

## İŞLETME BÜTÇELERİ ve MUHASEBENİN MODERNLEŞTİRİLMESİ

Yazan : **Dr. Cumhuri FERMAN**

Siyasal Bilgiler Fakültesi  
İşletme İktisadî ve Mu-  
hasebe Doçenti

Mevzu ile alâkalı rapor müelliflerinin hemen hepsi, konunun başlıca iki meseleyi kucakladığı hususunda ittifak etmiş durumdadırlar. Bunlardan birincisi, muayyen, belirli bir aktif kıymetin bilânço tarihinde fizikî veya herhangi bir maddî mevcudiyete sahibolduğu hususunun tesbiti; ikincisi ise, bu aktif değer üzerindeki mülkiyet hakkının kime ait olduğu cihetinin tâyinidir. İlk hususun sağlanması, yani aktif kalemlerin gerçekten mevcut olup olmadıklarının anlaşılması için gözle yapılacak müşahedenin, en uygun hal çaresi olduğunda fikir birliği mevcuttur. İkinci meselenin, yani mülkiyetin kime ait olduğu cihetinin tâyini ise, aktif değerlerin tabiatına ve diğer bazı faktörlere bağlı olarak değişen muhtelif teknik usuller yardımıyla mümkün olabilir.

Öteyandan, revizör ve mürakıp tarafından icra edilecek kontrolün sıklığı ise, gene muhtelif âmillere bağlı olarak ve geniş nisbetlerde değişecektir. Bu bakımdan, revizyon ve mürakabe mevzu'u olan teşebbüsün cesameti; muhtelif tesis, antrepo ve sair işyerlerinin mevki'i (kuruluş yeri); işletme içi teşkilât ve kontrol hususundaki mükemmellik derecesi; ikame (substitution) mevzu'undaki imkân ve fırsatlar; eldeki stokların tâyin ve tesbiti mevzu'undaki tatbikat ve sair faktörler bahis konusu edilebilir. Meselâ, muayyen bir gayrimenkul kategorisi bakımından yılda en çok bir kere yapılacak revizyon ve mürakabe ihtiyaca pekâlâ kâfi gelebilir. Bu hususta revizör ve mürakıbın mezkûr gayrimenkullerin tahribedilmedikleri ve üzerlerinde mühim değişiklikler yapılmadığı noktasında emin olması gerekir.

Mütedavil kıymetler kategorisine giren diğer aktif kalemlerin revizör ve mürakıp tarafından yılda ortalama bir defa fizikî kontrole tâbi tutulması hususunda da umumî bir fikir birliği mevcuttur. Sonra aynı neviden bütün aktif değerlerin, aynı zamanda ve hep birden revizyon ve mürakabeye tâbi tutulması, ideal olan bir hal çaresidir. Ancak bunda, tat-



bikatta nâdiren muvaffak olunabilmektedir. Bundan dolayıdır ki, her hususî hal için en uygun hal çaresinin seçilmesi yoluna gidilmektedir. Bu cümleden olarak, kasa ve sair menkul kıymetler, bilânçodan önce veya sonra muhakkak kontrol edilmeli; faaliyet yılı sırasında da lüzum görüldükçe bu kontrol tekrarlanmalıdır. Ham madde, yarı mamul ve mamul stokları için de aynı umumî prensip uygulanmalı; yani, mezkûr kıymetlerin kontrolü, mümkün olduğu kadar bilânço tarihine yakın bir zamanda yapılmalı; ayrıca, faaliyet dönemi içerisinde icra edilecek ara revizyon ve kontrolleriyle bu çeşit stokların suiistimali önlenmelidir. Yıl sonu envanter muameleleri acele ve zaman darlığı dolayısıyla bazan gereken kontrolü sağlamayabilir. Onun için, yıl içersindeki ara sayım ve kontrollerinin daha rahat ve sakin bir tarzda icralarının mümkün olması sebebiyle müessiriyetleri daha fazladır.

Senetlerle borçlu hesapların (alacakların) kontrolü; mevzu'unda da yıl sonundan önce ara revizyon ve kontrollerinin yapılması hususunda umumî bir temayül vardır. Böylece, adı geçen aktif kalemlerinin kayıt dışı ve kayıt içi envanterlerini mufassal ve müfredatlı bir şekilde yapabilmek imkânı sağlanmış olur.

Mülkiyetin tahkiki konusuna gelince, bu mevzuda muhtelif memleketler tatbikatının birbirine benzediğini görürüz. Ezcümle, mamelekle alâkalı medenî hukuk ve ticaret hukukuna giren muhtelif tasarruflarda bu benzerlik bariz bir şekilde göze çarpar.

Aktif değerlerin verifikasyonunda takibedilecek usullerin mahiyeti her memleketin hususiyetlerine göre bazı farklılıklar arzeder. İngiltere'de, senelerdenberi tatbik sahası bulan bir içtihada göre, revizör ve mürakıp, esham ve tahvilât gibi menkul kıymetlerle meşgul olmak zorunda değildir. A.B.D. de ise, 1939 yılından bu yana hâkim olan tatbikata göre, revizör ve mürakıp bir teşebbüsün umum aktif yekûnları veya mütedavil değerler tutarı içersinde emtea stokları ile alacaklar yekûnunun geniş bir yer kaplaması halinde, mezkûr kıymetleri tetkike ve mevcudiyetlerini tasdiğe mecburdur. Bu şekilde, şarta mullâk bir hal çaresinin seçilmesi, revizör ve mürakıba aslında ihtisas ve bilgisi dışında kalan bir mevzu ile uğraşp esas gayesini kaybetmekten alıkoyma maksadını gütmektedir. Ancak, her hal ve kârda revizör ve mürakıbın tetkik mevzu'u olan teşebbüsün teşkilât yapısı, muhtelif mevcutların muhasebe içi ve muhasebe dışı ele alınış tarzı üzerinde hassasiyetle durması; bu hususlarla ünsiyet peyda eylemesi lâzım geldiği yolunda, yine umumî bir anlayış ve fikir birliği vardır.

Öteyandan, revizör ve mürakıbın şahsan yapacağı kontrolün hududu ve tekerrür sayısı, geniş ölçüde teşebbüsün mübayaa, satış, işletme içi



kıymet hareketleri, işletme içi kontrol ve mevcut olduğu taktirde müstemir müvazene üsülü ve esham - tahvilât işleri ile ilgili muhasebe kayıtlarının sıhat, bütünlük ve mükemmellik derecesine bağlıdır.

