

EKONOMİDE MUHASEBENİN VE HESAP UZMANININ ROLÜ

M. Ali CANOĞLU
Maliye Bakanlığı
Bağ Hesap Uzmanı

1 -- MUHASEBENİN TANIMI VE EVRİMİ

Muhasebenin çeşitli tanımları yapılmıştır. Birkaç örnek vere-
lim.

Muhasebe bir, ya da birkaç şahıs tarafından icra edilen Eko-
nomik faaliyetlerin kaydına imkân veren kuralları öğreten bir ilim-
dir¹.

Muhasebe hesap ilmidir. Bir patrimuanla ilgili bulunan olay-
ları ve bu olayların sonucunu ortaya koymak amacıyla olayları me-
totlu bir şekilde kaydetmeyi öğreten bir ilimdir².

Muhasebe işletmelerin başlangıç durumunu çıkarmaya, bu du-
rumu değiştiren bütün kıymet hareketlerini para birimleriyle takip
ve kaydetmeye ve belli bir dönem sonunda son durumu tesbit et-
meye imkân veren bir tekniktir³.

Bütün bu tanımlarda ekonomik olayların kaydı, teşebbüs pat-
rimuanının belli bir tarihteki durumunun ortaya konması gibi mu-
hasebenin ilkel amaçları yer almış bulunmaktadır. Ancak muhasebe
için yapılan bütün tanımları esas itibariyle iki grupta toplamak
mümkündür.

Bir kısım müellifler muhasebenin bir ilim olduğunu bir kısmı
ise san'at ve teknik olduğunu iddia etmişlerdir. Yukarıki örnek-
lerden birinci ve ikinci tanım muhasebenin ilim olduğunu son tanım
da teknik olduğunu göstermektedir.

1) Léon Batardon : La Comptabilité à la portée de tous Onzième édition.
Dunod Paris 1964 Sh. I

2) Gabriel Faure : Comptabilité générale Quinzième édition.

3) Léo Chardonnet : Technique comptable générale. Delmas Paris 1951
sh. 20

Halihazır durumda muhasebenin san'at ve teknik yönü çok daha ağır basmaktadır. Bilhassa işletme muhasebesinde bu durum açık olarak kendini göstermektedir. Bu konuya biraz aşağıda tekrar döneceğiz.

Muhasebenin bugünkü ileri seviyeye ulaşması kolay olmamıştır. Müellifler modern muhasebenin başlangıcının orta çağ İtalyası olduğunda birleşirler. Orta çağ İtalyada ticaret ve alım satım gelişmeye ve alıcılara kredi açılmaya başladığı bir devirdir.

İlkönce Luca Paciolo XV. yüzyıl sonuna doğru çift yanlı = à partie double muhasebeyi açıklayan bir kitap yazmıştır. Önceleri muhasebeciler yalnız efektif tahsilât ve harcamaları kaydetmekle yetinmişlerdir. Ancak orta çağdan itibaren kredili işlerin gelişmesi borç ve alacak ilişkilerini ortaya çıkarmış ve böylece muhasebe de de ilk üçüncü şahıs hesapları görülmeye başlanmıştır.

Üçüncü şahıs hesaplarıyla kasa hesabının karşılıklı ilişkilerinin gittikçe çift yanlı muhasebenin doğumuna yol açtığını iddia edenler olduğu gibi bu muhasebenin İtalyan Luca Paciolo tarafından filhal bulunduğunu söyleyenler de vardır. Muhakkak olan nokta çift yanlı muhasebenin kendisini çok yavaş empoze etmesi ve genellik kazanmasıdır ⁴.

Çift yanlı usulün bulunması son derece önemli bir olay teşkil eder Zira bu usul muhasebe üzerinde olduğu kadar iş hayatında da büyük etkiler yapmış, herşeyden önce düzgün ve şumüllü bir muhasebe sistemine yol açmıştır ⁵.

Bu usul sayesinde tek bir tablo halinde teşebbüsün kâr ve zararları ile gene bir tablo halinde mevcutları alacakları ve borçları gösteren bilâncoların çıkarılması sağlanmıştır.

XVIII -XIX. yüzyıllarda endüstri alanındaki devrimler büyük sermaye yatırımlarını gerektirdi. Sermaye ihtiyacı insanları bir araya gelerek tasarruflarını birleştirmeye sevketti.

4) Çift yanlı muhasebe, olayları alan hesap borçlu veren hesap alacaklı kuralına göre vesikalara kaydeden metottur.

5) Millî ekonomide muhasebenin ve muhasebecinin rolü Prof. John Cary Amerikan Muhasebe Enstitüsü Müdürü. Tercüme eden Cemal Yıldırım. Muhasebe Mecmuası sayı :3 10 Ocak 1959.

Bu Tasarruflara makine satın alınmak ya da tabii kaynakları işletmek yoluna gidildi.

Neticede İngilterede limited ve Amerikada korporasyon denilen şirketler doğdu.

Endüstri ve ticaretin geniş iş ilişkileri kurduğu her yerde muhasebe de gelişmiş ve olgunlaşmıştır. Buralarda bilhassa istihsal gereçlerinin bir araya getirilmesi hareketleri = Concentration maliyetlerinin daha doğru olarak bilinmesini zorunlu kılmıştır.

Endüstriyel monopol ve anlaşmaların ortaya çıkması ve kamu ve özel ekonomi anlayışlarındaki ilerlemeler maliyet kavramının daha kesin olması ihtiyacını ortaya koymuştur.

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

Çok defa üç kategori şahıs ayırımı yapılır. Kapitalistler, yöneticiler ve çalışanlar.

Bu kategorilere teşebbüs kazancındaki payı azımsanmıyacak bir dördüncüsünü, hazineyi de katmak gerekir.

İşte bu gruplar muhasebede delil ve yargı elemanları aramaya ve tesbit etmeye yönelmişler muhasebe de bunlardan gelen talepleri karşılamak zorunda kalmıştır.

Bilhassa 1914 - 1918 savaşından sonra ekonomik ve sosyal şartlarda meydana gelen değişimler muhasebeyi de etkilemiş, muhasebe bu hızlı evrimi takip zorunda kalmıştır⁶.

