

Dr. Cümhur FERMAN

Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme
İktisadî ve Muhasebe Doçenti

«PRECISION and DESIGN in ACCOUNTANCY». Yazan: F. Sewell
Bray. Yayımlayan: Gee and Company (Publishers) Limited. London 1947.

Yüz elli sahife kadar olan bu kitap, bir Önsöz ve bir Giriş ile üç kısma ayrılmış bir ana bölümden ibarettir. İlk iki kısım, kitapta asıl incelenmekte olan meselelerin izahına tahsis edilmiştir. Üçüncü kısım ise, ilk iki kısım ile ilgili olup da müellifin muhtelif tarihlerde, muhtelif muhasebe dergilerinde yayınlanmış bulunan makale, mektup ve cevaplarından müteşekkil bir ek karakteri taşımaktadır.

Kitabın bu organik yapısına uyarak sadece bir ve ikinci kısımları tahlil eylemekle yetineceğiz.

Kitabın önsözünü, İngilterenin tanınmış muhasebe müelliflerinden Prof. H. W. Singer kaleme almıştır. Glasgow Üniversitesi profesörlerinden olan H. W. Singer, önsözünde, iktisat ilmî ile muhasebenin karşılıklı olarak işbirliği yapmaları lüzumundan; her ikisinin de imkânlarını yekdiğerinin istifadesine arzylemekle hasıl olacak azami faydadan bahsetmekte; bu gayeye hizmet etmiş bulunan kitabın müellifini hararetle tebrik eylemektedir. Kitabın ek kısmını teşkil eden Part: III. deki münakaşalardan Prof. H. W. Singer'in, F. S. Bray'in müdafaa ettiği teoriye esasda mutabık olmakla beraber takip edilecek metod bakımından kendisi ile ittifak halinde olmadığını görüyoruz.

Giriş kısmında müellif, muhasebeciliğin teşkilâtli bir meslek olarak Hukuk ve Tıp ilimlerine nazaran oldukça genç bir disiplin olduğuna temas ederek son yarım asır içersinde, iktisadî hayatta vücade gelen değişme ve gelişmeye uyan muhasebe ve muhasebeciliğin de inkişaf ettiğini söylüyor. Bilâhare, bugünün mudil hayatının muhasebeden çok şeyler beklediğine, devletin sayısız malî, iktisadî ve içtimaî problemlerin halli için muhasebeye ve muhasebe yardımı ile elde edilen istatistik donelerine muhtaç olduğu hususuna belîğ bir lisan ile temas eyleyen müellif, muhasebe maddî doğruluk yanında «gerçek bir hesaplar felsefesinin» mevcudiyetindeki zarurete bilhassa işaret ediyor.

Birinci kısım, muhasebe mesleğinin dayandığı felsefi görüş ve mazisi adını taşımaktadır. Bu kısımda ilk olarak, hesapların felsefesi, muhasebenin yapısı ile işleyişine hâkim olan prensiplerin izahı yapılıyor. Bir cemiyetin iktisadî müvazene ve istikrarının herşeyden evvel münferit teşebbüslerin

müsmir ve müessir çalışmalarına bağlı olduğu; teşebbüslerin kısa vâdeli müsmiriyetinin Kâr - Zarar hesabından, uzun vâdeli müsmiriyetinin ise, Bilânçodan anlaşılabilceği hakikatlerine temas ediliyor. Bu kısımdaki izahlarına devam eden F. S. Bray, dakik ve doğru muhasebenin iktisatçılar için hakikate erişmek bakımından arzettiği kıymete temasla bir muhasebe tatbikatının isabet derecesi, onun sosyal camiaya olan yararlık derecesi ile ölçülür, diyor.

Müellif sözü bir aralık münferit işletme içi müvazene (equilibrium) meselesine intikal ettirerek bu şekilde bir müvazenenin temin ve muhafazası, safi, net kârın doğru olarak hesaplanmasına ve herşeyden evvel o işletmenin sıhhatli bir iktisadî ve malî bünyeye sahip olmasına bağlıdır kanaatinde bulunuyor.

