

MUHASEBEDE NORMALİZASYON

M. Ali CANOGLU

Maliye Bakanlığı Baş Hesap Uzmanı

Birinci Bölüm

KONUNUN HUKUKİ, EKONOMİK VE TEKNİK YÖNLERİ

I — Muhasebenin teknik ve hukukî evrimi¹:

Muhasebe kavram ve terimlerinde rasyonalizasyon problemi zamanımıza ait yeni bir konu değildir.

Gerçekten rasyonalizasyon muhasebede teknik ve hukuk yönünden asırlar boyunca yavaş yavaş gelişen bir evrimin sonucudur. Bu evrim fertler arasındaki ekonomik ilişkilerin değişimleriyle biçim ve yön almıştır.

Muhasebede teknik evrim çok eski çağlardan - beri hem ekonomik olayların kaydında ve hemde kullanılan çeşitli usullerde devamlı ilerleme şeklinde olmuştur.

Başlangıçta muhasebeciler yalnız efektif tahsilât ve harcamaları kaydetmekle yetiniyorlardı. Ancak bu metod kredili işler gelişince yetersiz olmuştur. Orta çağdan itibaren borç ve alacak ilişkilerini kaydetmek zorunluluğu ile birlikte ilk üçüncü şahıs hesapları da görülmeğe başlanmıştır.

Üçüncü şahıs hesaplarıyla kasa hesaplarının karşılıklı reaksiyonlarının gittikçe çift yönlü muhasebenin doğumuna yol açtığını iddia edenler olduğu gibi bu muhasebenin XV. asırda İtalyan Luca Paciolo tarafından filhal bulunduğunu söyleyenler de vardır.

1) Léo Chardonnet: Technique Comptable approfondie Ed. Delmas Paris 1951 Sh. 545 ve dev.

Bernard Petit: La Technique Comptable Supérieure Librairie Comptable et Technique Licet Paris 1963 sh. 17 ve dev.

Muhakkak olan nokta çift yönlü muhasebenin kendisini çok yavaş empoze etmesi ve genellikle kazanmasıdır².

Bu muhasebeye taraftar olanlarla karşı olanlar arasında sert tartışmalar olmuş, sonunda taraftarları üstün gelmişlerdir. Zira yeni ekonomik ihtiyaçların ortaya çıkması, özel ve kamu teşebbüslerinin büyük ölçüde artması karşısında olayların gözlem ve kaydı bakımından olduğu kadar bunların iç ve dış kontrolleri içinde geniş teknik gereçlere ihtiyaç duyulmuştur.

Endüstri ve ticaretin geniş iş ilişkileri kurduğu her yerde muhasebe gelişmiş ve olgunlaşmıştır. Buralarda muhasebenin ortaya koyduğu yeni hukukî ilişkiler doğmuş, istihsal gereçlerinin bir araya getirilmesi hareketleri = Concentration de maliyetlerin daha doğru olarak bilinmesini zorunlu kılmıştır.

Endüstriyel monopol ve anlaşmaların ortaya çıkması ve kamu ve özel ekonomi anlayışlarındaki ilerlemeler ile maliyet kavramının daha kesin olması ihtiyacı da belirlemiştir.

Nihayet başlangıçta yönetimi de kendilerine ait ferdî teşebbüsler mevcut iken şirket şeklinde büyük teşebbüsler ortaya çıkınca şahıslar ve menfaatler de birbirinden ayrılmıştır.

Çok defa üç kategori şahıs ayırımı yapılır. Bunlar arasında teşebbüsün gelişmesi konusunda prensip itibariyle menfaat birliği vardır. Ancak gene bazen işletme gelirinin paylaşılması konusunda birbirlerine karşıdırlar:

- Kapitalistler : Dış kapitaleri getirenlerdir.
- Yönetimciler : Kapitalistler ya da bunlar dışındaki kişilerdir.
- Çalışanlar : Kadro personeli, ustabaşı, memur ve işçilerdir.

Bu kategorilere teşebbüs gelirindeki payı diğerlerinden hiç de aşağı olmıyan bir dördüncüsünü, hazineyi de katmak gerekir.

İşte bu gruplar lojik olarak muhasebede delil ve yargı elemanları aramağa ve tesbit etmeğe yönelmişlerdir. 1914 - 1918 savaşından beri ekonomik ve sosyal şartlarda değişimlerle kendini belli eden bir evreye girilmiştir. Muhasebe de bu hızlı evrimi takip zrununda kalmıştır.

2) Çift yönlü muhasebe = à partie double olayları alan hesap borçlu veren hesap alacaklı kuralına göre muhasebeye kaydeden metoddur.

Başlangıçta defter tutulması, kayıtların kontrolü ve bilanço çıkarılması konularında muhasebe teorikleri genel ve fakat ilksel karakterde kurallar ortaya atmışlardır. Bu kurallar pratikte farklı çözümlere varan önemli uygulama ayrılıklarına yol açmış, öyleki herkes kendine özel bir muhasebe kurmuştur.

Bundan böyle yalnız terim ve hesapların sınıflandırılması alanında değil ve fakat bunun yanında değerlendirme ve bilançoların düzeni konusunda da muhasebe anlayışlarında farklar ortaya çıkmıştır.

Böyle bir durumun bugün ekonomik ve sosyal alandaki etkileri son derece büyüktür. Zira bugün muhasebenin teşebbüslerin ticarî hayatında ve millî ekonominin kontrolünde gittikçe artan bir rolü vardır. Muhasebenin bu rolünü teşebbüsler ve millî ekonomi bakımından alıp en önemli görünüşleriyle şöylece açıklayabiliriz:

Teşebbüs yönünden muhasebe:

- Bir kontrol ve açıklık organı olması sebebiyle teşebbüsün sıhhatli bir şekilde yönetilmesini ve düzgün işleyişini sağlar.
- Ticarî ilişkilere sağlam temeller hazırlar.
- Hakim tarafından ticarî olaylar sebebiyle tüccarlar arasında delil olarak kabul edilebilir.
- Teşebbüslerin finansal hayatlarını düzenler.

Millî ekonomi yönünden muhasebe:

- Tutum = Epargne'un korunmasını sağlar.
- Ticaret ve endüstrinin gelişimini kontrol imkânı verir ve böylece millî ekonominin gelişimi'de kontrol edilir.
- Kamu iktidarlarına vergi matrahları bakımından kesin bilgiler temin eder. Kamu iktidarlarının tehlikede olduğunu gördüğü bazı endüstrileri koruması, genel faaliyetin gelişimi bakımından bazı vergileri azaltması ya da artırması, ihracatı teşvik etmek ya da yüküm altına sokmak gibi konulara el atması imkânı verir.

Muhasebe zamanımıza kadar genel bir ekonomik düşünce düzeyine ulaşmamış sadece kendilerinden teşebbüs seviyesinde malî ve bilhassa fiskal sonuçlar çıkarmak mümkün özel hareketleri kaydetmekle yetinmiştir.

Bundan böyle bazı yazarlar daha önemli amaçlarda kullanmak üzere muhasebenin alanını genişletmişlerdir.

- Özel ve kollektif menfaatlerin karşılıklı olarak ne olduklarının ortaya konması,

- Şirket ve kolektivitelerin organizasyonu,
- İstatistik ve konjonktüre faydalı bilgilerin bir araya toplanması gibi.

Böylece normalizasyon düşüncesi doğmuş oldu.

2 — Normalizasyonun tanımı :

Norma lâtincece kural demektir. Normalizasyon edinilen bilgilere dayanarak kurallar ortaya koymaktır.

