

DEVLETİN İKTİSADİ İŞLETMELERİNİN KONTROLÜNDE BÜTÇE VE BİLÂNÇO

Yazan:

KONRAD ENGELMANN

Prusya Devlet Bankası sabık Direktörü
ve Türkiye C. D. D. yolları ve Liman-
ları işletme idarelerinin sabık muha-
sebe mütehasısı

Tercüme eden:

Dr. HALİD İLTEBER

I. Mukaddeme:

Son yirmi otuz sene zarfında işletme kontrolü sistemlerinde büyük bir inkişaf olmuş ve bu inkişaf neticesinde kontrol usulleri çok tekemmül etmiştir. Bu devre içinde devletlerin bizzat icra ettikleri iktisadî faaliyetler de her tarafta mühim makyasda artmıştır. Bu iki sebep dolayısıyla zaten ötedenberi idare uzuvlarının vazifeleri cümlesinden bulunan işletme kontrolü devlet için gittikçe daha büyük bir ehemmiyet kazanmıştır.

Bununla beraber kontrolün devlet iktisadî işletmelerinde tatbik edildiği her yerde, bidayette bazı müşkülâta tesadüf edilmiştir. Bu müşkülât tatbik edilen başlıca kontrol usullerile, işletmelerin muhasebe usullerinin birbirine uymamasından ileri gelmekte idi.

Filhakika devlet, kontrol hususâtında umumiyetle bütçe usulünü tatbik etmekte, işletmeler ise muhasebe işlerini kaide olan bilânço usullerine göre yürütmektedirler. Buna göre aradaki uygunsuzluğu bilânço - bütçe usullerinin farklılığıyla ifade etmek mümkündür.

Aşağıki satırlarda muhtelit bir sistemin ve bütçe ve bilânço usullerinin bir imtizacının, devletin iktisadî işletmelerinde ne dereceye kadar kabili tatbik olduğunu, ehemmiyetli bir kaç noktadan tahlil ve

II. Bütçe hesabı:

Bütçe, tahsil edilecek varidatın ve yapılacak para masrafları [1] mn önceden tahmininden ibarettir. Bütçe hesabı ise bu masarîf ve varidatın tahmin edilen miktarı ile, bütçe devresi zarfında tahakkuk eden miktarın karşılaştırılmasıdır. Bütçe muhasebesinin mutad olan şekli kameralist defter tutma usulüdür. Bu usul mahiyet itibarile yalnız kasa muamelâtına şâmilidir. Kasa işlerine inhisar etmesi sırf idarî hususat için umumiyet itibarile kifayet eder, çünkü idarî makamların iktisadî muamelelerinin hemen hepsi kasa muamelâtı suretinde cereyan eder. Fakat kasa mevcutları haricinde başka kıymetlere malik olan ve bunların mevcudatını dahi kontrol etmek isteyen bir taazzuv mevzuubahs olunca, bu basit kameralist usulün kifayetsizliği derhal kendini gösterir. Bilhassa bu muhtelif kıymetlerle beraber bunların tahavvüllerini intaç eden muamelelerin dahi kontrolü arzu edilirse mezkûr kameralist sistemin maksada elverişli olmadığı bir kat daha göze çarpar. Zira bu muameleler yalnız para hareketlerinden tereküp etmez yani bütün para hareketleri mevcutların çoğalmasını veya azalmasını mucip olmaz. Mevcutların tahavvülünü intaç eden hâdiseler, istihsal masrafları (Kosten) ve hasıllardır (Erträgnisse).

İmdi para ile ifade edilemeyen istihsal masrafları ve varidat olmayan hasıllar vardır. Diğer taraftan yalnız mevcutların terekübünü değiştiren para sarfiyatı da mevcuttur. Bunlara misal işletmenin satın aldığı mallardır. Bu malların mübayaası ile, işletmelerin mevcutları arasında, para yerine muadil diğer bir kıymet kaim olmakta ve bu suretle satın alınması için yapılan tediyat dolayısıyla mevcutlar azalmış olmamaktadır. Diğer bir misal olarak işletmenin aldığı kredileri zikredebiliriz: Bu krediler gerçi işletmenin kasa mevcudunu arttırırsa da aynı zamanda borçlar da tezayüt ettiğinden netice itibarile mevcutların heyeti umumiyesi hiç değişmemiş olur.

Yukarıdaki izahattan anlaşıldığı gibi tahsilât ve tediyat hakkında tutulan hesaplar mevcutların maruz olduğu değişiklikleri tamamen gösteremeyecek ve bilhassa bu tahavvüllerin ne gibi muamelelerden doğduğunu irae edemeyecektir. Bunu ancak ticarî bilânço ve bu bi-

[1] Masraf tâbirini (Ausgabe) para sarfiyatı karşılığı olarak kullanıyoruz. Kosten tâbirini istihsal masrafı tâbirivle tercüme ediyoruz.

İnçonun bir mütemmimi olan kâr ve zarar hesabı temin edebilir. Bu iki hesap para hareketleri şeklinde tecellî eden ve etmeyen bütün varidat ve masarifata şâmil olup bu varidat ve masrafların mevcutlar üzerindeki tesirlerini gösterir.

Mâmafih bütçe hesabının dahi tekemmül etmiş olduğu ve bu tekemmül neticesinde biri mevcutların vaziyet hesabı, diğeri kâr ve zarar hesabı olmak üzere iki mütemmim hesap yürütmek imkânının hasıl olduğunu unutmamak lâzımdır. Ancak bu mütemmim hesaplar ya nâtamamdır ve bundan dolayı kendilerinden beklenen hizmeti ifa edemezler, yahut ta tamam olmakla beraber pek mudildir, ve bu yüzden kullanılışı ve ihatası müşkül bir defter usulü teşkil etmektedir. İşte bu sebeple bu şekilde tevsî edilmiş bir bütçe hesabı dahi umumiyet itibarile ticarî hesabın yerini tutamamaktadır.

III. Masraflar ve hasıllar:

İdarî makamatın iktisadî muameleleri, yalnız idare vazifelerinin icrası için muktazi masrafların yapılmasından, ve bu masrafların karşılığını teminden ibarettir. Bu muameleler mezkûr daireler için gaye olmayıp ancak vasıtaadır. Halbuki iktisadî bir gaye istihdaf eden taazzuflarda, yani iktisadî işletmelerde idare mekanizması bir vasıta olup gaye, işletmenin iktisadî fonksiyonunun (vazifesinin) en uygun tarzda ifasıdır. Bir işletmenin fonksiyonunu muvaffakiyetle başarıp başarmadığı ancak istihsal masraflarını, istihsalât ve hasıllarıyla karşılaştırmak suretile ölçülebilir. Bunun ölçülebilmesi için de masraflarla istihsalâtın uygun bir surette karşılaştırılması, yani aynı sürüm ve ya istihsal mikdarına taallûk etmesi lâzımdır.

Böyle isabetli bir mukayesenin yapılmasına ancak iktisadî şartlar pek iptidaî olduğu takdirde imkân vardır. Halbuki stok bulundurmadan ve kredi almadan çalışması mümkün olmayan bugünkü büyük iktisadî işletmelerde bu şekil kabili tatbik değildir.

