

1899 BASIMI ‘MUHTASAR USUL DEFTERİ’ IŞIĞINDA OSMANLI’DA ÇİFT TARAFLI MUHASEBE ÖĞRETİMİ

Seda Yavuzaslan Söylemez ¹

Saime Doğan ²

ÖZ

Osmanlı İmparatorluğu, 19. yüzyılın ikinci yarısından itibaren Batı Avrupa’nın etkisiyle eğitimde olduğu gibi muhasebe alanında da köklü dönüşümler yaşamıştır. Merdiven Usulü’nün tek taraflı kayıt sistemi, 1879’da yerini çift taraflı kayda bırakmış; böylece gelir-gider ayrımıyla sınırlı eski yapıdan bilanço mantığına doğru geçiş sağlanmıştır. Bu makale, söz konusu modernleşme sürecini, Mehmed Hikmet’in 1899/1900’de İdadi Mekteplerinin beşinci sınıfı için kaleme aldığı “Muhtasar Usul Defteri” üzerinden incelemektedir. Eser iki bölümden oluşur: ilki ticari evrak ve belgeleri, ikincisi defter tutma usullerini ele alır. Hikmet, önce ticari evrakı tanıtarak sürece girdi temelli yaklaşır, ardından basit usul (usûl-i basîta) ve çift taraflı kayıt (usûl-i muzâ‘afa) yöntemlerini karşılaştırır. Güvenilirliği ve düzeni nedeniyle tüccarlar arasında yaygınlaşan çift taraflı yöntem ön planda sunulsa da, kitabın pedagojik stratejisi önce basit kaydı öğreterek temeli pekiştirmektir. İkinci bölümün sonunda yer alan, bir aylık faaliyetleri modelleyen iki monografi, her iki yöntemin uygulamalı çözümünü içerir ve dönemin hemen bütün ticari işlemlerini örneklerle gösterir. Eser, Türk muhasebe eğitiminde çift taraflı kaydı sistematik biçimde öğreten ilk ders kitaplarından biri olarak özgün bir konuma sahiptir; ayrıca dönemin sosyo-ekonomik düzenine dair zengin ipuçları sunar. Bununla birlikte, kitapta kullanılan anlatım dili ile örnek tablolarındaki açıklık, bugünün muhasebe eğitiminde uygulanan öğrenci merkezli ve görsel destekli öğretim yaklaşımlarının erken habercisi sayılabilir.

Anahtar Sözcükler: Çift taraflı kayıt yöntemi, Muhasebe tarihi, Muhasebe Usul Defteri.

JEL Sınıflandırması: M41, M49.

¹ Doç. Dr., Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Biga UBYO, sedaaslan@comu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-8392-3737.

² Doç. Dr., Kırklareli Üniversitesi, UBYO, saimedogan@klu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-2638-9694.

Atıf (Citation): Söylemez, S.Y., Doğan, S. (2025). 1899 Basımı ‘Muhtasar Usul Defteri’ Işığında Osmanlı’da Çift Taraflı Muhasebe Öğretimi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(29), 69-108.

TEACHING DOUBLE-ENTRY BOOKKEEPING IN THE OTTOMAN EMPIRE IN LIGHT OF THE 1899 EDITION OF THE “MUHTASAR USUL DEFTERİ”

ABSTRACT

From the second half of the nineteenth century onward, the Ottoman Empire underwent profound changes in accounting parallel to its Western-inspired educational reforms. The single-entry “Ladder Method,” which logged revenues and expenses in separate books, was abandoned in 1879 in favor of double-entry bookkeeping, shifting practice from a mere income–expense tally to a balance-sheet mindset. This article traces that modernization through *Muhtasar Usul Defteri* (1899/1900), a fifth-grade secondary textbook by Mehmed Hikmet. The work is divided into two parts: the first introduces commercial papers and documents; the second presents bookkeeping techniques. Adopting an input-oriented approach, Hikmet first explains documentation, then contrasts the simplified single-entry method (*usûl-i basîta*) with the more rigorous double-entry method (*usûl-i muzâ‘afa*). Although double entry—favored by merchants for its reliability and order—is foregrounded, the pedagogy reinforces fundamentals by first teaching single entry. Two monographs at the end of Part II model an entire month of trading activity, solved successively with both methods and illustrating virtually every contemporary transaction. As one of the earliest systematic textbooks on double-entry bookkeeping in Turkish accounting education, the volume occupies a unique place while offering rich insights into the late-Ottoman socio-economic order; its clear prose and tabular examples also foreshadow today’s student-centered, visually supported teaching approaches.

Keywords: Double-entry recording method, Accounting history, Book of Accounting Methods.

Jel Classification: M41, M49.

1. GİRİŞ

Avrupa’da çift taraflı kayıt yönteminin ortaya çıkışı ve kıta genelinde benimsenme süreci üzerine oldukça kapsamlı bir literatür bulunmaktadır. Bu çerçevede de Roover (1956), Chatfield (1974), Edwards ve Newell (1994) çift taraflı kayıt yönteminin tarihsel gelişimi ve kurumsal yayılımına ilişkin literatüre önemli katkılar sunmuşlardır. Temelleri Avrupa’da atılan çift taraflı kayıt yöntemi, Osmanlı İmparatorluğu’nda tanzimat sonrası dönemde muhasebe eğitiminde kullanılmaya başlanmıştır. Çift taraflı kayıt yönteminin benimsenmesi ile başlayan dönüşüm süreci, sadece tarihsel bir gelişimi değil, aynı zamanda modern muhasebe sistemlerinin pedagojik temellerine oluşmasına da ışık tutmuştur. Ayrıca tanzimat sonrası çift taraflı kayıt yönteminin benimsenmesi hem kamu hem de özel sektör muhasebesi açısından kritik bir dönüm noktası olmuştur. Bugün muhasebe uygulamalarında dijital dönüşüm yaşanırken, bu tarihsel kırılmanın pedagojik ve yapısal temellerinin yeniden değerlendirilmesi büyük önem taşımaktadır. Bu amaçla incelenen *Muhtasar Usul Defteri* o dönemde kullanılan basit usul ve çift taraflı kayıt yönteminin öğretim yöntemlerine dair tarihsel bir çerçeve sunmaktır. İncelenen *Muhtasar Usul Defteri*, dönemin idadi okullarında (ortaöğretimin 5. sınıfında) ders kitabı olarak kullanılabilir olması yanında dönemin tüccar ve esnafının faydalanmasına yönelik teorik ve detaylı pratik bilgiler içermektedir. İş yaşamına yönelik detaylı pratik bilgiler içermesi ve tüccarların tüm faaliyetlerinin basit usul ve çift taraflı kayıt

yöntemi ile nasıl kaydedileceğini örnek monografilerle açıklayarak dönemi için önemli bir kaynak niteliğindedir. Eserde anlatılan basit usul ve çift taraflı kayıt yöntemleri, günümüz muhasebe sisteminin temelini oluşturmuştur. Basit usul diğer bir ifade ile tek taraflı kayıt yöntemi, daha küçük ve daha az işlem hacmine sahip olan ticari işletmeler tarafından tercih edilirken; çift taraflı kayıt yöntemi, daha büyük, daha fazla ve daha karmaşık işlemleri olan işletmeler için kullanılan bir yöntem olarak tanımlanmaktadır.

Basit usul, yani tek taraflı kayıt yöntemleri, yalnızca borçlu ya da alacaklı tarafı izlemek için kayıt yapılır. Örneğin, X kişisi Y kişisine veresiye mal sattıysa X kişisi alacaklı (dayın) olarak, Y (malın bedelini ödeyecek) kişisi de borçlu olarak kaydedilir.

Çift taraflı kayıt yönteminde ise, hem işlemler hem de kişiler için hesap açılır ve tüm kayıtlar sistematik bir şekilde yevmiye ve büyük defterlere kaydedilir. Bu yöntem sayesinde hesaplar daha detaylı takip edilebilir. Yevmiye defterine kayıta her işlemde bir borç ve bir alacak bulunması, büyük deftere aktarım sırasında dengelerin korunmasını sağlar. Böylece mizan (bilanço) çıkarmak da kolaylaşır.

Eser, Sayıştay Başkanlığı Kütüphanesi Müdiresi Emine Adıgüzel'in çevirisiyle ve Prof. Dr. Batuhan Güvemli ile Doç. Dr. Levent Kuru'nun editörlüğünde Türk muhasebe tarihi literatürüne kazandırılmıştır.

Bu çalışmada, eserin günümüz Türkçesine çevrilmesinde ChatGpt 3.5'den faydalanılmıştır. Çalışmada öncelikle eserin yazıldığı dönemde öne çıkan çift taraflı kayıt yöntemine geçiş süreci, Tanzimat sonrası etkilenilen kültürler çerçevesinde ele alınmıştır. Daha sonra "Muhtasar Usul Defteri" kitabının öğretim yöntem, içeriği ve monografilerin çözüm şekilleri, dönemin anlatım dilini de yansıtacak şekilde, aşağıda sunulan içindekiler tablosu doğrultusunda incelenmiş ve analiz edilmiştir. Kitabın analizi sırasında, dönemin muhasebe bilgi sisteminin öğretiminde önce ticari belgelere yer verildiği, ardından ticari defterlerin detaylı şekilde açıklandığı, muhasebe kayıt yöntemlerinin kuralları ile izah edildiği belirlenmiştir. Ayrıca, basit usul ve çift taraflı kayıt yöntemine ilişkin monografilerin yazıldığı ve bu kayıtların dönemin muhasebe bilgi sistematığına uygun olarak çözümlendiği görülmüştür.

Bu çalışma, 1899 yılında yayımlanan ve çift taraflı kayıt yöntemini sistematik biçimde öğreten ilk muhasebe ders kitaplarından biri olan *Muhtasar Usul Defteri* üzerinden, dönemin muhasebe anlayışını, eğitim yöntemlerini ve kayıt tekniklerini çözümleyerek, geçmişin muhasebe pedagojisinin günümüz uygulamalarına olan etkisini tartışmayı amaçlamaktadır.

2. TANZİMAT SONRASI ÇİFT TARAFLI KAYIT YÖNTEMİNE GEÇİŞ DÖNEMİ

Osmanlı'da devletçi bir yaklaşım benimsendiği için özel sektör gelişme imkânı bulamamış, bu durum muhasebenin devlet muhasebesi içinde doğup gelişmesine neden olmuştur. Osmanlı'nın ekonomideki devletçi yapısı, muhasebe sistemine de yansımış ve kayıt

tutmada “Merdiven Kayıt Yöntemi”nin kullanılmasına yol açmıştır (Atabay, 2023: 126). Osmanlı İmparatorluğu tarafından 500 yıl boyunca kullanılan devlet muhasebe kayıt yöntemi olan Merdiven Yöntemi, Orta Doğu’da ortaya çıkmış ve gelişmiştir. Yaklaşık 1100 yıl boyunca kullanılan bu yöntem, zamanla batı ülkelerinde yaygınlaşan çift taraflı kayıt yöntemi benimsenmesiyle terk edilmiş ve kullanım sürecini tamamlamıştır (Aydemir ve Erkan, 2011: 111).

Osmanlı İmparatorluğu, 19. yüzyılın ikinci yarısında Batı’da uzun süredir kullanılan çift taraflı kayıt yönteminden faydalanmaya başlamış ve bu sistemi sanayi kuruluşlarında uygulamaya koymuştur. 1879’dan önce Osmanlı’da bu yöntemi kullanan kurumlar arasında Osmanlı Bankası, Societe des Tramvay de Constantinople ve Şirket-i Hayriye gibi kuruluşlar yer almaktadır. Bu kurumlarda elde edilen başarılı sonuçlar, devletin merdiven yöntemini terk ederek çift taraflı kayıt yöntemi geçişini teşvik etmiştir. Osmanlı İmparatorluğu, 1879 yılında yayımlanan bir fermanla resmi olarak çift taraflı kayıt yöntemine geçme kararı almıştır (Aslan vd., 2023: 7).

Tanzimat’ın ilanından (1839) sonra Osmanlı’da muhasebe mesleği iki farklı yönde ilerlemiştir. Bunlardan ilki, devlet muhasebesindeki gelişmeler, ikincisi ise çift taraflı kayıt yöntemine dayalı olarak işletmecilik anlayışı çerçevesinde şekillenen muhasebedir (Arıkan ve Güvemli, 2013: 40).

Osmanlı mali modernleşmesi ve iktisat tarihi üzerine yapılan araştırmalar arasında, Şevket Pamuk ve Donald Quataert’in çalışmaları önemli bir yer tutmaktadır. Pamuk (1987, 2014), Quataert (1993, 1994) ve ortaklaşa kaleme aldıkları Pamuk ve Quataert (1994) gibi temel eserlerde, Osmanlı İmparatorluğu’nun ekonomik yapısı, dönüşüm süreçleri ve mali kurumları tarihsel bağlamda kapsamlı biçimde analiz edilmiştir. Osmanlı devletinde Tanzimat’ın ilanına kadar planlı bir muhasebe sistemi bulunmazken, Tanzimat ile birlikte devlet yönetimindeki mali ve idari modernleşme hareketleri ile muhasebe alanında, önce 1850 Ticaret Kanunu ile muhasebe kayıt ve usulleri belirlenmiş, 1869’a kadar usta çırac ilişkisi ile öğrenilen muhasebe kayıt sistemi, Maarif-i Umumiye Nizamnamesi’nin yayınlanması sonrasında müfredatlara konulan muhasebe ve maliye dersleriyle okullarda öğretilmeye başlanmıştır (Toraman ve Taştan, 2025: 43-45; Güvemli ve Kaya, 2013: 45).

1879-1885 yılları arasında tüccar ve sanayiciler tarafından ilk ticaret odalarının kurulmasıyla birlikte, 1880 yılında çift taraflı kayıt yöntemi önce devlet muhasebesinde uygulanmaya başlanmış, ardından özel sektöre de yayılmıştır. Kısa süre sonra, Yüksek Ticaret Mektebi girişimci ve çift taraflı kayıt yöntemini uygulayabilecek muhasebeciler yetiştirmeye yönelik eğitimler vermeye başlamıştır. (Güvemli ve Kaya, 2013: 43-44).

