



## BİRLEŞİK DEFTER SİSTEMİ OLARAK DEFTER-İ KEBİRLİ YEVMİYE VE TÜRK MUHASEBE EĞİTİMİNDEKİ YERİ

**Dr.Öğr.Üyesi Ömer YAZAN**

Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü  
*omer\_yazan@hotmail.com*

### Öz

Muhasebenin kaydetme ve sınıflandırma fonksiyonları muhasebe hesapları ile bu hesaplar aracılığıyla düzenlenen muhasebe defterleri sayesinde gerçekleştirilmektedir. Muhasebe defterleri, muhasebe işlemlerinin kaydedilmesi ve dağıtımının yanında bu işlemlerin takip ve kontrolüne imkân tanımaktadır. Bilanço esasına göre tutulması zorunlu olan yevmiye defteri ve defter-i kebirle ilişkin anlatımlar 19.yüzyılın ikinci yarısından itibaren Türk muhasebe eğitimi kitaplarında yer almıştır. 1795 yılında Edmond Degrange tarafından geliştirilen ve 19. yy. boyunca Avrupa ve Amerikan muhasebe uygulamalarını etkileyen Defter-i Kebirli Yevmiye veya Amerikan Usulü adıyla bilinen defter tutma sistemi yevmiye defteri ile defter-i kebirin bir arada ve tek defter olarak gösterimine imkân tanımaktadır. Bu sistemin 19.yy. sonlarından 20.yy. ortalarına kadar Türk muhasebe eğitimi içinde ele alındığında dair çeşitli kaynaklar mevcuttur. Bu çalışmada ilgili kaynakların transkripsiyonu ve tahlili yoluyla defter-i kebirli yevmiye sisteminin Türk muhasebe eğitimi içindeki yeri ortaya konulmaya çalışılmış, 1895-1956 yılları arasında sistemin farklı anlatım ve tasarımlarla incelendiği değerlendirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Defter Sistemleri, Defter-i Kebirli Yevmiye, Türk Muhasebe Eğitimi.

### LEDGER JOURNAL AS A COMBINED BOOKKEEPING SYSTEM AND ITS PLACE IN TURKISH ACCOUNTING EDUCATION

#### Abstract

Accounting's recording and classification functions are realized with accounts and accounting books that are arranged through this accounts. Accounting books enables to record transactions and distribution beside follow-up and control this transaction. The expressions of journal and ledger that are mandatorily kept on the basis of balance, had taken part in Turkish accounting education books from the second half of 19<sup>th</sup> century. The bookkeeping system which is known as Ledger Journal or American Method that was theorized by Edmond Degrange in the year of 1795 and affected European and American accounting practices during 19<sup>th</sup> century, enables to show journal and ledger as combined and single book. There are various references about the consideration of this system in Turkish accounting education until the later period of 19<sup>th</sup> century to the half of 20<sup>th</sup> century. In this study, it has been aimed to reveal the place of ledger journal system in Turkish accounting education by the way of transcription and analysis of related references, it is evaluated that the system was studied with different expressions and designs between the years of 1895-1956.

**Keywords:** Bookkeeping Systems, Ledger Journal, Turkish Accounting Education.

#### 1. Giriş

Bilanço esasına göre defter tutan işletmelerde ticari belgelere dayalı olan parasal nitelikli işlemler, tarih sırasıyla ve maddeler halinde önce yevmiye defterine kaydedilmekte

ardından defter-i kebir bünyesindeki hesaplara dağıtılmaktadır. Muhasebe faaliyetlerinde bilgi teknolojilerinin kullanılmadığı dönemlerde bu süreç uzun ve yorucu olup hata ihtimalini artırmıştır. Bu sorunun büyük ölçüde engellenmesi için *Defter-i Kebirli Yevmiye* adıyla bir birleşik defter tutma sistemi geliştirildiği görülmektedir.

Defter-i kebirli yevmiye sisteminin *Edmond Degrange* adlı bir Fransız muhasebe akademisyeni tarafından 1795 yılında geliştirildiği bilinmektedir (Degrange, 1818; Derbil, 1956; Chatfield, 1996). Bu sistem sonraki yıllarda *Amerikan Defter Tutma Usulü* (veya Amerikan Usulü) adıyla bilinen ve yevmiye defteri ile defteri kebirin sinoptik bir cetvelde bir arada sunulduğu sistemin kökenini oluşturmaktadır. Degrange'ın sistemi muhasebede bilgi-işlem teknolojilerinin temel çıktılarına kapı açan öncül bir yaklaşım olarak değerlendirilebilir. Mevcut bilgi teknolojileri ile muhasebe defterleri arasında otomatik veri dağılımı gerçekleştirilerek aynı veriye dayalı farklı defter dökümleri elde edilebilmektedir. Nitekim defter-i kebirli yevmiye sisteminde de bir veri girişi ile iki farklı defter tutulabilmekte, mizan kendiliğinden düzenlenmiş olmakta, bilançonun hazırlanması kolaylaşmaktadır. Bu açıdan defter-i kebirli yevmiye sisteminin güncel muhasebe pratiğine götüren önemli adımlardan biri olduğu değerlendirilebilir. Bu çalışmada 19.yy. başlarından 20. yy. ortalarına kadar bir buçuk asırlık bir dönemde muhasebe uygulamalarını etkilemiş olan defter-i kebirli yevmiye sistemi, Türk muhasebe düşüncesi ve pratiğindeki yeri bağlamında, ilgili döneme ait eserlerin - Osmanlıca eserlerin transkripsiyonu ve tahlili yapılarak- incelenmesi yoluyla ele alınmıştır. Çalışmada öncelikle, defter-i kebirli yevmiye sisteminin muhasebe defter sistemleri içindeki konumu ortaya konulmuş ve Edmond Degrange'ın yaklaşımı irdelenmiştir. Takip eden bölümlerde ise sistemin ilgili dönemde Türk muhasebe eğitimindeki yerinin değerlendirilebilmesi açısından, ulaşılabilen kaynaklar içinde bu konuya yer verdiği belirlenen Hasan Tahsin (1895), Serkiz Nihad (1916), A. Hikmet (1928), Cevat Yücesoy (1941) ve Süheyp Derbil (1956)'in defter-i kebirli yevmiyeye yönelik yaklaşımları incelenmiştir. Çalışma bu yönüyle modern muhasebe anlayışının tarihsel gelişimine ve dönüşümüne bir katkı sağlama iddiasındadır.

## 2. Muhasebede Defter Sistemleri

Defter-i kebirli yevmiye sisteminin 20.yy.'ın ikinci yarısına kadar kullanıldığı bilinmekte olup bu döneme kadar geliştirilmiş defter sistemleri içerisindeki yerini göstermesi bakımından Yücesoy (1941) ve Derbil (1956)'in sınıflandırmaları önemlidir.

Yücesoy (1941: 9-10) defter sistemlerini *Tek Yevmiye (İtalyan Sistemi)*, *Kasa-Yevmiye*, *Kasa-İrat-Masraf*, *Defter-i Kebirli Yevmiye (Amerikan Sistemi)*, *Merkeziyet Sistemi (Alman*,

*Fransız ve İngiliz Sistemleri*) şeklinde sınıflandırmakta olup bu sınıflandırma Tablo 1'de gösterilmiştir.

**Tablo 1.** Yücesoy'da (1941) Defter Sistemleri Sınıflandırması

ÇİFT YANLI KAYIT USULÜ	I- Kayıtların deftere geçirilmesi sürecini kısaltmayan ve iş bölümüne elverişli olmayan defter sistemi	1- Tek Yevmiye veya İtalyan Sistemi
	II- Kayıtların defterlere geçirilmesi sürecini kısaltan defter sistemleri	1- Kasa İrat Masraf Sistemi 2- <i>Defter-i Kebirli Yevmiye (Amerikan Sistemi)</i>
	III- İki kişi arasında iş bölümüne uygun defter sistemleri	1- Kasa Yevmiye Sistemi 2- Alman Sistemi
	IV- Üç ve daha fazla kişi arasında iş bölümüne uygun defter sistemler	1- Fransız veya Merkeziyet Sistemi 2- İngiliz Sistemi

**Kaynak:** Yücesoy, 1941: 10.

Yücesoy'un sınıflandırmasıyla büyük ölçüde örtüşen bir biçimde Derbil (1956: 105-136) defter sistemlerini *İtalyan, Amerikan, Amerikan Kırmısı, Alman, İngiliz, Fransız, Merkezileştirme ve Türk Sistemi* şeklinde sıralamaktadır. Yücesoy (1941) ve Derbil (1956)'in defter sistemi sınıflandırmaları aşağıda kısaca açıklanmıştır:

**İtalyan Sistemi:** Muhasebeyi ilgilendiren günlük faaliyetlerin önce *müsvedde defterine* ardından tarih sırasıyla *yevmiye defterine* geçirilmesi ve yevmiye defteri maddelerinin de *defter-i kebir* aktarılması esasına dayalı sistemdir. *Basit İtalyan Sistemi* olarak bilinen bu defter sistemine Kasa Defteri'nin ilave edilmesi yoluyla kasayı ilgilendiren faaliyetler önce bu deftere diğer faaliyetler ise *müsvedde defterine* aktarılarak *Tekamül Etmiş İtalyan Sistemi* geliştirilmiştir (Yücesoy, 1941:11-12). Bu sistem küçük çaplı işletmeler için uygun bulunmuş, bir kişi tarafından bir günde hem yevmiye defteri hem de defter-i kebir kayıtlarının yapılabilmesi halinde tatbik edilebilir görülmüştür. Zira işletmenin ticaret hacmi ve işlem çeşitliliği arttıkça bu sistemin uygulanabilirliği zorlaşmaktadır (Yücesoy, 1941: 12; Derbil, 1956: 105).