Normalizasyon özellikleri belirtmek yani kaliteleri kesinlikle tanımlamak, sınıflandırmak, kullanılmalarına göre kodlamaktır. (Spécification)

Normalizasyon ,birleştirmek yani ekonominin parçalanarak muhtelif kompartımanlara ayrılmasını önlemek için zorunlu iletme, bağlantı ve ayarlamaları sağlamaktır. (Unification)

Normalizasyon basitleştirmek yani sadece en iyi randımanı almak için zorunlu olanı uygulamak üzere ortada bırakmaktır. (Simplification)

3 — Muhasebede normalizasyonun teknik yönü :

Muhasebede normalizasyon her şeyden önce ekonomik olayların kaydına ait kuralların rasyonalizasyonudur. Bu rasyonalizasyon pratikte ve öğretimde muhasebeyi ilerleyici bir kuruluşa kavuşturmakla yapılır.

Diğer taraftan normalizasyon hesapların liste veadlarını, numaralanmalarını, kaydettikleri işlemleri kapsar. Teşebbüslerin he-mem tamamına uydurulabilecek supleste bir genel kadro öngörmeli, kısım hesapları göstermeli ve bunlara karşıt olan terimleri tespit etmelidir. Bütün bunlar bir arada muhasebe plânını meydana getirir.

4 — Muhasebede normalizasyonun ekonomik yönü :

Bir muhasebe plânının amacı muhasebelerdeki ayrılıkları, her teşebbüsün işlemleri sınıflandırmadaki anlayış farklarını kullanılan terminoloji ile aktif ve pasif elemanları değerlendirme esaslarındaki farkları ortadan kaldırmak, bu durumda olan çeşitli muhasebeler yerine açık, üniform, kesin ve komple bir muhasebe koymaktır.

Muhasebe plânları üç önemli avantaj sağlar :

1° Her teşebbüsün gerçek durumunu, dönem sonundaki mevcutlarını ve elde ettiği sonuçları öğrenmek,

2° Ünitiform ve emsalleriyle karşılaştırılması kolay maliyet fiyatları tespit etmek ve bunların kontrollerini temin etmek, Böylece bazı teşebbüslerin gerçek maliyetlerini bilmeden ve katlandıkları fedakârlığın derecesini öğrenmeden yaptıkları dumpingler önlenecektir.

3° Her ticarî ve endüstriyel faaliyetin kesin durumunu ve bütün bir millî ekonominin durumunu öğrenmek.

Bu avantajlar yanında muhasebe plânı :

— Tasarrufun tesirli bir şekilde korunmasını sağlar. Zira bilançolar artık anlaşılmasız olmaktan kurtulacak, değişik şekillerde bilanço hazırlanması ve aktif ve pasif elemanlarının değerlendirilmesinde değişik esaslara dayanılması bahis konusu olmayacağı için elde edilen bilgiler açık ve kesin olacaktır.

— Kredi önemli ölçüde genişler ve dağıtımı daha iyi bir hal alır. Zira bankalar teşebbüslerin gerçek durumlarını daha emin bir şekilde yargılayacaktır.

— İşletmelerin harcamaları devamlı olarak gözetme konusu olur. İşletme tahminleri yapılabilir.

Genel olarak zorunlu bir plâna taraftar olmak ya da ona karşı olmak güdümlü bir ekonomiye taraftar olmak ya da olmamakla bir tutulur. Ancak bu görüş yerinde değildir.

Zorunlu bir plânın uygulanma alanına konması teşebbüslerin sağlam ve tesirli bir şekilde yönetimi için olduğu kadar millî ekonominin düzene konmasının da temel elemanlarından biridir.

Zorunlu bir plân devlet eliyle yapılan plândır. Böyle bir plân özel muhasebelerdeki anarşiye son verecek, bilançoların çıkarılmasında birlik sağlayacak, muhasebe olaylarını normlaştırmış sınıflara ayıracak, terimleri ve muhtelif aktif ve pasif elemanların değerlendirme kurallarını tespit edecektir.

Özetliyecek olursak muhasebelerin normalizasyonu teşebbüslere sadece malî sonuçları açıkça ve çabucak çıkarmak imkânı sağlamakla kalmaz ve fakat rasyonel metodların kullanılmasıyla maliyet fiyatlarındaki evrimi takip imkânı da verir. Maliyet fiyatlarındaki

değişimi takip etmek ise teşebbüslerin ticarî politikalarının ve teknik yönetim kontrollerinin temelini teşkil eder.

Daha iyisi normalizasyon - maliyet fiyatlarının aynı elemanlara ve esaslara dayanarak hesaplanması sebebiyle - muhtelif müessese ve teşebbüslerin imalât değerleri arasında çok faydalı karşılaştırmalara girişmek imkânı verir. Böylece muhasebelerin normalizasyonu piyasa etüdlerinin yapılabilmesinde temel elemanlardan birisi olduğu gibi devletin ekonomik ve fiskal politikasında istatistik bilgiler de sağlar.

Hesaplara tasnif, muhteva ve bazı tahsislerin (karşılık, amortisman gibi) hesaplanma şekilleri bakımından getirilen açıklık, aksiyoner, ücretli, satıcı ve bankacı gibi grupmanlara kayıtların karışıklığı halinde çıkaramıyacakları bilgileri edinmelerine ve takdirlerini yapmalarına imkân vermekle kalmaz, aynı zamanda kamu idarelerine esaslı kontrol gereğleride temin etmiş olur.

5 — Muhasebe plânı tanımı ve gerçekleştirilmesi :

Muhasebedeki normalizasyon muhasebe plânları (genel ya da özel plânlar) şeklinde kendini gösterir. Muhasebe plânı muhasebelerin yapısını ve tutuluşunu üniform hale koyan prensip ve kuralların bütünüdür.

Her muhasebe organizasyonu bir hesap plânının ortaya konmasını zorunlu kılar. Zira muhasebe teşebbüs ya da kolektiviteleri ilgilendiren olayları kaydetme aracıdır. Bu olaylar bazı kurallara dayanarak kullanılan, tertip ve düzen verilen hesaplara kaydedilir.

Şu hale nazaran normlaşmış bir muhasebe plânı aşağıdakileri zorunlu kılar:

- Basit ve fakat mükemmel ve geniş ölçüde çeşitli faaliyetlere uygulanması mümkün olacak muhasebe metodlarıyla hazırlanması,
- Hesapların ve kullanılış yönlerinin kesin bir şekilde tesbiti,
- Bir muhasebe terminolojisinin tesbiti, değerlendirme ve kayıt geçme kuralları seçimi,
- Olayları inceleyebilmek ve karşılaştırmaya elverişli net sonuçlara varmak için hesapların metodlu bir şekilde gruplandırılması.

Böylece muhasebe plânının hazırlanmasında hesapların sınıflar arasında klâsmanında dayanılan kıstasların belli edilmesi önemli bir konu teşkil eder.

İkinci Bölüm

DÜNYADA NORMALİZASYON

6 — Özet açıklama³:

Bazı memleketlerde normalizasyon kendiliğinden ya da Hesap Uzmanları Kuruluşlarının ısrariyle ve fakat devlet müdahalesi olmaksızın gerçekleşmiştir.

Diğer bazı memleketlerde ise bir «tip plân» ve zorunlu model bilançolar ve eklerini öngören idarî kararların uygulanmasıyla meydana gelmiştir.

Birinci gurup memleketlere İsviçre, Belçika ve Birleşik Devletler, ikinci gruba ise İngiltere, Almanya, Rusya, Fransa ve Monako örnek olarak gösterilebilir.

Her memleketin plânlarında önemli farklar bulunduğu bir gerçektir. Ancak ekserisinde aşağıdaki iki prensip mevcut bulunmaktadır:

— Hesapların klâsmanı işletmenin normal sikl'i = cycle yani teşebbüsün yaptığı iş ve işlemlerin lojik düzenini gözönünde tutarak yapılır.

— Bilânço hesapları genel olarak artan ya da azalan istenebilirlik, = exigibilité düzenine göre bölümlenir.

7 — Almanyada normalizasyon:

1931 de Mekanik Endüstriler Birliği tarafından yapılan bir normalizasyon denemesinden sonra Alman nasyonal sosyalist rejimi güdümlü ekonomi politikasının bütün teşebbüsler için zorunlu bir plâna dayanmasını uygun buldu, Devletin iki dünya savaşı arasında muhtelif evrelerde konuya el atması şöyle özetlenebilir:

— 12. Kasım. 1936 tarihli bir kararname (décret) meslekî teşekkül ve birlikleri üyelerinin muhasebelerini iyileştirmeye davet etti.

