabit Kıym.						Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar		Alacaklılar		Emanet Paralar		Sair Pasif			
Erişbank - Ereğli Kömür İŞL	1948	Sabit Kıym.						Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar		Alacaklılar		Emanet Paralar		Sair Pasif			
Erişbank - Ereğli Kömür İŞL	1950	Sabit Kıym.						Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar		Alacaklılar		Emanet Paralar		Sair Pasif			
Erişbank - Ereğli Kömür İŞL	1950	Sabit Kıym.						Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar		Alacaklılar		Emanet Paralar		Sair Pasif			
Erişbank - Ereğli Kömür İŞL	1950	Sabit Kıym.						Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar		Alacaklılar		Emanet Paralar		Sair Pasif			
Erişbank - Ereğli Kömür İŞL	1955	Sabit Kıym.						Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar		Alacaklılar		Emanet Paralar		Sair Pasif			
Erişbank - Ereğli Kömür İŞL	1963	Sabit Kıym.						Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar		Alacaklılar		Emanet Paralar		Sair Pasif			
Erişbank - Ereğli Kömür İŞL	1964	Sabit Kıym.						Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar		Alacaklılar		Emanet Paralar		Sair Pasif			
Erişbank - Ereğli Kömür İŞL	1966	Sabit Kıym.						Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar		Alacaklılar		Emanet Paralar		Sair Pasif			
Erişbank - Ereğli Kömür İŞL	1968	Sabit Kıym.						Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar		Alacaklılar		Emanet Paralar		Sair Pasif			
Erişbank - Ereğli Kömür İŞL	1968	Sabit Kıym.						Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar		Alacaklılar		Emanet Paralar		Sair Pasif			
Erişbank - Ereğli Kömür İŞL	1970	Sabit Kıym.						Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar		Alacaklılar		Emanet Paralar		Sair Pasif			

İşleme	Yıl	Aktif					Pasif					Hes. Pl. Kod							
		1	2	3	4	5	6	7	1	2	3		4	5	6	7	8	9	10
Erişim		Sermaye	Kıym.	İştirakler	Sair Aktifler	Masr.		Sermaye			Şüpheli			Senetler	Paralar				
Erişim - Halkkoy	1971	Ödenmiş Sermaye	Sabit Kıym.		Sair Aktifler			Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar			Alacaklılar		Finans Paralar			Sair Pasif	Kar
Maden													Alacaklılar		Finans Paralar			Sair Pasif	Kar
Şuherbank - Ekskeşir Basma	1971	Ödenmiş Sermaye	Sabit Kıym.		Sair Aktifler	İlk Testis Masr.	Zarar	Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar			Alacaklılar		Finans Paralar			Sair Pasif	Kar
TCDD	1971	Ödenmiş Sermaye	Sabit Kıym.	Tahsis & İştirakler	Sair Aktifler	İlk Testis Masr.	Zarar	Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar			Alacaklılar		Finans Paralar			Sair Pasif	Kar
TCDD - Ekskeşir Lokomotif San.	1971	Ödenmiş Sermaye	Sabit Kıym.	Tahsis & İştirakler	Sair Aktifler	İlk Testis Masr.	Zarar	Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar			Alacaklılar		Finans Paralar			Sair Pasif	Kar
Erişim - Halkkoy	1972		Sabit Kıym.	İştirakler	Sair Aktifler		Zarar	Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar			Alacaklılar		Finans Paralar			Sair Pasif	Kar
Erişim - Halkkoy	1972	Dönen V.	Duran V.					UVYK	UVYK	Öz Kayn.									
Maden																			
Şuherbank - Ekskeşir Sanayii	1972	Sabit Kıym.			Sair Aktifler			Sermaye	Karşı-İhtlar	Yedekler			Alacaklılar		Finans Paralar			Sair Pasif	Kar
Şuherbank - Ekskeşir Sanayii	1972	Dönen V.	Duran V.					UVYK	UVYK	Öz Kayn.									
TCDD	1972	Dönen V.	Duran V.					UVYK	UVYK	Öz Kayn.									
Erişim - Halkkoy	1973		Sabit Kıym.	İştirakler	Sair Aktifler		Zarar	Sermaye	İhtiyatlar	Karşılıklar			Alacaklılar		Finans Paralar			Sair Pasif	Kar
Maden																			
Erişim - Halkkoy	1973	Dönen V.	Duran V.					UVYK	UVYK	Öz Kayn.									
Maden																			
Şuherbank - Ekskeşir Basma	1973	Sabit Kıym.			Sair Aktifler			Sermaye	Karşı-İhtlar	Yedekler			Borçlar		Finans Paralar			Sair Pasif	Kar
Şuherbank - Ekskeşir Basma	1973	Dönen V.	Duran V.					UVYK	UVYK	Öz Kayn.									
TCDD	1973	Dönen V.	Duran V.					UVYK	UVYK	Öz Kayn.									
TCDD	1975	Dönen V.	Duran V.					UVYK	UVYK	Öz Kayn.									
TCDD (ayrın tipi)	1979	Dönen V.	Duran V.					UVYK	UVYK	Öz Kayn.									
TCDD (ayrın tipi)	1980	Dönen V.	Duran V.					UVYK	UVYK	Öz Kayn.									
TCDD (ayrın tipi)	1982	Dönen V.	Duran V.					UVYK	UVYK	Öz Kayn.									
TCDD (ayrın tipi)	1982	Dönen V.	Duran V.					UVYK	UVYK	Öz Kayn.									
TCDD (ayrın tipi)	1982	Dönen V.	Duran V.					UVYK	UVYK	Öz Kayn.									
TCDD (ayrın tipi)	1982	Dönen V.	Duran V.					UVYK	UVYK	Öz Kayn.									
TCDD (ayrın tipi)	1983	Dönen V.	Duran V.					UVYK	UVYK	Öz Kayn.									
TCDD	1985	Dönen V.	Duran V.					UVYK	UVYK	Öz Kayn.									
TCDD	1993	Dönen V.	Duran V.					UVYK	UVYK	Öz Kayn.									
TCDD	1994	Dönen V.	Duran V.					UVYK	UVYK	Öz Kayn.									
TCDD	2000	Dönen V.	Duran V.					UVYK	UVYK	Öz Kayn.									
TCDD	2012	Dönen V.	Duran V.					UVYK	UVYK	Öz Kayn.									