Muhasebedeki evrim esas itibarıyla iki yönde olmuştur: Normalizasyon ve mekanografi, fonksiyonlarındaki değişim.

Muhasebede normalizasyon herşeyden önce ekonomik olayların kaydına ait kuralların rasyonalizasyonudur. Bu rasyonalizasyon pratikte ve öğretimde muhasebeyi ilerletici bir kuruluşa kavuşturmakla elde edilmiştir.

6) Léo Chardonnet: Technique comptable approfondie Delmas Paris 1951 Sh.545 ve dev.

Bernard Petit : La Technique comptable supérieure Librairie comptable et technique Licet Paris 1963 Sh. 17 ve dev.

Diğer taraftan normalizasyon hesapların liste ve adlarını, numaralarını, kaydettikleri işlemleri kapsar. Teşebbüslerin hemen tamamına uygulanabilecek bir genel kadro öngörür. kısım hesapları gösterir ve bunlara karşılık olan terimleri içine alır. Bütün bunlar bir arada muhasebe planını meydana getirir.

Bir muhasebe plânının amacı muhasebelerdeki ayrılıkları, her teşebbüsün olayları ve 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 esas itibariyle üç önemli avantaj sağlar :

- 1° Her teşebbüsün gerçek durumunu, dönem sonundaki mevruatlarını ve elde ettiği sonuçları öğrenmek,
- 2° Üniform ve emsalleri ile karşılaştırılması kolay maliyet fiyatları tesbit etmek ve bunların kontrollerini temin etmek,
- 3° Her ticarî ve endüstriyel faaliyetin kesin durumunu ve bütün bir millî ekonominin durumunu öğrenmek.

Teşebbüs yönünden normlaşmış bir muhasebe sadece finansal sonuçları açıkça ve çabucak çıkarmak imkânı sağlamakla kalmaz ve fakat rasyonel metotların kullanılması ile maliyetlerdeki evrimi takip imkânı da verir. Maliyetlerdeki değişimin takibi ise teşebbüslerin ticarî politikalarının ve teknik yönetim kontrollerinin temelini teşkil eder.

Hesaplara tasnif ve muhteva bakımından getirilen açıklık ile aksiyoner, ücretli, satıcı ve bankacı gibi grupmanlara kayıtların karışıklığı halinde çıkarılmıyacak olan bilgileri edinmelerine, takdirlerini yapmalarına imkân vermekle kalmaz, aynı zamanda kamu idarelerine esash kontrol gereçleri de temin etmiş olur⁷.

Mekanografi kısaca muhasebenin makineleşmesi demek olup muhasebede çeşitli makineler ve gereçler kullanılması ve bilhassa kayıt usullerinin mükemmelleşmesi şeklinde kendini göstermiştir.

7) M. Ali Canoğlu : Muhasebede Normalizasyon Maliye Enstitüsü Konferansları. 11. seri -Yıl 1965 Sh. 197 ve dev.

Kayıt usulleri alanında bugün yaygın olan iki tatbikat vardır: Kopyalı muhasebe ve delikli kart makineleri.

Kopyalı muhasebe yevmiye defteri ile hesapların bir kopya yardımı ile birlikte tutulmasını sağlayan ve böylece hem zamandan tasarruf hem de yevmiyeden büyük deftere nakil sırasında yapılması muhtemel hataları önlemek imkânını veren bir muhasebe usulüdür.

Delikli kart makineleri ise çok pahalı makineler yardımı ile ve belli eb'atta kartlar kullanmak suretiyle muhasebe faaliyetini son derece azaltmaya imkân veren çok daha teknik bir kayıt sistemi⁸.

Muhasebenin fonksiyonlarındaki değişimleri anlayabilmek için genel muhasebe ile çözümsel işletme muhasebesinin fonksiyonlarına değinmek zorunludur.

2 — GENEL MUHASEBE VE ÇÖZÜMSSEL İŞLETME MUHASEBESİ

Böyle bir ayırım her iki muhasebenin fonksiyonlarından doğmaktadır.

Genel muhasebenin fonksiyonlarını özet olarak şöyle açıklayabiliriz:

1° Teşebbüsün ekonomik ve finansal karakterdeki olaylarının kronolojik olarak kaydını sağlamak.

Alış, satış, borçlanma, amortisman, ödeme ve tahsilât v.s. işlemlerinin kayda alınması.

2° Dönemin global işletme sonucunu ve elde edilen kesin, net sonucu ortaya koymak.

Global işletme sonucu, teşebbüsün esas faaliyetinden doğan sonuçtur. Teşebbüsün net sonucu ise dönemin arızî kâr ve zararları ile geçmiş dönemlere ilişkin olarak ortaya çıkan kâr ve zararlar da hesaba katılarak bulunan top - yekûn net sonuçtur.

3° Teşebbüsün dönem sonunda enstantane servet durumunu ortaya koymak.

8) M. Ali Canoğlu : Muhasebe sistemleri ve usulleri. (bu etüdümüz henüz basılmamıştır.)

Bu servetin aktif ve pasif elemanlarını içine alan vesikaya bilanço adı verilmektedir.

Genel muhasebenin son iki fonksiyonu yerine getirebilmesi için çözümsel işletme muhasebesine ihtiyacı vardır. Gerçekten bilançoya geçirilecek stokların değerlerini tesbit görevi bu sonuncu muhasebeye aittir. Stok değerleri tesbit edilmeden ise ne işletme sonucu belli edilebilir, ne de bilanço çıkarılabilir.

şimdi de çözümsel işletme muhasebesinin fonksiyonlarını belirtelim.

«Endüstriyel muhasebe» yerine kaim olan çözümsel işletme muhasebesi deyimini Fransız Muhasebe plânını hazırlayanlar ortaya atmış ve plânda da kullanılmıştır.

