



M A L İ Y E V E K A L E T İ  
MALİYE TETKİK KURULU NESRİYATI No. 1956 - 57 : 83

MALİYE BAKANLIĞI  
HESAP UZMANLARI KURULU  
İST. ÇEVRE KİTAPLARI  
SAYI 0  
PB 1409

25900024

U. E. C.

(Muhasebe, İktisat ve Maliye Uzmanları Avrupa Birliği)

ve

MEŞGUL OLDUĞU MESELELER

(Muhasebe Plânları — Teşebbüs Değerlemesi  
Fiskalite ve Muhasebe İlâh)

Y a z a n :

Müşavir Hesap Uzmanı

Ali Alaybek

A N K A R A  
Karıncı Matbaası

1 9 5 6

## İÇİNDEKİLER

	<u>Sahife</u>
<b>I — U. E. C. nin Kuruluşu ve Faaliyeti :</b>	
1 — U. E. C. nedir? .....	5
2 — U. E. C. nin gayeleri .....	7
3 — U. E. C. nin kuruluşu .....	9
4 — Daimi komisyonlar .....	10
5 — Kongreler (Brüksel Kongresi) .....	12
<b>II — U. E. C. nin Tetkik Ettiği Meseleler :</b>	
1 — Hesap plânları ve Avrupa Muhasebe Plâni ....	14
2 — Teşebbüs değerlemesi .....	25
3 — Fiskalite ve muhasebe .....	31
a — Ekonomik ve fiskal bilânço .....	31
b — Ticarî kazancın târifi .....	33
c — Partisipasyon meseleleri .....	35
d — Amortismanlar .....	36
e — Reevalüasyon meseleleri .....	38
f — Rezervler .....	40

## U. E. C.

(Muhasebe, İktisat ve Maliye Uzmanları Avrupa Birliği)

### VE MEŞGÜL OLDUĞU MESELELER

#### I — U. E. C. nin Kuruluşu ve Faaliyeti

##### 1 — U. E. C. Nedir?

Bilindiği gibi, Doğu Avrupa memleketlerinde, çeşitli ünvanlar alan Serbest Muhasebe, İktisat ve Maliye Uzmanları bir takım meslek teşekküllerine bağlı olarak faaliyette bulunurlar. Millî çerçeve içinde taazzuv etmiş olan bu teşekküllerin Kıt'a Avrupasındaki kuruluşları nisbeten yeni sayılır.

Biraz sonra izah edeceğimiz sebepler dolayısıyla ve bilhassa (Avrupa Birliğinin) tahakkukuna, tesir ve şumül sahası geniş olan meslekî faaliyetleri cephesinden, iştirak ve yardım etmek gayesile, bahis mevzuu teşekküllerin Avrupa plânında bir Birlik kurmaları yolunda ikinci dünya harbinden sonra başlayan hareket son yıllarda tahakkuk safhasına girmiş ve böylece (U. E. C.) harflerile ifade edilen (Union Européenne des Experts Comptables, économiques et financiers) Muhasebe, İktisat ve Maliye Uzmanları Avrupa Birliği vücut bulmuştur.

U. E. C. nin teşkiline İsviçrede (Bâle) şehrinde Mart 1951 de aktedilen bir içtimada karar verilmiş, yine aynı senenin Eylül ayında Pariste toplanan kurucu hey'et tarafından birliğin statüsü kabul edilmiştir.

Birliğe dahil olan Millî Teşekküller şunlardır:

- Institut Der Wirtschaftsprüfer (Almanya)
- Kammer Der Wirtschaftstreuhänder (Avusturya)
- Collège National Des Experts Comptables (Belçika)
- Instituto De Censores Jurados De Cuentas (İspanya)
- Société Des Experts Comptables Français (Fransa)
- Conliglio Nazionale Ordini Dottori Commercialisti (İtalya)
- Federazione Nazionale Collegi Ragioeri (İtalya)

Ordre Des Experts Comptables Luxembourgeois (Grand-Duché de Lüksemburg.)

Nederlandsche Broedershap Van Accountants (Holanda)

Nederlandsche Unie Van Accountants (Holanda)

Sociedade Portuguesa De Contabilidade (Portekiz).

Association Suisse Des Experts Comptables (İsviçre)

Birlik statüsünün ikinci maddesinin birinci bendine göre, birliğe ancak, serbest meslek mensubu olan (memleketinde mesleki bir teşkilâta dahil bulunan) ve muhasebeye müteallik veya iktisadi ve malî mevzularda bağımsız olarak müşavirlik veya mürakiplik (revizörlük) yapan mütehassıslar girebilir.

Görülyor ki, birlik münhasıran serbest mesleklerin Avrupa plânında bir ittihaddir. Birliğe Avrupadan İngiltere ile İskandinav memleketleri ve Türkiye ile Yunanistan dahil bulunmamaktadır.

İngiltere ile İskandinav memleketleri birlikte yer almamış olmakla beraber, bu memleketlerin ilgili mesleki teşekkülleri ile birlik arasında sıkı bir münasebet devam ettirilmektedir.

İngilterenin birliğe dahil olmaması, bu devletin İngiliz İmparatorluk camiasını teşkil eden avrupa dışı devletlerle olan bağlantı münasebetlerinden ve bu durumun İngiltereyi müşahhas ve gayri siyasi bir mahiyet taşıyan avrupa birliği hareketlerine katılmağa alıkoymasından ileri gelmektedir.

Coğrafi vaziyetleri dolayısıyla ve İngiltere ile olan iktisadi münasebetlerinin tesiri altında, şimdilik birliğin dışında kalmış olan İskandinav memleketlerinin, son Brüksel kongresine karşı gösterdikleri alâkadan anlaşıldığı üzere, birliğe ergeç iştirak edecekleri kabul edilebilir.

Türkiyeye gelince, bizim birlikte henüz aktif âza olarak yer almamış olmamızın başlıca sebebi, üzülererek ifade etmek lâzımdır ki, memleketimizi bu çapta, Milletler arası bir organizasyonda ilmi ve mesleki selâhiyetleriyle temsil edecek serbest bir teşekkülün ademi mevcudiyetinden ileri gelmektedir. Bu vaziyet memleketimizde serbest Hesap Uzmanları teşkilâtının kurulmasında ne kadar geç kalındığını açıkça göstermeğe kâfidir.

U. E. C. hareketi, Birliğin ilk Başkanı (Paul Caujolle) adına sıkı sıkıya bağlıdır. Tanınmış bir meslek adamı, teşkilâtçı, mütefekkir ve büyük bir avrupalı olan P. Caujolle Fransada hususî ve âmme sektörlerinde modern muhasebe telekkisinin yayılmasında, muhasipler teşkilâtının kurulmasında mühim roller oynamış, U. E. C. nin teşekkülünde de önderlik vazifesini ifa etmiştir.

İki yıl evvel vefat eden bu değerli, ilim, ideal ve meslek adamının hatırası, Brüksel Kongresinin her toplantısında saygı ile anılmıştır.

## 2 — U. E. C. nin gâyeleri :

U. E. C. nin takip ettiği, birbirine bağlı iki hedefi şu suretle belirtmek mümkündür :

a — Millî meslekî teşkilâtların üstünde, avrupa plânında bir organizasyon vücade getirmek suretiyle, Avrupa birliğinin tahakkukuna bu yönden de her türlü imkânlar dairesinde çalışmak,

b — Muhtelif memleketlerdeki tecrübelerden, tatbik edilen usullerden faydalanarak mestegin seviyesini yükseltmek, çalışma metodlarını ve tekniğini tekemmül ettirmek.

Birinci gâyeyi Paul Caujolle, birliğin ilk toplantılarında yaptığı bir konuşmada şöyle izah etmiştir :

İkinci dünya harbinden sonra (Birleşik Avrupa) fikri, doktrinel veya hissi âmillerin tesirinden ziyade tabiatı eşyanın önüne geçilmez tazyiki altında günden güne kuvvetlenmekte, kat'i bir zaruret olarak kendini kabul ettirmektedir.

Artık bütün açıklığı ile anlaşılmıştır ki, batı medeniyetinin beşiği olan eski Avrupa memleketleri hâlen dünya plânında işgal ettikleri mevkiî islâh ve takviye etmek değil, sadece muhafaza etmek ve kendilerini muhakkak bir inkirazdan kurtarmak istiyorlarsa, en iptidai bir müdafaaî nefis insiyakı ile tarihi husumetlerden ve zamanını geçirmiş iftiraklardan sıyrılarak politik, ekonomik ve kültürel sahalarda kararlı ve sıkı bir işbirliği yoluna girmeleri icabeder.

Muazzam güçlükleri yenerek vücade getirilen Strasbourg-aşamblesi, ve kömür-çelik ittihadı gibi müesseseler Avrupa it-

tihadı yolunda ileri adımlar sayılmakla beraber, şunu unutmamak lâzımdır ki, Avrupa birliği, bizzat bütün Avrupalıların heyecanlı iştiraki olmaksızın, diğer bir deyimle, Avrupa, bütün evlâtlarının büyük vatani olarak kabul edilmeden, bilfiile tahakkuk safhasına giremez.

Tecrübe bize öğretmiştir ki, kollektif müdafâ kaygusu ve müşterek bir kültüre sahip olma gibi birleştirici kuvvetlerin yanında, meslekî faaliyet sahalarında ve çalışma hayatında müşterek hareket etme, bilhassa büyük bir önem arzeder. Aynı camiaya dahil milletler arasında meslekî temasların artması, fikir teatisinin kesifleşmesi, daha müttekâmil, çalışma metodlarının ve doktrinlerin ortaya çıkmasına imkân verir ki, bunlar, Alman, İspanyol, İtalyan, Fransız ilâh... metod veya doktrinleri olmaktan ziyade, bütün Avrupanın ve bu camiaya dahil milletlerin müşterek malı olur.

İşte U. E. C. nin kuruluşundaki asıl gâye, ileri memleket ekonomilerinde tesir ve şümül sahası gittikçe genişleyen bir meslek sahasında samimî bir yakınlaşma ve kaynaşma sağlamak suretile, Birleşik Avrupa idealinin gerçekleşmesine müsabet bir yoldan bilfiil iştirak etmektir.»

U. E. C. nin kuruluşundaki ikinci maksada gelince, bunu da şu suretle izah edebiliriz :

Her memlekette muhasebe, İktisat ve Maliye Müttehassıslarının teşkil ettikleri meslekî topluluklar, millî ve hususî mülâhazaların tesiri altında, başka başka esaslara göre nizamlanmış bulunmaktadır. U. E. C. nin kurulmasile bu farklı organizasyon şekilleri, çalışma usulleri, ilmî ve mukayeseli surette tetkik edilecek, bunların zayıf ve kuvvetli tarafları meydana çıkarılacak, muhtelif memleketlerde yapılan tecrübelerden, buluşlardan faydalanılacak, böylelikle bir yandan mesleğin seviyesi ve morali yükseltilirken, öbür yandan da teknik bilgilerin artmasına, en rasyonel ve verimli çalışma metodlarının bulunmasına ve tatbikine yol açılmış olacaktır.

Diğer taraftan eksperlere, Birliğe üye olan diğer memleketlerde de faaliyette bulunma imkânı sağlanacak, böylelikle de Avrupa plânında bir işbirliği ve meslekî tesanüt ruhu yaratılmış olacaktır.

### 3 — U. E. C. nin Kuruluşu :

U. E. C. nin başlıca faaliyet vasıtaları, ileride ayrıca temas edeceğimiz dâimî komisyonlar (Commissions permanentes) ve iki yılda bir toplanan kongrelerdir.

U. E. C. nin idare organları, konsey, icra komitesi, idare komisyonu ve genel sekreterliktir.

#### K O N S E Y :

Konsey U. E. C. ye dahil bulunan memleketlerin mesleki asosiasyonlarının selâhiyetli mümessillerinden terekküp eder. Bunların sayısı memleketlere göre şu suretle tesbit edilmiştir:

Almanya, Fransa, İtalya için .....	6
İspanya için .....	3
Belçika, Holanda, Portekiz ve İsviçre için .....	2
Lüksemburg için .....	1

Konsey, kongreler münasebetile, her iki senede bir defa toplanır, konseyin muayyen şartlar dâiresinde daha sık toplanması da mümkündür. Âdi veya fevkalâde asamblelerin selâhiyetini hâiz olan konsey, ıqtima yerlerini tesbit eder, yeni âzânın alınmasına karar verir, kongrelerin toplantı mahalleri ve zamanlarını tâyin eder, statü hükümlerini tefsir ve tâdil eder ilâh...