Ek-2: KİT Kar Zarar Hesapları ve Gelir Tablolarının Dizilimleri

İşletme	Yıl	Zimmet		Matlup
		1	2	
Sümerbank - Eskişehir Basma	1971	KZ	Satış Zararları	9
EtiBank - Ergani Bakır	1968	KZ	Satış Zararları	9
TCDD	1955	KZ	İşletme Masrafları	9
Sümerbank - Adana Pamuk	1950	KZ	Satış Zararları	9
Sümerbank - İplik Dokuma Fabr.	1945	KZ	Satış Zararları	9
EtiBank - Divriği Demir Madenleri	1940	KZ	Satış Zararları	9
Sümerbank - Gemlik Sung İpek	1939	KZ	Umumi Masraflar	9
Sümerbank - Deri Kundura	1939	KZ	Umumi Masraflar	9
				1
				2
				3
Verilen Faiz ve Komisyonlar		Odenen Faiz, Komisyonlar	Verilen Faiz, Komisyonlar	4
				5
Kullanılmayan Makineler Amortismanı		Karşılıklar	İşlemeyen Makineler Amortismanı	6
Sair Masraf, Zararlar	Muhtelif Zararlar	Sair Masraf, Zararlar	Muhtelif Zararlar	7
	Geçen Yıllara Ait Masraf ve Zararlar			8
Dönem Karı	Safi Kar		Safi Kar	9
Satış Karları	Satış Neticeleri	İşletme Varidatı	Satış Karları	1
	Tali Madde Satışları			2
	Malzeme ve Hizmet Satışları			3
Alınan Faiz ve Komisyonlar	Alınan Faiz ve Komisyonlar	Alınan Faiz, Komisyonlar	Alınan Faiz, Komisyonlar	4
	Muhtelif Gelirler	Karşılıklar-dan İadeler		5
Muhtelif Gelir ve Karlar	Geçmiş Yıllara Ait Gelirler	Sair Varidat ve Karlar	Muhtelif Karlar	6
				7
				8
		Zarar		9

