

**Cahit ARAT**  
Maliye Vekâleti Hesap Uzmanı

**"Fiat Hareketlerinin Muhasebe Prensipleri Üzerine Tesiri ve BİLÂNÇO TEORİLERİ". Dr. Cumhur FERMAN. Güney Matbaacılık ve Gazetecilik T.A.O. Ankara, 1954. Fiyatı: 350 Kr. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No. 41 - 23.**

Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme İktisadı ve Muhasebe Doçenti Dr. Cumhur FERMAN'ın hazırlamış olduğu bu eser, kitabın başında da belirtildiği üzere, Üniversiteler arası karma bir jüri tarafından ittifakla doçentlik tezi olarak kabul edilmiştir.

Siyasal Bilgiler Fakültesi neşriyatı arasında yayınlanan bu kitap, Prof. Fadıl Hakkı SUR'un önsözü, giriş, üç bölüm ve bir netice kısmından ibarettir. Bu bölümlerin tahliline başlamadan evvel, müellifin doçentlik tezi olarak böyle bir mevzuu neden tercih ettiği meselesi üzerinde biraz duralım:

Birinci dünya harbinden önceki devrelerde nisbeten müstakar bir durum arzeden paralar bu harbi ve ikinci dünya savaşını takip eden senelerde istikrarını kaybederek sık sık değişikliklere maruz kalmıştır. Bu istikrarı bozan sebepler ne olursa olsun, paraların satın alma gücünde husule gelen değişmeler ve buna paralel olarak fiyatlardaki dalgalanmalar bir vakıa olarak daima mevcut olagelmiş ve en mühim iktisadî hadiseler arasında yer alan bu vakıa ilim adamlarının ve tatbikatçıların zihinlerini işgal etmekten geri kalmamıştır.

Türlü yönlerden tetkike tâbi tutulan fiyat hareketleri bu arada muhasebe prensipleri üzerine ne şekilde tesir ettiği bakımından da araştırmalara mevzu teşkil etmiştir. Hattâ bu araştırmalar neticesinde, paranın satın alma gücünde husule gelen değişmelerin muhasebe üzerindeki bozucu tesirlerini tashih etmeğe yarayan hal çareleri de bulunmuştur. Bu tedbirler tam mânâsiyle tatmin edici olmasalar bile, er veya geç, aynı meselelerle karşılaşması mukadder olan memleketimizde de, yapılmış olan bu araştırmaların bilinmesinde ve muhtelif memleketlerin geçirmiş olduğu tecrübelerin öğrenilmesinde büyük faydalar vardır.

İşte müellif bu düşünce ile tezini hazırlamış ve kitaplarımız arasına kattığı çok kıymetli eseri ile cidden faydalı olmasını bilmiştir. Kitabın hazırlanmasına takaddüm eden günlerde müellifin Amerikada bulunmuş olması ve bu mevzular üzerinde, nazari ve tatbiki bakımdan, çok geniş bir çalışma



sahası ve tetkik imkânı bulmuş olması da esere ayrı bir hususiyet kazandırmıştır.

Bu kısa açıklamayı böylece belirttikten sonra, kitaptaki sırayı takiben, muhtelif bölümlerin tahliline geçiyoruz.

