

MUHASEBE SİSTEMLERİ VE USULLERİ

M. Ak CANOĞLU

Maliye Bakanlığı

Baş Hesap Uzmanı

1 — *Muhasebe sistemi, muhasebe usulü ve muhasebe metodu kavramları:*

Bir muhasebe servisinin organizasyonu, işin ilmi bir şekilde organizasyonuna bağlıdır ve birçok problemlerin çözümünü içine alır. Yer seçimi, aydınlatma, havalandırma, çalışma saatleri, personel ve materyel seçimi, diğer servislerle ve dışarı ile bağlantı, hiyerarşi, teşebbüsün genel organizasyonunda muhasebe servisinin yeri bu problemler arasındadır. Doğrudan doğruya muhasebe organizasyonu ise, kullanılacak metod, sistem ve usul problemlerinin halli ile ilgilidir.

Muhasebe metodu = méthode comptable deyiminden muhasebe olaylarını göstermeye imkân veren bütün kayıt kombinezonlarını anlamak gerekir : sürekli envanter metodu, aralıklı envanter metodu (görgül metod), genel muhasebeye bağlı ya da bağımsız işletme muhasebelerinin maliyet metodları, standard değerler metodu gibi.

Muhasebe olayı = fait comptable, işletmenin aktif ve pasifine dahil bir ya da birkaç elemanın nitelik ya da değerinde değişiklik doğuran yahut buna elverişli olan herhangi bir olay anlamındadır. Bu olay hukukî (alım, satım, kiralama v.b.), ekonomik (emtea fiyat değişimleri, moda değişimi v.b.), ya da maddî (yangın, kaza, hırsızlık v.b.) olabilir.

Muhasebe sistemi = système comptable, olayların muhasebe servisinin bilgi alanına girmesiyle birlikte kronolojik olarak kaydı yapmak üzere kullanılacak defter ya da vesikaların teşkil et-

tiği organik tertibi ifade eder. Tek yevmiye ve toplayıcı yevmiye sistemleri, dosya sistemi gibi.

Muhasebe metodları muhasebe tekniğinin esasını, sistemler ise Őekil y6n6n6 ilgilendirir.

Muhasebe usul6 = proc6d6 comptable'ne gelince, bu da muhasebe 7alışmalarının ger7ekleğmesi i7in kullanılan ara7 ya da ara7lardır : Elle kayıt usul6, kopyalı muhasebe usul6, mekanografik usuller gibi.

Muhasebe usulleri 7oğu halde 6nceden bir muhasebe 7alışma pl6nı yapılmasını ve mutlak olarak bir materyel se7imini gerektirir. Kullanılacak muhasebe metodunun se7imi sadece muhasebe tekniğine ait sebeplere dayanır. Bu se7imde sistem ve usullerin etkisi yoktur. Muhasebe sistemi ise iyi bir organizasyona ilişkin sebeplerle se7ilmelidir. Bu se7imde muhasebe usullerinin az rol6 olmalıdır¹. Muhasebe sisteminin se7iminde daha ziyade teşebb6s6n Şekli, konusu, b6y6kl6k ya da k676kl6đ6 gibi hususlar rol oynar.

Metod ve usullerin se7iminden sonra sıra bunlara en iyi uyacak muhasebe usul6n6n se7imine gelir. Modern muhasebe usullerinin uygulanmasında esas itibariyle muhasebe 7alışma s6resini azaltmak, aktarma ve yek6n hatalarını 6nlemek suretiyle kayıtlara g6veni artırmak vesikaları daha okunaklı olarak hazırlamak, muhasebe bilgilerinin 7eşitli Şekillerde işletilmesini kolaylaştırmak ama7ları g6d6lmektedir. Gene bu usullerle gerek maliyet ve gerekse harcanacak s6re bakımından imk6nsız g6r6nen 7alışmaları bazan ger7ekleştirmek m6mk6n olmaktadır.

2 — 7eşitli muhasebe sistem ve usulleri:

İtalyan sistemi adı da verilen kl6sik muhasebe d6zeni diğer b6t6n muhasebe sistem ve usullerinin temelini teşkil eder. Bunlar kl6sik d6zenin basitleştirilmiş ya da m6kemmelleştirilmiş değişik Şekillerinden başka bir Şey değildirler.

Kl6sik muhasebe d6zeni yanında muhtelif muhasebe sistem ve usullerinin ortaya 7ıkması, başka bir deyimle d6zendeki evrim,

1) Pierre Garnier. Comptabilit6 commerciale. Dunod Paris. 1959 Sh: 323-324.

esas itibariyle muhasebeyi ticari hayat akışına uydurmak zorunluluğundan doğmuştur. Bu uydurma çabasında üç amaç mevcuttur :

- İşlemlerin kaydındaki yükü çalışmalarını hafifletmek,
- Bu çalışmalarını muhtelif şahıslar arasında bölmek,
- Teşebbüs sahibine her zaman ya da hiç olmazsa belli dönemler sonunda ve uzun inceleme araştırmalara girişmeksizin teşebbüsün aktif ve pasif değerlerinin durumu, üçüncü şahıs hesapları, maliyetler, sonuçlar v.b. hakkında bilgi temin etmek.

Klâsik muhasebe düzeni şüphesiz bu isteklere cevap veremez. Gerçekten kayıt işleri bu düzende çok ağır yürür. İşlemlerin müsvetteye, yevmiye ve oradanda büyük deftere kaydı yapılır. Diğer taraftan yevmiye defterinin tutulması tek bir şahsa verilir. Bu sebeple günlük işlemlerin önemli yekûnda olması halinde kayıtların yapılması güçleşir. Bütün bunlardan başka klâsik düzende önceden bir çalışma yapmaksızın teşebbüs sahibinin örneğin müşteriler ve satıcılar karşısındaki genel durumunu bilmeside mümkün değildir.

Klâsik sistemin bu sakıncalarını ortadan kaldırmak üzere başka muhasebe sistemleri bulunmuş, bu sistemlere kolayca uyabilen ve muhasebe çalışmalarını hafifleten usuller ortaya konmuştur. Böylece yardımcı defterler sistemi, toplayıcı muhasebe sistemi, küçük teşebbüsler için kasa muhasebesi sistemi ile bu sistemlerin uygulanmasında kullanılmak üzere büyük defterli yevmiye, kopyalı muhasebe ve delikli kart makinaları usulleri ortaya çıkmıştır. Hatta işlemlerin belgelerden doğrudan doğruya büyük defterdeki hesaplara geçirilmesini temin edecek çeşitli usullerde bulunmuştur.

3 — Çift yanlı muhasebe - Tek yanlı muhasebe:

Çift yanlı muhasebe kayıtların karşılıklı yani borç ve alacak yanı itibariyle yapıldığı ve bütün muhasebe olaylarının defterlerde yer aldığı muhasebedir. Buna karşılık bu gün hemen hemen terk edilmiş bulunan tek yanlı muhasebede ise kayıtlar bir yanı itibariyle yani yalnız borç ya da yalnız alacak yanından yapılır. Muhasebede de çoğu zaman yalnız üçüncü şahıslarla ilgili hesaplara yer verilir. Açıklayacağımız muhasebe sistemleri çift yanlı muhasebenin sistemleridir.

4 — *Dökümanlar:*

Her muhasebe düzeni tümü içinde üç grup döküman görmek mümkündür:

1°) Muhasebenin tesisine temel teşkil eden vesikalar = pièces justificatives :

Faturalar, makbuzlar, mektuplar, ticaret senetleri, banka dekontları v.b. Bu vesikalar bölümlenir ve numaralanır.

2°) Muhasebe sistemine dahil olmayan defterler = livres d'ordre :

Bu defterler kayıtların tesisini kolaylaştırmak, bazı hareketleri yakından izlemek, teşebbüs sahibine istatistik bilgiler temin etmek, süreleri takip etmek gibi amaçlar için tutulur. Her zaman tutulan defterlerden değildirler.

3°) Gerçek muhasebe defterleri :

Bunlar sonuçların tesibine yarayan defterlerdir. Muhasebe sistemlerine dahil olan defterler bu gruba girerler.