Aktif değerlerin verifikasyonundan doğacak mes'uliyet meselesine gelince, işletme dahilinde en uygun ve müessir muhasebe sisteminin tutulmasından; mevcut mamelek ile sair aktif kalemlerinin sıhatli bir şekilde kontrol ve muhafaza edilmeleri hususundan; ve ayrıca teşebbüs sahiplerince hertürlü rapor, bilânço ve kâr - zarar cedvellerinin ihzârı bakımından işletme sevk ve idarecilerinin mes'ul buldukları yolunda, hemen her memlekette yerleşmiş umumî bir prensip vardır. Revizör ve mürakıbın mes'uliyeti ise, sadece sevk ve idare makamınca hazırlanan bu vesikalarla yürütülen işlerin doğruluk ve sıhhat derecelerinin kontrolü, varılan kanaatin bir rapor ile sunulması hususuna inhisar etmektedir.

Öteyandan, mevcut ve hâkim bulunan umumî bir inanişâ göre, hergün sayıları artan yeni vergiler ve kesafet kazanan devlet kontrol ve müdahaleleri karşısında revizör ve mürakıbın mes'uliyet hududunun genişlediğinde; sadece açıkların kontrol ve tesbiti ile sair usulsüzlük ve noksanların mürakabesine inhisar etmiyeceğinde fikir birliği teessüs etmiş durumdadır. Bu hal, revizör ve mürakıbın yapacağı kontrollerle başvuracağı çeşitli mürakabe usulleri sayesinde önleyici bir takım tedbirler ihtiyar etmesine ve suiniyete dayanan hâtalara hedeflerine varmasına mani olmasını sağlayacaktır. Meselâ, Kanada ve diğer bazı memleketlerde, anonim şirketlerin revizör ve mürakıpları, hissedarlar tarafından tâyin olunurlar ve sadece hissedarlara karşı mes'ul bir durumda bulunurlar. Mevcut mevzuata göre, revizör ve mürakıpların rapor vermek zorunda oldukları mevzularda asgari açıklamada bulunmaları hususu teşvik edilmekte; fakat, revizör ve mürakıbın kanaati üzerine tesir edecek en ufak bir müdahalenin empoze edilmesi yolunda en küçük bir âmir hükme tesadüf olunmamaktadır. Menkul kıymet borsalarını tedvire memur bazı teşekküller içinse daha da ileri gidilmekte; ve revizör ve mürakıpta takibedilecek esas ve usuller hakkındaki âmir hükümler asgarî seviyede tutulmaktadır.

Aktif değerlerin verifikasyonunda takibedilecek araştırma usullerinin mahiyeti hakkında da bir takım prensip ve esasların vaz'edildiğini görüyoruz. Bir kere senelik revizyon ve mürakabe muayyen bir işletmenin normal olarak bütün bir yıllık muamelâtını kucaklamalı; aynı zamanda da soruşturmalar hususile muayyen bazı kalemler veya safhalar üzerinde teksif olunmalıdır. Bu taktirde, revizör ve mürakıp tarafından takibedilecek yol ve hazırlanacak raporun şekil ve muhtevası, elde mevcut kaynakların mahiyetine, işletmenin nev'ine, zaman unsuru ile diğer



İfaktörlere bağlı olacaktır. Sonra da genel olarak revizör ve mürakıb, işletmenin iç teşkilât yapısı ve mevcut dahili revizyon ve mürakabe sisteminin müessiriyet derecesi hakkında her zaman en iyi bilgiyi elde etmek imkânını bulamayacak; muhtemelen de malzeme, esham ve tahvilât mübayaası, stokların idaresi gibi işletme ile alâkalı mevzularda fazla aktif olma mecburiyetini hissedecektir. Bu sonuncu halde de, revizör ve mürakıbın muhtelif aktif kalemlerini aynı anda kontrole tâbi tutması; ve senelik revizyon ve mürakabe ameliyesi esnasında uygulanmaları âdet olmayan bazı usullere başvurması pekâlâ mümkündür.

Hususî maksatlarla yapılan revizyon ve mürakabe sırasında, revizör ve mürakıbın, ilgili mütehasısların fikir ve tavsiyelerine başvurması da temenniye şayandır. Bu şekilde bir yardımın hududu ise, senelik revizyon sırasında elde edilecek olandan çok daha geniş ve şümüllü olmalıdır.

Bu konuda yazılmış olan raporlarda, aktif değerlerin verifikasyonu dolayısıyla daha çok hangi mevzularda durulacağı ve bilhassa hangi noktaların tetkik ve tahlile tâbi tutulacağı meselesi de geniş bir yer kaplamaktadır. Bunları şu şekilde sıralamak kabildir: Aksiyon, obligasyon ve diğer her türlü kıymetli senetlerin en geniş manada kontrol ve sayımı, revizyon ve mürakabenin başlıca konusunu teşkil etmektedir. Muayyen bir aktif kaleminin mevcudiyeti, en iyi şahsi kontrol ve mürakabe ile, yani revizör ve mürakıbın şahsan, bizzat yapacağı kontrole mümkün olur. Kolayca ikamesi, yerine bir benzerinin konulması mümkün olan aktif değerlerin revizyon ve kontrolünde bir parça sürpriz payı bulunmalıdır; yani, bu kalemlerin kontrolü ani olarak, beklenmedik zaman ve hallerde yapılmalıdır. Revizyon ve kontrolün zamanı, tekerrür sayısı ve vüs'ati alâkalı işletmenin nev'ine, cesametine, işletme içi kontrolün vüs'at ve müessiriyet derecesine bağlı olmalıdır. Muayyen maksatlarla yapılan revizyon ve kontroller sırasında uygulanacak usul ve prensipler, yıllık revizyon ve mürakabeninkilerden farklı olacaktır.

Bütün bunların dışında, revizör ve mürakıbın meslekî bilgi, tecrübe ve ihtisası yanında derin bir dikkat ve kabiliyete, sağlam bir muhakemeye sahibolmasının, sıhhatli bir verifikasyon bakımından değeri pek büyüktür.» Raportörün bu izhaatını müteakip meselenin münakaşasına geçildi.

### Meselenin Münakaşası

Münakaşa gurubu başkanı Prof. Dr. Knorr (Batı Almanya), mesele- nin çok taraflı olduğunu; bu bakımdan da her mevzu'un münakaşasına



imkân bulunmadığını; ve mümkün olduğu kadar temel mevzular üzerinde ve mahdut ölçüde durulacağını söyledikten sonra ilk müzakere mevzu'u olarak önem bakımından büyük, orta ve küçük çaptaki işletmeler arasında bir tercih yapılmalı mıdır? meselesini aldı.

