

## TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ \*

Doç. Dr. Yüksel KOÇ

Tekdüzen muhasebe sistemi,<sup>1</sup> zamanımızda hem gelişmiş hem de gelişmekte olan memleketlerde tartışılan ve üzerinde önemle durulan konulardan biridir. Tekdüzen muhasebe sistemi, işletme yönetiminin etkililiğini büyük ölçüde artırdığından, gelişmiş ve gelişmekte olan memleketlerde bu sisteme ihtiyaç yaratan temel nedenlerin büyük bir kısmı aynıdır. Bunun yanında, tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanmadığı gelişmiş memleketlerde farklı işletmelere ait malî raporların ve ilgili donelerin mukayeseye elverişli olmaması tekdüzen muhasebe sistemine duyulan ihtiyacı kuvvetle ortaya koyarken gelişmekte olan memleketlerin hızla kalkınmayı amaç edinmeleri ve bu nedenle ekonomik faaliyet ile gelişmelerini kalkınma plânlarına dayandırmaları, memleketlerinde tekdüzen muhasebe sisteminin tesisini acil bir konu haline getirmiştir.

### I. Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Mahiyeti

#### A. Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Amaçları ve Kapsamı:

Tekdüzen muhasebe sistemi, bir muhasebe sisteminin nihaî mamûlu olan malî raporların farklı seviyelerde ve çeşitli maksatlar için mukayese ve konsolide edilmelerine imkân veren sistem olarak ifade edilebilir. Tekdüzen muhasebe sisteminin amaçları ile münferit bir işletmeye ait muhasebe sisteminin amaçlarının aynı olduğu görülmektedir. Her iki sistemde de birinci derecedeki temel amaç, muhasebe sistemlerinin yönetime en etkili şekilde hizmet etmesidir. Diğer bir deyimle, muhasebeden etkili bir yönetim

---

\* Yazarın, bu konudaki «*Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye'deki Çalışmalar*» başlığını taşıyan kitabı yayınlanmak üzeredir.

<sup>1</sup> Memleketimizde, *Tekdüzen Muhasebe sistemi* kavramı ile aynı anlamda kullanılan diğer kavramlar şunlardır: Yeknesak Muhasebe Sistemi, Uniform Muhasebe Sistemi, Muhasebenin Normalizasyonu ve Muhasebenin standartlaştırılması.



aracı olarak işletme amaçlarının gerçekleştirilmesinde ve işletmenin kârlılık ile verimliliğin arttırılmasında en iyi bir şekilde yararlanılmasının sağlanmasıdır.

Bir işletmenin muhasebe örgütünün faaliyetleri sonucunda ürettiği mamûl; raporlar, tablolar ve donelerdir. Bunlar arasında malî raporlar özel bir yere sahiptir. Muhasebe örgütünün arzı olarak belirtebileceğimiz bilgi ve done mamûllerini birinci derecede talep edenler işletme yöneticileridir. Diğer talep sahipleri ise sırası ile işletme sahipleri, işletme ile yatırım ve kredi ilişkisi olanlar ve diğer ilgililerdir. İşletme yöneticileri, bu rapor ve doneleri, geçmiş yıllara, bütçeye ve diğer işletmelere ait rapor ve donelerle mukayese ederek işletme faaliyetlerini etkili bir şekilde plânlama-yı, kontrol etmeyi ve düzeltici tedbirleri almayı amaç edinirler. Diğer bir deyimle, bir işletmedeki muhasebe örgütünün faaliyetleriyle ilgili olarak bir üretim ve bu üretimle ilgili olarak arz ve talep söz konusudur. Muhasebe örgütü, rapor ve done talebini karşıladığı ölçüde verimli faaliyette bulunacaktır. Bu açıdan da arzedilen rapor ve doneler, talep sahiplerinin ihtiyaçlarını karşıladığı ölçüde geçerli olacaktır. İşletme yöneticileri ve işletme ile ilgili diğer grupların bu talebini, münferit bir işletmeye ait muhasebe sistemi, sadece işletme içi mukayeseler ve konsolidasyon yönünden belli ölçülerde sağlayabilir. İşletme yöneticileri yönetim faaliyetlerinde işletmenin rakip işletmeler karşısındaki durumunu ve sanayi ile ekonomi içindeki yerini de gözönünde bulundurmak istedikleri zaman tekdüzen muhasebe sistemine olan ihtiyaç açık bir şekilde ortaya çıkar.

Tekdüzen muhasebe sistemi, farklı muhasebe yöntem ve tekniklerinin uygulanmasına son verdiğinden, rakip işletmelerin bîlânço ve gelir tablolarının karşılaştırılmasında işletmelerin gerçek malî durumları ile faaliyet sonuçlarının esas alınması mümkün olmaktadır. Bu niteliklere sahip tekdüzen muhasebe sistemi, belli ölçülerde benzer olan işletmelerce benzer niteliklere sahip olaylar ile şartlara uygulanabilen bir muhasebe sistemi olarak tanımlanabilir.

Léo Chardonnet, tekdüzen muhasebe sistemini Fransız Genel Muhasebe Plânının dayandığı felsefeyi ve görüşü de aksettirerek şöyle tanımlar<sup>2</sup>: «Muhasebe normalizasyonu; işletmelerin genel muhasebe sonuçlarıyla maliyet muhasebesi sonuçlarına ve muhasebede kayıtlı işlemlere; işletme, meslek ve millet görüşü açısından tartışılmıyacak nitelikte, ekonomik,

<sup>2</sup> Léo Chardonnet, *Technique Comptable Approfondie Comptabilité Supérieure*. Bordeaux, J. Delmas etcie, 1968, s. 264.



hukukî ve malî mahiyet kazandırmak amacıyla, işletmelerin organizasyonu ile yukarıda belirtilen sonuçların tesbiti ve bu sonuçların rapor edilmesi için uniform temellere dayanan zorunlu veya isteğe bağlı kuralları kapsayan prensipler bütünüdür.

Chardonnet'nin bu tanımı, Fransız genel Muhasebe Plânının teknik bir yöne sahip olduğunu ifade ederken, diğer yandan ekonomik, malî ve hukukî karakterine de işaret etmektedir. Ayrıca bu tanımda, Fransa'daki tekdüzen muhasebe sisteminin, işletmelere ait faaliyet sonuçlarının işletme, meslek ve millet görüşleri açısından hiçbir tartışmaya yer vermeden, uniform esaslara dayanan zorunlu veya ihtiyarî kurallar vasıtasıyla rapor edilmelerine imkân sağladığı da belirtilmektedir.