İşletme	Yıl	EtiBank - Haliköy Maden İşl.	EtiBank - Haliköy Maden İşl.	Sümerbank - Eskişehir Sanayii	EtiBank - Haliköy Maden İşl.	EtiBank - Haliköy Maden İşl.	THY	THY	TCDD	TCDD	1994	1993	1983	1982	1973	1973	1972	1972	GT	GT	GT	KZ	KZ	GT	GT	KZ	Tablo
Zimmet	1	Brüt Satışlar	Gayrisafi Satış Hasılatı	Gayrisafi Satış Hasılatı	Direkt İşletme Giderleri	Satış Neticeleri	Gayrisafi Satış Hasılatı	Gayrisafi Satış Hasılatı	Satış Neticeleri	1																	
	2	Satış İndirimleri	Hasılattan İndirimler	Hasılattan İndirimler	Yolcu Servis Giderleri	Satış Vergi ve Masrafları	Hasılattan İndirimler	Hasılattan İndirimler	Satış Vergi ve Masrafları	2																	
	3				Direkt Bakım Giderl.					3																	
	4	Net Satışlar	Safi Satış Hasılatı	Safi Satış Hasılatı	Yer Nakliye Giderleri	Verilen Faiz ve Komisyonlar	Safi Satış Hasılatı	Safi Satış Hasılatı	Verilen Faiz ve Komisyonlar	4																	
	5	Satışların Maliyeti	Mal ve Hizmet Satışları Maliyeti	Mal ve Hizmet Satışları Maliyeti	Genel İşletme Giderleri		Mal ve Hizmet Satışları Maliyeti	Mal ve Hizmet Satışları Maliyeti		5																	
	6	Brüt Satış Zararı	Gayri Safi Satış Zararı	Gayri Safi Satış Karı	Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri		Gayri Safi Satış Karı	Gayri Safi Satış Karı		6																	
	7	Faaliyet Giderleri	Dönem Giderleri	Dönem Giderleri	Genel İdare Giderleri	Muhtelif Gider ve Zararlar	Dönem Giderleri	Dönem Giderleri	Muhtelif Gider ve Zararlar	7																	
	8	Faaliyet Zararı	İşletme Faaliyet Zararı	İşletme Faaliyet Karı	İşletme Dışı Giderler		İşletme Faaliyet Zararı	İşletme Faaliyet Karı		8																	
	9				Kar					9																	
Matup	1	Diğer Faal. Olağan Gider ve Zararlar	Faaliyet Dışı Hasılat ve Karlar	Faaliyet Dışı Hasılat ve Karlar	Yolcu Bilet Geliri	Satış Karları	Faaliyet Dışı Gelirler	Faaliyet Dışı Hasılat ve Karlar	Satış Karları	1																	
	2	Diğer Faal. Olağan Gider ve Zararlar	Faaliyet Dışı Gider ve Zararlar	Faaliyet Dışı Gider ve Zararlar	Fazla Bagaj Geliri		Faaliyet Dışı Giderler	Faaliyet Dışı Gider ve Zararlar		2																	
	3	Finans-man Giderleri	Dönem Zararı	Dönem Karı	Posta Geliri	Malzeme ve Hizmet Satışları	Dönem Zararı	Dönem Karı	Malzeme ve Hizmet Satışları	3																	
	4	Olağan Kar veya Zarar	Kanuni Yüküml. Payları ve İkramiyeler	Kanuni Yüküml. Payları ve İkramiyeler	Kargo Geliri	Alınan Faiz ve Komisyonlar		Gelir Vergileri, Kanuni Yüküml. Karşılıkl.	Alınan Faiz ve Komisyonlar	4																	
	5	Olağandışı Gelir ve Karlar			Hususi Kira Geliri					5																	
	6	Olağandışı Gid. ve Zararlar			Diğer Hasılat	Muhtelif Gelir ve Karlar			Muhtelif Gelir ve Karlar	6																	
	7	Dönem Karı veya Zararı			İşletme Dışı Hasılat					7																	
	8	Dönem Karı Vergi ve Diğ. Yasal Yüküml. Karşılıkları								8																	
	9	Dönem Net Zararı	Safi Dönem Zararı	Safi Dönem Karı		Dönem Zararı		Safi Dönem Karı	Dönem Zararı	9																	