Mr. R. Burgert (Holanda), raporları okuduktan sonra İngiliz menseli müelliflerin daha ziyade büyük çaptaki işletmelere ait problemlerin tesiri altında kaldıklarını; Holandalı yazarların ise, daha çok küçük ve orta çaptaki teşebbüslerden mülhem olmak suretiyle görüşlerini ortaya attıklarını müşahede ettiğini söyledi. Konuşmasına devam eden Mr. R. Burgert, Holandada revaçta olan mesleki anlayışa göre, işletmeyi kateden bütün emtea akımının tam manasıyla kontrol edilmesini sağlayacak bütün tedbirler alınmış olmalıdır, dedi. Revizyon ve mürakabe mevzu'u işletmenin cesameti büyüdükçe, emtea akımının kontrolü bizatihi işletme teşkilâtının ve işletme içi kontrol sisteminin mürakabeye tâbi tutulması suretiyle yürütülmelidir.

İkinci olarak, Prof. B. J. S. Wimble (Cenubi Afrika) söz aldı. Aktif değerlerin verifikasyonu konusunda devamlı ve umumî bir takım kaidelerin konulmasındaki güçlüğü temas etti. Ve kendisinin, verifikasyona istikamet veren unsurun işletme cesameti yerine, teşkilât yapısı olduğuna inandığını söyledi.

Sir Richard Yeabsley (İngiltere) ise, bir iç (dahili) kontrol sisteminin müessir şekilde işleminin ehemmiyeti üzerinde durdu.

Mr. D. T. Bevis (A. B. D.) de, revizyon ve mürakabe mevzularında kategorik cevaplar vermenin güç olduğunu; müşahhas her hâdiseyi müstakil olarak ele alıp mütaleâ etmenin lüzumunu belirtti. Buna rağmen küçük çapta bir işletmenin iç (dahili) revizyon ve mürakabe mevzu'unda büyük çaptaki bir teşebbüse nazaran daha zayıf bir sisteme sahibolacağı yolunda umumî bir kaide koymakla hatâ edilemeyeceğini de söyledi. Mr. Bevis, işletme içindeki emtea harekâtının revizyon ve kontrolü mevzu'unda ve bu konunun ehemmiyeti üzerinde de durdu. Revizör ve mürakıbın, işletme dahilindeki mutad muhasebe dışı envanter işlerinin yürüyüşüne de müessir olması lâzımdır, diyen Mr. Bevis, ekspertiz için lüzumlu teknik bilgi ve tecrübe noksanlığını giderme yolunda revizör ve mürakıbın teşebbüsle sıkı temas sağlaması; böylece elde edeceği bilgilerle bahis konusu noksanlığı telâfi etmesi lâzımdır, dedi. Bunun kâfi gelmemesi halinde, istisnai olarak revizör ve mürakıp hariçten bir teknisyenin yardımına başvurabilir.

Mr. De Lalanne (Kanada), yaptığı konuşmada, memleketinde aktif değerlerin mevcudiyetini mekanik bir kontrol ile mürakabe edecek yer-



de onların iktisadî manadaki ehemmiyetleri üzerinde durulduğunu söyledi.

Mr. Burgert (Holanda) tekrar söz olarak, revizör ve mürakıp tarafından verilecek raporun sadece bilânçoyu değil, Kâr - Zarar Cedvelini de çerçevesine alması gerektiğini; çünkü, bilânçodaki mevcutlardan herhangi birisinin değerlendirilmesindeki hatanın, Kâr - Zarar hesabına da tesir edeceğini söyledi.

Mr. G. D. Stuart (Yeni Zelânda), revizör ve mürakıp, mevcutların keyfiyet ve kemmiyeti hakkında doğru bir kanaate ancak onları fizikî manada kontrol ve müşahede eylemek suretiyle erişebilir, dedi.

Mr. Hüseyin Chaudhury (Pakistan) ve Mr. C. Paquet (Fransa), alacak hesaplarının verifikasyonu konusunda takibi gereken usuller üzerinde durdular. Bu konuda da, umumî prensipler konulamıyacağını, her hâdise ve müessesenin müstakillen ele alınarak gereğinin yapılacağını hatipler ayrıca tebarüz ettirdiler.

Mr. W. G. Densem (İngiltere), aktif değerlerin verifikasyonu mevzu'unda yazılanları okuyup söylenenleri dinledikten sonra mevcutların muhafazasından doğma mes'uliyetin doğrudan doğruya işletmeyi sevk ve idare edenlere raci olacağını; revizör ve mürakıbın bu mevzuda en ufak bir sorumluluğu bulunmayacağını büyük bir memnunlukla müşahede ettiğini söyledi ve bu kanaatin kendisinde teşekkülüne yardımcı olanlara teşekkür etti.

Böylece mevzu ile alâkalı bütün konuşmalar tamamlanmış bulunuyordu. Münakaşa gurubu liderinin ufak bir hülâsasından ve iki asbaşkının teşekkür konuşmalarından sonra toplantıya son verildi.

### Netice

Aktif değerlerin verifikasyonu mevzu'unda da her zaman ve her yerde tatbik edilecek cihanşümül usul ve prensiplerin bulunmadığını görüyoruz. Konunun, bilhassa büyük cesametteki teşebbüsler için önem taşıdığını; küçük çaptaki işletmelerin de bu vâdideki çalışma ve tedbirlerden vareste kalamıyacakları anlaşılıyor. Aktif değerlerin verifikasyonu, bir yandan işletme sevk ve idaresini elde tutanları alâkadar ederken diğer yandan da revizyon ve mürakabe işini yürüten Serbest Hesap müte-hassısını, iç (dahili) kontrol işini deruhte etmiş olanları ilgilendirmektedir. Bu iş, bütün ilgililerden konu ile alâkalı geniş bir bilgi ve tecrübe yanında muhakeme, karakter kudret ve kuvveti de istemektedir.



## III.

İşletme Bütçeleri ve Muhasebenin  
Modernleştirilmesi

(10/Eylül/1957 Salı; Saat : 14.30)

Salı günü öğleden sonra münakaşası yapılan mevzulardan ikincisini, «İşletme Bütçeleri ve Muhasebenin Modernleştirilmesi» konusu teşkil etmiştir.