Stokları tetkik edelim: Bunlara misal olmak üzere emtea ve malzemenin depo edilmesini ve yahut likidite (seyyâliyet) mülâhazalarıyla esham ve tahvilât ihtiyatları teşkilini, müstakbel ihtiyaçları nazarı dikkate alınarak tesisatın genişletilmesini ve saireyi zikredebiliriz. Bütün bu muameleler para hareketleri suretinde tezahür etmekle beraber, ticarî muhasebe mânasında istihsal masrafları değildir. Yalnız mevcutların bazı istihalelerini ifade ederler ve stoklar sarfe-

ların tedariki için sarfedilen parayı, hüsusi bir masraf olarak telâkki etmek, bizi tamamen yanlış neticelere götürür. Bu sözlerimiz kredi muamelâtı hakkında da câridir: Kredinin verilmesi veya alınması, aynı suretle, ancak mevcudat kıymetlerinin şekillerini değiştirmesini mucip olup heyeti umumiyesi itibarile işletmenin aslî servetini (substance) ını ne azaltır, ne de çoğaltır. Vakıta kredi almakla işletmeye para girerse de, buna mukabil hesaplarda bir de borç kalemi açılmış olur. Bu varidat mevcutlar arasında bir tebadül olarak telâkki edilmeyip —başka bir mânada alınacak olursa— hakikî para varidatının temin edilememesinden dolayı birçok kredilerin alınmasına zaruret hasıl olduğu depresyon devresinde, işletmenin işlerinin gûya iyi gittiği tarzında yanlış bir fikir hasıl olur.

Bundan dolayı sadece para varidat ve masarifatının kaydı suretile cereyan eden defter tutma usulü, muayyen bir çalışma devresi zarfında yapılan, istihsal masraflarının bunlara tekabül eden hasıllarla mukayesesine imkân vermemektedir. İşte mevzuubahs defter tutma usulüne karşı serdedilebilecek başlıca itiraz budur.

IV. Bütçe ve bilânço:

İktisadî işletmelerin hesap sistemi ve kontrolü hemen her tarafta ticarî defter tutma kaidelerine göre inkişaf etmiştir. Bunu yalnız kâr gayesile idare edilen işletmelerde değil, hattâ kazanç gayesini istihdaf etmeyen müesseselerde de görmekteyiz. Büyük Alman şair ve mütefekkirî Goethe nin «insan zekâsının en güzel icatlarından biri» diye tavsif etmiş olduğu muzaaf defter tutma usulü hiç şüphe yok ki, tüccarın kâr elde etme gayretinden mülhem olarak meydana gelmişti. Tacir yalnız bu usul sayesinde iktisadî muamelâtının teferruatını kavrayarak işlerini kâr getirecek surette idare edebilmektedir.

Tacirin, muamelâtı hakkında bu suretle elde ettiği bilgiden, kârını mümkün olduğu kadar çoğaltmak veya işletmesinin randımanını arttırmak şıklarından hangisi için istifade edeceği noktası, mevzuumuz bakımından haizi ehemmiyet değildir. Çünkü emin ve devamlı bir kârı, ancak randımanı arttırmak sayesinde, temin etmek mümkün olduğundan her iki şık netice itibarile müsavidir. Sermayedarların menfaatlarıyla işletme menafii arasında, ancak elde edilen kârın nasıl kullanılacağı mevzuubahs olduğu vakit bir tezat hasıl olabilir. Bu gibi hallerde en iyi rehber, yine ticarî muhasebedir. Zira hangi meblâğların zarar vermeden işletmeden çekilip kâr olarak dağıtılabileceğini ve hangilerinin kâr edilebileceğini bilmesi gerekir.

işletmede kalması icap ettiğini ancak muhasebe gösterebilir.

Para masarifat ve varidatının hesabı hakikî kârları hiç bir surette göstermez. Yalnız olsa olsa giren paranın çıkan paraya nazaran fazlalığını irae edebilir. Halbuki tahsilât fazlası kâr ve zarar için bir mikyas teşkil edemeyeceğinden, bunun tesbitiyle hiç bir şey kazanılmış olmaz.

Kâr maksadile çalışmayan müesseselerin başında devletin iktisadî işletmeleri gelir. Hemen her memlekette bunların muhasebeleri ve kontrolleri ticarî defter tutma sistemine göre yürütülmekle beraber bu işletmelerde umumiyetle ayrıca bir de bütçe hesabı tutulur.

Bu ikiliğin menşesini, kısmen, bazı devlet işletmelerinin muayyen idarî teşkilâtın istihalesiyle meydana gelmiş ve bu işletmelerde eski kâmeralist usulün tatbikine devam edilmiş olmasında aramak lâzımdır.

Diğer taraftan bidayette devlete ait olmayıp bilâhare hususî şahıslardan satın alınan işletmelerle devlet tarafından, doğrudan doğruya tesis edilmiş olan bazı müesseselerde dahi, bilânço usulünün yanında bir de bütçe usulünün tatbik edildiğini görmekteyiz. Bu müesseselerde bilânço usulüne bütçe usulünün inzıam etmiş olmasının sebebi şu suretle izah edilebilir:

Kontrolü icra edecek olan devlet memurları ekseriya bütçe hesap usulü haricinde bir muhasebe sistemi veya kontrol usulünü kabul etmek istemezler ve yahut kabul edemezler. Bu işletmelerin muayyen bir devlet dairesinin bütçesine bağlanmış olması da, bunu icap ettiren diğer bir sebeptir.

Bütçe ile bilânço usullerinin işletmede biraz evvel izah ettiğimiz tarzda yan yana tatbik edilmesinden doğan meselelerin en mühimlerini aşağıda gözden geçireceğiz:

Yakın bir zamana gelinceye kadar «bütçe» tâbiri —yukarıda tarif ettiğimiz gibi— para varidatıyla masarifatın tahmini mânasında almırdı. Fakat modern iktisadî inkişaf «endüstri bütçesi» ismi verilen başka bir bütçe meydana getirmiştir. Filvaki burada da bir tahmin mevzuübahsdir, fakat bu, işletmelerin muamelelerine ve muhasebe teşkilâtına tamamiyle uygun olan bir tahmindir. Endüstri bütçesi, stok siyaseti ve kredi muamelâtı âmillerinin her ikisini de nazarı dikkate almakta ve hesapların para varidat ve masarifi yerine istihlak ve masarifleriyle hasıllalar üzerinden yürütmektedir. İşletmenin mâlî

bütçesi hazırlar. Bu finans bütçesi, asıl bütçe mefhumuna aşağı yukarı tekabül etmekle beraber umumiyetle daha kısa bir devre için tanzim edilmiş bulunur.

Endüstri bütçesi sistematik bir tarzda yapılmış bir **avant-calcul** (keşif) ten başka bir şey değildir. Bu keşif, tasnif tarzı ve terekküp ettiği kalemler itibarıyla aynen işletmenin mevcut muhasebe organizasyonuna tevafuk eder, yani işletmenin hesap işlerinde esas ittihaz edilen ve muhtelif kontolar şeklinde tezahür eden muamele tiplerine göre yapılır. İmdi hesapların (kontoların) otomatik bir surette tertibi mümkün olmayıp iyice düşünülerek yapılması lâzım gelir. Konto derken, katiyen, kasa hesabı, müşteriler hesabı ve yahut bayiler hesabı vesaire şeklinde tezahür eden alâde hesaplar göz önüne getirilmemelidir. Bu bakımdan ehemmiyetli olan hesaplar, bilânço ve kâr ve zarar hesabı ve işletme hesaplarının heyeti umumiyesidir. Bunlar tekmlî işletmeyi ve bu işletmeler dahilindeki bütün hareketleri tahlil ederek muhtelif kategorilere ayırırlar. Konto şeması (**Kontoplan**) işletmenin, mevcutlarıyla borçlarını, istihâl masraflarıyla hasılatını ahenkli bir surette gösterir. İktisadî hâdiseler arasındaki irtibat ve münasebetleri, işletmenin heyeti umumiyesinin ve muhtelif kısımlarının inkişafını, işletme ile muhît arasındaki münasebetleri kavrayabilmek için böyle bir şemanın tanzimi zaruridir.

İyi tanzim edilen bir konto şeması yardımıyla işletmenin inkişafı mütemadiyen takip ve tahlil edilebilir. Yanlış ve gayri kâfi olan konto şemalarına [2] istinaden yapılan tahliller ise daima noksan kalır.