Fransız muhasebe plânı bu muhasebenin fonksiyonlarını şu şekilde açıklamaktadır:

1° Satış fiyatlarının tesbiti ile ya da bu fiyatların kârlılık = rentabilité kontrolleri ile ilgili elemanları ortaya koymak, gereğinde madde, mamûl ve hizmetleri faturalamada tevsik edici 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 i şartlarını inceleme imkânı sağlamak,

3° Teşebbüse sabit değerler, stoklar ve devam etmekte olan işler gibi bazı aktif elemanlarını değerleme esasları temin etmek 9.

Çözümsel işletme muhasebesi bu fonksiyonları yerine getirmek amacı ile işletme yüklerini 10 ve hasılatını analiz tekniğidir.

1° Endüstri teşebbüsü satın aldığı maddeleri değişikliğe tabi tutarak onları yoğaltıcıların isteklerine uygun hale getirir. Böylece elde edilen mamûllerin maliyet bedeli:

- Kendilerini meydana getiren maddelerin alış değerleri ile,
- Teşebbüsün faaliyetleriyle eklenen değer = valeur ajotée'nin toplamı olur.

Değer ve maliyet hesapları ile:

9) Plân comptable général. Imprimerie nationale Paris 1957 Sh. 153

10) Yük kelimesi Fransızca Charge karşılığı olarak kullanılmıştır. Yükler işletme giderleri yanında alışları da içine alan geniş bir kavramdır.

- Satış fiyatlarının tesbiti,
- Rantabilite kontrolü,
- Bilânçoya geçirilecek bazı aktif elemanları değerlendirme, problemleri halledilmiş olur.

Bilindiği gibi satış fiyatı, maliyet bedeline işletmecinin kâr marjının eklenmesi sonunda meydana gelmektedir.

Bir teşebbüsün ekonomik rantabilitesi, gerçekleştirdiği kârla ölçülür. Ancak mamûlünü sürdüğü piyasa aşağıda açıkladığımız iki limit durum arasında çeşitli görünüşlerde olabilir:

— Teşebbüs piyasada rakipsiz olarak çalışmaktadır ya da pek az bir rekabet vardır.

Bu takdirde maliyet hesabı teşebbüse belli bir rantabiliteyi gerçekleştirecek şekilde satış fiyatlarını serbestçe tesbit etmek imkânı verir.

Örnek: X mamûlünü rakipsiz olarak imâl eden bir teşebbüs, satış fiyatı üzerinden %25 kâr sağlamak istediği takdirde, maliyet üzerinden $100 \times 25/75 = \%33,33$ bir marj hesaplayıp maliyete ekleyerek satış fiyatını tesbit edecektir.

— Piyasada rekabet hali vardır ya da fiyat düzenlemeleri (belli fiyatlar üzerinden satış) bahis konusudur.

Burada maliyet hesabı teşebbüse rantabilitesini kontrol imkânı sağlar. Örneğin belli fiyat üzerinden satış halinde, teşebbüs sahibi tesbit edilen fiyatın :

— İmalâta kullandığı maddelerle,

— Sair işletme yüklerini karşılayıp karşılamadığını hesaplamak, böylece bir rantabilite kontrolü yapmak durumundadır.

Rantabilite kontrolleri genel olarak işletmenin dalları ya da istihsal neveleri (mamul cinsleri) itibariyle işletme sonuçlarını ayrı ayrı tesbit için yapılır.

Çözümsel işletme muhasebesinin madde, mamûl ve hizmetleri faturalamada tevsik edici elemanları temin fonksiyonu için bizde evvelce uygulanmış olan kâr hadleri düzenini örnek olarak gösterebiliriz.

2° Teşebbüsün imâl ettiği mamûllerin tamamını dönem içinde satması az raslanan bir haldir.

Dönem sonunda ilk madde, yoğaltım maddeleri, yarı mamûl ve mamûl stokları bulunacaktır. İşletme sonucunun tesbiti ve bilânço çıkarılması için biraz önce de değindiğimiz gibi bunların değerlerinin tesbiti gereklidir.

Bundan başka teşebbüsün gerekli istihsal gereçlerinden bir kısmını kendisi imâl etmesi de mümkündür. Bu takdirde amortisman konusu olan bu elemanların bilânçoya geçirilecek değerlerinin tesbiti zorunludur.

3° Teşebbüs muhtelif istihsal faktörlerini (maddeler, makine ve aletler, personel) biraraya getirerek istihsale girişir.

Bu istihsalin randımanını ve prodüktivitesini yani bir mamûl birimini istihsal etmek için harcanan faktör miktarını kontrol etmek gerekir. Bu kontrol :

- Her faktör kombinezonuna ait yüklerin analizini ve evrimlerinin, gözetimini,
 - Bu yüklerin önceden tesbit edilmiş normlarla karşılaştırılmasını,
- içine alır. Karşılaştırma sonucu ortaya çıkan farkların sebepleri araştırılır.

Bu önemli konu standard değerleri ve standard muhasebeyi ilgilendirmektedir.

İstihsal şartların yani teşebbüsün işleyişine ait şartların kontrolü teşebbüs yönetiminin ortaya koyduğu üç seri problemin hallini sağlar :

- Direktif ve emir verme problemleri

Bu problemlere daha ziyade genişlikleri ve coğrafi dağılımları sebebiyle sorumluluk ayırımını gerektiren püyük teşebbüslerde rastlanır.

Her servis ya da müessese direktörü kendi yönetiminden sorumludur. Bu sebeple sorumlulukların sonuçlarını kontrol etmek ve üst yönetimin verdiği genel direktiflere uygun bulduklarından emin olmak gerekir.

Sorumlulukların ayrılması atelyeler seviyesine kadar da indirilebilir.

— Ekonomik problemler

Seri halinde geniş ölçüde istihsalin sonucu, birim başına az kâr marjlı satışların ortaya çıkmasıdır. Şu hale nazaran maliyetleri zorlayabilmek için istihsal faktörlerinin randımanlarını çok sıkı bir şekilde takip etmek gerekir.

Önemli yatırımlar ağır yükler doğurur. Bu yükleri normal bir şekilde karşılamak için istihsal hacminin yeterliliği, faaliyet şartlarının kontrolü ile sağlanır.

— Sosyal problemler

Modern teşebbüs, personeli verilen işlerle ve elde edilen işletme sonuçları ile ilgilendirmek suretiyle hoşnut edici bir sosyal hava yaratmaya çalışır.