Müzakere gurubu, Mr. H. Hjerno Jeppesen (Danimarka) in Riyaseti altında Reis muavinleri Mr. P. J. Tinoco (Venezuela), Dr. Jacob Viel (İsviçre) ve Prof. K. Kurosawa (Japonya), ile münakaşa lideri Prof. Dr. Abram Mey (Holanda), Raportör Mr. Herbert Ratsch (Batı Almanya), rapor kaleme almış âza olarak Mr. S. Prakash Chopra (Hindistan); Mr. Joseph Pelej (A. B. D.); Mr. A. I. Tempelaar (Holanda); Mr. J. P. Wilson (İngiltere) dan; rapor yazmamış üye olarak da Mr. R. Van Iper (Belçika) ile Mr. Carl Henrik Witt (İsveç) den teşekkür etmişti.

Münakaşa lideri Prof. Dr. Abram Mey, mazereti dolayısıyla gelememiş olan Fransız meslekdaşı M. Paul Loeb'ün yerine müzakereleri idare edeceğini söyleyerek raportörü kürsüye davet etti. Raportör Mr. Ratsch (Batı Almanya), mevzu ile alâkalı olarak Kongreye evvelce sunulmuş bulunan raporları şu şekilde hülâsa etti :

«Raportörün işini güçleştiren mühim bir husus, aynı mevzu hakkında rapor sahiplerinin farklı görüşler serdetmeleri ve temel bazı meselelerde bir fikir ve anlayış birliğine varmamış bulunmalarıdır. Mevzu ile alâkalı beş rapor da, bütçe problem ve usulleri hakkındaki mevcut bilgi derecemize dair etraflı bir fikir vermektedir. Fakat, aynı zamanda, yine bu beş rapor, bütçe tatbikatı ile alâkalı konularda henüz emekleme safhasının cari olduğunu ve bu mevzuda kendilerine herkes tarafından kabule mazhar cevaplar veremeyeceğimiz sayısız suallerin mevcut bulunduğunu açık bir şekilde ortaya koymaktadır. Mezkûr raporlardan herbirine hâkim olan karakteristik fikri şu şekilde hülâsa etmek mümkündür: Holandalı meslekdaş Mr. A. F. Tempelaar, raporunda bilhassa orta çaptaki teşebbüslerin, bütçe ile alâkalı konularda karşılaştıkları güçlüklerle temas ettikten sonra bu çeşit teşebbüslerin, bütçe ile ilgili teşkilâtı vücude getirme bakımından büyük çaptaki teşebbüslerin avantajlarına sahip olmadıkları noktasında ısrar etmektedir. Hintli yazar Mr. Prakash Chopra ise, meseleyi, devletin bütçe müessesesi yardımıyla kendisine ait olan sanayi sektörünü nasıl daha müessir bir şekilde kontrol edebileceğini araştırmak suretiyle ele almış bulunmaktadır. İngiliz müellif Mr. T. P. Wilson da, bir teşebbüste işletme bütçesinin muhasebe sistemine ya-



pacağı tesir ve dolayısıyla da o teşebbüsteki revizyon ve mürakabe mevzu'u üzerindeki etkinin mahiyetini ele almakta; bu mevzuları geniş ölçüde tahlil ve tetkike tabi tutmaktadır. Amerikalı yazar Mr. T. Pelej ise, kendisine esas konu olarak, işletme bütçelerinin, sanayinin sevk ve idaresi bakımından rolü ne olabilir, meselesini almış bulunmaktadır.

Buna mukabil raporların beşi de, işletme bütçelerinin bir memleketin sinai hayatı için büyük bir önemi haiz olduğu noktasında ittifak etmektedirler. Gene raporların fikir birliğine vardıkları diğer bir husus, işletme bütçeciliğinin üç konuyu şümulüne aldığı noktasıdır. Bunlar da sırasıyla plânlama, kontrol ve koordinasyondur.

An'anevi muhasebe usulleri ile yeni sevk ve idare muhasebesi (Management accounting), metotları arasında derin ayrılıklar mevcuttur. Muhasebeci, plânlama ve kontrol fonksiyonlarının icrasını üzerine aldığı zaman, geniş ölçüde idarî (Administrative) bir sahaya müdahale etmiş olmaktadır. Bu hal, muhasebecinin teşebbüsün her kısmı ile temasa geçmesini; devamlı olarak alâkasını muhafaza etmesini gerektirir. Bu takdirde, muhasebecinin şahsiyeti meselesi ön plâna geçer. Bunun içindir ki, bugünün modern manadaki muhasebeci tipinde şu gibi vasıfların bulunması zarureti hasıl olmuştur: Evvelâ, kendisinin işletmenin umumî iktisadî gidişi hakkında yeter derecede bir bilgi ve tecrübeye sahibolması icabeder. Saniyen, takt sahibi olabilme ve bu takt'ı muvaffakiyetli bir şekilde yürütebilme yolunda iyi yetişmiş bulunmalıdır. Fikir ve tavsiyelerine yapılacak itirazları kolaylıkla yenme kudretini gösterebilmelidir. Yanlız şunu da unutmamak lâzımdır: Bütçe sisteminin müsmir ve müessir bir şekilde işlemesi, sadece ve yalnızca muhasebecinin kapasitesine ve karakter durumuna bağlı bir iş değildir. Asıl mühim olan, teşebbüsün her kademesinde çalışan personelin, plânlama ve kontrol işinin maksadını anlaması ve bu maksadın sağlanması için işbirliği yapmağa hazır olmasıdır. İşbirliği de, muayyen bir standardın tesbiti ile başlar; bu standarttan vaki olan inhirafların müştereken münakaşası ile sona erer. Bu şekildeki bir işbirliğinin ehemmiyeti, alâkalılara önceden açıkça anlatılır ve kendilerine sağlayacağı kolaylık ve imkânlar sarahaten izah edilirse teşebbüs personelinin bu mevzu yetiştirilmesi işi çok kolaylaşmış olur. Bir bütçe sisteminin esasını, herkesin önceden kendisinden istenilenin ne olduğunu bilmesi; ve kumanda mevki'inde olanların kendilerine tâbi kimselerden neyi ve ne kadar istemeğe hakları olduğunu bilmeleri hususu teşkil eder. İlmi şekilde organizasyon yapan kimseler, muayyen bir teşkilâtın kademeleri arasında mes'uliyet derecelerinin tâyin ve tesbiti meselesinin ne kadar hayatî bir konu olduğunu yakından bilir ve takdir ederler.