Muzaaf muhasebe usulünün prensibi, iktisadî muamelâtı kendilerine mahsus hususiyet ve ehemmiyetleri olan kategorilere taksim ve irca etmek ve bu suretle mezkûr kategorilerin işletmenin umumî bünyesinin unsurları olarak görülebilmesini ve tahavvüllerin takip e-

[2] Bu söylediklerimizi bir misalle tanzih edelim: Bir kaç tipte makine imal eden bir fabrikanın imalât ve satış neticelerini, her makine için ayrı ayrı hesap etmesi pek muvafık olur. Ancak bu sayede münferit imalât şubelerindeki işlerin tarzı cereyanı hakkında toplu bir fikir edinilebilir. Fakat bu tefriki yapabilmek için hesap işleri de ona göre teşkilâtlandırılmış, yani münferit imalât şubelerine ait istihâl masraflarıyla hasılatın hepsi ayrı ayrı tesbit edilmiş olmalıdır. Bunun için de varidat ve masrafların bütçe hesaplarında olduğu gibi yalnız varidatın mense'ini ve masrafların mahalli sarfının kavdedilmesi kâfi

dilebilmesini mümkün kılmaktır. İşte bu prensibe (konto prensibi) denilir.

İşletmenin idaresinde ve kontrolunda bu muamele kategorilerini (kontoları) esas itihaz etmek lâzımdır. Her hakikî kontrol işletmenin evvelce vâki olan muamelelerini gözden geçirmek, bu muameleleri fikren tekrarlamak demektir.

İşletmenin mevcut muhasebe teşkilâtına göre yapılan bu teftişin iyi bir netice verebilmesi için gerek idarenin, gerek müfettişlerin hesap şemasını itibara almaları ve işletmenin bu şemada tezahür eden hususiyetlerini göz önünde bulundurmaları yani konto prensibini tatbik etmiş olmaları lâzımdır.

Konta prensibinin makûsu, hâdisatı hep para zaviyesinden mütalâa demek olan (kasa prensibi) dir. Para iktisadî işletmelerin vasıtalarının birinden ibarettir. İşletme hesaplarının ve muamelelerinin hemen hepsinin para ile ifade edilmesi bizî paranın hakikî mahiyeti hususunda aldatmamalıdır. Filhakika paranın hem kıymet ölçüsü ve hem de tediye vasıtası olmak gibi ayrı iki fonksiyonu vardır. Bu fonksiyonların birbirile karıştırılmaması icap eder. Çünkü bu tefrik, paranın ham madde, alacaklar, mamuller vesaire gibi mevcutlar ayarında bir şey olduğu yolundaki iddia ile bilânçonun ve kâr ve zarar hesabının yalnız para ile ifade edilmesi keyfiyeti arasındaki zahirî tezadın anlaşılmasına yardım eder. Fikrimizi aşağıdaki misalle daha iyi anlatabiliriz:

Bir işletme bilânçosunun aktif tarafında tesisatın kıymeti olarak 100.000 Türk lirası, mütedavil mevcutların kıymeti olarak ta 150.000 Türk lirası gösterildiğini farzedelim: Bu takdirde işletmenin 250.000 Türk lirası olduğunu söylemek doğru olmaz, hakikatta işletmenin belki yalnız 10.000 Türk lirası nakit parası vardır, kalan 240.000 Türk lirasının hiç te para ile alâkası yoktur, çünkü bunlar ya satılmayan tesisatın kıymetidir ve yahut ta ileride —bilânçonun gösterdiği kıymetten başka bir kıymet üzerinden— paraya tahvil edileceklerdir. Mahdut bir kaç kalem müstesna olmak üzere bütün bilânço kalemlerinin kıymetleri, nakit para ile hiç bir alâkası olamayan kaide ve düşüncelere göre takdir edilir.

V. Kâr ve zarar hesabı:

Belki burada bir itiraz ileri sürülür ve denilir ki: masraflarla hasilaların karşılaştırılmasından ibaret olan kâr ve zarar hesabında, işletmenin mevcut muamelelerine hâkim olan düşüncelerden

sıyırılmağa imkân yoktur. Nitekim ücretler ve maaşlar nakit para ile ödenmiştir. Bundan başka işletmenin elde ettiği hasılların da umumiyetle para şeklinde tezahür etmiş olması lâzımdır. Buna göre kâr ve zarar hesabının belli başlı kalemleri mikdarında para muamelâtı her halde filen cereyan etmiş olacaktır. Fakat kâr ve zarar hesabında (kasa prensibi) nin tatbikini imkânsız kılan cihet, bu hesabın ihtiva ettiği adetlerin para ile alâkadar bulunmaması değil, evvelce işaret ettiğimiz veçhile, masrafların hepsinin istihsal masrafları ve varıdattın hepsinin hasılat olmaması ve bazı istihsal masraflarıyla hasılatın para hareketleri halinde tezahür etmemesidir. Bu hususta stok siyaseti ve kredi muamelâtı hakkında evvelce verdiğimiz izahat üzerine dikkat nazarım celbederiz. Nihayet, kâr ve zarar hesabının taallûk ettiği zamanın muayyen olması dahi mühim bir prensiptir. Bu surette her hangi bir çalışma devresi zarfında istihsal masrafları ile hasıllar —yekdiğerinin sebep ve neticesi olarak— vazih surette ifade edilmiş olurlar [3].

(Kasa prensibi) nin hâkim olduğu bir hesap sistemi, işletme hâdiseleri arasındaki çeşitli ve girift münasebetleri gösteremez. Para, iktisadî hayatta yardımcı bir âletten başka bir şey değildir. Gerek para muamelâtı, gerek bunlarla münasebettar olan kredi muamelâtı, asıl işletme hâdiselerinin cereyanını setreden bir peçe gibidir. Bu peçe tecrübeli iktisat praktisienlerini bile aldatmakta ve bunları iş-

[3] Ticarî defter tutma prensibi, meselâ maaş tediyeatmm, daima taallûk ettiği aya ait olarak, kaydedilmesini istilzam eder. Binaenaleyh Ağustos maaşları her hangi bir sebep dolayısıyla Ağustosun birinde ödenemeyip ancak Eylülün birinde tediye edilmiş bulunursa Eylülde ödenmiş olmasına rağmen, Ağustos ayma ait olarak kaydedilir. Bu takdirde 31 Ağustosta maaşın tutarı işletme kasasından henüz çıkmamış olduğu için bunu ayrıca bir borç gibi hesaba geçirmek lâzım gelecektir.

1 Eylülde yapılan tediye kaydedilirken de, defterde bunun mukabil kaydı olan borç kalemi de iptal edilir. Bu usulde daha bu suretle daima iki kayda lüzum hasıl olursa da buna mukabil istihsal masrafları devrelere göre tam ve katî şekilde tahdid edilmiş olmaktadır. Bu usul bilhassa bilânçoların tanziminde ehemmiyet kazanır. Filhakika bilânço yapılırken muvakkat kayıtlar (transitoire hesaplar) tutulmakta, ve bu kayıtlar yardımıle yeni seneye ait olduğu halde evvelce yapılan tediyeatm hepsi alacak tutulmakta ve o suretle aktif tarafa geçirilmektedir. Bilâkis eski seneye ait olup da henüz yapılmamış olan tediyeat

letmenin istihsal masraflarıyla hasılatlarının tam ve katî tahlillerini yapmaktan alıkoyup tedbirlerinde daha ziyade para muamelelerini ve malî vaziyeti göz önünde tutmağa sevk etmektedir. Bu suretle işletmelerin vaziyet ve inkişafı hakkında bir çok yanlış fikirler hasil olmaktadır.

Malûm olduğu üzere konjonktürün yükseliş safhalarında para kıtlığı, depresyon safhalarında ise bir para bolluğu vardır. İşte yalnız bu noktayı hatırlamakla, para itibarile düşünüş tarzının hiç bir işletme tahliline müsait olamayacağı anlaşılır.