Bu amaç ancak elde edilen randımanların analizi ile gerçekleştirilebilir. Böylece personele arzulanan bilgilerin verilmesi ve işletme sonuçlarındaki payının hesaplanması mümkün olur¹¹.

4° Konuları yönünden bütün teşebbüsler üç grupta toplanırlar :

— Ticaret teşebbüsleri: Esas amaçları satın aldıkları malları hiçbir değişikliğe tabi tutmadan satmaktır.

— Endüstri teşebbüsleri : Satın aldıkları maddeleri değişikliklere tabi tutarak onlara değer eklemek isteyen teşebbüslerdir.

— Hizmet teşebbüsleri : Emtea ya da mamül yerine finansal teşebbüsler, sigorta ve taşıma teşebbüsleri gibi hizmet satan teşebbüslerdir.

Çözümsel işletme muhasebesi, endüstri ve hizmet teşebbüsleri ile muhtelif şubeleri bulunan ticaret evleri, büyük mağazalar ve diğer büyük satış yerleri gibi ticaret teşebbüslerini ilgilendirir.

Pratikte endüstri muhasebesi değişimi kullanılmamıştır. Sebebi bu muhasebenin diğer bütün teşebbüslerden önce endüstri teşebbüslerinde tam yerini bulmuş olmasıdır.

11) A. Rapin ve J. Poly : Comptabilité analytique d'exploitation Dunod Paris 1963 Sh. 3 ve dev.

Açıklandığı gibi işletme yüklerinin ve hasılatının analizi ile pek önemli bilgiler sağlanmaktadır. Endüstriyel işletmeler yanında hizmet işletmeleri ile işleri geniş büyük ticaret işletmelerinin de bu bilgilere ihtiyacı vardır ve bunları elde etmek zorundadırlar.

Bunlardan ötürü Fransız muhasebe plânını hazırlayanlar endüstriyel muhasebe değimi yerine diğer teşebbüsleri de içine alan ve bu muhasebenin fonksiyonlarına daha uygun düşen çözümsel işletme muhasebesi = comptabilité analytique d'exploitation deyimini tercih etmişlerdir.

İşleyiş ve çalışmaları kompleks büyük modern işletmeler bu muhasebeyi mutlaka tutmak zorundadırlar. Çünkü :

- Harcamaların belirli bir şekilde denetlenmesi,
- Değerleri ve maliyetleri düşürme amacı güden çalışmalara yön verilmesi,

İmalât randımanlarının ölçülmesi,

Ve genel olarak teşebbüsün yönetimine zorunlu bütün bilgilerin elde edilmesi ancak bu muhasebenin tutulması ile mümkündür ¹².

İşletme muhasebesi başlangıçta elde edilen sonuçları tesbit etmek amacıyla gerçek maliyet hesaplamalarını içine alan bir «Maliyet Muhasebesi» olduğu halde, gittikçe randıman tesbit ve araştırmalarına ve yönetim (sevk ve idare) kontroluna yönelmiştir. Bu amaçlara yönelirken de standard değerler ya da orantılı değerler gibi yeni değer sistemlerinden faydalanmıştır.

Çözümsel işletme muhasebesinin fonksiyonlarını yerine getirebilmek için başta gelen işleri :

- Değerleri ve maliyetleri tesbit etmek,
- Ambarların devamlı envanterini tutmak,
- İşletme sonuçlarını analize tabi tutmaktır.

Fransız muhasebe plânına göre bir mamûlün maliyet, dağıtım = distribution değeri ¹³ son evrede yani müşteriye teslim ve

12) Lép Chardonnet: Comptabilité analytique d'exploitation J. Delmas et Co. Paris 1958 Sh. 22

13) Dağıtım değeri, teşebbüsün dağıtım (satış) fonksiyonunun gerçekleşmesine ilişkin direkt ve indirekt yüklerin toplamıdır. Böylece dağıtım değeri satışın sonuçlandırılması ve yerine getirilmesi ile ilgili işlemlerin malolma bedelidir.

intikali sırasındaki malolma bedelidir. (Ticarî maliyet = Prix de revient commercial)

Değer = Coût ise bir mamûlün son evre dışında bir evredeki malolma bedelidir. (Örneğin istihsâl değeri) Bu durumda maliyet bir değerler toplamıdır ¹⁴.

Ambarların devamlı envanteri tutularak ve değer ve maliyet hesapları yapılarak işletmenin çözümsel = analytique sonuçlarını ortaya koymak imkanı elde edilir.

Gerçekten çözümsel işletme muhasebesinin son amacı, işletmenin iş nevi ve kolları, mamûl cinsleri v.s. itibariyle elde ettiği sonuçları ortaya koymaktır.

Sonuçların bu şekilde ayrıntılı olarak bilinmesi teşebbüslere aşağıdaki avantajları sağlar :

— İşletmelerin tercihan gerçek kazançlar sağlayacaklarını umdukları rantabl mamûller istihsaline yönelmek,

— Buna karşılık memleket ya da dünya piyasasında kuvvetli bir rekabet konusu olan ve maliyetine yakın ve hatta daha aşağı fiyatla satılan mamûllerin istihsalinden vazgeçmek.

Kazanç sağlayan bir teşebbüsün global net sonucu sağlam bir durum ortaya koymuş gözükebilir Halbuki ayrıntılı bir analiz teşebbüsün bazı cins mamûl satışlarında önemli zararlara uğradığını gösterebilir ¹⁵.

3 — STANDARD DEĞERLER VE ORANTILI DEĞERLER

Standard değerler, önsel değerler = couts préétablis içinde en önemli yeri işgal ederler.

1° Standard değerler ve maliyetler mümkün ve istemeye değer olarak kabul edilen işletme şartlarına dayanarak önceden hesaplanmış değer ve maliyetlerdir.

2° Standard değer, fiilî istihsal miktarlarının bağlandığı bir referans değeri, bir norm teşkil eder.