Muhasebe eğitiminin sınıf içi uygulamaları ve muhasebenin tarihsel olarak eğitim kurumlarıyla ilişkisi üzerine odaklanan Hoskin & Macve (1986, 1988) ve Carnegie & Napier (1996) çalışmaları, muhasebe tarih yazınında önemli yere sahiptir. Bu çalışmalar, muhasebenin yalnızca teknik bir sistem olmayıp, aynı zamanda eğitsel ve davranış şekillendirici bir araç olarak nasıl kurumsallaştığını inceler.

Osmanlı, XIX. yüzyılın ikinci yarısında çift taraflı kayıt yöntemiyle tanışmış ve bu yönteme uyum sağlamak zorunda kalmıştır. Bu değişim muhasebe eğitimine de yansımış; 1860'lı yıllara kadar Türk okullarında muhasebe dersi bulunmazken, muhasebeye dair herhangi bir öğretici kitap da mevcut olmamıştır. O dönemde muhasebe eğitimi ağırlıklı olarak yabancı okullarda, özellikle Ermeni okullarında verilmiş ve muhasebe kitapları Ermeni asıllı yazarlar tarafından hazırlanmıştır. Türkiye'de çift taraflı kayıt yöntemine ilişkin ilk muhasebe kitapları Ermenice olarak yazılmış ve 1828 ile 1830 yıllarında basılmıştır. XIX. yüzyılın ortalarından XX. yüzyılın ortalarına kadar yaklaşık yüz yıl boyunca muhasebe eğitimi Fransız kültürünün etkisi altında kalmıştır. Tanzimat sonrasında, yaklaşık 200 Türk gencinin Fransa'ya gönderilmesi ve Paris'te bir Osmanlı okulunun açılması, XIX. yüzyılın ikinci yarısında Türkiye'ye dönen bu aydınların yönetimde söz sahibi olmalarının yanı sıra Fransız muhasebe kitaplarını ve öğretisini Türkiye'ye taşımalarını sağlamıştır. Böylece, çift taraflı kayıt yöntemi dünya standartlarına uygun şekilde XIX. yüzyılın ikinci yarısında Türkiye'ye girmiştir (Gençoğlu, 2009: 31-32).

Osmanlı'da çift taraflı kayıt yöntemini anlatan ilk eserler Ermenice yazılmış olup (Tursun ve Aksu, 2024: 29), bilinen ilk muhasebe kitabı Venedik'te bir Ermeni okulunda Ermenice basılan *Muhasebe İlkeleri* kitabıdır. İlk Türkçe muhasebe kitabı ise Tanzimat sonrası Fransızcadan çevrilmiştir (Can vd., 2021: 1249).

Fransızca muhasebe kitapların ön plana çıkmasıyla birlikte (Tursun ve Aksu, 2024: 29) Osmanlı'da çift taraflı kayıt yöntemiyle ilgili ilk çeviri eser, 1882 yılında Süleyman Asaf tarafından çevrilen *Muhtasar Usul-i Defter* olmuştur. Bunu 1889'da Hasan Tahsin'in çevirdiği *Yeni Usul Defteri* ve 1892'de Ahmet Ziyaeddin'in çevirdiği *Fenn-i Defteri* takip etmiştir (Can vd., 2021: 1249). 1879 -1900 yılları arasında Fransızcadan yaklaşık 25 kitap çevrilmiştir (Güvemli ve Kaya, 2013: 61). Ayrıca, çift taraflı kayıt yönteminin yaygınlaşmasında Ermeni asıllı Serkez Nihat ve Kirkor Kömürcüyan gibi isimlerin de önemli katkılarının olduğu görülmektedir (Can vd., 2021: 1249).

Tanzimat sonrası Avrupa'ya gönderilen gençlerin ülkeye döndükten sonra kaleme aldıkları diğer çeviri örnekleri aşağıdaki gibidir (Uçma, 2012: 157-158):

- 1869 yılında Fardis tarafından tercüme yoluyla yayımlanan fakat yazarının ismi verilmeyen *Usuli Defteri*,
- 1882 yılında Mekteb-i Fununi Harbiye Hennesi Hocası Binbaşı Ziya Bey tarafından Fransızcadan çevrilen *Fenni Usuli Defteri*,
- 1880 yılında Fransız yazar Albert Maniliet'in yayınladığı eserin 1884 yılında Alaykatibi Muhittin tarafından yayımlanan *Usuli Defteri Cedit*.

Tanzimat sonrası Fransa'da eğitim almış olan Kirkor Kömürcüyan ve S. Nihat Kiver gibi öğretim üyeleri tarafından yapılmış çevirilere rastlanmaktadır (Uçma, 2012: 157-158). Kirkor Kömürcüyan, Fransız yazar Charles Lejeune'nin yazdığı muhasebe kitabını bazı bölümlerini değiştirerek 1929 yılında *Yeni Muhasebe Usulü* adıyla yayımlamıştır. Tursun ve Aksu (2024: 27) tarafından yapılan bir analizde, Kömürcüyan'ın *Yeni Muhasebe Usulü* dahil olmak üzere 33'ün üzerinde kitabının bulunduğu ifade edilmiştir.

Tanzimat sonrası modernleşme ve yeniden yapılanma süreci boyunca, eğitim kurumları da çağdaş ders programlarını benimsemeye başlamıştır. Bu dönemde farklı eğitim seviyelerinde muhasebe dersleri yaygın şekilde uygulanmıştır. Ortaokul (Mekteb-i Rüştîye) ve lise (Mekteb-i İdadi) düzeyindeki okullarda muhasebe dersleri *Usul-i Defteri* (defter tutma usulü) adı altında müfredatta yer almıştır. Bunun yanı sıra, özel nitelikli okullarda da (Fransız eğitim sisteminin etkisiyle kurulan Galatasaray Lisesi-1868, askeri okul Menşe-i Küttab-ı Askeri - 1875 ve Anadolu'daki toprak sahiplerinin çocukları için açılan Aşiret Mekteb-i Humayun-1882) muhasebe eğitimi verilmiştir. Yükseköğretim seviyesinde ise, 1863 yılında yeniden açılan İstanbul Darülfünunu'nda (İstanbul Üniversitesi) haftada iki saat muhasebe dersi verilmiştir. Maliyeye uzman yetiştiren Maliye Memurları Mektebi, yoğun muhasebe dersleri içeren bir programa sahipken, 1857'de kurulan ve üst düzey mali yöneticiler yetiştirmeyi amaçlayan Mekteb-i Mülkiye'de (günümüzde Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi) ticaret hukuku, ticari senetler ve muhasebe dersleri önemli bir yer tutmuştur. XIX. yüzyılın ikinci yarısında özel sektör için ticari eleman yetiştirmek amacıyla 1883 yılında kurulan Hamidiye Ticaret Mektebi (günümüzde Marmara Üniversitesi), Türk muhasebe eğitiminde özel bir konuma sahiptir (Çabuk ve Saygılı, 2013: 188-189).

3. MUHTASAR USUL DEFTERİ'NİN İÇERİĞİ VE ANALİZİ

Muhasebe bilgi kullanıcılarının verecekleri kararlarda ihtiyaç duydukları bilgileri karşılayacak olan muhasebe süreci, “muhasebe bilgi sistemi” olarak ifade edilebilir. Günümüzde muhasebe sürecindeki iş akışı, mali nitelikteki işlemlere belgelerin yevmiye ve büyük deftere (Defter-i Kebir) kayıt, Mizan'a özet ile devam etmektedir. Sürecin çıktısı ise Bilanço ve Gelir Tablosu şeklindeki mali tablolardır.

Bu bölümde, göre İdadi Mekteplerin beşinci sınıfında ders kitabı olarak okutulmak üzere Mehmed Hikmet tarafından kaleme alınan ve Maarif-i Umumiye Nezareti tarafından kabul edilmiş olan “Muhtasar Usul Defteri” başlıklı eser değerlendirilmektedir. Eser iki temel bölümden oluşmaktadır:

- Birinci Bölüm: Evrak ve Senedât-ı Ticariye (Ticari Evrak ve Belgeler)
- İkinci Bölüm: Usûl-i Hesâbat-ı Defteriye Yahut Usûl Defteri (Defter Tutma Usulleri veya Usul Defteri)

Yazar, eserini muhasebe sürecinin girdisi niteliğindeki “Ticari Evrak ve Belgeler” ile başlatarak bu sürece uygun şekilde hareket etmiştir. İlgili eserde konular aşağıdaki sıra ile ele alınmıştır:

Tablo 1. Muhtasar Usul Defteri'nin İçindekiler Tablosu

1. KISIM (1. BÖLÜM)	Evrak ve Senedât-ı Ticariye (Ticari Evrak ve Belgeler)
Evrak ve Senedât-ı Ticariye (Ticari Evrak ve Belgeler)	<i>İrsaliye Kâimesi (İrsaliye Belgesi), Tahmiliye Senedi (Konşimento), Fatura, Poliçe, Çek Ticari Senetler</i>
Muhtasar Usul Defteri'nde Ticari Defterler	Tutulması Zorunlu Ticari Defterler <i>Yevmiye Defteri, Kopya Defteri, Bilanço Defteri</i> Zorunlu Defterlerin Düzenlenmesinde Uyulması Gereken Şartlar <i>İç şartlar Dış şartlar</i>
2. KISIM (BÖLÜM)	Usûl-i Hesâbat-ı Defteriye Yahut Usûl Defteri (Defter Tutma Usulleri)
Defter Tutma Usulleri	<i>Usul-İ Basîta (Basit Usul), Usûl-İ Muzâ'afa (Çift Taraflı Kayıt Yöntemi)</i>
Defter Tutma Yöntemlerinin Karşılaştırılması ve Örnek Uygulamalar (Monografi)	<i>Usûl-i Basîtaya Müteallik Hesabat ve Tatbikat-ı Ameliye (basit Usul Kayıt Yöntemi ile ilgili açıklamalar ve monografi çözümleri)</i> <i>Kayd-ı Muzâ'af Üzere Defter Tutmak Usûlü (çift Taraflı Kayıt Yöntemi ile ilgili açıklamalar ve monografi çözümleri)</i>
Kayd-ı Basit ve Kayd-ı Muzâ'afa Müteallik Talimler (Defter Tutma Yöntemleri İle İlgili Talimatlar)	
Sözlük	

Eserin analizi yapılırken, öncelikle dönemin muhasebe kayıt yöntemlerine göre muhasebe bilgi sistematiği ve süreci özetlenmiştir. *Muhtasar Usul Defteri* adlı eserde, muhasebe süreci ve kayıt mantığı günümüz muhasebe sistemine benzer görünse de defterler ve raporlama açısından bazı farklılıklar bulunmaktadır. Kayıt yöntemi olarak günümüze yakın olan basit usul ve çift taraflı kayıt yöntemleri kullanılmıştır. Dönemin muhasebe süreci, önce basit usul, ardından çift taraflı kayıt yöntemiyle analiz edilmiştir.

Eserde, çift taraflı kayıt yönteminde süreç belgelerin kaydıyla başlamakta ancak ilk kayıt, bugün kullanılmayan müsvette (taslak) defterine yapılmaktadır. Ardından yevmiye defterine kayıt yapılır ve tüm faaliyetler harf sırasına göre defter-i kebir sayfa numaralarıyla defter-i kebir fihristine geçirilir. Yevmiye defterine kayıt yapılırken her işlemde bir borç ve bir alacak bulunur, bu nedenle büyük deftere de dengeler korunarak aktarılır. Eğer büyük defter ve yevmiye toplamaları aylık olarak tutmazsa, kırmızı mürekkeple işaretlenir ve aylık mizan düzenlenerek kayıt hataları düzeltilir. Eğer hata bulunmazsa, sadece yıllık mizan düzenlenir. Ayrıca, tacirin ölümü, iflası veya bir şirketin feshi durumunda düzenlenen icmal defteri, bugünkü adıyla geçici mizan, o dönemin mali tablosu olarak karşımıza çıkar. Aylık mizan, geçici mizan ve yıllık mizan, dönemin mali raporlarıdır.

Basit usulde ise süreç benzer olmakla birlikte, yalnızca alacaklı ve borçlu kişiler dikkate alınır ve sadece alacak ve borç hesapları tutulur. Diğer taraftan, çift taraflı kayıt yönteminde kişiler ve işlemler iki farklı unsur olarak dikkate alınarak kayıt altına alınır.

Analiz sırasında, o dönemin muhasebe kayıt sistematığının nasıl sıralandığı ve açıklandığı gösterilebilmek için eserde yer alan öğretim süreci sıralaması kullanılarak bilgiler aşağıdaki gibi özetlenmiş ve analiz edilmiştir.

3.1. Birinci Bölüm Analizi

“**Evrak ve Senedât-ı Ticariye (Ticari Evrak ve Belgeler)**” başlıklı birinci bölümde; öncelikle ticari belgeler sonrasında ticari defterler tanımları ve düzenlenme esasları açısından detaylı olarak açıklanmıştır.

3.1.1 Muhtasar Usul Defteri’nde Ticari Belgeler

Eserde yer alan İrsaliye Kâimesi (İrsaliye Belgesi), Tahmiliye Senedi (Konşimento), Fatura, Poliçe, Çek ve Ticari Senetler gibi ticari belgeler sırasıyla ayrı başlıklar altında aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

İrsaliye Kâimesi (İrsaliye Belgesi): Birine mal gönderildiğini haber veren ve o kişiye hitaben mektup şeklinde yazılan belge olarak tanımlanmıştır. İrsaliyede yer alması gereken unsurlar açıklanmış ancak eksik bilgilerin olması durumunda irsaliye belgesinin geçersiz sayılacağına dair kanunda açık bir hüküm bulunmadığını belirterek yasal yaptırımların yetersizliğine dikkat çekmiştir.

Tahmiliye Senedi (Konşimento): Deniz taşımacılığında kullanılan bir nakliye belgesi olarak tanımlanmıştır. Belgede yer alması gereken unsurlar belirtildikten sonra gemiyle üzüm taşınması örneğine yer verilmiştir.

Fatura: Mal pusulası (belgesi) olarak tanımlanmıştır. Yalnızca yurtiçi değil yurtdışına gönderilen ürünlerde de fatura kullanıldığı bilgisine yer verilmiştir. Faturada yer alması gereken bilgiler arasında “zarar ve ziyanın kime ait olacağının” bilgisinin de yer alması gerektiği belirtilmiştir.