Kullanılan muhasebe sistemi hangisi olursa olsun hepsinde envanter ve yevmiye defterleriyle büyük defter bulunur. Ancak son ikisinin sayısı ile muhasebe olaylarının kaydındaki tertip ve bağlantıları bir sistemden diğerine değişir.

5 — *Klâsik muhasebe sistemi:*

Klâsik sistemi İtalyan Luca Paciolo bulmuştur. Tutulan defterler müsvette, yevmiye, büyük defter ve envanter defteri.

Müsvette defteri yevmiye kayıtlarının müsvettesini teşkil eder. Tutulmasındaki amaç yevmiyenin kusursuz ve temiz yazılmasını temin etmektir. Ekseri halde basit bir ajandadan ibaret olup üzerinde kazıntı, çıkıntı ya da boş yerle, olabilir.

El defteri adı da verilen müsvette defteri, muhasebe usulü üzere tutulan bir defter değildir. Bu bakımdan diğer muhasebe sistemlerinde de müsvette defterine rastlamak mümkündür.

Yevmiye defteri, el defterine kaydedilen işlemlerin tarih sırasına göre (prensip itibariyle günlük olarak) ve muhasebe usulüne dayanarak geçirildiği bir defterdir.

Günlük işlemlerin çokluğu bunların doğrudan doğruya büyük defterdeki hesaplara kaydına imkân vermez. Zira böyle bir yola gidildiği takdirde yanlış hesaba kayıt, borç yerine alacak tarafa kayıt gibi çeşitli hataların yapılması mümkündür. Böyle bir durumda ise hataların düzeltilmesi çok güçleşir. Bundan başka yevmiye defterinin tutulması kanunla da istenebilir. Nitekim Ticaret Kanunumuz ve Vergi Usul Kanunumuz böyle bir defterin tutulmasını zorunlu kılmıştır¹.

Yevmiye defterinin muhasebe sistemleri içersinde tutulması XVI. cı yüz yıldan itibaren. Gerçekten XIV. cü yüz yıla kadar muhasebe kayıtlarına geçmesi gereken işlemler doğrudan doğruya büyük defterde açılan hesaplarda yer alıyordu.

Büyük defter, teşebbüsün bütün hesaplarının toplandığı bir defter olup yevmiyede günü gününe yer alan kayıtlar buraya hesap itibariyle açılır yeni niteliklerine göre bölümlenir.

Tatbikatta kapalı folyolu, açık folyolu ve bitişik sütunlu büyük defter şekillerine rastlanır. Büyük defterde her hesap bir sayfa kaplıyorsa kapalı folyolu, her hesap iki sayfa kaplıyorsa açık folyolu, büyük defter adı verilir. Bitişik sütunlu büyük defterde, rakamların kaydına mahsus borç ve alacak sütunları yanyana bulunur. Memleketimizde rastlanan daha ziyade açık folyolu büyük defter şeklidir.

Büyük defterin tutulması da adı geçen kanunlar gereğince zorunlu bulunmaktadır².

Gerek yevmiye defteri ve gerekse büyük defter ciltli olabileceği gibi onar yapraklar üzerinde de tutulabilirler. İşleri geniş büyük işletmelerin oynar yapraklar üzerinde defter tutmaları çok defa bir zorunluluk teşkil eder. Vergi Usul Kanunumuz Maliye Bakanlığından izin alınması şartıyla bu defterlerin oynar yapraklar üzerinde tutulmasına imkân vermiştir³.

1) Tic. K. Md: 66; V.U.K. Md: 182.

2) Tic. K. Md: 66; V.U.K. Md: 182.

3) V.U.K. Md: 183.

Envanter defteri işe başlama sırasında ve sonra da her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterlerle bilançoların kaydolunması amacıyla tutulan bir defterdir. Adı geçen kanunlar gereğince tutulması zorunlu kılınmıştır¹.

Önceleri tüccarların mevcut, alacak ve borçlarını ayrıntılı olarak kaydetmek üzere tuttıkları bir defter durumunda iken, sonraları çıkarılan bilançoların ve kâr ve zarar hesabının da bu deftere geçirilmesi bir gelenek halini almıştır. Açıklandığı gibi Ticaret Kanunu bilançoların bu deftere kaydını zorunlu kılmış ve fakat kâr ve zarar hesabında geçirileceğine dair hüküm sevketmemiştir.

6 — *Yardımcı defterler sistemi = système des livres auxiliaires:*

Klâsik sistemde olduğu gibi bu sistemde de bir yevmiye ve bir büyük defter mevcuttur. Bununla beraber işlemlerin aynı zamanda muhtelif şahıslar tarafından kaydedilmesini mümkün kılmak amacıyla klâsik sistemdeki müsvette defterinin yerini burada birçok yardımcı defterler almıştır.

Yardımcı defterlerden her biri aynı neviden olan işlemlerin kaydına ayırılır. En çok kullanılan yardımcı defterler kasa, veresiye alışlar ve veresiye satışlar defterleridir. Ancak teşebbüslerin ihtiyaçlarına göre alacak senetleri, borç senetleri, banka v.b. yardımcı defterleri de tutulabilir. Bütün bu defterlerin hiç birine girmiyen işlemlerin kaydı için de ayrıca «muhtelif işlemler defteri» tutulur.

İşlemler önce kendilerine ayrılan yardımcı defterlere kaydedilir. Muhtelif yardımcı defterlere kaydedilen işlemler akşam toplayıcı maddeler yardımı ile yekûn halinde yevmiyeye geçirilir ve buradan da büyük defterdeki hesaplara aktarılır.

İşlemlerin toplanması sebebiyle gerek yevmiyenin ve gerekse büyük defterin tutulması klâsik sistemden çok daha kolaydır. Örneğin alış hesabına günün bütün veresiye mal alışları üzerinden tek bir kayıtla borçlu edilir. Muhtelif satıcılara ait hesaplar da alacaklı edilir.

Yardımcı defterler sistemi, belli başlı işlemlerin nevi itibariyle ayrılması, ilk kayıt çalışmalarının bölünerek muhtelif şahıslar

1) Tic. K. Md: 66 ve V.U.K. Md: 182.

tarafından tutulmasına imkân vermesi, kasa, veresiye alışlar, veresiye satışlar v.b. hakkında bilgi temin etmek gibi önemli avantajlar sağlar. İşlemlerin bölünmesi ile bir muhasebeciye yüklenmiş olan çalışmalar muhtelif kimseler tarafından yapılacağı için günlük işlemlerin çabuk ve düzgün bir şekilde muhasebeleştirilmesi mümkün olur.

Bununla beraber sistemin bazı sakıncaları da vardır. Bir kere günlük işlemler her gün iki kayda konu teşkil eder. Gerçekten biri yardımcı defterde ayrıntılı olarak, diğeri de yevmiye defterinde toplu olarak hergün iki yanlı bir muhasebe çalışması yapılır. Keza büyük deftere olan aktarmalarda günlük olarak yapılır. Belli bir öneme kavuşmuş teşebbüslerde ve bilhassa müşteri ve satıcı sayısı fazla olduğu zaman hergün yevmiyeye ve ardından büyük deftere yapılacak kayıtlar yüklü bir çalışma teşkil eder. Yanlışlar yapıldığı takdirde bunların meydana çıkarılması keza fazla emeğe ihtiyaç gösterir. Bütün bunlardan başka sistem dönem esnasında müşterilere ve satıcılara ait genel durumu da ortaya koymaz.

Bundan ötürü yardımcı defterler sistemini islah etmek düşünülmüş ve yardımcı defterlerde belli başlı işlem nevelerine (alış, satış, v.b.) ayrı ayrı sütunlar açmak yoluna gidilmiştir¹.

7 — Toplayıcı muhasebe sistemi = *Système centralisateur*².

Bu sistem işlemlerin nevelerine göre muhtelif defterlere kaydedilmesi bakımından yardımcı defterler sisteminden mülhem olmuştur. Bununla beraber tutulan defterler müsvette defterinin yerine kaim olmayıp esas yevmiyenin bölümlerini teşkil ederler. Esasen bu sistemde müsvette defterinin yeri yoktur.