14) Plân comptable général Sh. 154

15) Léo Chardonnet : a.g.e. Sh. 36

3° Standard değer önsel değer olduğundan istihsal ve satış iş-lemelerinin başlamasından önce hesaplanır. Gerçek değer ve maliyetlerden bir farkı bu noktadadır. Maml ve gerektirdiği işlemlerin özel bir etüd bürosu tarafından yapılmış analizine dayanır.

4° Standard ve değer maliyetlerin hesaplanması gerçek değer ve maliyetlere ait usullere göre olur. Tek fark gerçek yükler yerine tahmin yüklerinin esas alınmasıdır.

Standard değerlerin ve maliyetlerin gördüğü işler yani bu sistemin faydası şu şekilde özetlenebilir :

1° Standard değerler, elde edilen istihsalin çabuk değerlenmesini sağlar. Zira önceden hesaplanmış oldukları için belli bir evrede istihsal edilen miktarı bu mamlle ilgili satandard değerle çarpmak suretiyle istihsal değeri hemen bulunmuş olur.

2° Standard değerler herşeyden önce işletmenin i şartlarını kontrol etmeye yararlar.

İşletme normları olarak kabul edildikleri bir imaltta ya da bir bir bölmede istihsal edilmesi gerekenle fiilen istihsal edileni karşılaştırmaya imkân verir.

Karşılaştırma sonucu ortaya çıkan farkların analizi ile :

- Yklerdeki değişimlerin sebepleri ğrenilmiş,
- Düzeltici kararlar almak imkânı doğmuş olur.

Böylece standard değerlerinin esas hedefi, gerçek değerlerle önsel değerlerin karşılaştırılması suretiyle teşebbüsün yönetiminde kontrol sağlamaktır.

3° Teşebbüsün satış ve kr tahminleri de eklemek suretiyle btcelerinin yapılmasına ve btce yoluyla kontrole imkân hazırlar.

4° Bütün stok elemanlarına standard değerlerin uygulanması ile stokların değerlenmesi çok basitleştirilmiş olur.

5° Standard değerler sistemi muhasebe kayıtlarını kolaylaştırır. Hazırlanması ayrı bir çalışmayı gerektirir. Ancak bundan sonra muhasebe çalışması kolaylaşmış ve basitleşmiş olur.

6° Standardların kullanılması teşebbüsün çeşitli kumanda kademelerinin ve hatta işleri yerine getiren elemanların işlerin yürüyüşü ile ilgilenmesine imkân verir.

Standard değerler çoğu zaman istihsal için kullanılır ve çeşitli teknik analizlerle işin ilmi organizasyonuna dayanır. Bu sebeple yalnız muhasebe personeli tarafından tesbit edilmeleri mümkün değildir.

Şimdi de biraz orantılı değerler = Coûts Proportionnels sisteminden bahsedelim.

Orantılı değerler sistemi, rantabilite başlangıçlarının tesbitine dayanan bir satış hacmi - kâr ilişkileri incelemesidir. Temel prensip bir dönemin iş hacminin :

— Satılan mamûllerin istihsal ve satış orantılı değerlerini ve teşebbüsün yapı = structure yüklerini karşılaması,

— Satılan mamûller üzerinden bir kâr bırakması zorunluluğudur.

Bu prensibin sonuçları şunlardır.

— Teşebbüsün yapı yükleri yani değişmez yükler tamamen satılan mamûllere yüklenmelidir.

— Mamûl stokları yalnız orantılı değerler üzerinden değerlendirilmelidir. Orantılı değerler değişken yükleri içine alır.

Sistem işletme yüklerinin :

— İstihsâl ya da satış hacmi ile orantılı olan değişken yükler,

— İstihsâl ya da satış hacmi ile ilgisi olmayan değişmez yükler,

şeklinde esaslı bir analize tutulmasını gerektirir.

Sistemin anlaşılabilmesi için kâr marjı ve rantabilite başlangıcı kavramlarına değinmek gerekir.

Kâr marjı ya da değişken değer marjı denen kavram, satış fiyatının değişmez yükler dışında yalnız değişken yüklerden teşkil edilen kısımca değeri aşan kısmı içine alır. Değişken değer marjlarının toplamı değişmez yükler toplamından fazla olduğu zaman teşebbüs kârdadır, az olduğu zaman zarardadır, eşit olduğu zaman denge noktasındadır. Bu noktaya «ölü nokta = point mort» ya da «rantabilite başlangıcı = seuil de rentabilité» adı verilir.

Değişken değer ya da orantılı değerin tesbiti ve kaynağını Direct Costing denen teoriden alır. Bu teoriye göre değişmez yk-ler maliyetlere değil ve fakat hesap dönemine yüklenmelidir. Zira teşebbüsün yapısı ile ilgilidirler.

Bundan ötürü satış politikasının bu yüklerin - şu ya da bu çalışma kolu tarafından geri alınmasının önemi olmaksızın tamamını kapatması noktasından ele alınması gerekir.

Denge noktasının tesbiti, değerler istihsal ya da satış hacmi ve kr arasında mevcut ilgilerin incelenmesine bağlı komplike bir konudur. Bilhassa işletmenin rantabilite başlangıcına yani denge noktasına tekabül eden istihsalin tesbiti zorunludur.

Orantılı değerler sisteminin teşebbüslerin yönetimi bakımından sağladığı en önemli fayda şudur.

Değişken değer marjlarının ve rantabilite başlangıçlarının bilinmesi teşebbüsü yöneten ya da yönetenlere satış fiyatları üzerinde oynayarak satış hacmini arttırmak ve değişmez yükler karşılandıktan sonra da ilve kazançlar sağlamak imkânı verir.

4 — MODERN MUHASEBE İŞLETME YÖNETİCİSİNİN EN KUDRETLİ YARDIMCISIDIR.

Bundan nceki paragrafta bilhassa işletme muhasebesinin ne kadar önemli fonksiyonları olduğunu belirtmek istedik.

İşletmeler yaşıyan organizmalar olduğuna göre her geçen gün gelişmek, büyümek, yolundadırlar. Muhasebe ve bilhassa işleme muhasebesi teşebbüs yöneticisinin isteyeceğ bilgileri verebilecek bir durumdadır.