Bu ilk kısmın sonlarında muhasebe ile iktisat ilmî arasındaki yakın alâka tekrar ele alınıp derinliğine tahlil ediliyor. Müellif muhasebe ile iktisat ve muhasebeci ile iktisatçı arasındaki çok yakın ve karşılıklı ve yekdiğerini tamamlayıcı alâkayı, Prof. Arnold Plant'ın şu sözlerine atıf yapmak suretiyle tebarüz ettirmek istiyor: «Biz, çok daha fazla sayıda iktisatçı - muhasebeciye ve muhasebeci - iktisatçı'ya ve bir de zamanımızın henüz hal edilmemiş meselelerine çare bulmak için devamlı bir muhtelit teşekküle şiddetle muhtacız» (1). Bray'e göre, iktisatçılar, cemiyetin ekonomik yapısının bütününe hâkim olan istikrar ve müvazene âmillerini araştırıp bulmaya çalışırlar; muhasebe ilmî ile iştilal eden nazariyeci ve tatbikatçılar ise, münferit, tek tek işletmeler içersinde müvazene ve istikrar sağlayan faktörler üzerinde dururlar. Müellif, muhasebeciye düşen en mühim vazifelerden birisi de, münferit işletmenin sevkü idaresinden ~~mas~~'ul olan kimselere, işletmenin istikbaline muzaf malî kararlar alırken rehber olmak; doğru yolu göstermektir, diyor.

Kitabın ikinci kısmı, Muhasebe tekniği ve muhasebede araştırma adını taşımaktadır. İlk kesimde muhasebenin fonksiyonlarındaki tarihi tekâmül meselesi ele alınıyor. Ve muhasebe tekniğindeki tekâmülün, cemiyetin sınaî bünyesindeki tekâmüle muvazi olarak vuku bulduğu iddiası serdedilip bu iddianın objektif delilleri teker teker izah olunuyor. Bu kısmın ikinci kesiminde sözü kâr - zarar hesabına getiren müellif, kâr - zarar hesabı, muhasebe bakımından kâr ile iktisadî mânada gerçek kârı ayrı ayrı gösterecek tarzda tanzim edilmelidir, diyor. Bunu temin için de, yıl sonunda sağlanan kârın, şu üç ayrı kalem halinde gösterilmesini tavsiye ediyor: 1) Maliyet fiatı esasına göre elde edilmiş olan muhasebe kârı; 2) Fiat hareketlerini bertaraf eylemek suretiyle bulunan iktisadî, gerçek kâr; 3) İşletme varlığında husule gelen kıymet fazlası (capital surplus) dolayısıyla elde edilen kâr.

(1) A. G. E. Sayfa: 35.

Üçüncü kesimde, sabit değerlerin kıymetlendirilmesi meselesi ele alınarak bu gibi sermaye makulelerinin malolma fiatı üzerinden değerlendirilmeleri lâzımdır, diyor.

Dördüncü kesim, şirketlerde hissedarlara dağıtılacak kârın mahiyet ve miktarını göstermek üzere ingiliz kaza mercilerine hâkim olan içtihatlar ele alınıyor; verilen çeşitli misâllerle kâr mevzuunda muhasebe ve iktisat ile hukuk disiplinleri arasındaki farklı görüşler ortaya konuyor.

Beşinci kesimde, amortisman problemi ele alınıyor. Evvelâ, muhasebe bakımından amortisman mefhumunun uzun bir tahlil ve tarifi yapılıyor; Kâr - Zarar Cedvelinin bilânço zararına ön plâna geçmesi ile amortisman mevzuunun da büyük bir önem kazandığı ifade ediliyor. Müellifin amortismanın ölçülmesine ait açıklamalarına bakılırsa kendisi, amortismanların da sabit değerlerin malolma kıymeti üzerinden hesaplanmasına taraftardır. Yani, F. S. Bray'e göre, amortisman maliyet fiatı esasına göre hesaplanmalıdır.