— 11. Kasım. 1937 tarihli bir kararname muhasebelerin rasyonalizasyonunun esaslarını tespit etti. Goering kararnamesi adı veri-

3) Bernard Petit: Adı geçen eser Léo Chardonnet: Comptabilité Supérieure J. Delmas et Cie Paris 1960 sh. 190 ve dev.

len bu metin gerçekte maliyetlerin ve sonuçların tesbitine ait direktifler ile birlikte zorunlu hesap kadrosunu da içine alan bir muhasebe plânıdır.

Alman muhasebe plânı teşebbüslerin faaliyetlerine bağlı olarak hesapları sınıflandırmıştır. Desimal sisteme göre sınıflar şöyledir:

Sınıf 0	: Yatırım ve sermaye hesapları	
» 1	: Mali hesaplar	
» 2	: Muvakkat ve mutavassıt hesaplar	
» 3	: Ham madde ve malzeme hesapları	} Maliyet muhasebesi ile ilgili hesaplar 4
» 4	: Masraf neveleri hesapları	
» 5	: Masraf mahsup hesapları	
» 6	: Masraf yerleri hesapları	
» 7	: Masraf hamileri hesapları	
» 8	: Hasılat hesapları	
» 9	: Sonuç hesapları	

III. Reich'in organizasyon komiteleri yukarıki kadro dahilinde her iş kolu için özel plânlar hazırlamakla görevlendirildi.

1945 den sonra bu düzen devam etti. Ancak plânlara uyulmaması halinde ceza kaldırıldı. O zamandan beri muhasebe plânı çeşitli teşebbüs grupları tarafından - örneğin Alman Endüstri Birliğince - yayımlanmış normlar şeklinde uygulanmaktadır.

8 — Sovyet Rusya'da normalizasyon :

Her teşebbüste muhasebe ilgili bakanlıkça tespit edilmiş kurallara tabidir. Bu kurallar bilânço hesaplarının listesi, değerlendirme esasları, v.s. hakkındadır.

Genel bir muhasebe teorisi hazırlanmış, bundan başka her teşebbüs dahilinde mükemmel bir muhasebe servisi kurulması zorunlu kılınmıştır. Muhasebe genel (millî) ekonominin plânlı idaresi emrinde bir metoddur.

4) İlk defa Schmalenbach tarafından kullanılan masraf yeri deyimi imalât kısım, daire veya atelyeleri, tamirhane, depo, ambar, büro gibi mahalli üniteleri, masraf hamileri deyimi masrafları bünyesinde toplıyan yarı mamül, mamül, tali mamül ve işletmede vücuda getirilen tesis ve aletleri masraf neveleride masraf hesaplarının tabi tutulduğu grupmanları ifade eder. Masraf mahsup hesapları ise müşterek masrafları masraf hamilerine yüklemek için kullanılan hesapları ifade eder. Ali Alaybek: Sınai muhasebe akın matbaacılık Ltd. Ortaklığı Ankara 1954 sh. 15 ve dev., 37

Önce her teşebbüsün muhasebesi istihsalin teknik ve malî plânının hazırlanmasına katılır. Bu plân üst kademelerin onayından geçer.

Sonra muhasebe servisleri plânın doğru olarak uygulanıp uygulanmadığını kontrol eder. Bu amaçla dönemsel olarak raporlar düzenler ve üst kademeye verir.

29 Temmuz 1936 tarihli yönetmelik = r glement muhasebele-
rin tutuluşu ile ilgili kuralları normlaştırmış ve her faaliyet kolu
için standart rapor örnekleri empoze etmiştir. Raporlar aylık üç ay-
lık ve yıllıktır.

Aylık raporlar yalnız bütün hesapların mizanını içine alır. Üç aylık raporlar çok daha komple olup mizan, kâr ve zarar cetveli, noksanlar, harcamalar, yatırımların detayı v.s. bulunur.

Yıllık rapor ise bilânço kalemlerinin detaylı bir envanteridir. Ayrıca bir işletme ve kâr ve zarar hesabı bulunur.

9 — İngiltere'de normalizasyon :

1929 yılına kadar mutlak serbesti, bilânçoların hazırlanmasında temel prensipti.

Gerçekten 1862 tarihli kanun aksiyonlu şirketlerin bilânçoları hakkında ihtiyari bir statü tespit etmiştir. 1929 «Companies Act» ı ile birlikte belirli bir düzene koyma da ortaya çıktı. 1929 Companies Act'ının 123/126 cı maddelerinde bu şirketler için düzenli bir muhasebe tutmaları ve yıllık bilânçolarını tespit edilen normlara göre hazırlamaları, bilhassa bilânçolarda belli r briklerin (kısım hesapları) yer alması zorunluluğu kondu. Kâr ve zarar hesabının hazırlanması ise serbest bırakıldı.

Aşlında 1929 şirketler kanunu çok yumuşak ve kötü kullanmaya elverişli idi. Rasyonalizasyon konusunda tekciddî çaba çok kompetan bir kuruluş olan Hesap Uzmanları'ndan (Chartered Accountants) gelmiştir.

Yüksek Profesyonel kaliteleriyle teşebbüslerin ekonomik ve malî müşavirliklerini yapan ve hesaplarını kontrol eden Hesap Uzmanları, korporasyon tipinde büyük birlikler meydana getirdiler. Bu meslekî birlikler üyelerinden muhasebe konusunda piyasada uygulanan us l ve kuralların belli bir kodifikasyonunu elde etmeğe yöneldiler. Bununla beraber bütün teşebbüsler için muteber bir tip muhasebe plânı üyelere empoze edilmedi. Kodifikasyon böylece şirketler hakkında 1929 kanunu ile öngörülen son derece geniş kadro dahilinde yavaş yavaş meydana geldi.

İkinci Cihan Savaşından sonra normalizasyon konusunda yeni hükümler ortaya konmuştur. Harbten beri İngiltere'de yürütölen güdümlü ekonomi politikası bütün teşebbüsler tarafından uyulması zorunlu genel kurallar ile bir terim düzeni = terminologie hazırlanma faaliyetini hızlandıırmağa yardım etmiştir.

Hesap Uzmanları Birliklerinin çalışmaları ve telkinleri sonunda 1947 de «Cohen komisyonu» adı verilen resmî bir komisyon kuruldu. Bu komisyona tasarrufu korumak amacı ile, bir muhasebe normalizasyonu görevi verildi. Komisyonun hazırladığı hükümler 1948 tarihli yeni bir «Companies Act» da toplantı.

1948 tarihli bu yeni kanun şirketlere uymak zorunda olduğu bir tip bilânço örneği tespit etmiştir. Ayrıca holding şirketlerle fiyalleri içinde tip bilânço ve kâr ve zarar örnekleri hazırlanmıştır.

10 — Belçika'da normalizasyon :

Halen Belçikada resmî bir plân yoktur. Bununla beraber 1944 de özel bir komisyon muhasebe metodlarının ve maliyet hesaplarının üniform hale sokulmasıyle görevlendirilmiştir. Bu komisyonun hazırladığı plânın genel yapısı şöyledir:

1942 Fransız muhasebe plânı gibi bu plânda teşebbüs değerlerinin normal hareket seyrini hesaba katmaktadır. Gerçekten teşebbüsün kuruluşu sırasında kendisine bir kapital zorunludur. (Sınıf 0) Bu kapital sabit değerlerin edinilmesinde kullanılır. (Sınıf 1). Katan, disponibl varlıkları teşkil eder. (Sınıf 2). Bu varlıkların bir kısmı ile işe zorunlu stok teşkil edilir. (sınıf 3). Bu evrede teşebbüs gerek müşterileriyle ve gerekse satıcılarıyla kredili işlere girişir. (sınıf 4) ve işlerin normal yürüyüşüne zorunlu giderler yapar veya üslenir. (sınıf 5).