Tekdüzen muhasebe sisteminin amaçları aşağıdaki şekilde üç ana grupta toplanabilir:

- 1) İşletmenin muhasebe örgütünün verimini artırmak,<sup>3</sup>
- 2) İşletme yönetim faaliyetlerinin verimini artırmak;<sup>4</sup>
- 3) Genel ekonomi ve sektörler seviyesinde tüm ekonomik kaynaklardan optimum bir şekilde yararlanmayı sağlamak.

Tekdüzen muhasebe sisteminin bu amaçları sağlayabilmesi için, ilgili muhasebe sisteminde hem şekil hem de ana kavramlar ve prensipler bakımından da yeknesaklığın sağlanması zorunludur. Bundan ötürü belli bir memleket veya belli bir sektör için sadece tek tip hesap plânının düzenlenmiş olması veya tek tip bilânçoların tesbit edilmiş olması, o memleket veya sektörde tekdüzen muhasebe sisteminin mevcut olduğu ve uygulandığı şeklinde anlaşılmalıdır. Bir muhasebe sistemi, tekdüzen muhasebe sistemi niteliğini taşıyabilmesi için, yukardaki amaçları belli ölçülerde yerine getirmelidir. Sadece şekil yönünden sağlanan muhasebe normalizasyonunun, bu amaçlardan hiçbirini yerine getirmediğini, memleketimizdeki iktisadî devlet teşekkülleri ile ilgili tecrübeler ortaya koymaktadır. 1938 tarihli ve 3460 sayılı «sermayesinin tamamı devlet tarafından verilmek suretiyle kurulan iktisadî devlet teşekküllerinin teşkilâtıyla idare ve murakabeleri» hakkındaki kanun işletmelerarası mukayeselerin yapılması maksadıyla bilânçolar, kâr-zarar tablolar ve üçer aylık faaliyet raporları için tipler ve formlar tesbit edilmesini öngörmüştür. Kanunun çıkışını

<sup>3</sup> Pierre Lauzel, *Le Plan Comptable Français*, Paris, Presses Universitaires de France, 1963, s. 13.

<sup>4</sup> Ibid, s. 13.



izleyen günlerde yedi bilânço ve kâr-zarar tablosu tipi<sup>5</sup> tesbit edilip, yürürlüğe konduğu halde, İktisadi Devlet Teşekküllerinin Yeniden Düzenleme Komisyonu, iç ve dış raporlardaki bilgilerin karşılaştırılmasını sağlayacak temel kavramlar, prensipler ve tanımlar tesbit edilmediğinden, bugüne kadar sıhatli işletmelerarası mukayeselerin yapılmasına imkân hasıl olmadığına işaret etmiştir.<sup>6</sup>

O halde tekdüzen muhasebe sisteminde, şekil ve muhteva yeknesaklığı bir bütün meydana getirmektedir. Diğer bir deyimle, sistemin gerekli nitelikleri kazanması için, birbirinden ayrılması mümkün olmayan bu iki unsura sahip olması gerekmektedir.

Muhteva yeknesaklığı, yeterli bir muhasebe sisteminin temelini teşkil eden temel kavramlar, muhasebe prensipleri, rapor sistemi, hesap plânı ve terminolojide sağlanan benzerlikler anlamına gelmektedir. Tekdüzen muhasebe sistemini tesbit ederken, ilk hareket noktası temel kavramlardır. Evrensellik niteliğine sahip olup, muhasebe prensiplerinin dayanağı olan temel kavramlarda yeknesaklığın sağlanması, diğer kısımlara nazaran daha kolaydır. İkinci kademe de muhasebe prensiplerinde yeknesaklık sağlanmaya çalışılır. Tekdüzen muhasebe sisteminin en önemli safhası olan muhasebe prensiplerinin normalizasyonunda, temel kavramların gözönünde bulundurulması gerekir. Üçüncü safha ise yeknesak bir rapor sisteminin tesbitidir. Tekdüzen hesap plânları tesbit faaliyetlerinin dördüncü safhası olup, bu çalışma sırasında temel dayanaklar ilk üç safhada tesbit edilen esaslardır. Üçüncü ve dördüncü safhalarda, şekil yeknesaklığı da oldukça önemlidir. Bu dört safha da yapılan çalışmalar da, terminoloji açısından da yeknesaklığın sağlanması ayrıca bir hedef teşkil eder.

Tekdüzen muhasebe sisteminin şekilleri; esas alınan unsurlara göre, aşağıdaki iki ana tasnif altında toplanabilir:

- 1) Kapsamlarına göre tekdüzen muhasebe çeşitleri,
- 2) Uygulama seviyelerine göre tekdüzen muhasebe çeşitleri.

<sup>5</sup> Yukarıda belirtilen tip bilânçolar şunlardır:

1. Sanayi bilânço tipi; 2. Ticarî işletmeler bilânço tipi;
3. Bankalar bilânço tipi; 4. Maden işletmeleri bilânço tipi,
5. Toprak mahsulleri Ofisi bilânço tipi, 6. Devlet Ziraat İşletmeleri bilânço tipi.

Bkz: Başbakanlık umumî Murakabe Heyeti, *İktisadî Murakabe Rehberi*, 2. B. Ankara, 1963, s. 126-210.

<sup>6</sup> *Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması-Giriş*, T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilâtı, İstanbul, Milli Eğitim Basımevi, 1970, s. 34, 35.



1) *Kapsamlarına Göre Tekdüzen Muhasebe Çeşitleri:*

Bu grupta yeralan tekdüzen muhasebe çeşitlerini, Düzenleme Komisyonu ikiye ayırmaktadır:<sup>7</sup>

- a) Kısmî tekdüzen muhasebe sistemi,
- b) Toplu tekdüzen muhasebe sistemi.

Kısmî tekdüzen muhasebe sistemi sadece genel muhasebe sistemlerinde normalizasyonu ön görerek, maliyet muhasebesinin özelliklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenlenmesinde işletmeleri serbest bırakır. Toplu tekdüzen muhasebe sistemi, hem genel muhasebe hem de maliyet muhasebesinin normalizasyon esaslarını kapsamına alır.