Bir işletme dahilinde gerek tedbirler ve tertibat alabilmek için, gerek kontrol yapabilmek için, istifade edilebilecek olan yegâne vasiata, kâr ve zarar hesabının kalemleri (kategorileri) dir.

VI. Bütçenin, istihsal masraflarının bünyesine intibak ettirilmesi:

Para masarifat ve varidatının tahminine dayanan bütçe, kasa prensibinden ayrılabilir mi? Bu suale verilecek cevap bize, bütçe prensibine dayanan hesap usulünün ve kontrolün iktisadî işletmeler için kabili tatbik olup olmadığını gösterecektir: Bütçe hesabının kasa prensibinden ayrılmasına, bütçenin bilânçoya tevfiik edilmesi şartile imkân hasıl olabilir. (Konto prensibi)ne uygun bir bilânço ve kâr ve zarar hesabının, işletme dahilindeki bütün muamelâta şâmil olan bir konto şemasına dayanması lâzım geldiğini izah etmiştik. İşletme için bir bütçe tanzimi mevzuubahis olduğu takdirde, aynı metodun tatbikinden, yani para şeklindeki masarifat ve varidata taallük eden bütçenin, istihsal masrafları ve hasılattan mürekkep bir bütçeye doğru istihale ettirilmesinden başka yapılacak şey yoktur.

Böyle bir masarifat ve hasılat bütçesinin tanzimi için, işletmedeki hususiyetleri ve şartları tamamiyle anlamış olmak lâzımdır. Buna ancak istihsal masraflarının etraflı bir tahlili ve işletmenin piyasa tâbiyetinin iyiden iyiye tetkiki sayesinde imkân hasıl olur. Bundan başka, her işletmenin kendisine mahsus vasıfları vardır. İşte bütçe tanzimi gibi mühim bir adımı atmadan evvel, behemmehal bu malûmatın elde edilmiş olması icap eder. Mâmafih işletmenin bünyesi ne kadar dikkat ve katiyetle mütalâa edilirse edilsin piyasa ve diğer hususiyetleri ne kadar inceden inceye araştırılırsa araştırılsın, şurasını itibara almak lâzımdır ki bir işletme aslâ bir devlet dairesi derecesinde bütçeye bağlı kalmaz. Bu itibarla muayyen istihsal masrafları için işletmeye hareket serbestisi veren bir formül bulmak lâzım gelir. Ancak bütçenin bu yüzden büsbütün bütçelikten çıkması için de

hangi istihsal masraflarında böyle bir formüle zarurî bir ihtiyaç olduğu ve hangi masraflar hakkında bütçeye bağlı kalmak icap ettiği esaslı bir araştırma ile tesbit edilmelidir.

Bu tetkiklerde şu noktalar göz önünde tutulmalıdır:

Her iktisadî işletmenin istihsal masrafları sabit ve mütehavvil olmak üzere iki kısma ayrılır. Sabit masraflar istihsal miktarına tâbi değildirler. Halbuki mütehavvil masraflar, her zaman aynı derecede olmakla beraber, yine de istihsal miktarına göre çoğalır veya azalır. Diğer taraftan işletmeler ya doğrudan doğruya veya dolayısıyla piyasaya tâbi buldukları cihetle, bir işletmenin istihsal ve faaliyet derecesinin tahavvül etmesinin önüne geçilemez. Gerçi yalnız devletten aldıkları siparişlerle çalışan devlet müesseseleri mevcuttur. Fakat, devlet dahi bunların aynı faaliyet derecesini muhafaza etmelerini temin edemez. Bundan dolayı bütün işletmelerde sabit ve mütehavvil masraflar vardır.

Mâmafih bu tefrikin yapılması pek o kadar kolay değildir. Sabit ve mütehavvil masrafların vazih ve tam olarak tesbiti çok defa uzun bir tecrübeye mütevakıftır. Bütçelerin ekserisinde mutad olan, idare masrafları - işletme masrafları yolundaki tefrik her halde maksada hiç kâfi değildir. Çünkü her iki kategoride gerek sabit ve gerek mütehavvil masraflar bulunur. Bunun gibi, bütçelerde çok tatbik edilen şahsî masraflar ve maddî masrafların tefriki dahi sabit ve mütehavvil masrafları ayırt etmeğe elverişli değildir. İşletmelerin hesaplarında dahi idare masrafları ve işletme masrafları ve şahsî masraflar - maddî masraflar şeklinde tefriklerin yapıldığı vakidir. Gerek bu taksimat gerek sabit ve mütehavvil masraflar taksimatı muhtelif bakış zaviyelerine göre yapılan tasniflerin mahsulüdür. İntihap edilecek tasnif prensibi, bütün mühim masraf kategorilerini gösterecek derecede umumî olmalı ve bunun için her şeyden evvel, işletmenin en bariz fârikalarını esas ittihaz etmelidir. Sabit ve mütehavvil istihsal masrafları yolundaki tefrik ilk nazarda göze çarpan fârikalara istinat etmediği cihetle pek basit sayılamaz.

İstihsal masrafları yalnız — ücretler, maaşlar, istihlâk edilen malzeme ve muharrik kuvvetler masrafları vesaire şeklinde— tezahür edip bunların hiç biri yekden sabit ve mütehavvil masraflar diye tavsif edilemez. Bunu anlamak için mezkûr masrafların neye ma'tuf olduğunu yani, kimlere ücret veya maaş verildiğini, ne gibi malzeme veya muharrik kuvvet istihlâk edildiğini bilmek lâzımdır. Fakat bu da kâfi olmayıp ayrıca mevzuubahis masrafların ne gibi bir istihsal neticesi doğurduğunu dahi tesbit etmek icap eder. Filhakika muay-

yen bir neticeyi elde etmek için sarfedilen istihsal masrafının nevi, tamamile bu neticenin mahiyetine bağlıdır.

Diğer bir ifade ile masrafların nevi, yani bir masrafın sabit ve mütehavvil masraflar gruplarından hangisine ait olduğu, ne için kullanıldıklarına göre taayyün edecektir.

Büyük işletmelerde istihsal masraflarının hangi işlere sarfedildiğini anlamak için yeni bir tefrik yaparak doğrudan doğruya ve vasıtalı masrafları ayırt etmek icap eder. Doğrudan doğruya masraflar nihaî mamulde tezahür eden masraflardır, vasıtalı masraflar ise nihaî mamulün istihsalı için sarfedilmiş olmakla beraber nihaî mamulde tezahür etmeyen masraflardır. Meselâ makinelerin tamiri için mütemadiyen yapılması iktiza eden masraflar bu kabildendir. Bunun gibi direktörün maaşı da vasıtalı bir masraftır. Tamirat masrafları yapılmadan ve maaşlar ödenmeden nihaî mamulün meydana gelmesi mümkün olmadığı halde, bunların ikisini de nihaî mamulde görmek kabil değildir. Diğer bir misal: Bir tersanenin dökümhanesine ait masraflardır. Çünkü dökümhanenin münferit masraflarının hangi geminin inşasına veya tamirine mahsus olduğu bilinemez.

Tamirat atelyeleri için yapılan masraflar da dikkata şayan diğer bir misal teşkil eder. Bunlar büyük işletmelerin devamlı ve ehemmiyetli masraflarından olup heyeti umumiye itibarile yalnız yardımcı masrafları teşkil ederler. Bütçede tamirat masrafları ekseriya hususî bir bütçe faslı olarak gösterilir. Fakat bu usul, işletmenin hesabı kat'isi bakımından kâfi değildir. Mezkûr masrafların nereye sarfedildiğini bilmek ve tamir edilen eşyanın bu masraflardaki hisselerini tayin ederek eşyanın kıymetine ilâve etmek lâzımdır.