Gerçekten bugün muhasebe fonksiyonu bir tetkik, araştırma ve kontrol hizmeti yüklenmiş böylece teşebbüs danışmanı durumu- na girmiştir.

Evvелce muhasebeden beklenen ve istenen bilgiler finansal karakterli idi : Teşebbüs zenginleşmişmidir, fakirleşmişmidir? Elde ettiği sonuçların önemi nedir, yapılan işlerin gerçek değeridir? Bu konular öğrenilmek isteniyordu.

Bilhere bilnoların tetkik ve karşılaştırılması yoluna gidilmiş ve bundan teşebbüs yöneticileri çevirme akçesi (döner serma-

ye)'nin bileşim ve önemi, para ve bankalardaki paralar ile likidite durumu hakkında önemli bilgiler elde etmişlerdir.

Bilânçoların aktif ve pasif postlarındaki değişimlerin tenkitçi bir gözle incelenmesi bu değişmelerin sebeplerini ortaya koymak bakımından son derece önemlidir. Bilânço analiz ve karşılaştırmalarının lojik devamı kâr ve zarar hesaplarının karşılaştırılmasıdır.

Bilânçoların ve kâr ve zarar hesaplarının incelenmesi porsantajlar, ortalamalar, endisler, tablolar, grafikler, rasyo hesapları yani bilânçodan ya da işletme hesabından iki eleman arasındaki ilişkiler (finansman, yatırım, likidite, rasyoları vs.) hazırlanmasını gerektirir.

Bugün teşebbüsün göreneksel usûl ve amprik metodlarla yönetilemeyeceği bir gerçektir. Bugün teşebbüs yönetimi bir ilim değilse bile öğrenilmesi gereken bir sanat olmuştur.

Yöneticilerin çeşitli güçlükleri yenebilmesi için emin bir rehber ihtiyacı vardır. Bu emin rehber muhasebe ve muhasebecidir.

Muhasebenin teşebbüs yönünden sağladığı faydaları şöylece özetliyebiliriz :

1° Bir kontrol ve açıklık organı olması sebebiyle teşebbüsün sıhhatli bir şekilde yönetilmesini ve düzgün işleyişini sağlar.

2° Ticarî ilişkilere sağlam temeller hazırlar.

3° Teşebbüslerin finansal hayatlarını düzenler.

4° Tüccarlar arasındaki ticarî ilişkilerde hâkim tarafından delil olarak kabul edilir. (Defterler, belgeler, kayıtlar)

5 — MİLLÎ EKONOMİ YÖNÜNDEN MUHASEBE

Ayrı ayrı teşebbüsler yönünden sağladığı faydalar yanında Millî Ekonomi yönünden gittikçe artan bir önem kazanan muhasebenin bu alandaki faydaları şöylece açıklanabilir:

1° Muhasebe tasarrufun korunmasını sağlar.

Büyük teşebbüslere karşı halkın itimadının artması, aksiyonlu şirketlerin kurulması ve gelişmesi kısacası bir sermaye piyasasının

doğması işletmelerin iktisadî ve malî bünyelerinin sağlamlığı ile ilgilidir. Bu bünyeyi yaratacak ve kontrol altında tutabilecek olan muhasebedir.

2° Kredi önemli ölçüde genişler ve dağıtımı daha iyi bir hal alır.

Gerçekten bankalar ve diğer kredi müesseseleri teşebbüslerin gerçek durumlarını açık ve kesin muhasebelerinden daha iyi anlayacaklar ve verecekleri kredilere temel yapacaklardır.

3° Kamu iktidarlarına vergi matrahları bakımından kesin bilgiler temin eder.

Muhasebesi modern usûllere dayanarak yürütölen ve ekonomik ve finansal bünyesi böylece devamlı kontrol altında bulunan işletmelerin vergi yönünden devlet için sağlıyacağı fayda aşıkârdır.

Gerçekten bu işletmelerde bilâncolar ve kâr ve zarar cetvelleri işletmenin gerçek durumunu aksettirecek, hertürlü belge ve defterlerde mükellef ya da idare alehinde yapılan hatalar çok azalmış ve hatta ortadan kalkmış olacaktır.

Böylece vergi matrahları devletin de arzu ettiği gibi doğru ve kesin bir şekilde ortaya konmuş olacaktır.

4° Ticaret ve Endüstrinin gelişimini kontrol imkânı verir ve böylece millî ekonominin gelişimi de kontrol edilir.

Kamu iktidarlarının tehlikede olduğunu gördüğü bazı endüstri-leri koruması, genel faaliyetin gelişimi bakımından bazı vergileri azaltması ya da arttırmaması, ihracatı teşvik etmesi ya da yüküm altına sokması hep işletmelerin modern anlamdaki muhasebeleriyle gerçekleştirilmiş olabilir.

Başka bir deyimle işletmelerde tutulan muhasebeler ciddî ve güvenilir karakterde olduğu takdirde ortaya koydukları sonuçlar kamu idarelerine faydalı olabilir.

5° Millî Muhasebe (Sosyal Muhasebe)

Konumuzun çerçevesini aşmakla beraber çok kısa olarak Millî muhasebe kavramına da değinelim.

Millî muhasebe, bir memleketin bir devre zarfındaki iktisadî faaliyeti hakkında muhasebe tabloları dahilinde toplu ve umumî görüş teminine yarayan bir tekniktir.

Bir ekonomik sistemde başlıca üç nevi hadise ve faaliyet cereyan eder. Bunlar sırasıyla, istihsal, istihlâk ve servete ilâvedir. Millî muhasebe bu hadiseleri, muzaaf usule göre tutulan muayyen hesaplar arasında husule gelen muameleler şeklinde ifade ve irae etmeye çalışır.

Kısaca millî muhasebe (ya da sosyal muhasebe) bir milletin, bir muntıkanın ya da beynelmilel bir grubun ekonomisinin heyeti umumiyesine ait istihsal ve istihlâk hesaplarının tahliline ait bir metottan ibarettir¹⁶.

6 — HESAP UZMANI DEYİMİ VE TARİHÇE

Hesap Uzmanı deyimini Fransızca expert - comptable ve İngilizce chartered accountant karşılığı olarak alıyoruz.