#### İCRA KOMİTESİ :

Âza memleketlerin birer mümessilinden müteşekkil olan icra komitesi en az senede bir defa toplanır ve kendisine konsey tarafından mevdu bulunan hizmetleri ifa eder. Bu cümleden olarak, genel sekreterliğin idarî faaliyetini kontrol, muhtelif etüd komisyonlarının çalışmalarını tanzim ve kendi âzası arasından U. E. C. nin muhasip üyesini tâyin eder.

#### İDARE KOMİSYONU :

İdarî komisyon, birliğe dâhil millî teşekküllerin muhasiplerinden teşekkül eder. Bu komisyona U. E. C. nin muhasip üyesi Başkanlık eder. İdarî komisyon U. E. C. nin bütçesini tanzim ve bütçenin icrasını mürakabe ve âdat mikdarlarını tesbit eder.



## GENEL SEKRETER :

U. E. C. nin genel sekreteri icra komitesi tarafından tâyin olunur. Genel sekreterin başlıca vazifeleri, muhtelif memleketlerin delegasyonları arasında devamlı münasebetlerin tesisini sağlamak, U. E. C. yi alâkadar eder meselelere âit dokümanları toplamak ve muhasebe, iktisat ve maliye eksperleri meslekinin gelişmesine matuf propaganda faaliyetinde bulunmaktır.

## BAŞKANLIK :

U. E. C. nin Başkanı ve iki Başkan Vekili, her kongreyi müteakip konsey tarafından intihap olunur ve bunlar müteakip kongrenin kapanışına kadar bu mevkilerini muhafaza ederler.

## 4 — Dâimi Komisyonlar :

U. E. C. nin ilmi, teknik ve meslekî çalışmaları dâimî komisyonlar tarafından yapılır. Bunları iki kategoriye ayırmak mümkündür :

### I — ETÜD KOMİSYONLARI :

- 1 — Muhasebe tekniği komisyonu
- 2 — Muhasebe revizyonu komisyonu
- 3 — Malî riyaziye komisyonu
- 4 — Bütçe ve sevkü idare komisyonu
- 5 — Muhasebe lûgatı komisyonu
- 6 — Muhasebe hukuku komisyonu
- 7 — Vergi hukuku komisyonu
- 8 — Ekonomik ve malî etüdler komisyonu
- 9 — Tarihî ve nazari araştırmalar komisyonu.

### II — MESLEKİ FAALİYET KOMİSYONLARI :

- 10 — Meslekî teşkilât ve statü komisyonu
- 11 — Meslekî formasyon komisyonu
- 12 — Neşriyat komisyonu (1).

(1) Mevcut 12 faal komisyonun dışında (arime muhasebesi) ile ilgili etmek üzere ayrı bir komisyonun kurulması da derpis olmaktadır.

Şimdi, dâimî komisyonlardan önemli olanların çalışma mevzularına kısaca bir göz atalım :

**MUHASEBE TEKNİĞİ KOMİSYONU** : Millî muhasebe plânları üzerinde mukayeseli tetkikler yapmak suretile bir (Avrupa Muhasebe Plânı) vücade getirmek ve muhasebe tekniği ile ilgili diğer meselelerle uğraşmak.

**MUHASEBE RÉVİZYONU KOMİSYONU** : (1) Hususî teşebbüslerle âmme işletmelerinin ve Milletler arası teşekküllerin (kartellerin ve kömür-çelik ittihadı gibi teşekküllerin) mürakabesinde, muhasebe, iktisat ve maliye eksperlerinin rolü, dahilî ve haricî mürakabe tekniği, kredi ekspertizleri, teşebbüs değerlemeleri, sondaj usulleri, tetkik raporlarının şekilleri ve Milletler arası hakemlik hizmetinin ifasile ilgili meseleler hakkında tetkik ve etüdler yapmak.

**BÜTÇE VE SEVKÜ İDARE KOMİSYONU** : Bütçe tahminleri, tahminin ekonomik kıymeti, plânlama, efektif kazancı muhtemel kazançla yaklaştırma, muhasebe tekniğinin bütçe tahmini ve kontrolü esaslarına intibak ettirilmesi bütçe kontrolünün satışa, istihsale, envestismana ve (tresorerie) ye tabiki, bütçe ve rantabilite, bütçe muhasebe içi mi muhasebe dışı mı olmalıdır? Muhasebenin bir sevkü idare vasıtası olarak organize edilmesi, muhasibin bütçe formasyonu, bütçenin tedrisi ve tamimi gibi mevzularla meşgul olmak.

**MUHASEBE LÜGATİ KOMİSYONU** : (2) Umumî muhasebeye ve tahlilî işletme muhasebesine âit terimlerin izahı ve U. E. C. ya dahil memleketlerin lisanlarındaki karşılıklarını ihtiva eden mukayeseli büyük bir lûgat vücade getirmek.

**MUHASEBE HUKUKU KOMİSYONU** : Muhtelif Avrupa memleketlerinde, bilâncoların ve netice hesaplarının tanzim ve takdimi ve bilhassa aktif ve pasifin değerlendirilmesi hususunda carî olan kanunî teamülî esasların tetkiki ve bu mevzularda tatbik edilecek mütekâmil usullerin tesbiti.

**VERGİ HUKUKU KOMİSYONU** : Muhtelif Avrupa memleketleri vergi sistemlerinin ve malî mevzuatın işletme ve mu-

(1) Bu komisyon sonradan teşekkül ederek çalışmalarına yukarıdaki çerçevede dahilinde başlamıştır.

(2) Fransızcası : Commission de Lexicologie comptable

hasebe üzerindeki tesirlerinin mukayeseli bir şekilde incelenmesi ve fiskalitenin müdahalesinden doğan mahzurları bertaraf etmek için gidilecek yolların araştırılması.

**EKONOMİK VE MALİ ETÜDLER KOMİSYONU** : Fiskal ve sosyal mevzuatın, kambiyo rejiminin malî yardımların ve prim sistemlerinin çeşitli istihsal kollarile Milletler arası mübadele üzerindeki tesirlerinin (macroscopique), muayyen ve karakteristik maddelerin istihsal maliyeti üzerindeki tesirlerinin de (microscopique) tahlil ve tetkikleri.

**MESLEKİ TEŞKİLÂT VE STATÜ KOMİSYONU** : U.E.C. ye dahil memleketlerde Muhasebe, İktisat ve Maliye Mütahassısı teşkilâtlarına âit hukukî statüler hakkında monografiler tanzimi, eksperin umumî bir târifinin yapılması, selâhiyetlerinin şumul ve hudutlarının tesbiti ve meslekî faaliyetin ne şekillerde icra edileceği (hususî kabine, şahıs şirketi, sermaye şirketi meseleleri), çalışmalarda ihtisaslaşmağa gidilmesi, disiplin müeyyideleri, meslekin yabancı memleketlerde icrası, maddî şartlar ve meslekin himayesi (ünvan monopolu, selâhiyet monopolu) gibi hususlar hakkında çalışmalar yapılması.

**MESLEKİ FORMASYON KOMİSYONU** : Eksperlerin yetiştirilmesi, stajları, stajların kısmen başka memleketlerde yapılması, Milletler arası konkurlar açılması mevzularının tetkiki.

#### 5 — Brüksel Kongresi :

Statüye göre U. E. C. nin kongreleri iki senede bir defa toplanır. İlk kongre 1953 Ekim ayında Floransa şehrinde in'ikad etmiş, ikinci kongre Eylül 1955 de Brükselde toplanmıştır.

Brüksel kongresi umumî celse ve komisyon toplantıları şeklinde cereyan etmiştir. Umumî toplantılara, U. E. C. ye dahil mühtelif memleketler meslekî teşekküllerinin delegeterile Belçika İktisat Vekili, Üniversite mensupları (ezcümle Prof. Masoin, Prof. Albergo, Prof. Illetschko) iştirak etmiştir, ayrıca kongrede diğer meslekî teşekküllerin, sendikaların mümessilleri Basın mensupları ve bir çok dinleyiciler bulunmuştur.

Hükümet müşahit-mümessili olarak kongreye şahsen ve Varşova Üniversitesinden bir Profesör katıldık.

Kongrenin gerek umumî, gerek komisyon toplantılarında resmî lisan olarak Fransızca ile Almanca birlikte kullanılmıştır. Fransızca yapılan konuşmalar Almancaya, Almanca yapı-larda Fransızcaya ve U. E. C. üyeleri veyahut hususî tercü-manlar tarafından çevrilmiştir.

Fahrî reisleri Paul Gaujolle ile eski İtalyan Maliye Vekili olan Dr. Tremelloni U. E. C. nin kongre Başkanlığına İtalyan delegesinden Dr. Mario Saggin, ikinci Başkanlığa da Belçikadan Mr. Marcel Wiart getirilmişlerdir.

Majeste Belçika Kralının himayesi altında bulunan kongrenin umumî toplantıları Brükselde (Galerie Louise) de, komisyon toplantıları da muhtelif büyük otellerin salonlarında yapılmıştır.

Statüye göre iki sene sonra tekrar toplanması gereken U. E. C. nin üçüncü kongresi, 1958 de Amsterdam'da in'ikad edecektir. (Dünya Muhasipler Kongresi) dolayısıyla, bir sene sonraya talik edilmiştir.

Raporumuzun başlangıcında, U. E. C. nin asıl gâyesinin (Birleşik Avrupanın) yaratılmasına müsbet bir surette iştirak ve yardım etmek olduğunu belirtmiş idik. Filhakika Brüksel kongresinde de, bilhassa kongrenin toplantılarına, tamamen avrupa esprisinin hâkim olduğu müşahade edilmiştir. Gerek kongreyi açan genel Başkan, gerek Başkandan sonra söz alan Delegasyon Başkanları, ilim adamları, Belçika İktisat Vekili ve muhtelif meslekî teşekküllerin mümessilleri, konuşmalarını daha ziyade bu ana fikir etrafında geliştirmişlerdir. Bu hususta beliren görüş ve inancı, Genel Başkanın sözlerinden istiane ederek şu suretle özetleyebiliriz :

"Avrupa Birliği fikri, siyasî ve nazari spekülâsyon sahasından çıkıp tahakkük safhasına intikal etmelidir. Millî hudutların üstünde ve ötesinde tek idealimiz olan, büyük avrupa kurulmalıdır. Biz Fransız, Alman, İtalyan olmaktan evvel Avrupalıyız. Vatanımız da Avrupadır. Bir yandan, sanayideki yeni gelişmeler, modern iktisat teorisinin ve sosyal anlayışın doğuşu, öbür yandan da münakale sisteminde vukua gelen inkılâplar neticesinde, mesafelerin ortadan kalkması, Avrupa camiasına dahil memleketler arasındaki farkları silmektedir.

Avrupa tabii kaynakları itibarile Amerika'dan ve Sovyet Rusya'dan fakir değildir, nüfusunun kesafeti ve fikri seviyesi itibarile ise dâima en ön safta gelir. Böyle olmakla beraber, 1955 den sonra Avrupa, iktisat problemlerini kendi başına halledememiş ve Avrupayı umumî bir çöküntü ve yıkıntıdan ancak Amerikan yardımı kurtarmıştır. Bunun içindir ki, Avrupalı olarak asrımızın ritmine uymak, hayatımızı modern sanayiî icaplarına göre âyarlamak, istihsal sahasında kuvvetlerimizi birleştirmek ve ekonomimizin produktivitesini artırmak zorundayız. Selâmete ancak bu yoldan erişebiliriz, aksi takdirde, inkıraza, ölüme doğru gitmiş oluruz. Problemimiz çıplak olarak budur."

İşte U. E. C. nin Brüksel Kongresi bu atmosfer içinde açılmış ve çalışmalarına devam etmiştir. Kongreye hâkim olan bu görüş ve imanın tesirleri; aşağıda izah edeceğimiz teknik meselelerin müzakere ve münakaşasında da sezilmektedir.

