

MUHASEBE TEKNIĞİNİN TARİHİ TEKÂMÜLÜNDE BİR MERHALE: BASİT USUL

Yazan:

Mazhar HİÇŞAŞMAZ

I. Muhasebe tekniğinin tekâmülüne zait umumî esaslar.

Hesap tutma usullerindeki tarihî inkişafın tesbitile uğraşanlar, çalışmalarını esas itibarile iki hedefe yöneltmiş bulunurlar: bu hedeflerden birincisi, bizatihî hesap tutma tekniğinin kendi içinde vukubulan tekâmülün, diğeri ise iktisadî muhitin bu teknik üzerine yaptığı tesirlerin tayini-
le alâkalıdır. Muhasebenin tarihi seyrine bu iki zaviyeden bakıldığı takdirde, her zaman ve her yerde aynı olan bazı sabit esasların (=constant) mevcudiyeti müşahede edilmektedir. Bu sabitelerin öğrettiği hakikatler arasında şu hususlar bilhassa dikkati çeker: hesap tutma usulleri ve dolayısıyla muhasebe metotlarıyla alâkalı teknik, birtek eserle veya bir tek muhasebe nazariyatçısının gayretile vücut bulmamıştır. Muhasebe, iktisadî faaliyetlerin inkişafına bağlı olarak günlük hayatın ihtiyaç ve zaruretlere bir cevap vermek üzere kendiliğinden doğmuştur. Ticarî hayatın ve mubadelelerin geliştiği devirlerde ve yerlerde muhasebe tekniğinin de tekâmül ettiği görülmektedir. Nitekim, Sümer, Mısır, Yunan ve Roma medeniyetlerinde carî iktisadî hayatın icaplarıyla hesap tutma tekniği arasındaki beraberliğe vücut veren âmiller, Haçlı seferleriyle birlikte Akdeniz memleketlerinde yeniden ticarî mubadelelerde kesafetin artmasını ve dolayısıyla muhasebe tekniğinin inkişafını hazırlayan âmillerden farklı değildir. Bu bakımdan muhasebe tekniği ile alâkalı araştırmaların neticelerine bakarak, birbirinden tamamile ayrı iki tarihi devir arasında bir münasebet tesisi, de mümkün olmamaktadır. Zira, her iki devir arasında, Batı Roma imparatorluğunun çökmesi ve barbarların istilâsile birlikte medeniyet âleminin uzun asırlar süren karanlık ve geri bir safhası yer almakta, iktisadî ve ticarî hayatın tereddiye uğradığı görülmektedir. Kısa-
ca ifade etmek lâzımgelirse, Antikite'de tacir ve bankerleri günlük muamelelerin kaydına mecbur bırakan zaruretlerin, ortaçağdaki ticarî gelişmeler sonunda bir kere daha duyulduğu anlaşılmakta ve aynı sebeplerin aynı neticeleri tevhit ettiği müşahede olunmaktadır. Filhakika, muhasebe tarihi üzerinde yapılan araştırmalar, batı avrupanın feodalite rejimi al-

tında ve kapalı bir ekonomi içinde yaşadığı devrelerde hesap tutma tekniğine alâklı kayda değer bir vesikanın mevcut bulunmadığını göstermektedir (1).

Muhasebenin tekâmül seyrini takibederken, Avrupanın pek çok asırlar gerilemiş bulunduğu aynı devrede ileri bir islâm medeniyetinin mevcudiyetini de gözden kaçırmamak lâzımdır. Nitekim yedinci asra ait bir takım vesikalar eski yunan medeniyetinde rastlanan carî hesap, envanter cetveli ve hesap hülâsası nümunelerine benzemektedir. (2). Ticarî hayatın inkişafıyla kayıt tekniği arasındaki muvaziliğin bir gerçek olduğu düşünülür ve islâm medeniyetinin temel prensiplerini ihtiva eden «Kur'an»daki hükümlere, aynı zamanda islâm dininin kurucusu olan peygamberin davranışlarına bakılacak olursa muhasebe tarihi bakımından işlenmemiş bu devrenin de birtakım hakikatleri gizlediği şüphesizdir.

Şu umumî izahata istinaden, bir muhasebe metodu olarak «basit usul» ün geçirdiği safhaları Antikitedeki tatbikattan tamamiyle müstakil bir şekilde tetkik etmek mümkün olabilecektir. «Basit usul» ün menşesine, tekâmülüne ve tekniğine tahsis edilen bu etütte, sırasıyla, basit usule götüren tatbikatın bir tahlili yapılacak, bilâhare bu usulün işleyişi, hususiyetleri tesbit edilecek ve modern muhasebe tekniği karşısındaki kıymeti gösterilecektir.

II. «BASİT USUL'E TAKADDÜM EDEN MUHASEBE TATBİKATI.

A — Muhtıra defterleri.

Ortaçağda muhasebe tekniğinin tekâmülü şu ana esaslarda toplanabilir: ticarî mubadelelerden mütevellit muamelelerin hafızaya güvenmek suretile ve hiçbir kayıt tutmaksızın yürütülebilmesi, kredili veya veresiye alım satımların genişlemesile imkânsızlaşınca, tacirler bir kısım muameleleri deftere kaydetmek mecburiyetini duymuşlardır. Böyle bir kayıt şekli, bazı ticarî muamelelerin unutulmaması maksadile muhtıra notlarının alınmasını temine kâfi gelmiştir. Bu itibarla, bahis konusu notları muhtevi bulunan bu gibi vesikalara «muhtıra defteri» (= mémorial) ismi verilmektedir. Bugünün ajandalarile mukayese edilebilecek böyle bir defterde yer alan notların, ihtiyaçlar ve zaruretler tahtında, tacirin muhtelif şahıslarla vaki ticarî münasebetlerini aksettirecek şekilde ayrı sahifelere veya ayrı defterlere kaydedilmesi ikinci bir merhale olarak gö-

(1), (2) Joseph - H. Vlaeminck. Histoire et doctrines de la Comptabilité. Dunod, 1953. Sahife : 49.

rülür. Her halükârda, tutulan kayıtlar, başlangıçta hafızaya yardımcı mahiyette birtakım pratik gayelere müteveccih bulunmuştur. Fakat günlük ihtiyaçların doğurduğu zaruretler, bu pratik gayelerin daha elverişli kayıt usulleri içinde gerçekleşmesi maksadile tatbikatçıların gerek basit ve gerekse muzaaf usule mesnet teşkil eden esasları bulmalarına imkân hazırlamakta gecikmemiştir.