Ek-3: Sümerbank – Gemlik Sung İpek 1939 Bilançosu

Sümerbank Gemlik Sung İpek 31. 12. 1939		Sümerbank Gemlik Sung İpek 31. 12. 1939	
AKTİF		PASİF	
Line	TL	Line	TL
1 - SABİT KIYMETLER :		1 - SERMAYE	
a.) Arazi	10.917,50	2.815.436 79	
b.) Binalar	896.750,53		
c.) Makineler	447.098,29		
d.) Muhlif fiisleri	292.316,62		
e.) Alet ve adevat	125.025,38		
f.) Demirbaşlar	28.002,42		
g.) İlk tesis masrafları	261.723,22		
	2.223.353,56		
Önce Kurum Firmasından alınan tahsilat	268.856,31		
	2.492.209,87		
2 - MENKUL KIYMETLER :		3 - MUHTELİF KARŞILIKLAR :	
a.) Ham madde ve malzeme	198.528,86	a.) Ham madde tesviri için hat karşılığı	410.801 43
b.) Yarı mamul emtia	10.619,80	b.) Meşkek malihul karşılığı	91.876 36
c.) Mamul emtia	854.469,49		
	1.063.618,15		
3 - BORÇLU HESAPLAR :		4 - ALACAKLI HESAPLAR :	
a.) Alacak senetleri	---	a.) Borç Senetleri	---
b.) Hazine bonoları	---	b.) Başlıklar	3.960,11
c.) Müşteriler	41.063,88	c.) Muhlif alacakları	31.582,95
d.) Teslimat masrafları	---	d.) Muvakkal hesaplar	107.877,79
e.) Muhlif borçları	5.890,43	e.) Cari hesaplar	---
f.) Muvakkal hesaplar	62.407,47	f.) Sümer Bank İstanbul Şubesi	356.350,08
g.) Şüpheli borçlar	95.870,36		
h.) Cari hesaplar	---		
i.) Sümer Bank Üstünlük Mülheriği	263.014,78		
	467.248 90	5 - KÂR	
4 - NAKDİ KIYMETLER :		Yekûne	
a.) Kasa	2.904,37	3.960,11	
b.) Bankalar	20.150,08	42.057 20	
	23.054,45	3.960,11	
5 - NAZİM HESAPLAR		6 - NAZİM HESAPLAR	
	11.282 43	11.282 43	
Üstünlük Yekûne		Üstünlük Yekûne	
	3.871.679 74		3.871.679 74

Ek-4: Sümerbank – Yerli Mallar Müessesesi 1939 Bilançosu

Sümerbank Yerli Mallar Müessesesi 31. 12. 1939		Sümerbank Yerli Mallar Müessesesi 31. 12. 1939	
AKTİF		PASİF	
Line	TL	Line	TL
I. MÜTEDAVİ KIYMETLER :		I. SERMAYE	
1 - Kasa ve Bankalar		300.000 00	
A.) Kasa	10.014,23	8.325 00	
B.) Bankalar	26.308,67	30.190 30	
2 - Senedat vadesi	343.796,25		
3 - Borçlular			
A.) Cari hesaplar	505,84		
B.) Depozitolar	13.725,11		
C.) Muhlif borçları	194,20		
D.) Mübavvâten borçları	72.488,17		
E.) Müşteriler	86.873,02		
4 - Emtia			
A.) Deri ve Kıyafet Mdes.	80.070,40		
B.) Borçlu Yekûne	394.199,55		
C.) Hırsiyat Pansakla	192.774,97		
D.) Diğer	74.447,87		
	462.143,49		
	933.830 21		
II. SABİT KIYMETLER :		III. KARŞILIKLAR	
1 - Arazi	---		
2 - Binalar	---		
3 - Tesisat	37.001,97		
4 - Demirbaşlar	22.891,43		
5 - Nakil vasıtaları	---		
6 - Hükme	---		
7 - Taplusla olan sabit kıymetler	---		
Yekûne	60.793,40		
Ertilmiş amortismanlar	26.812,72		
Net Yekûne	33.980,68		
III. SAİR AKTİFLER :		IV. ALACAKLILAR :	
1 - Muvakkal ve mübavvâten hesaplar	31.371,37	1 - Cari hesaplar	342.526,24
2 - Tesliye olunan alacak ve borçlar	64.351,52	2 - Bankalar	195.133,42
	95.722,89	3 - Mübavvâten alacakları	27.992,75
Üstünlük Yekûne		4 - Alacaklı müşteriler	2.782,14
	1.029.558 81	5 - Muhlif alacakları	15.999,91
	130.787 09		
		V. EMANET PARALAR	
		VI. SAİR PASİFLER :	
		1 - Muvakkal ve mübavvâten hesaplar	
		2 - Tesliye olunan borçlar ve hesaplar	
		Yekûne	
		1.029.558 81	
		Üstünlük Yekûne	
		1.029.558 81	
		NAZİM HESAPLAR :	
		1 - Kurumlar	
		2 - Diğer nazım hesaplar	
		Yekûne	
		101.684,07	
		9.565,02	
		111.249 09	