**BÖLÜM: I,** "Muhasebede sahih bir Bilânço ve Kâr - Zarar hesabı elde etmenin zarureti" hakkındaki açıklamalara tahsis edilmiştir. Asıl konuya giriş olarak telâkki edebileceğimiz sekiz sayfalık bu bölüm iki ayrı kesimden ibarettir. Birinci kesim, meselenin münferit işletmeler bakımından tetkikine, ikinci kesim de millet iktisadî yönünden aynı problemin mütalâasına ayrılmıştır. Her iki kesimde de, Bilânçoların, Kâr - Zarar hesaplarının ve bunlar yardımı ile elde edilen diğer istatistiki bilgilerin, ana kaynak durumunda bulunmaları sebebiyle, iktisadî hayata ait kararların alınmasında müessir oldukları belirtilmiş ve bu vesikalara istinaden gerek münferit işletmeler gerekse millet iktisadî bakımından alınacak kararların müsbet neticeler verebilmesi için her şeyden evvel muhasebenin ve muhasebe yardımı ile elde edilen vesikaların hakiki durumu olduğu gibi aksettirmesi lüzumu üzerinde ısrarla durulmuştur. Bu arada münferit bir işletme için, "İşletmenin rasyonel bir şekilde sevkü idaresi, doğru bir ücret ve ham madde tedarik ve stok politikası, sıhhatli bir finansman politikası, gerçek kârın hesaplanması ve aşırı temettü tevziinin önlenmesi, fiyat politikasının tesbiti ve emin bir vergi politikası takibi" bakımlarından sahih muhasebe kayıtlarının ehemmiyetine işaret edilmiş; millet iktisadî yönünden de aynı meselenin "Ekonomik siyaset, vergi politikası, millî gelir hesapları ve sosyal muhasebe" bakımlarından arzettiği hususiyetler belirtilmiştir.

Muhasebenin gerçek durumu göstermesine mani olan başlıca sebebin fiyatlardaki dalgalanmalar olduğunu izah eden müellif, klâsik muhasebe prensiplerinin hakiki durumu aksettirmeğe kâfi gelmediğini, bu prensiplere istinaden hazırlanan Bilânço ve Kâr - Zarar cetvellerinin kifayetsiz olduğunu ortaya koymuş ve ikinci bölümde de bu iddiasını isbata çalışmıştır.

**BÖLÜM: II,** "Klâsik ve ortodoks muhasebe prensipleri, fiat hareketleri muvacehesinde doğru bir Bilânço ve Kâr - Zarar hesabı elde edilmesine manidir" başlığını taşıyor. Bu başlık altında, fiyat hareketlerinin müstakar olduğu devirlerde klâsik muhasebe usullerine göre tutulan kayıtların muhasebeden beklenen fonksiyonları tam manasiyle ifa ettiği, bir başka deyimle, muhasebe kayıtları ile gerçek durumun birbirine mutabık bulunduğu belirtildikten sonra, paranın satınalma gücünde husule gelen değişiklikler neticesinde bu denkliğin bozulduğu ve bu andan itibaren de klâsik muhasebe kaidelerine istinaden elde edilen vesikaların realitelerden uzaklaştığı izah edilmektedir. Bu durum, gerek bünyevi gerek umumî fiyat hareketlerinin muhasebe üzerindeki bozucu tesirlerinin bir neticesidir. Bu



tesirler, muhasebe vasıtasile elde edilen malî vesikalar - ezcümle Bilânço ve Kâr - Zarar hesabı - üzerinde açıkça müşahede edilmektedir. İşte bu izah tarzına uygun olarak ikinci bölüm iki ayrı kesim halinde tetkike tâbi tutulmuştur. İlk kesimde "Fiat hareketlerinin Bilânço üzerine tesiri", diğer kesimde de "Fiat hareketlerinin Kâr - Zarar hesabı üzerine tesiri" belirtilmiştir.

Fiyat hareketlerinin Bilânço üzerindeki tesirleri, bilânçonun tanzim tarzına uygun olarak, iki kısma ayrılmıştır: 1. Fiat hareketlerinin AKTİF bilânço kalemleri üzerine tesiri, 2. Fiat hareketlerinin PASİF bilânço kalemleri üzerine tesiri.

Aktif bilânço kalemleri "Sabit değerler" ve "Mütedavil değerler" olarak iki guruba ayrıldıktan sonra fiyat hareketlerinin bu guruplardan herbiri üzerindeki tesirleri, gayet vâzih bir şekilde, izah edilmiştir.