Hesap tutma tekniğile alâkalı tatbikatın tekâmül seyrini kesin hatlarla ayırmanın imkânsızlığına işaret etmek de yerinde olur. Filhakika, bugün dahi bir çok küçük tacirlerin kayıt tarzları modern muhasebe esaslarına uymaz. Ekseriya alt alta ve tasnif edilmeksizin yazılan notları, eski Mısır medeniyetinde muhasebe tekniğinin gelişmediği devrelere ait iptidai vesikalara benzetmek mümkündür.

Basit usul muhasebeye geçişi hazırlayan muhtıra defterlerinin iptidai şekillerile mütekâmil şekillerini ayırmak zarureti vardır (3).

Muhtıra defterlerinin iptidai şekilde tutulanlarında, müteşebbisin ticari muamelelerinden doğan alacak ve borçların, hattâ ev masraflarının hiçbir tasnife tabi tutulmaksızın tarih sırasile alt alta yazıldıkları görülür. Bir meblâğın verilip alınması halinde alâkalı şahıs borçlandırılır veya alacaklandırılır, alacak ve borç münasebeti sona erince de ilgili kayıt çizilerek iptal edilir. Bazan da her muamelenin diğerinden bir çizgile ayrıldığı görülür. Bu muameleler hakkında herhangi bir kısaltma yapılmadan teferruatlı şekilde izahat verilir, icabında muhtemel bir ihtilâfı, önlemek için kefil veya şahidin ismi de zikredilir. Bu çeşit defterlerin, İtalya ve Hollandaya nazaran muhasebe tekniği daha geç gelişmiş bulunan Almanya'da bir çok örnekleri bulunmuştur. İptidai şekilde tutulan muhtıra defterlerinin en eski örneği 1211 tarihini taşımakta olup Bologne'da faaliyette bulunmuş bir bankere aittir (4). «Zimmet» ve «matlup» tabirlerinin menşei teşkil eden «adere» (=débit, zimmet) ve «avere» (=crédit, matlup) kelimelerine de bu defterlerde rastlanmaktadır. 1383 ilâ 1403 seneleri arasında «Ratisbonne» da ticaretle iştigal etmiş bulunan «Runtiger» adlı bir tacirin muhtıra defterinde ehemmiyetli bir ilerleme müşahade edilir; muamelelerin tarih sırasile alt alta kaydından vazgeçilerek, bunların mevzualarına göre tasnif edildikleri ve eda ile mukabil edanın karşılıklı sahifelere yazıldığı görülür. 1421 ilâ 1454 seneleri arasında «Johann Pisz» isimindeki «Dantziğ» li bir tacirin muhtıra defteri üç kısma tefrik e-

(3) A.g.e. Sahife: 47 ve 49

(4) Bu bilgiler, ilk defa, zamanımızın muhasebe tanihi sahasındaki otoritelerinden «Federigo Melis» tarafından 1950 yılında «Bolongne» da neşredilen «Storia della Ragionaria» adlı eserde verilmiştir.

dilerek, mubaya'a, satış ve komisyon muameleleri ayrı ayrı kaydedilmiş, sol sahifeye alış ve satış şartları, sağ sahifeye tediyat ve tahsilât rakamları yazılmıştır. «Lyon» lu bir dokumacının 14 ncü asrın ilk senelerine ait bir muhtıra defterinde keza tarih sırasile kayıtların terkedildiği, borçluların isimlerine göre guruplandırıldığı ve bu bakımdan muhtıranın bugünkü defteri kebirî andırdığı görülmektedir.

Mütekâmil muhtıra defterlerinin bazılarında, teşebbüse ait alacak ve borçları göstermek üzere ayrı ayrı sahifeler tefrik edildiği müşahede olunmaktadır. Hesabı carîlere ait esaslar ilk defa mütekâmil muhtıra defterlerinde yer almıştır (5). Bunların bazıları, teşebbüsteki mevcutlar, kıymetleriyle birlikte ve teferrüatlı şekilde gösterildiğinden, envanter malûmatını ihtiva etmektedir (6).

B — Muhtıra defterlerinden basit usule geçiş

Muhasebe tarihi üzerindeki araştırmaları ile tanınmış bulunan «M. Raymond De Roover», ortaçağda hesap tutma tekniğinin tekâmülünü üç sebebe atfeder (7). Bu sebepler, kredinin genişlemesi, ticaret şirketlerinin doğması ve ticarî muamelelerde vekâlet aktinin kullanılması şeklinde sıralanmaktadır.

İktisadî hayatta kredili muamelelerin geniş bir yer işgâl etmeye başlaması, devrin muhasebe teknisyenlerini hukukî münasebetleri takibe elverişli kayıt şekilleri aramak mecburiyetinde bırakmıştır. Şahıs hesapları, kredili alış veriş muamelelerinin inkişafı neticesinde kullanılmaya başlanmıştır. Bir kısım müellifler tarafından da basit usule geçişte kasa hesabının rol oynadığı belirtilmiştir. (8). Bu hususta mevzu'umuz bakımından mühim olan cihet, artış ve eksilişlerin, şahıs hesaplarında alacak ve borç münasebetlerinde, kasa hesabında ise tahsilât ve tediyat muamelelerinde müşahede edilmiş olmasıdır.

(5) 13 ncü asırda faaliyette bulunduğu bilinen «la Compagnie des Ugolini de Sinne» firmasına ait muhtıra defterinde hem ticarî işler, hem de bankacılık muameleleriyle alâkalı kayıtlar bulunmaktadır.

(6) 1313 ilâ 1326 tarihleri arasında faaliyette bulunduğu bilinen «Simon de Rikelike» ismini taşıyan bir şahsa ait muhtıra defterlerinde, hem müteşebbise, hem de zirai işletmelerinin hasılat ve masraflarına, alacak ve borçlarına ait tasnifli kayıtların mevcut olduğu tesbit edilmiştir. Bahis konusu muhtıra defterlerinde, bugünün envanter ve defteri kebir kayıtlarında yer alan bilgiler bulunmaktadır.