**Kasa-İrat ve Masraf Sistemi:** Bütün peşin ve peşin olmayan faaliyetler öncelikle *kasa defterine* daha sonra ise *defter-i kebir* üzerinde ilgili hesaplara aktarılmaktadır. Bir veya iki muhasebe kâtabi kullanan ve kasa işlemlerini de kâtabe devretmiş bulunan işletmeler için uygun bir sistem olarak görülmüştür (Yücesoy, 1941: 22). Bu sistemde yevmiye defterinin kullanılmamakta olduğu dikkat çekmekte olup kasa defteri İtalyan Sistemi'ndeki *müsvedde*, kasa ve yevmiye defterlerinin rolünü tek başına üstlenmektedir.

**Defter-i Kebirli Yevmiye (Amerikan Sistemi):** Muhasebe işlemlerinin tarih sırası ile yevmiye defterine geçirilirken aynı zamanda defter-i kebirdeki hesaplara da nakledilmesine

imkân tanıyan bir sistemdir. İş yükünü azaltmak ve pratiklik gerekçesiyle geliştirilen ve 19.yy.'da büyük etki uyandıran bu sistem çalışmanın esas aldığı inceleme konusu olarak takip eden bölümlerde ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

**Kasa-Yevmiye Sistemi:** Muhasebe faaliyetlerini iki muhasebeci arasında paylaşırabilen işletmeler için *kasa yevmiyesi* ve *muhtelif muamelat yevmiyesi* adları altında iki ayrı defter önerilmiştir. Nakdî işlemler kasa yevmiyesine kaydedilirken kasayı ilgilendirmeyen günlük muhasebe faaliyetleri muhtelif muamelat yevmiyesi defterine alınmaktadır. Söz konusu defterlerde icmaller yapıldıktan sonra ilgili tutarlar defter-i kebir üzerindeki Kasa Hesabı'na aktarılmaktadır (Yücesoy, 1941: 41).

**Alman Sistemi:** Bu sistemde bir yevmiye defteri yerine öncelikle nakdî işlemler için *kasa yevmiyesi* ve diğer işlemler için ise *muhtelif muamelat yevmiyesi* tutulmaktadır. Söz konusu defterlerin icmalleri yapıldıktan sonra tutarlar diğer sistemlerden farklı olarak *umum yevmiye* isimli bir ana yevmiye defterine aktarılmaktadır. Bu defter maddeleri bağlamında defter-i kebir üzerindeki ilgili hesaplara kayıtlar geçirildikten sonra mizan çıkarılmakta ve bilanço düzenlenmektedir. (Yücesoy, 1941: 55-61; Derbil, 1956: 120-124). Yücesoy (1941) sistemi iki farklı defter sorumlusu arasında iş bölümüne uygun görmekte iken Derbil (1956) ikiden daha fazla muhasebeci ihtiyacı durumunda bu sistemin uygulanabileceğini belirtmektedir.

**İngiliz Sistemi:** Ticari hacmi fazla ve işlem çeşitliliği çok yüksek olan işletmeler için uygun görülmüştür. Diğer bazı sistemlerde kullanılan muhtelif muamelat yevmiyesi yerine eylem türüne göre *Kasa*, *Emtia*, *Alacak Senetleri*, *Borç Senetleri*, *Alacaklılar*, *Borçlular*, *Muhtelif* yevmiyeleri gibi ayrı ayrı yevmiye defterlerinin kullanımı kurgulanmıştır. Her bir yevmiye defterinin borçlu ve alacaklı taraflarının toplamı alınıp icmalleri yapıldıktan sonra tutarlar defter-i kebirde aktarılmaktadır. Birden fazla yevmiyeyi aynı anda ilgilendiren işlemlerin kayıtlara mükerrer geçirilmemesi için bir defterde kayda alındıktan sonra diğerlerinde nazım hesaplar vasıtasıyla gösterilmesi gerektiği belirtilmiştir (Yücesoy, 1941: 71; Derbil, 1956: 124-125).

**Fransız Sistemi:** Bu sistem de çok sayıda ve karmaşık ticari faaliyetleri olan işletmeler için tasarlanmıştır. Muhasebe faaliyetlerinin çeşitliliğine göre ayrı ayrı yevmiye defterlerinin kullanılması bu sistemde de uygun görülmekte, ancak İngiliz Sistemi'nden farklı olarak bu yevmiyelerin icmalleri yapıldıktan sonra tutarları önce *Umum Yevmiye* adlı bir ana yevmiye defterine aktarılmakta buradan da defter-i kebirde geçirilmektedir. Ayrı ayrı açılmış yevmiyelerin *Umum Yevmiye*'de toplanması sebebiyle bu sisteme *Merkeziyet Usulü* adı da verilmektedir. (Yücesoy, 1941: 88). 20.yy.'ın ilk yarısında İngiltere'de yevmiye defteri tutulması kanuni bir

zorunluluk olmamakla birlikte Fransa'da yevmiyenin zorunlu olarak tutulması Umum Yevmiye düzenlenmesinin gerekçesi olarak görülmektedir (Derbil, 1956: 129).

Derbil (1956: 131-136) yukarıdaki sınıflandırmaya ek olarak *Merkezileştirme Sistemi* ve *Türk Sistemi* adıyla iki farklı defter tutma sistemi daha önermiştir. Bu sistemlerin genel usullerinin mevcut diğer defter sistemleri içinde daha ziyade Fransız Sistemi ile benzeştiği görülmektedir. *Merkezileştirme Sistemi*'nde muhasebe faaliyetleri bağlamında ayrı ayrı *Döküm Defteri* adlı defterler düzenlenmekte, bu defterlerden edinilen bilgiler önce *Genel Günlük Defter'e* ardından da *Genel Büyük Defter'e* aktarılarak mizan çıkarma, envanter ve bilanço düzenlenmesine ilişkin işlemler yapılmaktadır. Devrinin mali mevzuatı ile uyumlu olacak şekilde önerilen *Türk Sistemi*'nde ise farklı muhasebe faaliyetleri için farklı yevmiye defterleri tutulduktan sonra *Döküm Defteri* düzenlenmesi ve ardından *Büyük Defter* ve buna bağlı olarak mizan ve bilanço düzenlemelerinin yapılması önerilmiştir.

### 3. Defter-i Kebirli Yevmiye Sistemi

Defter-i kebirli yevmiye sistemi *Edmond Degrange* tarafından geliştirilmiş ve ilk defa 1795 yılında yayınladığı bir eserinde ele alınmıştır (Derbil, 1956, Chatfield, 1996). 19.yy.'da Edmond Degrange isimli iki farklı Fransız muhasebe/işletme akademisyeni olup bunların baba-oğul olduğu bilinmektedir. Baba Edmond Degrange'ın 1804 yılında yayınlanmış bir eserinin kapağında Bordeaux'da ticaret profesörü unvanına sahip olduğu görülmektedir. Oğul Edmond Degrange tarafından 1819 yılında yayınlanmış olan *Nouveau Traite' Du Change*<sup>1</sup> adlı bankacılık, arbitraj işlemleri, yabancı paralı işlemler vb. konuları inceleyen eserde ise yazarın Fransız Kraliyet Bilimler Akademisi üyesi bir akademisyen olduğu ifade edilmektedir. Edmond Degrange ismiyle basılmış çalışmalar incelendiğinde baba Degrange'ın eserlerinin 19.yy.'ın ilk çeyreğinde oğul Degrange'ın tashih ve eklemeleriyle yayınlanmış olduğu ve diğer çalışmalarda genellikle bu tashihli/eklemeli nüshaların kullanıldığı anlaşılmaktadır.

Edmond Degrange'ın ismi 18.yy.-19.yy. döneminde Jacques Savary, Mathieu de la Porte, Anselm Payen, Eugene Leautey, Adolphe Guilbault gibi büyük Fransız muhasebeciler arasında zikredilmektedir (Degos & Mattessich, 2003: 110). Nitekim Degrange önemli muhasebe reformistlerinden biri olarak görülmektedir (Güvemli, 2000: 250).

Edmond Degrange'ın 1795 yılında yazdığı ve muhasebe çevrelerinde büyük yankı uyandıran eseri orijinal adıyla *La Tenue Des Livres Rendue Facile, ou Nouvelle Methode D'enseignement* (Kolay Defter Tutma veya Yeni Öğretim Yöntemi)dir. Degrange, bu eserde *Beş*

<sup>1</sup> Bu eserlerin kapak sayfalarına ulaşmak için bkz. Bu eserin iç kapak sayfasına ulaşmak için bkz. :  
<http://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k62124429.texteImage>. Ayrıca bkz.  
<http://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k62116433.texteImage>

*Hesap Sistemi* adıyla da bilinen defter-i kebirli yevmiye sistemini ele almaktadır. Eserin takip eden dönemlerde pek çok baskısı yapılmış olup Degrange'ın bu baskılarda sistemin işlevselliğini artıran *Muhtelif* adlı altıncı bir hesabı eklediği görülmektedir.