Öte yandan yardımcı defterler sistemine hâkim olan günlük toplama fikri yerine burada dönemsel toplama = centralisation périodique esası yer almıştır.

- 1) P. Garnier. a. g. c. Sh: 343 ve devamı.
- 2) Comptabilité commerciale. Delmas Bordeaux. 1956 Sh: 149 ve dev.
L. Batardon : La comptabilité à la portée de tous.
Dunod Paris 1964 Sh: 245 ve dev.
A. Rapin : Cours de comptabilité.
Dunod Paris 1964 Sh: 98 ve dev.

Toplayıcı muhasebe sistemi esas itibariyle iki kısma ayrılır: Bölüm muhasebesi = Comptabilité divisionnaire ve toplam muhasebesi = Comptabilité centralisée.

Bölüm muhasebesi aşağıdakileri içine alır :

— İlk kayıt yevmiyeleri. Kayıtların ayrıntılı olarak yer aldığı yevmiyelerdir. Bundan evvelki sistemin yardımcı defterlerinin «yevmiyeler» şeklini almış bir değişimdir.

— Yardımcı büyük defterler. Bu defterler müşterilere ve satıcılara ait kişisel hesapları içine alır. Kişisel hesaplara ilk kayıt yevmiyelerindeki kayıtlar doğrudan doğruya geçirilir.

Toplam muhasebesi de aşağıdakileri içine alır :

— Genel yevmiye. Bu yevmiyeye kayıtlar ilk kayıt yevmiyelerinden hareketle ve toplayıcı maddeler şeklinde yapılır. Toplayıcı maddeler genel yevmiyeden aynen büyük deftere aktarılır.

— Genel büyük defter. Bu defterde müşteri ve satıcılara ait kolektif hesaplar dahil teşebbüsün bütün genel hesapları yer alır.

— Bölüm muhasebesi hergün aşağıdaki iki evreli çalışmaya vücut verir :

— İşlemlerin doğrudan doğruya ve kesin olarak ilk kayıt yevmiyelerine geçirilmesi,

— Müşterilere ve satıcılara ilişkin olan işlemlerin yardımcı büyük defterlerde ilgili kişisel hesaplara aktarılması. Bu aktarma işi tek yanlı muhasebe usulüne göre olur. Böylece her işlemle tek bir hesap kayıt görür.

Toplam muhasebesi dönemsel olarak (çoğu zaman her ay sonunda) aşağıdaki işlere yol açar :

— İlk kayıt yevmiyelerindeki işlemlerin toplayıcı maddeler yardımı ile genel yevmiyede toplanması,

— Genel yevmiye maddelerinin genel büyük deftere aktarılması,

— Genel büyük defterden genel mizanı, yardımcı büyük defterlerden de kişiler itibariyle müşteriler ve satıcılar yardımcı mi-

zanını çıkarmak suretiyle genel büyük deftere yapılan aktarmaların doğruluğunun sağlanması.

Her ilk kayıt yevmiyesi aynı neviden işlemlerin kaydını içine alır. Şu hale göre her yevmiye zorunlu olarak genel büyük defterde belli bir hesabın borç ya da alacağına karşılık olur. Örneğin kasa - gelir yevmiyesi genel büyük defterde kasa hesabının borcuna, kasa - gider yevmiyesi bu hesabın alacağına karşılık olur.

Pratikte bir hesabın borç ve alacağı için ayrı ayrı yevmiyeler yerine çok defa tek yevmiye tutulur. Böylece kasa ve alacak senetleri için giriş ve çıkış yanılgılandiren işlemler birer yevmiyede (kasa ve alacak senetleri yevmiyeleri) toplanır.

Bazan belli bir hesabın yalnız bir yanı için yevmiye tutulur. Zira hesabın diğer yanı pek az kayıt alır. Örneğin «alış» hesabı konusunda, yalnız borcuna karşılık olan bir yevmiye tutulabilir. Bilhassa teşebbüsün hesap plânında «alış iadeleri» ve «alış tenzilatı» hesapları bulunduğu takdirde durum böyledir. Gerçekten bu durumda alış hesabının alacağı pek seyrek olarak hareket görülebilir. (fatura düzeltmeleri, teşebbüs sahibinin kendi ihtiyacı için işletmeden mal çekmesi v.b.).

Teşebbüslerin belli başlı işlemleri için tutulan yevmiyelere kaydı mümkün olmayan işlemler (örneğin veresiye demirbaş satın alınması gibi) «muhtelif işlemler yevmiyesi» adını taşıyan ayrı bir yevmiyeye kaydedilir. Bütün ilk kayıt yevmiyeleri için kendilerine özel şekiller mevcut olup muhtelif işlemler yevmiyesinin şekli ise klâsik sistemdekinin aynıdır.

Kullanılacak ilk kayıt yevmiyelerinin seçimi, bir toplama döneminde teşebbüs tarafından yapılan aynı neviden işlemlerin hacmine bağlıdır. Bu sebeple tutulacak yevmiyelerin sayısı bir teşebbüsten diğerine değişir. Bununla beraber ticaretin başta gelen işlerinin peşin ve veresiye mal alış ve satışlarıyla bunlara ilişkin faturaların dispoñibilite imkânlarıyla ya da ticaret senetleri yardımıyla önlenmesinden ibaret olduğu düşünülürse defterlerde en çok hareket göreceğ hesapların aşağıdakiler olacağı söylenebilir:

— Disponibilite hesapları : «kasa», «banka» ve «posta çekleri»;

— Üçüncü şahıs hesapları : «müşteriler» ve «satıcılar»;

- Sonuç hesapları : «alışlar» ve «satışlar»;
- Senet hesapları : «alacak senetleri» ve «borç senetleri».

şu hale göre tutulacak ilk kayıt yevmiyeleri prensip itibariyle bu hesaplara karşılık olacaktır. Bu konuda üzerinde önemle durulacak husus, tutulacak yevmiyelerin, işlemlerin iki yevmiyeye birden kaydını ve bu sebeplede bağlantı hesapları kullanılmasını maksimum azaltacak şekilde aralarında az ilgi bulunan hesaplara karşılık olmasıdır. Böylece rneğin bir alış yevmiyesi ve bir de satıcılar yevmiyesi tutulmamalıdır. Zira her veresiye mal alış işlemi her birine ayrı ayrı işlemin kaydedilmesini gerektirecektir¹.

Toplayıcı sistemin bu gün batıda geniş bir uygulama alanı mevcuttur. Muhasebeye temel olan vesikalara dayanarak ilk kayıt yevmiyelerinin tutulması iş bölümüne imkân verir. Böylece bu yevmiyelerin çabuk ve dikkatli bir şekilde tutulması sağlanır. Belli bir işlem grubuna karşılık olan yevmiyeleri tutan personel de kalifiye duruma girer. Buna karşılık genel muhasebe (genel yevmiye, genel büyük defter, nizamlar ve bilanço) kalifiye tek bir şahıs tarafından tutulabilir. Toplayıcı muhasebe sistemi bu haliyle belli bir lde muhasebe personeli giderlerinin azaltılmasını mümkün kılar. Bundan başka ayrıntılı kayıtların toplamını gösteren defterlerin kilitli yerlerde saklanması suretiyle sırların ortaya çıkmaması sağlanmış olur.

Belli işlem kategorileri itibarile ilk kayıt yevmiyeleri ayrıntılı olarak bilgi temin eder. Tek yevmiye sisteminde ise bu bilgiler muhtelif kayıtlar arasında dağılmış durumdadır. Bundan ötürü ilk kayıt yevmiyelerine çok defa hesap-Yevmiyeler = journeaux-comptes adı verilir¹.