(7) Joseph - H. Vlaemminek. Histoire ... Sahife: 44

(8) Jean Fourastié. La Comptabilité. Presses Universitaires. Sahife: 36

Bugünkü mânâda ticaret şirketlerinin teessüsü 17 nci asra tesadüf etmekle beraber, sermayedarların, sadece finansmanı sağlamak suretile, denizaşırı ticaret muamelelerine iştirakleri İtalya'da daha onuncu asırda komandit şirketlerin doğmasına imkân vermiştir. Şirket muamelelerinin gelişmesi, teşebbüsün, üçüncü şahıslarla münasebeti yanısıra servet durumunun da bilinmesi ve takibedilmesi zaruretine yol açmıştır. Devrevî envanter muamelelerine bu safhada ihtiyaç duyulmaya başlanmış, dolayısıyla muhasebe tekniğinin gelişmesine zemin hazırlanmıştır.

Muhasebenin şeklen gelişmesine müessir olan âmiller arasında vekâlet aktinin yayılması ve mutavassıtlar vasıtasile ticarî muameleler icrası mahsus bir ehemmiyeti haizdir. Müteşebbisin verdiği talimat çerçevesinde fuarlara gönderilen mutavassıtlar, komisyon muamelelerinin gelişmesine ve dolayısıyla hesap verme kolaylıklarının düşünülmesine imkân hazırlamıştır.

Ortaçağda muhasebe metotlarının inkişafında, Roma imparatorluğunun çöküşünden sonra kıymeti çok değişik paraların tedavül keyfiyeti de rol oynamıştır. Kasa hesabının mes'uliyetini taşıyanlar, muamelelerin hakiki kıymetlerini aksettirmek maksadile kayıt usullerine ehemmiyet vermişlerdir. Muğlâk romen rakamlarının yerini arap rakamlarının alması da hesap tutma tekniğinde esaslı bir reform teşkil etmiştir (9).

III. "BASİT USUL" ÜN İLK TATBİK ŞEKİLLERİ

İktisadî ve ticarî hayattaki gelişmeler bütün muamelelerin bir telâmuhtıra defterinde takibini imkânsız kılınca, müteaddit defterler kullanmak suretile metotlu ve düzenli bir muhasebe tatbikatı kendiliğinden meydana gelmiş oluyordu. Ticarî işlerin muğlâk bir hal alması, ticarethanelerin şube ve ajanslarla birlikte sevki idaresi karşısında, müteşebbisler ve muhasebeciler kıymet hareketlerinin tasnifli ve kontrolü temin edecek şekilde kaydı ve bu kayıtların iş hayatının icaplarına uydurulması çarelerini bulmaya çalışmışlardır. Bu çalışmalar hakkında müşahhas bir fikir vermek maksadile, birkaç misal göstermeyi ve bilâhare hesapların

(9) Bağdatlı riyaziyeci Muhammed bin Musa 820 tarihinde yazdığı bir cebir tretesinde «sıfır» ı ilk defa istismal sahasına sokmuştur (10) dan (9) a kadar rakamların kullanılması Halife El - Memun'un kütüphanecisi bulunan bu zata aittir.

işleyişile alâkalı kayıtların dayandığı esasları belirtmeyi faydalı buluyoruz.

A — Ortaçağda basit usul tatbikatına ait örnekler (10).

Muhasebe tarihi ile alâkalı arşivlerde yer alan ve basit usul tatbikata alâkalı bulunan aşağıdaki misaller, aynı zamanda muhasebe tekniğinin ihtiyaçlarla olan yakın irtibatını da göstermeye hizmet edecektir.

a) «La Compagnie del Bene» firmasına ait defterler:

1322 de tasfiye edildiği bilinen bu firmanın yalnız tasfiye muameleleriyle alâkalı defterleri ele geçmiştir. Kabının rengine izafeten «kara defter» olarak isimlendirildiği anlaşılan bu defterde, ortakların, müşteri ve bayilerin müstakil hesapları bulunmaktadır. Kasa muameleleri, giren ve çıkan faturalar, toptan ve perakende satışlar için ayrı ayrı defterler tutulmuştur. «Gizli defter» ismi verilen diğer bir defter, müessese emrinde çalışan teknisyenlerin isimlerini muhtevindir. Emtea, malzeme ve demirbaş envanterleri yapılmış ve piyasa rayiçleriyle değerlendirilmiştir.

b) «Peruzzi» firmasına ait defterler:

14 ncü asrın kuvvetli ticarî müesseseleri arasında ehemmiyetli bir yer işgal eden bu firmada, menkul ve gayrimenkul kıymetler için ayrı hesaplar açıldığı, şüpheli veya tahsili imkânsız alacakların keza ayrı hesaplarda takib edildiği anlaşılmakta, zimmet ve matlup kayıtları yapılabilecek şekilde her hesaba yeter sahifeler ayrıldığı müşahede edilmektedir.

c) «Collard de Marke» ile «Guillaume Ruyelle» in defterleri:

Bu firmaların 14 ncü asrın ikinci yarısına ait defterleri, ortaçağın en ehemmiyetli ve alâka çekici vesaiği arasında yer almaktadır. Sarraflıkla ıstıgal etmiş bulunan bu şahısların tuttuğu defterler basit usulün klâsik örnekleridir. Yevmiye defteri günü gününe işlenmiş, zimmet ve matlupta kayıtlı kıymet hareketleri muntazaman defteri kepire nakledilmiştir. Bu defterlerde müteşebbise ait hususî hesapla, mevduat kabulü, kısa vadeli avans ve başkası namına tediye muameleleriyle alâkalı kayıtlar mevcuttur. «Guillaume» a ait kasa defterinde tahsilâtın matlup tarafa yani sağ tarafa, tediye ise zimmete yani sol tarafa kaydedilmesi bir hususiyet olarak dikkati çekmektedir.

(10) Joseph - H. Vlamminck. Histoire ... Sahife: 64

B. Hesapların işleyişine ait esaslar

Yukarıdanberi verilen izahat gözönünde tutulacak olursa, muhasebe tekniğini bir tek muhtıra defterinden başlayıp müteaddit defterler kullanma istikametinde geliştiren sebepler organizasyon ihtiyacına irca edilebilir. Filhakika, işletmelerin faaliyet hacmi genişledikçe, kontrol ve sevk-iidare imkânlarını temin bakımından kıymet hareketlerinin muhtelif defterler ve hesaplar arasında taksimi keyfiyeti, organizasyon vakıyasile alâkalıdır. Bu bakımdan, basit usulün ilk müstakil hesapları da rasyonel şekilde kayıt tutma zaruretinin bir ifadesi olmuştur.