Bu araştırma kapsamında Degrange'ın eserinin 1818 yılında yapılmış 10. baskısına ulaşılmıştır. Eserin önsözünde ilk baskının 1795 yılında yapıldığı açıkça belirtilmektedir. Eserde, muhasebe işlemlerinin çeşitliliği ve defterlere ayrı ayrı kayıt yapmanın oluşturduğu karmaşaya vurgu yapılmaktadır. Degrange bu baskıda, kendinden önceki eserlerin yetersizliğine işaret etmekte, eserinin 1795-1818 yılları arasında 10 baskı yapmış olmasını önemli bir ihtiyacı karşıladığının dayanağı olarak sunmaktadır.

Eserde kullanılacak muhasebe hesapları çalışma prensipleri ve örnek kayıtlarla ayrıntılı bir biçimde tanımlanmakta ve buna bağlı olarak yevmiye defteri, defter-i kebir ve dolayısıyla bilanço düzenlenmesi işlemleri uygulama örnekleri ile verilmektedir. Bunu takiben eserde *Nouvelle Method* (Yeni Yöntem) olarak tanımlanan defter-i kebirli yevmiye sistemi değerlendirilmektedir. Yevmiye maddesi açıklamalarının ardından sütunlar halinde sıralanacak defter-i kebir hesapları *Marchandises Generales* (Genel Emtialar), *Caisse* (Kasa), *Billets a Recevoir* (Alacak Senetleri), *Billets a Payer* (Borç Senetleri), *Profits et Pertes* (Kar ve Zarar) ve *Divers* (Muhtelif) şeklinde sıralanmaktadır. Eserin bu baskısında sistemde öngörülen altı hesabın bir arada gösterildiği bir uygulama örneği de yer almamaktadır (Degrange, 1818:291-297).

Eserde sistemin daha önceden kullanılmış olduğuna, bir başkasından alıntılandığı ya da esinlendiğine yönelik herhangi bir açıklama yer almamaktadır. Nitekim sistem iki defterin tek defterde birleştirilmesi/yeni sistem şeklinde nitelendirilmektedir. Bu durum defter-i kebirli yevmiye sisteminin ilk defa Edmond Degrange tarafından geliştirildiği görüşünü desteklemektedir.

Degrance'ın eserinin muhasebe yazını üzerinde önemli bir etki uyandırdığı görülmektedir. Defter-i kebirli yevmiyeye Edmond Martin Bartaille (1834), Tremery (1840) gibi Fransız yazarların eserlerinde de rastlanıldığı (Yücesoy, 1941:35) belirtilmekle beraber eserin farklı dillere çevrilmiş nüshaları da mevcuttur. Bu nüshalara örnek olarak İspanyolca'da Perez (1826) ve İtalyanca'da Verdinois (1837)'in çevirileri verilebilir. 1837-1894 yılları arasında eserin 8 farklı baskısının Portekizce'ye çevrildiği de bilinmektedir (Carvalho vd., 2003:6).

19.yy. başlarından 20.yy. ortalarına kadar kullanıldığı bilinen defter-i kebirli yevmiye sistemi aslen Fransız menşeli olmasına rağmen yanlış bir adlandırmayla *Amerikan Usulü* olarak tanınmıştır. Bu yanlış adlandırmanın 19.yy.ın ikinci yarısında bir Belçikalı

muhasebecinin marifetiyle yayıldığı düşünülmektedir (Mattessich, 2008:21). Nitekim Güvemli (2000: 250) bu sisteme Amerikan Usulü adını 1852 yılında Belçikalı V.F. Roland'ın verdiğini belirtmektedir.

19. yy. sonlarında defter-i kebirli yevmiye -genellikle *Amerikan Usulü* adıyla- muhasebe eserlerinde incelenen ve muhasebe çevrelerince yoğun ilgi gösterilen bir sistemdir. Nitekim bu çalışmanın ilgili bölümünde ayrıntılı olarak ele alınmış olan Serkiz Nihad'ın (1916) *Defter-i Kebirli Yevmiye yahud Amerikan Usulü* adlı eserinde büyük ölçüde yararlandığı *Friedrich Klein* adlı bir Alman banka muhasebecisi tarafından Temmuz 1886'da Nürnberg'de basılmış ve 1921 yılında Aug. Glück'ün düzenlemesiyle 13. baskısı yapılmış olan Almanca bir eserde *Amerikan Muhasebesi* adıyla defter-i kebirli yevmiye ayrıntılı olarak incelenmektedir. Klein'in orijinal eserine araştırma kapsamında ulaşılamamakla birlikte Serkiz Nihad (1916:18) eserinde defter-i kebirli yevmiyeye Amerikan Usulü denilmesinin nedenini bir Amerikalı muhasebeci tarafından keşfedilmiş olmasına bağlamaktadır. Bu düşüncenin Serkiz Nihad'a mı yoksa Friedrich Klein'a mı ait olduğu açıkça anlaşılamamaktadır. Bununla birlikte Klein'in eserinde aksi yönde bir açıklamanın bulunması halinde Serkiz Nihad'ın böyle bir ifadeye bulunmayacağı düşünülebilir. Dolayısıyla defter-i kebirli yevmiyenin Fransız menşeli bir sistem olmakla birlikte 19.yy. sonlarında artık Amerikan Usulü adıyla bilindiği anlaşılmaktadır. Hasan Tahsin (1895) bu sistemi *Yevmiyeli Defter-i Kebir* olarak adlandırmakla birlikte menşeinden bahsetmezken A. Hikmet (1928) *Defter-i Kebirli Yevmiye Yahut Amerikan Usulü* olarak nitelemektedir. Cumhuriyet dönemi yazarlarından Yücesoy (1941) ve Derbil (1956) de sistemi bilinen yaygın adı olan Amerikan Usulü olarak vurgulamakla beraber Degrange tarafından geliştirildiğini ve Fransız menşeli olduğunu açıkça ifade etmişlerdir.

### 3.1. Defter-i Kebirli Yevmiye Sisteminin Türk Muhasebe Eğitimindeki Yeri

Osmanlı İmparatorluğu'nda modern muhasebe eğitimi, 1869 Maarif-i Umumiye Nizamnamesi'ni takiben orta ve yükseköğretim kurumlarında verilmiş, ağırlıklı olarak Fransız etkisinde şekillenmiştir (Yazan ve Kaya, 2017: 1174-1175). Araştırma kapsamında Maarif Nezareti eliyle eğitim kurumlarında okutulması uygun görülen ilk eser olan Fardis Efendi'nin *Usul-i Defterî (1871)*'sinden başlamak üzere Türk muhasebe eğitiminde öne çıkan eserlerden olan Mehmed Mecdettin'in *Mebadi-i Usul-i Defterî (1884)*, Muhyiddin'in *İlaveli Usul-i Defterî-i Cedid (1886)*, Hasan Tahsin'in *Usul-i Defterî (1895)* ve *Yeni Usul-i Defterî (1895)*, Mehmed Hikmet'in *Kavaid-i Malumat-ı Ticariye ve Usul-i Hesabat-ı Defteriyye (1899)*, İsmail Hamid'in *Usul-i Defterî (1905)*, Serkiz Nihad'ın (1916) *Defter-i Kebirli Yevmiye yahut*

*Amerikan Usulü*, A. Hikmet'in *Ticaret Muhasebesi* (1928), Alfred Isaac'ın *Muhasebe Nazariyesi* (1941), Cevat Yücesoy'un *Muhasebe Dersleri-II* (1941) ve Süheyp Derbil'in *Muhasebe-I* adlı eserleri incelenmiştir. Bu eserler içinde Hasan Tahsin (1895), Serkiz Nihad (1916), A. Hikmet (1928), Yücesoy (1941) ve Derbil (1956)'in defter-i kebirli yevmiye sistemini incelediği belirlenmiş ve bu eserlerin tahlili yoluyla sistemin ilgili dönemde Türk muhasebe eğitimindeki yeri ve önemi belirlenmeye çalışılmıştır.

### 3.1.1. Hasan Tahsin (1895)'de Defter-i Kebirli Yevmiye

Hasan Tahsin'in 1895 yılında yayınlanmış *Yeni Usul-i Defterî* adlı eseri, araştırma kapsamında incelenmiş eserler içinde defter-i kebirli yevmiyeden bahseden ilk eserdir. Hasan Tahsin, *Yevmiyeli Defter-i Kebir* olarak adlandırdığı sistemin tacir için faydalı ve vakit kazandırıcı olduğunu şu cümlelerle ifade etmiştir (1895:147-148): Yalnız bir defter istimal olunarak kayd-ı muzaaf kavaidine tatbiken zabt-ı defter eylemek bir tacir için gayet faidelidir. Bu usul sayesinde tacir muamelatının kesbettiği ahvali pek az bir vakit sarfıyla anlayabilir. Filvâkî yevmiyeden defter-i kebir muamele nakli gibi gayet uzun olan bir keyfiyet, işbu usulde hemen mefkûddur.

Bu sistemde yevmiye maddesindeki işlemlerin doğrudan ilgili defter-i kebir sütununun borç veya alacağına kaydedildiğini, bu defter sayesinde her yıl, ay veya günde meydana gelen, elde edilen veya elden çıkan, işletmeye giren veya çıkan mal, para, alacak veya borçlar ile açığa çıkan kar ve zararın görülebildiğini belirtmektedir (Hasan Tahsin, 1895:148).