İşletme bütçesi, sevk ve idare işinin yardımcısıdır; asla onun yerine geçen bir müessese değildir. Ve olamaz da. İşletme bütçesinin muvaffakiyeti, teşebbüs dahilindeki bütün kısımları ve her kademeyi kucaklamasına, çerçevesi içersine almasına bağlıdır. İşletme bütçesi yapılırken ilk olarak satışların (sürüm işinin), istihşâlin, tedarik ameliyesinin, finansman problemlerinin ve nihayet işletmenin tamamına ait kâr durumunun plânlanması işi yapılmalıdır. Ancak, bu plânlama ameliyeleri, her masraf yerine iyice nüfuz edildikten sonra yürütülmelidir.

İşletme bütçesiyle elde edilen bilgiye değer kazandıran, onu mânalandıran ve sevkü idare makamının istifadesine sunan başlıca unsur, *rapor* tarzında takdimden ibarettir. Gerçekten, bu şekildeki bir raporun kaleme alınmış tarzı, tatbik edilecek standartların mahiyeti ve nihayet rapor muhteviyatının tâyini mühim konulardır. Ve ancak bunlar halledildikten sonradır ki, bütçe müessesesinden beklenen ameli fayda sağlanmış olabilir.

Bütçe yapılırken hangi değerlendirme esaslarının uygulanması lâzımgeldiği mevzu'unda da bir takım fikir ayrılıklarının mevcut olduğunu görüyoruz. Umumiyetle kabul edilen fikir, bu değerlendirme esasını «İkame fiatı»nın teşkil etmesi şeklindedir. Bunun tek istisnasını, hintli arkadaşımızın görüşü teşkil etmektedir. Onun kanaatine göre, ikame fiatının değerlendirme esası olarak kullanılması, enflâsyona ve arzu edilmeyen diğer bazı mahzurlu neticelere yol açar. Hintli yazarın bu şekilde farklı bir görüşe taraftar olmasının sebebini, muhasebenin kullanılış gayeleri hakkında farklı bir kanaate sahip bulunuşu hususu teşkil eder. Gerçekten, muhasebenin takibettiği gayeler bakımından liberal bir ekonomisi sistemi ile güdümlü bir iktisat düzeni arasında farklar vardır. Liberal, yani serbest bir ekonomi düzeninde ikame fiatının, değerlendirme esası olarak kullanılıp kullanılmaması tamamen ve münhasıran münferit işletmeyi alâkadar eden bir mevzudur. Buna mukabil güdümlü, yani muayyen merkezi bir otorite tarafından sevk ve idare edilen bir iktisat düzeninde ise, fiatların tesbit ve tâyini için esas olarak *maliyet masrafları* alınır. Yani, satış fiatını tâyinde maliyet fiatı esastır. Maliyet fiatının bu durumu, fiat mekanizması üzerindeki tesiri, tabiatile ona apayrı bir hüviyet kazandırır.

Ancak, şurasını da tebarüz ettirmekte fayda vardır; İkâme fiatı esasının kullanılması, sadece maliyet mülâhazalarına dayanmaz. Alacaklı durumda olan üçüncü şahısların menfaatlarının korunması da ayrı bir önem taşır. Devrî kârların sıhhatli bir şekilde tâyin ve tesbiti meselesi de diğer mühim bir faktördür.



İşletme bütçelerinin tanzimi konusunda bazı memleketler arasında mevcut olan farklılığın diğer bir tezahür şekline sabit masraflar konusunda tesadüf ediyoruz. Filhakika, işletmelerin tam kapasite ile çalışmamları halinde, sabit masrafların ne şekilde bir muameleye tâbi tutulacakları meselesinde farklı görüşler ortaya çıkmış vaziyettedir. Bu türlü sabit masraflar, doğrudan doğruya Kâr - Zarar hesabına mı intikal ettirilecek; yoksa, ilk olarak alâkalı masraf yeri hesaplarına, bilâhare de netice hesabına mı devredilecek. İşte, bu husustaki görüş ve tatbikat da farklıdır.

Görüş ayrılıklarının mevcut olduğu bir diğer husus, fiili bütçe rakamları ile standart ölçüler arasındaki farkların, nasıl bir muameleye tâbi tutulacağı meselesidir. Bu mevzuda da ne terminoloji, ne de en uygun hal çaresinin mahiyeti hakkında bir fikir birliği mevcuttur.

İşletme bütçelerinin durumu bakımından birbirine benzer iki memleket bulmak imkânsızdır. Ancak bu mevzuda da, bazı umumî prensipler konulabilir. Bugün, işletme bütçe ve plânlarını, genel olarak büyük çaptaki sanayi işletmeleri kullanmakta; küçük ve orta çaptaki sanayi teşebbüsleri ile diğer teşebbüs nevilerinde bütçe ve plânlara nâdir olarak tesadüf edilmektedir. Kısa vâdeli plânlamanın uzun vâdeli plânlamaya kıyasla çok daha geniş bir tatbik sahasına sahibolduğunu görüyoruz. Hindistan gibi bazı memleketlerde, işletme bütçe ve plânlarının gelişmesi için âmme makamları hususî bir gayret sarfetmektedirler.

Bu mevzudaki raporların tetkikinden anlaşılan bir diğer mühim hakikat, işletme bütçe ve plânlarının arzettiği geniş iktisadî imkânlardır. Bu bakımdan da, muhasebecilere, büyük bir mes'uliyet terettüp etmektedir. Muhasebecilerin, işletme bütçe ve plânlarına ait tatbikatın yayılması için mümkün olan bütün gayretleri sarfetmesi; bu sayede de daha iyi ve mükemmel bir revizyon ve mürakabe sistemi ile muhasebe sisteminin kuruluşuna temel hazırlamaları gerekmektedir.» Raportör Mr. H. Ratsch (Batı Almanya) ın bu hülâsasından sonra, meselelerin münakaşasına geçildi.

### Meselenin Münakaşası

İlk sözü, Mr. Joseph Pelej (A. B. D.) aldı ve kendi kanaatine göre bir işletme bütçe sisteminin kurulabilmesi için asgari zaruri şartların şunlardan ibaret olduğunu söyledi: a) Müessir bir organizasyon plânının ve bu plânın tatbikatına ait ifa ve icra mes'uliyetlerinin tanzim ve tesbiti; b) Bariz hataların telâfisi için mevcut tatbikat ve usullerin yeniden ve dikkatle gözden geçirilmesi; c) Bir bütçe müdürünün tâyini; d) Mev-



cut muhasebe sisteminin ve sevkü idare makamına sunulan raporların gözden geçirilmesi imkânının sağlanması; d) Mezkûr değişikliklere maruz kalanların zihni davranışlarının takip ve tetkiki. Mr. Joseph Pelej, bu asgarî zaruri şartlardan bilhassa birincisi üzerinde ısrar ederek işletme bütçeciliğinin başarı kazanması için teşkilât içersinde «Selâhiyetin tevdi'i» ve «Şahsi mes'uliyet» lerin tâyini konularına büyük önem verilmesini istedi.