Burada, gerek basit usulün işleyişi ve gerekse tatbikatın muzaaf usul istikametinde tekâmülü bakımından ehemmiyetli bir noktanın aydınlatılması icabeder. Mesele, «zimmet» ve «matlup» tabirlerinin menşeiini tayin etmek, hesaplardaki artış ve eksilişlerin hangi zarurete cevap verdiğini ortaya koymaktan ibarettir. Bir kısım müellifler (11) ,kıymet hareketlerinin muhasebe kayıtlarına alınması sırasında hesaplardan birisinde vaki artışın diğerbir hesapta azalmayı intaç ettiren düşünüş tarzını, şahıs hesaplarının kendi aralarında çalıştırılabilmesi için bazı ortaçağ muhasebecilerinin giriştikleri teknik araştırmalara atfetmektedirler. Bir ortaçağ ticarethanesinde, bir taraftan borçlu ve alacaklı hesapların bulunması, diğertaraftan bu hesapların kendi aralarında veya kasa hesabı ile karşılıklı artış veya eksiliş hareketleri böyle bir düşünceyi makul gösterebilir. Ancak, bu düşünce tarzının, elde mevcut vesikalar muvacehesinde tarihi realiteere tamamilen intibak ettiğini ileri sürmek kolay değildir. Buna mukabil, evvece bilmünasebe ismi zikredilen «Federigo Melis» tarafından zimmet (=dare) ve matlup (=avere) tabirlerinin menşei hususunda metinler üzerinde yapılan araştırmalardan şu hakikatlere vasıl olunmaktadır: İtalyancade «il dare et l'avere» tabirinin, zimmet ve matlup veya aktif ve passif manalarını taşıdığı bir gerçektir. Ortaçağ muhasebecileri tarafından bir borçlunun veya bir müşterinin hesabı borçlandırılırken, borçlu şahsın ismi yanına «deve dare-ödeyecektir» tarzında bir kayıt düşülüyor, borcun tediyesinde «Ho avuto = aldım» ibaresi veya benzeri bir ibare kullanılıyordu, Üçüncü bir şahıs ticarethanedan alacaklı duruma geçerse «deve avere=alacaklıdır» notu konuyor ve bu alacak tesviye edildiğinde «ho dato=ödedim» tabiri veya benzeri tabirler istimal ediliyordu. Şu izahat, teşebbüsle üçüncü şahıslar arasında bir alacak ve borç münâ-

(11) Jean Fourastié. A.g.e. Sahife: 42.

sebetinin mevcudiyetini de göstermektedir. Bu münasebetler ise hesaplarda zimmet ve matlup tabirleriyle ifade edilmek istenen artış ve eksilişlerin muhasebede yer almasını hem hukukî zaruretlere hem de organizasyon ihtiyacına atfedilmesi durumunu yaratmaktadır. Bu itibarla, hesapların işleyişini temin eden zimmet ve matlup mefhumları aynı zamanda hukukî münasebetlerin defter kayıtlarına intikalini sağlayan günlük ihtiyaçlardan doğmuş bir tekniğe bağlı olarak muhasebeye girmiştir denilebilir. Basit usuldeki muhasebe kayıtlarının mevzu'unu teşkil eden şahıs hesaplarında vaki bu işleme tarzı, muzaaf usulde yer alan diğer bütün hesap çeşitleri için de örnek olmuştur.

Demek oluyorki, bizzat hesap tutma tekniği ve onun işleme şekilleri, kendiliğinden ve günlük ihtiyaçların zaruretlere bağlı olarak tekâmül etmiştir. Ticarî işlerin mahiyeti ve teşebbüslerin gelişmesi, muhasebe tekniğinin asıl ilerleme sebebi olmuştur. Herhangi bir teori veya kitap muhasebeciye yol göstermemiştir. Muhasebe ile alâkalı literatürün, tatbikata ancak 16 ncı asırdan itibaren tesir etmeye başladığı görülmektedir (12).

IV. BİR MUHASEBE METODU OLARAK BASİT USUL

Basit usul'de cari kayıtların tamamile tatbikattan doğan ihtiyaçlara muvazi şekilde gelişmiş bulunması sebebiyle, usulün, bir muhasebe metodu olarak tarifi, kayıt bakımından hususiyetleri ve bugünkü tatbik imkânları hakkındaki husulara bizzat etüdün bu kısımda yer verilmesi uygun görülmüştür.

A. Basit usul ne demektir?

Tarihi inkişafında takibettiği seyre bakılırsa, basit usulün ne olduğunu veya ne olmadığını kesin hatlarla ayırmakta çeşitli güçlüklerin bildirildiği görülür. Bir defa, basit usulün hangi tarihe kadar muhasebe tekniğine yalnız başına hakim bulunduğunu kestirmek mümkün değildir. Zira, mütekâmil bir basit usul tatbikatı, müptedi bir muzaaf usul tatbikatını tefrik etmenin kolay olmadığı müşahede edilmektedir. Bu durum karşısında muzaaf usulün karakterlerini tesbit suretile basit usulün manasını kavramaya çalışmak mantıkî bir yol gibi görünür. Mesele basite irca edi-

(12) Joseph - H. Vlaeminck. A.g.e' Histoire..... Sahife: 80

lerek mütalâa olunursa, kıymet hareketlerinin çift taraflı yani zimmet ve matlup şeklinde kaydı ve bütün hesap guruplarının birlikte işlemesi keyfiyeti muzaaf usulün temel hususiyetleri olarak dikkati çeker. Bu hususiyetlerden birincisi basit usulde de caridir. Yani kıymet hareketleri, basit usulde de zimmet ve matlup kayıtları yapılmak suretile muhasebedeki yerini alır. Buna mukabil, muzaaf usulde kullanılan bütün hesap guruplarını basit usul tatbikatında bulmak mümkün değildir.