Avusturya'da kısmî tekdüzen muhasebe sistemi ve Almanya'da ise toplu tekdüzen muhasebe sistemi yürürlükte bulunmaktadır.<sup>8</sup>

Uygulamada toplu tekdüzen muhasebe sisteminden daha geniş kapsamlı tekdüzen muhasebe sistemlerine de rastlanılmaktadır. Örneğin 1957 tarihli Fransız Genel Muhasebe Plânı genel muhasebe, maliyet muhasebesi, bütçe sistemi ve malî rapor sistemine ait tekdüzen esaslarını kapsamına almıştır. İDT. Yeniden Düzenleme Komisyonu hem ele aldığı konular hem de bu konularla ilgili olarak teklif etmeği plânladığı ve teklif ettiği esaslar bakımından toplu tekdüzen muhasebe sisteminden daha geniş kapsamlıdır.<sup>9</sup> Bu sistemleri toplu tekdüzen muhasebe sistemi başlığı altında göstermek, sıhhatli tasnif esaslarına aykırı olacağı nedeni ile, kapsamlarına göre tesbit edilen tekdüzen muhasebe sistemi çeşitlerinin üçüncüsünün de aşağıdaki şekilde olması görüşündeyiz.:

c) Geniş kapsamlı tekdüzen muhasebe sistemi:

Bu sistem toplu tekdüzen muhasebe sisteminin muhtevasını aşan tüm üniform muhasebe sistemlerini ihtiva eder.

2) *Uygulama Seviyelerine Göre Tekdüzen Muhasebe Çeşitleri*

Tekdüzen muhasebe sistemi, uygulama seviyelerine göre dörde ayrılır:

<sup>7</sup> Ibid., s. 27.

<sup>8</sup> Ibid., s. 27.

<sup>9</sup> Ibid., s. 41-61.



- a. İşletme tekdüzen muhasebe sistemi,
- b. Sektör tekdüzen muhasebe sistemi,
- c. Millî tekdüzen muhasebe sistemi,
- d. Milletlerarası tekdüzen muhasebe sistemi.

Sektör veya millî tekdüzen muhasebe sistemlerinin bulunmadığı durumlarda, münferit işletmelerin birbirlerini izleyen yıllarda uyguladıkları kavramlar, prensipler ve rapor sisteminde değişiklikler yapmamaları için, işletme çapında muhasebe normalizasyonuna gitmeleri doğru olur. Böylece birbirini izleyen yıllarda, işletmenin malî durumu ile faaliyet sonuçlarının karşılaştırılması mümkün olur. İşletme ile ilgili olanlar, bu sonuçlara dayanarak plânlama, kontrol ve karar verme fonksiyonlarını daha gerçekçi bir şekilde yürütme imkânına sahip olurlar. Aynı zamanda (a) işletmeler ait gelişme trendleri de daha sıhhatli bir şekilde tesbit edilir ve (b) ana şirket ile bağlı şirketlere ait bilâncoların ve gelir tablolarının konsolidasyonu güvenilir esaslara dayandırılmış olur.

Aynı sektörde veya sanayi kolunda yeralan işletmelerin birbirleriyle mukayese edilmesinde karşılaşılan güçlükler, sektör tekdüzen muhasebe sistemlerinin uygulamaya konulması ile ortadan kaldırılmaktadır. Sektör seviyesinde muhasebe normalizasyonunun bulunmadığı durumlarda, işletmeler farklı muhasebe prensipleri ve yöntemlerini kullandıklarından aynı iş kolundaki ve aynı büyüklükteki işletmelerin malî durumları ile faaliyet sonuçlarında büyük farklılıklar görülür.<sup>10</sup> Sektör tekdüzen muhasebe sistemi, işletmelerin birbirleri ile mukayese edilmelerini imkân dahilinde koyduğundan, her işletmenin (a) rakip işletmeler karşısındaki durumlarının ve (b) Sanayi içindeki yerlerinin tesbitine yardımcı olur. Diğer yandan, sektör tekdüzen muhasebe sistemlerinin uygulandığı durumlarda (c) daha doğru ve güvenilir bilgilere dayanan sektör plânları hazırlanır.

Millî tekdüzen muhasebe sistemi ise, sektörlerarasında ayrılıklara yer vermeyen ve ilgili memlekete bir bütün olarak uygulanabilen bir muhasebe sistemidir. Bu bakımdan da, bütün sektörlerle uygulanabilecek ana esasları kapsamına alır. Bu niteliğinden ötürü, millî tekdüzen muhasebe sistemine, genel tekdüzen muhasebe sistemi de denmektedir. Sektör tekdüzen muhasebe sistemini, genel sistemden ayıran özelliği uygulanacağı sektörün mahiyetini ve gereklerini esas alarak tesbit edilmiş olmasından ileri gelir.<sup>11</sup> Millî tekdüzen muhasebe sistemi, sektörlerarası mukayeseye

<sup>10</sup> Yüksel Koç, *İşletmelerde Malî Analiz Teknikleri*, Genişletilmiş 2 ci Baskı, Ankara Sevinç Matbaası, 1970 s. 67-68.

<sup>11</sup> *Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması-Giriş* op.cit., s. 26-28.



ve konsolidasyona imkân verdiği için (a) dengeli sektör plânları ile (b) daha doğru ve güvenilir bilgilere dayanan genel kalkınma plânının hazırlanmasını mümkün kılar.

İkinci Dünya Savaşından sonra, milletlerarası ticaretin, yatırımların ve yardımların artması, millî piyasaların yerini bölgesel ve milletlerarası piyasalara terketmesine sebep olmuştur. Her memlekette farklı muhasebe uygulamasının bulunması, aynı ekonomik ve iş şartlarının muhasebe raporlarında farklı şekilde aksettirilmesi ile sonuçlanmaktadır. Milletlerarası muhasebede, özellikle rapor uygulamasında görülen bu farklılıklar, millî toplumlar tarafından çözümlenecek millî veya mahallî sorunlar olmaktan çıkmıştır. Bu sorunları çözmek için, artık diğer memleketlerdeki muhasebe uygulamalarını bilmek ihtiyaçları karşılamamaktadır. Diğer bir deyimle bölgesel ve milletlerarası menfaatlerin millî menfaatleri aşması, milletlerarası tekdüzen muhasebe kavramını ortaya çıkarmıştır. Bu alanda da mukayeseyi sağlayan kavramlar, prensipler ve yöntemlerin tesbiti için teşebbüslerde bulunmaktadır.<sup>12</sup>

Uygulama alanını esas alarak yaptığımız bu tasnifte, ihtiva ettiği esaslar ve prensipler bakımından kapsamı en dar olanı milletlerarası tekdüzen muhasebe sistemidir. Millî ve sektör tekdüzen muhasebe sistemlerinin kapsamı sırası ile genişliyerek, işletme tekdüzen muhasebe sistemi en ayrıntılı normalizasyon sistemini meydana getirmektedir.