Tamirat masrafları (bütçe hesabında olduğu gibi) sadece tamirat masrafları denilmekle kâfi derecede karakterize edilemeyecek olan, vasıtalı imalât ve işletme masraflarındandır.

Şu halde bütün bu noktaların masraf bütçesi yapılırken hesaba katılması lâzım gelir. Bu suretle bütçe, daha önce endüstri bütçesi hakkında söylediğimiz veçhile, bir nevi avant - calcul (keşif) olur. Böyle bir keşif için ancak işletmenin eski devirlerine ait, ihtimamlı yapılmış işletme analizleri itimada şayan bir esas teşkil edebilir.

İşletme masraflarının tahminen ne olacağını ancak bu vesai-ten istidlâl etmek mümkündür. Masrafların tahmin edilebilmesi için tam ve kat'î işletme tahlillerinin bulunması lâzım geldiğine göre işletme bütçesinin tanzim edilebilmesi iyi bir muhasebe sisteminin mevcudiyetine bağlıdır. Böyle bir muhasebe sistemi işletmenin kâr ve za-

malî muhasebe yanında ayrıca bir işletme muhasebesinin de mevcut olması icap eder. Çünkü masraflar arasında istimal mahalleri itibarile mevcut farklar, sabit ve mütehavvil, vasıtalı ve vasıtasız masrafların birbirine nisbeti, ancak bu suretle anlaşılır.

Yukarıdaki mütalâalara nazaran bütçe, diğer hesap ve kontrol metodlarını aslâ zait kılamaz, bilâkis bunlara istinat eder. Hattâ elverişli bir bütçe tanzim edecek olan bir müessesenin işletme faaliyetine ve ticarî muamelâtına ait hesaplarının, bütçe tanzim etmeyen bir müesseseye nazaran çok daha mükemmel olması lâzım geldiği iddia edilebilir. Bir bütçe emniyete şayan bir istihsal masrafları hesabına dayanamazsa, bundan en vahim hatalar doğabilir. Bilhassa bütçeye ne kadar bağlı kalınırsa bu hatalar o derece işletmenin idaresine hail olur ve o derece iktisadî esaslara mugayir tedbirlere meydan verir. Binaenaleyh iyi tutulmuş bir masraflar hesabına ve işletme muhasebesine dayanmayan bir bütçe bir çok zararlara ve yanlış kararlara saik olacaktır.

VII. Mevcudu muhafazaya matuf kontrol:

Bütçeyi tanzim edenlerin para itibarile düşünmek (kasa prensibi) itiyadını bırakmaları ayrıca, işletmenin servetinin aslî miktarını muhafaza bakımından da zaruret kesbetmektedir. Malûm olduğu gibi her iktisadî işletme, servetinin aslî miktarını (substance) haleldar etmemeğe ihtimam etmek mecburiyetindedir. Bir işletmedeki mevcutlar, tesisat mevcutları ve işletmenin mütedavil mevcutları olmak üzere ikiye ayrılır. İşletmenin mütedavil mevcutlarına ait olan kıymetler nisbeten kolayca kontrol edilebilir. Bunların ne kadar aşındığını ve kıymetini ne mikyasa kaybettiğini her müstahsal için tam ve kat'î olarak hesap etmek mümkündür. Fakat tesisat kıymetlerinin muhafazası meselesi başka ve daha güçtür: Binalar, makineler, nakil vasıtaları, alât ve edevat, mobilye vesaire gibi tesisata dahil unsurlar, işletmenin servetinin pek mühim bir kısmını teşkil ederler. Bunlar hüsnü muhafaza edilmedikçe işletme, faaliyetini ne kemmiyet ve ne de keyfiyet itibarile idame ettiremez. Bu hususta iktisadî tedbirleri ayırt etmek icap eder: 1 — Tesisatın devamlı surette muhafazası (bakım ve tamirat) ye 2 — Tesisatın vakit ve zamanında ve kıymetine hanel gelmeden tecdid. Tesisata ne kadar iyi bakılırsa bakılsın ve tamirde hiç kusur edilmemiş olsun, nihayet günün birinde bunların yerine yenilerinin, ikamesi icap edecektir. Bu husus nazarı dikkate alınarak işletmelerin masrafları arasında amortismanlar

Amortismanların tesisatı tecdit meselesiyle rabıtası yek nazarda kavranılacak kadar basit olmadığı için aşağıdaki mülâhazalarla bu rabıtayı tahlil ve izah zarureti vardır. Zira tesisat mevcutlarının muhafazası hususunda bütçe ve bilânço usullerinin ne suretle telif edilebileceğini ancak amortismanların mahiyetini kavradıktan sonra anlamak mümkündür.

Amortismanların umumiyetle ötedenberi, tesisat mevcutlarının tahminî dayanma müddetine göre tesbit edilebildiği malûmdur. Meselâ bir makine ağılebi ihtimal on sene dayanacaksa bilânçodaki kıymetinin bu on senenin sonunda sıfıra inmiş olması lâzımdır. Ticarî muhasebe usulünde makinenin mübayaası, kameralist muhasebe tarzının aksine olarak, hesaplarda bir tebâdül şeklinde tezahür eder ve mübayaası için yapılan masraf, kâr ve zarar hesabına idhal edilmiyerek yalnız bilânçoda gözüktür: Para mevcudu azalmış ve makine kaleminin mevcudu aynı mikyasta yükselmiştir. Kâr ve zarar hesabında masraf olarak ancak senevî amortismanlar idhal edilir. İstihsal masrafı olduğu halde para sarfiyatı şeklinde tezahür etmeyen masraflardan evvelce bahsetmiştik. Bunların bir misali de işte budur. İmdi işletmenin diğer istihsal masrafları gibi, amortisman masraflarının da hasılat şeklinde karşılığı olması lâzım gelir, aksi takdirde işletmenin faaliyeti zararla neticelenmiş yani aslî servetinin azalmasıyle nihayet bulmuş olur.

Amortismanlar da dahil olduğu halde bütün istihsal masrafları hasılatla karşılanırsa, amortisman devresi zarfında bir ihtiyat birikir ve bu devrenin sonunda bu ihtiyat yeni bir makine mübayaasına kıfayet eder. Bu ihtiyatların işletmede nakit halinde kalmış veya başka mevcutların tedariki (envestisman) için kullanılmış olması, bu makalemizin mevzuuna girmeyen ve yalnız likidite siyasetile alâkadar olan bir meseledir.

Burada ehemmiyetli olan nokta, amortismanlarla, yıpranan makinenin kıymetine muadil bulunan ve aynı değerde yeni bir makinenin tedariki için kullanılacak olan, bir ihtiyatın teşekkül etmesidir. Bu suretle amortisman, tesisatın tecdidi yani işletmenin aslî servetinin muhafazasını temin etmektedir.

Yine bütçe meselesine avdet edelim: Burada amortismanların yerini, bir tecdit sermayesi (fonds'u) teşkiline mahsus senevî tahsisat alır. Gerçi, amortisman usulile elde edilen netice bazan bu suretle de temin edilirse de, amortismanlarla tecdit tahsisatı arasında şu esaslı farklar vardır:

için istifade temin ettiği devre zarfında itfasına mahsus istihsal masraflarıdır. Halbuki tecdit payları ileride yapılacak bir masraf için biriktirilen meblâğlardır.

Senevî amortisman payları ile tecdit fonu tahsisatının birbirine tetabuk etmesi için, muhakkak, tesisatın tecdidi için sarfı icap edecek olan paranın, tedarik edildiği zaman yapılmış olan masrafa müsavi bulunması icap eder. Fakat bu iki faktör arasında hemen daima fark mevcuttur. Bu fark tesisatın kullanılış müddetinin uzunluğu nisbetinde büyük olur.

