



## OSMANLI RÜŞDİYELERİNDE MUHASEBE EĞİTİMİ: 1895 YILINA AİT BİR USUL-İ DEFTERİ ÖRNEĞİ

*The Accounting Education in Ottoman Rushdiyes: An Example of Usul-i Defteri Belongs to the Year of 1895*

Yrd.Doç.Dr.Ömer YAZAN

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

Yazan, Ö. (2017). "Osmanlı Rüşdiyelerinde Muhasebe Eğitimi: 1895 Yılına Ait Bir Usul-İ Defteri Örneği", Vol:3, Issue:12; pp:367-380 (ISSN:2149-8598)

### ARTICLE INFO

#### Article History

Makale Geliş Tarihi  
Article Arrival Date  
19/07/2017  
Makale Yayın Kabul Tarihi  
The Published Rel. Date  
27/07/2017

#### Anahtar Kelimeler

Rüşdiye, Usul-i Defteri,  
Muhasebe Eğitimi,  
Muhasebe Tarihi

#### Keywords:

Rushdiye, Usul-i Defteri,  
Accounting Education,  
Accounting History

### ÖZ

19.yy'ın ikinci yarısında Osmanlı rüşdiyelerinde temel düzeyde muhasebe eğitimi verildiği bilinmektedir. Ancak eğitimin niteliği hakkında ayrıntılı bir bilgi sunulmamaktadır. Mülki ve askeri idadilere öğrenci yetiştiren rüşdiyelerde muhasebe eğitiminin niteliğinin incelenmesi, Osmanlı İmparatorluğu'nda modern muhasebe eğitiminin seviyesini anlamak için önemlidir. Bu gerekçeyle çalışmada Koca Mustafa Paşa Askeri Rüşdiyesi'nde matematik öğretmeni olan Hasan Tahsin tarafından rüşdiyelerde muhasebe eğitimi için yazılan "Usul-i Defteri" adlı eserin 1895 yılına ait bir nüshası incelenmiştir. Bu eserin devrinde sadece Koca Mustafa Paşa Askeri Rüşdiyesi'nde değil tüm merkez rüşdiyelerinde muhasebe eğitiminde kullanılması Maarif Nezareti tarafından uygun görülmüştür. Aynı yazarın aynı dönemde idadilerde muhasebe eğitimi için yazdığı "Yeni Usul-i Defteri" adlı başka bir eseri daha bulunmaktadır. Ancak rüşdiyeler için hazırlanmış olan Usul-i Defteri içerik ve kapsam açısından giriş seviyesindedir. Bu eserde muhasebe bilgi ve belgeleri, defter tutma yöntemleri, çift yanlı kayıt yöntemi, muhasebe defterleri, muhasebe hataları ve hataların düzeltilmesi gibi konular işlenmiştir. Bu çalışma ilgili eserin incelenmesi yoluyla Osmanlı rüşdiyelerinde muhasebe eğitimi hakkında bir fikir sunmayı amaçlamaktadır.

### ABSTRACT

In the second half of 19th century, it is known that a baseline level of accounting education was trained in Ottoman rushdiyes. But detailed information about the quality of education hasn't been presented. Examination of accounting education's quality in rushdiyes where students were educated to the territorial and military high schools is important for understanding the level of modern accounting education in Ottoman Empire. Therefore a copy of work named "Usul-i Defteri", belongs to the year of 1895, has been reviewed in the study, that was written by Hasan Tahsin for accounting education in rushdiyes, who was a mathematics teacher in Koca Mustafa Pasha Military Rushdiye. This work was approved to be used for accounting education by Ministry of Education in not only Koca Mustafa Pasha Military Rushdiye but also in every central rushdiyes. There is another work named "Yeni Usul-i Defteri" which was written by same author in the same period for accounting education in high schools. But Usul-i Defteri which was prepared for rushdiyes, has a beginner level in terms of content and scope. In this work, some subjects such as accounting information and documents, bookkeeping methods, double-enty bookkeeping method, accounting books, accounting errors and error recovery, have been handled. This study aims to give an opinion about accounting education in Ottoman rushdiyes by review of related work.

### 1. GİRİŞ

İlk rüştiye mektepleri olan Mektebi Maarif-i Adli ve Mekteb-i Ulum-i Edebiye-i Adli 1839'da İstanbul'da açılmış olup söz konusu okullar erkek öğrencilerin eğitimi için kurulmuştur. Kız öğrenciler için ise 1859 yılında İstanbul'da Cevri Kalfa İnas Rüşdiyesi ile eğitime başlanmıştır. 2 Temmuz 1853 tarihinde taşrada da rüşdiye mekteplerinin açılmasına karar verilmiş ve 25 vilayette peyderpey uygulanmaya konulmuştur (Demirel ve Kaya Doğanay, 2013:366-367).

Rüşdiyeler başlangıçta yalnızca mülki eğitim vermekte iken 9 Ocak 1875 tarihinde Mahrec-i Mekatib-i Askeriye adlı askeri idadilere öğrenci yetiştiren okullar kaldırılarak yerine askeri rüşdiyeler açılmıştır. II. Abdülhamit devrinde taşrada açılanları da dâhil olmak üzere toplam

28 adet askeri rüşdiye bulunmaktadır (Parmaksız, 2008:59). Askeri rüşdiyelerin gerek eğitim kalitesi gerek öğretim kadrosu açısından mülki mekteplerden çok daha iyi seviyede olduğu belirtilmektedir (Demirel ve Kaya Doğanay, 2013:381-382). Nitekim bu çalışmaya konu olan “*Usul-i Defteri*” adlı muhasebe öğretim eserinin yazarı Hasan Tahsin de bir askeri rüşdiyede riyaziye muallimidir.