### B. Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Faydaları ve Sınırları

Tekdüzen muhasebe sisteminin fayda ve sınırlarını sistemli bir şekilde ortaya koyan kaynaklara rastlanılmamaktadır. Bununla beraber, millî tekdüzen muhasebe sistemini uygulamakta olan Kıta Avrupası memleketleri veya böyle bir sisteme sahip olma teşebbüsünde bulunan diğer memleketler, böyle bir sistemi tesis nedenlerini belirtirken, sistemin faydalarını kısmen de olsa ortaya koymaktadırlar. Bunun dışında, millî tekdüzen muhasebe sistemine halen sahip olmayan Anglo Sakson memleketlerinde, özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde muhasebe otoriteleri bu konu

<sup>12</sup> Irving L. Fantl, «The Case Against International Uniformity», *Management Accounting*, C. LII, No: 11 (Mayıs 1971) s. 13, 14.

Gerhard G. Mueller, «The Dimensions of the International Accounting Problem», *The Accounting Review*, c. XXXVIII, No. 1 (Ocak 1963) s. 142, 143.

Gerhard G. Mueller, «Some Thoughts about the International Congress», *The Accounting Review*, c. XXXVI, No: 4 (Ekim 1961) s. 548, 549.

P. Lauzel ve A. Cilbert, *Le Plan Comptable Commenté* C. II Paris, Foucher, 1959, s. 40-48.



ile ilgili olarak iki gruba ayrılmış bulunmaktadırlar. Bunlardan birinci grup yeknesaklık lehinde görüşler ileri sürerek tekdüzen muhasebe sisteminin faydalarını ortaya koyarken, diğer grup sistemin fleksibilite maliyeti karşılığında elde edileceğine işaret ederek tekdüzen muhasebe sisteminin bazı sınırlara sahip olduğunu ifade etmektedir. Bu iki grup arasındaki tartışma Amerika Birleşik Devletleri'nde 1932 yılından beri sürüp gitmektedir. O zamandan beri ileri sürülen görüşler de fazla bir değişiklik olmamıştır. Fleksibilitenin lehinde ve yeknesaklığın aleyhinde olanlar, fleksibilite ile ilgili bir sınırın, yönetici ve muhasebecilerin, malî tablolarını özel durumlara göre düzenleme imkânlarını ortadan kaldıran bir tehlike olduğunu belirtirler. Bu grubun ifade etmek istediği husus, bütün işletmeler ve bütün durumlar için yeknesak bir uygulamanın kabulünün doğru olmayacağıdır. Çünkü bu grubun iddia ettiği temel görüş, yönetime göre işletmenin amaçları ile ihtiyaçlarına en uygun olan ve işletmenin malî durumu ile faaliyet sonuçlarını âdil bir şekilde gösteren muhasebe yöntemlerini seçmenin; aynı zamanda bütün işletmeler için yeknesak olan muhasebe yöntemlerine bağlı kalmanın imkânsız ve tutarsız olduğudur.<sup>13</sup>

Yeknesaklığın lehinde ve fleksibilitenin aleyhinde olan diğer grup ise, geçmiş uygulamalardan örnekler vererek fleksibilitenin belli maksatlar için kötüye kullanılmakta olduğuna işaret ederler. Buna karşılık, ekonomik faaliyetleri ölçme ile ilgili çeşitli alternatiflerden en uygun olanının farklı işletmeler ve belli dönemlerde farklı sanayiler tarafından yeknesak bir şekilde kullanılmasının ilgililerce farklı işletmelere ve farklı sanayilere ait faaliyet sonuçlarını ve malî durumları doğru ölçmek için zorunlu olduğu da önemle belirtilmektedir.<sup>14</sup>

Tekdüzen muhasebe lehinde ve aleyhindeki görüşleri kısaca belirttikten sonra tekdüzen muhasebe sisteminin, özellikle millî açıdan fayda ve sınırlarını toplu olarak belirtmeğe çalışalım. Tekdüzen muhasebe sisteminin faydaları şöyle özetlenebilir:

1. İşletme yöneticileri, tekdüzen muhasebe sistemine dayanarak, işletmelerinin cari durumlarını, geçmiş yıllara ait faaliyet durumları, rakip işletmeler ve sanayiye ait faaliyet seviyesi ile karşılaştırarak, işletmelerin

<sup>13</sup> Irving L. Fantl, op.cit., s. 13.

Almand R. Coleman, «Controversial Areas of Corporate Reporting», *Financial Executives*, C. XXXVII, No: 10 (Ekim 1969) s. 38, 39.

Robert K. Mautz, «An Approach to the Uniformity-Flexibility Issue in Accounting», *Financial Executive*, c. XXXIX, No: 2 (Şubat 1971), s. 14

<sup>14</sup> Ibid., s. 14, 15.

Almand R. Coleman, op.cit., s. 39.



gelişme trendlerini, diğer işletmeler karşısındaki durumunu ve sanayi içindeki yerini sıhhatli verilerle tesbit ederler. Bu bilgilere dayanan yönetim plânlaması, kontrolü ve değerlemesi daha etkin olacağı için, mevcut kaynakların israfı önlenir ve işletmenin verimi artar.

2. İşletme ile yatırım ve kredi ilişkisi olanlar, tekdüzen muhasebe sistemine dayanan malî raporlarla daha realist kararlara ulaşırlar. Bunun yanında, yaptıkları yatırımın ve sağladıkları kredinin durumunu da daha kolaylıkla izleyebilirler.

3. Devlet, tekdüzen muhasebe sisteminin mevcut olduğu durumlarda, işletmelere ait vergi, fiyat ve tarife tesbiti ile ilgili maliye politikasını daha sağlam esaslara dayandırdığı gibi, ekonomik faaliyetlerin yürütülmesini ve kontrolünü daha başarılı bir şekilde yapma imkânına kavuşur.<sup>15</sup>

4. Tekdüzen muhasebe sistemi, sektör plânlarının hazırlanması ile sektör faaliyetlerinin kontrolünün ve değerlendirilmesinin daha sür'atli ve etkili bir şekilde yapılmasına yardımcı olur.

5. Tekdüzen muhasebe sisteminin sektörlerarası mukayeselerin yapılmasına imkân sağlaması, dengeli sektör plânlarının gerçekleştirilmesine yol açar.

6. Tekdüzen muhasebe sistemi, merkezi plânlama örgütlerine genel ekonomi seviyesinde kalkınma plânlarını hazırlamaları ile bu plânların uygulamalarını kontrol etmeleri ve değerlemelerine doğru bilgiler sağlayarak yardımcı olur.<sup>16</sup>

7. Tekdüzen muhasebe sistemi, istatistik işlemleriyle uğraşan örgütlerin gayrisafi millî hasıla ve millî gelir hesaplarının ve diğer istatistik verilerinin doğru olarak hesaplanmasında etkili bir role sahiptir.<sup>17</sup>

8. Tekdüzen muhasebe sistemi, uygulandığı memleketlerin, özellikle gelişmekte olan memleketlerin muhasebe sistemlerinin islâhı ve geliştirilmesine imkân sağlar.<sup>18</sup>

<sup>15</sup> Kenneth S. Most, «Uniform Cost Accounting», *The Accounting*, c. CXLIII, No: 4476 (Ekim 1.1960) s. 408, 409.

*Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması-Giriş* op.cit., s. 16, 29.

<sup>16</sup> David F. Linowes, «The Role of Accounting in Emerging Nations», *The Journal of Accountancy*, c. 127 No: 1 (Ocak 1969), s. 18.

<sup>17</sup> *Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması - Giriş* op. cit., s. 29.

Léo Chardonnet, *Comptabilité Usuelle*. Bordeaux, Imprimeries Delmas, 1962, s. 80.

<sup>18</sup> Fransız Yüksek Muhasebe Konseyi İkinci başkanı Pierre Lauzel «Le Plan Comptable Français» adlı eserinde «normalizasyon, sadece benzetmek değil, Islâhatla birlikte benzetmedir» diyerek tekdüzen muhasebe sisteminin bu konuda sağladığı faydaya işaret eder-



9. Tekdüzen muhasebe sistemi, gelişmiş memleketlerde küçük yatırım sahiplerinin korunmasına ve işletmelerin kamuya hesap verme görevlerini yerine getirmelerine yardımcı olur.<sup>19</sup>

10. Tekdüzen muhasebe sistemi muhasebe terimlerinde de yeknesaklık sağlar.

Bir işletmenin muhasebe sisteminin sağladığı faydalar ile tekdüzen muhasebe sisteminden elde edilen faydalar arasında aslında çok büyük farklar yoktur. Sadece tekdüzen muhasebe sisteminin sağladığı faydalar daha geniş kapsamlıdır. Çünkü tekdüzen muhasebe sistemi, bir muhasebe sisteminin nihaî mamûlü olan temel malî raporların, farklı seviyelerde ve çeşitli maksatlar için mukayese ve konsolide edilmelerine imkân vermektedir.

Tekdüzen muhasebe sisteminin sınırları veya zayıf noktaları da şu şekilde ifade edilmektedir.<sup>20</sup>

1. Tekdüzen muhasebe sisteminin mevcut olduğu durumlarda, belli ölçüler dahilinde farklı olaylara farklı muhasebe tekniklerinin uygulanması önlenmiş olur.

2. Tekdüzen muhasebe sistemi, işletmelerin kendi yapılarına, amaçlarına ve ihtiyaçlarına uygun muhasebe sistemlerini seçmelerini ve uygulamalarını engeller.

3. Tekdüzen muhasebe sisteminin uygulandığı memleketlerde muhasebe mesleği, standartları ve teknikleri gereği gibi gelişemez, ve tatbikatçıların düşünmeleri kısıtlandığından, tembelliğe sevk edilmiş olurlar.

Bir ve ikide belirtilen sınırlara ancak sektör veya memleket menfaatlarının işletme menfaatlarını aştığı durumlarda rastlanır. Bu da oldukça az sayıda olaylar ve tekniklerle ilgili bulunmaktadır.

---

ken, memleketimizde tekdüzen muhasebe sistemi ile ilgili sistemli çalışmaların yapılmasına imkân veren 440 sayılı kanunun geçici birinci maddesinin g fıkrasında, «muhasebe usullerinin ıslahı ve yeknesaklaştırılması için esaslar tesbit etmek» şeklinde ifade edilen hüküm, tekdüzen muhasebe sisteminin muhasebe sistemlerini ıslah edeceğini peşinen kabul etmektedir.

<sup>19</sup> Theodore L. Wilkonson, «Can Accounting Be An International Language», *The Accounting Review*, C. XXXIX, no: 1 (Ocak 1964) s. 134, 135.

Léo Chardonnet, *Comptabilité Usuelle*, op.cit., s. 78-83.

<sup>20</sup> Robert K. Mautz, op.cit., s. 16-17.

Almond R. Coleman, op.cit., s. 38, 39.

W.L. MacDonald, «International Harmonization of Accounting Principles» *The Accountant*, C. CLVII, No: 4848 (Kasım 18, 1967) s. 654.



Tekdüzen muhasebe sistemini üçüncü zayıf noktasının mevcudiyetini uygulamaların ortaya koyduğuna işaret edilmektedir. Özellikle tekdüzen muhasebe sisteminin uygulandığı memleketlerde muhasebe teorisi ve mesleğinin, diğer memleketlerdeki kadar gelişmemesi buna örnek olarak gösterilmektedir.<sup>21</sup> Fakat tekdüzen muhasebe sistemi, yapıcı bir zihniyetle gereği gibi uygulanırsa, muhasebe disiplin ve mesleğinin gelişmesinde en önemli rolü oynayacağı kanısındayız.

### C. Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Tarihî Gelişimi

Tekdüzen muhasebe sistemi konusu, ilk olarak 15-16 Aralık 1880 tarihinde yapılan Fransız Muhasebeciler Kongresinde ele alınmasına rağmen, sistemi ilk olarak genel ekonomi seviyesinde uygulamaya koyma şerefi Almanya'ya aittir. Bu memlekette 11.Aralık.1937 tarihli Goering emirnamesi ile muhasebe normalizasyonunu zorunlu kılan bir genel muhasebe plânı uygulamaya konmuştur. Bu plânın zorunlu olma niteliği Ağustos 1953 de yürürlükten kaldırılmıştır. Buna rağmen, Almanyadaki işletmelerin genel muhasebe plânını uygulamamaları olağanüstü sayılmaktadır. Fransa'da Alman işgali sırasında Goering muhasebe plânına uygun bir plânın Fransız işletmelerine uygulanmasına teşebbüs edilmiştir. Bu işgalden sonra Fransa karşılaştığı ekonomik güçlüklerin de bir sonucu olarak, 1948 yılından itibaren genel ekonomi seviyesinde tekdüzen muhasebe sistemini uygulamaya koymuştur.

Amerika Birleşik Devletlerinde zorunlu veya isteğe bağlı olarak uygulanan sektör tekdüzen muhasebe sistemleri görülmektedir. Bu memlekette, genel ekonomi çapında uygulamaya sahip genel kabul görmüş muhasebe prensipleri geliştirilmiş bulunmaktadır. Yeknesak muhasebe sistemi konusunda, *Muhasebe prensipleri kurulu* ile Federal Devlet bünyesinde kurulan *Maliyet Muhasebesi Standartları Kurulu* son yıllarda yaptıkları değerli çalışmalarla dikkati çekmişler ve faaliyetlerine devam etmektedirler.