Hasan Tahsin (1895:148-150), yevmiye defterinin yedi sütun olarak defterin solunda<sup>2</sup>, defter-i kebirin ise altı ana sütun halinde sağında yer alması gerektiğini ifade etmektedir. *Hesabat-ı Umumiye* (veya hesabat-ı umumiye-i hamse) adı verilen beş ana hesaba ek olarak daha az sıklıkla kullanılan muhtelif işlemlere yönelik hesaplar için de *Hesabat-ı Metnua* isimli altıncı bir sütun açmakta olup bu yapı Degrange'ın yaklaşımıyla birebir örtüşmektedir. Ancak Hasan Tahsin gerekli görülmesi ve yazımının da mümkün olması halinde başka hesapların da eklenebileceğini ifade etmektedir. Eserde defter-i kebirli yevmiyeye ilişkin bir gösterim yer almamakla birlikte Hasan Tahsin'in açıklamalarından yola çıkılarak Tablo 2'de araştırmacı tarafından örnek bir gösterim düzenlenmiştir.

İşletmenin 5 grupta toplanılan ana hesapları dışında kalan diğer çeşitli hesaplar *Hesabat-ı Metnua* adıyla nitelendirilmektedir. Hasan Tahsin (1895:150) bu hesapları şu şekilde açıklamaktadır: *Hesabat-ı metnua namında olan altıncı sütuna gelince bu dahi bilcümle hesabat-ı şahsiye ile hesabat-ı umumiye cinsinden olup fakat kendilerine mahsus sütunları olmayıp mefruşat, masarif-i beytiye ve umumiye ve saire misalli hesapların mahalline kaim olur.*

<sup>2</sup> Hasan Tahsin defterin sol tarafının yevmiye, sağ tarafının ise defter-i kebir ait olduğunu ifade etmektedir. Devrin sağdan sola yazım biçimi düşünüldüğünde yazarın okuyucuyu değil de defterin yönünü esas aldığı varsayılmalıdır. Tablo 2 bu husus dikkate alınarak düzenlenmiştir.



Tablo 2’de de gösterildiği üzere, Hesabat-ı Metnua’nın daha anlaşılır olması açısından Hasan Tahsin (1895:151) medyun (borçlu) ve dayin (alacaklı) hesaplar için iki ayrı sütun ve bu sütunlar içinde ayrı ayrı zimmet (borç) ve matlup (alacak) alt sütunları açmaktadır. Medyun hesaplara üçüncü kişilerden veya ortaklardan alınan tutarlar, mefruşat, genel ve hane harcamaları (masarif-i umumiye ve beytiye) gibi hesaplara yönelik işlemler kaydedilmektedir. Bu kısmın zimmetinde hesapların tahsil ettikleri, matlubunda ise ödedikleri tutarlar gösterilmektedir. Dayin hesapların zimmetine işletme tarafından ödenen tutarlar, matlubuna ise söz konusu hesaplar tarafından işletmeye ödenen tutarlar kaydedilmektedir.

Hasan Tahsin (1895:150) yevmiye maddesi ile defter-i kebirdeki rakamların karıştırılmaması için aynı hizada olmaları gerektiğini şu şekilde ifade etmiştir: *...işbu miktarlar defter-i kebirde kayd olunur iken yevmiyede mensup oldukları muamelelerin tam hizalarında olmasına dikkat olunmalıdır. Eğer defter çizgili değil ise teşvişi mucib olmamak için mebalığın tahrir olunacağı sütuna kadar bütün haneler noktalanmalıdır.*

Hasan Tahsin (1895:151-152), muhtelif hesaplara yönelik kayıtların bu sistem üzerinde açıkça görülmesi mümkün olmadığından ayrıca bir defter tutularak ayrıntılarıyla sunulması gerektiğini belirtmektedir. Bu gerekçeyle açılan deftere cari hesaplar yardımcı defteri/*hesabat-ı cariyeye muavin defteri* adı verilmektedir. Söz konusu defter üzerinde Hesabat-ı Metnua adı altında kullanılmış her bir hesap için ayrı ayrı bölüm açılarak bu hesaplara dair zimmet ve matlup tutarları gösterilirken, işlemin takibi için de yevmiyeli defter-i kebirin *Hesabat-ı Cariye Defter Numerosu* kısmına da işlem numarası yazılmaktadır.

Yevmiye defterindeki tutar toplamı ile defter-i kebir bölümünde kullanılan hesapların her birinin zimmet ve matlup taraflarının toplamalarının birbirine eşit çıkması halinde işlemlerde hata yapılmadığı anlaşılmaktadır. Tutarların denkliği kontrol edildikten ve doğruluğu tespit edildikten sonra bir *Mevcudat Defteri* düzenlenmektedir. Hesabat-ı Metnua dışındaki diğer hesapların bakiyeleri yevmiye defteri bölümündeki matlup ve zimmet sütunlarına aktarılarak kapatılmaktadır. Hesabat-ı Metnua ise dönem sonunda hesapların kapatılması işleminde kullanılan *Muvazene-i Huruc* isimli bir hesaba aktarılarak kapatılmaktadır. Bu işlemi takiben Hesabat-ı Metnua bakiyesi daha önceden açılmış olan *Hesabat-ı Cariye* defterine nakledilerek bu defterin de kapatılması sağlanmaktadır. Kapatılmış hesaplar bakiyeleri üzerinden takip eden dönemde yeniden açılabilir (Hasan Tahsin, 1895:151-152).



### 3.1.2. Serkiz Nihad (1916)'da Defter-i Kebirli Yevmiye

Osmanlı muhasebe eserleri içinde defter-i kebirli yevmiye ile ilgili en kapsamlı bilgileri sunan eser Serkiz Nihad'ın (1916) doğrudan konuyu ele alan *Defter-i Kebirli Yevmiye Yahut Amerikan Usulü* adlı eseridir. Mukaddime'sinde bu eserin Maarif Nezareti'nden görevlilerin yardımıyla defter-i kebirli yevmiye sisteminin esaslarının incelenmesi ve teoriden ziyade uygulamaya önem verilmesi amacıyla hazırlandığı belirtilmektedir. Devrin eserleri –bilhassa Almanca eserler- incelenerek bunların içinde en faydalı ve kullanışlı olarak değerlendirilen Friedrich Klein'in *Amerikan Muhasebesi*<sup>5</sup> adlı Almanca eserinin ilk kısımlarından büyük ölçüde faydalanılmıştır. Uygulama örnekleri ise tamamen Serkiz Nihad tarafından geliştirilmiştir.

Bu eserin Mukaddime'sinde Amerikan Usulü olarak nitelendirilen defter-i kebirli yevmiyenin gerek uygulamadaki kolaylığı ve fazla kâtime ihtiyaç duyulmaması gibi faydaları, gerekse diğer sistemlerin esas aldığı kurallar ve uygulamalardan yararlanılarak muhasebe biliminin teorisini en kolay bir tarzda uygulamaya imkân vermesi sebebiyle mali, sınai ve ticari kurumların çoğunda uygulama alanı bulduğu ifade edilmektedir. Serkiz Nihad, bu sistemin Almanya, Amerika ve İngiltere gibi pratiğe önem veren ülkeler kadar Fransa gibi teoriyi ön plana çıkaran ülkelerde de önemli sayıda kurum tarafından tatbik edildiğini belirtmektedir. Serkiz Nihad, 1916 yılında Osmanlı İmparatorluğu'nda bazı işletmelerin *Amerikan Usulü* adı altında muhasebe uygulamalarında bulduklarını, ancak şahsi tecrübelerinden de yola çıkarak bu uygulamaların defter-i kebirli yevmiye sisteminden beklenen faydaları sağlayacak düzeyde olmadığını belirtmektedir. Çalışmanın bu bölümünde Serkiz Nihad'ın defter-i kebirli yevmiye sistemine ilişkin yaklaşımı alt başlıklara ayrılarak irdelenmiştir.

#### 3.1.2.1. Defter-i Kebirli Yevmiye'de Kullanılan Defterler ve Bilanço Çıkarılması:

İtalyan Usulü'nde kullanılan Müsvedde, Kasa, Yevmiye, Defter-i Kebir ve Mizan defterlerinin sayıca çokluğu ve işlemler bu defterlere kaydedilirken hata yapılması ihtimalinin yüksekliği sebebiyle Serkiz Nihad (1916:18) Amerikan Usulü'nde tek bir defter tutularak 5 defterin görevinin bir arada yerine getirilebildiğini belirtmektedir. Ay sonunda defter-i kebirli yevmiyedeki hesapların sütun toplamları bulunduğu mizan çıkarılmış olacağından ayrıca bir aylık mizan (*Mizan-ı Şehrî*) düzenlenmemektedir. *Bankalar, Muhtelif Medyunlar* (Çeşitli Borçlular), *Muhtelif Dayinler* (Çeşitli Alacaklılar), adı altında açılacak hesapların ayrıntılı

<sup>5</sup> Eserin tam adı: *Friedrich Klein's Amerikanische Buchführung. Lehrbuch, bearbeitet unter Anwendung einer leichtfüßlichen Methode zum Selbstunterricht* şeklindedir. Eser Temmuz 1886'da Nürnberg'de basılmış ve 1921 yılında Aug. Glück'ün düzenlemesiyle 13. baskısı yapılmıştır.

takip edilebilmesi için bir *Hesab-ı Carî Defteri* tutulması zorunlu görülmüştür. Hesapların tutar toplamları *Mizan-ı Umumi* (Genel Mizan) *Defteri*'ne aktarılarak defterler kapatılmaktadır. *Envanter/Muvazene* defteri ise işletmenin tüm varlıkları ve borçlarının kazıntı/silinti yapılmaksızın yazıldığı bir defter olup buradaki bilgiler doğrultusunda *bilanço* düzenlenmektedir<sup>6</sup>. Bilançoyu *Mizan-ı Umumi-i Kat'i* (Kesin Genel Mizan) cetvelinin bakiye sütunlarından ilgili tutarları aynen alarak hazırlamak da mümkün görülmüştür (Serkiz Nihad, 1916:19-21).