Ek-5: Sümerbank – Selüloz Sanayi 1939 Bilançosu

AKTİF		Sümer Selüloz Sanayi Müessesesi		PASİF	
	YTL	Kr.		YTL	Kr.
HENÜZ ÖDENMEMİŞ SERMAYE			2.007.473	50	
SABİT KIYMETLER :					
Arazi	30.490,65				
Binalar	1.245.711,52				
Makinalar	1.125.530,53				
Muhteşif hissesi	1.228.500,59				
Araba ve edevat	118.316,12				
Demirbaşlar	28.773,83				
Diğer tesis masrafları	512.309,74		3.992.528	68	
MENKUL KIYMETLER :					
Ham madde	614.505,91				
Gayri menkul emtia	372.491,50				
Menkul emtia	298.859,10				
Depodaki emtia	16.671,24		1.140.518	98	
BORÇLU HESAPLAR :					
Müşteriler	84.705,90				
Borçlu hesaplar	50.905,01				
Muhteşif borçlular	222.917,29				
Muhteşif muvakkat hesaplar	307.398,29				
Muhteşif müvakkat hesaplar	127.740,74		793.115	67	
NAKİT KIYMETLER :					
Kasa	3.715,28				
Bankalar	20.824,88		24.540	18	
YENİ TESİSLER :					
Emanet kıymetler	6.142.736,40				
İstisnalar	209.547,10		6.352.283	36	
NAZİM HESAPLAR					
					3.041
					03
YEKÜN			14.312.298	81	

SERMAYE		BİTİYATLAR		MÜHTEŞİF KARŞILIKLAR :		ALACAKLI HESAPLAR :		YENİ TESİSLER :		KAR		NAZİM HESAPLAR		
	YTL	Kr.		YTL	Kr.		YTL	Kr.		YTL	Kr.		YTL	Kr.
Sümer Bank Üssümü Madurığı			6.142.736	40										
										191.877	44			
												3.041		03
YEKÜN			6.352.283	84								3.041		03

Sümer Bank Üssümü Madurığı
M. ALİ KÂĞIÇCI

Sümer Bank Selüloz Sanayi MÜESSESESİ
ERİĞRUL KAYHAN

Ek-6: Etibank – Ereğli Kömür İşletmeleri 1939 Bilançosu

AKTİF		EREĞLİ KÖMÜR 1939 Senesi		PASİF	
	LİRA	Kr.		LİRA	Kr.
ÖDENMEMİŞ SERMAYE			1.000.000	00	
SABİT KIYMETLER					
Arazi	7.174,97				
Binalar	219.198,46				
Mekanik hissesi ve yollar	388.715,36				
Diğer tesisat	3.483.639,08				
- " " yenidenesi	146.024,57		3.629.563,65		
Deniz vasıtaları ve denizbaşları	85.499,23				
Demirbaşlar	251.176,26				
İhtisari ameliyat	246.981,47				
Yapılmakta olan sabit kıymetler	1.225.064,33		6.044.434,33		
Halkın ameliyatları	-690.599,28		5.353.835,05	35	
İŞTİRAKLERİMİZ					74.571
MÜTEDAVİL KIYMETLER					
Stoklar					
Kömür stokları	89.127,35				
Malzeme	1.254.390,61		1.343.517,96		
Borçlular					
Depozitolar	11.334,11				
Muhteşif borçlular	994.589,49				
Mühayyattan "	49.083,90		1.055.007,56		
Kasa ve Bankalar					
Kasa	6.307,26				
Bankalar	124.210,65		130.517,91	50	
ZARAR					
					578.038
					06
YEKÜN			9.481.856	99	
Sancık hesaplar					793.818
					78