6,7 ve 8 numaralı sınıflar maliyet hesapları çıkaran endüstriyel işletmelere aittir. Nihayet 9 numaralı sınıf gerçekleştirilen iş hacminin kaydına ayrılmıştır. (Başlangıç kapitalinin devamı sayılan sonuçlar 0 sınıfa kaydedilir).

Genel hesap kadrosuna ek olarak endüstriyel muhasebeler için ayrı bir plân tespit edilmiştir.

11 — Monako'da normalizasyon :

29. Ocak.1946 tarihli kararname = ordonnance, anonim ve aksiyonlu komandit şirketlerin bilânçolarının çıkarılmasını düzene koydu ve bir tip bilânço örneği tespit etti.

Bu kararnamede geniş bir terminoloji yer almakta ve muhtelif bilânço postları (kalemleri) açıklanmaktadır. Ayrıca bir tip bilânço komisyonu kurulmuştur. Bu komisyon tip bilânço uygulanmasında karşılaşılan bütün doktrin güçlüklerini incelemekle görevlendirilmiştir.

Tip bilânçonun özelliği şudur:

Aktif bölümleri azalan likidite düzenine göre sıralanmıştır. Karşıt olarak hesapların net sonucu yani net aktifin karşılığını teşkil eden sermaye, ihtiyat ve kârlar pasifin alt tarafında yer almıştır.

Bilânçonun bu düzeni iki avantaj sağlar :

— Sermaye ile sonuç birbirinden ayrılmamış, uzaklaşmamıştır. Esasen sonuç sermayedeki değişimden başka bir şey olmadığına göre ikisi birbirine sıkı sıkıya bağlıdır.

— Net aktifi temsil eden hesapları toplamadan önce bilânço kadrosu içinde öngörülen özel bir satır üzerinden gerçek pasif toplamını bulmak mümkündür.

Diğer taraftan aktifin değerini düşüren elemanlar (amortisman ve kıymetten düşme provizyonları) İngiltere'de olduğu gibi aktif kalemlerden düşülür.

12 — Hollanda'da normalizasyon :

Hollanda ticaret kanununun 4. cü maddesinde aksiyonerler toplantısına aşağıdaki yıllık dökümanların sunulması istenmektedir:

- Bilânço
- Kâr ve zarar hesabı
- Geçmiş dönem hakkında rapor

İdarecilere herhangi bir değerlendirme kuralı empoze edilmemiştir. Ancak kullanılan metodun aksiyonerlere verilen raporda açıklanması zorunludur. Bununla beraber devletle teması olan şirketler bilânçolarının hazırlanmasında aktifde 5 pasifte 6 post kullanmak zorundadırlar.

261. ci madde teşebbüslerce uygulanacak bir tip kâr ve zarar hesabı içine almaktadır.

13 — Amerika Birleşik Devletlerinde normalizasyon :

Normalizasyon düşey ve yatay toplanma = concentration sebebiyle ve ticaret birlikleri = trade associations'nin tesiriyle gerçek-

leşmiştir. Yoksa bir kanun zoru ya da genel bir muhasebe plâni yoktur.

Her endüstriyel toplanmada holding şirket millî ve yabancı fiyallerine elde edilen sonuçları bir araya toplamağa ve kontrolleri kolaylaştırmaya imkân verecek şekilde muhasebelerinin belli bir şekle göre tutmalarını zorunlu tutmuştur.

Halen çok sayıda olan meslekî teşekküller maliyet fiyatlarını kolaylıkla karşılaştırmak amacı ile üyelerinin muhasebelerini üniform hale sokmaya çalışarak gerçek özel plânlar hazırlamışlardır.

Bu arada senetleri borsada muamele gören şirketlerin uymak zorunda oldukları sıkı kuralları da belirtmek yerinde olur. Bu şirketler dönemsel olarak Kambiyo ve Esham ve Tahvilât Komisyonu = Securities and Exchange adı verilen bir merkezî birliğe çok detaylı ve gayet açık bir şekle göre hazırlanmış raporlar vermek zorundadırlar.

Amerikan Hesap Uzmanları Enstitüsü = American Institute of Accountants Amerikan Merkez Bankası kurulu = Federal Reserve Board'nın ve İngiliz hesapları doktrininin etkisinde kalarak bilanço kâr ve zarar hesabının şekli konusunda çeşitli tavsiyeleri bir araya getirmiştir. Yapılan çalışmalar bugün Birleşik Devletlerde gerçek muhasebe temel düzenini meydana getirmiştir⁵.

Hesap Uzmanları Enstitüsünün tavsiye ettiği tip bilançonun özelliği aktif ve pasif postlarda hesap numaralarının devamlı bir sıra takip etmesi (yani desimal değildir) ve ilgili elemanlardan tenzil şeklinde amortisman ve provizyonların aktifte yer almış olmasıdır.

Amerikan Merkez Bankasının teklif ettiği kâr ve zarar hesabı ise daha orijinal olup muhasebe kavramına bağlı olmıyan iki sütunlu istatistik bir cetvel şeklindedir.

14 — İsviçre'de normalizasyon :

İsviçre'de zorumlu bir muhasebe plâni yoktur. Sadece borçlar kanununun 662 ilâ 677. nci maddelerinde ticaret şirketlerinin bilanço çıkarmalarına ve aktif ve pasif postların değerlenmesine, ihtiyat teşkiline, dividand dağıtımına ait hükümler yer almıştır.

5) Amerikan Merkez Bankası = Federal reserve system bir şahsa 5.000 doların üstünde kredi açmak için Hesap Uzmanları Enstitüsünün tip bilanço ve kâr ve zarar hesabına uygun bilanço ve kâr ve zarar hesabı ibraz edilmesini istemektedir.

Bununla beraber konfederasyon bazı branşların muhasebesini düzen altına almış, 1947 tarihli bir yönetmelikle tamamlanan 1896 tarihli kanun nakliye teşebbüslerinin (Demiryolları, tramvay) işletme muhasebesi ile birlikte üniform bir muhasebe plânı öngörmüş, 1934 tarihli, bir kanun da bankaların ve tasarruf sandıklarının bilançolarıyla kâr ve zarar hesaplarının benzer bir şekilde düzenlenmesini istemiştir.

Diğer taraftan İsviçre Meslekler ve Sanatlar Birliği Zürih Üniversitesi Profesörlerinden K. Kafer'e küçük sanatlar, ticaret ve endüstri işletmeleri için genel bir muhasebe plânı hazırlatmıştır. Bu genel plân dahilinde onbeş kadar özel plân (oteller, müteahhitler, perakendeciler v.s.) da yapılmıştır. Birliğin fiyat politikası bu plânlara dayatılmıştır.

İsviçre'de bankalar da bilançolarını ve sonuç hesaplarını tip örneklerle göre hazırlamak ve bunlara gene belli bir örneğe göre likidite cetvelleri eklemek zorundadırlar.

İsviçre'de kanun koyucunun muhasebe plânı konusundaki eksikliğini pratisyenler doldurmuştur. Rasyonalizasyon çalışmalarında kredi şirketlerinin geniş payı vardır. Bu çalışmalar sonucunda hemen bütün profesyonellerce kabul edilmiş mütecanis bir hesap kadrosu tespit edilmiştir. Bu hesap kadrosu şu şekildedir :

- Sınıf 0 : Sabit değerler. Buraya maddî ve gayrimaddî sabit değerlerden başka iştirak senetleri, teminat ve depozito akçeleri de dahildir.
- » 1 : Sabit değerler amortismanları
 - » 2 : Ambar hesapları. İlk maddeler, yoğaltım maddeleri ve mamûl ambarları
 - » 3 : Mali hesaplar
 - » 4 : Sosyal hesaplar. Devamlı kapital hesapları yer alır
 - » 5 : Nazım hesaplar. Esas itibariyle kıymetten düşme ve risk provizyonları ile taahhüd hesapları
 - » 6 : İmalât hesapları
 - » 7 : Gider hesapları
 - » 8 : Satış hesapları
 - » 9 : Sonuç hesapları

15 — Fransa'da normalizasyon :

(a) Tarihçe

Ticaret kanununun tüccarlar ve ticaret şirketleri hakkındaki çok umumî hükümleri dışında direkt olarak muhasebe normalizaz-

yonuna değinen hükümler kronolojik olarak aşağıda açıklanmıştır.