Askeri rüşdiyelerde muhasebe derslerinin sorumluları genellikle matematik derslerini de yürütmektedir. Ancak Bahriye Rüşdiyesi gibi bazı örneklerde Hesap dersi ile Usul-i Muhasebe ve Usul-i Defteri derslerinin müstakil eğitimcilerinin bulunduğu görülmektedir (Parmaksız, 2008:280). 1873/1874 döneminde Usul-i Defteri dersi rüşdiye müfredatında yer almakla birlikte ders kitabı mevcut olmadığı gerekçesiyle okutulmamış ve bu sorun Meclis-i Kebir-i Maarif Daire-i İlmiyesi azalarından Fardis Efendi’ye çevirisi yaptırılan *Usul-i Defteri* adlı eserin uygun bulunması sayesinde aşılmıştır (Kaya Doğanay, 2011:334). Fardis Efendi’nin Fransızca’dan tercüme ettiği ancak salt bir çeviri olmayan, kayıt örneklerinin Osmanlı toplumuna uyarlandığı *Usul-i Defteri* adlı eser muhasebe öğretim tarihi açısından oldukça önemlidir. 15 Kanun-u Sani 1286/27 Ocak 1871 tarihinde yayımlanan bu eserin Mukaddeme’sinde Fardis Efendi: “...şimdiye kadar Osmanlı lisanında çıkarılmış eserlerin bazısı tafsilatlı bazısı ise kısaltılmış olduğundan ancak adı geçen okullarda okutulmaya elverişli görülmediğinden “**Kadris Marma**” adlı zatın Fransız lisanı ile yayınlamış olduğu eser ayrıntılı, kuralları ve örnekleri yeterli olduğundan işbu kitap Maarif Nezaretince öğretim için uygun görülmüş ve..... Safvet Paşa Hazretleri tarafından bu aciz kula nakli ve tercümesi emir ve irade buyurulmuş olduğundan....” bahsetmektedir (Fardis, 1871:3). Bu açıklamadan da anlaşıldığı üzere Fardis Efendi tarafından tercüme edilen *Usul-i Defteri* adlı eser Maarif Nezareti’nce Osmanlı mekteplerinde okutulması uygun görülen ilk muhasebe kitabıdır. Ek olarak kitaba değinen pek çok araştırmacı (Uçma, 2012:157; esas yazarının belli olmadığından bahsetmektedir. Ancak yukarıda da görüldüğü üzere kitabın orijinali *Kadris Marma* adlı bir yazar tarafından Fransızca hazırlanmış ve tercümesi için Safvet Paşa (devrin Maarif Nazırı Mehmed Esad Safvet Paşa olmalıdır) tarafından Fardis Efendi görevlendirilmiştir

1875/1876 döneminde rüşdiye mekteplerinde eğitim-öğretimin toplam süresi 4 yıl olmakla birlikte askeri idadilere girmek isteyen öğrenciler için öngörülen süre 3 yıl olarak kararlaştırılmıştır. Bununla birlikte idadi eğitimi almak istemeyenler ve rüştiyeden daha fazla ders alarak mezun olacak olanlar için ise 4. yıl da ders verilmiştir. Nitekim Usul-i Defteri dersinin 1875-1876 döneminde 4. sınıfta öğrenciye anlatıldığı belirtilmektedir. 1877/1878 ve 1880/1881 dönemlerinde rüşdiyeler için durum yine aynıdır (Kaya Doğanay, 2011:251-252). Bu dönemde Usul-i Defteri dersi yalnız erkek rüşdiyelerinde yer almakta olup kız rüşdiyelerine sonraki dönemlerde alınmıştır. Nitekim 1900 yılında söz konusu okullarda “*ev defteri tutmak*” şeklinde evle ilgili muhasebe kayıtların nasıl yapılacağına yönelik bir eğitim planlanmıştır (Kaya Doğanay, 2011:324,328).

1895 senesinde askeri ve mülki rüşdiyeler için ortak olarak geliştirilmiş öğretim programına göre haftada 22 saat ders verilen 4. sınıfta *Hesap ve Usul-i Defteri* dersi 2 saat olarak öngörülmüştür. Bu dersin matematik ve temel düzeyde muhasebe eğitiminin bir birleşimi olduğu anlaşılmaktadır. Zira derste “*hesap problemleri pratiği ve kısa usul-i defteri öğretimi*” yapılması amaçlanmıştır (Kaya Doğanay, 2011:258). Bununla birlikte aynı dönemde farklı bölgelerdeki askeri rüşdiyelerde Hesap ve Usul-i Defteri eğitiminin farklı dersler olarak sunulduğu da görülür. Bilindiği gibi Mustafa Kemal (Atatürk) 1895 yılında Selanik Askeri Rüşdiyesi son sınıf öğrencisidir. Güler (2000:13) Kara Harp Okulu Arşivi’nde bulunan 13 no’lu deftere dayanılarak Selanik Askeri Rüşdiyesi’nde 4. sınıfta okutulan dersler ve öğrencilerin aldıkları notları belirttiği çalışmasında, başarının 45 üzerinden değerlendirildiği bir sistemde

\* Fardis Efendi eserinde bu ismi “*Kadris Marma*” olarak belirtmekle birlikte Fransızca yazılışı ile değil de okunuşun yazılışı şeklinde kayda geçmiş görülmektedir. İsmi orijinali, bu yazarın kimliği ve eseri hakkında bir bilgiye ise ulaşılamamıştır.

Mustafa Kemal'in *Hesap* dersini 45 tam not ve *Usul-i Defteri* dersini de yine 45 tam not ile geçtiğini belirtmektedir.

Bu çalışmada bir dönem tüm merkez rüşdiyelerinde okutulmuş olan "*Usul-i Defteri*" adlı eserin incelenmesi yoluyla rüşdiyelerde muhasebe eğitiminin niteliği hakkında bir fikir verilmeye çalışılarak muhasebe tarihi alanına katkı sağlanması amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda çalışmada önce eserin yazarı Hasan Tahsin hakkında bilgi verilmiş ardından eserin hangi muhasebe konularını nasıl ele aldığı örneklerle desteklenerek incelenmiştir.

## 2. HASAN TAHSİN VE ESERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Hasan Tahsin tarafından yazılan *Tedrisat-ı Rüşdiye Kütüphanesinden (Dokuzuncusu) - Usul-i Defteri* tam adlı eserin bu çalışmaya konu olan 1895 yılı nüshasında yazarın "*Koca Mustafa Paşa Rüşdiye-i Askeriyesi Riyaziye Muallimi*" olduğu belirtilmektedir. 1898, 1899, 1901 ve 1903 yıllarında Koca Mustafa Paşa Askeri Rüşdiyesi'nde riyaziye muallimi olarak Mülazım-ı Sani ve sonradan Yüzbaşı rütbeli Tahsin Efendi görülmektedir. 1900 yılında ise Tahsin Efendi Lisan Muallimi olarak görevlendirilmiştir. Kendisinin 1897 Osmanlı-Yunan Savaşı'ndan madalya sahibi olduğu da belirtilmektedir (Parmaksız, 2008:160-271). Bahsi geçen Tahsin Efendi *Usul-i Defteri*'nin yazarı Hasan Tahsin olmalıdır.

1895 yılında idadiler için hazırlanmış ve yazarı Hasan Tahsin olarak belirtilen *Yeni Usul-i Defteri* adlı bir eser bulunmaktadır. Bu eserde yazarın kimliği hakkında herhangi bir açıklama bulunmamakla birlikte gerek yayın yılı ve basımevinin aynı olması gerekse metin dili ve örneklerin benzerliği dikkate alındığında rüşdiyeler için hazırlanmış *Usul-i Defteri* ile idadiler için hazırlanmış *Yeni Usul-i Defteri*'nin her ikisinin de aynı Hasan Tahsin tarafından yazılmış olduğu rahatlıkla anlaşılmaktadır.