Poliçe: Bir yerden başka bir yere para transfer etmek amacıyla düzenlenen bir tür senet olarak tanımlanan poliçenin, ticari işlemlerde sağladığı kolaylıklar vurgulanmıştır.

Poliçenin geçerli olabilmesi için; farklı yerleşim yerleri ve üç farklı taraf (Keşideci, Muhatap, Hamil) arasında düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca, verilen örneklerle poliçenin nasıl işlediği açıklanmıştır.

Çek: Çek, ödeme emri olarak tanımlanmıştır. Bu belgeyle keşideci, muhatap nezdinde mevcut olan paranın tamamını ya da bir kısmını kendisi ya da üçüncü kişi lehine talep eder. Çek, bir yerden başka bir yere veya aynı yerde düzenlenebilir. Ancak, ödemenin görüldüğü anda yapılması zorunludur.

İskonto: Belirli bir vadede ödenmesi gereken bir miktarın, vadesi dolmadan önce ödenmesi durumunda, alacaklı ile borçlu arasında yapılan indirimdir.

Ticari senetlerin satışı: Poliçe, bono ve emre yazılı senetlere genel olarak ticari senetler denir. Bu senetler, gerçek mal gibi alınıp satılabilir ve değerleri artabilir veya azalabilir. Ayrıca, bir senedin satışı doğrudan bir komisyoncunun aracılığıyla da gerçekleştirilebilir.

Bir senedin satışında ortaya çıkan masraflar; iskonto, aracılık ücreti, yer değişikliği masrafları ve komisyon olarak sıralanmıştır.

Banka Takvimi: Herhangi iki tarih arasındaki gün farkını hesaplamak için kullanılan cetveldir. Bu takvim, Mart ayının başından itibaren her tarih için geçen gün sayısını gösterir. Örneğin, iki tarih arasındaki gün sayısını bulmak için, sonraki tarihe karşılık gelen sayısı önceki tarihe karşılık gelen sayıdan çıkarılır. 15 Nisan ile 8 Ağustos arasındaki gün sayısını öğrenmek için 8 Ağustos satırındaki 161 sayısından, Nisan'daki 76 sayısı çıkarılır. Bu işlem sonucunda, iki tarih arasındaki gün sayısı 85 olarak bulunur. Banka Takvimi Tablosu Ekler kısmında (Ek 1) verilmiştir.

3.1.2 Muhtasar Usul Defteri'nde Ticari Defterler

Eserin bu bölümde, ticari defterlerin tarihsel kökenleri, hukuki dayanakları ve işlevleri (defter tutmanın faydaları, tutulmaması durumunda doğuracağı risk ve yaptırımları) hakkında genel bilgi verildikten sonra, *Tutulması Zorunlu Ticari Defterler* ve *Zorunlu Defterlerin Düzenlenmesinde Uyulması Gereken Şartlar* açıklanmıştır.

Çalışmaya göre, defter tutma gerekliliği, kanunla ortaya çıkan bir zorunluluk değildir. Roma döneminden itibaren tüm işlemlerin (ticari olmayanlar dahil) kayıt altına alındığına ilişkin çok sayıda kanıtın olduğu belirtilmiştir. Osmanlı Tanzimat Döneminde çıkarılan kanun metni olan Mecelle'de, tacirin defterlerindeki kayıtların yazılı itiraf niteliği taşıdığı belirtilmiştir (Mecelle, md. 1608). Ticaret Kanunu ise bazı defterlerin tutulmasını zorunlu kılmış ve bu defterlerin geçerliliği için bazı şartlar getirmiştir.

Tacirler için defter tutma zorunluluğunun, ticari hayatın yararı için alınmış bir tedbir olduğu belirtilmiştir. Ticari işlemlerin çoğu karşılıklı güven ilişkisine dayalı olarak vadeli yapıldığından tacirin defter tutması bir gereklilik haline gelmiştir. Bu defterlerin düzenli tutulması durumunda, ticari anlaşmazlıklarda sahibinin yalnızca aleyhine değil, lehine de delil olarak kullanılabileceği belirtilmiştir. Ayrıca, senet ve şahit gibi kanıtlarla hakkın ispatının mümkün olmadığı durumlarda, tacirin haklarının korunması amacıyla defterlerin dikkate alınması uygun görülmüştür.

Defter tutma düzenini sağlamak için; iflas eden tacirlerin defterleri düzensiz tutulmuşsa "kusurlu müflis" sayılarak hapisle cezalandırılması, defterlerini saklayan veya hile yapan tacirlerin ise "hilekâr müflis" sayılarak geçici olarak ağır ceza gerektiren işlerde çalıştırılması öngörülmüştür. Defteri bulunmayan veya düzensiz olan tacirler böyle bir delil sunmadığı için gerektiğinde haklarını ispat edemeyerek zarar görür.

Çok az sermaye ile küçük çapta işlemler yapan tacirlerin, defter tutma zorunluluğundan muaf olabileceği belirtilmiştir. Kanun, küçük işletmeler için böyle bir esneklik sağlamış olsa da küçük tacirin kapsamı net tanımlanmamıştır. Diğer taraftan, küçük tacirin yazı bilmemesi veya kişisel diğer engeller defter tutma zorunluluğundan muafiyet sağlamaz.

Kanunen tutulması zorunlu defterler; *Yevmiye Defteri*, *Yazışmaların Kopya Defteri* ve *Bilanço (Muvazene Defteri)*'dir. Diğer taraftan tacirin yaptığı işlemlerin çeşitliliğine bağlı olarak, örneğin kaptanların tutmak zorunda oldukları gemi jurnali ve tayfa defteri gibi tutulan defterlere ise "İsteğe Bağlı Defterler" denir.

Tutulması Zorunlu Ticari Defterler

Bu kısımda, tacirlerin tutmak zorunda olduğu üç temel ticari defter (Yevmiye Defteri, Kopya Defteri ve Bilanço Defteri) kapsamı, tutuluş şekli, işlevi ve hukuki önemi açısından aşağıdaki şekilde ele alınmıştır.

Yevmiye Defteri: Ticari alış-verişler, gelirler ve giderler, senet işlemleri gibi günlük ticari işlemlerin tarih sırasına göre günü gününe kaydedildiği defterdir. Ancak ev içi harcamaları her gün ayrıntılarıyla kaydetmek, zor ve kişisel bilgilerin yayılmasına yol açacağından her ay sonunda toplu olarak tek bir kalem şeklinde yazılmasına kanunen izin verilmiştir. Böyle bir uygulama, hem pratik bir çözüm hem de mahremiyetin korunmasını sağlamaktadır. Ancak bu tür harcamalar haddinden fazla olursa, iflas eden tacir "kusurlu iflas eden" olarak kabul edilir. Aynı şekilde, parça parça mal satan bir tacirin, örneğin bakkalın, veresiye işlemlerini ayrıntılarıyla kaydetmek şartıyla, peşin işlemleri topluca kaydetmesi de yeterli kabul edilmektedir.

Kopya Defteri: Ticari işlemlerle ilgili olarak gönderilen mektuplar ve diğer yazışmaların kopyalarının tutulduğu defterdir. Diğer taraftan, gelen mektupların saklanması da tacirin sorumluluğundadır. Ticari anlaşmazlıklarda yazışmalar delil niteliği taşır ve "mektup muhataba gibidir" kuralına dayanarak, sözleşmelerin ve ticari ilişkilerin ispatı için güvenilir bir kaynak oluşturmaktadır.

Bilanço Defteri: Tacirin, yevmiye defterine ayrıntılarıyla kaydetmiş olduğu tüm işlemlerinin yani borç ve alacaklarının, tüm taşınır ve taşınmaz mallarının, kâr ve zararının ve yaptığı masrafların yılsonundaki özetidir. Yevmiye defterinin özeti niteliğinde olduğundan, yevmiye defteri düzgün tutulmamışsa bilanço defterinin de güvenilirliği azalır. Dolayısıyla, tüm defterlerin birbirini tamamlayan bir düzen içinde tutulması gereklidir.

Bu defter, tacirin bir yıllık işlemlerinin bilançosu olduğundan, iflas durumunda, iflasın zorunlu sebeplerden mi yoksa tacirin kendi hatasından mı kaynaklandığının belirlenmesinde önemli bir rol oynar.

Kanunen, bilanço defterinin en az yılda bir kez düzenlenmesi zorunlu olsa da tacir istediği zaman bilanço defteri düzenleyebilir.

Ticari defterler içerisinde en temel ve önemli olanı Yevmiye Defteri olup diğer iki defter, yevmiye defterindeki kayıtların bir uzantısıdır. Yevmiye defteri en önemlisi olsa da birbirleriyle bağlantılı olduğundan hepsinin düzenlenmesinde aynı hassasiyet ve özen gösterilmelidir.

Zorunlu Defterlerin Düzenlenmesinde Uyulması Gereken Şartlar

Zorunlu defterler kanıt olarak kabul edilebileceğinden, güvenilir olmaları için kanun, ticari defterlerin düzenlenme şeklini bazı şartlara bağlamıştır. Bu şartlar “iç şartlar” ve “dış şartlar” olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır.

İç Şartlar:

- Ticari işlemler tarih sırasına göre kaydedilmelidir (yıl, ay, gün sırasına göre),
- Kayıtların güvenilirliği açısından, satırlar veya kelimeler arasında, sonradan eklemeler yapılmasına imkân tanıyacak kadar boşluk bırakılmamalı ve düzenli yazılmalıdır,
- Hataların defter tutma kurallarına uygun olarak, yeni bir satır açılıp yapılan hatanın belirtilmesiyle doğrusu yazılmalıdır (yevmiye ve bilanço defteri). Ancak kopya defterinde, ayrıntılı yazılar da bulunabileceğinden aynı hatanın mükerrer bir işleme sebep olmaması adına, yanlış yazılan kelimeler okunabilir olacak şekilde ince bir çizgi ile çizilerek doğrusu kenara yazılmalı, hatanın düzeltildiği belirtilip imzalanmalıdır.
- Defterler ciltlenmiş olmalıdır.

Dış Şartlar

- Defterlerin kullanılmaya başlanmadan önce noter veya benzeri yetkili mercilerden onay alınması,
- Sayfaların numaralandırması ve toplam sayfa sayısının belirtilmesi: Belgelerin değiştirilmesi veya azaltılması/artırılması ihtimalini azaltmayı amaçlasa da numaraların taklit edilebilir olması veya boş defterlerin onaylanması gibi riskler de sözkonusudur,
- Her yılın sonunda yevmiye defterlerinin hangi sayfasına kadar yazıldıysa tekrar onaylatılması. Bu onay “sağlam” ibaresiyle yerine getirilirken, sonradan bu uygulama terkedilmiştir.
- Onay tarihinin yazılması.

Dış şartlar, defterlerin düzenli olmasına katkı sağlamakla birlikte daha fazla güvence sağlamaktadır. Ancak, sistemdeki açıklar nedeniyle bu şartlar tam bir güvence sağlayamamaktadır. Örneğin, bir tacirin istediği kadar defteri onaylatarak hile ve sahtekârlık yapması mümkündür

Dönemin ticari düzenlemeleri, Fransız Ticaret Kanunu'ndan esinlenmiş olmakla birlikte; Fransa Ticaret Kanunu'nda bilanço defterinin de yılsonunda onaylanması gerektiği ancak Osmanlı Kanunu'nda bununla ilgili net bir ifade olmadığı belirtilerek hukuk sistemindeki boşluklar ortaya konmaktadır.

Muvazene defteri (Bilanço Defteri), yevmiye defterine kaydedilen hesapların özetlendiği bir defterdir. Muvazene defteri için ikinci bir onaya gerek duyulmaması, bu defterin

yevmiye defteriyle doğrulanabileceği düşüncesine dayanmaktadır. Kopya defterinde ise belgenin niteliği gereği onaylama zorunluluğunun bulunmadığı ifade edilmiştir.

3.2. İkinci Bölüm Analizi

“Usûl-i Hesâbat-ı Defteriye Yahut Usûl Defteri (Defter Tutma Usulleri)” başlıklı ikinci bölümde, muhasebe kayıtları ve defter tutma usulleri anlatılmaktadır. "Usul Defteri" adıyla tanımlanan bu hesap düzeni, o dönemin tüccarlarının ticari işlemlerini nasıl kaydettiğini ve defterlerde ne tür kayıtlar bulunduğunu göstermektedir.

Defter tutmak için iki tür usul vardır; birine "*usul-i basîta (basit usul)*", diğerine "*usûl-i muzâ'afa (çift taraflı kayıt yöntemi)*" denir. Çift taraflı kayıt yöntemi, daha güvenli ve düzenli bir defter tutma yöntemi olması sebebiyle tüccarlar arasında daha yaygın olarak tercih edilmektedir. Eserde, çift taraflı kayıt yöntemi tercih edilse de öncelikle basit usulün temel kuralları ve uygulamaları anlatılmıştır.

3.2.1 Muhtasar Usul Defteri'nde Basit Usul

Her işlemin yalnızca bir borçlu (medyûn) ve bir alacaklı (dâyin) olacak şekilde çok kolay ve sade bir şekilde tanımlandığı basit bir yöntemdir. Genellikle bireysel tüccarlar veya küçük ölçekli işletmeler için uygun olan bu usulde, hataların ve eksikliklerin tespiti ve düzeltilmesi oldukça zordur. Bu usulde tutulan defterler aşağıdaki gibi olup örnekleri, uygulama ve ekler kısmında verilmiştir.

Sandık Defteri (Kasa Defteri): Gelir ve giderlerin kaydedildiği defterdir. Sayfanın sol tarafına "Makbuzât (gelirler)", sağ tarafına "Tediye (giderler)" yazılır. Bu kelimelerin arasına (sayfanın ortasına) tarih (yıl ve ay) yazılır. Nakit mevcudunun kontrolü ve günlük/aylık kayıtların kapanışı için kullanılır. Sandıktaki parayı, ödeme ve alacaklarla eşleştirmek suretiyle hesabın doğruluğu sağlanır.

Müsvette Defteri: Tüm işlemlerin olduğu gibi kaydedildiği (taslak olarak) defterdir. Tarih sırasına göre tüm işlemler kayıt altına alınır, her işlem yatay çizgilerle ayrılır.