## II — U. E. C. nin Tetkik Ettiği Meseleler :

### 1 — Hesap plânları ve Avrupa Muhasebe Plânı :

Bilindiği gibi, Avrupa memleketlerinin hemen kâffesinde hesap gerçevelerine (kadrolarına) istinat eden bir takım hesap plânları (muhasebe plânları) tatbik edilmektedir. Bu usulde hesaplar desimal sisteme müsteniden muayyen sınıflara (hesap komplekslerine) ayrılmakta ve teşebbüslerin muhasebeleri bu suretle gerçevelenen yeknasak bir hesap nizamı içinde yürütülmektedir. Muhasebeyi küçük işletmelerde iptidai ve geri şeklinden, büyük işletmelerde mudil ve anlaşılmaz halinden çıkarıp vuzuhlandıran ve işletme ekonomisinde ön plâna getiren bu hareketin sağladığı faydaları şu noktalarda toplamak mümkündür :

- 1 — Hesap plânı muhasebeye vuzuh, açıklık ve yeknasaklık getirmektedir. Hesap plânı sayesinde, müteşebbisler, işletmelerini, aynı mânâyı taşıyan adedi mütalâlara müsteniden, daha büyük bir anlayış ve kolaylıkla kontrol ve sevkü idare edecek duruma gelmektedirler.

- 2 — Hesapların mütecanis bir hale gelmesi, teşebbüsler arasında veya bir teşebbüsün muhtelif devreleri arasındaki kıyaslamaları teshil etmektedir.
- 3 — Üçüncü şahıslar (bankalar gibi) muhasebe kayıtlarına müsteniden teşebbüsün durumunu daha büyük bir isabetle takdir edebilmektedirler.
- 4 — Muhasebe teknisyenlerinin (muhasebecilerin ve eksperlerin) işleri son derecede basitleşmektedir.
- 5 — Devletin mali bakımdan teşebbüslerle olan münasebetleri (bilhassa vergi tatbikatı yönünden) âzami vuzuh, besatet ve emniyet iktisap etmektedir.
- 6 — Teşebbüslerin faaliyeti ile ilgili hususî veya umumî istatistiklerin çıkarılması kolaylaşmakta, daha mazbut ve emin bir hale gelmektedir.

İşte bu faydaları sağladığı içindir ki, (Schmalenbach) dan başlayarak işletme ekonomisi bilginleri, birinci dünya savaşını müteakip devrede muhasebenin teknik tâbirile (articulation) u, yani hesaplara ayrılması hususunda yeknesak kaide-lerin vaz'ı, bunun için de sistemleştirilmiş muhasebe kadroları (çerçeveleri) tanzimini düşünmüş ve ileri sürmüştür.

İlmî ve mazbut bir şekilde ilk hesap plânının Almanyada tatbik edildiği görülür. Filhakika Almanyada R. K. W. (Rayh produktivite ofisi) nin çalışmalarına müsteniden, 1/11/1937 tarihinde, İktisat Vekâleti (Kontenplan) mecburiyetini vazetmiş, bunun üzerine (iktisat grupları) bu mecburiyete uyararak, kendi ihtiyaçlarına cevap verecek genel (harp çerçevelerini) tanzim etmişlerdir.

Bu suretle meydana gelen (hesap çerçeveleri) şunlardır :

- I — Toptan ticaret hesap çerçevesi
- II — Perakende ticaret hesap çerçevesi
- III — Endüstri ekonomisi grupları hesap çerçevesi.

Bu çerçevelere göre düzenlenen (hesap plânlarında) hesaplar şu suretle tertiplenir :

- 1 — Hesap sınıfları (tek sıra numaralı)
- 2 — Hesap grupları (iki sıra numaralı)
- 3 — Hesap neveleri (üç sıra numaralı)

Hesap çerçevesi nizamına göre, sınıf ve gruplara âit numaralara riayet mecburidir, (işletme mukayesesi) prensibini ihlâl etmemek için bunlar değiştirilemez. Hesap nevilerinin numaralanması ise, bu mecburiyet dahilinde, serbest bırakılmıştır.

Alman hesap çerçeveleri hakkında bir fikir vermek üzere, aşağıda bu çerçevelerin ihtiva ettikleri hesap sınıfları gösterilmiştir.

Toptan ticaret	P perakende ticaret	Endüstri
0 Tesîsat ve sermaye	0 Tesîsat ve sermaye	0 Tesîsat ve sermaye
1 Mali hesaplar	1 Mali hesaplar	1 Mali hesaplar
2 Hudutlandırıcı h.	2 Hudutlandırıcı h.	2 Hudutlandırıcı h.
3 Emtea mübayaası	3 Emtea mübayaası	( 3 İptidat, yardımcı ( madde ve malzeme
4 İskonto ve tenziller	4 Masraf neveleri (x)	4 Masraf neveleri
5 Masraf neveleri	5 Masrafların mahsubu	( Masrafların mahsubu
3 Tali işletme masrafları	6 Tali işletme masrafları	6 Masraf yerleri
7 ————— (xx)	7 ———	( 7 Masraf hamilleri (mamuller)
8 Emtea satışı	8 Hasılat	8 Hasılat
9 Kapanış	9 Kapanış	9 Kapanış

1945 den sonra, Almanyada hukuk nizamı yeniden tesis edilirken, hesap plânına âit kaideler esas itibarile muhafaza edilmiş, yalnız bu mecburiyete riayet etmeyenler hakkında evvelce konulmuş olan müeyyideler ilga edildiği cihetle, bu husustaki mevzuat müeyyideden mahrum (lex imperfecta) şeklini almıştır.

Hesap plânı fikri ve hareketinin Almanyada gelişmesi ve gerçekleşmesi, kısa zamanda Almanyaya mücavir memleketler üzerinde de tesirini göstermekten hâli kalmamıştır.

Fransada ilk hesap plânının (plan comptable) harp içinde 1941 yılında teşkil edilen (Vekâletler arası muhasebe plânı komisyonu) tarafından hazırlandığı görülür.

(x) İşletme muhasebesi ile ilgili hesaplardır.

(xx) Bu hesap sınıfları serbest bırakılmıştır.



Bu komisyonu (muhasebenin normalizasyonu komisyonu), onu da (yüksek muhasebe konseyi) istihlâf etmiştir.

Normalizasyon komisyonunun bu konudaki çalışmaları neticesinde vücutte getirilen (genel muhasebe plânı) 1947 yılında Millî Ekonomi Vekâletinin bir kararile neşredilmiş böylece Fransada muhasebe plânı resmen kabul edilmiştir.

Hesap sınıfları bakımından Fransa Genel Muhasebe Plânının tertibi şöyledir :

- 0 Devamlı sermaye hesapları
- 1 Sabit kıymetler
- 3 Stoklar
- 4 Üçüncü şahıs hesapları
- 5 Malî hesaplar
- 6 Masraf neveleri
- 7 Hasılat neveleri
- 8 Netice hesapları
- 9 Analitik işletme muhasebesi.

Normalizasyon komisyonunun yerini alan (Yüksek Muhasabe Konseyi) de bir yandan genel muhasebe plânı üzerindeki çalışmalara devam ederken, öbür yandan da genel plânın esasları dâiresinde bir takım özel meslekî plânlar hazırlamağa koyulmuştur.

U. E. C. ye dahil memleketler arasında Fransa hâlen (mecburi hesap plânı) usulünün tatbik edildiği yegâne memlekettir. Şunu derhal ilâve edelim ki, bu mecburiyet sadece millileştirilmiş teşebbüsler, muhtelit ekonomi teşebbüsleri ve Devlet tarafından yardım gören teşebbüslere inhisar etmektedir.

Fransada hesap plânını tatbik hususunda yukarıda sayılan teşebbüsleri, hususî iktisadî mehafil çekingenlikle takip etmektedir. Bunun başlıca sebebi, muhasebe normalizasyonunun getirdiği faydalar ne olursa olsun, bunu vergi mükelleflerinin daha ciddi bir vergi kontrolünü istihdaf eden bir tedbir olarak mütalâa etmelerinden ileri gelmektedir. Buna mukabil, muhasebenin plânlaştırılması karşısında muhasebe teknisyenlerinin (muhasebeci ve eksperlerin) ve bunların bağlı oldukları meslekî teşekküllerin müttefikan takındıkları müsbet tavır, hesap plânı tatbikatının git gide daha geniş sahalara yayılmasına yol açmaktadır.



Hollanda da, hesap plânı doğrudan doğruya (Schmalenbach) sahâsı, bir yandan eksper muhâsîplerin teşvik ve gayreti ile öbür yandan da sanayi gruplarının (başta mensucat sanayii) teklifi ve (Phlips) gibi büyük teşebbüslerin insiyatifi ile genişlemekte bulunmuştur.

Avusturya, İsviçre ve İtalyada da muhasebenin normalizasyonu hareketi, Hollanda da olduğu gibi, daha ziyade hususî iktisat zümrelerinin bu dâvayı benimsemesi ve çeşitli faaliyet kollarına âit hususî hesap plânları tanzimi suretile gelişmiştir.

İşletmecilikte (hesap plânına) dayanan ve yukarıda belirttiğimiz üzere, bütün Avrupaya yayılmış bulunan, modern muhasebe telâkkisi ve tatbikatının âmme muhasebesinin islâhı ve yeniden organizasyonu üzerinde de büyük tesiri olduğu görülmektedir. Bu tesirin izlerini, hattâ millî ekonomik muhasebenin (millî muhasebenin) ortaya çıkması ve düzenlenmesinde de müşahade etmek kabildir.

Hesap plânı, 25 sene gibi, nisbeten kısa sayılacak bir devre içinde büyük bir inkışaf göstermiş olmasına rağmen, menşee ve gâye aynı kalmakla beraber, tatbikatta ayrı ayrı yollardan gidilmesi ve bazan dar, millî mülâhazalarla hareket edilerek, ilmi ve rasyonel metodlardan uzaklaştırılması yüzünden, muhtelif memleketlerin plânları arasında bir âhenk, tecanüs ve irtibatın kurulması mümkün olamamıştır.

İşte U. E. C., hesap plânı problemini bilhassa bu cepheden ele almış ve gerek umumî muhasebeye, gerek tahlilî işletme muhasebesine âit en rasyonel hesap kadrolarını ve usullerini araştırıp bulmak ve yaymak suretile, muhtelif memleketlerin hususî millî hesap plânları arasındaki mübâyenetleri tedricen ortadan kaldırmak ve böylece, modern işletmeciliğin bu önemli dâvasını Avrupa plânında pozitif bir hal suretine bağlamak gâyesile işe koyulmuş bulunmaktadır.

Bu neticeye varmak için U. E. C. nin bu mevzuu ile iştiğal eden muhasebe tekniği komisyonu, Birliğe dahil memleketlerde tatbik edilen çeşitli hesap plânlarını (Synoptique) tablolar halinde bir araya toplamış ve bunlar arasında teferruath kıyaslamalar yapmıştır. Bunun için de, evvelâ, tekmil hesap plânlarını da karşılığı bulunacak olan "hesap kompleksleri" veya "hesap âileleri" tesbit edilmiş ve böylece hesaplar arasında irtibat te-

sisine çalışılmıştır. Mukayeseye esas olarak alınan hesap kompleksleri şunlardır :

- 1 — Mali hesaplar (Mevcut ve talep edilebilir paralar)
- 2 — Emta ve hizmet satanlarla olan müamelelerden mütevellit alacaklar ve borçlar.
- 3 — Emta ve hizmet satın alanlarla olan müamelelerden mütevellit alacak ve borçlar.
- 4 — Mali yatırımlar (Partisipasyonlar, uzun vâdeli ikrazlar ve plâsmanlar).
- 5 — Mali borçlar (Uzun vâdeli broçlanmalar, tahvilât emisyonu ilâh.)
- 6 — Gayrimenkuller
- 7 — Stoklar
- 8 — Hudutlandırıcı hesaplar (1)
- 9 — Karşılıklar
- 10 — Öz sermaye
- 11 — Masraflar
- 12 — Hasılat (satışlar, hizmetler ilâh.)
- 13 — Stok değişiklikleri
- 14 — Kapanış hesapları.