Hasan Tahsin'in *Usul-i Defteri* adlı eserinin sadece Koca Mustafa Paşa Askeri Rüşdiyesi'nde değil tüm merkez rüşdiyelerinde bir muhasebe öğretim kaynağı olarak kullanıldığı görülmektedir. Kaya Doğanay (2011:369) tarafından sunulan "*Merkez Rüşdiyelerinde ve Umûm İnâs Rüşdiyelerinde Okunan Kitaplar, Fiyatları ve Satıldığı Yerler*" tablosunda 3. sınıfta *Usul-i Defteri* dersi için tüm merkez rüşdiyelerinde sadece bu kitabın okutulduğu ve Kasbar Matbaası tarafından adedinin 70 paraya satıldığı belirtilmektedir. Eserin bu çalışmaya konu olan nüshası yine Kasbar Matbaası tarafından basılmış olmakla birlikte satış fiyatının 100 para olduğu görülmektedir. Bu bilgi eserin mevcut nüshasından daha önce de basılıp satıldığına dolayısıyla ilk basım tarihinin daha eski olduğuna işaret etmektedir.

Güvemli (2000:526) 19.yy'ın ikinci yarısında muhasebe öğretim kitapları arasında Hasan Tahsin tarafından yazılmış 1881 yılına ait *Yeni Usul-i Defteri* adlı eseri de göstermekte ve 185 sayfadan oluştuğunu belirtmektedir. Adı geçen eser idadiler için hazırlanmış olan muhasebe kitabıdır. Nitekim Hasan Tahsin'in 1895 yılında basılmış *Yeni Usul-i Defteri* kitabının "*İfade*" adlı giriş kısmında "*Acizane tertib ve telifine muvaffak olduğum usul-i defterinin birinci tabı kamilen satıldığından defa-i saniye olarak tabına lüzum görüldü ve bu münasebetle bazı mebhas-ı lüzume daha ilave edildi*" açıklaması yapılmaktadır. Buradan anlaşıldığı üzere Güvemli'nin bahsettiği eser idadiler için hazırlanmış olan kitabın ilk baskısı olup ikinci baskısı 1895 yılında eserin tamamen tükenmiş olması sebebiyle yapılmıştır. Bu bağlamda Hasan Tahsin'in tüm merkez rüştiyelerinde okutulmuş olan *Usul-i Defteri* adlı eserinin mevcut kaynaklarda daha önceden incelenmemiş olduğu düşünülmektedir.

## 3. HASAN TAHSİN'İN USUL-İ DEFTERİ ADLI ESERİNİN İNCELENMESİ

Eserin bu çalışmaya esas teşkil eden nüshası Rumi 1311 (1895) yılında Kasbar Matbaası tarafından İstanbul'da basılmış ve rüşdiye mekteplerinde öğretim için Maarif Nezareti'nin onayıyla hazırlanmıştır. Eser içinde verilen örneklerde yıl olarak daima Rumi 1309 belirtilmektedir. Bu da eserin yayımlandığı dönemden en az iki yıl önce yani 1893 yılı veya

öncesinde hazırlanmış olduğuna işaret etmektedir. Eser 75 sayfadan oluşmakta olup yazar bu eserde idadiler için hazırlanmış olduğu *Yeni Usul-i Defteri* adlı eserinden farklı olarak soru-cevap yoluyla öğretim tekniğini kullanmıştır. Genelden özele doğru sıralanan bu soru-cevaplarla öncelikle *ticaret, sanat, tacir* ve *emtia* kavramları tanımlanmış ardından *makbuz senedi, hesap pusulası, eşya pusulası, poliçe* ve *emre senet* şeklinde kullanılan muhasebe belgeleri örnekleriyle değerlendirilmiştir. *İflas* ve *Usul-i Defteri* kavramlarının ardından *defterler* ve *defter tutma usullerinin* açıklanmasının ardından kullanılacak *hesaplar* teker teker ele alınmaya başlanmış ve son olarak defter kayıtlarını gösteren bir uygulamaya yer verilmiştir. Yazarın gerek kavramları tanımlarken gerek bunların nasıl uygulanacağını izah ederken sık sık kolay ve anlaşılır örneklere başvurduğu görülmektedir. Örneğin muhasebe belgeleri içinde tanımlı diğerlerine nispeten daha karmaşık olan "*Poliçe*" Hasan Tahsin tarafından aşağıdaki şekilde açıklanmıştır (Hasan Tahsin, 1895-a:7-8):

### "S\* Poliçe nedir?"

C- Bir şahs-ı salise yahut emrine bir miktar akçe verilmek için bir sarraf veya bir tacir tarafından mahall-i ahirde ikamet eden şerikinın namına tahrir eylediği senettir...

### S- Bu hesapça poliçe senedine kaç kişi dâhil olur?

C- Bir poliçe senedi üç kişinin müdahalesiyle tanzim olunur. Bunlardan birincisi <<Keşideci>> olup poliçeyi imza ve ita eder. İkincisi <<Hamil>>dir ki poliçenin esmanını alır, üçüncüsü <<Muhatap>> olup poliçenin baliğini verir.

### S- Poliçe senedi hangi maddelerden mürekkebe olur?

C- Poliçe senedinde:

- 1-Tediye olunacak meblağın terkim ve tahriri
- 2-Tediye edecek kimsenin ismi
- 3-Vadesi
- 4-Mahall-i tediye
- 5-Meblağın ne suretle yani nakden veya emtia olarak veya hesaba mahsuben alındığı
- 6-Poliçe senedinin bir şahs-ı salisin veya keşidecinin emrine olduğu
- 7-Tarih ve imza

### Poliçe Senedi Numunesi

Trabzonda gümrük civarında 20 numarolu mağazada Ali Efendiye

1000 kuruş yalnız bin kuruştur.

Nakden ahz eylediğim ber vech-i bala yalnız bin kuruş lirayı esmanı yüz

kuruş hesabıyla Fi 5 Teşrin-i Evvel Sene 309 tarihinde Seyyit Efendiye

eda ve teslim edip hesabıma geçiresiniz.

Dersaadet

Fi 27 Eylül Sene 309

Hakki

**TALİM-** Edirne Ali Paşa çarşısında 18 numarolu mağazada mukim tüccardan Hasan Efendinin Bursada Ali Beye 3600 kuruş ita etmek üzere orada mukim şeriki Vahit Efendiye göndereceği poliçe ne suretle kaleme alınır?"

\* S: Sual, C: Cevap

Yukarıdaki poliçe açıklaması incelendiğinde Hasan Tahsin'in eserinde bir konuyu ele alırken tanımlama ve örneklendirme yapmanın yanında genellikle öğrenciyi çalışmaya ve düşünmeye sevk edecek, çözümünü kitap içinde verilmemiş ancak bir üstte benzerinin örnek olarak sunulduğu "Talim" başlığı altında bireysel uygulamalar da sunduğu görülmektedir.