Yevmiye Defteri: Sandık (Kasa) ve Müsvette defterindeki işlemler düzenlenerek yevmiye defterine aktarılır. Bu işlemler peşin ve veresiye olmak üzere ikiye ayrılır. Peşin işlemlerde kasa ve müsvette defterindeki aynı kayıtlar yapılırken; veresiye işlemlerde borçlu (medyûn) ve alacaklı (dâyin) ayrımı yapılır; bir şeyi alan kişi borçlu (medyûn), veren kişi ise alacaklıdır (dâyin). Bir kişinin alacaklı veya borçlu olduğunu belirtmek için isminin önüne “medyun” ve “dâyin” kelimeleri yazılır.

Defter-i Kebîr: Bu defter, veresiye işlemlerle ilgili olarak her şahıs için ayrı bir hesap olarak açılır (veresiye işlemleri ayrıntılandırır). Yevmiye defterinde "medyûn" (borçlu) kelimesi bulunan hesaplar, defter-i kebîrin zimmet (borç) sayfasına, "dâyin" (alacaklı) kelimesi bulunanlar ise matlûb (alacak) sayfasına kaydedilir.

Hülâsa Defteri: Bu defterde, tacirin sahip olduğu tüm varlıkların toplamından borçların düşülmesi ile varlıklarının gerçek toplamı ortaya konur. Tacir, bir yıl içinde meydana gelen

gelir veya zararını tespit etmek için o yılın hülâsa defterini bir önceki yılın defterinin toplamı ile karşılaştırmalıdır.

3.2.2 *Muhtasar Usul Defteri'nde Muzâ'afa Usûlü (Çift Taraflı Kayıt Yöntemi)*

Muzâ'afa usûlü, her bir işlemde en az iki hesabın bulunması esasına dayanır; bu hesaplardan biri bir şey vermiş, diğeri ise almış olur. Dolayısıyla alıcı (borçlu) “medyûn”, verici (alacaklı) ise “dâyin” olarak adlandırılır. Örneğin, Pertev Efendi adındaki bir tacir Zeki Efendi'ye 500 kuruş vermişse, Zeki Efendi borçlu (medyûn) ve Pertev Efendi alacaklı (dâyin) olarak tanımlanır. Bu işlemde alıcı için zimmet (borç) ve verici için matlûb (alacak) kaydedilmesi muzâ'afa usûlünün genel kuralıdır.

Hesabat-ı Umumiye (Genel Hesaplar)

Muzâ'afa usûlüne dayalı muhasebe sisteminde, gerçekleşen işlemlerin bir sistem içerisinde izlenmesini sağlayan beş temel hesap türü bulunmaktadır. Hesabat-ı Umumiye (Genel Hesaplar) olarak isimlendirilen bu hesaplar aracılığıyla işlemler tacirle ilişkilendirilirken tacir isminin kullanımına gerek yoktur. Tacirin borcu için "Deyn Senetleri Hesabı (Borç Senetleri Hesabı)" tacirin alacağı içinse "Matlûb Senetleri Hesabı (Alacak Senetleri Hesabı)" kullanılır. Hesabat-ı Umumiye (Genel Hesaplar)'de yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

Sandık Hesabı (Kasa Hesabı): Nakit giriş ve çıkışlarının kaydedildiği hesaptır.

Emtia-i Umumiye Hesabı (Stok Hesabı): Stok alım ve satımlarının kaydedildiği hesaptır.

Matlubat Senedâtı Hesabı (Alacak Senetleri Hesabı): Alacaklı olunan senetlerin kaydedildiği hesaptır.

Deyn Senedâtı Hesabı (Borç Senetleri Hesabı): Borçlu olunan senetlerin kaydedildiği hesaptır.

Kâr ve Zarar Hesabı: Elde edilen kâr veya zararın kaydedildiği hesaptır.

Muzâ'afa Usûlünde Kullanılan Defterler

Muzâ'afa Usulünde (Çift Taraflı Kayıt Yöntemi) kullanılan defterler aşağıda sunulmuş olup örnekleri, uygulama ve ekler kısmında verilmiştir.

Müsvette Defteri (Taslak Defteri): Gerçekleşen her türlü ticari işlemin birbiriyle karıştırılmadan ve ayrı ayrı maddeler halinde kaydedildiği defterdir.

Yevmiye Defteri: Tüm ticari işlemlerin günlük olarak kaydedildiği ve müsvette defterinin kopyası niteliğindeki defterdir. Bu defter, bir sayfa üzerine düzenlenmiş beş sütundan oluşur. Soldan birinci sütuna işlemin defter-i kebîre aktarıldığı sayfanın numarası yazılır; ikinci sütuna müsvette defterinin sayfa numarası, üçüncü sütuna ise borçlu (medyûn) ve alacaklı (dâyin) olanların isimleri kaydedilir. Müsvette defterinde muhasebe detayları oldukça kısaca ve açık bir şekilde yazılacak ve dördüncü ve beşinci sütunlara da işlemin kuruş ve para birimleri kaydedilecektir.

Yevmiye Defteri şekli aşağıdaki gibidir:

	2	3	4	5

Bir işlemin yevmiye defterine aktarılması sırasında şu dört durumdan biriyle karşılaşılabılır:

- Birinci durumda; yalnız bir borçlu (medyûn) ve bir alacaklı (dâyin) vardır,
- İkinci durumda; yalnız bir borçlu ve birçok alacaklı vardır,
- Üçüncü durumda; birçok borçlu ve bir alacaklı vardır,
- Dördüncü durumda; birçok borçlu ve birçok alacaklı vardır.

Birinci duruma (bir alacaklı ve bir borçlu hesap mevcutsa) basit işlem; diğer üç duruma (alacaklı ve borçlu hesaplar çoktur veya işlem basit işlemlerden oluşuyorsa) ise “karmaşık” işlem denir.

Defter-i Kebîr: Yevmiye defterinin kopyası niteliğindedir. Aralarındaki fark, yevmiye defterine kaydedilecek işlemleri tarih sırasına göre, defter-i kebîre aktarılabılır işlemler ise muhasebe sırasıyla kaydedilmektedir.

İki kişi arasında gerçekleşen karşılıklı işlemlerden kaynaklanan ticari ilişkilere genel olarak "hesap" denir. Çift taraflı kayıt yönteminde, yevmiye defterinde isimleri belirtilmiş olan şahıslar için ve (emtia) stok, (sandık) kasa, alacak ve borç senetleri ile kâr ve zarar hesabına dair diğer işlemler için de birer (Defter-i Kebîr) hesap açılmalıdır.

(Basit usulde, yevmiye defterinde yalnızca veresiye alım satım yapan kişiler için birer hesap açılırken, çift taraflı kayıt yönteminde hem kişisel hem de genel hesaplar için birer hesap açılmaktadır.)

Örnek: Yevmiyede kaydedilmiş aşağıdaki işlem defter-i kebîre nakledilmiştir:

1500		Emtia-i Umumiye Ziver Efendi'ye (1500) kuruş bedeli üç ay sonra ödenecek şekilde aldığım pirinç bedeli, Kazevi/15 1500 kuruş		3 - 5
------	--	--	--	-------------

Bu örnek emtia-i umumiye hesabının zimmet sayfasına aşağıdaki gibi nakledilir ve kaydedilir:

Emtia-i Umumiye Hesabı (Stok Hesabı)**Borçludur****Alacaklıdır**

1500	00	5	3	Ziver Efendi'ye iştirak ettiğim pirinç bedelinden dolayı	1	Mart	Sene 313
------	----	---	---	--	---	------	----------

Ziver Efendi Hesabı**Alacaklıdır**

1500		5	3	Satın aldığım pirinçten dolayı	1	Mart	Sene 313
------	--	---	---	--------------------------------	---	------	----------

Muharrerâta Mahsus Müsvette Defteri (Yazılara Özel Taslak Defteri): Tacirin ticari belgelerini kaydetmek için kullandığı defterdir. Tacirin aldığı ve gönderdiği belgelerin düzenli bir şekilde bu deftere kaydedilmesi ve her bir belgeye numara verilmesi, ayrıca her ay sonunda hangi yıl ve ayın belgelerine ait olduğunun belirtilmesi gerekir. Bu defter, en az yevmiye defteri kadar değerli olup en az on yıl boyunca korunması, ticaretin önemli kurallarındandır.

İcmal veya Hülâsa Defteri (İcmal veya Özet Defteri): Tacirin varlıklarını, borçlarını ve taşınır/taşınmaz mallarını özetleyen defterdir. Yılda bir kez hazırlanması zorunludur. Tacirin ölümü, iflası veya şirketin feshi durumunda bilanço olarak işlev görür.

Büyük deftere aktarılan hesapları kapatmadan veya dengelemeden önce, işletmemizdeki tüm işlemlerin özetlendiği deftere, "icmal" veya "hülâsa defteri" denmekteydi. Bu defterde; emtia (mallar), varlıklar, tahsil edilecek senetler gibi değerler defterin sağ tarafına; ödenecek senetler, borçlar da defterin sol tarafına kaydedilmekteydi.

Özet ve hülâsa defterinde;

1. İşletmede kalan mallar ve diğer eşyalar,
2. Kasada kalan nakit,
3. Elde bulunan ve tahsil edilecek senetler,
4. Satışlardan ve diğer işlemlerden dolayı bize borçlu olan kişiler (ortaklar),
5. Elde bulunan ve ödenmesi gereken senetler,
6. Alınan mallar ve varlıklar nedeniyle bizim borçlu olduğumuz hesaplar.

Yardımcı defterler:

Sandık Defteri (Kasa Defteri): Nakit giriş ve çıkışlarının kaydedildiği defterdir. Zimmet (borç) ve matlûb (alacak) toplamaları karşılaştırılarak sandık dengesi sağlanır.

Matlûb Senedâtı Defteri (Alacak Senetleri Defteri): Bedeli tahsil edilecek senetlerin kaydedildiği bu defterin zimmet (borç) sayfasına, bedeli tahsil edilmek üzere cüzdanına giren ve matlûb (alacak) sayfasına da bedeli tahsil edildikçe çıkan her türlü senet kaydedilir.

Zimmet Senedâtı Defteri (Borç Senetleri Defteri): Bedeli ödenecek senetlerin kaydedildiği bu defter, imzalanan her türlü senet ile alınan poliçelerin kaydına mahsustur. Bu defterin matlûb (alacak) sayfasına, imzalanan veya borca karşılık verilen senetler; zimmet (borç) sayfasına da vadesi dolan senetlerin bedeli kaydedilecektir.

Hesabat-ı Cariye Defteri (Cari Hesap Defteri): Cari hesaplara özel olan bu defterde, tacirin ortakları veya alıcı/satıcılarıyla ilgili alacak ve borçlarını kaydetmek için kullanılır. Faizli ve faizsiz olmak üzere iki türdür. Faizsiz olan, defter-i kebirdeki âdî hesapların bir özetidir.

Diğer Defterler: Yukarıda açıklanan defterlerin yanı sıra, ticari işlemlerin çeşitliliği ve detayları açısından başka defterler de düzenlenmektedir. Ancak bu defterlerin şekil ve düzenlemesi, özel kurallar ve önem gerektirmedikinden basit bir kayıt işleminden ibarettir. En çok kullanılan diğer defterler; *Fatura defteri*, *Mürselât defteri*, *Vade defteri*, *Müteferrika defteri*'dir.

Faizli Hesab-ı Cari: Ticari işlemlerde tarafların borç ve alacaklarına faiz uygulanan bir hesap türüdür. Her iki tarafın işlem yaptığı miktarlar belirli bir faiz oranı üzerinden değerlendirilmektedir. Bu hesaplarda, tarafların aldığı veya verdiği mal ve paralar, belirli bir faiz oranı ve vadeye göre kazanç veya maliyet doğurmaktadır.

Faiz oranları genelde %5 civarında belirlenmekle birlikte bir üst sınır bulunmamaktadır. Tacirler, sattıkları mallarda daha yüksek faiz (örneğin %5 veya üzeri), aldıkları mallarda ise daha düşük faiz (örneğin %4 veya daha az) uyguladılar. Malların başka şehirlere gönderilmesinde oluşan kambiyo maliyetleri için de genel olarak % (1) /8 (yüzde bir bölü sekiz) oranındadır.

Faiz Hesabı

Faiz hesaplama için üç temel yöntem açıklanmıştır:

Müstakim Yöntem: Borcun başlangıç tarihinden son ödeme tarihine kadar geçen süre hesaplanarak faiz bulunur.

Gayr-i Müstakim Yöntem: İşlenmiş faiz, işlenmemiş faizden çıkarılarak hesaplanır.

Hamburg Yöntemi: Teslimatlar ve alacakların vadeleri arasında gün sayısı dikkate alınır, ortak bir vade ile faiz hesaplanır.

Bu yöntemlerin birleşimiyle Mürekkep Yöntem adı verilen dördüncü bir yöntem geliştirilmiştir. Mürekkep Yöntem, bankalar tarafından kolaylık ve düzen açısından tercih edilen bir yöntemdir.

Usûl-i Tashih-i Hata (Hata Düzeltme Yöntemi): Defter-i kebirdeki (büyük defter) kayıtların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, hatalı veya şüpheli durumları düzeltmek amacıyla geliştirilmiş olan bir yöntemdir. Yaygın hatalar ve çözüm yöntemleri şunlardır:

- Bir maddeyi unutup hiç yazmamak: unutulmuş madde, kurallar gereği doğru yerine kaydedilir.
- Bir maddeyi iki kez kaydetmek: fazla madde iptal edilir, karşısına bir açıklama eklenir.
- Alacaklı maddenin borçlusunu yanlış göstermek: yanlış gösterilen borçlu, doğru şekilde kaydedilir
- Borçlu maddenin alacaklısını yanlış göstermek: yanlış gösterilen alacaklı, doğru şekilde kaydedilir.
- Alacaklı maddeyi borçlu ve borçlu maddeyi alacaklı olarak kaydetmek: borçluya alacaklı ve alacaklıya borçlu olarak karşılıklı bir madde eklenerek, önceki kayıt düzeltilir.

Faizli Cari Hesapları Kapatma: Hesabın kapanmasıyla birlikte faiz eklenerek bakiyenin belirlenmesi ve yeni işlemler için temel oluşturulmasıdır. Öncelikle, zimmet (borç) ve alacak toplamaları hesaplanır, faiz, ilgili tarafa eklenir ve kapanan hesap bakiyesi yeni faiz hesaplamaları için temel alınır. Zimmet sayfasındaki faizler kırmızı mürekkeple yazılır ve karşılık sayfada siyah mürekkeple belirtilir.