Yukarıki hesap komplekslerinin sıralanışı umumî bir muhasebe plânının çerçevesi şeklinde mütalâa edilmemelidir. Evvelce de söylediğimiz, gibi bu tasnif (synoptique) tabloları çıkarmak ve değişik malî hesap plânları arasında bir irtibat tesis etmek için vücutte getirilmiştir. Yoksa, rasyonel bir muhasebe plânının, bilindiği gibi, 0-9 numara arasında 10 hesap grubunu tecavüz etmeyeceği tabiidir.

Hesap plânlarının mukayesesinde, U. E. C. nin yaptığı gibi teferruatlı bir tasnifi esas tutmağa sevk eden âmiller hakkında bir fikir vermek için şu karşılaştırmayı yapmak kâfidir :

- (1) Alman hesap plânlarında (Abgrenzungskonto) denilen bu hesaplar hakkın Fransızca aynı mânaya gelen, (Comptes de délimitation) tâbiri veyahut bununla beraber (Comptes de régularisation) tâbiri kullanılmaktadır. Abgrenzungskonto veya délimitation hesapları tâbirinden tam Türkçe karşılığı (hudutlandırıcı hesaplar) olabilir, régularisation karşılığı olarak da (düzeltilici) kelimesi kullanılabilir.

Biz, Vergi Usul Kanununu hazırlarken, bu hususta, belki pek yerinde olmayarak, geçici aktif, geçici pasif hesaplar terimlerini kullandık.

Meselâ Alman hesap plânlarında (malî hesaplar sınıfı) şu (hesap gruplarını) ihtiva eder :

### 1 SINIF

#### MALÎ HESAPLARA :

- 10 Kasa
- 11 Bankalar, posta çek hesabı
- 12 Alacak senetleri, çekler, dövizler
- 13 Menkul kıymetler (esham ve tahvilât)
- 14 Müşterilerden alacaklar
- 15 Sâir alacaklar
- 16 Satıcılara borçlar
- 17 Borç senetleri
- 18 Sâir borçlar
- 19 Muhtelif (hususî hesaplar ilâh.)

Fransızların muhasebe plânlarında, Almanların 1 numaralı sınıfta topladıkları hesaplar, aşağıda gösterildiği üzere ikiye ayrılmıştır :

#### 4 SINIF

#### 5 SINIF

#### ÜÇÜNCÜ ŞAHİS HESAPLARI

#### MALÎ HESAPLAR

- |                                    |  |
|------------------------------------|--|
| 40 Satıcılar                       | 50 Kısa vâdeli borçlar (x)             |
| 41 Müşteriler                      | 51 Kısa vâdeli alacaklar (x)           |
| 42 Personel                        | 52 Borç senetleri                      |
| 43 Devlet                          | 53 Alacak senetleri                    |
| 44 Ortaklar                        | 54 Çek ve kuponlar                     |
| 45 Filyaller                       | 55 Menkul kıymetler ve hazine bonoları |
| 46 Muhtelif borçlu ve alacaklılar  | 56 Bankalar, posta çek hesabı          |
| 47 Düzeltici hesaplar (Aktif)      | 57 Kasa                                |
| 48 Düzeltici hesaplar (Pasif)      | 58 Avanslar                            |
| 49 Muallak hesaplar (c. d'attente) | 59 Dahilî virmanlar                    |

(x) Bir yıldan az vâdeli olan borçlar ve alacaklardır.

Görülüyor ki, Alman ve Fransız hesap plânları arasında malî hesapların tasnifi bakımından şu esaslı farklar mevcuttur:

1 — Alman sisteminde malî hesaplar (mevcut ve istenilebilir paralar) ile üçüncü şahıs hesapları (alacaklılar ve borçlular) bir hesap sınıfında toplanmış, Fransız sisteminde ise bunlar iki ayrı kategoriye bölünmüştür.

2 — Fransız sisteminde (Genel Muhasebe Plânında) düzeltici (tahdit edici) hesaplar üçüncü şahıslara âit hesaplar sınıfında, Alman sisteminde ise (0) numaralı (tesisat ve sermaye hesapları) sınıfının sonunda (09) numaralı hesap grubunda gösterilmiştir.

Yukarıki mukayeseler diğer memleketlere (bahusus hesap plânları Almanların ve Fransızlarınki kadar işlenmemiş olan memleketlere) âit hesap plânları arasında yapılırsa, tasnif ve tertip farklarının daha da bariz olduğu göze çarpar.

Bu sebeptendir ki, U. E. C. nin (synoptique) tabloları tanzim edilirken, yukarıda mukayesesini yaptığımız hesapları daha geniş bir çerçeve dahilinde kavramak ve karşılaştırmak üzere, şu grupmanlar yapılmıştır :

- 1 — Malî hesaplar
- 2 — Satıcılar (Emtea ve hizmet satanlarla ilâh...)
- 3 — Müşteriler (Emtea ve hizmet satın alınanlarla ilâh...)
- 8 — Hudutlandırıcı hesaplar (veya düzeltici hesaplar)

Synoptique tablolar hakkında yukarıki izahatı verdikten sonra bir genel hesap plânının çıkarılmasında karşılaşılan diğer önemli zorluklara da kısaca işaret edelim :

a — Değerleme : Muhasebe kadrolarile, evvelce de belirttiğimiz üzere, ziyade muamelelerin muhasebeleştirilmesinde riayet edilecek (articulation) yani kayıtların hesaplara dağılına müteallik esaslar vazedilmiştir. Başka bir deyimle teşebbüslerin hesapları bu kadrolara göre açılacak ve tutulacaktır. Bu hesaplara geçirilecek kayıtların sıkı bir surette, değerlendirme ile ilgili oldukları malûmdur. Hesap plânları ise değerlendirme normları hakkında hiç bir hükmü ihtiva etmezler. Değerlemeler, eskiden olduğu gibi, örf ve teamüle, kazâi içtihatlarla ve bilhassa fiskal müdahalelerle teessüs eden usullere göre yapılır.

Bu sebeple, hesap plânı çalışmalarına muvazi olarak, bu çok karışık, kısmen ilmi mesnetten mahrum ve memleketten memlekete, hem usul hem de prensip bakımından, büyük inhi-raflar gösteren konuyu da ele alıp, bu hususta da ilmi, rasyo-nel ve birleştirici esasların araştırılması lüzumlu bulunmak-tadır.

b — Muhasebe terimleri : Muhasebenin umumî ve ras-yonel bir şekilde normalizasyona gidilirken, karşılaşılan önemli müşküllerden bir diğeri de, muhasebede ve işletmecilikte kulla-nılan ıstilah ve tâbirler arasında büyük bir karışıklık ve vu-zuhsuzluğun hüküm sürmesi, bunların muhtelif memleketlerde ve hattâ bir memleket içinde türlü şekillerde mânalandırılmakta ve yorumlanmakta bulunmasıdır. Umumî bir kadroya göre he-sap plânlarının tanzimi ve muhasebenin bu plânlara göre yürü-tülebilmesi için, bahis mevzuu terimlerin ilmi esaslar dâiresin-de ve mukayeseli bir surette târif ve izah edilmeleri zaruridir.

İşte bu sebeple de, U. E. C. nin ilgili komisyonları, bir yan-dan hesap plânı üzerindeki çalışmalarını yaparken, öbür yan-dan da bu çalışmalarla irtibatlı olarak (Lexicologie) araştı-rmalarına devam etmektedir.

c — Umumî muhasebe ile işletme muhasebesi arasındaki münasebet : Bilindiği gibi, muhasebe tekniği baki-mından, umumî muhasebe ile tahlilî işletme muhasebesi arasın-da daha ziyade nazari mahiyette bir tefrik yapılır, fakat bunun tatbikatta her zaman neticeleri görünmez.

Umumî muhasebenin karakteristiği, işletmenin spesifik hususiyetlerinden geniş ölçüde müstakil kalması, analitik işlet-me muhasebesinin ise, aksine, işletmenin spesifik hüviyetine ta-mamile bağlı bulunmasıdır.

Umumî muhasebe, bütün teşebbüsler için müşterek olan bir takım mücerret mutalardan hareketle, bir yandan muayyen bir devreye âit giderleri (x), öbür yandan da aynı devreye âit hasılatı karşı karşıya koyar.

Analitik muhasebenin fonksiyonu ise, her teşebbüsün hu-susiyetlerine göre, istihsal faaliyetinin icap ettirdiği giderleri

(x) Giderler tâbiri sarfiyat (Charges) karşılığı, masraf ise daha spesifik mânâda (frais) mukabil kullanılmıştır.

işletmenin mevzuu olan çeşitli maddelere dağıtmak, kısaca giderleri bölerek masraf şeklinde çeşitli māmullere yüklemek, mal etmektir. (x)

Görülüyorki, muhasebenin bu iki kolunda hesapların fonksiyonu; ilkinde zamana göre, ikincisinde maddeye (mamüle) göre sınıflanmıştır.

Maliyet fiatları meselesine gelince, bunun da, kendiliğinden anlaşılacağı üzere, analitik işletme muhasebesinin kadrosu dahilinde mütalâa edilmesi lâzımgelir.

Umumî muhasebe ile işletme muhasebesi hakkındaki bu kısa izahattan sonra, avrupa memleketlerinde işletme muhasebesinin organizasyonunda da görüş ve tatbikat birliği mevcut olmadığını belirtelim.

Alman hesap plânının orijinaliği, analitik işletme muhasebesinin umumî muhasebeye dahil bulunmasında ve işletme hesaplarının ona göre tasnif edilmesinde kendini gösterir. Diğer bazı avrupa memleketlerinin (ezcümle Holandanın) hesap sisteminde de aynı hususiyeti mülahade ederiz. Maliyet hesaplarının da umumî muhasebenin çerçevesine ithali neticesini doğuran bu usul, hesapların artikülasyonu ve değerlemelerin ayrı oluşu yüzünden teknik müşkülâta sebebiyet vermekte ve bu yüzden tenkidi mucip görülmektedir.

Fransız muhasebe plânında, Alman sisteminin aksine, analitik muhasebe, yardımcı bir muhasebe telakki emilmekte ve umumî muhasebeye sadece (irtibat hesapları) ile bağlanmaktadır. Bu usule İtalyan muhasebe plânında da tesadüf olunmaktadır.

Belçika muhasebe plânında, envanter hesapları daha ziyade bilânçonun icaplarına göre târif ve tasnif edilmiş ve bunların fazla teferruatına gidilmemiştir. Giderler masraf yerlerine (seksyonlara) ve bunların içinde de masraf nevelerine göre tevzi edilmekte ve hesaplara dağıılmakta, bu bakımdan Belçika sistemi Alman plânına daha yakın bulunmaktadır.

d — Plân ve bilânço : Muhasebenin Avrupa çapında normalizasyonuna gidilirken, gözönünde tutulacak meselelerden biri de, tip-bilânçolar meselesidir.

Çoğu Avrupa devletleri, iktisadî ve fiskal icaplar murvacehesinde, tip-bilânço tatbikatına geçmişlerdir. Bazı memleketlerde bu tatbikat mecburidir, bazılarında geniş sahalara şâmilidir; diğerlerinde muayyen teşebbüs kategorilerine inhisar eder.

Almanya, Avusturya, Fransa ve İtalya'da değişik iktisadî faaliyet kolları hakkında tip-bilânço formülleri tatbik edilir. Belçika'da bankalar, sigorta şirketleri, noterler ve her türlü eshamlı şirketler hakkında tip-bilânço esasının tatbiki mecburidir. İsviçre'de bu mecburiyet banka ve sigorta şirketleri, Holanda'da ise sadece hayat sigorta şirketlerine inhisar eder.

Tip-bilânçoların tatbikatında (şümul sahası, tertip, muhteva itibariyle) görülen farklılık, U.E.C. yi, hesap plânı, değerlendirme ve fiskalite meseleleri ile irtibatlı olarak bu konuyu da derinlemesine tetkik etmeğe sevketmiştir.

Görülüyor ki, hesap plânı dâvasını, U.E.C. nin takip ettiği maksada uygun bir tarzda, halledebilmek için yenilmesi icabeden bir çok müşküller ve katedilecek uzun bir mesafe vardır. Halen muhtelif memleketlerde tetkik edilmekte olan hesap plânlarının millî itiyad ve an'anelere göre bugünkü şekillerini aldıkları düşünülürse, bunların içinden bir tanesinin üstünlüğünü kabul ederek bir hal sureti aramak, ancak kifayetsiz ve kısmî neticeler verebileceği gibi, bir yandan da bu mevzudaki tartışmaların uzayıp gitmesine sebep olabilir.