Sabit değerlerden arazi ve tabii kaynaklar, binalar ve diğer tesisler, makineler, demirbaş eşya, âletler ve diğer teçizat, uzun vâdeli iştirak ve yatırımlar, telif hakkı ve ihtira beratları ayrı ayrı ele alınmış ve fiyat hareketlerinin bu muhtelif kalemler üzerindeki tesirinin, o sabit değerlerin işletme aktifi içerisindeki önemine ve fiyat hareketlerinin şiddetine bağlı bulunduğu açıklanmıştır. Bu arada, klâsik muhasebede sabit değerlerin umumiyetle iktisap tarihindeki malolma fiyatları ile gösterildiği, fiyatlardaki dalgalanmalar neticesinde - bilhassa fiyatların sür'atle yükseldiği devreler - bu kayıtlara istinaden elde edilen vesikaların realitelere uymadığı, bu durumun muhtelif yönlerden mahzurlu bulunduğu misallerle ortaya konulmuştur. Sabit kıymetler bakımından en mühim mahzurun da amortisman kayıtlarında müşahede edildiğine dikkati çeken müellif amortismanlara oldukça geniş bir yer ayırmıştır. Bu kısımda, amortisman mevzuundaki muhasebe prensiplerinin millî iktisat bakımından arzettiği ehemmiyet belirtildikten sonra, amortismanların hangi değerler üzerinden (maliyet fiyatı, yeniden istihsal veya mübayaa veyahut ikame değeri) ayrılmasının daha uygun olacağı, bu esaslardan her birinin fayda ve mahzurları münakaşa edilmek suretiyle izah edilmiştir.

Aktif bilânço kalemleri arasında yer alan mütedavil değerler, kasa, emtea, senetler cüzdanı, senetli ve senetsiz alacaklar şeklinde bir sınıflamaya tâbi tutulduktan sonra tetkik edilmiş ve bu değerlerin de, aynı şiddette olmasa bile, tıpkı sabit kıymetlerde olduğu gibi fiyat seviyesindeki değişikliklerden müteessir olduğu, fakat bu fiyat hareketlerinin bütün mütedavil değerlere aynı şekilde tesir etmediği, bu tesirin, mütedavil değerlerin tedavül sür'atleri ile ters oranlı olarak kendini gösterdiği açıklanmıştır. Mütedavil kıymetlerin bilânçonun tanzimi tarihinde hangi esasa göre değerlendirilmesi icabedeceği de ehemmiyeti küçümsenemeyecek ihtilâf ve münakaşalara yol açmakta, bilhassa bilânço gününde mevcut emtea bakiyesi hangi



esasa göre değerlendirilmelidir sorusu çetin meseleler ortaya atmaktadır. Müellif, emtianın değerlendirilmesinde (Ortalama maliyet fiyatı), (Asgari stok) usulü v.s., usullerin klâsik muhasebede kullanılan usuller olduğunu belirttikten sonra, "İlk giren ilk çıkmıştır" (FİFO) ve "Son giren ilk çıkmıştır" (LİFO) metotları üzerinde bilhassa durmuş ve bu iki esasın A.B.D. de geniş bir münakaşa ve tatbikat konusu teşkil ettiğini belirtmiştir.

Fiyat hareketlerinin PASİF bilânço kalemleri üzerindeki tesirlerine gelince, bu kısımda sadece uzun vâdeli borçlar, kısa vâdeli borçlar, sermaye, ihtiyatlar ve karşılıklar ele alınmış ve fiyat hareketleri muvacehesinde ayrı ayrı tetkike tâbi tutulmuştur. Bu arada, uzun vâdeli borçların fiyat hareketlerine karşı çok hassas oldukları, kısa vâdeli borçların ise, devir sür'atleri fazla olduğundan, fiyat hareketlerinin tesiri ile fazla değişmedikleri belirtilmiştir. Sermayenin, sadece muhasebe kayıtlarında gözüken nominal miktarı ile değil aynı zamanda temsil ettiği satın alma gücü itibariyle de aynen muhafazasının teşebbüsler için hayati bir önemi bulunduğu açıklanarak, klâsik muhasebe prensiplerinin bunu temine kifayet etmediği, fiyat hareketlerinin tesiri ile çok kere kâr zannedilerek sermayenin harcandığı misâllerle anlatılmıştır. Fiyat hareketlerinin İhtiyatlar ve Karşılıklar üzerine tesirinin de endirek bir şekilde tezahür ettiği izah edilmiştir.