Yirminci yüzyılın başında ortaya çıkan milletlerarası tek düzen muhasebe sistemi ile ilgili eğilimler, bu konuda çeşitli seviyelerde çalışmalar yapılmasına yol açmıştır. Bu çalışmalardan en önemlileri milletlerarası muhasebeciler kongreleri ile «Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers» (Kısaca U.E.C.) tarafından yapılmış ve yapılmaktadır.

## II. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Ve Türkiye

27 Mayıs 1960 devriminden sonra, Aralık 1960 tarihinde yürürlüğe konan 154 sayılı kanunun 17 inci maddesine göre, iktisadî devlet teşek-



küllerinin bünyelerinde yapılacak ıslahatın esaslarını tesbit etmek için yabancı ve yerli uzmanların meydana getirdiği gruplar tarafından etütler yapılmıştır. İktisadî devlet teşekküllerinin (İDT) verim ve kârlılıklarının artırılması esas amaç olarak benimsenen bu çalışmalar sonunda, hazırlanan raporlarda ve kanun tasarılarında, İDT'ne ait muhasebe usullerinin ıslahı ve yeknesaklaştırılması öngörülmüştür.

21. Mart.1964 tarihinde yürürlüğe giren 440 sayılı kanunun geçici birinci maddesine göre kurulan «İktisadî Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu» 21 Mart 1968 tarihine kadar İDT. lerine ait çeşitli konularla ilgili reorganizasyon çalışmalarına devam etmiştir. Bu komisyon bünyesinde kurulan Malî İşler ve Muhasebe grubunun birinci derecedeki görevi «Muhasebe Usullerinin ıslahı ve yeknesaklaştırılması için esaslar tesbit etmek» idi.

Bu grup, İDT. lerinde mevcut muhasebe sistemine ait durum tesbiti ile işe başlamış ve sistemdeki aksaklıkları ortaya çıkarmıştır. Önceki çalışmalar ve bu bulgular gözönünde bulundurularak, geniş kapsamlı tekdüzen muhasebe sisteminin tesbitine imkan verecek bir çalışma programı hazırlanmıştır. Grup tarafından yapılan çalışmalar sırasında, Türk, Amerikan, Fransız, Alman, İngiliz ve kısmen İtalyan literatüründen ve Türk İDT. lerinin uygulanmasından yararlanılmıştır. Teklif edilen sisteme ait esasları kapsayan altı rapor hazırlanmıştır. Malî İşler ve Muhasebe grubunun tekdüzen muhasebe ile ilgili çalışma programında yer alan bazı konularla ilgili çalışmaların ise tamamlanmadığı anlaşılmıştır.

Komisyon tarafından teklif edilen tekdüzen muhasebe sisteminin ana hatları ve unsurları şöyledir:

#### *A. Sistemin Temel Felsefesi:*

Teklif edilen tekdüzen muhasebe sistemi, büyük ölçüde Amerika Birleşik Devletleri'ndeki muhasebe teori ve uygulamalarına dayandırılmıştır.<sup>22</sup> Belli ölçülerde Fransız ve Türk uygulamasının etkileri de, teklif edilen sisteme dahil edilmiştir.

Teklif edilen muhasebe sisteminde, doğru ve mukayeseye elverişli raporlar ve tablolar esas alınmıştır. Bunları elde edecek nitelikte hesap

<sup>21</sup> Ibid., s. 654, 655.

<sup>22</sup> Teklif edilen sisteme ait temel esaslar, büyük ölçüde, Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsünün 7 numaralı muhasebe Araştırma etüdü olan ve Paul Grady tarafından hazırlanan «*Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises*» adlı esere dayandırılmıştır.



plânının geliştirilmesine çalışılmıştır. Aynı zamanda genel kabul görmüş muhasebe prensipleri, temel kavramlara dayandırılmış, yekpare rapor sistemi ile hesap plânı da, bu prensipler esas alınarak düzenlenmişlerdir. Bunun yanında tipik bir teşekkülde muhasebe dairelerinin organizasyonuna ait teklifler ile muhasebe terimlerini kapsayan bir lügat da, sistem kapsamında yer almıştır.

Komisyonda teklif edilen sistemin uygulama bakımından İDT.ler için zorunlu ve özel sektör için isteğe bağlı olması ön görülmüştür.

Teklif edilen tekdüzen muhasebe sistemi, banka sigorta, tarım işletmeleri ile kâr hedefi gütmeyen kamu örgütlerini ve benzeri işletmeleri kapsamı dışında bırakmıştır. Sistemin, bunlara uygulanması için ek çalışmaları gerektiren düzeltmelerin yapılması zorunludur.

#### *B. Muhasebenin Temel Kavramları:*

Genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin dayanağını teşkil eden temel kavramlar, evrensellik niteliklerine sahip olup, gelişmiş sanayi ülkelerinde daha açık ve kesin bir şekilde uygulanmaktadırlar. Bu sistem kapsamına dahil edilen temel kavramların, diğer memleketlerden olduğu gibi aktarılmadığına, memleketimizin iktisadî ve hukukî şartların gözönünde bulundurulmasıyla tesbit edildiğine işaret edilmiştir. Diğer yandan, teklif edilen sistemde yer alan kavram ve prensiplerin Amerikan Muhasebe dünyasının görüşüne çok yakın olduğu da ifade edilmiştir. Bu esaslar dahilinde, teklif edilen sistem kapsamına dahil edilmiş bulunan on temel kavram şu şekildedir:

1. Sosyal sorumluluk kavramı.
2. Kişilik kavramı,
3. İşletmenin sürekliliği kavramı,
4. Para ölçüsü kavramı,
5. Dönemsellik kavramı
6. Maliyet esası kavramı
7. Objektif belge kavramı,
8. Tutarlı ve karşılaştırılabilir rapor sistemi kavramı,
9. Tam açıklama kavramı,
10. Muhafazakârlık kavramı.



Bu kavramlar birbirleriyle çok yakından ilgili olup, bir bütün teşkil ederler.<sup>23</sup>

### C. Genel Kabul görmüş Muhasebe Prensipleri

Muhasebe uygulamasına yön veren genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin, memleketimizin sosyal ve ekonomik özellikleri ile muhasebe sisteminden beklenen bilgilerin nitelikleri esas alınarak tesbit edildiği belirtilmiş ve batı memleketlerindeki gelişmelerin de bu tesbit işlemi gözü önünde bulundurulduğu ifade edilmiştir. Paranın satınalma gücünde bir değişiklik olmadığı varsayımına dayandırılarak tesbit edilen bu prensiplerin tasnifinde temel malî tablolar esas alınmış, bu prensiplerin İDT.in muhasebe işlemlerine nasıl uygulanacakları ile amortisman ve stok değerlendirme konularında mevcut alternatiflerin mahiyetleri ve uygulamaları açıklanmış, alternatiflerin teke indirilme işleminin sektörlere ait tekdüzen muhasebe sistemleri tesbit edilirken yapılacağına işaret edilmiştir. Bu esaslar dahilinde, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri dört grupta toplanmıştır.<sup>24</sup>

1. Gelir ve gider (kâr ve zarar) prensipleri,
2. Varlıklar prensipleri,
3. Yabancı kaynaklar prensipleri,
4. Öz kaynaklar prensipleri.