Mevcut sistemleri bir yana bırakarak, ortaya milletlerarası yeni bir sistem koymak da meselenin kısa yoldan halledilmesini sağlayamaz. Filhakika, büyük zahmetler pahasına ve türlü mukavemetleri kırarak vücuda getirilmiş olan millî hesap plânlarını bir kalemde ortadan kaldırarak, bunların yerine yepyeni bir hesap sisteminin ikame edilmesi pratikte imkânsız ve hattâ mahzurlu görülmektedir.

Bu sebeple, hesap plânı dâvasının halli hususunda şu yoldan gidilmesi tercihe şayan görülmüştür :

a — Mevcut hesap plânlarının mukayeseli analizini yapmak suretiyle bunların kuvvetli ve zayıf taraflarını tesbit ve tebarüz ettirmek,

b — Bu çalışmaları yaparken, millî plânların ihtiva ettikleri hesaplar arasında, mahiyetleri ve terminolojik ifadeleri iti-



bariyle bir irtibat temin etmek ve muayyen hesap komplekslerine hangi hesap gruplarını dahil olacağını tesbit etmek:

İşte bu ilmî ve mukayeseli çalışmalar sayesinde, muhtelif memleketlerin hesap plânları arasında yakınlaşma ve ahenkleşmenin, safha, safha ve âdetâ kendiliğinden tahakkuk edeceği düşünülmekte ve ancak bu merhale aşıldıktan sonra, (umumî bir Avrupa hesap plânının) tanzimi ve bunun ilmî ve meslekî çevreleri, tetkik ve tenkidine arz edilmesinin uygun olacağı kabul edilmektedir.

## 2 — Teşebbüs değerlenmesi :

U.E.C. yi meşgul eden ve Brüksel Kongresinde umumî müzakere ve münakaşa konusu yapılmış olan önemli bir mesele de, teşebbüslerin değerlenmesinde tatbik edilecek usuldür.

Bahis konusu olan değerlendirme, teşebbüs kıymetinin toptan ve bir bütün olarak takdir ve tesbitine taallük eder. Teşebbüsün mamelekine dahil olan iktisadî kıymetlerin ayrı ayrı değerlendirilmesiyle ilgili meseleler bu konunun dışında kalmaktadır.

Teşebbüsün değerlendirilmesi meselesi, işletme ekonomisinin en çetin, diğer taraftan da malî in'ikâsları dolayısıyla, büyük pratik önemi olan meselelerinden biridir.

Şu noktayı derhal tebertüz ettirelim ki, teşebbüs değerinin takdir ve tesbitinde tatbik edilecek metodlar hakkında işletme nazariyecileri arasında görüş birliği mevcut değildir. Bundan başka, pratikte tatbik edilen usuller arasında da esash mübâ-yenetler göze çarpar.

Tatbikatta, bir teşebbüsü değerlendirme vazifesini üzerine almış olan bir eksperin, takdir ve tesbit edeceği meblâğ, geniş ölçüde kendisinin subjektif mütalâasına ve bu hususta iltihak ettiği nazari telâkkiye bağlı kalmaktadır. Bu sebeple, aynı hâdisede, muhtelif eksperlerin birbirinden bazen çok farklı neticelere varmalarını tabii görmek lâzımdır. Halbuki, teşebbüs değerinin bu suretle hesaplanması, yâni umumî ve objektif kriterlere göre değil de, subjektif mülâhazalara göre tesbit edilmesi, fiiliyatta tereddüt ve kararsızlıklara yol açtığı ve eksperin otoritesini zayıflattığı gibi, nahoş ihtilâflara da sebebiyet vermektedir.



Değerlenmesi yapılacak mevzu, biraz evvel kaydettiğimiz üzere (teşebbüs) dür. Bu terimden, kazanç gayesiyle faaliyette bulunan, mali muhtariyeti haiz ve muayyen bir hukukî şekle göre organize edilmiş olan iktisadî ve hukukî-mali bir varlık anlaşılır. Teşebbüsün değerlenmesine ise, mamelekin tamamen veya kısmen başka ellere intikali dolayısıyla başvurulur ki, bunun sebeplerini şu suretle sıralayabiliriz :

- a — Teşebbüsün ihtiyarî veya mecburî satışı,
- b — Füzzyon,
- c — Hukukî şeklin tâdili,
- d — İstimlâk,
- e — Çekilen bir ortağa tazminat verilmesi,
- f — Ekseriyet aksiyonlarının el değiştirmesi.
- g — Varisler arasında taksim.

Bunların dışında vergi matrahının tâyini için (meselâ, servet vergisinde) veya finansman sebepleriyle, veyahut ilgilileri teşebbüsün serveti hakkında tenvir için de, teşebbüs değerlemelerine ihtiyaç hasil olabilir.

Teşebbüs değerlemeleri mevzuunda, Brüksel Kongresinde sunulan tezlerde belirtildiği üzere, iki değerlendirme kriteri bahis mevzuu olmaktadır :

- a — Sübstansyel değer (valeur substantielle),
- b — Kapitalize değer (valeur capitalisée).

Bilindiği gibi, bir teşebbüsü satın alan hakikî veya hükmi bir şahıs sadece bir işletmenin maddî varlığını (teşebbüsün aktifinde görülen maddî unsurları ve gayri maddî hakları) temel almakla kalmaz, çoğu hallerde faaliyet halindeki bir organizasyonun, kurulu iş münasebetlerinin, bazen müstesna bir iş yerinin, iyi yetiştirilmiş ve işe intibak etmiş bir personelin değerini ve nihayet firmanın itibarını da birlikte satın almış olur.

İşte teşebbüsün parça değerlerinin üstünde bütün yapıcı unsurlarının toplamını ifade eden bu değer bütünü hakkında, Almanlar (işletme değeri) nden farklı olarak (Unternehmenswert) tâbirini kullanmışlar, böylece işletme ekonomisine yeni bir mefhum olarak (teşebbüs değeri) istilahı girmiştir.

Bu teşebbüs değeri, yukarıda gösterdiğimiz iki değerlendirme ölçüsünden hangisine göre tâyin edilecektir?

Sübstansiyel değer ölçüsü, tereddüde mahal vermeyen bir şekilde sadece reel unsurları kavrayan bir ölçüdür. Hemen şunu ilâve edelim ki, bu reel unsurlara, biraz önce belirttiğimiz gibi, maddî unsurlar ve alacaklardan maada (ihtira beratı, alâmeti farika gibi) (gayri maddî olan, fakat teşebbüsün aktifleri meydana görülen haklar da dahil bulunur. Bu sebeptendir ki, sübstansiyel değere muhasebe lisanında (net aktif değeri) de denilmektedir.

Kapitalize değere gelince, bu değer, teşebbüsün müteakip ekzersizlerde tahakkuk ettireceği tahmin olunan safi kazançlar serisinin kapitalizasyonu suretiyle hesaplanan iktisadî kıymetini ifade eder. Sadece reel ölçülere bağlı olmayıp, istihsal kapasitesi, sürüm şart ve imkânlarını ilâh.. ihata eden bu değeri takdir etmek, sübstansiyel değer tesbitine nazaran elbet de daha güçtür.

Sübstansiyel değer esasından hareket edildiği zaman, teşebbüsün değeri, tahlilî bir metod dairesinde, teşebbüsün aktifini teşkil eden pozisyonların ayrı ayrı değerlendirilmesi ve bunların toplamından borçların tenzil edilmesi suretiyle bulunur.

Derhal şunu ilâve edelim ki, bu değerlendirme yapılırken, aktiflerin kayıt değeri (maliyet değeri nakıs amortismanlar) ve yahut istihsal değeri (maliyet fiyatı) ile iktifa olunmaz, bunların yerine bahis mevzuu aktif unsurların «ikame değerleri», daha müşahhas bir ifade ile «satış değerleri» alınır. Bu ikame veya satış değerleri ise, aktif unsurların satılması halinde, tahsil edilecek bedeller olarak hesaplanır..

Sübstansiyel değer, umumiyetle kapitalize değerden düşük olur. Fakat bazı hallerde, aksi neticenin husule gelmesi, yâni sübstansiyel değer kapitalizasyon yoluyla bulunan değerden fazla olması da vârittir.

Kapitalize değer metoduna gelince, bu metodun tatbikinde, daha evvel işaret ettiğimiz üzere, gelecek yılların (muhtemel kazancı) esas tutulur ve bu kazanç (kapitalizasyon nisbeti) uygulanmak suretiyle teşebbüs değeri bulunur.

Burada bahis mevzuu edilen muhtemel kazanç, teşebbüsün, devir ve intikali takip eden yıllarda, elde edeceği tahmin olunan net kazançtır. Bu kazançta sermaye (borç ve öz sermaye) faizlerinin dâhil olup olmayacağı cayı münakaşadır. Umumiyetle kabul edilen esas, maliyet fiyatlarına giren faizlerin kazançta ilâve edileceği yolundadır. Vergilere gelince, bu hususta hâkim olan fikir, gelir vergisinin (şirketlerde kurumlar vergisinin), yâni gelir veya kazançtan tenzil edilen ve dolayısıyla masraf mahiyetinde olmayan vergilerin, muhtemel devamlı kazancın hesaplanmasında nazarı itibare alınmayacağıdır.

Bu suretle bulunacak muhtemel net kazanç, prensip itibarıyla, istikbale muzaf olan kazançtır. Bu nokta üzerinde bilhassa nazarı bakımdan ısrarla durulmakla beraber, bunun hesaplanmasında, geçmiş senelere ait neticelerin de nazarı itibare alınacağı bir zaruret olarak kabul edilmektedir.

Fihhakkâ kapitalize değer usulünün tatbikatında, evvelâ geçmiş yılların neticeleri esas olarak alınmakta, ondan sonra, rekabet şartları, konjonktürün seyri ve istikameti gözönünde tutularak, bunlar âzerinde ilerisi için tâdiller yapılmaktadır. Şunu da ilâve edelim ki, bu yoldan gidilirken, pratikte, geçmiş senelerin tahakkuk etmiş net kazançlarından ziyade (bunlar bazı dahilî faktörlerin ve tesadüflerin tesiri altında kalabileceği için), konjonktürün seyrini daha isabetle gösteren iş hacmi (satış yekûnu) mukayeseye esas olarak alınmaktadır.

Kapitalize değer esasının tatbikatı bakımından, sanayide şartlar kısmen başka türlü tecellî etmektedir. Bu sahada, ortalama faaliyet seviyesine müstenit bir istihsal kapasitesinden hareketle, gelecek yılların gayri safî hasılatını hesaplamak, bundan da, teşebbüsün müstakbel kazancını istihraç etmek mümkün bulunmaktadır.

Kapitalizasyon yoluyla yapılan değerlemelerde tatbik edilecek nisbete, yâni «Kapitalizasyon nisbeti» ne gelince, bunun takdirinin, tahmini yapan eksperin subjektif görüş ve kanaatlerinin kuvvetle tesiri altında bulunduğunu kabul etmek lâzımdır. Vâkıâ, bu konuda da türlü metodlar ileri sürülmekte ise de, bu hususta, gerek teoride, gerek pratikte, bir görüş birliği sağlanamamış olması, umumî ve yeknesak bir hal suretine kolayca varılamayacağını göstermektedir.

Bazıları, kapitalizasyon nisbeti olarak, memlekette cari normal faizin alınmasını teklif etmekte, diğerleri, bu hususta aksiyonların ortalama randımanlarının esas tutulması üzerinde durmakta, bazıları sanat branşlarının rantabilitesine itibar edilmesini, başkaları, çeşitli unsurların birlikte mütalâa edilerek bulunacak bir vasatının ölçü olarak alınmasını ileri sürmektedirler.

Schmalenbach bu mevzuda, bir yandan pratik bir düşünceden hareketle, kapitalizasyon nisbetini iki tarafın müştereken tesbit etmesini uygun bulurken, öte yandan müşahhas bir teklif de formüle etmektedir.

