

KİTAP TAHLİLİ

«BUSINESS BUDGETS and ACCOUNTS». By Harold C. Edey. Hutchinson and Co. (Publishers) Ltd. London. 1959.

Halen *London School of Economics and Political Science*'da muhasebe hocası (reader in accounting) olan Mr. Harold C. Edey'nin, çeşitli bakımlardan dikkate şayan bulduğumuz bu eserini tahlil etmek; anahatları itibarile alâkalılara tanıtmak istiyoruz.

1958 - 1959 ders yılında Londradaki mesleki çalışmalarımız sırasında şahsan da tanımak fırsatını elde ettiğimiz Mr. Harold C. Edey, adı geçen mektebin işletme iktisadı departmanında kendisine haklı bir şöhret sağlamış durumdadır. Takrir ve seminerleri, yayınladığı çeşitli makaleler, resmi ve hususi sektörde yapmış olduğu müteaddit ilmi araştırmalar ve bilhassa halen Edinburg Üniversitesi Umumi iktisat Profesörü olan Alan T. Peacock ile müştereken kaleme alıp yayınladığı, *National income and social accounting*. London, Hutchinson and Co. (Publishers). Ltd. 1954, isimli eser, Mr. Harold C. Edey'nin şöhretini, İngiliz adalarının dışına çıkarmıştır.

İyi bir iktisatçı - muhasebeci olan Edey, bu kitabını yayınlamadan önce, London School'da yaptığı seminerlerde etraflı bir şekilde incelemiş; yapılan münakaşalardan bilhassa faydalanmıştır. Bahis konusu seminerler sırasında muhteviyatı hakkında etraflı bir bilgi edinmek imkânını bulduğumuz bu eser, işletme iktisadının idareye (administration) müteallik bahisleri ile muhasebe arasındaki karşılıklı münasebetleri ortaya koymak için yazılmıştır. Mücerret bir işletme modelini ele alarak izahlarını bunun üzerinde yapan Harold C. Edey, konuya, daima mikroekonomik zaviyeden bakmaya gayret etmiştir.

Önsöz kısmında, kitabın tamamen giriş mahiyetinde olduğunu; gerek işletmeciler ve muhasebecilere, gerekse iktisatçılara firma (firma) ile alâkalı bazı nazari formüller üzerinde daha derin ve etraflı düşünme imkânı sağlamak için yazıldığını belirten müellif, iktisatla muhasebe arasındaki münasebetin artan önemi üzerinde durmaktadır. Filhakika zamanımızda, bilhassa elektronik makinelerinde kaydedilen büyük gelişme ve bunların işletmelere geniş ölçüde tatbiki, iktisatçı, mühendis ve muhasebecilerin aynı konular üzerinde durup düşünmelerini gerektirmiştir. Ese-

rin bu şekildeki müşterek bir konuya cevap vermek üzere yazıldığı, hem müellifin önsözündeki izahlarından; hem de uygulanan plân ile kitaba alınan konuların mahiyetinden anlaşılmaktadır.