### 3.1.Eserde Kullanılan Defterler, Kayıt Yöntemleri ve Hesaplar

Hasan Tahsin (1895-a: 10) "Usul-i Defteri neye derler?" sorusunun cevabı olarak "Her nev'i muamelat-ı ticariyeyi bir intizam ve usul tahtında muhtelif defterlere kayd ve amel etmek fennine (usul-ü defteri) derler ..." açıklamasında bulunmakta ve defter tutma usullerini de basit (usul-ü basite) ve karmaşık (usul-i mürekkebe) olarak ikiye ayırmaktadır. Yazarın usul-i mürekkebe ile çift yanlı kayıt yöntemini (usul-i muzaafe) kastettiği anlaşılmaktadır. "Defter tutmanın ne faidesi vardır?" sorusuna ise "Bir tacir zabt eylediği defterler vasıtasıyla medyunları (borçluları) ile dayinlerinin (alacaklılarının) ve bu cihetle kar veya ziyanının neden ibaret bulunduğu velhasıl sermayesinin çoğalıp azaldığını kolaylıkla anlayabilir." yanıtını vermektedir.

Hasan Tahsin (1895-a: 10-12) ticari işlemlerde kullanılan defterleri Esas veya Yasal Defterler (Defatir-i Esasiye veya Kanuniye) ve Yardımcı Defterler (Defatir-i Muavene) olarak ikiye ayırmaktadır. Yasal defterler olarak yevmiye, muharrerat müsveddatı ve hülasa defteri, yardımcı defterler olarak ise müsvedde, defter-i kebir, emtia, sandık ve vade defterlerini saymaktadır. Burada özellikle defter-i kebirin yardımcı defterler arasında gösterilmesi dikkat çekicidir. Yasal defterlerde aralık (fasıla), kazıntı (hakk), yanlış yazılmış bir kelimeyi bozup üzerine doğrusunun yazılması (tashih), satırlar arasına kelime ekleme (ilave), sayfaların alt, üst ve yanlarına kelime ekleme (derkenar) yapılmaması gerektiğini vurgulamaktadır. Defterlerin on yıl saklanması zorunluluğu, bunların olası davalarda tacirin lehinde veya aleyhinde delil olabileceği, defteri bulunmayan veya kural dışı defter tutan tacire hilekâr müflis gözüyle bakılacağını da ayrıca belirtmektedir.

Eserde basit usulde kayıt tutma (usul-i basite) hakkında yazar şu açıklamalarda bulunmaktadır: "Muamelatından bir şerikine malumat vermeye mecbur olmayan her tacir defterlerini bu usulde tutabilir. Fakat dikkatsizlik eseri olarak muamelatının kaydında bir hata eder ise teftişi pek müşkül olur. Hatanın meydana çıkarılması için sarf edilen zaman usul-ü muzaafeye tatbikan zabt edilen defterlerde vuku bulan hatayı teftiş etmek için iktiza eden müddetten ziyade olur. Usul-ü basite elyevm heman metruk hükmündedir." Buradan anlaşıldığı üzere basit usulün 1895 yılında artık neredeyse terkedilmiş olduğunu belirten yazar bu durumun en önemli gerekçesi olarak hataların tespitinin zor ve harcanan zamanın çift yanlı kayıt yöntemine göre çok daha fazla olduğuna işaret etmektedir (Hasan Tahsin, 1895-a:12). Eserde çift yanlı kayıt yöntemi (Usul-i Muzaafe) ise aşağıdaki soru-cevap biçimiyle tanımlanmaktadır (Hasan Tahsin, 1895-a:12-13):

#### "S-Kayd-ı Muzaafe nasıldır?"

C- İsminden dahi malum olacağı vechile işbu usul ile zabt edilen her muamele laakal iki hesabın muavenetiyle hasıl olur. Bunlardan birisi bir şeyi alır diğeri verir. Alan hesap veya şahsa medyun (borçlu); veren hesap veya şahsa dahi dayin (alacaklı) derler. Misal Hasan Efendi Hakkı Efendiden 1000 kuruş alsa Hasan Efendi borçlu; Hakkı Efendi ise alacaklı olur.

#### S- Kayd-ı muzaafın kaide-i umumiyesi nedir?

C- Aynı muameleyi alan için zimmet, veren için de matlup kayd etmektir. Yukarıdaki misali kaide-i umumiyeye göre (Hasan Efendi borçludur Hakkı Efendiye) diye yazmak icap eder. Bu

muameleye (Hasan Efendiye zimmet) veya (Hasan Efendinin zimmetine) kayd etmek: ve (Hakkı Efendiye matlup) veya (Hakkı Efendinin matlubuna) kayd etmek derler.” Hasan Tahsin’in bir hesabın borçlandırılmasına karşılık başka bir hesabın alacaklandırılması şeklinde çift yanlı kayıt yöntemini anlatırken henüz hesap kavramını tanımlamamış olması dolayısıyla konuyu gerçek kişiler üzerinden açıkladığı görülür. Burada dikkat çekilecek bir diğer husus ise çalışmanın ileriki bölümlerinde de görüleceği üzere borçlu ve alacaklı olunma durumunun defter kaydı içinde “Hasan Efendi borçludur Hakkı Efendiye” (ya da kısaca Hasan Efendi Hakkı Efendiye) şeklinde belirtildiği hatta bunun genel bir kural (*kaide-i umumiye*) olduğudur. Borçlu ve alacaklı hesapların durumlarının belirtilmesine ilişkin kayıt içi açıklamaya önceki eserlerde de rastlanmaktadır. Örneğin Fardis Efendinin (1871:88) tercüme ettiği ve Maarif Nezareti’nce mekteplerde okutulması kararlaştırılan ilk muhasebe öğreti kitabı olan *Usul-i Defteri*’sinde 6.000 kuruş değerinde peşin mal satış işlemi çift yanlı kayıt yöntemine göre yevmiye kaydında “6000 G\* Kasa Emtia-i Umumiyeye, Selanikte mukim Sait Efendi’ye peşin akçe ile furuht olunan bir fiçı baldan dolayı” şeklinde yer almakta Kasa Hesabı’nın borçlu ve Emtia-i Umumiye Hesabı’nın da alacaklı olduğu ifade edilmektedir. Bununla birlikte 19. yy’ın başlarında basılan eserlerde durumun böyle olmadığı dikkat çekmektedir. Nitekim Güvemli (2000:407-417) Türkiye’de çift yanlı kayıt yönteminin öğretimine ilişkin basılmış ilk kitap olduğunu belirttiği ve 1830 yılında Venedik Aziz Gazar Ruhban Okulu’nda Ermenice olarak basılan *Hesap Defteri Prensipleri-İlk Başlayanların Gereksemesini Karşılama için Yazılmış Özet* adlı eserde yevmiye defteri kayıtlarında yalnızca alacak hesaplarına yer verildiği borç hesaplarının ise gösterilmediğini kaydetmektedir.