(Schmalenbach) a göre, hareket noktası olarak normal faiz haddi alınmalıdır. Bundan maksat, bir memlekette uzun vâdeli istikrazlar hakkında cari olan ortalama (sermaye faizi) dir. (Bunun ileri Avrupa memleketlerinde kat'iyetle hesaplanmasının mümkün olduğu unutulmamalıdır.) Bu nisbete, müteşebbisin riskine ve sermayenin uzun vâde ile bloke kalmasına (kolayca paraya çevrilememesine) mukabil, bazı zam ve ilâveler yapılacaktır. Nisbetin tâyininde, ayrıca, teşebbüsün mahdut olan faaliyet müddeti ve firma değerinin (x) amortismanı da hesaba katılmalıdır.

- (x) Firma değeri, Almanca (Firmenwert), İngilizce (Goodwill), Fransızca, dar mânada (Fonds de commerce) karşılığı olarak kullanılmıştır. (Firmenwert) veya (Goodwill) ile, teşebbüsün görünmeyen ve substansyel varlığını aşan değer fazlası ifade edilir. (Substansyel değere daha önce işaret ettiğimiz üzere, ihtira beraati, alâmeti farika ve aktifleştirilmiş olmak şartıyla meselâ evvelce satın alınmış firma değerinin kendisi de dahil olur.) Bahis mevzuu olan firma değeri, hesaplarda karşılığı bulunmayan ve teşebbüsün mâddî ve statik bünyesine, manevî ve dinamik bir unsur katan, (clientéle), organizasyon, işyeri, personel değeri gibi görünmeyen unsurlardan terakki eden kıymet fazlasıdır. Fransızlar bu hususta (Fonds de commerce) tâbirini kullanırlar ki, bu tâbir aynı zamanda bir ticarethanenin reel kıymetlerini de içine alan daha geniş bir mânaya da geldiği cihetle, o kadar vâzıh bulunmamaktadır. Türkçede firma değerinin karşılığı olarak (prestemâlık) veya (ticarethane değeri) tâbirlerini kullanmak mümkündür. Bizce, maksadı daha iyi ifade etmesi itibarile, (firma değeri) teriminin kabulü muvafık olur.

Yukarıda sübstansyel değer ile kapitalize değer metodları hakkındaki açıklamayı yaptıktan sonra, teşebbüs değerinin tâyininde bunlardan hangisinin tatbikinin daha isabetli olacağı hususundaki görüşlere geçiyoruz.

Brüksel Kongresinde müdafaa edilen bir takım tezlere göre, (ezcümle Prof. Albergo tarafından hazırlanan tezde) teşebbüsün hikmeti vücudunu yalnız bir faktöre irca etmenin mümkün olduğu müdafaa edilmektedir. O da rantabilitedir. Böyle olunca, teşebbüsün değerlenmesinde asıl olarak kapitalizasyon değerini almak lâzım gelir. Zaten, karşı karşıya görülen iki değerleme vetiresi, yâni sübstansyel değer ile kapitalize değer metodları, aynı hâdisenin biri tahlilî ve mahdut, diğeri birincisini de içine alan terkibi ve umumî vechelerini teşkil ederler.

U.E.C. toplantılarında beliren temayül bu teze uygun bulunmuştur. (x) Bu noktaî nazar kabul edilince, teşebbüs değerinin hesaplanmasında, (Berlin usulü) denilen ve Birinci Dünya Harbinden sonra işletme ekonomisinin bir çok nazariyecileri ve pratisyenleri tarafından kabul edilen usulün uygulanması muvafık olur. Bu usule göre, teşebbüsün ayrı ayrı tesbit edilen kapitalizasyon değeri ile sübstans değerinin toplamı yapılır ve bu toplam ikiye bölünerek aranan teşebbüs değeri bulunur.

(x) Anglosaksonlar teşebbüsün değerlenmesinde (direkt metod) denilen bir usul tatbik ederler. Bu metoda göre, teşebbüsün sübstansyel değeri ayrı ve (Goodwill) yani firma değeri ayrı olarak hesaplanır ve bunların toplamı teşebbüs değerini verir.  
Misal :

Substansyel değer .....	3.500.000
Goodwill .....	250.000
	<hr/>
Teşebbüs değeri .....	4.000.000
	<hr/>
Firma değeri (500.000 : 2) .....	250.000
Substansyel değer .....	3.500.000
	<hr/>
Teşebbüs değeri (yukarıdaki gibi) .....	3.750.000
	<hr/>

**M I S A L :**

Kapitalize değer .....	4.000.000
Sübstansyel değer .....	3.500.000
.....	.....
Toplam .....	7.500.000
Teğebbüsün değeri (7.500.000:2) .....	3.750.000

Aynı hesabı, firma değerini ayrıca göstererek, şu suretle yürütebiliriz :

Kapitalize değer .....	4.000.000
Sübstansyel değer .....	3.500.000
.....	.....
Fark .....	500.000

**3 — Fiskalite ve muhasebe :**

U.E.C. nin meşgul olduğu önemli mevzulardan biri de, fiskalite (vergilik veya vergi tatbikatı) ile muhasebe tekniği ve muhasebe hukuku arasındaki münasebetlerdir. Şimdiye kadar umumî ve ilmi bir zaviyeden ele alınmamış olan bu konunun, işletme ekonomisinin icaplarına ve zamanımızın muhasebe telâkkisi ve tekniğine göre halledilmesindeki lüzum ve zaruret meydandadır.

U.E.C. nin bu mevzu ile iştigal eden hususî komisyonu, diğer komisyon çalışmalarında da olduğu gibi, evvelâ muhtelif memleketlerin vergi sistemi ve vergi mevzuatını, bunların muhasebe tekniği ve muhasebe hukuku üzerindeki tesirlerini, mukayeseli ve analitik araştırmalar yapmak suretiyle, incelemeğe koyulmuştur. İkinci safhada, vergilik yüzünden muhasebede vukua gelen inhirafları bertaraf edecek tedbirler ve fiskalite ile muhasebe arasındaki münasebetleri Avrupa plânında düzenleyecek normlar üzerindeki sentetik çalışmalara başlanacaktır.

Fiskalitenin muhasebe ile münasebetleri hakkındaki çalışmalara yukarıki plân dairesinde devam olunurken, bu bâhisle ilgili olarak başlıca şu meseleler üzerinde durulmaktadır :

**a. — Ekonomik ve fiskal bilânço :**

Teğebbüslerin sevk ve idaresinde, bir yandan işletme ekonomisinin icaplarına uymak, öbür yandan da vergi tatbikatı ve

vergi analizlerine imkân verecek bir hesap nizamı düşünülürken, karşımıza iki mefhum çıkmaktadır : Ticarî bilânço ve fiskal bilânço. İşletmeye has rasyonel görüşlerden mülhem olan ticarî yahut daha umumî ve yerinde bir tâbirle «ekonomik bilânço» ile vergi tatbikatının ortaya çıkardığı fiskal bilânço arasında sıkı münasebetler bulunduğu malûmdur.

İşletmeciler tarafından iddia edildiği üzere, pratikte, bu iki bilânço nizamı birbirinden ayrı iki sistem halinde kalmakta ve ekonomik bilânço, işletmeciliğe aykırı bir takım sert fiskal normların tesiri altında esas maksadından uzaklaşarak filiyatta fiskal bilânçoya kaymakta ve hattâ çoğu hallerde (bilhassa orta ve küçük işletmelerde) çifte bilânçonun yerini doğrudan doğruya fiskal bilânço almaktadır.

Bu dâvanın halli hususunda tutulacak en doğru yol, şüphesiz ekonomik bilânçoyu asıl olarak almak, bu bilânçoyu teşebbüsün malî durumunu gerçekten sıhhatli ve objektif bir şekilde aksettirecek üniform bir şekle ifrağ etmek ve vergiyi doğrudan doğruya bu bilânço üzerine oturtmak olabilir. Fakat vergi sistemlerinin karışıklığı, vergi hukukunun hususiyetleri ve bilhassa vergi emniyetinin icapları gözönünde tutulursa, böyle ideal bir hal suretinin hiç değilse yakın bir gelecekte tahakkuk edemeyeceğini kabul etmek lâzımgelir.

Bu sebepledir ki, U.E.C. mehafilinde, daha realist bir hareket hattı olarak, iki bilânço disiplini arasındaki ayrılığın başlıca sebeplerini teşkil eden, ticarî kazancın tesbiti, iştirak meseleleri, değerlendirme ve amortismanlar, rezervler, zarar nakli gibi mevzular üzerinde ilmi araştırmalar yapılması, bunlara ait usuller arasında yakınlaşma temini yolundan gidilmesi daha muvafık görülmüştür.

Bu münasebetle, U.E.C. toplantılarında umumî bir alâka toplayan bir noktaya burada temas etmeği faydalı bulduk. Fransız ve İtalyan delegasyonları tarafından ileri sürülen tezlerde fiskalite ve muhasebe münasebetlerini tanzim bakımından şu prensipler üzerinde ısrarla durulmuştur :

a) Vazı Kanun ve Maliye İdaresi, fiskal mevzularla alâkalı hükümlerin tedvin ve tatbikinde, teşebbüslerin iç idarelerine müdahaleyi tazammun eden âmir (imperatif) kaideler vâzetmekten çekinmelidirler.



Şunu bilhassa gözden uzak tutmamak lâzımdır ki, her türlü vergi hesaplarını, muhasebeye müdahale etmeden çıkarmak pekâlâ mümkündür. Vergi matrahını tayin edeceğim diye, bir teşebbüsün ekonomik neticelerini tesbif için kurulmuş teknik bir hesap nizamının, Vazı Kanununun ve Idarenin arzusuna göre, tâdil ve tahrip edilmesine imkân verilmemelidir.

b) Şunu kabul etmek lâzımdır ki, muhasebe tekniğinin esaslarına göre tanzim edilen ve teşebbüsün ekonomik ve hukuki durumunu sıhhat ve sarahatle gösteren yalnız bir bilânço vardır. Vâkıa, Vazı Kanun yüksek selâhiyetine dayanarak, vergiyi, muhasebe kaidelerinin tatbikinden doğan ekonomik neticelerden farklı neticeler üzerine vâzedebilir. Fakat bunun için ayrıca fiskal bilânço ve buna müteferri fiskal kâr ve zarar hesapları çıkarılmasına lüzum yoktur. Vergi matrahını, biraz önce işaret edildiği üzere, doğrudan doğruya ticarî bilânço ve kâr ve zarar hesabına müsteniden hesaplamak mümkündür.

c) Filyakî, âmme uzuvları, umumî mülâhazalarla hesap tutulmasına müteallik bazı mecburiyetler vâzedebilirler. Fakat bu takdirde, vergi kaygusuyla değil, tamamen fiskalitenin dışında kalan bir sahada hareket edilmiş olur. Bu itibarla, Devletin, iktisadî hayatı düzenlemek hususundaki temayülünü ifade eden ve muhasebe hukukuna taallûk eden bu tasarrufu, vergi hukukunun icaplarıyla karıştırmamalıdır.

Şu halde, temenni edilir ki, muhasebeyi nizamlayan hükümlerin fiskal bir maksadı bulunmasın ve vergi mevzuatının da muhasebe kaidelerini tâdil edici bir iddiası olmasın.

d) Maliye, bugünkü hatâh görüşünde ısrar ettiği müddetçe, ayrıca malî bilânço ve kâr ve zarar hesabı çıkaracak yerde «vergi hesabı» namıyla bir cetvel tanzim olunmalı ve ticarî bilânçoya bağlı olarak vergi dairesine verilecek olan bu cetvelde, gerçek kazançtan hareketle ve basit bir takım ilâve ve tenzîl ameliyeleri yapmak suretiyle, vergi matrahı hesaplanmalıdır. Böylelikle, muhasebenin asıl fonksiyonuna dokunulmamış, vuzuhu, sâdeliği, samimiliği ihlâl edilmemiş olur.

**b — Ticarî Kazancın Tarifi :**

İşletmecilikte «işletme kazancı» ile «sermaye mukayesesine istinat eden kazanç» arasında bir tefrik yapıldığı ve hesap



neticelerinin bu iki esastan birine göre tesbit edildiği malumdur. İşletme kazancı, bilindiği gibi, satılan emtia ve hizmetler hasılatının tutarı ile emtea ve hizmet mübayaası için yapılan masraflarla istihsal faaliyetinin mucip olduğu amortismanların toplamı arasındaki müsbet farktan ibarettir.