Fransa'da genel muhasebe plânı yalnız kamu teşebbüsleriyle mikst ekonomi 6 Şirketleri için zorunlu olduğundan aşağıdaki hükümlerin çoğu hal  uygulanmaktadır.

1° 24. Temmuz. 1867 tarihli kanunun 35. nci maddesi.

Bil noların ve k r ve zarar hesabı Şekli ile değerleme metodlarının değermez bir esasa bağlanmasına ait Őartları düzenlemektedir.

2° 8. Mart. 1922 tarihli kararname ile 19. Nisan. 1932 tarihli Yönetmelik.

Sigorta Şirketlerinin aktiflerini değerleme Şekli hakkında açık kurallar bulunmaktadır.

3° 30. Ekim. 1935 ve 2. Şubat. 1937 tarihli kararnameler ile 5. Şubat. 1937 tarihli Bakanlık Kararı.

Ucuz mesken büroları ile ucuz mesken Şirketlerinin muhasebelerinin Şekilleri ile ilgilidir.

4° 13. Ağustos. 1938 tarihli kanun

Gençlik birlik ve hareketlerinin muhasebe ve malî yönden kontrolu ile ilgilidir.

5° 29. Temmuz. 1939 tarihli kararname

Bütün sigorta Őirketlerine üniform muhasebe kuralları, ile model cetveller tutmalarını y lemektedir. Model cetveller:

— Bilânço ve k r ve zarar hesabı formüllerini,

— Sigorta Şirketlerinin işletme yönü ile ilgili bilgileri, yönetimi ile ilgili bütün teknik takdir elemanlarını toplıyan cedvelleri içine almaktadır.

29. Temmuz. 1939 tarihli kararname Fransa'da ilk resmî normalizasyon denemesidir.

6° 29. Temmuz. 1939 tarihli kararname

Harp zamanında ihtiyaçları için çalıŐan bütün teşebbüslere üniform muhasebe kuralları y lemektedir.

7° 24. Nisan. 1940 tarihli kararname

Muhasebelerin tutulmasıyla ilgilidir.

6) Mikst ekonomi Şirketleri devletin aksiyoneri bulunduğu anonim Őirketlerdir.

8° 22. Nisan. 1941 tarihli kararname

Muhasebe plânı hazırlamakla görevli bakanlıklar arası bir komisyon kurulmasıyla ilgilidir. 1942 muhasebe plânı bu komisyonun eseridir.

9° 13. Harizan. 1941 tarihli kanununun 48. nci maddesi

Bankalara tip formüllere göre hazırlanmış hesaplar kullanılmasını yüklemektedir.

10° 15. Ağustos. 1945 tarihli kararname

74. ncü maddesi reevalüsyona tabi tutulan bilângoların üniform bir şekilde hazırlanmasını öngörmektedir.

11° 30. Ocak. 1946 tarihli resmî gazetede yayımlanan bakanlık açıklaması

Burada üniform muhasebe plânının, kolayca mukayeseli bir şekilde maliyet analizine girisebilmek için bütün millileştirilmiş müesseselere sorulacağı açıklanmıştır.

12° 5. Şubat. 1946 tarihli kararname (29. Haziran. 1948 tarihli kararname ile kaldırılmıştır).

13° 4. Nisan. 1946 tarihli kararname

Ekonomi Bakanlığında bir muhasebe normalizasyon komitesi kurulması hakkındadır. Bu komisyon bakanlığa bir plân hazırlamak ve bu plânın millileştirilmiş sektör müesseselerine, serbest sektör endüstriyel ve ticarî işletmelerine uygulama şekillerini incelemekle görevlendirilmiştir.

14° 9. Ocak. 1947 tarihli kararname

Millileştirilmiş müesseselerle devletin malî yardımından faydalanan teşebbüslerin kontrolünü kolaylaştırmaya ve bir muhasebe plânı tatbikatını hazırlamaya yarayacak tedbirleri öngörmektedir.

15° 16. Ocak. 1947 tarihli kararname

Yüksek muhasebe konseyi teşkiline aittir. Konsey bilhassa genel muhasebe plânı kadrosu içinde tespit edilecek meslekî plânlar hazırlama işlerini gözetmek ve koordine etmekle görevlendirilmiştir.

16° 27. Ekim. 1964 tarihli kararname ile 18. Eylül. 1947 tarihli karar

Muhasebe normalizasyon komisyonu tarafından hazırlanan muhasebe plânı projesinin kabulüne dairedir.

17° 29. Haziran, 1948 tarihli kararname

5. Şubat, 1946 tarihli kararnamenin yerini alıp bilâncolarını revizyona tabi tutmuş veya tutmakta olan teşebbüslerin muhasebe yönünden uyacakları esasları göstermektedir. Bu kararname 7. Ağustos, 1948 tarihli kararname ile kaldırılmıştır.

18° Vergiler kadu III no. ek'in 28. nei maddesi

Reevalüasyona girişmiş teşebbüslerle ilgilidir. 29. Haziran, 1948 tarihli kaldırılmış olan kararnameye dayanmaktadır.

19° 11. Mayıs, 1957 tarihli karar = arreté

Yeni genel muhasebe plânının oranması ile ilgilidir.

20° 7. Ağustos, 1958 tarihli kararname

29. Haziran, 1948 tarihli kararnamenin yerini almıştır. Aynı kararname gibi buda bilâncolarını revizyona tutmuş ya da tutmakta olan teşebbüslerce uygulanacak muhasebe hükümlerini içine almaktadır.

(b) *Genel muhasebe plânları*

Fransa'da 1942, 1947 ve 1957 de olmak üzere 3 genel muhasebe plâni hazırlanmıştır. Halen 1957 muhasebe plâni yürürlüktedir. Eskileri bir tarafa bırakarak aşağıda son plân hakkında açıklama yapılmıştır.

16. Ocak, 1947 tarihli kararname ile kurulan yüksek muhasebe konseyine genel muhasebe kadrosu dahilinde muhasebe plânları hazırlanmasını gözetmek ve koordinasyon sağlamak görevi verilmişti.

7. Şubat, 1957 tarihli kararname ile konsey yeniden gözden geçirilmiş ve adı da Millî Muhasebe Konseyi = Conseil national da la comptabilité olarak değiştirilmiştir.

Bu konseyin çalışmaları sonunda 1957 genel muhasebe plâni meydana gelmiştir. Bu plân ekonomik ve malî işler bakanlığınca 11. Mayıs, 1957 de onaylanmıştır.

1957 plâni, 1947 plânından farklı yeni bir hesap organizasyonu değildir. Kadro ve numaralama prensipleri aynen saklanmış yalnız bazı noktaları tamamlanmış, çok rijid görülen bazı kısımlar basitleştirilmiş, bazı tavsiyelerde değişiklikler yapılmıştır.

Plân üç kısımdan meydana gelmiştir. Birinci kısım prensipleri, ikinci kısım esas plâni ve üçüncü kısım muhasebe konseyinin temenisini içine almaktadır.

Prensipier kısmında plânın amacı, muhtevası genel muhasebe ile çözümsel işletme muhasebelerinin fonksiyonları, iki muhasebenin birbirleriyle bağlantısının nasıl olacağı, plânın uygulama alanı ve tavsiyeler yer almaktadır.