Ancak bütün bu faydalarına karşılık ilk kayıt yevmiyelerinde hesap sütunları sayısının yetersizliğini bazıları sistemin bir kusuru olarak öne sürerler. Bununla beraber bu kusur zannedildiği kadar önemli değildir. Gerçekten ilk kayıt yevmiyesi tutulan bir aktif hesaptaki değişimlere karşılık olarak fazla hareket gören

1) Bağlantı hesapları iki yevmiyeyi ilgilendiren işlemlerin kaydında kullanılır. Örneğin teşebbüsler alış ve kasa yevmiyelerinin tutulduğunu kabul edelim. Bu takdirde peşin alınan malların hem kasa ve hem de alış yevmiyelerinde mükerrer kaydını önlemek için «peşin alış» bağlantı hesabının kullanılması gerekir.

1) L. Chardonnet. Comptabilit usuelle Sh: 208, P. Carnier. A.g.e. Sh: 357.

hesapların sayısı daima sınırlıdır. Örneğin satış yevmiyesi tutulan satış hesabı, müşteriler kasa ve bazan da banka hesabıyla fazla ilgili olabilir.

Sisteme yönetilen diğer bir tenkit de muhasebecileri genel muhasebe bakımından mutlak bir zorunluk olmayan yardımcı büyük defterlerin tutulmasında (müşterilerin ve satıcıların kişisel hesaplarının tutulması) son derece ihmale sevkettiği ve bu defterlerdeki kayıtların çok defa büyük gecikmelerle yapıldığıdır. Ancak bu tenkit de sistemin kendinden çok teşebbüslerin bu gecikmelere sebep olan muhasebe servislerinin organizasyonuna yöneltilebilir¹.

Yöneltilen tenkitler ne olursa olsun toplayıcı muhasebe uygulaması Batı'da yaygın bir haldedir. Fransız muhasebe planı teşebbüslere bu sistemi salık vermektedir².

Toplayıcı muhasebe sistemi muhasebe kitaplarımızda kasa-yevmiye sistemi İngiliz sistemi, Fransız sistemi, Alman sistemi gibi çeşitli adla, altında açıklanmaktadır. Aslında bunlar toplayıcı sistemin değişik şekillerinden başka bir şey değildirler. Yalnız birinden diğerine değişen husus genel yevmiyenin mevcut olmaması bazan da yevmiye defteri sayısının sınırlandırılmış olmasıdır.

Gerçekten kasa-yevmiye sisteminde bir kasa yevmiyesi ve bir de muhtelif işlemler yevmiyesi mevcut olup buradaki kayıtlar toplam halinde doğrudan doğruya büyük deftere aktarılmaktadır. Alman sisteminde bu iki yevmiyeden başka bir genel yevmiye mevcut olup toplu kayıtlar buradan büyük deftere aktarılmaktadır. İngiliz sisteminde iki yevmiye yerine pek çok yevmiye tutulabilmekte ve fakat buradan kayıtlar gene büyük deftere aktarılmaktadır. Böylece İngiliz sisteminde genel yevmiye tutulmamaktadır. Fransız sisteminde ise hem birçok yevmiyeler tutulmakta ve hem de buradaki kayıtlar genel yevmiye de toplandıktan sonra büyük deftere aktarılmaktadır.

8 — Kasa Muhasebesi Sistemi³ :

Kasa muhasebesi bütün tahsilât ve ödemeleri genel olarak nakden yapılan ve veresiye alış ve satışları az olan küçük teşebbüs-

1) Comptabilité commerciale. Delmas Bordeaux. 1956. Sh: 176-179.
(Bu kitap Fransız vergiler okulu = École nationale des impôts yayınlarındadır).

2) L. Chardonnet. A.g.e. Sh: 208.

3) Plan comptable général Sh: 68.

büsler tarafından kullanılabilir. Kasa muhasebesi toplayıcı sistemin bir özel halidir. Bunda bir tek ilk kayıt yevmiyesi mevcut olup o d-a kasa yevmiyesidir. Müşteriler ve satıcılar yardımcı büyük defterlerinin yerini basit fatura dosyaları almıştır.

Kasa muhasebesi aşağıdakileri içine alır :

— Kasa müsvettesi. Buraya bütün tahsilât ve ödemeler kaydedilir ve teşebbüs sahibi tarafından günlük basit bir ajanda üzerinde tutulur.

— Veresiye alışlar fatura dosyası. Satıcılara ait kişisel hesapların yerini tutar.

— Müşterilere çıkarılan fatura kopyaları dosyası. (Bu dosyanın yerini ekseri halde basit bir cep defteri alır ve kendilerine veresiye satış yapılan müşterilerden tahsil edilecek paralar yazılır).

— Kasa yevmiyesi. Müsvette defterinde kayıtlı işlemler hergün buraya temize çekilir.

— Genel yevmiye ve genel büyük defter. Kasa yevmiyesindeki işlemler, aylık olarak genel yevmiyede toplanır ve buradan genel büyük deftere aktarılır. Genel yevmiye gereğinde muhtelif işlemler yevmiyesi olarak da kullanılır.

Bu muhasebe düzeninde işlemler ancak ödeme ve tahsilat sırasında kayda geçer. Veresiye alışlar ve satışlar böylece ödeme ya da tahsilleri sırasında kaydedilir.

Normal envanter kayıtları yanında bu sistemde alış ve satış veresiye satışları kayda almamaktadır. Neticede alış ve satış fatura dosyalarına dayanarak dönem sonunda genel yevmiyede düzeltme kayıtları yapılır ve bu kayıtlar sonraki dönemde aksi maddelerle battal edilir.

Aynı şekilde safi kârın tesbitinde nazara alınan diğer hesaplarda da düzeltmeler yapmak gerekir. Örneğin genel giderler tesbit edilirken ödenen genel giderler ile dönem sonunda borçlu kalan genel giderler toplanır ve bu toplamdan dönem başında genel giderlerden olan borçlar düşülür.

9 — Belgelerden hesaplara kayıt sistemleri¹ :

Bu sistemlerin hepsinde ortak olan nokta, gerçek anlamında ne klâsik yevmiyenin bulunmaması yani muhasebe olaylarının o değişmez kronolojik kaydının mevcut olmamasıdır. İşlemler doğrudan doğruya büyük defterdeki hesaplara geçirilmek suretiyle muhasebeye aktarılır. Hesaplara kaydın çabuk yapılması için de muhasebe vesikaları önce bir ayırma tâbi tutulur.

Bu sistemlerin amacı, muhasebede kullanılan muhasebe makinaları ya da delikli kart makinalarından en az zamanda işlerin yerine getirilmesi anlamında en yüksek randıman elde etmektir. Ekseri halde bir genel yevmiye tutulur. Bu yevmiye işlemlerin yalnız aylık yekûnlarını içine alır.

Bu sistemlere açıklandığı şekliyle birer usul olarak da bakmak mümkündür. Zira amaç muhasebe çalışmalarının seri bir şekilde yerine getirilmesidir.

Bordro sistemi, dosya sistemi ve fiş sistemi olmak üzere değişik şekilleri mevcuttur.

Bordro sisteminde bir genel yevmiye ile muhasebeye geçmesi mümkün her kayıt nev'i için bordro şeklinde tutulan yevmiyeler mevcuttur. Bordrolar aylık olarak tutulur. Muhasebe servisi tarafından vesikalar numaralanır ve kayıt nev'i itibariyle ayrılır. Sonra vesikalar kendilerine ayrılan bordrolara geçirilir. Ay sonunda bordroların yekûnu kopya yoluyla ilgili hesaplara aktarılır. Bu çalışmalar muhasebe makinası yardımı ile olur. Muhasebe makinası hesaplara yapılan bütün aktarmaları içine alan bir toplama bordrosunu da birlikte düzenler. Toplama bordroları genel *yevmiyeyi* teşkil eder.

Dosya sisteminde de vesikalar önce ayırma tâbi tutulur ve alacaklı hesap itibariyle vesikaların bir icmal listesi bulunur. Bu dosyalar esas itibariyle toplayıcı muhasebe sisteminin bölüm yevmiyelerine karşılık teşkil eder. Açılan dosyalar şunlardır: Finansal hesaplar, stok hesapları, satıcılar, alıcılar, ücretler, muhtelif işlemler dosyaları ay sonunda dosyalar yekûn edilir, yekûnlar toplanır (icmal) ve neticede tıpkı toplayıcı yevmiyede olduğu gibi her

1) P. Garnier. A.g.e. Sh: 378 ve dev.

hesabın borç ve alacağına geçecek tutarlar elde edilir. Bu sistemde de borç ve alacak yekûnlarının hesaplara geçirilmesi elde edilir. Bu sistemde de borç ve alacak yekûnlarının hesaplara geçirilmesi sırasında mekanik olarak aylık yekûnların toplamını gösteren bir genel yevmiye tesis edilebilir.