Kitabın ilk faslı, umumi bir giriş mahiyetinde olup hertürlü beşeri faaliyetin esasına say-i akal kanunu hâkim olmalıdır, cümlesi ile başlamaktadır. Müellif bundan sonra, adigeçen umumi iktisat prensibinin, münferit işletmeye tatbikinden başka bir şey olmayan *prodüktivite* ve *rantabilite*'nin temininde, işletme bütçeleri ile muhasebenin en müessir âletler olduğunu ifade etmektedir. Muhasebe, mahiyeti icabı maziyi, *olan*'ı gösterir; bütçeler ise, istikbale muzaf bir plândır, geleceğe ait tahminleri, *olması lâzımgelen*'i ifade eder. Umumi bir giriş mahiyetinde olan birinci faslın müteakip kısımlarında sırasıyla muhasebenin mahiyeti, bilhassa kıymet ölçüsü olarak para birimleri ile uğraştığı hususu ele alınmış; paranın satınalma gücündeki dalgalanmaların, maliyet esasını uygulayan muhasebe kayıtlarına tesiri de zikredildikten sonra umumi iktisat bakımından, nominal kıymetlerin değil; reel kıymetin, yani paranın satınalma gücüne göre ifadelerin takibedildiği anlatılmıştır. Gene giriş kısmında, *gelirler* ve *maliyet masrafları* ile *aktif* ve *pasif* mefhumları üzerinde durulmuş; bu dört mefhum tarif ve tahlil edilerek muhasebenin malûm bulunan fonksiyonları açıklanmıştır. Muhasebe ile alâkalı izahlardan sonra işletme bütçelerinin ele alındığını görüyoruz. Bütçenin tarifini müteakip işletme faaliyetlerinin kontrolünde ve işletmenin kısa ve uzun vâdeli plân ve progralarının hazırlanmasında oynadığı rol bahis konusu ediliyor. Bilâhare, kitabın esas mevzu'unu, işletme bütçelerinin yapılışı ile işletmelerin iktisadi manada kontrolleri için standart bir ölçü olarak kullanılışı meselesi teşkil edecektir, diyen müellif eserin yazılışında takibettiği plânın mahiyetini anlatıyor. Daha önce de belirttiğimiz veçhile, kitap temsili bir model üzerine inşa edilmiştir. İzahların esasını teşkil eden bu model, küçük çapta bir sanayi (imalât) teşebbüsü olup anonim şirket hüviyetini taşımaktadır. İlk olarak, bu şekilde bir teşebbüsde, yıllık bütçenin (annual budget) nasıl hazırlandığı konusu ele alınmaktadır. Bilâhare, açılış bilânçosu tetkik edilmekte; sonra da, satışlar hasılatı bütçesine geçilmektedir. Müteakip fasıllarda, mezkûr teşebbüsün yıllık kâr-zarar cedvelinin izahlarına müessir olan istihsal faaliyetleri anlatılmakta; bu çeşit faaliyetlerin işletme aktifine olan tesirleri de, tâli bir konu olarak incelenmektedir. Kitabın son fasıllarında ise, bu vâdideki münakaşalar daha da ileri götürülmekte; finansman bütçeleri üzerinde durulduktan sonra kapanış bilânçosunun izahına geçilmektedir. Birazdan tafsilâtlı bir şekilde izah edeceğimiz bu plânın uygulanışında, şu üç müteakip merhalenin aşıldığını göreceğiz: 1) Bütçenin inşası; 2) bütçe vasıtasıyla icra olunan kontrol; ve 3) muhasebe kanalıyla yapılan teknik

kontrol. Giriş kısmında ayrıca işletme bütçelerinin kusurlu taraflarından da söz açılmış; onların da mükemmel bir vesika olmaktan çok umumi temayülü gösteren cedveller olduğu noktası belirtilmiştir. Bütçenin hazırlanması bakımından işletmenin organizasyon yapısı da açıklandıktan sonra birinci fasla son verilmiştir.

Kitabın ikinci faslı, *senelik bütçeler* başlığını taşımaktadır. Bu fasla, bütçelerin ihzarı için yıl esasının alınmasındaki faydaların izahı ile başlayan Harold C. Edey, bilâhare muhtelif işletme bütçelerinden, bunların hususiyetlerinden bahsediyor. Bu fasıl, bütçelerle alâkalı daha çok umumi mahiyetteki izahları, ihtiva etmektedir.

Üçüncü fasıl, müellifin, işletme dahilindeki bütçe ve muhasebe işlerinin teşkilâtlandırılması hakkındaki izahlarına başlangıç teşkil ediyor ve faaliyet yılı başındaki açılış bilânçosunun mahiyetini ele alıyor. Bu fasılda, bir anonim şirketin açılış bilânçosuna ait özellikler, basit ve kısa bir şekilde anlatılıyor.

Fasıl dört'ün konusunu, satış bütçeleri veya satışlar hasılatı bütçesinin tarif, tahlil ve tenkidi teşkil ediyor. Devrimizin işletme faaliyetleri, herşeyden önce sürüm'e müteveccih oldukları, bir başka deyimle, piyasa için çalıştıkları için, istihsal ve tedarik faaliyetleri sürüm'e bağlıdır. Yani, satışları bilmek, tahmin etmek ve diğer iktisadî faaliyet safhalarını ona göre ayarlamak şarttır. Bu bakımdan da, işletme bütçeleri içersinde en önemli olanı ve ilk öne hazırlanması icabedeni *Satış bütçesi*'dir. Harold C. Edey'nin, giriş bilânçosundan hemen sonra satış bütçesini ele alması çok yerinde ve isabetlidir. Satış bütçesinin tarifi yapıldıktan sonra neveleri anlatılıyor; satış gelirlerinin, satış bütçesi yardımıyla kontrolü izah ediliyor. Fasılın son kısmında, satış bütçelerinin hazırlanmasında başlıca kaynak olan satış servisinden ve bu servisteki muhasebe sisteminin kayıt ve vesika özelliklerinden bahseden müellif, hem muzaaf muhasebenin bilinen prensiplerini ortaya koyuyor; hem de, muhasebe ile işletme bütçeleri arasındaki rabıtayı tebarüz ettiriyor.