Genel muhasebe plânının amacı, «bir taraftan zaman ve mekân dahilinde karşılaştırmalara zorunlu mütecanisliği, diğer taraftan hükümlerini ticarî ve endüstriyel teşebbüslerle diğer bütün ilgili kuruluşların özelliklerine, ihtiyaçlarına ve imkânlarına uydurmak için zorunlu suplesi temin ederek ilerleyici bir muhasebe normalizasyonunu gerçekleştirmek» olarak açıklanmıştır.

Bu amacın gerçekleştirilmesi için plânda aşağıdakiler yer almıştır:

— Olayların esas itibariyle hukukî ve ekonomik kavramlardan hareketle yapılan klâsmanına dayanan ve desimal sistemi takiben hazırlanmış bir hesap kodifikasyonu,

— Açıklayıcı bir terminoloji,

— Değer hareketlerinin kaydı bakımından zorunlu olduğu ahvalde açıklamalar,

— Muhtelif aktif elemanların değerlendirilmesine ait genel esaslar,

— İşletme, kâr ve zarar hesapları ve bilânço modelleri,

— Değerler, maliyetler ve sonuçların tesbitine ait metodlar,

Plânda hesap kadrosu 10 sınıfa ayrılmıştır.

1 ilâ 8 no. sınıflar genel muhasebeye,

9 no. sınıf çözümsel işletme muhasebesine,

0 no. sınıf özel hesaplara aittir.

Genel muhasebeyle çözümsel işletme muhasebesi (endüstriyel muhasebe)nin fonksiyonları ayrı ayrı belirtilmiştir.

Genel muhasebenin fonksiyonları :

1° Teşebbüsün aktif ve pasif patrimuvan durumunu ortaya koymak,

2° Dönemin genel işletme sonuçlarını ve arızı kâr ve zararlarla eski dönemlere ait kâr ve zararları da hesaba katarak kesin net sonucu tespit etmektir.

Çözümsel işletme muhasebesinin fonksiyonları ise şöyle sıralanmıştır :

1° Satış fiyatlarının tespiti ya da bu fiyatların rantabilite kontrolleri ile ilgili elemanları ortaya koymak, ihtiyaç halinde madde

manûl ve hizmetlerin faturalanmasına mesnet olacak elemanları temin etmek,

2° İşletme yüklerini analiz ve evrimlerini gözetmek, bunları önceden yapılmış tahmin ve normlarla karşılaştırmak, arada mevcut farkları analiz ve sebeplerini araştırmak, suretiyle işletme iç şartlarını inceleme imkânı sağlamak,

3° Teşebbüse sabit değerler, stoklar ve devam etmekte olan işler gibi bazı aktif elemanlarını değerlendirme esasları temin etmektir.

Plânda genel muhasebe ile çözümsel işletme muhasebesinin prensip itibariyle otonom oldukları kabul edilmiştir. Birbirleriyle bağlantıları ise dönüşlü hesaplar = Comptes réfléchis yardımıyla olacaktır.

Çözümsel işletme muhasebesinin genel muhasebeden koparılarak otonomiye kavuşturulması plânın önemli prensiplerinden birisidir. Bu otonomi maddî ve teknik bakımlardandır.

Maddî bakımdan otonomi, teşebbüste genel muhasebe (ticarî muhasebe) ile endüstriyel muhasebe servislerinin ayrılması, ayrı defterler tutulması, ayrı vesikalar kullanılmasıdır.

Teknik otonomi ise genel muhasebeye kaydedilmiş bulunan elemanların çözümsel işletme muhasebesine aktarılmasını temin amacıyla bu sonuncu muhasebede özel hesaplar açılmasıdır.

Fransız muhasebe plânını hazırlayanlar bu hesaplara yukarıda da değindiğimiz gibi Comtes réfléchis adını vermişlerdir. Türkçe karşılığında dönüşlü hesaplar deyimini kullanıyoruz.

Dönüşlü hesaplar aynı zamanda hem genel muhasebede ve hem de çözümsel muhasebedeki bir hesabı harekete getirebilecek kayıtları önler. Bu iki muhasebe geçirilecek kayıtlar bakımından birbirinden tamamen ayrıdır. Genel muhasebe hesapları kendi aralarında ticarete bilinen kurallara göre çalışırlar. Endüstriyel muhasebe hesapları da gene kendi aralarında kayıt alırlar.

Dönüşlü hesaplar alış gider ve hasılat hesaplarını ikiye bölerek bunların her iki muhasebe dahilinde kendi prensiplerine göre işletilmesine imkân verir.

Otonomi prensibinde genel muhasebede alış gider ve hasılat hesapları dönem sonunda genel işletme hesabına aktarılır. Böylece İşletme sonucu hem genel muhasebede ve hem de çözümsel muhasebede ayrı ayrı elde edilmiş olur.

Şu hale nazaran otonomi prensibinin doğurduğu önemli bir sonuç her iki muhasebenin birbirini doğrulamış olmasıdır.

Otonomi prensibinin sağladığı diğer iki avantaj, her iki muhasebenin kendine özel bazı sırlarının (örneğin genel muhasebede idareci ücretleri, malî durum, çözümsel muhasebede bazı imalât sonuçları gibi) geniş bir muhasebe personeli tarafından bilinmesini önlemesi ve kayıtların her iki muhasebede vaktinde tutulması imkânını sağlamasıdır.

Çözümsel muhasebe değerleri, maliyetleri ve sonuçları tespit muhasebesi olduğu için uzun ve karışık hesaplarla uğraşmakta, genel muhasebe ise olayları kayıtla yetinmektedir. Çözümsel muhasebenin hesapları genel muhasebeye nazaran çoğu zaman daha sonra kesilmekte olduğundan bu muhasebenin otonom olmaması halinde genel muhasebe kayıtlarının tutulması geçikme ile gerçekleşebilmektedir.

Fransız muhasebe plânında yer alan diğer bazı önemli konular şunlardır :

- Muhasebe çift yönlü kayıt metoduna göre tutulur.
- Muhasebe (defter) sistemi olarak toplayıcı yevmiye sistemi tavsiye edilmiştir.

Bilindiği gibi bu sistemde genel yevmiye ve genel büyük defter yanında teşebbüslerin önem ve ihtiyaçlarına göre değişen sayıda kısım yevmiyeleri = Journeaux divisionnaires ve yardımcı büyük defterler = Grands livres auxiliaires tutulmaktadır.

— Teşebbüsler defter ve vesikalarını modern teknik usullere göre tutabilirler. (Kopyalı muhasebe, mekanografi, delikli kart makineleri v.s.)

— İşletme muhasebesinde önsel değerler = Coûts préétablis (en önemlisi standard değerlerdir) ile maliyetlerin tespitine ait modern metod olan seksiyonlar metodu yer almıştır.

Fransız muhasebe plânı halihazırda kamu teşebbüsleri ile mikst ekonomi işletmeleri başta olmak üzere hukukî statüleri ya da devletin yönetim veya kontrollerine karışması sebebiyle bazı teşebbüs ve kuruluşlar için zorunlu bir karakter taşımaktadır.

Fransızlar genel muhasebe plânının bütün bir ekonomiye teşmili yolundadırlar. 28. Aralık. 1964 gün ve 64 - 1340 sayılı kararname ile 1968 yılından itibaren plânın bütün bir ekonomi için uygulanması zorunlu olacaktır.

28. Aralık. 1959 tarihli kanunun neşrinden itibaren 5 yıl içinde böyle bir zorunluluk ortaya konmuş iken adı geçen 64 - 1340 sayılı

kararname ile bu müddet 1967 yılı sonuna kadar uzatılmış ve böylece plân 1968 yılından itibaren zorunlu kılınmıştır.

Kamu teşebbüsleriyle mikst ekonomi işletmelerinden her biri için genel muhasebe plânını özel durumlarına uydurmak amacıyla özel plânlar hazırlanmıştır.