Hasan Tahsin (1895-a:13-14), muhasebenin *Kişilik* kavramını işaret eder şekilde;

“S- Defterlerde tacirin ismi yazılır mı?

C- *Usul-ü muzaafede tutulan defterlerde tacirin ismi zikr olunmaz. Onun yerine hesabat-ı umumiye kullanılır.*” açıklamasında bulunmaktadır. Hesap kavramını açıklamamış olan yazar Hesabat-ı Umumiye (genel hesaplar)’yi 5 başlık altında sıralamaktadır: 1-Emtia-i Umumiye (Genel Ticari Mallar) yahut Mağaza Hesabı, 2-Matlup Senedatı (Alacak Senetleri) Hesabı 3-Dayin Senedatı (Borç Senetleri) Hesabı 4-Sandık yahut Kasa Hesabı 5- Kar ve Zarar Hesabı. Bu hesapların genel ticari işlemler için yeterli olduğunu ancak ortaklar namına *Hesabat-ı Hususiye’ye* (Özel Hesaplar) ihtiyaç duyulduğunu belirtmektedir. Eserde *Hesabat-ı Umumiye-i Hamse* (Beş Genel Hesap) olarak da geçen bu hesaplara hangi durumlarda borç hangi durumlarda alacak kaydı yapılacağı ayrıntılı bir şekilde açıklanmış ve bu açıklamalar Tablo 1’de özet biçimde sunulmuştur:

Tablo 1: Hesabat-ı Umumiye’nin Çalışma Biçimleri

Hesabın Adı	Borç	Alacak
<b>Kasa</b>	Akçe alındığında	Akçe verildiğinde
<b>Mağaza</b>	Satın alınan, emaneten veya değiş tokuş yoluyla alınan eşyadan dolayı	Satılan veya bir tarafa verilen eşyadan dolayı
<b>Matlup Senedatı</b>	Alınan senetler için	Borca karşılık verilen, satılan veya bedeli tahsil olunan yani genellikle verilen senetlerden dolayı
<b>Dayin Senedatı</b>	Senetlerin biri tarafından borcumuza karşılık bize verilmesinden veya vade sonunda tarafımızdan ödenmesinden dolayı	İmzalanan senetler ve kabul edilen poliçeler için
<b>Kar ve Zarar</b>	İşlemler esnasında oluşan bütün zararlardan dolayı	Açığa çıkan tüm kazançlardan dolayı

Kaynak: Hasan Tahsin, 1895-a:14-15.

\* G: Guruş/Kuruş

Eserin bu çalışmaya esas teşkil eden nüshasında 17-32.sayfalar arasında yer alan bölümü baskı hatası sebebiyle yer almamaktadır. Yazar bu hatadan önce en son olarak çift yanlı kayıt yönteminde kullanılan defterleri anlatmaya başlamış bulunmaktadır. Hasan Tahsin'in aynı yıl idadilerde muhasebe öğretimi için yazdığı *Yeni Usul-i Defteri* adlı eserinin ilgili bölümü, kayıp olan söz konusu kısım hakkında bilgi verecektir. Zira bu eserde *Sandık Defteri, Müsvedde Defteri, Yevmiye Defteri, Defter-i Kebir, Hülasa Defteri, Müsvedde Defteri*'nde yer alan bilgilerin *Yevmiye Defteri*'ne nakli ve *Muharrerat Müsveddatı* hem kavramsal olarak hem de örnekler üzerinden açıklanmış bulunmaktadır (Hasan Tahsin, 1895-b: 37-75). Hasan Tahsin'in rüşdiyeler için hazırladığı eserinde de aynı sırayı takip etmiş olduğunu varsaymak pek yanlış olmasa gerektir.

Eserin takip eden bölümünde Hesabat-ı Umumiye'nin dışında *Hesabat-ı Şahsiye, Sermaye, Muvazene-i Huruc* ve *Muvazene-i Duhul* hesaplarına ilişkin açıklamalar da mevcuttur. Söz konusu bilgiler Tablo 2'de özetlenmiştir.

Tablo 2: Sermaye, Muvazene-i Huruc, Muvazene-i Duhul Hesapları ve Hesabat-ı Şahsiye'nin Çalışma Biçimleri

Hesabın Adı	Borç	Alacak
<b>Sermaye</b>	Büyük tutarlı zararları karşılamak gibi sermayenin azalmasını gerektiren sebeplerden dolayı	İşlemler için sermaye olarak ayrılan tutarlar ile sermayeyi birdenbire büyük miktarda artıracak miras ve hediyelerden ve kazançlardan dolayı
<b>Muvazene-i Huruc</b>	Tacirin alacağını oluşturan bütün miktarlardan dolayı	Tacirin borcunu oluşturan tutarlar ve bundan hâsil olan sermayeden dolayı
<b>Muvazene-i Duhul</b>	Tacirin borcunu oluşturan tutarlar ve bundan hâsil olan sermayeden dolayı	Tacirin alacağını oluşturan bütün miktarlardan dolayı
<b>Hesabat-ı Şahsiye</b>	İlgili şahıs bir şeyi aldığı anda	İlgili şahıs bir şeyi verdiği anda veya ödediğinde

Kaynak: Hasan Tahsin, 1895-a:33-34.

*Muvazene-i Huruc* hesabı, defter-i kebir üzerinde açılan hesapların ve sermaye hesabının kapatılması ve mizan edilmesi için kullanılmaktadır. Bu hesap muvazene edildiğinde tacirin kesin bir halde bilançosu veya genel özetini gösterir. *Muvazene-i Duhul* hesabı da *Muvazene-i Huruc* hesabının aksi olup, ilgili hesap vasıtasıyla defter-i kebir üzerinde kapatılmış olan işlemlerin tekrar açılması amacıyla kullanılmaktadır. *Hesabat-ı Şahsiye* ise kendileriyle vadeli ve veresiye işlem gerçekleştirilen (alıcı veya satıcı) kişiler için açılmaktadır. (Hasan Tahsin, 1895-a:34). Bu hesaplarda alıcı veya satıcılar isimleriyle kaydedilmektedir. Örneğin eserde yer alan Veli Efendi Hesabı, Esat Efendi Hesabı, Recep Efendi Hesabı, Hasan Efendi Hesabı gibi (Hasan Tahsin, 1895-a:70-73).