Mr. Leitch (İskoçya), bütçe işleri dolayısıyla sevk ve idare makamının yeniden bir takım istatistik ve rakam yığınları altında ezilmemesi lâzımgeldiği hususunda dikkati çekti. Münakaşaların bundan sonraki kısmında, bütçe sisteminin tekniği ve hususiyle standartların tâyin ve tesbiti üzerinde duruldu. Standartların tâyininde daima «Kabule şayan» ve fiili neticelerin çok üstünde olmayan ölçülerin seçilmesi lâzımgeldiğinde ittifak edildi.

Değerlendirme esası ne olmalıdır? mevzu'unun münakaşası sonunda, Hintli delege Mr. Prakaslı Chopra hariç, bütün Panel âzaları ikame değeri gerek bütçelerde, gerekse maliyetin tâyin ve tesbitinde esas olmalıdır, görüşünü ittifakla kabul ettiler. Bu arada, mevzu ile alâkalı olarak Prof. Dr. Abram Mey'in sorduğu bir suale, panel âzalarının verdikleri cevaptan ikame fiatı esasının halen beynelmilel bir tatbika mazhar olma yolunda bulunduğu anlaşıldı.

Sabit masrafların tevzi ve tahmili konusunda, müzakere gurubu arasında oldukça derin fikir ayrılıkları görülmüyordu. Mr. Tempelaar (Holanda), iştigal derecesinin düşüklüğü dolayısıyla aşırı görünen sabit masrafların, bir zarar olarak kabulü icabettiği; asla, mamullerin maliyetine intikal ettirilmemeleri gerektiği tezini müdafaa etti.

Mr. Leitch hariç, diğer bütün âzalar, bütçe kontrolünün önemi ve serbest hesap mütehasssının çalışma tarzı üzerindeki tesiri konusunda fikir birliğine vardılar.

Müzakere gurubu âzaları arasında cereyan eden bu münakaşalardan sonra, vakit kaldığı için Başkan, dinleyicilerden altı kişiye söz verdi. Bunlar da sırasıyla kürsüye gelerek aşağıdaki fikirleri serdettiler :

Mr. L. W. Robson (İngiltere), işletme bütçe ve plânlarını tanzim için hususî olarak yetişmiş muhasebecilere ihtiyaç bulunduğunu; ancak, bunların yardım ve çalışmasıyla sevk ve idare makamının yeni usulleri tatbik edebileceğini söyledi.

Mr. G. Diephuis (Holanda), bütçenin psikolojik mahzur ve tehlikeleri üzerine dikkati çektikten sonra istisnai muamele ve davranışların, işletmenin iyi havasını bozacağını söyledi.



Mr. P. J. Van Sloten (Holanda), harekât araştırması (operational research) nın, sevk ve idare makamının hürriyetini tahdit edebileceğini söyleyince Mr. J. Pelej (A. B. D.) cevaben, aksi kanaatte olduğunu, harekât araştırması yardımıyla optimal hal çarelerinin bulunabileceğini; bu çeşit araştırmanın, sevk ve idarenin emrinde ve ona yardımcı bir vasıta olduğunu ifade etti.

Mr; J. J. N. Van Hout (Holanda), büro çalışmalarına ait standart ölçülerin tesisi meselesini ele aldı. Ve pratik değeri haiz standartların bu çeşit işler için hesabının güç olduğunu iddia etti.

Mr. Wayne Keller (A. B. D.) kısa vâdeli, hattâ günlük faaliyet raporlarının önemi üzerinde durdu.

Prof. Anthony (A. B. D.) ise, sevk ve idare muhasebesinin, gelecek kongreden evvel en fazla hangi sahada tekâmül edebileceği mevzu'unda durdu.

Bütün bu konuşmalar sona erdikten sonra müzakere lideri Prof. Dr. Abram Mey (Holanda) kürsüye gelerek münakaşaların bir hülâsasını verdi. Prof. Mey, muhasebenin bir sevk ve idare âleti olacak şekilde ele alınıp yeni bir veçheye bürünmesi lâzımgeldiğini ve bütçenin avantajlarından sadece büyük teşebbüslerin değil küçük ve orta çaptaki işletmelerin de faydalanması gerektiğini bilhassa tebarüz ettirdi. Celse, Japon Profesörü Mr. Kurosawa tarafından yapılan kısa bir kapanış konuşmasından sonra tatil edildi.

### Netice

Bu mevzuda, gerek panel âzalarının, gerekse umumî hey'etten söz alan delegelerin işletme bütçelerini, işletmelerin sevk ve idaresinde faydalanılan bir âlet olarak kabul ettiklerini görüyoruz. İşletme bütçelerinin bu ana fonksiyonu ifa edebilmeleri için evvelâ teşebbüsün teşkilât yapısında; sonra da muhasebe sisteminde mevcut olması gereken asgarî zaruri şartlar mütalâa edilmiş; modern manada muhasebeci ile sevk ve idare muhasebesi konuları ele alınmıştır. Münakaşa gurubunun ittifaka yakın bir ekseriyetle kabul ettiği mühim bir husus da işletme içi değerlendirme işlerinde «İkame fiatı» esasının kullanılmasıdır. Fiat temevvüçlerinin bozucu tesirlerinden muhasebe ve işletme bütçelerini kurtarabilmek için Kongrenin ikame fiatı esasını kabul edişi, modern muhasebe teorisi hesabına büyük bir başarı olmuştur. İşletme bütçelerinin rasyonel bir şekilde tanzimi için standartların tesbiti, maliyetlerin hesabında da ikame fiatı esasının istimali, harekât araştırmalarına yer verilmesi ve ni-



hayet işletme bütçe ve plânları ile bunlara bağlı modern muhasebe esaslarından sadece büyük teşebbüslerin değil, orta ve küçük çaptaki işletmelerin de faydalanması hususu, müzakere gurubunun üzerinde ittifak eylediği netice ve tavsiyelerden başlıcalarını teşkil etmektedir.