Basit usul (13) ile muzaaf usul (13) arasında yapılan şu karşılaştırma ve yukarıdanberi verilen izahat, eksiksiz bir tarif yapma imkânını veremese bile, basit usulün tamamen amprik bir muhasebe metodu olduğunu göstermektedir. Binaaneleyh, basit usulü, dönem başındaki alacaklar, borçlar ve mevcutlarla, dönem sonundaki alacaklar, borçlar ve mevcutları mukayese suretile teşebbüsün faaliyet neticelerini gösteren bir muhasebe metodu olarak ifade etmek mümkündür. Zira, basit usule göre tutulan bir muhasebede sadece teşebbüsün üçüncü şahıslarla vaki münasebetlerinden doğan kıymet hareketlerine yer verilmektedir (15). Varılan bu neticenin muhasebe tekniği bakımından delâlet ettiği manayı vazih şekilde ortaya koyması itibarile muzaaf usulde cari tatbikatı bir kere daha katırlamak faydasız olmayacaktır. Bilindiği gibi, muzaaf usul muhasebe tatbikatında, dönem başı bilânçosundan hareket edilerek aktif ve passif kalemlerde vuku bulan bütün kıymet hareketlerinin takibi suretile devre neticelerini de ihtiva etmek üzere dönem sonu bilançosu istihsali istikametinde çalışılır. Şu izahata nazaran, bugün muzaaf usul tatbikatında da cari olmakla beraber, dönem başı ve dönem sonu bilançolarının mukayesesi suretile öz sermayelerdeki artışı tesbit ederek devre kârının hesaplanması hususundaki davranışı, kanaatimizce basit usul tatbikatına yaraşan bir hareket tarzı olarak görmek lâzımdır.

Bu neticeyi Almanya'da daha uzun müddet kullanıldığı bilinen basit usul tatbikatı da teyit eder durumdadır. Filhakika, 16 ncı asırda bu memlekette cari tatbikatta, muamelelerin tarih sırasile kaydına hizmet eden bir yevmiye defteri ile üçüncü şahıslarla vaki alacak ve borç münasebetlerinin kaydına mahsus diğer bir defter kullanıldığı bilinmektedir (16). Bu

(13) La comptabilité en (veya á) partie simple. - Book - Keeping by single entry.

(14) La comptabilité en (veya á) partie double. - Book - keeping by double entry.

(15) — Anonim bir şahıs hesabı karakterini haiz bulunan ticarî senetlerin de şahıs hesapları içersinde mütalâa edilmesinin basit usul prensiplerine aykırı düşmiyeceğine kanahtır.

(16) Josep - H. Vlaemminck. A.g.e. Histoire Sahife: 107

sonuncu defterde kasa hareketlerine de sahifeler tahsis edildiği ve ayrıca «Kapus» ismi verilen ve emtea hareketlerinin takibine mahsus bir defterin de mevcut olduğu görülmektedir. Bu günkü muhasebe dilinde kullanılan bir kelimeyle ifade edilecek olursa, emtea defteri (=kapus) muhasebe dışı (=extra comptable) bir karakter taşımaktadır. Bu deftere giren ve çıkan emteaya ait kıymetlerin her zaman kaydedilmemiş olması da ayrıca dikkati çekmektedir. Kâr ve zarar durumunun tesbiti ise envanter muamelelerinin neticesine bırakılmış bulunmaktadır. Bu izahat, muhasebe literatüründe yer alan «basit usul» tabirinin âdeta «muzaaf usul» tabirinin delâlet ettiği mananın tayininden sonra bir terim vasfını iktisap edebildiğini göstermektedir.

B. Basit usulün muhasebe kayıtları bakımından taşıdığı hususiyetler (17).

Basit usulde kayıt disiplini bakımından mevcut hususiyetlere gelince; müttekâmil bir basit usul tatbikatında bu hususiyetleri a) kayıtların tesisi b) defterlerin nevileri c) kontrolün temini d) neticelerin hesaplanması bakımlarından guruplandırmak kabildir.

a) Kayıtların tesisi bakımından:

Bilhassa münferit şahıs işletmelerinde, alacaklıların teminatı müteşebbisin şahsî servetine bağlı olduğundan, ticarî muamelelerden mütevellit alacak ve borçların muayyen hesaplarda takibi mahsus bir ehemmiyeti haizdir. Bu sebeple, basit usulde muhasebe kayıtlarına mevzu kıymet hareketleri müteşebbisin üçüncü şahıslarla vaki ticarî münasebetlerine inhisar eder. Einaanelayh, müşteriler, bayiler ve bankalarla yapılan muameleler, muhasebenin kayıtlı mükellef bulunduğu kıymet hareketlerinin başlıca çeşitleri arasında yer alır. Muamelelerin teşebbüsle alâkalı neticeleri muhasebe kayıtlarında iz bırakmaz.

Şahıs hesaplarına kaydın düşüldüğü sırada şu kaide carî olur: alâkalı hesabın temsil ettiği şahıs aldığı veya bir kayıba uğradığı zaman (tenzilâta rıza gösterilmesi hali), hesap zimmetlenir. Aksi halde, yani alâkalı hesabın temsil ettiği şahıs verdiği veya bir menfaat temin ettiği zaman

(17) Bu kısmın, etüdün sonundaki tatbikî misalin takibi suretile okunması tavsiye edilir.

((tenzilâttan faydalanma hali, hesap matlup kaydı alır. Bu kaidenin muh-tevası, muhasebe tedrisatında uzun zaman hüküm sürüp, bugün kıymeti-ni kaybetmiş bulunan «olan hesap borçlanır, veren hesap alacaklanır» for-mülünün de mahiyetini izah etmiş olmaktadır.

b) Defterlerin neveleri bakımından:

Basit usul tatbikatında yevmiye defteri ile defteri kebir bu metodun aslı defterlerini teşkil etmektedir. Şahıs hesaplarla alâkalı bütün kıymet hareketleri tarih sırasile ve arka arkaya yevmiye defterine işlenir. Her maddede, muamele tarihi, borçlu veya alacaklı hesap, izahat ve meblâğî yer alır. Bilâhare, yevmiye kayıtlarındaki bütün muameleler defteri kebi-re nakledilir. Bu suretle, defteri kebirde, ticarethanenin münasebette bu-lunduğu bütün üçüncü şahısların durumunu takibetmek mümkün olur. Basit usulde, bütün alacaklılara ve borçlulara bu defterde yer ayrılması sayfa adedini hayli arttırdığı için olmalıdır ki «defteri kebir» tabiri mu-hasebe diline yerleşmiş bulunmaktadır.