Hesab-ı Cedit (Hesapların Kapatılması): Tacirin ticari işlemlerini yöneten muhasebeci, mevcut varlıkları ve borçları devralır. Bu kişi, tacirin ödeme ve tahsilat işlemlerinden sorumludur. Bu hesabın, zimmet sayfasına tacirin malzemeleri, alacak senetleri ve tüm alacakları kaydedilir; alacak sayfasına ise borç senetleri ve alacaklı hesaplar kaydedilir. Zimmet sayfası toplamı, alacak sayfasından büyükse, fark sermaye olarak kabul edilir ve kaydedilir.

Hesab-ı Atik (Hesapların Açılması): Hesab-ı Cedit’de yer alan tüm malzeme, alacak ve borçların geri iade edilmesi işlemidir. Bu hesap, Hesab-ı Cedit’in tam tersi niteliğindedir. Bu işlem sonucunda, Hesab-ı Cedit aracılığıyla büyük defterde (defter-i kebîr) kapatılmış olan hesaplar, bu kez Hesab-ı Atik adıyla yeniden açılır. Hesab-ı atik, alacak ve borçların zimmet kayıtlarını tutar.

Hesap ve Kayıt Düzeltme Yöntemleri

Yeni hesap (hesab-ı cedit) ve eski hesap (hesab-ı atika) arasında veri aktarımı yapılır. İşlemler "borç" (zimmet) ve "alacak" (matlûb) kaydı olarak çift taraflı bir sistemle düzenlenir. Yeni hesapta borç olarak kaydedilen bir işlem, eski hesapta alacak olarak gösterilir. Bu sistem, hesapların dengeli olmasını sağlar.

Genel Hesapların Beş Bölümü (Hesabat-ı Umumiye-i Hamse):

Genel hesaplar, tüccarların ticari faaliyetlerini detaylandırır ve işlemleri daha sistematik bir şekilde yönetmelerine olanak tanır.

Genel Mal (Emtia) Hesabının Dengesi: Bu hesap, mağazaya giren malların maliyeti kadar borçlandırılır (zimmet) ve mağazadan çıkan malların satış fiyatı kadar alacaklandırılır (matlûb).

- Eğer tüm mallar satılmışsa; satılan malların toplam değeri, alınan malların toplam

maliyetinden çıkarılarak kâr miktarı hesaplanır.

- Eğer malların bir kısmı mağazada kalmışsa, kalan malların değeri hesaplanır ve bu değer satış tutarından düşülerek kâr belirlenir.
- Bu kâr, borç sayfasındaki alış maliyetine eklenerek denge sağlanır. Kalan malların değeri yeni hesapta "alacak" olarak eklenir ve denge sağlanır.

Sandık (Kasa) Hesabının Dengesi: Kasaya giren para miktarı bu hesabın borç (zimmet) tarafına, kasadan çıkan para ise hesabın alacak (matlûb) tarafına kaydedilir.

- Borç toplamından alacak toplamı çıkarılırsa, kalan miktar, kasadaki mevcut nakit olur.
- Kalan nakit, yeni hesapta alacak olarak gösterilir ve denge sağlanır.
- Kasa hesabında, paranın tamamı aynı değerde girip çıkacağı için kâr ve zarar hesabı burada kullanılamaz.

Senetler Hesabının Dengesi: Cüzdanına giren senetler bu hesabın alacak sayfasına (matlûb) cüzdandan çıkan senetler ise bu hesabın borç (zimmet) sayfasına kaydedilir.

Eğer giriş ve çıkış fiyatları aynıysa, senetlerin toplamı kolayca dengelenir. Farklı fiyatlar söz konusuysa, dengeyi sağlamak için genel mal hesabı ve kâr-zarar hesapları kullanılmalıdır.

Borç Senetleri Hesabının Dengesi: Bu hesabın borç (zimmet) sayfası, vadesi dolarak ödenen senetlerin bedelini, alacak (matlûb) sayfası ise borca karşılık verilen senetleri gösterir.

- Ödeme toplamı (borç), teslim edilen senet toplamından (alacak) çıkarılır. Kalan miktar, tüccarın henüz ödenmemiş, dolaşımda olan senetlerini ifade eder.
- Bu miktar, "hesab-ı cedit" olarak borç sayfasına eklenir ve denge sağlanır.
- Alacak Senetleri Hesabında, cüzdanda bulunan senetler borç (zimmet) olarak gösterilir.
- Borç Senetleri Hesabında, henüz ödenmemiş ve dolaşımdaki senetler alacak (matlûb) olarak kaydedilir.

Kâr ve Zarar Hesabının Dengesi: Bu hesabın borç (zimmet) sayfası masrafları ve zararları, alacak (matlûb) sayfası, kazançları (temettü) gösterir.

- Alacak toplamı borç toplamından fazla ise; fazlalık, net kâr (temettü-i sâfi) olarak tanımlanır. Bu kâr, sermayeye eklenir ve sermaye hesabında borç olarak gösterilir.
- Borç toplamı alacak toplamından fazla ise; fazlalık, zarar olarak tanımlanır. Bu zarar, sermayeden düşülerek sermaye hesabında alacak olarak gösterilir.

Tüccarın kâr ve zararları, türlerine göre farklı bölümlere ayrılır. Bu bölümlerin başlıcaları şunlardır; genel masraflar (masarif-i umumiye), kişisel masraflar (masarif-i şahsiye), ev masrafları (masarif-i beytiye), sigorta masrafları, komisyon ve miras işlemleri (komisyon-ı veraset), faiz hesapları. Bu çeşitlendirme, büyük defterde (defter-i kebîr) her bir kategori için özel bir hesap açılmasını gerektirir.

Mizan ya da muvazene (Denge): Kayıtları, manuel olarak fiziki defterlerde tutulduğu dönemde hata yapma riski yüksek olduğu için, ticari faaliyetlerin yevmiye defterindeki kayıtlarının doğru bir şekilde yapılması ve yevmiye defterinden defteri kebir hesaplarına aktarımı sırasında oluşabilecek hataların kontrol edilmesi amacıyla kullanılan bir tablodur. Eserde aylık (sâl muvazenesi) ve yıllık (muvazene-i seneviye) olmak üzere iki tür mizan yer almaktadır. Yevmiye defterindeki alacak ve borç toplamaları eşit çıkmadığında, kısa vadede kayıtların doğruluğunu sağlamak amacıyla aylık mizan çıkarılırken, toplamalar eşit olduğunda aylık mizan çıkarılmazdı.

Büyük defterdeki borç ve alacak toplamalarının, yevmiye defterindeki toplamalarla eşit olması gerektiği belirtilmiştir. Yevmiye defterindeki borç alacak toplamalarının eşitsizliğine neden olan durumlar aşağıda açıklanmıştır:

1. Borçlu hesabın alacaklı kısmının eksik yazılması,
2. Alacaklı hesabın borçlu kısmının eksik yazılması,
3. Bir kaydın eksik yazılması,
4. Bir kaydın iki kez yazılması,
5. Bir miktarın başka bir miktarla karıştırılması.

İnceleme ve Doğrulama (Usûl-i Tetkik ve Tahkik): Yevmiye defterinden defter-i kebire kayıt yapılırken hata yapılması durumunda devreye girer. Yevmiyedeki hatalar tespit edildiğinde, büyük defterdeki ilgili rakamların yanına kırmızı mürekkeple işaret konulur ve bu hata düzeltmek için aylık mizan çıkarılır. Eğer hata yalnızca borç kısmında ise, sadece borç kısmı kırmızı mürekkeple işaretlenir; yalnızca alacak kısmında ise alacak kısmı işaretlenir. Ayrıca, işaretlenen hatanın bulunduğu aydaki ilk kayıt, borç ve alacak olarak büyük deftere yeniden işlenir ve böylece hata düzeltilmiş olur.

Yıllık Mizan (Muvazene-i Seneviye) 31.12'de büyük defterde açılan hesapların yıllık dengesine bakıldığı mizandır. Yıllık mizan o dönemin bilançosunun temelini oluşturan tablodur. Çünkü yıllık mizandaki dengeleme işlemi tacirin ticari faaliyette bulunduğu tedarikçi ve müşterilerine olan borç ve alacaklarıyla, işletmenin son özet ve hülasa defterinin düzenlenmesinden sonra gerçekleşen tüm işlemlerinin kar ve zarar sonuçlarını göstermektedir.

4. ÖRNEK MONOFRAFİ ÇÖZÜMLERİYLE KAYIT TUTMA YÖNTEMLERİ

Osmanlı dönemi muhasebe bilgi sistemlerinde kullanılan defter tutma yöntemleri, günümüz bugünkü muhasebe sisteminin temelini oluşturur. Osmanlı'da defter tutma yöntemi olarak iki yöntem kullanılmıştır. Birincisi, daha az işlem yapan ticari işletmeler için uygulanan basit işlemler (bugünkü adıyla basit usul) yöntemidir. İkincisi ise daha büyük, daha fazla ve daha kompleks işlemleri olan ticari işletmeler için kullanılan çift taraflı kayıt yöntemi (bugünkü adıyla bilanço usulüne göre)'dir. Kitabın ikinci bölümünde, önce basit işlemler ve çift taraflı kayıt yöntemlerinin temel kuralları açıklanmış, ardından her iki yönteme dair hesaplama ve

uygulama örnekleri verilmiştir. Uygulamalarda dikkat çeken önemli bir nokta, o dönemin ticari yaşamında gerçekleşen hemen hemen tüm faaliyetlerin nasıl kayıt altına alındığının ayrıntılı bir şekilde gösterilmesidir.

Kitabın bu bölümünde, önce "Basit İşlemler" yöntemi, ardından "Çift Taraflı Kayıt" yönteminin muhasebe bilgi sistemi kuralları ve ticari yaşamda kullanılan faaliyetlerle ilgili monografi örnekleri üzerinden açıklamalar yapılmıştır. Bu çerçevede, faaliyetlerin kayıt altına alındığı müsvedde defteri, yevmiye defteri, defter-i kebir fihristi, defter-i kebir kayıtları ve mizan örnekleri sunulmuştur. İlk olarak, basit usul yöntemiyle ilgili kurallar açıklanmış, ardından basit usul kayıt tutan tüccarların gerçekleştirdiği neredeyse tüm faaliyetler monografi maddesi olarak yazılmıştır. Bu faaliyetler, müsvedde defteri, yevmiye defteri, defter-i kebir listesi ve defter-i kebir sıralamalarıyla çözümlenmiştir.

4.1. Usûl-i Basîtaya Mütealîk Hesabat ve Tatbikat-ı Ameliye (Basit İşlemler Yöntemine Göre Defter Tutma Usulü)

Basit işlemler yöntemine göre defter tutma esasları;

1. Her bir basit işlemde yalnızca bir borçlu hesap ya da yalnızca bir alacaklı hesap bulunur. Borçlu hesap, işlemi kabul eden kişi adına açılır. Alacaklı hesap ise mal veya hizmeti satan kişi adına açılır. Ya da önce borçlu hesaba kaydedilen işlem, ardından alacaklı hesaba aktarılır.
2. Çift taraflı kayıt yönteminde ise ne borçlu ne alacaklı hesap bulunur. Dolayısıyla, bu tür işlemler yevmiye defterine ya da büyük deftere kaydedilmez.

Birinci temel kurala göre, işlem yapan tüccar, işlemi kabul ettiği takdirde (mal aldığı ya da gider yaptığı) borçlu olarak kaydedilir; mal veya hizmet sağladığında ise alacaklı olarak kaydedilir. İkinci temel kurala göre, işlem yapan tüccar ne borçlu ne de alacaklı olarak kaydedilir.

Ticari değerlerin tümü, tüccar tarafından alınanlar için ilgili yardımcı defterlerin giren (ithalat) sayfasına, tüccar tarafından verilenler için ise çıkan (ihracat) sayfasına kaydedilir ve işaretlenir.

Basit işlemler; vadeli satın alma, vadeli satış, borç (matlub), (borcun tahsilatı), ödeme (alacaklıya ödeme = tediye) olarak ifade edilmiştir.

Örneğin tüccar veresiye (mübayaa) alım yaptığında, mal aldığı tüccara (tacir-i dayin) borçlu olarak kaydedilir ve alacaklılar defterine eklenir. Burada dikkat çeken nokta, nakit işlemlere ait faaliyetlerin kaydedilmemesidir.

Basit işlemleri İçeren Monografi ve Muhasebe Kayıtları

Yukarıda belirtilen basit usul yöntemi kuralları açıklandıktan sonra, basit usulde kayıt tutan tacirlerin neredeyse tüm faaliyetlerini içeren bir monografi hazırlanmıştır. O dönemdeki kayıtları daha iyi gösterebilmek için monografiden örnekler verilmiş ve bu örnekler eserdeki şekliyle aynen alınmıştır. Bu sebeple, eserdeki gibi müsvedde defteri ve yevmiye defteri altındaki açıklamalar da detaylı şekilde aktarılmıştır. Aşağıda, önce müsvedde defteri kayıtları,

ardından yevmiye defteri kayıtları, sonrasında defteri kebir fihristi, defteri kebirler ve mizan yer almaktadır.

Kayıtlarda dikkat çeken nokta nakit işlemlerin yevmiye defterine kaydedilmemiş olmasıdır. Müsvedde defterine kaydedilen nakit işlemler, yevmiye defterine aktarılmamıştır ve bu nedenle müsvedde defterindeki madde numaraları ile yevmiye defterindeki numaralar paralel değildir. Örneğin, aşağıda yer alan müsvedde defterindeki 5. Madde, nakit bir işlem olduğu için yevmiye defterine kaydedilmemiştir. Günümüz monografilerinde olduğu gibi ilk madde ya da ilk kayıt sermaye kaydudur.

Madde 1. İşletme sermaye olarak koyduğu emtia, çeşitli araç-gereç, malzeme temini ve nakit olarak kasaya konan parayla 1 Ekim’de faaliyetlerine başlamaktadır.