Serkiz Nihad (1916:22-32) defter-i kebirli yevmiyede tutulabilecek yardımcı defterleri ise; *Hesabat-ı Cariye Defter-i Kebiri*, *Emtia Defteri*, *Meskukat* (madeni paralar) *Defteri*, *Esham* (Hisseler) ve *Tahvilat Defteri*, *İştira* (Alış) *Fatura Defteri*, *Sipariş ve Satış Faturası Defteri*, *Matlup Senedatı* (Alacak Senetleri) *Defteri*, *Dayin Senedatı* (Borç Senetleri) *Defteri*, *Defter-i Müstetir* (Gizli Defter)<sup>7</sup> şeklinde sıralamaktadır.

**3.1.2.2. Defter-i Kebirli Yevmiyenin Hazırlanışı ve Kullanılan Hesaplar:** Serkiz Nihad (1916:32-34) defter-i kebirli yevmiyeyi, yevmiye ve defter-i kebir olarak iki ana grupta değerlendirmektedir. Yevmiye grubu (1) *yardımcı defter*, *müsvedde veya kasa defteri sayfa numarası*, (2) *işlem tarihi*, (3) *genişçe açıklama sütunu* ve (4) *tutar haneleri* şeklinde dört sütundan oluşmaktadır. Defter-i kebir grubunda ise işletmenin ihtiyacına göre sayıları değişen miktarda hesap açılmakta, her bir hesabın zimmet ve matlup (borç ve alacak) alt sütunları gösterilmektedir. Serkiz Nihad bu grupta –değişime açık olmakla birlikte- genel olarak on ana hesap sütununun olabileceğini belirtmiştir. Bunlar sırasıyla *Vezne*, *Emtia*, *Matlup Senedatı* (Alacak Senetleri), *Dayin Senedatı* (Borç Senetleri), *Medyunlar/Müşteriler* (Borçlular), *Dayinler/Bayiler* (Alacaklılar), *Bankalar*, *Kıym-ı Muhtelif* (Çeşitli Kıymetler), *Netayic Hesabatı* (Sonuç Hesapları), *Hesabat-ı Muhtelif* (Çeşitli Hesaplar) şeklinde sıralanmaktadır.<sup>8</sup>

<sup>6</sup> Serkiz Nihad (1916:21) bilançoyu şu şekilde tanımlamaktadır: *Bilanço karşılıklı iki sahife üzerinde tanzim kılınıp sağ sahifesine: Hesapların karşılıklarına yalnız kuruluşlar geçirilmek şartıyla, Mevcudat ve Matlubat; sol sahifesinde: Düyunat ve tarafeyn farkı olan Sermaye geçirilir. Bu suretle tarafeyn yekunları birbirine müsavi zuhur etmiş olur.*

<sup>7</sup> **Defter-i Müstetir** (*Örtülü defter/Geheimbuch*) işletme sahibinin kuruma ait bazı bilgilerin katip tarafından bilinmemesi veya defter üzerinde görülmemesi arzusuyla tutulmaktadır. Sermaye, kar ve zarar, gayri menkuller, işçi maaşları, borç senetleri ile ilgili gibi bazı hususlar bu deftere kaydedilirken değer hareketleri defter-i kebir üzerinde ayrıntı verilmeksizin **Hesab-ı Müstetir** (*Örtülü Hesap*) altında izlenmektedir (Serkiz Nihad, 1916:31)

<sup>8</sup> Klein'in eserinde *Esham ve Tahvilat Hesabı* ve *Muhtelif Hesabat* kullanılmakla birlikte Serkiz Nihad bunların yerine son üç hesabı sıralamak ve bu şekildeki bir uygulamanın daha işlevsel olacağını belirtmektedir.

**Tablo 3.** Serkiz Nihad'ın (1916) Defter-i Kebirli Yevmiye Gösterimi

HESABAT-I MUHTELİFE		NETAYİC		KIYM-I MUHTELİFE		BANKALAR		DAYINLER (BAYİLER)		MEDYUNLAR (MÜŞTERİLER)		DAYİN SENEDATI		MATLUP SENEDATI		EMTİA		VEZNE		ESMAN		İZAHAT	Muamele Tarihi Defter-i Muavene Sahife Nmerosu
M	Z	M	Z	M	Z	M	Z	M	Z	M	Z	M	Z	M	Z	M	Z	M	Z	M	Z		

**Kaynak:** Serkiz Nihad, 1916:32-34. (Tabloda yer darlığı sebebiyle Zimmet: Z, Matlup: M şeklinde sunulmuştur.)

Eserde verilen defter örnekleri daha dar kapsamlı tutulmuş ve öngörülen tüm hesaplar kullanılmadığından alıntılanmamıştır. Bu sebeple Tablo 3'te Serkiz Nihad'ın sınıflandırmasında kullandığı tüm hesapları gösteren bir defter-i kebirli yevmiye örneği araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Tablo 3'te sunulan Kıym-ı Muhtelif Hesabı; demirbaş eşya, gayrimenkul mallar, hisse ve tahviller gibi çeşitli kıymetlerin giriş fiyatı ile borçlandırıldığı, çıkış fiyatı ile de alacaklandırıldığı bir hesaptır. Netayic Hesabatı; masraflar, iskonto, komisyon, indirim, safi temettü gibi kar ve zarara ilişkin kayıtları içermektedir. Hesabat-ı Muhtelif ise dönem içinde sıklıkla kullanılmayan ancak zaruri olarak açılması gereken hesaplar için kullanılmakta olup Serkiz Nihad, *amortisman* işlemini –amortisman adını kullanarak- buna örnek olarak göstermiştir (Serkiz Nihad, 1916:34).

**3.1.2.3. Defter-i Kebirli Yevmiye'de Hesapların Kapatılması:** Serkiz Nihad (1916:41), hesap dönemi sonunda son yevmiye maddesi kaydedildikten sonra her ay sonunda yapıldığı gibi hesapların borç ve alacak toplamları belirlenerek -bu tutarlar *Esmen* bölümündeki tutarların toplamına eşit olmalıdır- *Mizan-ı Umumi-i Muvakkat* (Genel Geçici Mizan) yapılmış olacağını belirtmiştir. Buna ek olarak yardımcı defterlerden *Hesabat-ı Cariye Defter-i Kebiri* üzerinde açılmış olan alt hesapların rakamlarında hata olup olmadığının tetkiki için de bu defterdeki her hesabın borç ve alacak toplamları sıra ile bir cetvele alınarak mizan düzenlenmektedir. Bu toplamların defter-i kebirli yevmiyedeki *Müşteriler*, *Bayiler*, *Bankalar* hesaplarının tutar toplamına eşit olması gerekmektedir. Söz konusu işlemleri takiben *Envanter* kayıtları sırasıyla; Emtia Hesabı'yla buna benzeyen kıymet hesaplarının muvazenesi ve elde edilen gayri safi temettünün veya zararın Netayic Hesabı'na nakli, cari hesapların faizlerinin ait olduğu hesaba nakli, Hesabat-ı Cariye Defter-i Kebiri üzerindeki alt hesapların kapatılması ve yeniden açılması, gayrimenkuller ve diğer sabit kıymetlere ilişkin imha (amortisman) işlemleri, Netayic hesaplarından Sermaye'ye kar veya zararların nakli, Kesin Mizan yapılarak hesapların kapatılması, ertesi hesap döneminde hesapların tekrar açılması şeklinde gerçekleştirilmektedir (Serkiz Nihad, 1916:41)

### **3.1.3. A. Hikmet (1928)'de Defter-i Kebirli Yevmiye**

Cumhuriyet döneminde defter-i kebirli yevmiye ile ilgili açıklamaların yer aldığı öncül eserlerden birisi Ziraat Bankası müfettiş muavinlerinden A. Hikmet tarafından 1928 yılında yazılmış olan *Ticaret Muhasebesi* adlı eserdir. Eserin sonunda defter-i kebirli yevmiye hakkında yapılan kısa bir açıklamayı takiben küçük bir uygulama örneği paylaşılmıştır. Bu

örnek aynen transkripsiyon -orijinal eser Harf İnkılabı'ndan hemen önce yayınlandığından Osmanlıca'dır- yoluyla Tablo 4'te sunulmuştur.

A. Hikmet (1928:207), defter-i kebirli yevmiye veya Amerikan usulü olarak nitelediği sistemi *yevmiye defteri ile defter-i kebirin bir sahifede bulunması* şeklinde izah etmektedir. Bu sistemin, çok sayıda muhasebe hesabı kullanmayan müesseselerde uygulanabilir ve daha ziyade merkezi muhasebe için uygun olduğunu belirtmektedir. Sistemin teorisine göre aynı cinsten, birbirine benzeyen hesapların tek isim altında toplanarak defter-i kebir kısmındaki hesapların sayısının azaltılabileceğini ifade etmektedir. Defter-i kebir üzerinde açılacak hesapları genel olarak *Sermaye, Kasa, Emtia, Tahsil Senedatı, Dayın Senedatı, Bayiler, Müşteriler, Bankalar, Muhtelif ve Netayic* hesapları şeklinde sıralamıştır.