Basit usulün esas defterlerini yevmiye ve defteri kebir teşkil etmekle beraber, bu hususun muavin defterler tesisine mâni bulunmayacağı izaha muhtaç değildir. Defteri kebirde yeralan hesaplar için ve meselâ müşter-riler dolayısıyla bir muavin defter kullanılması pek alâ mümkündür. Keza, basit usulün mahiyeti icabı muhasebe kayıtları arasında yer almayan ve teşebbüsün diğer servet unsurlarını teşkil eden kıymetleri takip maksadile ve meselâ emtea için muhasebe dışı bir defter tutulması da ka-bildir.

c) Kontrolün temini bakımından:

Modern ekonomilerde, muhasebeden bilhassa bir müşâhede ve sevki idare vasıtası olarak faydalanıldığı gözönünde tutulursa, aşağıda sıralanan hususlar (18) basit usulün aleyhine tezahür etmektedir:

— Mizan, yevmiye kayıtlarının defteri kebi-re noksansız geçirilip geçi-rilmediğini gösterme bakımından kifayetsizdir. Yani aritmetik kontrol im-kânı zayıftır ve hataların aranması çok zaman ister.

— Yevmiye yekûnu, mizanın zimmet ve matlup toplamına müsavi ol-makla beraber, zimmet ve matlup sütunları arasında yapılması muhtemel yer değiştirme hataları keşfedilemez. Bu nevi hatalı kayıtların defteri ke-birde aynen kalma tehlikesi vardır.

(18) Bu hususların bir kısmı için. Bkz. Léo Chardonnet. Comptabilité Usuelle de Delmas. Sahife: 34.

— Teşebbüsün yalnız haricî (=externe) münasebetleri muhasebede takibedilebilir. Teşebbüsün dahilî (=interne) durumu muhasebenin dışında kalır. Meselâ kasa ve stok vaziyetleri muhasebe kayıtlarından, çıkarılamaz.

— Sevki idare bakımından ehemmiyeti haiz olan alış ve satış tutarlarına, kâr ve zarar vaziyetine, peşin alış ve satışların miktarına ve masraflara ait bilgiler, ancak muhasebe dışı çalışmalarla tayin edilebilir.

d) Neticelerin tesbiti bakımından:

Muhasebesi basit usule göre tutulan bir işletmede, muayyen bir faaliyet dönemi sonundaki kâr ve zarar durumunun tesbiti ancak devre başı ve devre sonu öz sermayelerinin hesaplanması ve bunların birbirleriyle mukayese edilmesi suretile mümkün olur.

Basit usul tatbikatında neticelerin tesbiti mevzu'unda ilk müşkülât, kanaatimizce, öz sermayelerin hesabında başlamaktadır. Filhakika, bu usulde muhasebe kayıtları bilânço kalemlerinden yalnız şahıs hesapları hakkında bilgi vermekle iktifa etmektedir. Diğer bilânço unsurlarının ise muhasebe dışı çalışmalara tayininden başka çare yoktur. Muzaaf usul muhasebe tatbikatında dahi envanter çalışmaları için ihtiyaç duyulan zaman gözönünde tutulacak olursa, bilhassa iş hacmi ve ticarî servet unsurları çeşitli bir ticarethanede basit usule istinaden neticelerin hesaplanması için sarfedilecek gayret ve müddet düşündürücü bir mahiyet alır. Binaaneleyh, basit usulde hesap dönemi nihayetindeki hakiki malî ve iktisadi durumun tesbiti uzun süren çalışmalara ihtiyaç gösterebilir ve neticelerin öğrenilmesi de gecikebilir. Bu mahzurun, bittabi, teşebbüsten teşebbüse değişiklikler göstereceği izaha muhtaç değildir.

Kısaca ifade etmek lâzımgelirse, basit usule göre tutulan bir muhasebede dönem neticelerinin hesaplanması için; a) devre başı ve devre sonu öz sermayelerinin mukayesesi b) müteşebbis tarafından şahsî ihtiyaçlar için çekilmiş kıymetler varsa bunların öz sermayeler farkına ilâvesi c) müteşebbis tarafından işletmeye yeniden konulmuş kıymetler varsa bunların da öz sermayeler farkından tenzili icabeder (19).

(19) Basit usul tatbikatında öz sermaye, bilânço tarihindeki mevcutlarla alacaklar toplamından borçlar düşülmek suretile hesaplanır. Prensip budur. Öz sermaye hesabının tekniği ayrı bir etüde ihtiyaç gösteren hususiyetleri haiz olduğundan üzerinde daha fazla durulmasına imkân bulunamamıştır.

C. Basit usulün tatbikî kıymeti

Basit usul hakkında bir muhasebe metodu olarak verilen izahat, esas itibarile bu usulün kıymetini ortaya koymuş bulunmaktadır. Bu kısımda, söylenenlere ilâve edilecek hususları birkaç anafikir etrafında toplamak kabildir. Basit usul, muameleleri mayyen bir haddi aşan işletmelerde muhasebeden beklenen hizmetleri ifa edemeyecek hale düşer. Şirketlerde, gerek ortaklar gerek alacaklılar ve gerekse kredi müesseseleri bakımından kifayetsizdir. Maliyet muhasebesi bakımından hiçbir hizmet göremez. Ancak bankerlik işleriyle uğraşan münferit şahıs işletmelerinde tatbiki düşünülebilir.

Bir işletmenin hakiki servet durumunu göstermemesi itibarile, vergi tatbikatında, ticaret kanunu tatbikatında, krediyi düzenleyen mevzuat karşısında basit usul çok defa kanun vazi'ı tarafından güdülen gayelerin tahakkukuna imkân vermez.

Nitekim, ticaret kanununun «ticarî defterler» le alâkalı maddelerinde; muhasebenin, işletmedeki iktisadî ve malî durumu, borç ve alacak münasebetlerini ve elde edilen neticeleri gösterecek şekilde tutulmasını âmir hükümlerin yer aldığı görülmektedir (20). Bu hükümler karşısında tatbiki mümkün yegâne muhasebe metodunun muzaaf usul olabileceği düşünülebilirse de, aynı kanunda böyle bir mecburiyete istisna teşkil eden maddelere de yer verildiği müşahede edilmektedir (21).