Kayıt, öncelikle müsvedde defterine aşağıdaki gibi yapılır. Müsvedde defteri (**Müsvedde Defteri**; tacir ve ortaklarının, mal alım-satımında yer alan kişilerle gerçekleştirdiği tüm işlemleri takip ettiği bir defterdir. Alınan ve gönderilen tüm belgeler bu deftere kaydedilir, her bir belgenin yanına bir numara verilir ve ay sonlarında hangi yıl ve ayın belgelerine ait olduğu belirtilir) aşağıdaki başlıkla açılmaktadır:

Müsvette Defteri (Taslak Defteri)
1 Teşrinievvel (Ekim) 1884 tarihinde açılmıştır.

Ekim Ayı, 1884 Yılı

1 Ekim

Madde 1: 100.000 kuruş sermaye ile işe başlıyorum. Bu sermayeden: 60.000 kuruşunu ticari malların alımına, 4.000 kuruşunu çeşitli araç-gereç ve malzemelerin teminine, 2.000 kuruşunu yerleşim giderlerine ayırarak, 34.000 kuruşunu kasaya yatırıyorum. 100.000 Kuruş

(Yevmiyenin birinci maddesine bakınız).

Açıklama: Ticari malları **giren (ithalat) ve çıkan (ihracat) defterinin giren sayfasına**, çeşitli araç-gereç ve yerleşim giderlerini özel olarak ayrılmış bir deftere, kasaya yatırdığım nakdi ise **kasa defterine** kaydediyorum. Sermaye hesabını bu şekilde alacaklı olarak gösteriyorum.

Yevmiye defterine aşağıdaki şekilde kaydedilmiştir: “100.000 kuruş sermaye, bunun... (detayları yukarıda belirtildiği şekilde) tahsis ettim.” (1 Minhü, 1 Ekim demek.)

1 Minhü

Madde 2: İzmir’de ikamet eden B.’ye, metresini 20 kuruş 40 santimden 200 metre Sedan kumaşı, veresiye olarak sattım.

(Maddenin eserdeki açıklaması: B.’ye satılan malları emtia defterinin giren sayfasına kaydeder ve veresiye mal satın alan B.’yi borçlu olarak gösteririm. Yevmiye defterine “İzmir’deki B., sattığım mallar nedeniyle bana borçludur”

(Yevmiyenin 2. maddesine bakınız).

6 Minhü

"**Madde 5:** İzmir’de B’ye, her biri 24 kuruş 16 santimlik çuhadan 25 metrelik bir top çuha satıp parasını nakit olarak aldım. Santim 55, kuruş 615 çıkan emtiayı emtia defterinin ihracat sahifesine ve giren nakit kasa defterinin ithalat sahifesine kaydederim.

B’ye gelince: Ne alacaklı ne de borçlu durumdadır, çünkü bu satış peşin para ile yapılmıştır. Dolayısıyla ne yevmiyeye, ne de defter-i kebîre kaydedilmesine gerek yoktur."

Eserde işlem açıklaması olarak. "Satın aldığım malları, emtia defterine (Genel ticari mallar defter) kaydederim. Bu malları bana veresiye satan Yorgi’yi alacaklı olarak kaydederim. Yevmiye defterine: "Yorgi’den satın almamdan dolayı çeşitli kişiler (Yorgi Efendi) 9600 kuruş alacaklıdır" şeklinde yazılmıştır (Yevmiye defterinin 7. maddesine bakınız).

26 Minhü

Madde 15: Şehr-i hâlin (bugün) 14’ü tarihli faturam gereğince İzmir’de Yorgi’ye nakit olarak 3.000 kuruş verdim. 3.000 kuruş: Yorgi’ye verdiğim bu miktar kadar o bana borçludur.

Kasa defterinin çıkış sayfasına kaydederim ve yevmiyeye şu şekilde yazarım: "İzmir’de Yorgi... nakit olarak 3.000 kuruş borçludur."

(Yevmiye, 11. maddeye müracaat)

Müsvette defterinin açıklamasında "Genel ticari mallar defterinin girenler sayfasına kaydeder kendimi borçlu (medyun) olarak gösteririm" olarak ifade edilmiş. Görüldüğü gibi stoklar ticari mal defterinde takip edilmektedir. Müsvette defterinde tarih ve açıklamada yer alır.

Müsvette defterine kaydedilen işlemler daha sonra yevmiye defterine aktarılır. Yevmiye defterindeki sol sütunlara tutarlar kuruş ve santim olarak yazılmıştır. Yevmiye defterinin sol tarafına tutar yazılırken; sağ tarafındaki sütunlara alım ve alımlara ait ödemler ile giderler 2 koduyla, satışlar ve onlara ait tahsilatlar ise 1 koduyla kaydedilmiştir. Minhu ifadesi de başlangıçta yazılan ay (ekim) yerine kullanılmaktadır. İşlemler aylık yapıldığından başlangıçta hangi ay olduğu yazıldıktan sonra yevmiye defterine sadece tarih ve minhu ifadesi yazılmıştır.

Veresiye satış yapıldığında ise mal satılan kişi borçludur (tacir-i medyun) ve borçlular defterine kaydedilir. İşletme ödeme yaptığı zaman ödeme yapılan kişi borçlu (tacir-i medyun), işletmeye ödeme yapan kişi alacaklı (tacir-i dayin) olarak kaydedilir (Ek 1’deki defter-i kebire kayıt yapılır).

		Ekim 1300 (Miladi yıl 1884)	
		Ekim	
100.000	00	Madde 1: Harcanan borçlanılan sermaye: 100.000 kuruş Ticaret mallar: 60.000 kuruş Çeşitli araç ve gereçler: 4.000 kuruş Yerleşim masrafları: 2.000 kuruş Kasaya yatırılan nakit: 34.000 kuruş	1
4080	00	1 (Minhu) Madde 2: İzmir'de (B...) adına 4080 kuruş bedelinde, cari ay (bu ay) içinde tahsil edilmek üzere Sedan çuhası satılmıştır. Toplam:200 metre Her bir metrenin fiyatı: 20,40 kuruş	1
9600	00	_____14 Minhu _____ Madde 5: İzmir'de ikamet eden Yorgi'den, her metresi 24 kuruş bedelle 400 metre çuha veresiye olarak satın alınmıştır.	2
3000	00	_____26 Minhu _____ Madde 15: İzmir'de oturan Yorgi borçludur. 3000 kuruş borçludur. Bir önceki ayın 14. tarihli faturaya dayanarak bu işleme ilişkin nakit olarak ödedim.	2

Yevmiye defterinden sonra aşağıdaki gibi “Defter-i Kebir Fihristi”ne “Defter-i Kebîr, Ekim 1884’te Fiilen Yapılmıştır” ibaresi ile kaydedilir. Defter-i Kebîr fihristindeki numaralar da defter-i kebir sayfa numaralarıdır.

Defter-i Kebîr
Ekim 1884'te Fiilen Yapılmıştır

Defter-i Kebîr Fihristi	
1) İzmir'de mukim (B...)	2) Yorgi
1) Sermaye	
1) İzmir'de mukim Fevzi Efendi	2) İzmir'de mukim Pertev Efendi

Daha sonra kayıtlar Defter-i Kebîr'e aktarılır. Bkz³: Ek 1, eserdeki örnekte dikkat çeken bir nokta ise stokların maliyetlerinin belirtilmemiş olmasıdır.

4.2.Kayd-ı Muzâ'af Üzere Defter Tutmak Usûlü (Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Göre Defter Tutma Usulü)

Eserde ikinci kayıt yöntemi olarak Osmanlı dönemi muhasebe kayıt yöntemlerinden “Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Göre Defter Tutma Usulü” basit usulle karşılaştırması yapıldıktan sonra aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

Çift taraflı kayıt yöntemi, işlemleri daha kapsamlı bir şekilde kayıt altına alır. Ayrıca, işlemleri ve kişileri detaylı bir şekilde takip etmeyi kolaylaştırır. Bu yöntemde, yevmiye ve büyük defterlerdeki tüm hesaplar sistematik bir şekilde kaydedilir ve bu sayede mizan çıkarmak daha kolaydır.

Basit ve Çift Taraflı Kayıt Yöntemleri Arasındaki Farklar

- Basit kayıttaki sadece alacaklı ve borçlu kişiler dikkate alınır ve yalnızca alacak ve borç hesapları tutulur.
- Çift taraflı kayıt yönteminde ise kişiler ve işlemler iki farklı unsur olarak dikkate alınarak kayıt altına alınır. Bu yöntemde yalnızca kişiler için değil, ticari mallar, nakit, senetler ve diğer değerler için de hesaplar açıldığından, bu bilgilerin ayrı defterlere kaydedilmesine gerek kalmaz. Ayrıca, yevmiye defterine kaydedilen her işlemde bir borç ve bir alacak bulunduğundan, büyük deftere aktarım sırasında bu dengeler korunur. Bu da ileride mizan (bilanço) çıkarmayı kolaylaştırır.

Muhasebe İşlemlerinin Sınıflandırılması:

Ticari işlemler iki ana sınıfa ayrılır:

1. Güven esasına dayalı olan veresiye alış- satış, ödeme- tahsilatlar. Bu faaliyetlerde fiziksel mal değişimi olmadığı için bu işlemlere "basit işlemler" denir.
2. Peşin alış- satış, indirimler ve diğer nakit faaliyetler.

³ Hikmet,M (1899/1900) Muhtasar Usul Defter-i

Defterlerin Kullanımı:

- Basit usul yönteminde, yevmiye ve büyük defterlere yalnızca işletme ile ilişkili kişiler adına hesap açılır,
- Çift taraflı kayıt yönteminde ise sadece gerçek borçlular ve alacaklılar değil, tüm işlemlerden doğan borç ve alacaklar da hesaplanır ve kaydedilir.

Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Göre Monografi ve Muhasebe Kayıtları

Eserde “Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Göre Defter Tutma Usulü”, tacirlerin hemen hemen tüm faaliyetlerini içeren bir monografi çerçevesinde çözümlere anlatılmıştır.

Monografideki faaliyetler sırasıyla; sermaye kaydı, nakit ve veresiye mal alışı kaydı, nakit ve veresiye mal satış kaydı, kasa nakit giriş ve çıkış kayıtları, banka kayıtları, bono ve poliçe işlemleri, çeşitli giderler, nakliye giderleri, kuruluş giderleri olarak yer almaktadır.

Monografi, günümüzde de olduğu gibi işletmenin sermaye olarak koyduğu, emtia, hammadde, yerleşim giderleri ve nakit olarak kasaya konan nakit para ile başlamaktadır. Çalışmada, monografiden örnek kayıtlar seçilerek yer verilmiştir.

Bu yöntemde de önce müsvedde defterine kayıt yapıldıktan sonra yevmiye kaydı yapılmıştır. Çözümlerde, hesapların çalışma kuralları açıklama olarak verilmiştir. Açıklamalarda yevmiye kaydının nasıl yapılacağı ve hesap işleyişlerinin mantığı açıklanmıştır. Aşağıdaki örneklerde müsvedde defterinden sonra yapılan açıklamalar, eserdeki şekliyle verilmiştir. Sonrasında yevmiye kayıtları gösterilmiştir.

Müsvette (Taslak) Defteri, 1 Ekim 1897 (1300 Rumi) tarihinde açılmıştır.

"Ekim 1897"

1 Ekim

Madde1: İşe 100.000 kuruş sermaye ile başlıyorum. Bu sermayeden:

- 60.000 kuruşunu emtia (ticari mal) alımına,
- 4.000 kuruşunu çeşitli malzeme teminine,
- 2.000 kuruşunu yerleşme masraflarına tahsis ediyor,

34.000 kuruşunu kasaya yatırıyorum.

(Yevmiye Defteri, Madde: 1)

1 Ekim

Sermayem 100.000 kuruştur, ticarethaneme tahsis edilmiştir. Bu durumda, sermaye hesabı bu tutarı ödemiş sayılır ve alacaklıdır. Detaylar aşağıdaki gibidir:

- 60.000 kuruş emtia alımı,
- 4.000 kuruş çeşitli malzeme alımı,
- 2.000 kuruş yerleşme masrafları,
- 34.000 kuruş kasaya aktarılmıştır.

Muhasebe Kuralı:

Muhasebe Kuralı; "Alan hesap, veren hesaba borçludur." Bu kural gereği “Genel Emtia Hesabı, Hammaddeler Hesabı, Genel Masraflar Hesabı ve Kasa Hesabı”, sermaye hesabına borçlu kabul edilir.

1 Minhü

Madde 2: İzmir’de yaşayan (B...)’ye, bedeli bu ay içinde ödenmek üzere, metre fiyatı 20 kuruş 40 para olan 200 metre Sedan kumaş sattım. 4080 kuruş

Kurallar: “Alan hesap veren hesaba borçludur”, “Veresiye satın alan tacir her zaman borçlu gösterilir.” Bu işlemde (B...) veresiye satın aldığından borçlu; emtia hesabı ise yukarıda belirtilen kumaşı teslim ettiğinden alacaklıdır. **Yevmiye kaydı** İzmir’de (B...), ticari mallardan (emtia-i umumiyyeye) 4080 kuruş karşılığında, metre fiyatı 20 kuruş 40 para olan 200 metre Sedan kumaş almıştır.

(Yevmiye, Madde 2)

6 Minhü

Madde 5: İzmir’de mukim (B...)’ye, metre fiyatı 24 kuruş 16 para olan, 25 metre 48 santimetrelilik birtopkumaşı peşin para ile sattım.

615 kuruş, 55 para

Kural: Peşin satışlarda müşteri borçlu gösterilemez. Bu kurala göre (B...) aldığı mallar karşılığı ödeme yaptığı için borçlu değildir. Ancak, çift taraflı kayıt (kayd-ı muzaaf) yöntemie göre mutlaka bir borçlu ve bir alacaklı bulunmalıdır. Aldığım para kasaya kaydedilecektir. **Genel Ticari Mallar Hesabı (B...)’ye bir takım eşya verdiğiinden, kasa hesabı, genel ticari mallar hesabına borçlu olmuş olur. Bu işlemi yevmiye defterine şu şekilde yazarım: Kasa, Genel Ticari Mallar Hesabı 615 kuruş 55 santim(B...)’ye ... olarak peşin para ile 25 metre 48 santimetre çuha satılmıştır.**

(Yevmiye, Madde5)

7 Minhü

Madde 6: İzmir’de Pertev Efendi’ye, her bir metresi 19 kuruş 15 santimden 112 metre Sedan çuhası satarak, karşılığında 20 Ekim vadeli emrime yazılmış bir bono aldım.