Fiş sisteminde her işlem bir fişe vücut verir. Fişe vesikanın numarası, tarih, borçlu edilen hesap, alacaklı edilen hesap ve tutar kaydedilir. Kompleks işlemler muhtelif fişlere dağıtılır. Zira her fiş prensip itibariyle yalnız bir borçlu ve bir alacaklı hesap içindir. Bu fişler kayıt nev'i itibariyle ayrılır. Ay içinde fişler ya da kopyaları yardımcı hesapları borçlandırmakta ya da alacaklandırmakta kullanılır.

Ay sonunda aynı kayda karşılık olan fişler toplanır ve yekûn kopyalı usulle hem genel hesaplara ve hem de aylık yevmiyeye geçirilir.

Bu sistemler muhasebenin hukukî ve şekli yönleri fazlaca kayıtlanmış olan memleketlerde pek uygulama alanı bulamaz. Ancak bazı özel hallerde kendilerinden faydalanılabilir.

10 — *Büyük defterli yevmiye = Journal grand-livre:*

Büyük defterli yevmiye, gerçekte özel prensiplerden hareket eden ve kendine ait kuralları bulunan bir muhasebe sistemi değildir. Sadece yevmiye ve büyük defteri (klâsik ya da genel yevmiye ve büyük defterler) özel bir düzenle tek bir defter halinde birleştiren basit bir muhasebe usulüdür¹.

Pratikte Amerikan yevmiyesi adı da verilen büyük defterli yevmiyenin sol kısmı klâsik yevmiyenin şeklinde olup, bu kısım yevmiyeyi teşkil eder. Sağ kısmında hesapların borç ve alacak yanlarına ayrılan sütunlar bulunur. Bu kısım da büyük defter yerine geçer. Sütunların sayısı fazla olduğu takdirde defterin boyu büyür ve bu sebeple üzerinde çalışma imkânı güçleşir. Bu mahzurundan ötürü teşebbüsün belli hesapları için sütun açılır ve diğer hesapları ilgilendirenler «muhtelif» adı ile açılan özel iki sütunda gösterilir. Bundan başka teşebbüsün müşterileri ve satıcıları da ayrı ayrı

1) Comptabilité commerciale. Ed. Delmas Bordeaux 1956 Sh: 180.

gösterilmez. Sadece «müşteriler» ve «satıcılar» için yan yana ikişer sütun açılır. Şu hale göre büyük defterli yevmiye müşteriler ve satıcılar yardımcı büyük defterlerinin mevcut olmasına dayanır. Ayrıca muhtelif hesaplar yardımcı büyük defteri de tutulması gerekli olup burada büyük defterli yevmiyede yer alamayan genel hesaplar toplanır. Şu hale göre büyük defterli yevmiye sisteminde muhasebe çalışması biri büyük defterli yevmiyede açılan kolektif hesaba kayıt, diğeri de yardımcı büyük defterde açılan kişisel hesaplara kayıt olmak üzere iki yanlıdır.

Büyük defterli yevmiyenin tutulması basittir. Kayıtları süratle yapmaya elverişlidir. Belli başlı hesapların genel durumunu sürekli olarak gösterir. Hesapların genel durumundan teşebbüs yönetimi için zorunlu bilgiler çıkarılabilir. Genel kayıtların günü gününe tutulmasına imkân verir. Bununla beraber pratikte kaydedilecek işlemler az çeşitte olduğu ve böylece açılacak hesaplar sınırlı olduğu takdirde kullanılabilir. Gerçekten boyutları büyük bir defter üzerinde bile orta çapta bir teşebbüse zorunlu bütün hesapları açmak için yeteri kadar çift sütun ayırmak mümkün değildir. Bu sakınca «müşteriler», «satıcılar», «muhtelif işletme giderleri», «muhtelif» gibi kolektif hesaplar açılmasıyla hafiflese de hesapların bu toplanışı muhasebenin açıklığını bozar ve elde edilen bilgiler de açık ve kesin olmaktan uzak bulunur.

Fazla sütunlu defterlerde sık rastlanan bir hata da, işlemlerin yanlış satır ve sütunlara kaydedilmesidir. Saniyen sütunları toplamak ve yekûnları sayfadan sayfaya aktarmak diğer bütün sistemlerde olduğundan daha fazla vakit alıcıdır ve aktarma sırasında hata yapma ihtimalleri vardır. Mizan çıkarmak yorucu bir iştir. Zira muhtelif sütunun hesap itibariyle dökümünü yapmak gerekir.

Büyük defterli yevmiyenin şeklinde değişiklik yapılarak bazı sakıncalarının giderilmesi cihetine gidilmiştir. Böylece yevmiye kısmı defterin tam ortasına alınmış, hesapların borcu sol kısmında alacağı da sağ kısmında açılan sütunlarda gösterilmiştir.

Büyük defterli yevmiye klâsik ve toplayıcı muhasebe sistemleri uygulamalarında bir usul olarak kullanılabilir.

Klâsik sisteme uygulanması :

İşlemler az ve bir tek muhasebeci bütün işleri yapmağa yetiyorsa büyük defterli yevmiye detaylı olarak tutulur. İşlemler birer yevmiyeye yazılır. Buradan da defterin hesaplara ayrılan sütunlarına aktarılır. Gereğinde basit muhasebe usulüyle yardımcı büyük defterlerdeki hesaplara da kayıt yapılır.

Toplayıcı sisteme uygulanması :

Büyük defterli yevmiye, dönemsel toplama (genel olarak her ay) yapmak için kullanılabilir. Bu takdirde hem genel yevmiyenin ve hem de genel büyük defterin yerini tutar. Bölüm muhasebesi, ilk kayıt yevmiyeleri ile müşteriler ve satıcılar yardımcı büyük defterlerini içine alır.

11 — *Kopyalı muhasebe = comptabilité par decalque:*

Gerek klâsik muhasebe sisteminde ve gerekse toplayıcı muhasebe sisteminin değişik şekillerinde, işlemler tarih sırasına göre önce bir yevmiyeye kaydedilir. Buradan da ilgili hesaplara aktarılır. Böylece her işlem iki ayrı muhasebe çalışmasına konu teşkil eder. Bu yüzden :

1° — Muhasebede ve bilhassa müşterilere ve satıcılara ait kişisel hesapları günü gününe tutmakta önemli zaman kaybına engel olmak,

2° — İşlemlerin büyük deftere kaydı sırasında yapılması mümkün hataların önüne geçmek,

Amaçlarıyla yevmiyeden hesaplara aktarmayı ortadan kaldırmak düşünülmüştür¹.

Kopyalı muhasebenin esası, işlemleri yevmiyeye ve büyük deftere birlikte kaydetmektir. Bu amaçla iki vesika arasına bir karbon kâğıdı konur. Böylece hesaplara yazılan yazılar ve meblağlar otomatik olarak yevmiyeye de çıkarılmış olur. Kopyalı muhasebe bu sebeple hesapları hemen o anda tutmağa imkân verir.

Kopyalı muhasebe aşağıdakilere ihtiyaç gösterir.

1) Léc Chardonnet. Comptabilité usuelle Sh: 238 ve dev.

1° — Hesaplar oynar yapraklar ya da fişler üzerinde tutulmalıdır. Zira bu yaprak ya da fişlerin yevmiye üzerine konabilmesi gerekir. Buna karşılık yevmiye ciltli bir defter (elle tutulan muhasebe) ya da oynar yapraklar (makinalı muhasebe) halinde tutulabilir.

2° — Kullanılan yevmiye ve hesaplar kopya çıkarmayı kolaylaştıracak biçimde olmalı yani yevmiye yaprakları ile hesap fişleri üstüste konduklarında sütun ve satır bakımından birbirine denk gelmelidir.