A. Hikmet (1928:207) sistem üzerindeki yevmiye bölümünün bilinen yevmiye kayıt mantığı ile oluşturulması gerektiğini belirtmektedir. Bu yönüyle önceki eserlere göre dikkat çekici bir biçimde *İzahat* başlığı altında aslında doğrudan yevmiye kayıtları yapmaktadır. Defter-i kebir bölümünde ise hesapların *zimmet* (borç) ve *matlup* (alacak) sütunlarına ayrılması gerektiği, her sütunun da kendi içinde kuruş ve para (1/40 kuruş) alt sütunlarına bölündüğü ifade edilmektedir. Ayrıca ilave edilecek bir *Bakiye* sütunu ile de hesap bakiyelerinin bir bakışta görülebileceği, bakiye bulma işleminin her işlem sonunda, sayfa sonunda veya ay sonunda yapılabileceği belirtilmektedir. İşlemler öncelikle yevmiye defteri kısmına yevmiye maddeleri şeklinde kaydedildikten sonra ilgili hesapların borç ve alacağına nakledilmekle birlikte bu nakil işleminde dikkatli olunarak hataların önüne geçilmesi ihtar edilmektedir. Defter-i kebir hesaplarının borç ve alacak sütunlarının genel toplamının hem birbirine hem de yevmiye defterinin borç ve alacak toplamına eşit olması gerekmektedir. Bu sayede her sayfa sonunda *Mizan* kendiliğinden düzenlenmiş olmaktadır (A.Hikmet, 1928:208).

Tablo 4'te transkripsiyonu sunulan A.Hikmet'in defter-i kebirli yevmiye örneği, sistemin Cumhuriyet'in ilk yıllarında küçük çaplı bir işletme üzerindeki uygulamasını göstermesi açısından önemlidir.

**Tablo 4.** A.Hikmet (1928)'de Defter-i Kebirli Yevmiye'nin Uygulamalı Gösterimi

Netayic		Muhtelif		Bankalar		Müşteriler		Bayiler		Emtia-i Umumiye		Kasa		Demirbaş Eşya		YEVMIYE		İZAHAT
M	Z	M	Z	M	Z	M	Z	M	Z	M	Z	M	Z	M	Z	M	Z	
								2908,05								2908,05		30 Nisan
											2036							Zirdekiler
																		Bayilere
																		Emtia-i Umumiye
																		Demirbaş Eşya
	72,05																	Masarif-i Umumiye
																		30 ...
																		Müşteriler
																		30 ...
																		Emtia-i Umumiye
																		30 ...
																		Peşin satış
																		Emtia-i Umumiye
																		30 ...
																		Kasa
																		Zirdekilere
																		Ziraat Bankasına
																		Peşin satışa
																		Müşterilere
																		Derdest-i tahsil-i senedat
																		30 ...
																		İskonto tenzilatı
																		30 ...
																		Müşterilere
																		30 ...
																		Zirdekiler
																		Kasaya
																		Masarif-i Umumiye
																		Masarif-i Zatiye
																		Bayiler
																		Müşteriler
																		30 ...
																		Bayiler
																		30 ...
																		İskonto tenzilata
																		30 ...
																		Zirdekiler
																		Zirdekilere
																		Ajyo
																		Bayiler
																		Müşteriler
																		Masarif-i Umumiye
																		Muvakkat Hesabat
																		İskonto Tenzilatı
																		Ziraat Bankasına
																		Müşterilere
																		Ajyoya
																		Muvakkat Hesabata
58,95	2980,40	2329,45	893,10	4143,05	356,05	761,05	2908,05	1989,25	613,85	2036	4695,35	4644,95	800	14104,75	14104,75			

**Kaynak:** A. Hikmet, 1928. (Yer darlığı sebebiyle Zimmet (Z) ve Matlub (M) ile gösterilmiş, kuruş ve para şeklindeki alt sütunlar birleştirilmiştir)



Yevmiye bölümünde *İzahat* başlığı altında devrin kayıt mantığı ile uyumlu biçimde yevmiye maddeleri düzenlenmiştir. Bu maddelerde ilk hesap borçlu ve diğeri ise alacaklı hesabı ifade etmektedir. Örneğin; *Müşteriler Emtia-i Umumiye*'ye ifadesinde Müşteriler borçlu, Emtia-i Umumiye ise alacaklı hesabı nitelemektedir. Yevmiye kayıtlarında borçlandırılan ve alacaklandırılan tutarların da *Zimmet* ve *Matlup* sütunlarında ayrı ayrı gösterildiği dikkat çekmektedir. Modern dönem yevmiye kayıtlarındaki bu görünüme 20.yy. başlarına kadar yazılmış Türkçe eserlerde rastlanılmamaktadır. Araştırma kapsamında incelenen Osmanlıca muhasebe eserleri içinde yevmiye maddesinde tutarları çift kolon ile gösteren ilk eserin ise İsmail Hamid'in (1905) *Usul-i Defteri*'si olduğu belirlenmiştir.

Tablo 4'te yevmiye defteri bölümünde klasik bir yevmiye maddesi kaydı yapıldıktan sonra ilgili tutarların bu kaydın hizasındaki defter-i kebir hesaplarının *zimmet* veya *matlubuna* aktarıldığı görülmektedir. Bu uygulamada A. Hikmet'in tanımladığı on hesap içinde *Tahsil Senedati*, *Dayin Senedati* ve *Sermaye* hesaplarına yer verilmemişken yazar önceki tanımlamasından farklı olarak *Demirbaş Eşya Hesabı*'nı eklemiştir. Bu işlem sistemin gerekli hallerde nasıl esnetilebileceğine de bir örnektir.

Tablo 4'te *Netayic* hesaplarına kar ve zararlar ilişkilendirilen işlemlerin kaydedildiği görülmektedir. Nitekim bu hesaba *masarif-i umumiye*, *iskonto tenzilatı*, *ajyo -acyo* olduğu düşünülmektedir- tutarları kaydedilmiştir. Defter-i kebir hesaplarının *zimmet* sütun toplamları yevmiye maddesinin *zimmet* toplamına, *matlup* sütun toplamları ise yevmiye maddesi *matlup* toplamına eşittir. Tutarların eşitlenmesi kayıt hatası yapılmadığının göstergesidir.

### 3.1.4. Yücesoy (1941)'da Defter-i Kebirli Yevmiye

Cumhuriyet döneminin önemli muhasebe akademisyenlerinden biri olan Cevat Yücesoy, 1941 yılında yayınladığı *Muhasebe Dersleri II* adlı eserinde defter-i kebirli yevmiye sisteminin Fransız kökenli olduğunu belirtmekle birlikte Amerikan Sistemi adlandırmasını, sistemin bu ülkede yaygın bir biçimde kullanılıyor olması ihtimaline bağlamaktadır. Düzenlenecek birleşik defterin ilk yedi sütununu yevmiye ile ilgili olup sırasıyla madde sıra numarası, işlem tarihi, yevmiye maddesinin borçlu ve alacaklı hesapları, yevmiye maddesi hakkında izahat, yardımcı defterlerin sayfa numarası ve yevmiye maddelerinin tutarları şeklinde belirtmektedir.

**Tablo 5.** Yücesoy'un (1941) Defter-i Kebirli Yevmiye Gösterimi

No	Tarih	Hesaplar		İZAHAT	Yardımcı Defter Sayfa No.	Tutar	Kasa		Mal		Alacak Senedi		Borç Senedi		Borçlular		Alacaklılar		Muhtelif		
		Borçlu	Alacaklı				Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç
<b>Toplam:</b>																					

**Kaynak:** Yücesoy, 1941:40-41

Yücesoy (1941:36) takip eden bölümün defter-i kebirle ait olduğunu ancak işletmenin kullandığı tüm hesaplar için ayrı bir sütun açması halinde Defter-i Kebirli Yevmiye'nin boyunun birkaç metre olabileceğini ve kullanılamaz hale geleceğini ifade etmektedir. Bunu engellemek için işletmede en çok kullanılan hesaplar için sütun açılırken, daha az kullanılan hesaplar için *Muhtelif* ismiyle tek bir sütun açılması gerektiğini belirtmektedir. Defter-i kebir bölümünü *Kasa, Mal, Alacak Senedi, Borç Senedi, Borçlular, Alacaklılar* ve *Muhtelif* şeklinde sıralamaktadır. Bu doğrultuda hazırlanmış defter-i kebirli yevmiye gösterimi Tablo 5'te sunulmaktadır.

Bilançoda muhtelif hesapların ayrı ayrı hesap ismi ve bakiyeleri ile gösterilmesi sebebiyle bu hesapların niteliğinin anlaşılabilmesi için ayrıca bir *Muhtelif Hesap İcmali* düzenlenerek hesap isimleri, borçlu ve alacaklı taraf tutarları ve toplamlarının izlenmesi önerilmektedir (Yücesoy, 1941:39-40).