2144 kuruş 44 santim

Bu işlemde, Genel Ticari Mallar Hesabı eşya verdiği için alacaklıdır. Pertev Efendi ise karşılığında bono verdiğiinden borçlu değildir. Peki, borçlu kimdir? Bunu belirlemek için Pertev Efendi’den alınan şeyi düşünmek yeterlidir. Çuha karşılığında bir bono aldığımızdan, bu bono “alacak senetleri” olarak kabul edilir. Bu durumda, çuha karşılığında “alacak senetleri” hesabına bir senet girmiş olur. Bu nedenle, söz konusu hesap Genel Ticari Mallar Hesabı’na borçludur.

Yevmiye defterine şu şekilde yazarım: Alacak Senetleri Genel Ticari Mallar Hesabı 2144,44 kuruş Pertev Efendi’ye... olarak 112 metre çuha satılmış ve karşılığında bir bono alınmıştır.

(Yevmiye Madde 6)

İşlemlerin yevmiye defterine kaydı aşağıdaki gibidir:

[119] Yevmiye Defteri

1 Ekim 1897 tarihinde faaliyete geçmiştir (1 Teşrînievvel 1313'de küşat olunmuştur)

Sene:1313

Sahife: 1

	<u>1 Ekim (1 Teşrînievvel)</u>		
6	Madde 1: Sermaye dağılımının uygun şekilde yapılmadığından çeşitli hesaplar sermayeye 100.000 kuruş borçludur (Sermayeyi ber-vech-i âtî tevzi etmediğinden hesabat-ı muhtelif sermayeye 100000 kuruş borçludur). 60000 kuruşluk genel ticari mal alınmıştır (Emtia defterine bakıldığında farklı türde malların alımı açıkça görünür). Emtia-i umumiye 60000 (emtia defterinde görüleceği veçhile eşya-yı muhtelif mübayaa olunmuştur)		
	60000		
1	(Bedeli ay içinde ödenmek üzere metresi 20 kuruş 40 santimden 200 metre Sedan çuhası satılmıştır)		
	4000 kuruş değerinde sanayi malzemesi satın alınmıştır (Mevadd-ı sanaiyye 4000 (Levazım-ı müteferrika işıra edilmiştir).		
	4000		
6			
7	Genel gider (Masarif Umumiye) 2000 kuruş (yerleşme masrafı)		
	2000	100000	00
2	Kasa 34000 (Nakden kasaya yatırılmıştır)	34000	
	<u>Keza</u>		
8	Madde 2:		
1	(İzmir'de (B...)'ye Genel ticari mallardan metre fiyatı 20 kuruş 40 santim olan 200 metre Sedan çuhası parası bu ay içinde alınmak üzere 4080 kuruşa satılmıştır		
		4080	00
	Gelecek sayfaya taşınan (Sahife-i atfiyeye nakil)	104080	

Sahife: 2

	Nakli Yekûn	104080	00
	_____ 6 Ekim (6 Minhü) _____		
	Madde 5: Genel ticari mallar kasası (Kasa emtia-i umumiyyeye) 615,55 kuruş ⁴	615,55	00
	İzmir’de yaşayan B. ‘ye peşin para ile metresi 24 kuruş 16 santimden 20 metre 48 santimetre Lui çuhası satılmıştır.		
	_____ 7 Ekim (7 Minhü) _____		
<u>3</u> 1	Madde 6: Genel ticaret mallarına karşılık olarak alınacak senetlerin bedeli 2144,44 kuruştur. İzmir’de ikamet eden Pertev Efendiye, metresi 19 kuruş 15 santim olan 112 metre çuha kumaşı satılmış ve karşılığında 20 Kasım vadeli bir bono alınmıştır. ⁵	2144	44
	Nakli Yekûn	113610	99

Çözümlerde de görüldüğü müsvedde ve yevmiye defterleri aylık dönemler şeklinde kaydedilmektedir. İlgili ayın ilk tarih başlangıcı (Örneğin 1 Ekim) yazıldıktan sonra bir sonraki aya geçene kadar her kayıttaki ilgili faaliyetin yapıldığı tarih ve minhu (2 minhu vb.) kavramı kullanılmaktadır.

⁴ Hesap hatası var. 494,79 olmalı.

⁵ Hesap hatası var. 2144,8 olmalı.

Defter-i Kebîr
1 Teşrînievvel 1313'de küşat olunmuştur
Defter-i Kebîrin Fihristi

	Sahife		Sahife
I		S	
İzmit'te Rasim Efendi	10	Sabit Efendi	10
İzmir'de (B...)	8	Sermaye	6
İzmir'de Pertev Efendi	9		
İzmir'de Fevzi Efendi	1	K	
İzmir'de Yorgi	9	Kasa	2
Genel ticari eşyalar (Emtia-i Umumiye)	1		
B		M	
Bedeli tahsil edilecek senetler (Bedeli		Kişisel harcamalar (Masarif-i Zatiye)	7
Ahz Olunacak Senedât)	3	Genel harcamalar (Masarif-i Umumiye)	7
Bedeli ödenecek senetler (Bedeli Tediye		Hammadeler maddeleri (Mevadd-ı Sanaiyye)	6
Olunacak Senedât)	4		

Defteri kebir fihristi baş harfine sırasına göre işletmenin faaliyetlerinin ve faaliyetlere ait borç ve alacakların defteri kebir sayfa numarası kaydedildiği bir fihristtir.

1313 yılı Ekim ayına ait mizan (bilanço)

1313 Senesi Teşrînievvel Ayına Mahsus Mizan (Bilanço)

Hesap isimleri (Esâmi-i Hesap)	Defter-i Kebîr Sahifesi	Büyük Defter (Defter-i Kebîr)			
		Zimmet		İstenen miktar (Matlûb)	
Genel ticari mallar (Emtia-i Umumiye)	1	86905	00	19795	99
Kasa	2	40751	55	9974	00
(Bedeli tahsil edilecek senetler) Bedeli	3	6304	44	00	00
Ahzolunacak Senedât					
Bedeli ödenecek senetler					
(Bedeli Tediye Olunacak Senedât)	4	00	00	898	50
Sermâye	6	00	00	100000	00
Sanayi maddeleri					
(Mevadd-ı Sanaiyye)	6	4000		00	00
Genel harcamalar					
(Masarif-i Umumiye)	7	4000	00	00	00
Kişisel harcamalar					
(Masarif-i Zatiye)	7	4450	00	00	00
İzmir'de B.	8	4936	00	4936	00
İzmir'de Pertev Efendi	9	5115	00	600	00
İzmir'de Yorgi	9	00	00	14062	50
İzmir'de Fevzi Efendi	9	00	00	8420	00
Sabit Efendi	10	2900	00	1000	00
İzmit'te Rasim Efendi	10	325	00	00	00
		159686	99	159686	99

Mizanda hesapların borç (Zimmet) ve alacak (Matlup) sütunları mevcuttur. Örneğin genel ticari mallarda 86.905 artış olmuş ve bu tutarın 19.795'lik kısmı satıldığı için tutar kadar azalma meydana gelmiştir. Nitekim kasada 40.751'lik bir artış, 9974'lik azalış olmuştur. Eserde, monografi çözümlerinin ardından ticari belgeler, defter tutma yöntemleri ve monografi çözümlerinin kimler için ne şekilde fayda sağladığı aşağıdaki şekilde açıklanmıştır;

Öğretmenler için; eserin, ders anlatımında kullanılabilecek bir içerik sunduğu belirtilmiş; öğretmenlerin, eserde yer alan monografileri rehber olarak üzerinde değişiklikler yapabilecekleri ve yeni monografiler oluşturabilecekleri ifade edilmiştir. Öğrenciler için; iki farklı muhasebe kayıt yönteminin temel kurallarının anlatıldığı, her iki yöntemin de örnek monografilerle uygulamalı olarak açıklandığı belirtilmiştir. Böylece öğrencilerin bir ticarethane yönetirken hangi kayıtların yapılması gerektiğini detaylı şekilde öğrenebilecekleri vurgulanmıştır. Daha sonra Ocak, Şubat, Mart ve Nisan aylarını kapsayan işlemler sırasıyla önce basit usule, ardından çift taraflı kayıt yöntemine göre yevmiye ve büyük deftere işlenmiştir. Eserin sonunda ise alfabetik sırayla düzenlenmiş bir sözlük yer almaktadır.

5. SONUÇ

Tanzimat sonrası Osmanlı Devleti'nde yürürlüğe giren Ticaret Kanunu ile muhasebe kayıt ve usulleri belirlenmiş; muhasebe kayıtları basit usul ve çift taraflı kayıt yöntemine göre tutulmaya başlanmıştır. Mehmed Hikmet'in kaleme aldığı *Muhasebe Usul Defteri*, dönemin ticari belgelerini, defterlerini ve muhasebe kayıt usullerini ayrıntılı bir şekilde açıklamaktadır.

Eserde hem basit usul (Usul-i Basîta) hem de çift taraflı kayıt (Usul-i Muzâ'afa) yöntemiyle ticari hayatta karşılaşılan hemen hemen tüm işlemleri kapsayan monografiler yer almaktadır. Bu monografiler, dönemin muhasebe bilgi sistematığına uygun olarak müsvette defteri, yevmiye defteri, defter-i kebir fihristi, defter-i kebir kayıtları ve mizan sıralamasına göre düzenlenmiştir. Ayrıca müsvette ve yevmiye defterlerindeki kayıtların altında, hesapların kayıt mantığı öğrencilere yönelik detaylı açıklamalarla sunulmuştur.

Monografide yer alan faaliyetler hem basit usulde hem de çift taraflı kayıt yönteminde şu sırayla ele alınmıştır: sermaye kaydı, nakit ve veresiye mal alımı, nakit ve veresiye mal satışı, kasa giriş ve çıkışları, banka işlemleri, bono ve poliçe işlemleri, çeşitli giderler, nakliye giderleri ve kuruluş giderleri.

Muhtasar Usul Defteri, Osmanlı muhasebe sistemini ve kullanılan yöntemleri anlamak açısından önemli bir eser olarak değerlendirilmektedir. Kitabın analizi, dönemin muhasebe sistematığını açıklamakla kalmamış, aynı zamanda günümüz muhasebe öğretim sistemine de ışık tuttuğunu göstermiştir. Günümüzde de ticari belgeler, ticari defterler, yevmiye defteri, defter-i kebir ve mizanlar kullanılmaya devam etmektedir. Ancak müsvette defteri ve defter-i kebir fihristi artık muhasebe sisteminde yer almamaktadır.

KAYNAKÇA

- Arıkan, Y., & Güvemli, B. (2013). Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (5), 33-67.
- Aslan, M., Apak, S., Erol, M. & Ayboğa, H. (2023). Türk Muhasebe Mesleği Üzerine Kronolojik Bir İnceleme (1839-2020). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (24), 1-16.
- Atabay, İ. (2023). Cumhuriyet Döneminde Muhasebenin Gelişimine Kronolojik Bir Bakış. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 26(49-1), 121-135. <https://doi.org/10.31795/baunsobed.1352586>.
- Aydemir, O., & Erkan, M. (2011). Merdiven Kayıt Yöntemi ve Günümüz Muhasebe Sistemi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (1), 110-128.
- Can, A. V., Aliusta, H., & Bağdat, A. (2021). Osmanlı Devleti'nde Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Geçiş Etkileyen Sosyo - Kültürel Nedenlerin Analizi, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 14 (3): 1231-1259.
- Çabuk, A., & Saygılı, A. T. (2013). Osmanlı İmparatorluğu'nda XIX. Yüzyılın Ortalarında Devlet Muhasebesinde Merdiven Yönteminden Çift Yanlı Kayıt Yöntemine Geçiş. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (4), 168-196.
- Carnegie, G. D., & Napier, C. J. (1996). Critical and Interpretive Histories: Insights into Accounting's Present and Future Through Its Past. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(3), 7-39.
- Chatfield, M. (1974). *A history of accounting thought*. Hinsdale, IL: Dryden Press.
- Edwards, J. R., & Newell, E. (1991). The development of industrial cost and management accounting before 1850: A survey of the evidence. *Business History*, 36(3), 1-24. <https://doi.org/10.1080/00076799400000001>
- Gençoğlu, Ü. G. (2009). Türkiye'de Harf Devriminin Muhasebe Eğitimi ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD)*, 1(1), 30-37.
- Güvemli, O. (1995). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğuna Kadar - 1. Cilt*, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Yayını No:1, İstanbul.
- Güvemli, O., & Kaya, M. A. (2015). Osmanlı İmparatorluğu'nda XIX. Yüzyılın Ortalarında Muhasebe Düşüncesindeki Büyük Değişim - 1839-1885. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* (9), 43-44.
- Hoskin, K., & Macve, R. (1986). Accounting and the Examination: A Genealogy of Disciplinary Power. *Accounting, Organizations and Society*, 11(2), 105-136.
- Hoskin, K., & Macve, R. (1988). The Genesis of Accountability: The West Point Connections. *Accounting, Organizations and Society*, 13(1), 37-73.
- Öncel, M. (2022). Üçlü Kayıt Yönteminin Muhasebe Tarihinde ve İşletmelerin Muhasebe Örgütlenmesindeki Yeri. *Yönetim ve Örgüt Tarihi Dergisi*, 1(2), 116-134.
- Pamuk, Şevket (1987). *The Ottoman Empire and European Capitalism, 1820-1913: Trade, Investment and Production*. Cambridge University Press.

- Pamuk, Şevket & Quataert, Donald (1994). *An Economic and Social History of the Ottoman Empire, 1300–1914*. Cambridge University Press.
- Pamuk, Şevket (2014). *Türkiye'nin 200 Yıllık İktisadi Tarihi*. Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Quataert, Donald (1993). *Ottoman Manufacturing in the Age of the Industrial Revolution*. Cambridge University Press.
- Quataert, Donald (1995). *Workers, Peasants and Economic Change in the Ottoman Empire, 1730–1914*. Cambridge University Press.
- Roover, R. (1956). *The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of medieval merchants*. In A. C. Littleton & B. S. Yamey (Eds.), *Studies in the history of accounting* (pp. 114–174). London: Sweet & Maxwell.
- Toraman, C., & Taştan T. (2025). Osmanlı Modernleşme Sürecinde Muhasebe Eğitimi, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 28, 43-68.
- Tursun, M., & Aksu, İ. (2024). Kirkor Kömürcüyan'ın Yeni Muhasebe Usulü Başlıklı Kitabının Tahlili. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 27, 23-36.
- Uçma, T. (2012). Explaining the Development of Accounting Systems In Turkey in the Context of Institutional Theory. *Accounting and Financial History Research Journal* (2), 145-178.