İmdi amortisman meselesinde, muhtelif nazariyelere dayanan başka başka usuller tatbik edilir:

Bu nazariyelerden birine göre, amortismanlar, sadece, tesisatın mübayaası için vaktiyle yapılmış olan masrafların amortisman devresine taksimi demektir. Yani tesisatın mübayaası bedeli esas itti-haz edilmekte ve kullanma devresinin sonunda tesisatın tecdidi için eskisinden daha çok veya daha az masraf yapılacağı hususu itibara alınmamaktadır.

Diğer nazariyeye göre de senevî amortisman taksitleri, tesisatın tecdidi masrafına göre tesbit edilmekte ve tecdit masrafı eski mübayaası bedelini tecavüz etse dahi bu yoldan yürünmektedir.

Servetin aslı mikdarının (substance) muhafazası bakımından bu ikinci usul birincisine nazaran daha doğru ve isabetli görünür. Fakat tatbikatta bu hususta müşkülâta tesadüf edilmekte ve bundan dolayı birinci usulden ancak pek nâdir hallerde inhiraf edilmektedir.

Bu prensibin bütçedeki tecdit (fonds) unu tahsisatı mikdarının tesbiti hususunda da tatbiki lâzım gelir. Filhakika tesisatın tecdidi masrafına ait hesapların arzettiği müşkülât göz önüne getirilirse, bir tecdit sermayesi yerine bir amortisman ihtiyatının teşkil edilmesinin daha doğru olduğu anlaşılır. Bu sayede bütçe ile bilânço arasında mevcut, zihinleri teşviş eden bir ahenksizlik bertaraf edilmiş olacağı gibi, bütçenin spekülâtif mahiyeti de izale edilir ve bütçede hiç olmazsa tesisatın tecdidi hususunda daha ince ve daha kat'i hesap usulleri kullanılmış olur. Bütçelerde «tecdit fonds» u tertibi ekseriya servetin aslı mikdarı (substance) muhafaza için ileride yapılması mel-huz olan masrafın kat'i bir hesabına dayanmamaktadır. Bu tertip daha ziyade kaba tahminlere müstenit olduğu için günün birinde değişikliklere maruz kalır ve matuf olduğu işler haricinde sarfedilir. Bu itibarla mezkûr mikdarlar, bütçeye konulmuş olan bir nevi müvazene kaleminden (Ausgleichsposten) başka bir şey değildir.

Bundan başka bu tertip Lütrens...

mumiyesine ait olmak üzere, toptan olarak geçirilmektedir. Tecdit (fonds) u bu yüzden, kat'î ve icabında kontrol edilebilecek bir hesap kalemi olmak sıfatını büsbütün kaybetmekte ve mevcutların aslî mikdarını muhafazası için kâfi bir tedbir teşkil etmemektedir.

Amortisman taksitlerini, tesisatın mübayaası için yapılan masrafa göre tayin etmek usulünün bir noksanı olabilir: Bu usul, tesisatın, tecdidi için daha fazla masraf ihtiyar edilebilmesi ihtimalini kâfi derecede hesaba katmayıp buna göre tertibat almamaktadır. Fakat bu hal tahakkuk ettiği ve tesisat için daha yüksek bir bedel teediye etmek zarureti hasıl olduğu takdirde, bunu işletmenin servetini azaltan bir hâdise olarak telâkki etmemek icap eder. Zira tesisatın tedariki için yapılmış olan masraf tamamen kapatılmış bulunmaktadır. Eğer tesisatı tecdit için daha fazla bir masraf yapmak lâzım gelirse ertesi devrede amortisman miktarı tezyit edilir. Her halde tesisatın tecdidinin müstelzim olacağı masraf fazlasının önceden kapatılmasına kalkmamalıdır.

Fakat hangi amortisman usulü tatbik edilirse edilsin her halde bütçede ve bilânçoda da yeknasak bir usul esas ittihaz edilmelidir. Bütçede ya tesisatın ilerideki tecdit masrafı esas kabul edilmiştir. Bu takdirde amortismanların da tesisatın tedariki masrafına göre değil tecdidi masrafına göre taayyün etmesi lâzımdır. Yahut amortisman hesabında tesisatın tedarik masraflarına istinat edilmektedir. Bu takdirde bütçedeki tecdit fonu, tesisatın tedariki için vaktile yapılmış olan masraflara göre teşkil edilmelidir.

VIII. Bütçe ve bilânço «fonds» larının farkı:

Bu tetküklerimizden sonra, bütçe ile bilânço arasındaki irtibat ve münasebeti iyiden iyiye aydınlatacak olan, bilânço tekniğine ait diğer bir meseleyi, amortismanların bilânçoya ne suretle kaydedildiği meselesini araştıralım:

Hâdiseleri hep para zaviyesinden mütalâa etmek îtiyadı ile konto zihniyeti arasındaki farkı bütün vüzuhiyle gösteren fonds meselesi bu mevzula yakından alâkadar bulunmaktadır.

Ekseri memleketlerde amortisman paylarının, bilânçonun aktif tarafındaki tesisat kıymetinden tenzil edilmesi mutaddır. Bu suretle tesisat kıymetinin azalması, bilânçoda doğrudan doğruya gösterilmiş olmaktadır. İmdi muzaaf defter tutma usulü amortisman hesabını aktif tarafındaki tesisat kıymetini indirmeden ve bunun yerine pasif

dir. Bu takdirde amortisman paylarının, pasif tarafta «biriktiğinden» bahsedilir. Pasif tarafta açılan bu tertib, bir tashih kaleminden ibaret olup, aktif tarafındaki muayyen bir kalemin kıymetinden bu miktarda tenzilât yapılması lüzumunu ifade eder.

«Amortisman ihtiyatı» veya «amortisman fonds'u» isimleri altında pasif tarafına geçirilen amortisman, şu halde, bizatihi hiç bir şey ifade etmeyip ve ancak aktif tarafındaki mütenazır tesisat kalemlerile beraber mütalâa edildiği takdirde bir mâna ihraz eder.

Bunu, bilânço işlerle ülfeti olanlar kolayca anladıkları halde amortisman ihtiyatlarını ihtiva eden bilânçoları, bütçe mikyaslarıyla ölçmek isteyenler bir türlü kavrayamamaktadırlar.

Bundan az evvel amortisman [4] fonds undan bahsetmiştik. Bu tâbir bir çok bilânçolarda pasif tarafa geçirilmiş olan amortismanlar için kullanılmaktadır. Bilânçonun pasif kalemlerine ait ıstıhlalarda olduğu gibi maalesef fonds tâbirinde de bir katiyetsizlik vardır. Filhakika bilânçonun muayyen pasif kalemlerine pasif ismi verilirken bu tâbire, bütçede olduğundan büsbütün başka bir mâna verilmektedir.

Bütçe işlerinde fon denilince bir mevcutlar kitlesi mevzuubahistir. Bilânçoda ise fon, aktifteki mevcutların bu miktardaki bir kısmının, fonun tahsis edilmiş olduğu iş için mevkuft tutulduğunu gösteren ve bu keyfiyeti hatırlatmaktan başka hiç bir fonksiyonu olmayan bir kalem (**Merkposten**) dir.

Asıl mevcutlar aktif tarafında gösterilmiştir. Şu halde bilânçonun pasif tarafında görülen fonlar hakikî fonları teşkil etmeyip, bunların kendilerine mahsus ve işletmenin diğer mevcutlarından müstakil maddî bir karşılığı olması da icap etmez. Halbuki böyle bir tertip ancak bu şekilde bir karşılığa malik olduğu takdirde hakikî bir fon mahiyetini haiz olabilir. Fonun karşılığı ekseriya işletmenin muhtelif mevcutlarında, hususile mütedavil mevcutlarda mündemiç olup ancak bu fonun hepsinin veya bir kısmının kullanılmasına ihtiyaç hasıl olduğu zaman paraya çevrilebilir.