SERMAYE		BİTİYATLAR		KARŞILIKLAR		ALACAKLILAR		EMANET PARALAR			
	LİRA	Kr.		LİRA	Kr.		LİRA	Kr.		LİRA	Kr.
Merkuz cari hesaba			2.401.054,00								
Mühayyattan alacaklılar			12.223,05								
İş faaliyetlerinden alacaklılar			13.288,99								
Muhteşif alacaklılar			231.512,72			2.658.078	43				
YEKÜN			2.658.078	43							
YEKÜN			9.481.856	99							
										793.818	78

Nizam hesaplar

Ek-7: TCDD 1980 Bilançosu. (Tek Düzen Hesap Planı Kodlu ve Yayın Tipi)

Ticari Hesap Numaraları				1980 Bilançosu			
Düzen	Yayın	Düzen	Yayın	Düzen	Yayın	Düzen	Yayın
A K T İ F				P A S İ F			
100-106		VARLIKLAR (A-7)	755.927.117,94	-,-	755.927.117,94		
110-111		A-Kasa ve Hükümler					
		B-Hisse Senetleri, Tahviller, Makine ve Tesisatın Hükümleri					
300		1-Hisse Senetleri, Tahviller, Makine Hükümleri	3.506.792,40				
301		2-Tasarruf Bonosu		120.140,00			
		3-Yedek için alınan Tahviller					
		Toplam B	3.506.792,40	120.140,00			
120	210	C-Alacakları			25.602.032.143,62		
121	-	1-Alacak Senetleri	-,-	-,-			
122	-	2-Hesaplar	-,-	-,-			
123	213	3-Hesaplar	4.390.559.800,87				
124	215	4-İhtisaplar	4.982.986.016,72	6.530.400,24			
125	217	5-İhtisaplar	149.110.820,67	-,-			
126	218	6-Hesaplar	248.566.360,91	-,-			
127	219	7-İhtisaplar	542.744,00	-,-			
128	220	8-İhtisaplar	27.245.716,69	58.429,69			
129	221	9-İhtisaplar	1.992.214.140,41	-,-			
130	222	10-İhtisaplar	9.796.370,37	34.725,00			
131	223	11-İhtisaplar	60.131.121,07	15.360.981,54			
132	224	12-İhtisaplar	2.768.323.556,44	-,-			
133	225	13-İhtisaplar					
134	226	14-İhtisaplar					
135	227	15-İhtisaplar					
		Toplam C	25.580.027.607,15	23.004.536,47			
140-149	228-229	D-Verilen Arzular	5.194.990.813,20	6.294.021,59	5.201.285.634,79		
150-159		E-Stocklar			5.249.821.792,10		
160-169		1-Lik Maddeler ve Malzemeler	5.118.778.730,08				
170-179		2-Para menkul değerleri	384.179.350,06				
180-189		3-Değerli menkul değerler	-,-				
		4-Değerli menkul değerler	-,-				
		5-Diğer	1.248.867.781,06				
		Toplam E	5.349.821.792,10	-,-			
230		F-Hisseye ve İştiraklere			2.101.752.949,00		
231		1-Hisseye ve İştiraklere		2.100.000.000,00			
		2-İştiraklere		1.752.949,00			
234		Toplam F	-,-	2.101.752.949,00			
235		G-Hisseye ve İştiraklere			28.186.986.699,35		
236		1-Hisseye ve İştiraklere					
237		2-Hisseye ve İştiraklere					
238		3-Hisseye ve İştiraklere					
239		4-Hisseye ve İştiraklere					
240		5-Hisseye ve İştiraklere					
241		6-Hisseye ve İştiraklere					
242-246		7-Hisseye ve İştiraklere					
247		8-Hisseye ve İştiraklere					
248-249		9-Hisseye ve İştiraklere					
250-263		H-Hisseye ve İştiraklere					
265-266-268		I-Hisseye ve İştiraklere					
269		J-Hisseye ve İştiraklere					
270-271-273		K-Hisseye ve İştiraklere					
274		L-Hisseye ve İştiraklere					
275-277		M-Hisseye ve İştiraklere					
100-198		Varlıklar Toplamı (A-7)	26.960.589.589,75	30.353.691.392,75	67.294.080.978,70		
481		İzletmeler Bağlılık Hesabı					
482		1-İzletmeler					
483		2-İzletmeler					
		GENEL TOPLAM	8.929.624.408,37	2.046.978.377,71	19.007.577.057,25		
		GENEL TOPLAM	2.330.683.067,08	2.330.683.067,08			