Yücesoy (1941:36-40) günlük faaliyetlerin kayda geçirilmeden önce envantere dayalı olarak hazırlanmış dönem başı bilançosu doğrultusunda açılış kayıtları yapıldıktan sonra günlük kayıtlara başlanmasını vurgulamıştır. Dönem sonu bilançosunun da yine defter-i kebir sütunlarının bakiyelerine göre düzenleneceğini belirtmiştir (Yücesoy, 1941:36, 40). Defter-i kebir hesaplarının borç ve alacak toplamları ile yevmiye maddeleri toplam tutarının (Tablo 5'te 7. sütun) eşit olması halinde tüm maddelerin hatasız kayda alındığı anlaşılmaktadır (Yücesoy, 1941:36). Yücesoy (1941) bu sistem ile işletmede sık kullanılan ve bir sayfada gösterilebilecek sayıda hesaba ilişkin işlemlerin yevmiye ve defter-i kebirle bir arada kaydını sağlayarak zaman, kontrol, hatasızlık gibi açılardan avantaj sunulabileceğini belirtmiş olmaktadır. Daha az sıklıkta kullanılan *Muhtelif* hesaplar için ise bu avantaj söz konusu değildir. Zira bu hesapların ayrıca takibi gerekmektedir.

### 3.1.5. Derbil (1956)'de Defter-i Kebirli Yevmiye

Cumhuriyet döneminin önemli hukuk akademisyenlerinden olan Süheyp Derbil, Ankara Hukuk Fakültesi'nde muhasebe dersleri de okutmuş olup pratiğe önem veren anlayışıyla dikkat çekmektedir. 1956 yılında yayınladığı *Muhasebe-I* adlı eserinde defter-i kebirli yevmiye sistemi hakkında ayrıntılı bilgiler sunmuştur. Tıpkı Yücesoy (1941) gibi Derbil (1956)'de sistemin Fransız kökenli olduğunu belirtmekte, yanlış adlandırma sonucu Amerikan Usulü diye nitelendirildiğini ifade etmektedir.

Derbil (1956:118) defter-i kebirli yevmiyenin, az sayıda muhasebe hesabı kullanan işletmelerde uygulanabileceğini belirtmektedir. Ancak yazar burada sistemi Degrange (1795) tarafından ilk tasarlandığı haline benzer bir mantıkla değerlendirmekte, kullanılan her hesap

için ayrı bir sütun açmaktadır. Az kullanılan hesapların bir başlık altında toplanması şeklinde sistemi nispeten daha kullanışlı hale getiren yaklaşımı ise *Amerikan Kırmısı* olarak nitelenmektedir<sup>9</sup> (Derbil, 1956: 118-119).

*Türlü Hesaplar* adı altında işletmede sık kullanılmayan *Demirbaşlar*, *Kapital*, *Yedek Akçaları* gibi hesapların izlenmesi halinde sadece ana hesaplara yer verilmiş olmaktadır. Ancak bu durumda da söz konusu işlemlerin örtük kalma ihtimali doğmaktadır. Derbil (1956:119), defter-i kebirli yevmiyeyi savunan muhasebecilerin bu konuda; *Türlü Hesaplar* için ikinci bir defter tutarak bu sorunun ortadan kalkabileceğini belirttiklerini, İtalyan Sistemi'nde bütün işlemler iki deftere ayrı ayrı yazılırken, bu sistemde sadece az sayıda hesap için ikinci bir defter tutulacağını, her halükarda avantajın korunacağını ifade ettiklerini söylemektedir.

Derbil (1956:120) defter-i kebirli yevmiyede sırasıyla şu sütunların yer alacağını belirtmiştir: Tarih, borçlandırılan hesabın/hesapların adı, alacaklandırılan hesabın/hesapların adı, eylemler, eylemlerin tutarları, *Kasa*, *Emtia*, *Alacak Senetleri*, *Borç Senetleri*, *Satıcılar*, *Alıcılar* ve *Türlü Hesaplar*. Gerekli görülmesi halinde *Türlü Hesaplar* için açılacak ikinci defter yerine *Kar ve Zarar Yardımcı Defteri*, *Emtia Yardımcı Defteri* gibi birkaç yardımcı defterin de tutulabileceğini ifade etmiştir.

Derbil (1956:120) defter-i kebirli yevmiyenin farklı şekillerde de düzenlenebileceğini belirtmektedir. Tablo 6-a'da sol tarafta borç ve alacak tutarlarıyla yevmiye defteri ve sağ tarafta borç ve alacak tutarlarıyla defter-i kebir hesapları sütunlar halinde sıralanmaktadır. Bu gösterim önceki kaynaklarda da görülen klasik defter-i kebirli yevmiye şablonuyla örtüşmektedir. Tablo 6-b'da gösterilen şablon yoluyla sistemin diğer kaynaklarda rastlanılmamış farklı bir gösterimi de sunulmaktadır. Burada hesaplar sağ ve sol taraflarda ayrı sütunlarda ikişer defa gösterilmekte, yevmiye maddeleri ile ilgili olan tarih, eylem ve eylem tutarları defterin ortasında yer almakta, yevmiye maddesinin borç sütunu solda borçlanan hesaplar, alacak sütunu ise sağda alacaklanan hesaplar tarafında yer almaktadır.

<sup>9</sup> Derbil'in defter-i kebirli yevmiyeyi ilk geliştirildiği Beş Hesap Sistemi'ne benzer bir biçimde kabul edip az kullanılan hesapları bir araya toplamak için açılan Muhtelif Hesaplar'ın yer aldığı sistemi Amerikan Kırmısı olarak nitelendirmesi de bir yanlış adlandırmadır. Zira çalışmanın önceki bölümlerinde de belirtildiği gibi sistem bu yapıya bizzat Edmond Degrange tarafından 19.yy. başlarında kavuşturulmuştur.

**Tablo 6-a:** Derbil'in (1956) Defter-i Kebirli Yevmiye Gösterimi

GÜNLÜK DEFTER			BÜYÜK DEFTER									
EYLEMLER	BORÇ	ALACAK	KASA		SATICILAR		ALICILAR		ALIMLAR		SATIMLAR	
			Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
<i>Alımlar Satıcılara, Satıcı Özdemir'in Faturası</i>	100	100				100				100		
<i>Alıcılar Satımlara, Alıcı Tekin'e Faturamız</i>	225	225						225				225
<i>Kasa Alıcılara, Turgut'tan Alınan Para</i>	75	75	75						75			
<i>Satıcılar Kasaya, Özdemir'e Ödenen Para</i>	50	50		50	50							
<b>TUTARLAR</b>	<b>A</b>	<b>A1</b>	<b>b</b>	<b>b1</b>	<b>c</b>	<b>c1</b>	<b>d</b>	<b>d1</b>	<b>e</b>	<b>e1</b>	<b>f</b>	<b>f1</b>
	450	450	75	50	50	100	225	75	100			225

**Kaynak:** Derbil, 1956: 107.**Tablo 6-b:** Derbil'de (1956) Alternatif Defter-i Kebirli Yevmiye Gösterimi

BORÇ						ALACAK						
Satımlar	Alıcılar	Alımlar	Satıcılar	Kasa	Borç	EYLEMLER	Alacak	Kasa	Satıcılar	Alımlar	Alıcılar	Satımlar
		100			100	<i>Alımlar Satıcı Özdemir'in Faturası</i>	<i>Satımlar</i>	100		100		
	225				225	<i>Alıcılar Alıcı Tekin'e Faturamız</i>	<i>Satımlara</i>	225				225
				75	75	<i>Kasa Turgut'tan aldığımız para</i>	<i>Alıcılara</i>	75			75	
			50		50	<i>Satıcılar Özdemir'e ödediğimiz para</i>	<i>Kasaya</i>	50	50			
-	225	100	50	75	450	.. / ..		450	50	100	-	75
<b>F</b>	<b>E</b>	<b>D</b>	<b>C</b>	<b>B</b>	<b>A</b>			<b>A1</b>	<b>B1</b>	<b>C1</b>	<b>D1</b>	<b>E1</b>
												<b>F1</b>

**Kaynak:** Derbil, 1956: 109.

Tablo 6-a ve 6-b’de sunulan defter-i kebirli yevmiye gösterimlerinde Derbil (1956) sistemin temel işleyiş mantığını basit örnekler üzerinden anlatmak istemiştir. Bu sebeple *Muhtelif/Türlü* hesaplar için ayrı bir sütun açmadığı düşünülmektedir. Her iki gösterim içinde kayıtların kontrolü basitçe formüle edilmiştir. A yevmiye maddesinde borçlanan tutar toplamını, A1 ise alacaklanan tutar toplamını simgelemekte iken b,c,d,e,f borçlu hesap sütun toplamlarını b1,c1,d1,e1,f1 ise alacaklı hesap sütun toplamlarını ifade etmektedir. Buna göre kayıt işlemlerinin doğru yapılmış olması halinde  $A = A1 = a+b+c+d+e+f = a1+b1+c1+d1+e1+f1$  olacaktır. Bu şekilde kayıt kontrolü yapıldığında aslında bir tür Mizan çıkarılmış olmaktadır. Dolayısıyla defter-i kebirli yevmiye sistemi ile muhasebe işlemlerinin daha hızlı, daha az işleme ve daha kolay kayıt altına alınabildiği ifade edilmektedir (Derbil, 1956: 118).

#### 4. Sonuç

Defter-i kebirli yevmiye, 18.yy. sonlarında geliştirilmiş ve 20.yy.’ın ilk yarısına kadar muhasebe uygulamalarını etkilemiş bir sistemdir. Sistemi geliştiren Edmond Degrange (1795)’ın konuyla ilgili eserinin İtalyanca, İspanyolca, Portekizce gibi farklı dillere çevrilmesi ve bu çevirilerin de tıpkı orijinal eser gibi çok sayıda baskı yapması, 1886’da Friedrich Klein tarafından Almanca olarak yazılan aynı konulu eserin 1921 yılına kadar 13 baskı yapması ve Serkiz Nihad tarafından eserin bir kısmının Türkçe’ye çevrilmesi, sistemin Amerika’da yaygınlaşması ve Amerikan Usulü adıyla bilinir olması bunun göstergelerindedir.