#### IV.

#### İşletme Organizasyonu ve Serbest Hesap Mütchassısı

(11/Eylül/1957 Çarşamba Saat : 14.30)

Çarşamba günü öğleden sonra müzakeresi yapılan bu mevzu'un münakaşa Gurubuna, Prof. B. J. S. Wimble (Cenubi Afrika), başkanlık ediyordu. Başkan yardımcıları Mr. Eric Orreby (İsveç); Mr. B. S. W. O'Connell (Cenubi Rodezya) ve Mr. J. O. Schmidt Pizzaro (Peru), idi. Panel'in diğer âzaları, sırasıyla Mr. H. Reinoud (Holanda) münakaşa lideri; M. F. M. Richard (Fransa), raportör ve raporlardan birinin müellifi; Mr. S. C. Bakkenist (Holanda), rapor kaleme almış olan âza; Mr. J. E. Harris (İngiltere), rapor kaleme almış olan âza; Mr. Svante Kihlman (Finlandiya), Mr. G. L. Phillippe (A. B. D.), gine rapor yazmış âza sıfatıyla ve sadece münakaşa gurubu âzası olarak da Mr. R. Keith Yorston (Avusturalya) ve Mr. Shalom Proshan (İsrail) dan mürekkepti.

Müzakere lideri Mr. H. Reinoud, münakaşaları açarak raportör M. F. M. Richard'ı kürsüye davet etti. M. F. M. Richard, mevzu ile alâkalı raporları şu şekilde hülâsa etti : «Bu çok geniş mevzu'u, çeşitli bakımlardan tahlil ve terkibe tâbi tutabilmek için rapor kaleme almış olan müelliflere daha önceden aşağıdaki hususları dikkate almaları lüzumu telkin edilmişti :

- 1) Bir revizör ve mürakıp olarak serbest hesap mütchassısı bakımından işletme organizasyonunun ehemmiyeti ;
- 2) Değerlendirme ve revizyon - mürakabe mevzu'u olarak işletme organizasyonu;
- 3) Revizör ve mürakıplık vazifesinin normal icapları olarak serbest hesap mütchassısının organizasyon mevzu'unda istişari rey beyanında bulunması ;
- 4) Serbest hesap mütchassısının, işletme organizasyonu ile geniş ölçüde ve yakından alâkalanması, acaba onun aynı teşebbüsün revizyonunu objektif olarak yapmasına mâni teşkil etmez mi, سوالinin tahkiki ;
- 5) Serbest hesap mütchassısının, işletme organizasyonunun müstakil bir müşaviri olarak mütalâası ;



6) Nihayet, işletme cesametinin tesiri meselesi.

Hemen herkes, sevkü idare muhasebesinin artan ehemmiyeti; yeni muhasebe teknik ve usullerinin kullanılması lüzumu hakkında fikir birliğine varmış durumdadır. Ancak, takibedilecek gayeler ve uygulanacak standartlar bakımından arada görüş farkları mevcuttur.

Gene rapor kaleme alan bütün yazarlar organizasyon, istişare ve kontrol işini deruhte eden Serbest Hesap Mütahassıslarının mes'uliyetleri ile revizör ve mürakıpların mes'uliyetlerinin asla karıştırılmaması gerektiği hususuna tatbikatçıların dikkatini çekmektedirler. Yani, Serbest Hesap Mütahassısının, işletmenin organizasyonu ile direkt veya endirekt hertürlü faaliyet ve çalışmaları ile revizör ve mürakıp sıfatıyla yapacağı çalışmaların arasındaki münasebetin tâyini, çok mühim bir konudur. Bu iki çeşit faaliyetin, aynı serbest hesap mütahassısının şahsında toplanması halinde, objektifliğe hâlel gelmemesi için alınacak tedbirlerin mahiyeti, şiddet derecesi memlekete ve zamana göre farklılıklar arzeder. Bu mevzuda, daha müşahhas bir fikir verebilmek için çeşitli müelliflerin görüşleri zikredilebilir. Meselâ, Mr. Svante Kihlman (Finlandiya) a göre, Serbest Hesap Mütahassısı, müteşebbise, işletmenin organizasyonu ile alâkalı bütün hususlarda yardım etmelidir. Ancak bu yardım, onun asli fonksiyonuna, yani revizör ve mürakıp olma vasfına asla hâlel getirmemelidir. Mr. J. E. Harris (İngiltere) ise, Serbest Hesap Mütahassısının bu iki fonksiyonunun kesin olarak ayrılmasını; kendi memleketindeki tatbikata uyularak diğer memleketlerin Serbest Hesap Mütahassıslarının da ihtisaslaşmalarını, yani büyük serbest hesap mütahassıslığı firmalarında, sevk ve idare ile alâkalı istişare (Management consulting) işleri için müstakil bir şubenin meydana getirilmesini tavsiye ediyor.

İşletme organizasyonuna yardım konusunda, Serbest Hesap Mütahassısının istiklâli ne olmalıdır, meselesi de çeşitli rapor yazarlarınca farklı hal çarelerine bağlanmıştır. Meselâ, Mr. G. L. Phillippe (A. B. D.), Serbest Hesap Mütahassısının istiklâli üzerinde ısrarla durmakta; işletme için büyük değer taşıyan faktörün de, sadece bu *istiklâl* unsuru olduğuna ısrar etmektedir. ?

Mr. Bakkenist (Holanda), ise, Serbest Hesap Mütahassısının görmekte olduğu fonksiyonun Holandada geçirdiği tekâmüle dair etraflı ve tam bir tablo çizdikten sonra memleketinde organizasyon ve sevkü idare meselelerinde kullanılabilecek iyi müşavirlerin sayısının, duyulan muazzam ihtiyaca nazaran çok az olduğunu; ne Üniversitelerde, ne de ticaret kolejlerinde bu serbest meslekle alâkalı resmî bir eğitim programının bulunmadığını ifade etmiştir. Bu ifadeden, halen Holandada, Üniversitelerin bu tip meslek adamlarını yetiştirecek bir eğitim programının esas-



ları üzerinde çalıştıkları, bu çalışmaların bir hayli ilerlemiş olduğu da anlaşılmaktadır.