Hasan Tahsin (1895-a:35-36) yevmiye defterinden defter-i kebir nakledilen işlemlerin doğruluğunu araştırmak amacıyla her ay sonunda *Muvazene-i Şehriye veya Tahkikiye* yapılması gerektiğini, zira söz konusu işlemlerin ciddi hatalar barındırabileceğini belirtmektedir. Yevmiye defterinden defter-i kebir işlem nakledilirken aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerektiğini vurgulamıştır:

- ✓ *Yevmiye defterinde yazılı bütün maddelerin para ve kuruş şeklindeki tutarları her ay sonunda toplanır.*
- ✓ *Defter-i Kebir üzerinde açılmış her bir hesabın borç ve alacaklarındaki para ve kuruş tutarları toplanır.*
- ✓ *Ayrı bir kâğıt üzerine bu hesapların borç tutarları bir tarafa ve alacak tutarları başka bir tarafa yazıldıktan sonra toplanır ki borç tutarlarının toplamı alacak tutarlarının toplamına ve bunların her birisinin de yevmiye defterinin toplamına eşit olması gerekir.*

Tutarlar arasında bir eşitsizlik görülmesi durumunda defterler arasında tutarlar nakledilirken bir hata yapıldığı düşünülerek bu hatayı tespit etmek için defterler karşılaştırılır. Bu işlem için 2-3 kişiye ihtiyaç duyulur. Bu kişilerden birisi *Müsvedde*, *Sandık* gibi yardımcı defterlerden sorumludur. Bir diğeri yevmiye defterinin her maddesini inceleyerek burada belirtilen defteri kebir madde numaralarını ve toplam tutarı bir diğeri kişiye bildirir. Böylece mutabık olunan tutarın önüne (=) şeklinde çizgi konulur ki buna "*caize vermek*" adı verilir. Yapılan inceleme sonunda nakil işlemlerinin sıhhati tayin olduğunda para ve kuruş hanelerinde daha önceden kurşun kalem ile yazılan toplam tutarlar mürekkep ile tespit olunur. Bu toplam gelecek ayların toplam tutarlarıyla birleştirileceği için altına bir çizgi çekilmez (Hasan Tahsin, 1895-a:35-36).

### 3.2.Hata Düzeltme Yöntemleri (Usul-i Tashih-i Hata)

Hasan Tahsin, eserinde yevmiye defterinde görülebilecek hataları tanımlamakta ve hem hatalı kayıtları hem de düzeltme kayıtlarını örnekler vasıtasıyla açıklamaktadır. İşlemlerin yevmiye defterine naklinde 3 türlü hata oluşabileceğini belirtmekte ve bunları şu şekilde tanımlamaktadır (Hasan Tahsin, 1895-a: 36-40):

- i. Gerçek işlem tutarından az veya fazla bir tutarın yazılması
- ii. Borçlu ve alacaklı hesaplardan ikisinin birden yanlış kaydedilmesi
- iii. Yalnız borçlu veya yalnız alacaklı hesabın yanlış kaydedilmesi

i. Eğer bir işlemin para ve kuruş olarak tutarı gerçek tutarından eksik kaydedilmişse borçlu ve alacaklı hesaplar sabit kalmak üzere yeni bir işlem kaydıyla bu hata düzeltilir. Örneğin 3500 kuruşluk emtia satılarak bedeli tamamen alınmış ve yevmiye defterine şu şekilde kaydolunmuştur:

	5 Teşrin-i Sani		
5/6	Kasa Muvazeneye 2400 kuruş satılan emtia bedeli	2400	

Görülüyor ki bizim sattığımız emtia 3500 kuruşluk olduğu halde 2400 diye geçirilmiş ve 1100 kuruş arada kaybolmuştur. İşte bu hatayı düzeltmek için:

	1 Kanun-u Evvel	45	
5/6	Kasa Muvazeneye 1100 kuruş 5 Teşrin-i Sanide Kayd olunan muamelenin tashihi için	1100	

gibi diğeri bir işlem kaydetmek gerekir. Eğer işlemin para ve kuruşu gerçek tutardan fazla kaydolunmuş ise söz konusu işlemdeki borçlu hesap alacaklı ve alacaklı hesap borçlu olmak ve tutarlar arasındaki fazlalığa eşit bir akçe ile ikinci bir işlem kaydetmek lazımdır:

	2 Kanun-u Evvel	47	
	Mağaza Dayin Senedatına 8600 kuruş satın alınan emtia bedelinden	8600	

şeklinde kaydolunsa ve 1800 kuruş fazla yazıldığı görülse, işte

	8 Kanun-u Evvel	53	
	Dayin Senedatı Mağazaya 1800 kuruş (47nci maddeyi tashih için kayd olundu)	1800	



işlemi bu hatayı düzeltir.

ii. Eğer yevmiye defterinde bulunan bir işlemin hem alacaklı hem de borçlusu yanlış geçirilmiş ise hükmünü iptal etmek için işlem ters çevrilir ve gerekli açıklama eklenir. Örneğin;

10 Kanun-u Evvel	58		
Mağaza Kasaya 1080 kuruş Hasan Efendiye sattığım pirinç bedelinden	1080		

Mağazadan mal çıktığı için Mağaza Hesabı alacaklı ve Kasa Hesabı borçlu olması gerektiğinden

12 Kanun-u Evvel	62		
Kasa Mağazaya 1080 kuruş Hasan Efendiye sattığım pirinç esmanı  (58 numarolu muamelenin hükmünü iptal için)	1080		
Keza	63		
Kasa Mağazaya 1080 kuruş Hasan Efendiye sattığım pirinç esmanı (58 numarolu muameleyi tashih için)			

iii. Eğer yevmiye defterinin bir işleminde yalnız borçlu hesap yanlış kaydolunmuş ise burada yanlışlıkla borçlu gösterilen hesap alacaklı ve asıl borcu olan dahi borçlu gösterilerek ikinci bir işlem meydana getirilerek hata düzeltilir.

18 Kanun-u Evvel	70		
Matlup Senedatı Kasaya 2620 kuruş Hüseyin Efendi emrine olan senedimi tediye eyledim	2620		

Bu işlemde Dayin Senedatı yerine Matlup Senedatı kaydolunduğundan aşağıdaki kayıtla düzeltilir:

19 Kanun-u Evvel	71		
Dayin Senedatı Matlup Senedatına 2620 kuruş  (Yukarıdaki muameleyi tashih için kayd olundu)	2620		

Hasan Tahsin yukarıda yevmiye defteri üzerindeki hatalı kayıtların nasıl düzeltileceğini göstermekle birlikte defter-i kebirde hatalı geçirilen işlemlerin nasıl düzeltileceğini de şu şekilde açıklamıştır (Hasan Tahsin, 1895-a:39-40):

“Eğer defter-i kebirde geçirilen bir işlemin tutarı gerçek tutarından az veya fazla olarak yazılmış ise yanlış yazılan rakam veya rakamlar bir kalemtraş vasıtasıyla kazınarak doğrusu kaydedilir. Çünkü defter-i kebir her ne kadar esas defterlerden sayılsa da kanunen belirlenmiş defterler sırasına dâhil olunmadığından yevmiye defteri için kazıntı yapma yasağı burada söz konusu olamaz. Öyle ki böyle bir halde bütün rakamları kazıyarak mensup olduğu hesap isminin yanı başına “Bidal\*” yazısıyla işlemi yeniden defter-i kebirde almak daha doğrudur. İşte

\* Bidal: Bir şeyi başka bir şeyle değiştirmek

bu nedenle defter dedikoduya sebep olan bir takım karışıklıklardan uzak olacağı için ileride tacirin lehinde şahitliği dahi makbul olur. Ve eğer yevmiye defterinde kayıtlı olan alacaklı veya borçlu hesaptan başka bir hesap defter-i kebirde alacaklı veya borçlu olarak kaydolunmuş veya yevmiye defterinde alacaklı olan defter-i kebirde borçlu veyahut aksi şekilde söz konusu defter üzerinde borçlu olan hesap defter-i kebirde alacaklı olarak nakledilmiş ise yukarıda açıklanan sebepten dolayı işlemin para ve kuruşu kazınarak hesaba "Bidal" yazılır. Sonra işlem borçlu veya alacaklı kaydolunacak hesabın borç veya alacağına kaydedilir."