İkinci bölümün ikinci kesiminde (Kesim: B) "Fiyat hareketlerinin Kâr-Zarar hesabı üzerine tesiri" tetkik edilmektedir. Kâr-Zarar hesabının da fiyat hareketlerinin tesirine maruz kaldığı izah edilirken Masraflar, Varidat ve Kâr ayrı ayrı tetkike tâbi tutulmuş, bunlardan bilhassa Kâr üzerindeki izahlar genişletilmiştir. Modern ekonomide teşebbüslerin başlıca gayesinin kâr olduğu, gelir tevzii, vergilendirme, v.s. bakımlarından kârın arzettiği ehemmiyet ve bu yüzden Kâr-Zarar hesabının ön plâna geçişi belirtildikten sonra bu hesaba gereken önemin verilmesi tavsiye edilmektedir. Fiyat hareketlerinin tesiri sebebiyle klâsik muhasebe prensiplerinin hakiki kârı hesaplamaya kâfi gelmediği aşikârdır. Bu yüzden, ve bilhassa amortismanların kâfi miktarda ayrılmaması sebebiyle, kârın, olduğundan fazla gözüktüğü ve bu kârın tevzii halinde de işletme sermayesinin eridiğini belirten müellif, modern muhasebe prensiplerinin bu bozucu tesirleri telâfi etmeğe yaradığını izah etmektedir.

**BÖLÜM: III, "Fiat hareketleri muvacehesinde modern muhasebe prensiplerinin durumu"** başlığını taşımaktadır. Bu bölüm iki kesime ayrılmış olup birinci kesimde, fiat hareketlerinin klâsik muhasebe üzerindeki bozucu tesirlerini telâfi etmek için ileri sürülmüş bulunan teoriler, bu arada Alman, Fransız ve Amerikan müelliflerinin teorileri; ikinci kesimde de garp memleketlerinden başlıcalarında modern muhasebe prensiplerinin tatbikine ait misâller iza hedilmektedir. Bilânço teorilerine ayrılmış bulunan kesimde, Alman



müelliflerinin teorileri, ezcümle "Statik Bilânço Teorisi", "Dinamik Bilânço Teorisi", "Organik Bilânço Teorisi", geniş bir yer işgal etmekte ve etraflı bir şekilde açıklanmaktadır.

Müellifin bu teorilere atfettiği ehemmiyet yerindedir, zira diğer bütün teoriler az veya çok bu teorilerden mülhemdir.

İkinci kesim, "Muhtelif memleketlerde modern muhasebe prensiplerinin tatbiki" ne ayrılmıştır. Bu kesimde Almanya, Fransa ve Amerika Birleşik Devletlerindeki tatbikat tetkik edilmiş, diğer memleketlerdeki tatbikat ise bu saydığımız memleketlerden mülhem bulunduğundan incelenmemiştir.

Alman tatbikatına ait olan kısımda, birinci dünya harbini takip eden yıllarda Alman markının büyük bir sür'atle kıymetini kaybedişi, korkunç bir enflasyonun hüküm sürüşü, ve bu durumun muhasebe üzerindeki bozucu tesirlerini telâfi etmek maksadile alınan tedbirler, çıkarılan kanunlar zikredilmektedir. Bu izahlardan anlaşıldığına göre Alman kanun vazı mükellefe, bilânçonun aktif ve pasif kalemlerinin yeniden değerlendirilmesinde büyük bir serbesti tanımış ve bu değerlendirmeler neticesinde husule gelen kıymet fazlalarını vergiden muaf tutmuştur.

Fransada, birinci ve ikinci dünya savaşlarından sonra hüküm süren enflasyonun muhasebe üzerindeki tesirlerini hafifletmek maksadile alınan tedbirlerin Almanyadaki gibi iyi neticeler vermediği belirtilmekte, buna sebep olarak da iktisadî durumdaki aksaklıklar ve muhasebe nazariyat ve tatbikatının Almanyadaki kadar mükemmel olmayışı gösterilmektedir.