Ek-8: TCDD 1980 Gelir Tablosu (TDHP Kodlu)

TCDD İŞLETİMİ		- 49 -		31.12.1973	
GELİR TABLOSU (Kâr ve Sarar)					
GELİR HESAPLARI				T U T A R	
No	A D I	T.L.			
GAYRİRAFI SATIŞ HASELATI					
500-524	Kal ve Hisset Satışları hasılatı	1.761.780.910.91			
525	Subvansiyonlar	422.810.644.40			
530	Vergi indeleri	-,-			
TOPLAM				2.184.591.555.31	
HASILATTAN İNDİRİMLER					
540	Satış vergileri	-,-			
545	İndeler	-,-			
550	Kasa iskontosu	-,-			
555-599	Diğer	-,-			
TOPLAM				-,-	
TOPLAM				2.184.591.555.31	
SAFI SATIŞ HASELATI					
600-653	KAL VE HİSSET SATIŞLARI MALİYETİ	2.756.541.562.71			
GAYRİ SAFI SATIŞ HARARI					
DÖNEM GİDERLERİ					
660-661	Araştırma ve geliştirme giderleri	-,-			
662-663	Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri	-,-			
664-665	Genel idare giderleri	-,-			
TOPLAM				-,-	
TOPLAM				571.950.007.46	
İŞLETİM FAALİYETİ HARARI					
MALİYET DIŞI HASELAT VE HARAR					
570-571	Faiz ve Komisyon gelirleri	530.327.95			
572	Müesseselerimizden devr alınan kârlar	356.919.57			
573	İhtisaplarımızın kâr payları	239.080.72			
575	Karşılıklardan kullanılan kısım	869.147.40			
576	Geçmiş yıllara ait gelir ve kârlar	5.452.688.55			
577-589	Diğer hasılat ve kârlar	401.281.171.14			
TOPLAM				408.789.335.33	
FAALİYET DIŞI GİDERLER VE HARARLAR					
670-671	Faiz ve komisyon giderleri	111.745.517.15			
672	Çalışmayan kısım giderleri	2,-			
673-675	Karşılık giderleri	231.919.922.95			
676	Geçmiş yıllara ait gider ve sararlar	63.103.237.49			
677-689	Diğer gider ve sararlar	48.720.219.24			
TOPLAM				455.520.617.53	
TOPLAM				618.790.289.66	
DÖNEM HARARI					
EMİA					
GELİR VERGİLERİ, KAMUİ YÜKÜMLÜLÜKLER VE İKRANİYELER					
692	Karşılık Vergisi	-,-			
694	Diğer gelir vergileri	-,-			
695	Kamui yükümlülük payları	-,-			
696	İkraniyeler	-,-			
TOPLAM				-,-	
TOPLAM				618.790.289.66	

Ek-9: Sümerbank Eskişehir Basma Sanayii 1971 K/Z Hesabı

Sümerbank Eskişehir Basma Sanayii Müessesesi
1971 yılı kâr ve zarar hesabı

(Ek : 15)

Gider ve zararlar	TL	Gelir ve karlar	TL
1 — Satış zararları	116.180,76	1 — Satış karları	27.421.367,18
2 — Satış vergisi ve giderleri	1.839.688,39	2 — Alınan faiz ve komisyonlar	2.480.021,90
3 — Verilen faiz ve komisyonlar	4.945.466,45	3 — Muhtelef gelir ve karlar	350.574,54
4 — Dik teslim giderleri amortismanı	75.973,20		
5 — Kullanılmayana maktuhatlar amortismanı	214.299,01		
6 — Muhtelef masraflar ve zararlar	1.986.000,72		
	Toplam		
	9.177.573,03		
7 — Dönem kârı	21.023.289,69		
	Genel toplam	Toplam	30.290.963,22
	30.290.963,22		30.290.963,22