### D. Rapor Sistemi:

Rapor sistemi ile ilgili çalışmaların birinci adımını, İDT. ce halen uygulanmakta olan muhasebe, maliye, istihsal, bütçe ve diğer kontrol raporları ile İDT. nin halen çeşitli Devlet örgütleri için hazırladıkları özel raporların, yeterlilik, şekil, muhteva, kullanılış maksatları ve yerleri bakımından incelenmesi olmuştur. Bu inceleme sonucu, işletme kontrolü için gerekli raporlar ve malî tabloların geliştirilmesinde, diğer memleketlerde yapılan araştırmalardan yararlanılmış ve aynı bilgileri talep eden çeşitli devlet örgütlerine gönderilecek raporların koordine edilme ve birleştirilme imkânları üzerinde durulmuştur.

<sup>23</sup> Fazla bilgi için bakınız: *Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri*, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, İstanbul Milli Eğitim Basımevi, 1970, I. Bölüm,

<sup>24</sup> Bu prensipler hakkında ayrıntılı bilgi için bakınız: *Ibid.*, II. ve III. Bölüm.



Düzenleme Komisyonu, bu inceleme ve çalışmaları sonunda, dört ayrı rapor grubunu kapsıyan rapor sistemine ait teklifi hazırlamıştır.<sup>25</sup>

- (a) Malî tablolar,
- (b) Sorumluluk kontrol raporları,
- (c) Fonksiyonlara göre düzenlenen faaliyet kontrol raporları,
- (d) Yönetim kontrol oranları (reşyoları).

Malî tabloların kapsadıkları bilgilerin, ilgili makamların yönetiminden sorumlu oldukları kamu mallarının kontrolu için temel teşkil ettiği belirtilmiş, malî tablolarla ilgili, 41 adet örnek tablo geliştirilmiştir. Bilânçonun düzenlenmesinde, varlıklarda, en çok likitten en az likide ve kaynaklarda ödeme vadelerinin en kısa olanından en uzun olanına doğru bir sıra izlenmiştir. Geliştirilen beş örnek bilânço tablosu, teşekküllerin konsolide, analitik, mukayeseli ve hesap plânı ile irtibatlı ve net değer esasına göre bilânçolar hazırlamasına imkân verecek düzendedir. Bu örnek tablolardan sadece, birinde bilânçonun rapor şekli esas alınmıştır. Gelir tablosunda, faaliyet ile faaliyet dışı hasılat ve giderler birbirinden ayırıt edilmiş, konsolide ve mukayeseli olarak düzenlenmesine imkân verecek üç örnek tablo geliştirilmiştir.

##### 5. Tekdüzen Hesap Plânı ve Açıklamaları

Temel kavramlar ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine dayandırılan hesap plânını meydana getiren hesaplar, ekonomiye ait genel çerçeveyi meydana getirecek şekilde 51 İDT. ne ait hesap planlarından elde edilmiştir. Hesap Plânının sigorta ve bankacılık dışındaki bütün sınaî ve ticarî işletmeler için geçerli olduğu ve münferit işletmelerin kendi özel ihtiyaçlarına göre gerekli ayarlamaları yapabilecekleri belirtilmiş, esas yapının değiştirilmemesi temel prensip kabul edilmiştir. Plânın ana hesap grupları şöyledir:<sup>26</sup>

- 000 — 099 — Serbest,
- 100 — 199 — Dönen varlıklar,
- 200 — 299 — Duran varlıklar,
- 300 — 399 — Kısa vadeli yabancı kaynaklar,

<sup>25</sup> Fazla bilgi için bakınız: *Rapor Sistemi*, T.C. Devlet Plânlama Teşkilâtı, İstanbul, Milli Eğitim Basımevi, 1970.

<sup>26</sup> Fazla bilgi için bakınız: *Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları*, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilâtı, İstanbul Milli Eğitim Basımevi, 1970.



- 400 — 499 — Uzun vadeli yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar  
 500 — 599 — Hasilât hesapları,  
 600 — 699 — Maliyet, giderler ve zararlar  
 700 — 799 — Fonksiyonel maliyet ve gider hesapları  
 800 — 899 — Kâr ve zarar icmal ve dağıtım hesapları.  
 900 — 999 — Serbest.

Ana hesap grupları; hesapların tasnifinde bilânço ve gelir tablosundaki esasın uygulandığını göstermektedir. Bilânço hesaplarında likidite sırası izlenirken, sonuç hesaplarının sınıflandırılması, gelir tablosundaki bilgileri sağlayacak bir düzen içinde ve ana hesap grupları itibariyle yapılmıştır. Tekdüzen hesap plânı, ihtiyaca göre talî ve yardımcı hesapların açılmasına imkan veren esnekliğe sahip olup, blok kod ile desimal kod sistemlerinin birleştirilmesinden meydana gelen esnek bir kod sistemine sahip bulunmaktadır. Defterikebir hesapları için üç haneli bir kod kullanılmakta, yardımcı hesaplar da, bu üç haneli kodun, sağına eklenen iki haneli kodla gösterilmektedir.

Ayrıca, tekdüzen hesap plânı dışında, bütün gider hesaplarını nevi-leri itibariyle belirten bir «ayrıntılı gider hesapları listesi» geliştirilmiş, masraf yerleri ile ilgili esaslar açıklanmış ve masraf yerlerine ait düzenin tesbitinde işletmelerin serbest olduğu belirtilmiştir.

Muhasebe örgütlerine ait örnek bir organizasyon şeması geliştirilmiş, bu dairenin genel müdür yardımcısı seviyesinde bir yönetici tarafından idare edilmesi öngörülmüştür.

400 e yakın terimi ihtiva eden bir lûgatde çalışma kapsamı içinde yer alırken, mevzuat ile ilgili tekliflerin şekli anlamda olduğu ve terim birliğinin sağlanmasına yöneldiği görülmüştür.