Sermaye mukayesesinden istihraç edilen kazançta ise, ki buna (bénéfice de situation) da denilmektedir, ayrıca her çeşit aktif unsurlarda (menkul veya gayrimenkullerde) vukua gelen değer artışlarını da mündemiç bulunur. Sermaye mukayesesine müstenit usulün birincisine nazaran daha ilmi ve daha şümüllü olduğu şüphesizdir.

Avrupa memleketlerinin kâffesinde, vergi tatbikatı bakımından (küçük işletmeler hakkında tatbik edilen götürü veya yarı götürü usuller nazara alınmazsa) ticarî kazancın kavranmasında, prensip itibariyle, sermaye mukayesesine dayanan statik usule gidildiği, fakat bu usulün tarifi ve tatbiki hususunda, hukukî ve ekonomik mülâhazalarla memleketler arasında esaslı ayrılıkların meyzut olduğu görülür. Bundan başka aynı usul içinde, şayanı kabul olan ve olmayan masraflar hususunda da bâriz farkların mevcudiyeti göze çarpar.

İktisatçılar, net teşebbüs kârının dışında müteşebbisin hizmeti için bir ücret ve teşebbüse bağlı öz sermaye için de faiz yürütmek isterler. Vergi tatbikatında ise, bu hususta bir sarahate rastlanmaz. Umumiyetle sermaye şirketlerinde ortakların, meselâ idare meclisi reisi, âzası veya şirket müdürü olarak aldıkları maaşlar, masraf telâkki edilmekle beraber, ferdi teşebbüslerde ve kollektif şirketlerde müteşebbisin veya ortağın hizmet karşılığı olarak aldıkları paralar teşebbüs kârının dışında bir masraf unsuru olarak kabul edilmez.

Bundan başka, sermaye şirketlerinde yabancı sermaye için faiz yürütülmesi tabii telâkki edilmekle beraber, zati sermaye için hesaplanacak faiz şayanı kabul görülmez.

Ferdi teşebbüs sahipleri veya şirket ortaklarının teşebbüse cari hesap şeklinde veya sair suretlerle yapacakları ikrazlar hakkındaki görüşlerde de ekonomik telâkkiye aykırı ve memleketten memlekete değişen usullerin cari olduğu görülmektedir.

Finansman konularında, teşebbüslerin borçlanma yolunu tercih etmelerinin veya muvazaalı yollara sapmalarının sebebini, çoğu hallerde, fiskalitenin iktisadî icaplarına aykırı olan bu usullerinde aramak lâzımdır.

U.E.C. nin bu mevzu ile ilgili çalışmaları, fiskalitenin bu kabil menfi ve farklı tesirlerini izale etmek için bir yandan sermaye mukayesesine müsteniden bulunacak kazancın umumî ve vazıh bir târifinin yapılmasını, diğer taraftan da kabule sayan olan ve olmayan masraflar hususunda ekonomik icaplara daha uygun ve daha müsamahalı ölçüler vâzedilmesini ve böylece «ekonomik kazanç» ile «fiskal kazanç» mefhumlarının birbirine daha ziyade yaklaştırılmasını hedef tutan bir tarzda istikametlendirilmiştir.

c — Partisipasyon meselesi :

Ticaret hayatında kesretle vâki olduğu üzere, hukukî bakımdan bağımsız durumda olan bazı teşebbüslerin, birbirine, idarî ve malî bakımdan ayrılamayacak derecede karışmış oldukları görülür. Bu vaziyete misâl olarak, ana şirket - fiyâl münasebetini zikredebiliriz. Bu sebeptendir ki, modern vergicilikte, bu gibi vaziyetlerde bir ve aynı kazancın birbiri ardından iki teşebbüste vergilendirilmesi usulü terkedilmiş ve bu suretle, daha ziyade fiktif mahiyetteki hukukî bir ayrılıktan doğacak vergi mükerrerliğine (bazen aynı kazancın ikiden de fazla, üç veya dört defa vergilendirilmesine sebebiyet veren bir mükerrerliğe) mâni olunmak istenilmiştir.

Ancak bu yoldan gidilirken, muhtelif Avrupa memleketleri birbirinden farklı bir takım usullere başvurmuşlar, bu yüzden bu mevzuda da Avrupa ölçüsünde bir prensip ve usul birliği veya benzerliğinin teessüsü mümkün olamamıştır.

Almanya'da tatbik olunan (Schachtelprivileg) esasına göre, partisipasyon kazancı, e naz % 25 nisbetinde ve bir seneden evvel iktisap edilmiş bir iştirake taallûk ettiği takdirde vergiden muaf tutulmaktadır. Aynı şekilde bir iştirak istisnası Avusturya'da ve Holanda'da tatbik edilmektedir.

Fransa'da fiyallerin dividantları, asgarî % 50 nisbetindeki bir partisipasyon halinde ve hisse senetleri ya emisyon sırasında satın alınmış, veya nama muharrer ve birbiri ardından

iki yıl elde tutulmuş olmak şartıyla vergi matrahının dışında kalmaktadır. Diğer taraftan, anglosaksonların «investment trusts» ne tekabül eden, yatırım şirketlerinin iştiraklerden sağladıkları dividant ve diğer menfaatler ve bunların aksiyonelerine dağıttıkları temettü hisseleri de vergiden istisna edilmiştir.

Belçika'da partisipasyon istisnası, tahsil olunan dividantların tamamına şâmil olmak üzere, umumî bir şekilde carî olmaktadır. Şu kadar ki, muaf meblâğdan, iştirakle ilgili malî külfetler tenzil edilmekte ve bakiyeden de idare masraflarını karşılamak üzere % 5 nisbetinde ayrıca götürü bir indirim yapılmaktadır.

Kit'a Avrupasında tatbik edilen bu usullerden ayrı olarak, Anglosakson memleketlerinde revaçta olan ve son zamanlarda kanunlaştırılmış bulunan bir usule göre, partisipasyon münaşebetlerinde, malî bir grup teşkil eden şirketlerin bilanço ve netice hesapları birleştirilmek (fusion) suretiyle konsolide edilmektedir. (Terkibi bilanço tekniği veyahut consolidated balance sheets).

Bu gibi hallerde vergi (kurumlar vergisi) doğrudan doğruya konsolide bilançoya istinat ettirilmek suretiyle, daha müsbet ve organik bir hal suretine varılmakta, bir takım kayıt ve şartlara hacet kalmaksızın çifte vergilendirmenin kendiliğinden önüne geçilmektedir.

U.E.C. toplantılarında konsolide bilanço usulünün arzettiği bu muhassenata işaret edilmiş ve partisipasyon meselesine ait incelemelerin bir defa da bu yönden yapılması tasviyeye şayan görülmüştür.

#### d — Amortismanlar :

Fiskalitenin muhasebe ve işletme ekonomisi üzerindeki tesirleri araştırılırken, amortisman meselelerine temas etmemek mümkün olamaz.

Zamanımızda, bilindiği gibi, vergi bakımından amortisman uygulanmasında umumiyetle iki yoldan gidilmektedir :

- 1 — Teşebbüsler amortisman tatbikatında serbest bırakılırlar.

Bu usulde prensip olarak amortisman serbestliği kabul edilmekle beraber, vergi kontrollerinde, ayrılmış olan amortismanların işletmelerin hususiyetlerine ve ihtiyaçlarına uygun olup olmadığı araştırılır, gerçeğe uymayan, mbalāđalı amortismanların, mükelleflerle mutabık kalınarak, makul hadlere ircaı suretiyle, tashihi cihetine gidilir. (Bu usulün tatbik edildiği memleketlerde ve Maliyenin, muhtelif sanayi kolları için tanzim ettiği amortisman cetvelleri vardır. Fakat bu cetveller, bir yandan mükelleflere yardım olsun diye, öbür yandan da vergi tetkiki ile ilgili mukayeseleri kolaylaştırmak maksadiyle hazırlanmıştır.)

2 — Tatbik edilecek amortismanlar âzami hadlerle tahdit edilmiştir.

Bu usulde amortisman nisbetleri (zami nisbetler) kanuni selhiyete müsteniden idari kararlarla tesbit edilmekte, bunlar cetveller halinde neşredilmekte ve fiskal bakımdan, teşebbüslerin ancak bu cetvellerde yazılı nisbetler dahilinde indirimler yapmalarına cevaz verilmektedir.

Halen bazı Avrupa memleketlerinde (ezcümle İtalya'da) cari olan ve objektif realiteye cevap vermekten uzak bulunan, zaman itibariyle tviz ve tashihlere imkân bırakmayan, böylece elstikiyetten mahrum, indi ve sert bir tatbik şekline müncer olan bu usul, U.E.C. de, bu yönlerden tenkit edilmiş ve tatbikattan kaldırılması temennisi izhar edilmiştir.

U.E.C. alışmalarında, amortisman problemi, yukarıki esaslar dairesinde, umumî usul noktasından ele alındığı gibi, (fazla amortisman), (munzam amortisman), (hızlandırılmış amortisman) şekilleriyle de incelemeye tâbi tutulmuştur.

Anglo-sakson tatbikatından mülhem olarak kabul edilmiş olan ve Avrupa memleketlerinin hemen kâffesinde şu veya bu tarzda, ve dar veya geniş ölçüde uygulanan bu amortisman şekillerinde, istihsal vasıtaları, normal veya fiili istimal müddetlerine (mrlerine) göre ve bu mddetlerle mütenasiben ifna edilecek yerde, bunların kayden daha kısa zamanlarda itfası cihetine gidilmekte (fazla amortisman) yahut, bazı sanayi kollarında (anahtar sanayide), ilâve amortismanlar yapılması kabul edilmekte (munzam amortisman), yahut da ilk yıla veya

yıllara ait itfa hadleri aşırı derecede (bazen % 50 ye kadar) yükseltilecek bidayette amortismanın sıratlandırılmasına imkân verilmektedir. (Hızlandırılmış amortisman usulü).

Bundan başka, madenlerde (bilhassa petrol endüstrisinde) amortismanın mevzuu olarak istihsal vasıtaları ve ölçü olarak da istimal müddetleri alınacak yerde, yıllık istihsal miktarı gibi başkaca ölçülere itibar edilmek suretiyle, klâsik amortisman anlayışı ve tatbikatından büsbütün uzaklaşmaktadır.

Kendiliğinden anlaşılacağı üzere, amortisman tatbikatında, fazla, munzam, hızlandırılmış veya tercihli amortisman usullerinin vergicilik bakımından kabul edilmesi, tamamen fiskal mülâhazalar dışında kalan ve bir nevi (malî yardım) karakterini taşıyan iktisadî tedbirler cümlesindedir.

U.E.C. toplantılarında amortisman tatbikatının, vergiciliğin müdahalesiyle aldığı bu seyir de tartışmalara konu teşkil etmiş, doğru ve samimî bilânço prensibi ile gayri kabili te'lif görülen bu yeni çığırın şiddetle tenkidi yapılmış ve bir yandan kazancın tesbiti ve bahusus ihtiyatlar hususunda gayetle titiz hareket eden ve herhangi bir seyyaliyet göstermekten imtina eden Maliyenin, amortisman mevzuunda, munzam, fazla, hızlandırılmış ve tercihli usulleri kabul ve teşvik etmesi ile tezatlara düştüğü belirtilmiştir.

Muayyen iktisadî faaliyet kollarının gelişmesini teşvik sadedinde Devletin malî bakımdan müzaherette bulunmasının zaruri ve yerinde bir hareket olduğu şüphesiz inkâr edilmemektedir. Ancak, bunun için devletin müdahalesiyle muhasebenin ve bilânçonun vuzuh ve sıhhatini bozacak çığırlara yol açılmasına lüzum yoktur. Malî yardımların, doğrudan doğruya yapılan sübvansyonlardan sarfınazar, fiskal kadro içinde de, meselâ vergi nisbetlerini hafifletmek, matrahtan indirimler yapmak, zarar nakli, rezerv ve prozisyonlar hususunda daha müsamahalı davranmak suretiyle, muhasebe kaideleri ve işletmeciliğin esasları zedelenmeden, yapılması hem mümkün, hem de daha yerinde olur.