İşletmelerin ekonomik ve finansal durumlarını hesap, muhasebe ve bilânço açısından inceleyen, analiz eden ve denetleyen kimselere çeşitli isimler verilmiştir. Eksper muhasip, revizör, ekonomi ya da işletme denetçisi, müşavir, organizatör, Hesap Uzmanı gibi.

Biz bunlar içersinden Hesap Uzmanı deyimini tercih ediyoruz. Sebebi bu deyimın muhasebeyi, istatistiği, teknolojiyi vesair konumuzla ilgili bilgileri kavrayacak şekilde geniş bir anlam taşımasıdır.

XVIII — XIX. yüzyıllarda meydana gelen endüstriyel evrim sonucu ortaya limited ve korporasyon denilen şirketler çıktı bu gelişme hesap verme sorumluluğunu da beraber getirdi.

Gerçekten hissedarlar ve ortaklar işletmelerin faaliyetleri ve sağladığı sonuçlar hakkında bilgi edinmek istemişlerdir. Yöneticilerin zaman zaman hazırladığı raporları işletmede finansal menfaat kaygısı olmayan tarafsız ve ehliyetli kimselere tetkik ettirmek, böylece gerçek durumu anlamak ihtiyacı bağımsız Uzman fikrini doğurmuştur.

Daha sonra vergiciliğin tesiri ile de böyle bir tarafsız ve kompetan zümreye ihtiyaç duyulmuştur. Teşebbüs sahipleri bir yandan düzgün bir muhasebeye yönelirken diğer taraftan da sıhhatli vergi beyannamelerinin hazırlanması için bu tarafsız kimselere başvurmuşlardır.

16) Millî muhasebe ve millî bütçeye dair tetkikler cilt, I Sh. 26 - 26
Dr. Bedî Necmeddin Feyzioğlu

Vergi mükellefiyetlerini incelemeye gelen inceleme elemanları karşısında kendilerini temsil edebilecek yetkili kimselere duyulan ihtiyaç da bu zümrenin gelişmesinde rol oynamıştır.

Hesap Uzmanlarının başlangıcı XVIII. yüzyıl İngilteresidir. Buradan da Amerikaya geçmiştir.

Hesap Uzmanlarının bugün faaliyet alanları çok geniş olup burada muhasebenin yeni fonksiyonları kadar ticarî ve ekonomik ilişkilerin de rolü vardır.

7 — HESAP UZMANLARININ ÇEŞİTLİ FONKSİYONLARI

Hesap Uzmanlarının ileri memleketlerde bugün yapmakta oldukları işler şu şekilde özetlenebilir :

1° Hesap revizyonları

Ticarî işletmelerin bir hesap döneminde yaptıkları işlemlerle sonuçlarını, muhasebe tekniği çerçevesinde kayıt ve belgelere dayanarak incelemek ve rapor vermek,

2° Hesap ve bilânço tahlilleri

Hesap ve bilânçoya dayanılarak analiz ve mukayeseler yapmak istatistikler çıkarmak suretiyle verimlilik, likidite, maliyet, sürüm gibi işletmelerin faaliyet ve gelişmeleri ile ilgili konular üzerinde mütalâa ve öğütlerde bulunmak,

3° Organizasyon işleri

İşletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, muhasebe ve kalkülasyonla ilgili servislerini organize etmek,

4° Vergi incelemeleri

Beyanname üzerinden vergiye tabi gerçek ve tüzel kişilerin vergi bakımından hesap ve işlemlerini incelemek, malî bilânço ve vergi beyannamelerini düzenlemek, vergi işleri hakkında mütalâa beyan etmek (bazı memleketlerde ihtilâflı tarhiyatta yetkili mercilere karşı mükellefi temsil etmek ve savunmak),

5° Ortaklık denetçiliği, tasfiye memurluğu,

Ticaret ortaklıklarında özellikle anonim ortaklıklarda denetçilik ve tasfiye memurluğu görevini yapmak

6° İktisadî devlet teşekküllerinin denetlenmesi

Devlet ya da özel idareler tarafından işletilen yahut bunların ortak buldukları iktisadî kuruluşların (fabrika banka v.s.) hesap ve işletme durumlarını incelemek ve denetlemek (kısmen bizdeki Yüksek Murakabe Heyetinin görevini karşılar.)

7° Belediye hesaplarının denetlenmesi

Bazı memleketlerde belediye hesaplarını bütçe uygulamaları bakımından incelemek ve denetlemek (böylece sayıştay ya da idarî teftiş ve denetleme organları tarafından yapılan denetleme işi bu Uzmanlara geçmiş bulunmaktadır).

8° Dernek hesaplarının denetlenmesi

Dernek ve tesisler gibi ticarî amaç gütmeyen teşekküllerin işlem ve hesaplarını incelemek ve denetlemek,

9° Bilirkişilik, hakemlik

Mahkemelerde (malî yargı organlarında ve adli mahkemelerde) bilirkişi olarak görev almak, sözleşmelerin uygulanmasından doğan anlaşmazlıkları gidermek üzere hakemlik yapmak.

Yukarıki açıklamalar Hesap Uzmanlarının ileri memleketlerde gerek işletmeler ve gerekse memleket ekonomisi bakımından ne kadar önemli bir yer işgal ettiğini göstermektedir.

İşletmelerdeki muhasebeciler yukarıda sayılan fonksiyonlardan bir kısmını şüphesiz yerine getirebilirler. İşletme yönetimine faydalı bilgileri yöneticilerin gözleri önüne serebilirler. Muhasebenin düzgün bir şekilde tutulmasını temin edebilirler. Analitik olarak işletme sonuçlarını ortaya koyabilirler.

Hesap Uzmanlarının fonksiyonları bütün bunların da üstüne çıkmaktadır. Gerçekten hesap ve bilânço tahlilleri, hesap revizyonları işletme muhasebelerinin kurulması, muhasebe ve kalkülasyonla ilgili servislerin organize edilmesi, muhasebe bilgileri yanında ekonomi istatistik teknoloji ve hukuk bilimleri alanında da bilgi sahibi olmayı gerektirir.