EKLER**Ek 1: Basit Usul Defterikebirler**

Sahife 1

Sermaya

Sahife 1

Dâyin
Medyûn

100000	00	(1) 1	Emtia maa-nukut sermayem İzmir	1	18 Teşrînievvel				(B...)		
1000	00	2	Nakten teslimat	20	18	4080	00	1	200 Metre çuha mübayaa edildi	1	18
515	55	3	Nakten teslimat	35	Teşrînievvel 'de	852	00	1	24 Metre çuha alındı		
-----	---					4936 ²	----		Pertev Efendi		
1615 ¹	55						00		Pertev Efendi	4	Teşrînievvel
2000	00	2	12 Kânûnusânî îtâ edilen Poliçe	22	18 Teşrînievvel	4515 600 5115		1 1	300 Metre Çuha satın aldım 2 Top çuha satın aldım.	2	18 Teşrînievvel

Yevmiye Sahifesi (1)

Yevmiye Sahifesi (1)

¹ Hesap hatası var, 1515 olmalı² Hesap hatası var, 4932 olmalı

Sahife 2
Dâyin

Sahife 2
Medyûn

İzmir'de Yorgi

9600 4462 ----- 14062	11 50 --- 50	2	400 metre çuha satın alındı (Yorgi) 175 metre çuha satın alındı(Yorgi) İzmir	14 16	18 Teşrinievvel'de “	00	3000	3	Nakten alınmış Fevzi Efendi	26	18 Teşrinievvel
8000 ³ 420		2 2	200 metre çuha satın alındı(Fevzi efendi) 12 top bez satın alındı Fevzi Eendi	15 16	18 Teşrinievvel'd e	00	3000	3	15 Teşrinievvel tarihli emrine keşide edildiği poliçe alındı		18 Teşrinievvel

Ek 2: Çift Taraflı Kayıt Yöntemi Defteri Kebirler

Sahife:2

KASA (Sandık defteri)

Sahife:2

1313	Sermayeye nakit olarak alınmıştır (Sermayeye-- nakten alınmıştır.)	1	34000	00	17	1313 Ekim (Teşrinievvel)	Genel ticari mallardan nakit olarak verilmiştir (Emtia-i Umumiyyeden--nakten verilmiştir)	4	512	00
Ekim (Teşrinievvel)	Nakit ödeme ile genel ticari malar alınmıştır (Emtia-i Umumiyyeye --nakten alınmıştır)	2	615	55	19	“	Genel ticari mallardan nakit olarak verilmiştir (Emtia-i Umumiyyeden--nakten verilmiştir)	5	2512	00
“	Nakit ödeme ile genel ticari mallar alınmıştır (Emtia-i Umumiyyeye --nakten alınmıştır)	2	800	00	20	“	Genel ticari mallardan nakit olarak verilmiştir (Emtia-i Umumiyyeden--nakten verilmiştir)	5	500	00
“	Nakit ödeme ile genel ticari mallar alınmıştır (Emtia-i Umumiyyeye --nakten alınmıştır)	3	880	00	30	“	Çeşitli hesaplardan verilmiştir.(Hesabat-ı Muhtelifeden verilmiştir.)	7	6450	00
“	B.'ye Nakit ödeme ile alınmıştır.(B.'ye --nakten alınmıştır.)	5	2000	00					9974	00
“	Çeşitli hesaplardan nakit olarak alınmıştır. (Muhtelif Hesabata --nakten alınmıştır.)	6	1456	00						
“	Sabit Efendi'ye nakit olarak alınmıştır. (Sabit Efendi'ye --nakten alınmıştır.)	6	1000	00						
			40751	55						

Zimmet

İstenen miktar (Matlûb)

Sahife:3

BEDELİ TAHSİL EDİLECEK SENETLER (BEDELİ AHZ OLUNACAK SENEDÂT)

Sahife:3

Zimmet**İstenen miktar (Matlûb)**

Ekim (Teşrînievvel)	Genel ticari malların envantere dahil edilmesi (Emtia-i Umumiyye, duhul)	1	2	Pertev Efendi'nin 30 kasım ödemesi (Pertev Efendi'nin 30 Teşrînisânî)	2144												
“	“ “	2	3	(B...)'nin 20 kasım ödemesi (B...)'nin 20 Teşrînisânî)	600												
“	“ “	3	3	Pertev Efendi'nin 30 kasım ödemesi (Pertev Efendi'nin 30 Teşrînisânî)	600												
“	“ “	4	4	Pertev Efendi'nin 30 kasım ödemesi (Pertev Efendi'nin 30 Teşrînisânî)	880												
“	(B...)'ye “	5	1	(B...)'nin 30aralık ödemesi ((B...)'nin 30 Kânûnuevvel)	2080 <u>6304</u>												

⁴ Senetlerin duhullerini müş'ir sıra numarası⁵ Senetlerin itibar üzerine harçlarını müş'ir sıra numarası

Sahife:1			Genel Ticari mallar				Sahife:1			Matlûb	
Zimmet	1313		(1) ¹				1313				
1	Ekim(Teşrinievvel)	Parayla ticaret malı alınmıştır (Sermayeye -- Emtia alınmıştır).	1	60000	00	1	Ekim(Teşrinievvel)	(B...) 'den -- 200 metre çuha satılmıştır.	1	4080	00
14	"	Yorgi Efendi'ye --400 metre çuha alınmıştır.	3	9600	00	2	"	Pertev Efendi'den-- 300 metre çuha satılmıştır.	1	4515	
15	"	Fevzi Efendi'ye-- 200 metre çuha alınmıştır.	3	8000	00	4	"	Farklı türde 66 metre çuha satın satılmıştır. (Muhtelif hesabattan-- 66 metre çuha satılmıştır.)	2	1456	
16	"	Farklı türde 175 metre çuha satın alınmıştır (Muhtelif hesbata-- 175 metre çuha alınmıştır.)	4	4462	50	6	"	Kasa -- 25,248 metre çuha satılmıştır.	12	615	55
16	"	Farklı türde 12 top pamuk bezi satın alınmıştır (Muhtelif hesabata -- 12 top pamuk bezi alınmıştır).	3	420	00	7	"	212 metre çuha senetle satılmıştır. (Bedeli ahz olunacak senedâttan -- 212 metre çuha satılmıştır.)	2	2144	44
19	"	Kasaya 2 top kumaş alınmıştır. 2 top kumaş senetle alınmıştır. (Bedeli tediye olunacak senedata-- 2 top kumaş alınmıştır.)	5	398	50	10	"	Kasadan 2 top çuha satılmıştır. 2 top kumaş senetle satılmıştır. (Bedeli ahz olunacak senedattan-- 2 top kumaş satılmıştır.)	3	1200	00
19	"	Kasaya-- 2 top ipekli kumaş alınmıştır.	5	1000	00	12	"	Farklı türde 22 top pamuk bezi satılmıştır. (Muhtelif hesabattan-- 22 top pamuk bezi satılmıştır.)	3	1760	00
19	"	Kasaya-- 1012 metre pamuk bezi alınmıştır.	4	1512	00	28	"	Sabit Efendi'den --2 top çuha satılmıştır.	5	2900	00
20	"	Farklı türde 4 top ipekli kumaş satın alınmıştır (Muhtelif hesabata-- 4 top ipekli kumaş alınmıştır.)	5	1000	00	30	"	Rasim Efendi'den-- bir top ipekli kumaş satılmıştır.	5	325	00
				86905²	0					19795³	99

¹ Yevmiye Sayfası² Hesap hatası var. 86392 olmalı.³ Hesap hatası var. 18995 olmalı.

Ek 3: Orijinal kitaptan yevmiye defteri ve Bilanço

Masarif-i
Zatiye

30	1313	Teşrinievvel Kasaya-- (İhtiyacat-ı zatiyem için)	6	4450	"				
----	------	--	---	------	---	--	--	--	--

[132]

Sahife:8
Zimmet

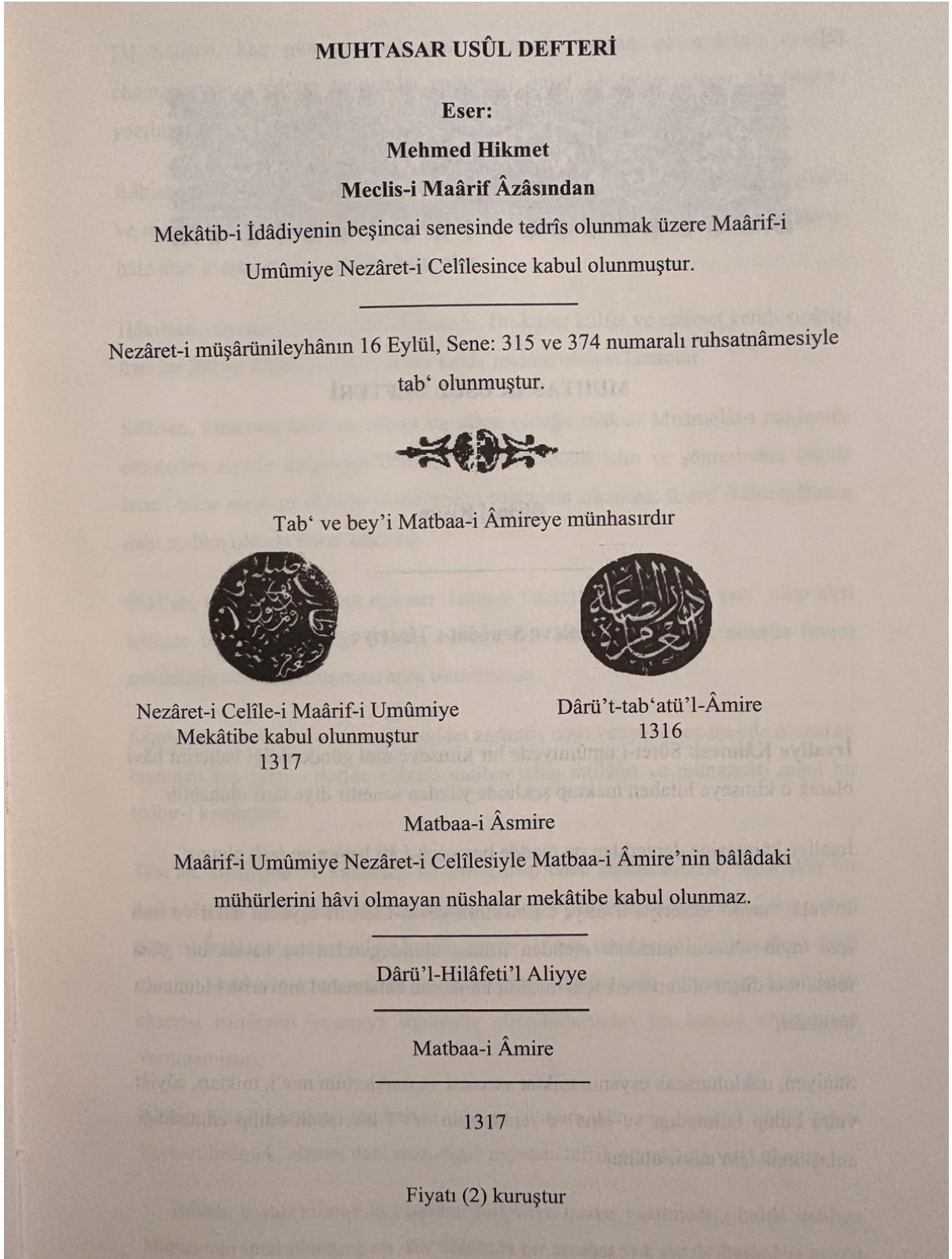
İZMİR'DE (B...)

Sahife:8
Matlûb

	1313					1313					
1	Teşrinievvel	Emtia-i Umumiye (300 metre çuha almıştır.)	1	4080	00	21	Teşrinievvel	Kasadan (Nakten verilmiştir)	5	2000	00
								Bedeli ahz olunacak senedâttan (30 Kânûnuevvel vadeli bir bono verilmiştir).			
4	"	Emtia-i Umumiye (24 metre çuha alınmıştır)	2	856	00	"	"	Kasadan nakten verilmiştir.	5	2080	00
										856	
				4936	26	"	"		6		00
										4936	00

[127] 1313 Senesi Teşrînievvel Ayına Mahsus Mizan (Bilanço)

Esâmi-i Hesap	Defter-i Kebîr Sahifesi	Defter-i Kebîr			
		Zimmet		Matlûb	
Emtia-i Umumiye	1	86905	00	19795	99
Kasa	2	40751	55	9974	00
Bedeli Ahz olunacak Senedât	3	6304	44	00	00
Bedeli Tediye Olunacak Senedât	4	00	00	898	50
Sermâye	6	00	00	100000	00
Mevadd-ı Sanaiyye	6	4000		00	00
Masarif-i Umumiye	7	4000	00	00	00
Masarif-i Zatiye	7	4450	00	00	00
İzmir'de B.	8	4936	00	4936	00
İzmir'de Pertev Efendi	9	5115	00	600	00
İzmir'de Yorgi	9	00	00	14062	50
İzmir'de Fevzi Efendi	9	00	00	8420	00
Sabit Efendi	10	2900	00	1000	00
İzmit'te Rasim Efendi	10	325	00	00	00
		159686	99	159686	99

Ek 4: Orijinal kitabın künyesi

Finansman/ Grant Support: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.
The author(s) declared that this study has received no financial support.

Katkı Oranı / Author Contributions: Yazar(lar) bu makaleye eşit oranda katkıda bulunmuştur.
The author(s) contributed equally to this article.

Çıkar Çatışması / Conflict of Interest: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.
The authors have no conflict of interest to declare.

Açık Erişim Lisansı / Open Access License: Bu makale, Creative Commons Atıf-GayriTicari 4.0 Uluslararası Lisansı (CC BY NC) ile lisanslanmıştır. / This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License (CC BY NC).