**c — Reevaluasyon meselesi :**

Teşebbüsün malî durumunu sıhhat ve samimiyetle aksettirebilmesi, maliyet fiyatlarının hakikate uygun olarak hesap-

lanabilmesi için, işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin, betahsis sabit kıymet halindeki gayrimenkullerin ve istihsal vasıtalarının bilânçoğa gerçek değerleriyle gösterilmesi icabeder. Halbuki, bilhassa paar kıymetinin düştüğü zamanlarda ve devalüasyonlarda, normal değerlendirme ölçü ve esaslarına göre bu lâzimin yerine getirilmesi güçleşmekte, hattâ imkânsız bir hal almaktadır. Bu vaziyette, amortismanların gerçek kıymetler (ikame kıymetleri) üzerinden yapılması yerine, düşük mukayyet kıymetleri üzerinden hesaplanmasına devam olunduğu takdirde, teşebbüsler, iktisaden câiz olmayan tarzda fazla vergi ödemeğe mecbur kalmaktadırlar.

Bu sebepledir ki, paralarının iştirâ kuvvetinde değişiklik vukua gelen memleketlerde, bahis mevzuu iktisadî kıymetlere, paradaki tahavvüllere göre, yeniden değer biçilmesi, yâni reevalüasyon ameliyesinin yapılması cihetine gidilmektedir.

Reevalüasyon, daha müşahhas bir ifade ile, bilânçoların reevalüasyonu, mecburî veya ihtiyarî, umumî veya kısmî, ârizî veya devamlı olur.

Fransa'da, enflasyonist fiyat artışlarının tesirini izale için, 1939 ve 1944 yıllarında, «materiyeli yenileme karşılığı» namıyla bir provizyonun ayrılması ve bunun vergiden muaf olarak pasife kaydedilmesi esası kabul edilmiştir. Bu usulün yerini, 1945 yılında, bilânçoların revizyonu (reevalüasyonu) rejimi almıştır. Buna göre, Fransız teşebbüsleri, 1945 yılından itibaren her yıl, gayrimenkul ve tesisat gibi sabit kıymetleri muayyen ölçülere müsteniden yeniden değerlemeğe mezun kalmışlardır. Bu değerlemelere tatbik edilen ölçüler, fiyat tahavvüllerine göre, «umumî emsaller» şeklinde her yıl tesbit ve nesredilmektedir.

Şunu da ilâve edelim ki, bahis mevzuu olan bu reevalüasyon rejiminde, sabit kıymetlerin yeniden değerlemesi yapılırken, bunlar üzerinden daha önce hesaplanarak ayrılmış olan amortisman tutarlarının da aynı ölçülere müsteniden arttırılması da mecburî tutulmuştur.

Görüldüyorki, Fransada tatbik edilen reevalüasyon usulü, ihtiyarîdir ve bilânçonun teknil aktif ve pasif pozisyonlarını ihata etmediği cihetle daha ziyade kısmî bir reevalüasyon ma-



hiyetinde kalmaktadır. Yukarıda esaslarına temas ettiğimiz, "revizyon" usulü, Fransız müteğbislerinin önemli miktarda yenileme fonları teşkil etmelerine imkân vermiş olmakla beraber, bu usullerde uygulanan emsaller, fiyat değişikliğini (terefülünü) bir kalemde gösteren umumî endeksler şeklinde tesbit edildiği ve istihsal vasıtalarının hususiyetlerine uygun, farklı değerlemelere imkân vermediği cihetle mahzurlu bulunmakta ve tenkidi mucip olmaktadır.

Almanyada, paranın iştirâ kuvvetindeki gayritâbî tahavvilleri karşılamak üzere, Fransadaki gibi devrevî reevalüasyon esası kabul edilmemiş, bunun yerine 1949, 1950 ve 1951 yıllarında istisnâî amostismanlar ayrılmasına cevaz verilmiş, bu tedbirin yanı sıra, aynı yıllarda, blâncoların mecburî reevalüasyona tâbi tutulacağı hükmü vazedilmiş; böylelikle, bir yandan harp sırasında harap olan tesislerin yeniden kurulmasına, öbür yandan da teşebbüslerin maddî varlıklarının muhafazasına ve malî durumlarının ıslâhına imkân verilmek istenilmiştir.

Avrupanın diğer memleketlerinde, ezclimle Belçika ve İtalyada da, bazı hususiyetler taşıyan reevalüasyon usulleri tatbik edilmiştir. Burada bunların teferruatına girmeden, reevalüasyon mâdisesinin, hususî ekonomi, muhasebe tekniği ve vergi hukuku yönlerinden, önemli ve nazik bir takım meseleler ortaya çıkardığına ve bu meselelerin U. E. C. tarafından mukayeseli etüdlere mevzu olarak ele alındığına işaretle iktifa edeceğiz.

#### f — Rezervler :

Rezervi, geniş mânada, "öz sermayenin, bilânçonun sermaye hesabında gösterilmeyen kısmı" olarak târif etmek mümkündür. Bu târifi şu suretle de ifade etmek kabildir : "Rezerv, net aktifin (aktif fazlasının) pasifte, sermaye hesabından başka bir hesapta gösterilen veyahut hiç bir hesapta gösterilmeyen kısmıdır."

Demek oluyor ki, rezerv mefhumuna sermaye hesabına dahil olmamakla beraber, bilânçonun pasifinde yer alan (bilânçoda görünen) ihtiyatlarla, hiç bir hesaba dahil olmayan gizli rezervler (bilânçoda görünmeyenler) girmektedir.

Yukarıki târiflerden hareketle, vergi hukuku seviyesinden, rezervleri başlıca iki kritere göre tasnif etmek mümkün olur.

Bunlardan biri men'se kriteri, diğeri (disponibilit ) yani tasarruf etme kriteridir.

Men'se kriterine göre, rezervler ya teebb slerin işletme neticelerine bağlı olarak, kazancın dağıtılmayan kısımlarını teşkil ederler, yahut da, işletme neticelerine bağlı olmaksızın kendilerinden vucut bulurlar.

Birinciler dâima görünür rezervlerdir ve bunların muhasebe bakımından teşekkülü, muayyen meblağların netice hesaplarından rezerv hesaplarına nakil ve virmanı suretile vukubulur.

İkinci kategoriye dahil olanlara gelince, bu rezervler umumiyetle aktif unsurların d şuk değerlenmesinden husule gelirler. Bazı hallerde passif unsurların fazla değerlenmesi de bu kabil rezervlerin tekevv n nde  mil olabilir.)

Aktif unsurların d şuk değerlemesi ise, ekonominin normal gelişmesi ile alakalı olarak, meselâ emteanın ve menkul kıymetlerin (esham ve tahvil tin) fiyat veya rayiçlerinde vukua gelen artışlardan, yahut ta tamamen nominal mahiyette, paranın iştira kuvvetinin azalmasından (devalüasyon hali gibi) neşet eder.

U. E. C. toplantılarında, yukarıki târif ve tahlillerden hareketle; fiskalite - rezerv münasebetlerinin tanzimi hususunda Şu esasların gözönünde tutulması tavsiyeye Şayan görülmüştür:

1 — İşletme kazancından ayrılmak suretile teşkil edilen rezervler, prensip itibarile, tamamen vergi mevzuuna dahil olurlar. (Modern vergiciliğin kabul edildiği esastr.)

2 — D şuk değerlemeden doğan ve ekonomik sebeplerle izah edilen rezervler ancak (görülür) hale geldikleri zaman vergi mevzuuna alınrlar. (Tasfiye halinde meydana çıkan gizli rezervler gibi.)

3 — Para kıymetinin düşmesi ile ilgili reeval asyonlardan husule gelen rezervler (görülür) bir mahiyet alsalar bile, vergiye tâbi tutulmazlar.

H diseyi (disponibilit ) kriterine göre incelediğimiz takdirde, yukarıki prensipleri Őoyle ifade etmemiz l zımgelr .



1 — İşletmeden doğan ve bu sebeple kendiliğinden kabili tasarruf (disponible) olan rezervler tamamen vergi mevzuuna girerler.

2 — Düşük değerlemeden husule gelen rezervler ancak (disponible) oldukları, yani görünür bir mahiyet-iktisap ettikleri zaman vergi mevzuuna ithal edilirler. (Bu kaidenin mefhumu muhalifine göre, düşük değerlemeden husule gelen rezervler disponible olmadıkları müddetçe vergi mevzuunun dışında kahrılır.)

3 — Para kıymetinin düşmesiyle ilgili rezervler, gerçek değer artışının ifade etmedikleri için, disponible bir mahiyet-iktisap etseler dahi, vergi mevzuuna alınmazlar.

Görüldüğü gibi, rezervler, (disponibilité) bakımından vergi mevzuuna alınması için, görünür hale gelmeleri kâfi addedilmektedir. (Para kıymetinin düşmesinden doğanlar hariç.)

Prensip itibarile böyle olmakla beraber, modern vergi tatbikatında, görünür halde olmakla beraber bazı rezervlerin, iktisadî mülâhazalarla ve geçici olarak, istisna yolu ile vergi mevzuunun dışında bırakıldıkları da bir vakiadır. Meselâ, işletme kazancından ayrılmakla beraber muayyen şartlar altında tesisatın modernleşmesine tahsis edilen fonlar vergiden muaf tutulur. Bu prensip inhirafını nazari bakımdan izah edebilmek için, disponibilité esasına yeni bir mâna verilmekte ve buna göre, vergi mevzuuna alınmaları için, rezervlerin sadece kayden görünür olmaları kâfi bulunmamakta, bunların gerçekten kabili tahakkuk bir hale gelmeleri de aranmaktadır. Böylece rezervlerin vergilendirilmesi vetiresinde bilfiil disponible olmama (indisponibilité de fait) mefhumu ortaya çıkmaktadır ki, bu mefhumu, iktisadî bakımdan disponible olmayan rezervlerden meselâ bloke (yenileme fonları gibi), maada, iktisadî bakımdan disponible olmakla beraber, hukukî bakımdan olmayanlar da (Bankaların kanunî rezervleri gibi) girmektedir.

Fiskalite ve zerev hakkındaki bu izah ve tahlillere son vermeden önce, rezerv üzerinde vergi mütarekkeliliğinin yaptığı tesirlere de kısaca temas edelim :

Bilindiği gibi, sermaye şirketlerinde (kurumlar vergisine tâbi şirket ve teşekküllerde) kurum kazancının içinde, görünen

rezervler de, umumiyetle nisbi olan şirket veya kurumlar vergisine tâbi tutulur. Bu itibarla, dağıtılmadıkları müddetçe bu rezervler üzerinden sadece kurumlar vergisi olarak alınan nisbeten düşük bir vergi ile iktifa olunur. Halbuki, şahıs şirketleri ile ferdi teşebbüslerde rezervler, dağıtılma ile ilgili olmaksızın, müteşebbislerin kazançları içinde doğrudan doğruya gelir vergisinin müterekki nisbeti üzerinden vergilendirilirler. Bu teklif şekli ise fiiliyatta şu neticeleri doğurur :

a — Büyük sermaye ile çalışan ve kazançları müterekki tārifenin yüksek kademelerine giren şahıs şirketi veya ferdi teşebbüsler sermaye şirketlerine nazaran bazen bir kaç misli fazla vergi ödemek mecburiyetinde kalırlar.

b — Kazançları müterekkiliğin düşük kademelerinde bulunan küçük hususî teşebbüsler ise, aynı mahiyetteki rezervler üzerinden diğer teşebbüslere, hattâ sermaye şirketlerine nazaran, daha az vergi öderler.

Vergilemede, rekabet ve temerküz bitaraflığını ihlâl eden bu haksızlığı gidermek maksadile, U. E. C. de yapılan bir teklife göre, hangi hukukî şekil altında faaliyette bulunursa bulunsun, bir işletmenin kazancından ayrılan rezervi, dağıtılmadığı müddetçe, nisbi, bir vergiye tâbi tutmalıdır.

İlk nazarda, vergi tekniği ile telifi müsşül görülen bu dikkate sayan teklifin, üzerinde işlenerek pratik ve kabili tatbik bir hale getirilmesi mümkün bulunmaktadır.