Yukarıdaki açıklamada iki husus dikkat çekmektedir. Birisi defter-i kebirin esas defterler mahiyetinde görülmekle birlikte kanunen yardımcı defterler arasında sayılması sebebiyle üzerinde kazıntı, silinti ve değişiklik yapılabileceğinin belirtilmesidir. Bir diğeri ise üzerinde değişiklik yapılan defter-i kebir hesabının "Bidal" yazısı ile bu durumunun anlaşılabilmesinin sağlanmakta olduğudur.

### 3.3.Eserin Uygulama (Tatbikat) Bölümünde Sunulan Defter ve Kayıtlara Örnekler

Hasan Tahsin (1895-a) eserinin 48-75. sayfaları arasında uygulama (*Tatbikat*) bölümü olarak hazırlamıştır. Benzer bir düzenlemenin aynı yazarın idadiler için hazırladığı "Yeni Usul-i Defteri" adlı eserinde de yer aldığı ancak ilgili eserde tabiidir ki çok daha uzun ve ayrıntılı örneklerle yer verildiği görülmektedir. Yazar çalışmanın bu bölümünde uygulamayı bir metin olarak sunmayı doğrudan defter kayıtları üzerinden vermektedir. Ancak işlemler tarih, (yevmiye defteri için) madde numaraları, yevmiye-defter-i kebir bağlantıları (yevmiye maddesinin ilk sütununda yer alan numaralar hangi defter-i kebir hesabıyla bağlantılı olduğunu göstermektedir) sebebiyle rahatlıkla anlaşılır düzeydedir. Bu bölümde sırasıyla *Müsvedde Defteri*, *Yevmiye Defteri* ve uygulamada kullanılan hesapları içeren *Defter-i Kebir* kayıtlarına yer verilmektedir. Hasan Tahsin'in "Tatbikat" bölümünün anlaşılabilmesi amacıyla her defterle ilgili bazı örnekler aşağıda sunulmuştur.

1-17 Temmuz 1309 (13-29 Temmuz 1893) tarihleri arasında gerçekleşen işlemlere ilişkin tutulan *Müsvedde Defteri* örneği şu şekildedir:

1 Temmuz Sene 1309					
Bedeli şehri cari dâhilinde tesviye edilmek üzere Veli Efendiden on denk yün satın alınmıştır 400 kuruş				4000	00
10 Temmuz					
Veli Efendiden bir denk yün satın alınıp bedeli nakden verilmiştir				1000	00
15 Temmuz					
Veli Efendiden bir denk yün satın alınıp bedeline mahsuben altı ay ve kendi emrine tediye olunmak üzere bir kat'î senet ita eyledim.				1000	00
16 Temmuz					
Bedelleri nakden tediye olunmak üzere zirde muharrer emtiayı satın aldım					
	Çuval	Aded	Beheri	Kuruş	
Recep Efendiden dakik		35	Kıyye	100	
		3500			
Esat Efendiden şeker		120	Kıyye	3	360
17 Temmuz				3860	00
Bedeli mah-ı cari zarfında tediye olunmak şartıyla Recep Efendiden beheri 440 kuruşa olarak 10 denk yün sattım				4400	00

Müsvedde Defteri'nde borçlu ve alacaklı hesapların açıkça belirtilmediği ancak işlemin niteliği ile ilgili açıklamaların yapıldığı tarih ve tutar bilgilerinin verildiği görülmektedir. Sol bölümdeki ilk sütun işlemin "Kuruş" cinsinden tutarları, ikinci sütun ise "Para" cinsinden küsuratlı tutarları için kullanılmaktadır.

Müsvedde defterindeki yer alan bilgiler yevmiye defterine aşağıdaki gibi aktarılmıştır:

1 Temmuz 309dan itibaren zabt edilmiştir				
1/6	1 Temmuz	1	Mağaza Veli Efendiye 4000	Beheri 400 kuruştan 10 denkle yün bahası mah-ı cari zarfında tediye olunacaktır
				4000 00
1/2	10 Temmuz	2	Mağaza Kasaya 1000	Veli Efendiden alınıp bedeli nakden tediye edilen bir denkle yün bahası
				1000 00
1/4	15 Temmuz	3	Mağaza Dayın Senedatına 100	Veli Efendiden alınan bir denkle yün bahası olup müteakiben Fi 15 Kanun-u Sanide emrine tediye olunmak üzere bir kat'î senet ita olunmuştur
1				
9				
7	16 Temmuz	4	Mağaza Zirdekilere 3860 kuruş	Atidekilerden emtia satın alınmıştır
				3860 00
9/1			Recep Efendiye beher çuvalı 100 kuruştan 35 çuval dakik 3500	
			Esat Efendiye beher kıyyesi 3 kuruştan 120 kıyye şeker 360	4400 00
				14260 00
	17 Temmuz	5	Recep Efendi Mağazaya 4400 kuruş	Gelecek ayda esmanı tediye olunmak üzere 440 kuruştan 10 denkle yün bahası sahife-i atiyeye nakl olunmuştur

Müsvedde defterindeki bilgilerin nakledilmesi yoluyla hazırlanan yukarıdaki yevmiye defteri örneği incelendiğinde borçlu hesap ve alacaklı hesaplar ile bunların tutarlarının belirtildiği ancak önceki eserlerde de görüldüğü üzere (Fardis, 1871; Güvemli, 2000) hesapların borç ve alacaklarına yazılacak tutarların ayrı ayrı gösterilmediği, tutarın her iki hesap için de sadece bir kere kaydedildiği görülmektedir. Bu durumun pratik bir işlev gördüğü aşikârdır. Yevmiye maddelerinin numaraları işlem tarihinin sağında yer almakta, müsvedde defterinde olduğu gibi sağ bölümdeki ilk sütun "Kuruş" cinsinden tutarlar, ikinci sütun ise "Para" cinsinden küsuratlı tutarlar için kullanılmaktadır. Sol bölümdeki sütun ise ilgili yevmiye maddesindeki hesapların defter-i kebirdeki sıralarına işaret etmektedir. Örneğin ilk yevmiye maddesindeki (1/6) ibaresinde 1: Mağaza Hesabı'nın defter-i kebir sırasını, 6: Veli Efendi Hesabı'nın defter-i kebir sırasını göstermektedir.