Fransız muhasebe plânında 1 den 0 a kadar yer alan sınıflar şöyledir :

Sınıf 1	:	Devamlı kapital hesapları	
» 2	:	Sabit değerler	»
» 3	:	Stok	»
» 4	:	Üçüncü şahıs	»
» 5	:	Mali hesaplar	
» 6	:	Yük neveleri	»
» 7	:	Hasılat neveleri	»
» 8	:	Sonuç	»
» 9	:	Çözümsel işletme	»
» 0	:	Özel hesaplar	

Bu sınıflandırmada işletmelerin partimuvan → yönetim → sonuç seyri esas alınmıştır.

Gerçekten ilk 5 sınıf partimuvan kavramına, sonraki 2 sınıf yönetime, ondan sonra ki de sonuçlara değinmektedir⁷.

Her sınıf ana hesaplara ayrılmıştır. Ana hesaplar sınıf numarasının sağına bir rakam daha konmak suretiyle belli edilir. Bu etüdümüzün sonuna Fransız muhasebe plânının ana hesapları içine alan kadrosu eklenmiştir.

Ana hesaplar prensip itibariyle bilânçoda gözüken hesaplardır. Ana hesaplar kısım hesaplarına = Comptes divisionnaires ayrılır. Kısım hesabı ana hesap numarasının sağına bir rakam yazılmak suretiyle numaralanır.

Kısım hesap numarasının sağına bir rakam daha eklenince tali hesap = Sous - comptes elde edilmiş olur ve bu böylece devam eder. Durumu bir örnekle açıklayalım :

Sınıf 2	Sabit değer hesapları
21	Sabit değerler
212	Binalar
2120	Endüstrilel binalar
21200	A fabrikası

7) Plâna ilgili açıklamalar Fransız muhasebe plânından alınmıştır. Plân Comptable Général - Paris Imprimerie Nationale 1957. Bilhaassa sh. 21 ve dev., 153 ve dev.

16 — Enternasyonal muhasebe plânı :

1961 yılında kurulan Muhasebe Profesyonelleri Enternasyonal Komitesi 1927 de Alman profesörü Schmalenbach tarafından teklif edilen sınıflandırma prensibinden ilham alarak ekonomik sikle dayanan bir plân ortaya koydu.

Bu ekonomik sikli - de sermaye yatırımlar için meydana getirilmiştir :

Sabit değerler ve çevirme fonu teşkil edilmiştir. İlk madde stokları istihsalin emrindedir. İstihsal ilk maddelere diğer elemanları (işçilik ve diğer harcamalar) katarak piyasaya sürülen mal meydana getirmiştir. Nihayet ekonomik sikli satış tamamlamaktadır :

Satılan mamuller yatırımı yoğaltmakta ve fakat yatırımın yeniden teşkiline imkân verecek kapitali doğurmaktadır.

Komitenin çalışmaları sonunda meydana genel hesap kadrosu iki formüle göre hazırlanmıştır :

A plânı adı verilen formülde işletme muhasebesi genel muhasebeyi tamamlamaktadır. (entegre muhasebe)

B plânı adını alan 2 .nci formülde ise her iki muhasebe birbirinden ayrılmıştır. (Otonom muhasebe)

Ancak bugünkü durumda enternasyonal plânın uygulanması her memleketteki önemli normalizasyon gelişmeleriyle karşılaşmaktadır. Örneğin Fransa mükemmel bir plân ortaya koymuştur.

Üçüncü Bölüm

MEMLEKETİMİZDE DURUM VE SONUÇ

17 — İktisadî devlet teşekküllerinde normalizasyon :

Memleketimizde genel bir muhasebe plânı mevcut olmayıp bu konuda iktisadî devlet teşekküllerinin ayrı ayrı muhasebe plânları mevcut bulunmaktadır. Bunlar çok değişik tarihlerde yapılmıştır. Hatta bazılarının değiştirilmesi yoluna gidilmiştir. Muhasebe plânları desimal sisteme göre hazırlanmıştır. Sümer Bank'ın çok eski muhasebe plânı yanında 1965 yılında yürürlüğe giren Türkiye Çimento Sanayii ile Petrol Ofisi muhasebe plânları mevcuttur.

Bu plânlar arasında bir birlik temin etmek amacı ile önemli bir adım atılmış ve 12.3.1964 gün -440 sayılı iktisad -î devlet teşekkülleriyle müesseseleri ve iştirakler hakkında kanun çıkarılmıştır.

Bu kanun 19. ncu maddesinde bilânço ve netice hesaplarının ilgili bakanlık tarafından Maliye ve Ticaret Bakanlıkları ile yüksek denetleme kurulunun mütalaaları alınmak suretiyle hazırlanan tip örneklere göre çıkarılıp yüksek denetleme kuruluna gönderileceği hükme bağlanmıştır.

Kanunun geçici 1. nci maddesi iktisadî devlet teşekküllerini yeniden düzenleme komisyonu kuruluşu ile ilgilidir. Bu komisyonun görevleri arasında :

— Teşekküllerin aktif ve pasif kıymetlerinin yeniden değerlendirilmesine ait esasları tespit etmek,

— Muhasebe usullerinin ıslahı ve yeknesaklaştırılması için esaslar tespit etmek de vardır.

Birinci nokta reavalüasyon problemi olup konumuzla direkt bir ilgisi yoktur. İkinci nokta bir muhasebe rasyonalizasyonu ile ilgilidir. Bu konu ile ilgili çalışmaların sonunda bir muhasebe plânına yol açması mümkündür.

18 — Sigorta şirketlerinde durum :

21.12.1959 gün ve 7397 sayılı kanunun 39. ncu maddesi ile sigorta şirketleri her takvim yılı sonunda bilânço ve kâr ve zarar hesaplarını tespit olunan formüle uygun olarak düzenlemeğe zorunlu tutulmuşlardır.

Adı geçen kanuna dayanarak Ticaret ve Maliye Bakanlıkları temsilcileriyle sigortacılar birliği temsilcileri tip bilânço ve kâr ve zarar örnekleri tespit etmişlerdir. Halen bütün sigorta şirketleri bu örneklere göre bilânço ve kâr ve zarar hesaplarını düzenlemektedirler.

Görüldüğü gibi sigorta şirketlerinde durum sadece kâr ve zarar cetveli ile bilânçonun üniform hale getirilmesinden ibarettir ve muhasebe plânlarında yer alan konulardan sadece bir tanesini teşkil etmektedir.

19 — Bankalarda durum :

7129 sayılı bankalar kanununun 51 ve 52. nci maddelerine göre düzenlenecek bilânço ve kâr ve zarar hesaplarının bilâhère çıkarılan bir talimat ve izahname hükümlerine nazaran belli tiplere göre hazırlanıp ilgili makamlara gönderilmesi gerekmektedir. Keza bu tip bilânço ve kâr ve zarar cetvelleri aynen ilân da edilecektir.

Bunun dışında bankaların üniform bir muhasebe plânına bağlanmasıyla alâkah bir hüküm mevcut değildir.

SONUÇ

Değindiğimiz gibi memleketimizde bir genel muhasebe plânı yoktur. Böyle bir plânın hazırlanması millî ve ferdi ekonomilerimiz için muhakkakki çok faydalı olacaktır.

Ancak muhasebe plânlarının hazırlanması teknik bir iştir ve yorucu bir faaliyeti gerektirir. Fransızlar uzun çalışmalarından sonra iyi bir plâna kavuşabilmişlerdir. Bunun için komisyonlar kurmuşlar yüksek muhasebe konseyi teşkil etmişlerdir. Plânın hazırlanmasında François Perroux, D'alsace, André Brunet gibi ekonomi ve muhasebe otoritelerinin çalışmalarından faydalanmışlardır.

Bizde de böyle kompetan kimselerden teşekkül edecek komisyonların önce ele alınması şarttır.

Bunun yanında mevzuatımızda muhasebeye serbesti verecek bazı yeniliklerin sokulması da kanaatimizce zorunludur. Burada iki örnek vermekle yetineceğiz.

Ticaret Kanunu 70. nci maddesinde muamelelerin vesika itibarıyla kayıtlara geçmesini emretmektedir. Burada bahis konusu olan yevmiye defteridir. Ticaret kanununun bu hükmüne göre örneğin o günkü veresiye satışların müşteriler itibarıyla birer birer yevmiye defterine kaydedilmesi gerekmektedir.