3° — Hesapların ve veymiyenin üstüste konmasını kolaylaştıran ve elle ya da mekanik olarak kayıt çıkarmağa imkân veren bazı özel âletler kullanılmalıdır.

Kopyalı muhasebe, alıcı ve satıcı hesaplarının tutulması ve ticari vesikaların muhasebe kayıtları ile birlikte hazırlanması gibi işlere uygulanabileceği gibi teşebbüs tarafından yapılan bütün işlemlerin genel muhasebe içindeki kaydında da kullanılabilir. Kopyalı muhasebe kayıtları, satıcı faturaları, müşterilere çıkarılan fatura kopyaları, senetler, banka bordroları, çek dip koğanları, kassa fişleri gibi vesikalara dayanarak doğrudan doğruya hesap fişlerine yapılır. Bu sebeple önceden birmüsvedde defteri (el defteri) tutulmasına lüzum yoktur.

Kopyalı muhasebe elle ya da makina yardımı ile tutulabilir: Elle tutulan muhasebede hesap fişleri, karbon kâğıtları, ayırma ve muhtelif işaret âletleri ve asıl çıkarmaya mahsus âlet yardımı ile tutulur. Kayıtlar cam uçlu ya da bilyalı stilo ile yapılır. Bu muhasebe esas itibariyle üçüncü şahısların (müşteriler, satıcılar v.b.) kişisel hesaplarının tutulmasında ve bir de ücret muhasebesinde kullanılır. Ücret muhasebesinde kullanıldığı takdirde her işçiye ait ücret pusulası, kişisel hesap ve işçilere ait ücret defteri birlikte tesis edilmiş olur¹.

Makine ile tutulan kopyalı muhasebe, muhasebe makineleri yardımı ile mümkün olur. Muhasebe makinalarının kullanılması,

1) Ücret defteri tutulması Fransa'da mecburi olup 27. Mayıs. 1941 tarihli Kanunla ön görülmüştür. Prensip olarak muhasebe sistemi dışı bir defter ise de pratikte çok defa toplayıcı muhasebe sistemine dahil bir yevmiye olarak tutulur.

muhtelif muhasebe sistemlerinde kopyalı muhasebe usullerinden rasyonel istifade imkânı sağlar. Muhasebe sistemlerinde hem elle ve hem de makine ile tutulan kopyalı muhasebe usullerinden faydalanmak mümkündür.

Kopyalı muhasebenin tutulması teşebbüslere aşağıdaki faydaları sağlar :

1° — İşlemlerin yevmiye ya da yevmiyelere ve hesaplara ayrı ayrı kaydedilmesi ortadan kalkar. Böylece işlemlerin ikinci defa kaydında yani hesaplara aktarma sırasında yapılabilecek hatalar otomatik bir şekilde önlenmiş olur.

2° — Hataların çabuk ortaya çıkarılması mümkün olur. İşlemlerin ayrı bir kayıtla hesaplara geçirilmesi bahis konusu olmadığı için, belli başlı hata kaynaklarından birisi ortadan kalkmış olmaktadır. Çıkarılan geçici mizanlarda şayet yekûnlar tutmuyorsa, hesapların birer birer puvantajına lüzum olmayıp hata hesapların yekûnlarının yanlış yapılmasındandır.

Kopyalı muhasebede hatalar, muhasebeciye tevdi edilen vesikalarda yazılı bilgilerin ilk defa kaydı sırasında yapılmış olabilir. Örneğin bir işlemin iki defa kaydedilmesi gibi.

3° — Makine kullanılması mümkün bulunmaktadır. Bu makineler muhasebe çalışmasının randımanını önemli bir şekilde artırır.

4° — Kayıt konusu vesikalar daha kolay bir şekilde kullanılır. Zira kopyalı muhasebe açıklandığı gibi yevmiye ve hesapların oynar yapraklar üzerinde tutulması şeklinde yürütülmektedir.

5° — Kayıtlarda verilen açıklama çok kısa olur. Kopyalı muhasebede kayıtlarda açıklama kısa olduğu için kayıtlar daha çabuk yapılır. Yevmiye ve hesaplarda satır bakımından tasarruf sağlanır.

6° — Çabuk bilgi temin eder ve vesikalar sıhhatli olur. Normal toplayıcı sistemde teşebbüs sahibi işinin durumunu ancak ilk kayıt yevmiyelerinin toplanmasından sonra elde edebilir. Bu toplama ise normal olarak ay sonunda yapılır. Bundan başka alıcı ve satıcılara ait kişisel hesapların gecikme ile tutulması da ihtimal dahilindedir. Kopyalı muhasebe ile tutulan toplayıcı sistemde ise,

kayıtlar yevmiyeye geçtikçe hesaplara da hemen işlenmiş olur. Böylece hesap fişleri gününününe tutulmuş olur.

7° — Hesapların sayısı istenildiği kadar artırılabilir. Toplayıcı sistemde açılması mümkün hesapların sayısı ilk kayıt yevmiyelerindeki sütunların sayısına bağlıdır. Sütunların yetersizliği yüzünden çok defa bir kısım işlemlerin «muhtelif» sütununda toplanması yoluna gidilir. Bu takdirde muhtelif sütununun hesap itibariyle muhasebe dışı ayırım ve toplamı yapılır. Buna karşılık kopyalı muhasebede ise hesaplara sütun ayrılması bahis konusu olmadığından hesap sayısı istendiği kadar artırılabilir.

Kopyalı muhasebeye bazı tenkitlerde yöneltilir. Gerçekten bu muhasebede yazıların ve rakamların okunaklı olmadığı, yevmiye ve hesapların oynar yapraklar ya da fişler üzerinde tutulması sebebiyle zamanla kaybolmalarının mümkün bulunduğu ve kayıtların tesisi için kullanılacak muhasebe makinalarının pahalı olduğu iddia edilir.

İlk tenkit ancak elle tutulan kopyalı muhasebe için bahis konusudur. Bununla beraber karbon kâğıdı imalindeki teknik gelişme ve kayıtların yapılmasında bilya uçlu stilo kullanılması ile bu tehlike önlenmiştir. Muhasebe makinalarının pahalı oluşu doğrudur. Ancak yüksek randımanlı bir makinanın kullanılması sayesinde tasarruf edilen zamanın da işletme yüklerini hissedilir ölçüde azalttığı bir gerçektir .

Kopyalı muhasebe klâsik sistemde toplayıcı muhasebe sistemine de uygulanabilir. Klâsik sisteme uygulanmasında işlemler muhasebeye tamamen ayrıntılı olarak geçer. Açıkladığımız gibi hesap fişleri ile yevmiyenin arasına karbon kâğıdı koymak suretiyle kayıtlar birlikte tesis edilir. Değişik bir şekli olarak, kolektif hesaplarla birlikte tutulması da mümkündür. Bu şekilde yevmiye defterinde müşteriler, satıcılar ve genel hesaplar için ikişer sütun bulunur. Buna paralel olarak hesaplarda da aynı sütunlar yer alır. Bu değişikliğin sebebi, kopyalı muhasebe yardımı ile önceden bir çalışmada bulunmaksızın müşterilerin ve satıcıların genel durumlarının tesbit edilmesidir.

Birer genel hesap olan müşteriler ve satıcılar kolektif hesapları her ay sonunda yevmiyede müşteriler ve satıcılar sütunlarının toplanmasından sonra kullanılır. Bu sütunların toplamaları müşterilerle,

ve satıcılar kolektif hesaplarına yazılır ve kopya yardımı ile yevmiyede genel hesaplar sütunlarına ayın hareketleri açıklamasıyla çıkarılır. Genel hesaplar sütunları böylece yevmiye genel yekûnunu vermiş olur.

Kopyalı muhasdebe büyük defterli yevmiyeye dahi uygulanabilir. Bundan ötürü büyük defterli yevmiyede yalnız aşağıda yazılı dört kolektif hesap açılır. Bu hesaplar fişlerde ayrıntılı olarak açılmış bütün hesapları toplar.