Bu sebeptendir ki bugün dünyada her memlekette organize kuruluşlar şeklinde karşımıza çıkmaktadırlar.

Bu kuruluşların ayrı ayrı detayına inmek ve bu konuşmamızın çerçevesini aşmak olur. Yalnız birkaçının ismini vermekle yetineceğiz. İngilterede «Institute of chartered accountants», Amerika Birleşik Devletlerinde «Association of public accountants», Fransada «Ordre national des expert comptables et des comptables agréés», Almanyada «Wirtschaftsprüfer =ekonomi denetçileri», «Vercidigte Bücherreviser= yeminli muhasebe revizörleri», İsviçrede «Association Suisse d'experts Comtables».

Bu kuruluşların üyeleri, muhasebe, revizyon, maliye gibi ilimlerle çeşitli mevzuattan sınav vermiş yetiştirilmiş son derece yetkili kimselerdir.

8 — MEMLEKETİMİZDE DURUM VE SONUÇ

Memleketimizde batıdaki anlamı ile Hesap Uzmanları kuruluşu mevcut değildir. 4709 sayılı Kanunla Maliye Bakanlığı içinde teşkil edilen Hesap Uzmanları Kurulu esas itibariyle fiskal amaçlarla tesis edilmiştir. Bununla beraber tatbikatta Hesap Uzmanlarının faaliyet sahası son derece genişlemiştir.

Memleketimizde inceleme ve denetleme işleri serbest olarak yapılanlarla mecburî revizyonlar ve vergi uygulamalarına ait olmak üzere üç kısma ayrılabilir.

Serbest olarak çalışanlar kendilerine «serbest Hesap Uzmanı», «eksper muhasip» ve «Malî müşavir» gibi adlar vermişlerdir.

Mecburî revizyon alanına memleketimizde aşağıdaki kuruluşlar girmektedir :

İktisadî devlet teşekkülleri, bankalar, sigorta ortaklıkları ve anonim ortaklıklar.

İktisadî devlet teşekküllerinin denetimi «Umumi murakabe heyeti» tarafından, bankaların denetimi «Yeminli Murakıplar», sigorta ortaklıklarının denetimi Ekonomi ve Ticaret Bakanlığı Müfettişleri tarafından ve anonim ortaklıkların denetimi de Ticaret Kanununa göre «Murakıplar» tarafından yapılmaktadır.

4709 sayılı Kanunda Hesap Uzmanlarının görevi «gelir kanunlarının emrettiği ödevliler hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanlığı tarafından lüzum görülecek etüdleri yapmak» şeklinde açıklanmıştır.

16 Nisan 1962 de onaylanan «Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Yönetmeliği» bu konuyu daha etraflı bir şekilde açıklamıştır. Yukarıda da değindiğimiz gibi Hesap Uzmanlarının vergi incelemeleri yanında bugün çok daha başka çalışmaları da vardır. Örnek olarak vergi reformu, ivik, ilk madde indirimi, İktisadî devlet teşekküllerinde yapılacak reorganizasyon ve yeniden değerlendirme çalışmaları gösterilebilir.

Yukarıki açıklamalar da göstermektedir ki Hesap Uzmanları millî ekonominin her dalında etkili çalışmalar yapmakta ve ekonominin gelişmesine ve plânlanmasına yardımcı olmaktadır.

Bununla beraber Hesap Uzmanlarının bilânço ve hesap analizleri, işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, muhasebe ve kal-külasyonla ilgili servisleri organize etmek gibi önemli fonksiyonlar ile direkt ilgileri bulunmamaktadır.

Memleketimizde batı anlamında Hesap Uzmanları kuruluşu 1949 yılından - beri üzerinde çalışmalar yapılan «Serbest Malî Müşavirlik Kanun tasarısı»nın kanunlaşması ile mümkün olacaktır.

Ancak bu kanunun çıkması ile birlikte kanaatimizce daha başka çalışmalara yönelmek de gerekecektir.

1° Bu çalışmaların başında muhasebede normalizasyon konusu gelmektedir. Geçen yıl enstitüde verdiğimiz muhasebede normalizasyon konulu konferansta da belirttiğimiz gibi memleketimizde bir muhasebe plânının hazırlanması önemli faydalar sağlayacaktır.

2° Muhasebe sistemleri içerisinde en müttekâmili olan toplayıcı muhasebe sistemi (merkeziyet sistemi)nin memleketimizde yaygın hale gelmesi de şayanı arzudur.

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.

Böylece sistem geniş işbölümüne imkân vermekte ve muhasebe çalışmalarının süratle yerine getirilmesine yardım etmektedir.

Halbuki bugün memleketimizde klâsik sistem ya da İtalyan muhasebe sistemi dediğimiz tek yevmiye ve büyük defterden ibaret yorucu ve ilkel sistem tatbikat alanında yaygın bulunmaktadır.

3° Teşebbüsler defter ve vesikalarını modern teknik usullere göre tutmalı, bu yola yönelmelidirler. Evvelce de değindiğimiz gibi bu konuda batıda bilhassa kopyalı muhasebe ve delikli kart makinaları sistemleri kullanılmaktadır.

Delikli kart makinaları pahalıdır. Bu sebeple memleketimiz için esas itibariyle bir fantezi sayılabilir. Kopyalı muhasebe ise böyle değildir. Hatta icabında basit aletlerle dahi tutulabilir. Bu bakımdan memleketimizde yaygın hale gelmesi şayanı arzudur.

4° Muhasebe alanındaki gelişmelerin ve neşriyatın takibi ayrı bir önem taşır. Bu konuda Üniversite öğretim üyelerine de görev düşmektedir.

5° Bizce önemli olan diğer bir noktada işletme sahiplerinin yani müteşebbislerin kendilerini yönetim kontrollerına yönelmeleri kendilerini bu sahaya vermeleridir. Bu nokta önce psikolojik bir karakter taşır.

Gerçekten müteşebbisin muhasebeyi vergi revizyonu ya da banka ilgilileri için tutulmuş olarak görmemesi bunun üstünde bir yönetim kontrol yardımcısı olarak kabul etmesi gerekir.