Halbuki teşebbüs yevmiye defteri yanında birçok yardımcı defterler ve bu arada müşteriler defteri de tutabilir ve bu defterleri tipki yevmiye defteri gibi tasdikte ettirmiş olabilir.

Bu durumda teşebbüsün aynı muameleleri hem yardımcı deftere hem de yevmiyeye yazması ağır bir külfettir. Ticaret kanununda muhasebe sistemleri serbestisiyle alâkah hükümlerin yer almaması kanatimizce doğru olmamıştır.

Hatta yevmiye ve defteri kebirle ilgili maddelerde (Madde. 70-71) sanki tek bir yevmiye ve tek bir defteri kebir ele alınmıştır. Halbuki modern muhasebenin temeli sayılan toplayıcı muhasebe sisteminde bu defterler yukarıda bir münasebetle değindiğimiz gibi parçalara ayrılmakta işletmenin ihtiyaçlarına göre çeşitli yevmiyeler ve defteri kebirler tutulmaktadır.

Modern muhasebe tekniğinde muhasebe defter ve vesikalarının tutulmasında mekanografik usuller büyük rol oynamaktadır. Bilhassa delikli kart makinaları çok önemlidir. Ancak memleketimiz

için delikli kart makinaları bugün çeşitli sebeplerle çok dar bir teşebbüs grubu tarafından kullanılabilir.

Ancak batıda ve bu arada Fransada çok yaygın bir tatbikatı olan kopyalı muhasebe usulünün memleketimizde geniş bir tatbik alanı bulması mümkündür. Bilindiği gibi kopyalı muhasebe yevmiye ve defteri kebirin kopya yardımıyla birlikte tutulmasına imkân veren bir kayıt vasıtasıdır. Böylece hem vakitten tasarruf sağlanmakta ve hem de defteri kebir nakil sırasında yapılması mümkün hatalar önlenmektedir.

Vergi Usul Kanunumuz kopyalı muhasebenin tutulmasına imkân vermiştir. Ancak bunun için Maliye Bakanlığından izin almak gerekecektir. Zira kopyalı muhasebe müteharrik yapraklarda tutulduğu için Vergi Usul Kanununun 183. ncü maddesine göre müteharrik yapraklı büyük defter ve yevmiye kullanmak bakımından bakanlığın izni şart bulunmaktadır.

Bundan başka adı geçen madde böyle bir iznin verilmesi için işletmenin işlerinin geniş olması şartını koymuştur.

Kanaatimizce müteharrik yapraklı defterler kullanmak için bakanlığın izni şart olmamalıdır. İsteyen her teşebbüs bunu yapabilmelidir. Muhasebe serbestisi bunu gerektirir. Müteharrik yaprakların yıl sonlarında çiltletilerek noterden tasdik ettirilmesi ve kaç yapraktan ibaret olduğuna dair üzerlerine şerih verdirilmesi mümkündür. Böylece defterin sıhhat kazanması da temin edilmiş olur. Hatta müteharrik yaprakların önceden notere tasdik ettirilmesi dahi mümkündür.

Yukarıki açıklamalarımızdan da anlaşılacağı gibi Türkiyede genel bir muhasebe plânına gitmeden önce bir hazırlık çalışması yapmak şarttır.

(Hesap Kadrosu Tablosu 222 - 223 üncü sayfalardadır.)

FAYDALANILAN KAYNAKLAR

- 1) Léo Chardonnet : Comptabilité Supérieure J. Delmas et Cie Paris 1960.
 - 2) Léo Chardonnet : Technique Comptable approfondie Delmas Paris 1951.
 - 3) Bernard Petit : La Technique Comptable Supérieure Librairie comptable et technique Licet Paris 1963.
 - 4) Plan Comptable Générale, Paris Imprimerie Nationale 1957.
 - 5) Sinaî Muhasebe, Ali Alaybek Akın Matbaacılık Ltd. Ortaklığı, Ankara 1954.
 - 6) Vergi Usul Kanunu, Ticaret Kanunu ve sair mevzuat.
-

GENEL MUHASEBE

BİLANÇO HESAPLARI

SINIF 1 <i>Devamlı Kapital hesapları</i>	SINIF 2 <i>Sabit değerler hesapları</i>	SINIF 3 <i>Stok Hesapları</i>	SINIF 4 <i>Üçüncü Şahıs hesapları</i>	SINIF 5 <i>Mali Hesaplar</i>
10. Kapital	20. Tesis masrafları.	30. Ticarî Emtea.	40. Bayiler.	50. Bir yıldan kısa vadeli borçlar.
11. İhtiyatlar	21. Sabit değerler.	31. İlk maddeler.	41. Müşteriler.	51. Bir yıldan kısa vadeli alacaklar.
12. Geçmiş yıllar kâr ve zararı.	22.	32. Yoğaltım maddeleri.	42. Personel.	52. Ödenecek senet ve varantlar.
13.	23. Teşekkül halindeki sabit değerler.	33. Döküntü ve değerler.	43. Devlet.	53. Tahsil edilecek senet ve varantlar.
14. Alınan Ekipman yardımları	24. Harp sebeble tahribata uğrayan sabit değerler.	34. Yarı mamûller.	44. Ortaklar.	54. Tahsil edilecek çek ve kuponlar.
15. Zarar ve masraflar karşılığı	25. Bir yıldan uzun vadeli alacaklar.	35. Mamûller.	45. Filyaller.	55. Yatırım senetleri ve hazine bonoları.
16. Bir yıldan uzun vadeli borçlar	26. İştirak hisse senetleri.	36. Hali imaldeki maddeler ve işler.	46. Muhtelif borçlu ve alacaklılar.	56. Bankalar, posta çekleri.
17. Şubeler kez bağlanti hesabı	27. Depozito ve kefalet akçeleri.	37. Ticarî ambalâj.	47. Pasif düzeltici hesaplar.	57. Kasa.
18.	28.	38.	48. Aktif düzeltici hesaplar.	58. Avans ve akr. idare H.
19.	29.	39.	49. Geçici hesaplar.	59. İç virmanlar.

KADROSU

İşletme Hesapları		Sonuç hesapları	Çözümsel İşletme Muhasebesi Hesapları	Özel Hesaplar
SINIF 6 Masraf Nevileri hesapları	SINIF 7 Hasılat Nevileri hesapları	SINIF 8 Sonuç hesapları	SINIF 9 Çözümsel İşletme Muhasebesi	SINIF 0 Özel Hesaplar
60. Alışlar.	70. Ticari emtea ve mamül satışı.	80. Genel İşletme.	90. Dönüslü hesaplar.	00. Taahhütler.
61. Personel masrafları.	71. Alınan işletme yardımları.	81.	91 ve 92. Yık toplama hesapları.	
62. Vergi ve resimler.	72. Döküntü ve geri alınan ambalaj satışı.	82.	93. Değer ve maliyet hesapları.	
63. Tedarikler dışarıdan temin edilen iş ve hizmetler.	73. Satışlardan tenzilat.	83.	94. Devamlı envanter hesapları.	
64. Nakliyat ve yer değiş-tirmeler.	74. Alınan risturnlar ve diğer indirimler.	84.	95.	
65.	75.	85.	96. Önsel değerler farkları.	
66. Çeşitli idare giderleri.	76. Tali hasılat	86. Kısımlar arası mamül ve hizmet mübadelesi.	97. Katma farkları hesapları.	
67. Mali giderler.	77. Mali »	87. Kâr ve Zarar.	98. Çözümsel işletme muhasebesi sonuçları.	
68. Ayrılan amortisman ve karşılıklar.	78. Teşebbüsün kendine yaptığı işler.	88. Tasarruf edilecek kâr	99. İç bağlantılar.	
69.	Dönem faaliyetine yüklenemiyen çalışma ve yükler.	89. Bilanço.		