Serkiz Nihad (1916)’ın eserindeki ifadelerden yola çıkılarak defter-i kebirli yevmiyenin 20.yy. başlarında Osmanlı İmparatorluğu’nda bazı işletmeler tarafından –çeşitli eksikliklerle birlikte- uygulanmakta olduğu anlaşılmaktadır. 1956 yılına gelindiğinde dahi Türkiye’de lisans programlarında usul ve esasları öğretilen hatta Derbil (1956) tarafından işletmelerde uygulanmasında kanuni bir engel görülmeyen ve belirli iş hacmindeki işletmelere önerilen bir sistemdir. Ayrıca 1956 yılında çeşitli muhasebe çevrelerince defter-i kebirli yevmiye sisteminin savunulduğu ve İtalyan Sistemi’ne göre avantajlarının değerlendirilmekte olduğu da yine Derbil (1956) tarafından ifade edilmiştir.

Araştırma kapsamında Türk muhasebe eğitimi içinde, defter-i kebirli yevmiye sisteminin 1895-1956 yılları arasında yer bulduğu görülmüştür. Degrange (1818)’ın *Genel Emtialar, Kasa, Alacak Senetleri, Borç Senetleri, Kar ve Zarar* ve *Muhtelif* şeklinde yaptığı hesap sıralaması ile araştırma kapsamında incelenen eserler içinde sistemden bahseden ilk Türkçe kaynak olduğu belirlenen Hasan Tahsin’in (1895) eserindeki yaklaşımın örtüştüğü belirlenmiştir. Bununla birlikte muhtelif işlemler için açtığı *Hesabat-ı Metnua* –bu isim diğer Türkçe kaynaklarda kullanılmamış, Degrange’daki gibi Muhtelif/Türlü hesap ismi tercih

edilmiştir- diğer yazarlardan farklı olarak daha ayrıntılı sunulmuştur. Bu hesap kendi içinde borçlu ve alacaklı hesaplar olarak ikiye ayrılmış ve her hesabın borç ve alacak tutarları da yine ayrıca gösterilmiştir.

Serkiz Nihad (1916), Degrange ve Hasan Tahsin'deki 5 ana hesap ve bir Muhtelif hesaptan oluşan yapıyı on hesaplı genişletilmiş bir halde ele almıştır. Bu hesaplar arasında öncekilere ek olarak Medyunlar/Müşteriler, Dayinler/Bayiler, Bankalar, Kıym-ı Muhtelif hesaplarına yer verilmiştir. A.Hikmet (1928) Defter-i Kebir üzerinde açılacak hesapları genel olarak *Sermaye, Kasa, Emtia, Tahsil Senedatı, Dayin Senedatı, Bayiler, Müşteriler, Bankalar, Muhtelif ve Netayic* hesapları şeklinde sıralamıştır. A. Hikmet'in sınıflandırmasının büyük ölçüde Serkiz Nihad'ınkine benzediği görülmektedir. Her iki yazarda sistemi on hesapla sunmakta iken tek farklılık Serkiz Nihad'da *Kıym-ı Muhtelif* hesabının A.Hikmet'te ise *Sermaye* hesabının kullanılmasıdır.

Yücesoy (1941) ve Derbil (1956) sistemin defter-i kebir bölümünü *Kasa, Mal, Alacak Senedi, Borç Senedi, Borçlular/Saticılar, Alacaklılar/Alıcılar* ve *Muhtelif/Türlü* şeklinde sıralamaktadır. Bu sıralamada Degrange (1818) ve Hasan Tahsin (1895)'in sınıflandırmalarına –bu sınıflandırmalarda yer alan *Kar ve Zarar* hesabına yer vermeksizin- Serkiz Nihad (1916) ve A.Hikmet (1928)'te de belirtilen *Borçlular/Saticılar, Alacaklılar/Alıcılar* hesaplarının eklendiği görülmektedir.

İncelen eserlerden yola çıkılarak Türkçe kaynaklar içinde defter-i kebirli yevmiye hakkında en kapsamlı bilgiler sunarak uygulama örnekleri ve mali tabloların düzenlenmesini sistem bağlamında gösteren eserin Serkis Nihad (1916)'a ait olduğu değerlendirilmektedir. Bununla birlikte hemen her kaynaktaki farklı sistem gösterimlerine rağmen işletme ihtiyacına göre yeni hesaplar açılabilmesinin belirtilmesi, sisteme esnek bir yapı sunmakta ve farklı görüşleri birbirine yakınlaştırmaktadır.

19.yy. boyunca muhasebe çevrelerinde önemli etki uyandırmış ve 20.yy.'ın ikinci yarısına kadar kullanım alanı bulmuş bu sistem, yevmiye defteri ve defter-i kebirli bir arada düzenlemeye imkân tanınması, zaman tasarrufu, hata payını azaltması, kontrolü kolaylaştırması, mizan çıkarma ve mali tablo düzenlemeye daha elverişli olması gibi nedenlerle oldukça pratik bulunmuştur. Bu yönüyle defter-i kebirli yevmiye sisteminin muhasebe bilgi teknolojilerinin kullanılmadığı yıllarda bir yönüyle bilgisayarlı muhasebe uygulamalarının yürüttüğü görevi üstlendiği belirtilebilir. Bununla birlikte değişen ve gelişen ticari koşulların işletmede sıklıkla kullanılan muhasebe hesaplarının sayısında artışa neden olması, sistemin *Muhtelif* olarak adlandırdığı hesap sayısının fazlaşması gibi nedenlerle 20.yy.'ın ikinci yarısından itibaren uygulama imkânı bulamadığı değerlendirilmiştir. Nitekim takip eden dönemlerde muhasebe uygulamalarında

elektronik belge, kayıt ve defterlerin kullanılmaya başlanması sebebiyle sistem, pratik fonksiyonunu bilgi teknolojilerine devretmiştir.

### Kaynaklar

- Carvalho, J. M. & Conde, M. & Nunes, R.M.C. (2003). The historical evaluation of the portuguese management accounting literatüre. *The Third Accounting History International Congress*, Siena/Italy, <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.203.4282&rep=rep1&type=pdf> (Erişim Tarihi: 28.04.2018).
- Chatfield, M. (1996). Personification of accounts, Michael Chatfield and Richard Vangermeersch (Ed.). *The history of accounting, an international encyclopedia*, (p. 459-460). Routledge Library Editions: Accounting, Garland Publishing, New York-London.
- Degos, J.G. & Mattessich, R. (2003). Accounting Research in the French Language Area: The First Half of The 20th Century. *Review of Accounting and Finance*, 2/4, 110-128.
- Degrange, M. E. (1818). *La tenue des livres rendue facile, ou nouvelle methode d'enseignement*. Crez Saintin-Libraire, Dixieme Edition, Paris.
- Degrange, E. (1819). *Nouveau traité du change*. Crez Saintin- Libraire, Paris.
- Derbil, S. (1956). *Muhasebe I*. Sanat Matbaası, Ankara.
- Fardis (1871). *Usul-i defterî*, İstanbul: Mekteb-i Sanayi Matbaası.
- Güvemli, O. (2000). *Türk devletleri muhasebe tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyet'e*, 3. Cilt. İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, İstanbul.
- Hamid, İ. (1905). *Usul-i defterî*. Karabet Matbaası, İstanbul.
- Hikmet, A. (1928). *Ticaret muhasebesi*. Hâkimiyet-i Milliye Matbaası, Ankara.
- Hikmet, M. (1899). *Kavaid-i malumat-ı ticariye ve usul-i hesabat-ı defteriye*. Karabet Matbaası, İstanbul.
- Isaac, A. (1941). *Muhasebe nazariyesi*. Güven Basımevi, İstanbul.
- Mattessich, R. (2008). *Two hundred years of accounting research, an international survey of personalities, ideas and publications*. Routledge/Taylor&Francis Group, Oxon-New York.
- Mecdettin, M. (1884). *Mebadi-i usul-i defterî*. Mihran Matbaası, İstanbul.
- Muhyiddin (1886). *İlaveli usul-i defterî-i cedit*. Mahmud Bey Matbaası, İstanbul.
- Nihad, S. (1916). *Defter-i kebirlî yevmiye yahud amerikan usulü*. Matbaa-i Amire, İstanbul.
- Perez, J. M. R. (1826). *La teneduría de libros simplificada o, nuevo método de enseñanza*. En La Imprenta De Don Pedro Beaume, Burdzo.
- Tahsin, H. (1895). *Tedrisat-ı idadiye kütüphanesinden (yirmi ikincisi) yeni usul-i defterî*. Kitapçı Kasbar, İstanbul.
- Verdinois, A. (1837). *La tenuta dei libri resa facile, ovvero nuovo metodo d'insegnamento*. Dalla Tipografia Del Vesuvio, Napoli.
- Yazan, Ö. ve Kaya, M. (2017). Ali Suavi ve muhasebe öğretimi. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 10/51, 1174-1180.
- Yücesoy, C. (1941). *Muhasebe dersleri II*. Muallim Ahmet Halit Kitabevi, İstanbul.
- <http://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k62116433.texteImage> (Erişim Tarihi: 17.06.2018)
- <http://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k62124429.texteImage> (Erişim Tarihi: 17.06.2018)