Meselâ bir çok işletmelerde amele ve memurlarına mahsus bir tekaüdiye fonu olduğu halde bu fonun banka matlûpları, nakit, hususî esham ve tahvilât ihtiyatları şeklinde ayrı bir maddî karşılığı yoktur. Bu müesseseler bilânçoların pasif tarafına bir tekaüdiye fonu koyarlarsa da buna tekabül eden kıymetleri işletme dahilinde çalıştırur-

lar. Mezkûr kıymetler işletmenin diğer mevcutlarile beraber tedavül eder. Böyle bir vaziyet dahilinde tekaüdiye fonunun: kasa mevcutları, bankalardaki matlûplar, esham ve tahvilât, emtea stokları, alacaklar gibi işletme mevcutlarının muayyen bir kısmı olduğundan bahsedilemez. Bu tekaüdiye fonları işletmenin umumî servetinin, katiyetle tayin edilemeyecek olan, bir kısmından ibarettir.

Nakdî tediyatı icap ettiren bütün işler için kâfi miktarda nakit teminine matuf tertibata ihtiyaç olduğu gibi, tekaüdiyelerin tediyesi icap ettiği takdirde de işletme muayyen kıymetleri paraya çevirmek mecburiyetinde bulunur.

Bir bilânço, bütçe bakış zaviyesinden mütalâa edildiği takdirde pasif tarafındaki fonların bu mahiyeti gözden kaçır. Bu cihet bilhassa —ekseriya tecdit fonu ismi dahi verilen— amortisman fonlarını havi bilânçolarda bir çok tehlikelere meydan verebilir. Filhakika fonun mahiyetinin anlaşılması bir tekaüdiye fonuna nazaran çok daha güçtür. Zira amortisman fonu muhtelif aktif mevcutlarının, tesisatın tecdidini iktiza ettiği takdirde nakde çevrilmesi lâzım gelen kıymetler ihtiva ettiğini hiç bir suretle ifade etmez. Bu fonun tazammun ettiği mâna, amortismanı tâbi tutulan muayyen mevcutların kıymetlerinin o miktarda azalmış olduğudur.

Mevcutların, amortismanlarla teşkil edilen fonların karşılığın ihtiva ettiklerinden ancak, işletmenin hasılatı amortismanlar da dahil olmak üzere bütün masrafları kapatabildiği takdirde bahsedilebilir. Amortisman fonuna tasarruf etmek istenildiği zaman işte bu karşılıkların nakde çevrilmesi icap edecektir. Pasif tarafındaki amortisman fonunun mahiyetinin anlaşılmaması dolayısıyla işletmelerde bilvasıta bir çok zararlar hasıl olabilir. Bunun fiilen nasıl tahakkuk ettiğini aşağıdaki misallerden anlayabiliriz:

Devlete ait bir işletme diğer bir devlet işletmesiyle birleştirilmişti. Birleştirilmeden evvel tanzim edilen bilânço tesisat mevcutlarının %30 u nisbetinde bir amortisman fonunu ihtiva ediyordu. Meclisi idare iki işletmenin yakın bir zamanda tevhidini mukarrer olduğu için, tesisatı tecdit fonunun istimali mevzuubahis olamayacağını ileri sürerek bu fonla sermayeyi tezyide karar verdi. Fon hesabı sermaye hesabına geçirildi. Uzun yıllardan beri istimali dolayısıyla tesisat kıymetinde vâki olan ve mübayaa bedelinin takriben 1/3 ini bulan yıpranma artık göze görünmüyordu. Fakat bu yıpranma fiilen mevcut olmakta devam ediyordu. Filhakika bir hesap muamelesi, tesisatın

Şu halde bu kararın itihazından sonra tanzim edilen bilânçonun ihtiva ettiği sermaye, hakikatta tamamile mevcut bulunmuyordu. Bu tedbir birleşen işletmeler için bir zarar doğurmuş ve işletmeler, faiz ve amortismanı hakikî kıymetini aşan ve dolayisile aynı zamanda hasılatı da tecavüz eden bir mevcutlar kitlesini üzerine almak mecburiyetinde kalmışlardır. Bu keyfiyet yeni müessese için müteakip senelerde bir yük teşkil etmiş ve rantabiliteyi yükseltmek maksadile birleşmiş olan işletmelerden hiç bir kâr temin edilememiştir. Fonların istimali meselesinde bütçeye ait görüşlerin yanlış tedbirlere saik olabileceğini tatbikat sahasından aldığımız şu misalden de anlayabiliriz:

Yine devlete ait olan bir işletmenin bilânçosu kısmen amortisman taksitlerinden, kısmen de hususî ihtiyatlardan teşkil edilmiş olan bir tecdit fonunu ihtiva ediyordu. İşletme sermayesinin büyük bir kısmı işlere yatırılmış olup seyyâl değildi. Yani bankalardaki matlûplar ve kasa mevcutları pek az olup işletmenin hemen bütün sermayesi stoklardan ve alacaklardan tereküb ediyordu. Bu vaziyet meclisi idareyi tedariki düşünülen bir makine tesisatının mübayaasını tehire sevketti. Müessesenin mürakabe organları bu kararı tasvip etmediler ve işletmenin vaziyetini tetkik etmek üzere bilânçonun ibrazını istediler. Bu tetkik sırasında bilânçonun pasif tarafında tecdit fonu bulunduğu görüldü. Mürakabe organları bu fonun yeni makine tesisatının mübayaası için istimal edilmesi lâzım geldiğini ve mevcudiyetinin, tesisatın tedarikinin —idarenin iddia etmiş olduğu gibi— imkânsız olmadığını gösterdiğini bildirdi.

Meclisi idare, mürakabe organlarının yanıldığını izah etmek isteyerek bu tertibin usulü dairesinde teşkil edilmiş olmakla beraber nakit halinde tutulmamış olduğunu beyan etti. Bunun üzerine mürakabe organları, meclisi idareye bilânçonun sahte olduğu tarzında muahezede bulundular. Fikirlerine göre ya fon mevcuddu ve bu takdirde istimal edilmesi de mümkündü, yahut mevcut değildi. O halde bilânçoda gösterilmesi caiz olamazdı. Aynı zamanda meclisi idareye, makine tesisatının tedariki için muktezi olan nakdi temin etmek üzere bir mühlet de verildi. İşletme bu yüzden cârî muamelât için zarurî olan bir çok mübayaatmdan sarfınazar etmek mecburiyetinde kaldı. Mütedavil kıymetleri çok azalan işletmenin hareket serbestisi geniş mikyasta tahdit edilmiş oldu. Tecdid fonunun mahiyetinin mürakabe organlarıncaya yanlış anlaşılması, şu halde sakîm

IX. İşletme kontrolünün yardımcı vazifesi (fonksiyonu):

Malî muhasebesi yanında bir de muntazam işletme muhasebesi olan işletmelerin umumiyet itibarile ayrıca kontrol tertibatına ihtiyacı yoktur. Bütçe kontrolünün ihdasına ancak devlet işletmelerini mürakabe eden memurların, devletin hesap usullerine ve te'âmüllerine göre harekete mecbur olmaları dolayisile ihtiyaç hasıl olmaktadır. Şu halde devlet işletmelerinde bütçe kontrolünün ihdasını icap ettiren âmil, işletmeye yabancıdır.

Bu kontrolün ihdasile bittabi işletmelerin muameleleri hiç bir suretle değişmez; zira bütçe ne şekilde tertip edilmiş olursa olsun daima işletmenin sarfiyatına muayyen istihallerin, istihallerine de muayyen sarfiyatın tekabül etmesi lâzımdır. İşletmenin sarfiyatı ve istihalleri gerçi para ile ifade edilebilirse de bunlar aynı faaliyet devresi zarfında tahsil edilen para varidatı ve yapılan para masraflarile bir değildir. Bu farkı itibara almayan bir kontrol sistemi işletmenin iktisadî muamelâtına nüfuz edemez, yani en mühim vazifesini başaramaz.