Beşinci fasıl, istihsale ve istihsal bütçelerinin ihzarı usullerine ayrılmış bulunmaktadır. Satış bütçesi belli olduktan sonra, teşebbüsün her kısmı, üçer aylık devreler için istihsal plân ve programlarını hazırlıyacaktır. İstihsal plânlarının ilkinin mamul maddelerin (finished goods) istihsal programları teşkil edecek; her mamul tipi için ayrı bir istihsal programı kaleme alınacaktır. Bu programlarla, istihsalin miktar olarak bünyesi ortaya konulduktan sonra, istihsalin maliyetini göstermek üzere, İstihsal maliyet bütçesi (production cost budget) hazırlanacaktır. Bu bütçe, başlıca istihsal unsurlarından (hammadde, işgücü, sermaye) herbiri için hazırlanan münferit ve müfredatlı maliyet bütçelerinin bir hülâ-

sası mahiyetinde olacaktır. Üçüncü safhada, istihsal unsurlarından her birinin, maliyete olan tesirlerini gösterecek Hammadde ve malzeme bütçesi (production materials cost budget); işgücü (direkt ve endirekt) bütçesi (Production labour cost budget); ve umumi masraflar bütçesi (Production general expense budget) adını taşıyan özel bütçeler kaleme alınacaktır. Bu faslın sonunda, bir istihsal masrafı unsuru olarak amortisman giderleri ve bunun bütçedeki in'ikâsı izah ediliyor.

Altıncı fasılda, istihsal bütçelerinin hazırlanmasındaki mühim yerleri dolayısıyla yarı mamuller (work - in - progress) konusu; standart maliyetler ve standart maliyet muhasebesi (standart direkt hammadde masrafları; standart direkt işçilik masrafları; ve standart umumi masraflar) izah ediliyor. Faslın sonunda da yarı mamul bütçeleri ve bunların mamul bütçeleri ile olan münasebeti, kemmi misâller yardımıyla anlatılıyor.

Yedinci fasıl da, istihsal ile alâkalı bahislere tahsis olunmuştur. Bu fasılda, imalât maliyetinin kontrolü (control of production cost) ve bunun talî bahisleri olarak direkt hammadde ve malzeme; direkt işçilik, umumi masraflar ele alınıyor. Bunlara ait standart bütçe rakamları ile fiili durumun mukayese tarzı ve aradaki farkların muhasebeye intikal ettiriliş tarzı açıklanıyor. Faslın diğer konularını, yarı mamuller ile mamul mallar bütçelerinin kontrolleri; umumi masrafların tevzi anahtarları yardımıyla masraf yerlerine ve masraf hâmillerine dağılışı bahisleri teşkil ediyor.

Sekizinci fasılda, yine istihsal ile alâkalı olarak, hammadde ve malzeme için tutulacak muhasebeden; işgücü muhasebe kayıt ve sisteminde; imalât umumi masrafları muhasebesinin hususiyetlerinden; yarı mamuller (imalât hesabından) hesabından; ve nihayet, mamul mallar muhasebesinden söz açılıyor.

Dokuzuncu fasılda, satış, araştırma ve geliştirme masraflarıyla umumi idare masrafları ve bu çeşit giderler için hazırlanan bütçeler anlatılıyor. İlk olarak, satış masraflarının mahiyetleri tarif ve bu çeşit masraflar için hazırlanan satış masrafları bütçesi izah olunuyor. İkinci olarak, araştırma ve geliştirme masrafları bütçeleri anlatılıyor. Faslın sonunda da, umumi idare masrafları ve bütçesi açıklanıyor. Fasla, bu çeşit işletme masraflarının takibi için uygulanacak muhasebe sisteminin kısa bir izahı ile son veriliyor.

İstihsal ameliyesi ile ilgili başlıca bütçe tipleri bu şekilde anlatıldıktan sonra, sürüm ve istihsal sonunda teşebbüsün net varlığında husule gelecek değişmelerin mütalâasına, bir başka deyimle kâr - zarar cedvelinin izahına geçiliyor.