A.B.D. deki tatbikata gelince, burada kanun vazınının bu konulara gereken önemi vermediği, bu sebeble de modern muhasebe prensiplerinin diğer memleketlerdeki gibi geniş bir tatbik sahası bulamadığı, alınan tedbirlerin münferit tashih metodları olmaktan ileri gidemediğini görüyoruz.

**NETİCE:** Bu açıklamalardan sonra müellif, kısa ve özlü bir netice kısmı ile izahlarına son vermektedir. Bu kısımda, evvelâ fiyat hareketleri muvacehesinde klâsik muhasebe prensiplerinin hakiki durumu aksettirmeğe kâfi gelmediği belirtilmekte ve bu durum karşısında ya mevcut prensiplerin tamamen terkedilerek modern muhasebe prensiplerinin tatbik edilmesi veya hut klâsik prensip ve usullerin aynen muhafaza edilmesi fakat neticelerin tashihe tâbi tutulması tavsiye edilmekte, bu metodlardan herbirinin fayda ve mahzurlarına işaret edildikten sonra klâsik usullerle elde edilen muhasebe kayıtları üzerinde fiyat hareketlerinin bozucu tesirlerini telâfi etmek maksadile ne şekilde bir tashih ameliyesine müracaat etmenin daha rasyonel olacağı maddeler halinde ve gayet vâzih bir şekilde gösterilmektedir.

Son olarak, tetkik edilen meselelerin memleketimiz bakımından mütalâasına da temas edilmiş, ancak, klâsik ve ortodoks muhasebe prensiplerinin memleketimizde geniş bir tatbik sahası bulamadığı, sanayimizin henüz ge-



lişme halinde olduğu, bu sebeple bir çok memleketlerde şiddetle kendisini hissettiren meselelerin bizde aynı ölçüde tesirler husule getirmediği, bu durumun, fiyat hareketlerinin muhasebe üzerindeki bozucu tesirlerini hafiflettiği de ilâve edilmiştir. Buna rağmen aynı meselelerin, gelişme halinde bulunan memleketimizde de bir gün tezahür edeceği aşikârdır. Bu realiteyi böylece belirttikten sonra müellif, ilerki çalışmalarını "Türkiyede fiyat hareketlerinin muhasebe prensipleri üzerine tesiri" konusuna hasredeceğini müjdelemek suretile sözlerine son vermektedir.

\*  
\*\*

Buraya kadar yaptığımız açıklamalarla kitabın kısa bir tahlilini vermeğe çalıştık. Şimdi de eserin tümü hakkındaki fikrimizi belirtelim:

Müellif,

1. Fiyat hareketlerinin muhasebe prensipleri üzerine tesiri gibi en çetin ve karışık bir problemi cesaretle ele alıp meseleyi, lââyık olduğu ehemmiyetle mütenasip bir şekilde, gözlerimizin önüne sermek suretiyle bu mevzuda aydınlanmak isteyenlere büyük bir hizmette bulunmuştur;

2. Tetkik edilen meseleler bizatihi karışık ve tatsız olmasına rağmen, üslûbunu esere hâkim kılmak suretiyle mütecanis, derli toplu ve kolay anlaşılabilir bir eser vücuda getirmiştir.

Müellifi, bu kıymetli eserinden ötürü tebrik ederken, memleketimizde de aynı müşküllerle karşılaşıldığı zaman alınacak tedbirlerin başarılı sonuçlar verebilmesi için diğer memleketlerin geçirdiği tecrübelerin bilinmesinde büyük faydalar bulunduğunu belirtir, ilim adamları, tatbikatçılar ve iş adamlarının bu hayati meseleler karşısında kayıtsız kalmıyacaklarını umarız.

Yazımıza Fransız müelliflerinden C. Lejeune'ün bir sözü ile son verelim: Vakit, iş adamlarının cahalet, ihmal ve kayıtsızlıklarına rağmen muvaffak olacakları kadar fazla değildir.