Fransada da, işletmelerin hayatında vuku bulan aynı tekâmül seyri sonunda serbest hesap mütehasssının sevk ve idare muhasebesi (management accounting) ne karşı derin ve kuvvetli bir alâka duymağa başladığını görüyoruz. Bu alâkanın tâbii neticesi olarak, yakın bir gelecekte Fransız serbest hesap mütehasssılarının işletmelerin kontrol ve revizyonunu başaracak şekilde teşkilâtlanmaları; bu konudaki usul ve tekniğin müessiriyetini artıracak şekilde tedbirler almaları beklenmelidir. Fransada da büyük teşebbüslerin, kendi kontrol ve bütçe organizasyonlarının yapılması veya esasen mevcut olan teşkilâtlarının müessiriyet bakımından tahlil ve tenkide tâbi tutulmaları için serbest hesap mütehasssılarının mehareti, tecrübe ve istiklâlinden faydalanmaları icabedecektir. Orta çaptaki teşebbüsler ise, program, plânlama, bütçe ve kontrol işlerinin teşkilâtlandırılıp yürütülmesi ile kendi organizasyonlarının tamamının değerlendirilmesi konusunda serbest hesap mütehasssısının yardımına başvuracaklardır. Bütün bunlar da, serbest hesap mütehasssılarının bu türlü işlerde yeteri kadar bilgi ve tecrübeyi iktisabetmiş olmaları zaruretini doğuracaktır.»

Raportörün bu hülâsasından sonra, meselelerin müzakere ve münakaşasına geçildi.

### Meselenin Münakaşası

İlk sözü, Mr. J. E. Harris (İngiltere) aldı ve Serbest Hesap Mütehasssının, sevk ve idare muhasebesi (management accounting) ni organize edebilecek bir durumda olup olmadığı meselesini inceledi. Mr. J. E. Harris'e göre, mevcut muhasebe eğitim ve öğretimi geniş ölçüde klâsik ticaret muhasebesi olma istikametine teveccüh etmiştir; buna karşılık sevk ve idare muhasebesi (management accounting) ise, hâdiselere daha başka bir zaviyeden bakmakta ve farklı bir psikolojik ölçü tatbik etmektedir. Serbest Hesap Mütehasssının bu sonuncu mevzuda istişari rey beyan edecek kadar ihtisas sahibi olması beklenemez ve beklenmemelidir de. Öte yandan, daha küçük çaptaki teşebbüslerin, mezkûr konularda bir mütehasssın hizmetinden faydalanmalarına maddî imkân ve takatleri müsait değildir. Bu çeşit işletmelerin en iyi yardımcıları, sadece Serbest Hesap Mütehasssıdır. Mr. J. E. Harris sözlerini bitirirken sevk ve idare muhasebesinin tekâmül seyrine uyararak, serbest hesap mütehasssılarının bu mevzuda kendilerini yetiştirmeleri lâzımgeldiğini ifade eyledi.



Mr. S. C. Bakkenist (Holanda), müşterilerine yardım için azâmi gayret sarfeden bir serbest hesap mütehassısının ehliyeti içersinde, sevk ve idare muhasebesiyle ilgili müktesebatın da mündemiç olduğunu söyledi.

Mr. R. Keith Yorston (Avusturalya) ise, Serbest Hesap Mütehassısını sevk ve idare muhasebesi bilgileriyle teçhiz edecek özel bir eğitim ve öğretim programının lüzumunu müdafaa etti. Ve kanaatine, mevcut muhasebe usul ve anlayışı ile sevk ve idare muhasebesi anlayışı arasındaki farkın böylece ortadan kalkmış olacağını söyledi.

Münakaşası yapılan ikinci mevzu, Serbest Hesap Mütehassısı revizyon ve mürakabe işini yürütürken sevkü idare muhasebesini de değerlendirebilir mi?; sonra, mevcut muhasebe teşkilâtı hakkında şahsi kıymet hükümlerini ifade etsin mi?, meselesi oldu. Bu mevzuda ilk sözü, Mr. R. Keith Yorston (Avusturalya) aldı ve sevkü idare muhasebesi (management accounting), iç (dahili) kontrol ameliyesinin bir kısmını teşkil ettiği nisbette revizör ve mürakıp ondan faylanmalıdır, dedi. Mr. J. E. Harris (İngiltere), serbest hesap mütehassısının, tetkik mevzu'u olan muhasebe organizasyonunun gereken bilgiyi sür'atle ve sıhhatli ve ucuz bir şekilde verip vermediği hususunda hiç değilse kuşbakışı bir görüşe sahip olması gerektiği noktasında ısrar etti. Mr. G. L. Phillippe (A. B. D.) de, bu konudaki suale verilecek cevabın herşeyden önce işletmenin cesametine bağlı olduğunu; büyük teşebbüslerde bu işin, tamamen ayrı ve başlıbaşına bir konu teşkil ettiğini; iç (dahili) kontrolün yapılması sırasında mezkûr konu ile ilgili olarak aydınlatıcı, yardımcı mahiyette bazı bilgiler de toplanabileceğini; ama, bunların hiç bir zaman esasa halel getirmeyeceğini söyledi. Mr. S. Proshan (İsrail), Serbest Hesap Mütehassısının, asgari zaruri icaplar üzerinde durması tezini savundu. Mr. Bakkenist (Holanda) bu fikre itiraz etti ve serbest hesap mütehassısı asgari zaruri icaplar değil, optimum icaplar üzerinde durmalıdır, dedi. Mr. Bakkenist, iddiasında daha da ileri gitti ve Serbest Hesap Mütehassısının, muayyen bir ihtisas isteyen konularda, ezcümle zaman ve hareket etütleri (time and motion studies) üzerinde de bilgi sahibi olması lâzım geldiğini söyledi.

Üçüncü olarak, Serbest Hesap Mütehassısının, muhasebe ile alâkası bulunmayan organizasyonların müsmiriyeti hakkında söz sahibi olup olamayacağı meselesi münakaşa edildi. Mr. Harris (İngiltere), bunun, tamamen işletmeyi idare eden şahısların mes'uliyetine dahil olduğunu ve bu konudaki kudretin de bölünemeyeceğini söyledi. Serbest Hesap Mütehassısı, muhasebeden elde edilen donelere bakarak, sevk ve idare makamına sadece kendi fikir ve kanaatlerini söyler; yoksa, tatbik edil-



mek üzere bir takım emirler vermez. Yani onun faaliyeti, tamamen *istisari* olup *icrai* değildir. Fransız, Avustralya ve A. B. D. li münakaşacılar da Mr. Harris'in fikrine iltihak ettiler. Bilâhare konuşan Mr. S. Kihlman (Finlandiya), gerek kendi memleketinde, gerekse İsveçte, revizyon ve mürakabe işini yapan Serbest Hesap Mütahhassısının, müşteriye işletmenin organizasyonu hakkında mütalâasını söylemesi gerektiğini; bunun, mevcut kanunların âmir hükümleri icabı olduğunu ifade ettikten sonra bahiskonusu tatbikatın müdafaasını yaptı.