Altıncı kesimde, harp ekonomisinden sulh iktisadına geçen bir memleket de, intikal devresinde gözönüne alınması gerekli muhasebe tedbirleri, teknik ve metodları üzerinde duruluyor. Bilhassa, zamanımızda muhasebecinin, çok kompleks bir hal almış olan geniş vazife ve fonksiyonları üzerinde ısrarla duruluyor.

Yedinci kesim, muhasebede standart ölçü ve prensiplerin temin edeceği kıymetin izahına hasredilmiştir. Bu kesimde, bilânço ve Kâr - Zarar hesabı gibi malî vesikaların muayyen standart ölçülere göre hazırlanması tavsiye ediliyor; bu standart ölçülerin umumilik ve vahdet prensiplerine göre ihzârı zaruridir, deniliyor. Aynı tavsiyeleri maliyet muhasebesi için de tekrarlayan Bray, bu kısmın sonunu teşkil eden Sekizinci kesimde, tekrar iktisat ve muhasebe zaviyesinden reel kâr anlayışlarını karşılaştırıyor; muhasebede maliyet fiatı esas, kıymetlendirme ölçüsü olarak tatbik edilmelidir dedikten sonra fiat hareketleri müvacehesinde, maliyet fiatına göre hesaplanıp ayrılacak amortisman karşılıklarının kifayetsizliğini telâfi eylemek için «Yenileme ihtiyat fonları» nın ihdasını tavsiye ediyor. Gene bu kesimde, realize edilmiş gelir ile gerçekleştirilmemiş gelir mefhumları üzerinde duruluyor; bu ikisi arasında nakde tahvil edilip edilmeme kıstasına göre bir ayırma yapıyor.

Kitabın muhtevası, yukarda anahatları itibarile izah eylediğimiz problemlerden ibarettir. F. S. Bray'a, bu şekilde bir eser yazmağa sevkeden en mühim âmil, fiat hareketleri yüzünden muallel bir hale gelen muhasebe tekniğini, prensiplerini islah çareleri aramak endişesinden ibarettir.

Müellif bu hedefe varmak için, G. O. May ve W. Paton gibi Amerikan müelliflerinin ve bir de The American Institute of Accountants'ın bu mev-

zu ile ilgili olarak yayınladığı bültenlerin geniş ölçüde tesiri altında kalmış bulunmaktadır. Modern Amerikan muhasebe doktrininin prensiplerini çok fazla benimseyen ve bunu kitabının her sahifesinde fırsat düştükçe tekrarlayan F. S. Bray, tahlilini yapmağa çalıştığımız bu eseri ile mutedil bir hareket tarzı tavsiye ediyor. Yani, prensip olarak kendisi an'anevi muhasebe kaide ve usullerinin, Kısım: I. de veciz bir şekilde belirtilen fonksiyonlardan hiçbirini başarmak için kâfi olmadığını kabul ediyor. Ancak çare olarak, Alman müellifi Fritz Schmidt, Amerikalı H. W. Sweeney ve emsalleri gibi radikal ve müfrit bir yol tutup mevcut sistemleri tamamen terk ve inkâr edecek yerde onların ıslah edilmek suretiyle tatbiklerine taraftardır. Bu sebeptendir ki kendisi maliyet fiatı esasının tatbikini; ancak bu yüzden hasıl olacak aksaklıkları, yenileme fonları ihdası suretiyle bertaraf eylemeyi tavsiye ediyor.

F. S. Bray'in bütün eserine hâkim olan ana motif, işletmenin reel sermayesinin, bir başka deyimle istihsal gücünün aynen muhafaza edilmesi endişesidir. Bu sayede, millî sermaye ve istihsal gücünün korunması hedefine varmak istemektedir.

Kıtap, neşir tarihi itibarile biraz eskice ise de dilinin açıklığı; bu gibi meselelerin İngiltere gibi herbakımdan muhafazakâr ve an'anelerine bağlı olan bir memleketteki tezahür şekli hakkında bir fikir vermesi yüzünden de enteresandır.