Vergi usul kanunu muvacehesindeki duruma gelince; bilânço esasına (22) ve işletme hesabı esasına (23) göre defter tutmayı düzenleyen maddelerde yazılı hükümlerin, kanaatimizca, basit usul tatbikatını açıkca meneden bir tarafı yoktur. Hatta Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazancın tesbitile alâkalı maddelerinin (24) basit usulü terviç eder durumda olduğu ifade edilebilir.

Basit usulün tatbikî kıymeti bakımından söylenen hususları bir neticeye bağlamak lâzımgelirse, bu usulün bugün için ancak tarihî bir kıymeti haiz olduğunu, kifayetsizliği sebebiyle yerini tamamen muzaaf usulün aldığı söylemek kabildir. Bu münasebetle bütün işletmelere kabili tatbik muhasebe plânları hazırlayan gârp memleketlerinin bazısında (25)

(20) Kkz. Ticaret K. (6762 sayılı) Mad. 66

(21) Bkz. Ticaret K. Mad. 76 İşletme hesabı

(22) Kkz. Vergi Usul K. Mad. 173 ve müteakip

(23) Bkz. Vergi Usul K. Mad. 184 ve müteakip

(24) Bkz. Gelir Vergisi K. Mad. 39

(25) Misal. Plan Comptable Général. 1947. (Fransız Umumî Muhasebe plânı.)

basit usul muhasebe tatbikatının tamamile menedilmiş olduğunu beirtmekte de faide vardır. Muhasebe tedrisatı bakımından ise, basit usulün kıymeti bu gün artık bir zihin sporu olmaktan daha ileri geçemez.

V. BASİT USULE AİT TATBİKİ MİSAL

Basit usul ismile anılan muhasebe metodu hakkında verilen nazari izahatı adedi bir misal'e müşahhas hale getirmenin faydasız olmayacağını sanıyoruz. Bu maksatla hazırlanan ve el defteri muhtevasına tekabül etmek üzere aşağıda metni ve çözümü gösterilen muhtasar monografi basit usul tatbikatı hakkında toplu bir fikir vermeye kâfi gelecektir.

A. Monografi metni (26)

Kira ile tuttuğu kir mağazada, 1.1.1956 tarihinden itibaren dahili ticarete başlayan bay N. nin ocak ayı içindeki muameleleri aşağıda gösterildiği gibidir:

— 1.1.1956: sermaye olarak işletmeye 100.000. - T. L. nakit, 5.000. - T. L. demirbaş konmuştur.

— 2.1.1956: aylığı 400. - T. L. hesabile üç aylık peşin dükkân kirası ödenmiştir.

— 4.1.1956: Bay N, kendisine milli piyangodan çıkan 10.000. - T. L. sını işletmeye koymuştur.

— 5.1.1956: Bay B. den 900. - T. L. veresiye emtea satın alınmıştır. (alış masrafı olarak 35. - T. L., nakliye, 10. - T. L. hammaliye ödenmiştir.)

— 6.1.1956: Bay M. den 7. 200. - T. L. peşin bedelle emtea satın alınmıştır. (alış masrafı olarak 100. - T. L. nakliye ve fatura bedeli üzerinden % I komisyon ödenmiştir.)

— 8.1.1956: Depozito olarak (elektrik, su, havagazı için) 100. - T. L. yatırılmıştır.

— 9.1.1956: Y. Bankasına 60.000. — T. L. yatırılmıştır.

— 12.1.1956: Bay D. ye peşin bedelle 2.990. - T. L., Bay P ye veresiye bedelle 1.000. - T. L. emtea satılmıştır.

— 15.1.1956: Bay B. nin gezici memuruna 500. - T. L. ödenmiştir.

— 18.1.1956: Bay L. den 800. - T. L. veresiye emtea satın alınmıştır. (alış masrafı olarak 20. - T. L. hammaliye ödenmiştir).

— 19.1.1956: Bay P, 12 nisan vadeli 4.000. - T. L. bir bono vermiştir.

— 21.1.1956: Bir sinemada yaptırılan reklâm dolayısıyla Y. bankası üzerine tanzim edilen 100. - T. L. tutarındaki bir çek alâkalı sinemanın müdüriyetine verilmiştir.

— 23.1.1956: 5 ocakta bay B. den veresiye satın alınan malın bakiye bedeli Y. bankası üzerine tanzim edilen bir çekle tediye edilmiştir.

— 24.1.1956: 12 ocakta bay D. ye peşin bedelle satılan 2.900. - T. L. mal, istenen evsafa uygun görülmediğinden, kendisine % 8 tenzilât yapılmış ve tenzilât tutarı hesabına işlenmiştir.

— 25.1.1956: 1.500. - T. L. değerinde bir kasa satın alınmış ve bedeli nakden ödenmiştir.

— 26.1.1956: bir adet 100. - T. L. kaybedilmiştir.

— 31.1.1956:

— 500. - T. L. müstahdemlere ödenen ocak maaşı (tevkif edilen gelir vergisi: 80. - T. L.)

— 400. - T. L., ocak ayı kirasının mahsubu.

— 350. - T.L., Bay N. nin ev masrafları olarak ödenen.

— Evvelce kaybedildiği sanılan 100. - T. L. bulunmuştur.

NOT: Bir aylık faaliyet neticelerinin bilinmesi maksadile 31 ocak tarihindeki durumun tesbitile alâkalı muhasebe çalışmalarına başlanmıştır. (envanter muameleleri sırasında, 69. - T. L. emteanın ticarî kıymetini tamamen kaybettiği, 200. - T. L. değerindeki bir demirbaşın ziyaa uğradığı ve emtea mevcudunun 6.400. - T. L. dan ibaret bulunduğu anlaşılmıştır.)