Kitabın onuncu faslında, evvelâ kâr - zarar mefhumları; sonra da netice hesapları anlatılıyor; muhasebedeki kâr - zarar hesabından kâr - zarar cedveline sözü getiren müellif, bu mühim vesikanın özelliklerini açıkladıktan sonra kâr - zarar bütçelerini inceliyor. Faslın, bundan sonraki kısımları, kâr - zarar cedveli ile kâr - zarar bütçesinin mukayesesi suretiyle yapılan kâr ve zarar kontrolünden; kâr - zararlar alâkalı vesikaların tahlil ve tefsirlerinden bahis açmaktadır.

Müellifin bilâhare, tekrar işletmenin aktif ve Pasifine avdet ettiğini görüyoruz. Onbirinci fasılda, işletmenin mevcut kalemlerinden hammadde ve malzeme stokları; alacak kalemlerinden müşteriler kalemi; borç kalemlerinden satıcılar kalemi inceleniyor.

İşletmenin elinde mevcut hammadde ve malzeme stoklarını göstermek üzere hazırlanan bütçe açıklandıktan sonra, müşteriler için yapılacak bütçe izah olunuyor. Son olarak, da, satıcılar bütçesinin esasları açıklanıyor. Faslın son bahsini, bu üç bütçe tipi yardımıyla icra olunan işletme içi kontrolün mahiyet, önem ve faydalarının izahı teşkil ediyor.

Onikinci fasıl, herçesit işletme faaliyetleriyle alâkalı bulunan finansman bütçelerine tahsis olunmuştur. Finansman bütçesinin bilinen önemi ısrarla tekrarlandıktan sonra işletmenin kasa hareketlerini gösteren Cari nakit bütçesi (operating cash budget); finansman bütçesi; sermaye giderleri bütçesi; uzun vâdeli (birden fazla yıla sarî) finansman bütçesi adını taşıyan vesikalar anlatılıyor. Bilâhare de, uzun vâdeli finansman konusu; finansman ameliyesinin kontrolü mevzuları inceleniyor. Aynı zamanda kitabın da sonunu teşkil eden bu fasla, kapanış bilânçosunun mahiyeti de izah edilmek suretiyle son veriliyor. Burada bahis konusu edilen, muhasebe kanalı ile sağlanan fiili kapanış bilânçosu olmayıp tahmini, takdirî kapanış bilânçosu; bir başka deyimle, bütçeleştirilmiş kapanış bilânçosu (the budgeted balance sheet) dur.



Mevzu ile alâkalı, muhtasar ve fakat kaliteli bir de bibliyografya ihtiva eden eserin sonunda ayrıca kısa bir mevzu endeksi yer almıştır. Mahiyetini tahlil ve takdime çalıştığımız bu eser, işletme bütçesi gibi yeni ve fakat büyük bir hızla gelişen bir konuyu etraflı bir şekilde ele alıp sade bir dil ile izah etmektedir. Bizatihi işletme bütçeleri konusu, işletme iktisadı, muhasebe ve umumi iktisat disiplinlerini aynı zamanda alâkadar eden müşterek ve çok taraflı bir konudur. Harold C. Edey eserinde, mevzuları izah ederken bu üç ayrı zaviyeden bakmasını ve her üçünü de ustalıkla telif etmesini bilmıştır.

Eserin kaleme alınışında takibedilen Sürüm - İstihsal - Tedarik sırası da, işletme adını verdiğimiz iktisadi cüz'ütamın dinamizmine ve normal tabiatine uymaktadır. Bu hal, esere kuvvet veren taraflardan bir diğerini teşkil etmektedir.

Netice olarak, Harold C. Edey, uzun hocalık yıllarının verdiği tecrübe ve rahatlık yanında makroekonomideki derin vukufu ve bilhassa milli muhasebe sahasındaki kudretli bilgisi sayesinde mikroekonomik bir konuda ve bu konunun da model bir firma yardımile izahında büyük başarı sağlamıştır. Kitabı, haiz olduğu kuvvetli didaktik vasfı dolayısıyla ve bilhassa meslekdaşlarımıza; ihtiva ettiği konular bakımından da mevzu ile alâkası bulunan tatbikatçı ve nazariyatçılarımıza tavsiye ederiz.

Doç. Dr. Cumhur FERMAN