— Müşterilerin genel durumunu veren «müşteriler» kolektif hesabı,

— Satıcıların genel durumunu veren «satıcılar» kolektif hesabı,

— Bütün sonuç hesaplarını toplayan yani hasulat ve yüklerin tutarını veren ve teşebbüs sahibine her ay sonunda, stoklara dayanarak, elde edilen sonuçları takdir imkânını sağlayan «İşletme hesapları» kolektif hesabı,

— Müşteriler ve satıcılar hesapları dışında bilânçoda gözükten bütün hesapları toplayan «bilânço hesapları» kolektif hesabı.

Toplayıcı muhasebe sistemine uygulanması iki şekilde olabilir:

— Bir borç ve bir alacak sütunlu ilk kayıt yevmiyeleri kullanarak,

— Dört borç ve dört alacak sütunlu ilk kayıt yevmiyeleri kullanarak.

İlk usulde ilk kayıt yevmiyeleri klâsik usuldeki yevmiye gibi kullanılır. Genel yevmiye için de durum aynidir. Genel yevmiye aynı zamanda muhtelif işlemler yevmiyesi olarak kullanılır. Dönem sonunda ilk kayıt yevmiyeleri toplanır. Yekûnlar ait oldukları hesap fişlerine yazılır. Bu yekûnlar kopya ile genel yevmiyeye çıkarılır. Ancak toplama burada bırakılırsa genel yevmiye denk olmaz. Zira ilk kayıt yevmiyeleri yekûnları bir yanlı olarak aktarılmış, denkliği temin edecek karşılık hesaplardaki meblâğlar ise yazılmamıştır. Genel yevmiyenin denkliği toplama hesapları = comptes de centralisation adı verilen özel denge hesapları kullanmak suretiyle temin edilir. Bu hesaplar büyük deftere dahil değildir ve böylece çıkarılan mizanla da ilgileri yoktur.

Dört borç ve dört alacak sütunlu ilk kayıt yevmiyeleri kullanılması şeklinde ise, yevmiyelerde müşteriler, satıcılar, işletme hesapları ve bilânço hesapları başlığı altında dört çift sütunlu kolektif hesaplar ağıdır. Muhtelif işlemler ilk usulde olduğu gibi genel yevmiyeye yazılmaz ve fakat büyük defterli yevmiye biçiminde ayrı bir «muhtelif işlemler yevmiyesi»ne kaydedilir. Toplama ilk usuldeki gibi yapılır. Ancak burada toplama hesapları ilk kayıt yevmiyelerine karşılık olmayıp kolektif hesaplara karşılık teşkil ederler.

12 — Delikli kart makinaları'

Delikli kart makinaları kart üzerinde iş görür. Kart genel olarak 187 x 82 mm. ebadında kartondan yapılmış dikdörtgen şeklindedir. Aşağıya doğru 80 sütun ihtiva eder. Her bir sütun (0) dan (9) a kadar numaralanmıştır. Bu durumda yatay olarak bir kartta 10 satır mevcut olup her satırdaki rakamlar yan yana birbirinin aynıdır.

Herhangi bir vesikada mevcut her rakamla bilgi delmeler şeklinde karta yazılabilir. Bunun için de kartın devamlı olarak bu bilgiye ayrılan sütun ya da sütunlarını tesbit etmek ve duruma göre 0, 1, 2 v.b. delmelerden birini bu sütuna yapmak yetiştir. Şayet yazılacak sayı 9 dan yukarı ise iki sütun, 99 dan ya da 999 dan yukarı ise sırası ile üç ya da dört sütun ayırmak gerekir. Daha yukarı sayılarda sütun sayısı bu esas dahilinde artırılır.

Şu hale göre yazılacak bilgilere dayanarak kart bölümler ve böylece her bölge bir bilgiye ayrılmış olur. Her bölgede yazılacak bilgiye göre bir ya da daha fazla sayıda sütun bulunur.

Örneğin direkt işçiliğin dağıtımını amacıyla iş bonolarının delikli kartlara çıkarılması istensin. Her bonoya bir kart ayrılır. Kart aşağıdaki bilgilerin kaydı için bölümlenir. Her bölme bir bilgi içindir.

- Bononun tarihi
- Numarası
- İşçiliğin dahil edileceği değer hesabının numarası
- Atölyenin işareti

1) Léo Chardonnet: Comptabilité analytique d'exploitation. Delmas Paris 1958 Sah. 265 ve dev.

I.B.M. France (Delikli Kart Makinalarını açıklayan bir broşürdür).

- İşçinin özel işareti
- Geçen zaman (Saat ve saatin yüzde itibariyle geçen kısmı)

Geçen zamana ayrılan bölme dört sütun ihtiva edebilir. Örneğin 24,75 saati kaydetmek için bölmenin:

- İlk sütunda 2 numaralı pozisyon
- İkinci sütunda 4 numaralı pozisyon
- Üçüncü sütunda 7 numaralı pozisyon
- Dördüncü sütunda 5 numaralı pozisyon denilir.

Eldeki bilgiler yazı ile ifade edildiği takdirde kartlardan faydalanılabilir. Ancak bu takdirde kod kullanmak gerekir. Kartları delme işine başlamadan önce bir hazırlık çalışması gerekir. Kartlar üzerinde bu çalışma sırasında bütün bilgileri içine alacak şekilde sütunlar ayrılması, kod kullanılacak ise kodların hazırlanması ve kod numaralarının ilgili vesikalara yazılması zorunludur.

Kartlar arzulanan bütün işletilmelerine zorunlu bilgileri delmeler şeklinde ihtiva ettiği cihetle bununla ilgili esas vesikalar artık sadece muhasebe kayıtlarının dayanağı ve birde kartın kaybolması halinde müracaat edilecek bir kaynak durumundadır.

Kartların delinmesi elle veya otomatik usulle olabilir. Elle delmede delici makinalar (= poinçonneuses) kullanılır. Delme işini daha seri bir şekilde yapmak üzere otomatik elektrikli delici makinalar bulunmuştur.

Otomatik usulde delme, işaretleri okuma ile delmedir. Kullanılan makina, özel tertibatı vasıtasıyla işaretleri okur ve delmeyi otomatik olarak yapar.

Kartların delinmesi ilk çalışmadır. Bundan sonra elde edilecek bilgilerin veya hazırlanacak cetvellerin nev'ine göre delikli kartların işletilmesi çeşitli şekiller almakla beraber esas itibariyle şu işler bahis konusu olur:

1° Vesikaların belli bir düzene göre ayrılması veya dağıtılması. Delinmiş olan kartlar muhtelif düzenlerde ve ekseri halde karşılık oldukları vesikaların mekanografi servisine geldikleri düzen içinde görünürler. Bunların içine aldıkları bilgiler örneğin bir icmal listesi üzerinde görünecek bir düzene konması gerekecektir.

2° Bir ya da birkaç ortak özellikleri olan elemanlar karşılaştırma. Böylece örneğin hesap hareketlerini gösteren kartlar bunlara karşılık olan ve evvelce delinmiş bulunan hesap kartlarıyla karşılaştırılacaktır.

3° Basit aritmetik işlemler.

Her kartta ya da birbirini takip eden bir kart grubunda mevcut miktar bilgilerinin toplanması, çıkarılması, çoğaltma ya da bölme işlemleri, sonuçların toplanması gibi işlemlerdir.

4° Bilgilerin muhtelif şekillerde kopya edilmesi ya da vesikaların komple olarak çoğaltılması.

Kopye etme, delmeye çevrilmiş bilgilerin ya da önceden yapılmış özet ve toplamaların tamamen ya da kısmen kâğıt üzerine yazılması suretiyle olabilir. Keza ilk bir kart grubuna elle yapılan delmelerin ikinci bir kart grubuna çıkarılması (çoğaltma) şeklinde de olabilir.

Bütün yukarıda sayılan işlemler delikli kart makinalarının teker teker ya da bazılarının kombine olarak kullanılması suretiyle yapılır.