Geçici bir komisyon olan İDT. Yeniden Düzenleme Komisyonunun faaliyetleri 21 Mart 1968 de sona ermiştir. Bu tarih ile 21 Mayıs 1971 tarihi arasındaki dönemde, Devlet Planlama Teşkilatı, Tekdüzen Muhasebe Sisteminin tanıtılması ile sistemle ilgili pilot uygulama çalışmalarını yürütmüştür. 21 Mayıs 1971 tarihinde Başbakanlığa bağlı kurulan «Kamu İktisadî Teşebbüsleri Reform Komisyonu» Tekdüzen Muhasebe sisteminin (maliyet bölümü hariç) imalât, madencilik ve ticaret alanlarında çalışan 27 kamu iktisadî teşebbüsünde, 1972 yılından itibaren uygulamaya konulmasını bir kararname ile sağlamıştır. Reform Komisyonuna bağlı olan «Tekdüzen Muhasebe Uygulama Komisyonu» sistemin uygulamaya geçiş esaslarını tesbit etmiş ve uygulama ya geçiş çalışmalarında koor-



dinatörlük görevini yapmıştır. Uygulamaya konan tekdüzen muhasebe sistemi, 5 malî rapor ile hesap plânının genel muhasebe ile ilgili kısmını kapsamaktadır. Tekdüzen Muhasebe uygulama komisyonunun uygulama çalışmaları sırasında tekdüzen muhasebe sistemi ile ilgili olarak yaptığı değişiklikler, İDT. Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından teklif edilen sistemin esası ile ilgili değildir.

Kamu iktisadî teşebbüslerine ait reform çalışmalarının, Devlet Plânlama Teşkilatı koordinatörlüğü altında yürütüleceği, 1972 programında belirtilmesi üzerine, komisyon 8 ocak 1972 tarihinde görevinden istifa etmiştir. 1972 programının 1054 inci maddesindeki hükme dayanarak Devlet Plânlama Teşkilatı Müsteşarlığı 31/1/1972 tarihli oluru ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile ilgili çalışmaları yürütecek «Devlet Plânlama Teşkilatı Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu» nu kurmuştur.



## S O N U Ç

Konunun hem münferit memleketlerde hem de milletlerarası faaliyetlerde aktüelliğini ve önemini idame ettirmesi yakın zamanda birçok sayıda memleketin zorunlu veya isteğe bağlı olarak tekdüzen muhasebe sisteminin tesisini gerçekleştirebileceklerine bir işaret sayılabilir. Herşeye rağmen, yakın gelecekte, milletlerarası ve hatta bölgesel bir muhasebe normalizasyonunun gerçekleşmeyeceği kanısındayız.

Memleketimizde ise 27 Mayıs devriminden sonra başlayan tekdüzen muhasebe çalışmaları sonunda, İDT. Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından tesbit edilen ve 1972 yılından itibaren 27 kamu iktisadî teşebbüsünde kısmen uygulamaya konan Tekdüzen Muhasebe sisteminin amaçlarını gerçekleştirmesi için bu konudaki çalışmaları yürütecek devamlı bir örgütün geciktirilmeden kurulması inancındayız. Çünkü tekdüzen muhasebe sistemi ile ilgili çalışmaların, bugüne kadar geçici komisyonlarca yürütülmesi veya başka temel fonksiyonları yürütme, nedeni ile kurulmuş bir örgüte ek görev şeklinde verilmesi, bu sistemle ilgili tesbit ve uygulamaya hazırlık çalışmaları için onbir yıllık bir sürenin harcanmasına sebep olmuştur. Bu konudaki örgüt yeterisizliğinin sakıncalarını ortadan kaldırmak amacıyla kurulmasını teklif ettiğimiz devamlı örgütün, kamu iktisadî teşebbüsleri üzerinde gerekli prestije sahip olacak seviyede kurulması da zorunludur. Bu örgütün temel görevleri, genel ekonomi ve sektörler seviyesinde tekdüzen muhasebe sisteminin uygulamaya konulmasını gerçekleştirmesini sağlamak, bu uygulamaları devamlı izlemek ve değerlendirmek ile bu sonuçlara dayanarak sistemi geliştirecek tedbirleri almak olmalıdır.



## B İ B L İ Y O G R A F Y A

- Başbakanlık Umumî Murakabe Heyeti, *İktisadî Murakabe Rehberi*, 2. B., Ankara 1963.
- Chardonnet, Léo, *Comptabilité Usuelle*. Bordeaux, Imprimeries Delmas, 1962.
- Chardonnet, Léo, *Technique Comptable Approfondie Comptabilité Supérieure*. Bordeaux, J. Delmas et cie, 1968.
- Coleman, Almand R., «Controversial areas of Corporate Reporting Practices», *Financial Executives C.* XXXVII, No: 10 (Ekim, 1969) s. 36-41.
- Fantl, Irving L., «The Case Against International Uniformity», *Management Accounting*, c. LII, No: 11 (May 1971) s. 13-16.
- Koç, Yüksel, *İşletmelerde Malî Analiz Teknikleri*. Genişletilmiş 2. B., Ankara, Sevinç Matbaası, 1970.
- Lauzel, Pierre, *Le Plan Comptable Francais*. Paris, Presses Universitaires de France, 1963.
- , *Le Plan Comptable Commenté-Normalization-Rationalization Guides Comptables*, Paris, Faucher, 1959.
- Linowes, David F., «The Role of Accounting in Emerging Nations», *The Journal of Accountancy*, C. 127, No: 1 (Ocak, 1969), s. 18.
- MacDonald, W.L. «International Harmonization of Accounting Principles», *The Accountant*, C. CLVII, No: 4848 (Kasım 18, 1967) s. 653-655.
- Mautz, Robert K., «An Approach to the Uniformity-Flexibility Issue in Accounting», *Financial Executive*, C. XXXIX, No: 2 (Şubat 1971). q. 14-19.
- Most, Kenneth S. «Uniform Cost Accounting», *The Accounting*, C. CXLIII, No: 4476 (Ekim 1, 1960) s. 407-409.
- Mueller, Gerhard G., «The Dimensions of the International» *Accounting Review*, C. XXXVIII, No: 1 (Ocak, 1963), s. 142-147.
- , «Some Thoughts about the International Congress of Accountants», *The Accounting Review*, C. XXXVI, No: 4 (Ekim 1961) s. 548-554.
- Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri*. T.C. Başbakanlık Planlama Teşkilâtı, İstanbul Milli Eğitim Basımevi, 1970.
- Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması - Giriş* T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilâtı, İstanbul Milli Eğitim Basımevi 1970.



*Rapor Sistemi*, T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilâtı, İstanbul Millî Eğitim Basım-  
evi, 1970.

*Tekdüzen Genel Muhasebe Planı ve Açıklamaları*, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teş-  
kilâtı, İstanbul Millî Eğitim Basım-evi, 1970.

Wilkonson, Theodore, L. «Can Accounting Be An International Language», *The Accoun-  
ting Review*, c. XXXIX, No: 1 (Ocak 1963). s. 133-139.