B. Monografinin Çözümü

Kıymet hareketlerinin muhasebe kayıtları aşağıda sırasile ele alınmış ve muzaaf usulle mukayese edilmesinde fayda görülen bazı noktalar yer yer alt notlarında belirtilmiştir.

a) Yevmiye defteri kayıtları (27)

1	2/1	ZİMMET Peşin Kira 400 T. L. hesabile üç aylık peşin kira...	1.200.—
2	5/1	MATLUP Bayiler gün ve sayılı fatura ile bay B. den mubayaat...	900.—
3	8/1	ZİMMET Depozito ve teminat Elektrik, su ve havagazı için alâkalı idareye yatırılan...	100.—
4	9/1	ZİMMET Bankalar Y. Bankasına tevdiat.	60.000.—
5	12/1	ZİMMET Müşteriler gün ve sayılı fatura ile bay P. ye satış.	1.000.—
6	15/1	ZİMMET Bayiler Bay B. ye nakten tediyat.	500.—
7	18/1	MATLUP Bayiler gün ve sayılı fatura ile bay L. den mubayaat	800.—
8	19/1	MATLUP Müşteriler Bay P. nin verdiği vadeli bir adet bono	1.000.—
		Yekûn	65.500.—

(27) — Yevmiye defterinin birinci sütünü madde numaralarını, ikinci sütünü defteri kebir sayfalarını, üçüncü sütünü madde metinlerini gösterir. Meblâğlara taallük eden son sütun, zimmet ve matlup hareketlerini ayrı ayrı takib maksadile iki kolon halinde de tertiplenebilir.

— Basit usulde, «açılış kaydı» yer almaz.

— Basit usulde, teşebbüsün dahili (= interne) muameleleri kayıtlara alınmamaktadır. (Misal olarak, 4, 6, 25 ve 26 ocak tarihli muameleler hatırlanmalıdır.)

— Basit usulde, «envanter maddeleri» ve «kapanış maddesi» mevzubahis olmamaktadır.

		Nakli yekûn	65.500.—
9	21/1	MATLUP Bankalargün ve sayılı çek	160.—
10	23/1	ZİMMET Bayiler Bay B. ye bakiye borcum tediyesi	400.—
11	do	MATLUP Bankalargün ve sayılı çek	400.—
12	24/1	MATLUP Muhtelif alacaklılar Bay D. nin talebi üzerine yapılan tenzilât	232.—
13	31/1	MATLUP Muhtelif alacaklılar Ocak ayı maaş tediyyatından tevkif edilen gelir vergisi	80.—
14	do	MATLUP Peşin kira Ocak ayı kirası dolayısıyla...	400.—
		Yekûn	67.112.—

b) Defteri kebir kayıtları (28)

<i>Peşin kira</i>		<i>Müşteriler</i>		<i>Bayiler</i>	
1.200.—	400.—	1.000.—	1.000.—	500.—	900.—
1.200.—	400.—	1.000.—	1.000.—	400.—	800.—
				900.—	1.700.—

(28) — Basit usul tatbikatının tabii bir neticesi olarak kasa, emtea, alacak senetleri ve borç senetleriyle alakalı kıymet hareketleri ancak muhasebe dışı tutulmuş muavin defterlerden takibedebilir.

— İcabında, müşteriler, bayiler, bankalar v. s. hesaplarda yer alan kıymet hareketlerinin müfredatı, bu hesaplar için tesis edilen muhasebe içi muavin defterlerden takibolunabilir.

— Peşin ödenen kira ile depozito ve teminat «muhtelif borçlular» ismile açılacak bir hesapta toplanabilir.

<i>Depozito ve teminat</i>	<i>Bankalar</i>		<i>Muhtelif alacaklılar</i>	
100.—	60.000.—	100.—	232.—	
		400.—	80.—	
100.—	60.000.—	500.—	312.—	

c) Mizan cetveli (29)

<i>Hesap isimleri</i>	<i>Yekûnlar</i>		<i>Bakiyeler</i>	
	<i>Z. Y.</i>	<i>M. Y.</i>	<i>Z. B.</i>	<i>M. B.</i>
Peşin kira	1.200.—	400.—	800.—	
Depozito ve teminat	100.—	—	100.—	
Müşteriler	1.000.—	1.000.—	—	
Bankalar	60.000.—	500.—	59.500.—	
Bayiler	900.—	1.700.—	—	800.—
Muhtelif alacaklılar	—	312.—	—	312.—
Yekûnlar	63.200.—	3.912.—	60.400.—	1.112.—

d) Neticelerin hesabı (30)

Ocak ayı nihayetindeki kâr ve zarar durumunun tesbitile alâkalı muameleler aşağıda sırasile gösterilmiştir:

1. *Devre başı öz sermayesi* :
105.000.— T. L. dir.

2. *Devre sonu öz sermayesi*:

Mevcutlar :

1.000.—	"	Alacak senedi
6.300.—	T.L.	Demirbaş
41.393.—	"	Kasa mevcudu
6.400.—	"	Stok emtea
55.093.—	"	

(29) — Yevmiye defteri yekûnu, mizanın zimmet ve matlup sütunları toplamına müsa-
vi bulunmaktadır.

— Basit usûlde muzaaf usûldeki mânâda kâfi mizanın yeri yoktur.

— Mizandaki bakiyeler, devre sonu bilançosu için yalnız şahıs hesaplarile ilgili malûmat vermektedir.

(30) — Basit usûlde, neticelerin muhasebe dışı (= extra-comptable) ameliyelerle tesbit edildiğine dikkağ edilmesi.

Alacaklar :

800.—	T.L.	Peşin kira
100.—	"	Depozito ve teminat
59.500.—	"	Bankalar
<hr/>		
60.400.—	"	

Borçlar :

800.—	T.L.	Bayiler
312.—	"	Muhtelif alacaklılar
<hr/>		
1.112.—	"	

Devre sonu öz sermayesi :

55.093.—	T.L.	Mevcutlar
60.400.—	"	Alacaklar
<hr/>		
115.493.—	"	
1.112.—	"	Borçlar
<hr/>		
114.381.—	"	Devre sonu öz sermayesi

3. Kâr ve zararın hesabı: (31)

114.381.—	T.L.	Devre sonu öz sermayesi
105.000.—	"	Devre başı öz sermayesi
<hr/>		
9.381.—	"	Öz sermayeler farkı
10.000.—	"	İşletmeye ilâve edilen kıymetler (tenzil)
<hr/>		
(—) 691.—	"	
350.—	"	İşletmeden çekilen kıymetler (ilâve)
<hr/>		
(—) 269.—	"	Zarar (Devre başı öz sermayesinde eksiliş)

(31) — Monografinin bir defa da muzaaf usule göre yapılması ve nihai neticelerin hesaplanması bakımından her iki muhasebe metodunun karşılaştırılması tavsiye edilir.