Bir kart blokunun belli bir referansa göre ayrılması ayırıcı makina = trieuse yardımı ile olur. Evvelce delinmiş ve istenen referans üzerinden ayrılıp gruplandırılmış olan kartlar tabülatris yardımıyla yazıya çevrilir. Kartlarda delme şeklinde mevcut olan bilgiler kâğıt yapraklara yada kâğıt rulolara yazı şeklinde çevrilir. Bu yazı doğrudan doğruya rakamlar ya da harfler şeklinde olur. Görüldüğü gibi tabülatris mekanografi donanımının esaslı makinasını teşkil eder. Tabiri caizse kartlardaki delmeleri anladığımız dile tercüme eder. Delikli kart makinalarından önemli olan birisi de kontrol makinası = vérficiatrice'dır. Kontrol makinası kartlara yapılan delmelerin doğru olup olmadığını kontrole yarar. Böylece karttaki delmelerin, kartın tekabül ettiği vesikada yazılı bilgilerin tam karşılığı olduğu sağlanmış bulunur.

Açıklanan bu üç makina delikli kart çalışmalarının esas makinalarıdır. Bunlardan ayrı olarak hesap makinaları, çoğaltıcı ve karşılaştırmacı delme makinaları, çevirici ya da açıklayıcı makinalar,

delinmiş bantları okuyucu makinalar, icmal edici delme makinaları, enterklasöz, haberlerin naklini ve derhal delmeler şeklinde yazılmasını temin eden teleanrejiströr gibi daha birçok makinalar kullanılır.

Delikli kart makinaları pek çok alanlarda kullanılır. Birkaç örnek verelim:

- Ücret muhasebesinin tutulması,
- Maddelerin ve direk işçiliklerin dağıtımı (maliyet muhasebesi)
- Çeşitli giderlerin nev'i ve işletme bölmeleri itibariyle dağıtımı (maliyet muhasebesi),
- Bölmeler arası karşılıklı devirlerin değerlendirilmesi (maliyet muhasebesi)
- İstihsalin kontrolü yani istihsal programlarının gerçekleşmesini gözetme,

- Stok hareketlerinin izlenmesi,
- Müşterilere fatura çıkarma ve çek yazılması.

Keza gene bu makinalar sayesinde otomatik bir şekilde:

- Yevmiye,
- Genel hesaplar büyük defteri,
- Nizanlar,
- İşletme hesabı ve analitik hesaplar,

birlikte tesis edilebilmektedir. Delikli kart makinalarında elle yapılan işler, esas vesikaların kodlanması ve kartların delinmesinden ibarettir.

Delikli kart makinalarının kullanılması teşebbüslere önemli faydalar sağlar.

1° İdeal bir analiz ve sentez aracıdır. Muhasebe ile istatistiği birbirine bağlamayı, istatistiği muhasebe olaylarının sağlam temelleri üzerine kurmayı temin eder. Elementer muhasebe olayına karşılık olan bir kayıt, elle aktarmalara lüzum olmaksızın bütün sentezlerde yer alır. Bu teknik bazan yüklü bir çalışmayı gerektir-

mesi sebebiyle elle girişilemeyecek bazı çalışmalarını örneğin çeşitli işletme yüklerinin dağıtımını ve çeşitli bilgilerin istenilen şekilde gruplandırılmasını mümkün kılar.

2° Açıkladığımız gibi makinelerin pek geniş alanları mevcuttur.

3° Makinalar güvenlidir. Çalışmaları otomatik olduğundan büyük bir güvenlik sağlarlar.

4° Makinalar süratli olduğundan muhasebe çalışmaları süratle yerine getirilir.

Bununla beraber rolleri ikinci derecede olan bazı yardımcı makineler kullanılması masraflı olduğundan rantabiliteye tesir eder. Bu noktayı hesaba katmak gerekir. Genel olarak delikli kart makinelerini kullanmadan önce bunların işletmeye yükleyeceği giderleri iyi hesaplamak ve ancak rantabl olduğu takdirde kullanılması yoluna gitmek gerekir. Bu makinelerin kullanılması ancak faaliyeti geniş büyük işletmeler için faydalı olabilir.

13 — Memleketimizdeki uygulamalar ve sonuç

Memleketimizde bugün yaygın olarak klâsik muhasebe sistemi uygulanmaktadır. Bunun yanında defterli yevmiye uygulaması da önemli bir yer işgal eder. Gerek klâsik sistemde ve gerekse büyük defterli yevmiye uygulamalarında ayrıca bilhassa müşteriler ve satıcılar defterleri tutulduğu hallere de rastlanmaktadır. Ancak bu defterleri yardımcı defterler sistemindeki defterler olarak düşünmemek gerekir. Gerçekten bu defterler yevmiyeye yapılması gereken ayrıntılı kayıtların bir ön çalışması olmayıp büyük defterin yardımcısı durumundadırlar. Yardımcı sistemin defterleri ise özel şekiller altında hazırlanan ve müsvetde defterinin yerini alan defterlerdir.

Memleketimizde toplayıcı muhasebe uygulaması mahdut ölçüde de olsa mevcut bulunmaktadır. Keza gene mahdut ölçüde kopyalı muhasebeye rastlanmaktadır. Delikli kart makineleri ise daha ziyade bankalarda karşımıza çıkmaktadır.

Muhasebe sistemlerinin çeşitli şekillerinin memleketimizde yaygın hale gelmesi ve bunlar arasında bilhassa toplayıcı muhasebenin geniş alanda uygulanması şayanı arzudur. Keza kanaatimizce

kopyalı muhasebenin de memleketimizde yaygın hale gelmesi evvelce de açıklandığı üzere önemli faydalar sağlayacaktır. Yalnız bu konuda mevzuatımızda muhasebe serbestisini öngörecek hükümlerin de yer alması zorunlu bulunmaktadır.

Bu konuda Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu yönlerinden biraz açıklama yapmak gerekmektedir. Ticaret Kanunu hükümlerine bakılırsa, klâsik muhasebe sistemini tavsiye eder bir ifade kullanıldığı görülür. Gerçekten 70-71 inci maddelerde sanki tek bir yevmiye ve tek bir büyük defter ele alınmıştır. Gene 70 inci maddede işlemlerin vesika itibariyle ayrıntılı olarak defter kayıtlarına geçirilmesi emredilmektedir. Şu hale göre örneğin bir tüccar o günkü veresiye satışlarını müşteriler itibariyle birer birer yevmiye defterine kaydetmek zorundadır. Halbuki bu tüccar yevmiye defteri yanında birçok yardımcı defterler ve bu arada müşteriler defteri de tutmuş ve bunları yevmiye defteri gibi tasdik dahi ettirmiş olabilir. Bu durumda işlemleri hem yevmiyeye ve hem de yardımcı defterlere ayrıntılı olarak yazması ağır bir külfettir.

Yevmiye defterinin parçalanarak çeşitli yevmiyeler tutulması yani toplayıcı sistem uygulaması bugünkü modern işletmelerde işlerin çok geniş olması sebebiyle hemen hemen bir zorunluktur. Herne kadar yevmiye defterinin bu şekilde kısımlara ayrılmasına mani bir hüküm Ticaret Kanununda mevcut değil ise de, muhasebe serbestisini belirtecek şekilde açık bir hükmün Ticaret Kanununda yer bahis konusudur .

Vergi Usul Kanununda ise muhasebe serbestisine yer verilmiştir. Gerçekten Vergi Usul Kanununun 175 inci maddesinde, mükelleflerin defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etmekte serbest buldukları hükme bağlanmıştır.

Bununla beraber kopyalı muhasebenin tutulmasına imkân verecek oynar yapraklı yevmiye ve büyük defter için Maliye Bakanlığından önceden izin alınması şart bulunmaktadır. (Vergi Usul Kanunu Madde 183).

Bundan başka oynar yapraklı yevmiye ve büyük defter tutulması imkânı, ancak ciltli defter tutulması mümkün olmayacak kadar işleri geniş bulunan büyük işletmeler için öngörülmüştür. Kanaatimizce kopyalı muhasebenin bütün arzulayan teşebbüsler tarafından tutulması mümkün olmalıdır.