Şu halde işletme kontrolünün ehemmiyeti ne kadar büyük olursa olsun, bunu kontrolü başlı başına bir gaye haline koyacak derecede izam etmemelidir. Devlet kontrolüne tâbi bazı işletmelerde, defterlerin, işletme muamelâtı için olmaktan ziyade kontrolü mümkün kılmak maksadile tutulduğu intibat hasıl olmaktadır. Muvafık görülmeyen bazı kayıt usulleri hakkında vâki olan suallere muhasipler, mürakabe sisteminin bu şekilleri istilzam ettiği cevabını vermektedirler. Ekseriya devlet işletmelerinde ayrı bütçe kontrol defterleri de tutulmakta ve bu suretle boş yere iki iş yapılmış olmaktadır. Bu defterlerin mevcudiyeti, mevzuubahs işletmelerin bilânçolarıyla, bütçelerinin taksimatı arasında telifi mümkün olmayan farklar bulunduğunu isbat etmektedir; zira aksi takdirde aynı konto şemasının ve bu şemaya göre tertip edilmiş olan defterlerin, bütçe ve bilânçoyu ahenkli bir surette telife kâfi gelmesi icap ederdi. En büyük mahzuru, sırf bütçe kontrolünün istilzam ettiği defterleri tutabilmek maksadile, işletmenin bünyesine uygun bir konto şemasından vazgeçilmesi teşkil eder. Bunun ifade ettiği mâna gerek taksimatı ve gerek diğer usulleri itibariyle asıl muhasebe işleri için elverişli olmayan kontrol sistemini, işletmenin muhasebe sistemine hâkim kılmaaktır. Bu surette kontrol yardımcı fonksiyon mahiyetini kaybederek esas fonksiyon haline gelmekte ve vasita iken gaye olmaktadır. İktisadî rasyonalizasyonun bir sonucu olarak, işletme kontrolünün, işletme muhasebesi yanında bir de muntazam işletme muhasebesi olan işletmelerin umumiyet itibarile ayrıca kontrol tertibatına ihtiyacı yoktur. Bütçe kontrolünün ihdasına ancak devlet işletmelerini mürakabe eden memurların, devletin hesap usullerine ve te'âmüllerine göre harekete mecbur olmaları dolayisile ihtiyaç hasıl olmaktadır. Şu halde devlet işletmelerinde bütçe kontrolünün ihdasını icap ettiren âmil, işletmeye yabancıdır.

edilmesi gerçi inanılmıyacak bir şey gibi görünür. Ancak idareci memurların iktisadî işletmelerin başına geçtikleri ve yahut teftişin çerçevesini aşacak surette işletme idarelerinin teferruatına nafiz oldukları her yerde bu hale tesadüf etmek mümkündür. Bu sebeple Şimalî Amerika, Almanya, İngiltere gibi bazı memleketlerde vasıtalı bir kontrol usulü meydana gelmiştir. Bu usul bütçeye olduğu gibi bilânçoya da şamil olabilir. Bundan başka, işletme kontrolünün bütçe veya bilânço usullerile mi yoksa her ikisini telif suretile mi tatbik etmek lâzım geldiği meselesini halle dahi medar olabilir. Vasıtalı kontrol müstakil mürakabe teşekküllerinin uhdesinde bulunur, bu teşekküller ya mahsusen devlet tarafından vücade getirilmiştir, yahut ta Holândada olduğu gibi, hususî teşekküllerden olup bu sahadaki tecrübelerile devlet makamatının itimadını kazanmıştır. Müstakil kontrol teşkilâtı münferit işletmelerin vazife ve tesisatını hareket mebdעי ittihaz ederek modern işletme iktisadî telâkkilerine göre kontrolün hangi vasıtalarla ve ne şekilde tatbik edileceğini tesbit ederler. Vazifeleri bilhassa kontrolde mürakabe organlarının ihtiyaçlarını işletmelerin hususiyetleriyle telif etmektir. Bir işletme, mütehasıslar tarafından esaslı bir surette tetkik edilmeden, kontrolün matuf olacağı gayeyi tesbit etmeğe imkân yoktur.

Bu gaye, kontrola esas teşkil edecek olan bütçe için olduğu gibi konto şeması ve bilânço için dahi asıldır. İşletmelerin çoğu bünye ve vüs'at itibarile bugünkü mu'zil şekli aldıktan sonra devlete ait ve hususî müesseselerin kontrolünün bir zaruret haline geldiği muhakkaktır. Fakat diğer taraftan gerek kontrolün gerek aletlerinin, ancak muamelâtı daha rasyonel bir hale getirmeğe matuf bir vasıtadan ibaret bulunduğu da o derece katîdir.

Burada kontrolden, icrası mümkün olmayan vazifelerin beklenmesi doğru olmayacağı da gözden kaçırmamak lâzımdır. Mutlak bir kontrol yoktur. Bütün muâmelât ve hâdisatı bilâistisna otomatik surette ihata ve tesbit eden bir kontrol mekanizması kurmak kabil değildir. Bu sebeple muayyen şartlar altında kontrolü muhtelif tarzlar da tatbik etmek, meselâ evvelâ bilânçoya istinaden işletmenin kârlılığını, sonra işletmeye uygun bir bütçeye dayanarak malî faaliyetini tedkik etmek pek muvafık olabilir. Otomatik bir hesap kontrol mekanizmasının —hesap ve kayıt hatalarına ve suiüstimallere mâni olmak üzere— ancak şeklî hesap kontrolü sahasında tatbiki tasavvur edilebilir. Halbuki teftişin başlıca gayesini teşkil eden iktisadî muamelâtın tahlilinde böyle bir sistemin tatbiki mümkün olamaz. İşletmenin rasyonel bir tarzda çalışmasının başlıca gayesini teşkil eden

kontrol, ancak iktisadî tekâmülün doğurduğu yeni vazife ve şekillere elâstikiyetile intibak sayesinde işleyebilir. Ve serbest iktisadın başlıca nazımı olan muhatara, devlet iktisadının gittikçe genişlemesiyle ortadan kalktığı nisbette bu kontrolün iyi işlenmesi de ehemmiyet kazanmaktadır.

İşletmelere yatırılmış olan millî serveti böyle bir nâzım olmadan ve bizzat iktisap edilen tecrübelerle dayanmadan işletecek olan devletin kontrol organları o kadar ağır bir vazife karşısında bulunmaktadır ki şekli esas takdim etmeleri mümkün değildir.

Devlet iktisadının gittikçe genişlemesiyle, teşebbüs muhatarasının iktisadî faaliyetlerin nâzımı olarak oynadığı rol günden güne azalmaktadır. Bu keyfiyet maddî kontrolün iyi bir surette tatbik edilmesini büsbütün zarurî kılmaktadır. Devletin kontrol organları böyle bir nâzım olmadan ve iktisadî hayat sahasında bizzat elde ettikleri tecrübelerle dayanmadan devlet işletmelerinde yatırılmış olan millî serveti iyi bir surette idare etmek ve işletmekle mükelleftirler.

Bu vazife o kadar ağırdır ki şekil uğurunda esasî feda etmeğe imkân yoktur. Devletin kontrol organları, devlet işletmelerini âmme menfaatına en uygun bir şekilde mürakabeden ibaret olan vazifelerine lâyıkile nüfuz ettikleri takdirde, idarenin zaruretlerini işletmenin fi'li ihtiyaçları ile —ister bütçe ile, ister bütçesiz— telif edebilecek bir yol bulabilirler.

Bunun için daima bütçe ve bilânço kontrolünün işletmenin hususiyetine tevfiğ edilmesi lâzım geldiğini ve yoksa işletmenin bütçeye ve bilânçoya tevfiğ edilemeyeceğini prensip olarak göz önünde tutmaları icap eder.