Yazarın uygulama kısmında kullandığı hesapları defter-i kebirde nasıl kaydetmiş olduğunu gösteren örnekler olarak Kar ve Zarar Hesabı, Hasan Efendi Hesabı, Masarif-i Umumiye Hesabı ve Sermaye Hesabı aşağıda yer almaktadır. Defter-i kebirde hesaplara ilişkin kayıtların 11, 12

veya 13 sütundan oluştuğu görülmektedir. Aradaki farkın sebebi hesapların borç ve alacak taraflarında kuruşun yanında para sütununun bazen her ikisinde bazen sadece birisinde yer alması ve bazen de her ikisinde de yer almamasından kaynaklanmaktadır. Hesapların borç tarafı soldan sağa doğru incelendiğinde sırasıyla ay ve gün olarak işlem tarihi, işleme yönelik açıklama, müsvedde defterinde bu işlemin yer aldığı sayfanın numarası, kuruş ve para cinsinden işlem tutarları yer almaktadır. Alacak tarafında soldan sağa doğru sırasıyla ay ve gün olarak işlem tarihi, açıklaması, yevmiye defterinde bu işlemin yer aldığı maddenin numarası, kuruş ve para cinsinden işlem tutarı gösterilmektedir.

Sahife 5 BORÇLUDUR			KAR VE ZARAR HESABI			ALACAKLIDIR			Sahife 5		
Eylül	6	Veli Efendiye	4	191	10	Eylül	30	Maclup senedatından Bir-senetten Kazanılan iskonta	6	20	
"	30	Maclup senedatına zarar	6	104	10	"	>>	Kasadan	7		
>>		Kasaya	7	1000	>>	Kanun-u Evvel	31	Maclup senedatından Bir-senetten Kazanılan iskonta	10	20	
>>		Kasaya	7	2500	>>	"		Mağazadan	10	10	
Teşrin-i Evvel	23	Mağazaya iskonta	8	15	>>						
Kanun-u Evvel	23	Dayın Senedatına İlyaz Efendiye %1 hesabıyla verilen ikramiye	10	200	>>		31				
		Masarif-i Beytiye		4010	20						
		Mazarif-i Umumiye		9100	>>						
		Mazarif-i Umumiye		13110	20						
Kanun-u Evvel	31	Sermayeye ibarettir		62480	10						
				39590	30						

Sahife 8 BORÇLUDUR			HASANEFENDİ HESABI			ALACAKLIDIR			Sahife 8		
Temmuz	25	Mağazaya	2	565	>	Temmuz	31	Maclup Senedatından 31 Ağustos vadeeli emrine ita ettiği senet	3	607	>
"	28	Mağazaya	2	607	>	Ağustos	6	Kasadan	3	540	>
				1172	>	Eylül	30	Kasadan Hesabına Mahsuben Hâtil Efendiden alınmıştır	7	1000	>
Teşrin-i Sani	17	Mağazaya	10	16100	>	Teşrin-i Evvel	23	Mağazadan 20 Kanun-u Sani vadeeli kenasına keşide ettirilen polise	8	3400	>
				17272	>	Teşrin-i Sani		Mağazadan Hesabına Mahsuben keşide ettirilen polise	9	10100	>
					>	Kanun-u Evvel	31	Muvazene-i Hurucdan		15647	>
					>			Bakiye-i hesap		1625	>
					>					17272	>

Sahife 11 BORÇLUDUR			MASARIF-İ UMUMİYE HESABI			ALACAKLIDIR			Sahife 11		
Teşrin-i Sani	1	Kasaya	9	1000	>>	Kanun-u Evvel	31	Kar ve Zarardan	11	2800	>>
Kanun-u Evvel	31	Kasaya	11	1800	>>			Kapatılması için iktiza eden			
				2800	>>						

Sahife 12 BORÇLUDUR			SERMAYE HESABI			ALACAKLIDIR			Sahife 12		
Kanun-u Evvel	31	Muvazene-i Huruc hesabına	11	151480	10	Kanun-u Evvel	25	Kasadan	10	125000	>>
		bakiye-i hesap			>>	"	31	Kar ve Zarardan Bakiye-i hesap olup karmine ediyor	11	26480	10
					>>	Kanun-u Sani	1	Muvazene-i Duruldan		151480	10
					>>					151480	10

Kar ve Zarar Hesabı'nın borç tarafında gider ve zararlara ilişkin açıklamalar ve tutarlar yer almaktadır. Tahsil edilemeyen faizler, satış zararları, verilen hediyeler, ödenen faizler, Masarif-i Umumiye (Genel Giderler) ile Masarif-i Beytiye (Hane Giderleri) hesaplarının

kapatılması yoluyla aktarılan gider tutarları yer almaktadır. Hesabın alacak tarafında ise faiz gelirleri ile kasaya nakit girişine sebep olan arsa intikali bilgisi sunulmuştur. *Hasan Efendi Hesabı* işletmeden mal satın alan alacaklıyı temsil etmektedir. İşletmeden 100 kile şeker alan Hasan Efendi 1 ay vadeli senet verirken 6 top bez için nakit ödeme yapmıştır.

*Masarif-i Umumiye* (Genel Giderler) Hesabı'nda vergi, posta ücreti, kırtasiye ve maaş ödemeleri gibi giderlerin hesabın borcuna yazıldığı ve bu hesabın Kar ve Zarar Hesabı'na aktarılmak suretiyle alacaklandırılarak kapatıldığı görülmektedir. *Sermaye Hesabı*'nın alacak kısmında işletmeye intikal eden 125.000 kuruşluk arsa bedeli ile işletmenin 1893 yılında elde ettiği kar tutarı olan 26.480 kuruş (Kar ve Zarar Hesabı'nın alacak kalanı olup hesabın kapatılması için borçlandırılarak Sermaye Hesabı'na aktarılan tutar) yer almaktadır. Hesabın borç kısmında görülen "*Muvazene-i Huruc hesabına 151480*" ifadesi Sermaye Hesabı'nın 151.480 TL'lik alacak toplamının dönem sonunda kapatılmasına işaret etmekte iken "*Muvazene-i Duhuldan*" açıklamasıyla bu tutarın yeniden alacak tarafına eklenmesi ise Sermaye Hesabı'nın yeni dönem başında açılışını göstermektedir

### 3.4.Eserde Cari Hesap Tanımlaması

Hasan Tahsin kitabını "*Hesab-ı Cari neye derler?*" sorusuna kısa bir tanımlama ile cevap vererek tamamlamıştır. Buna göre; "*Bir tacir veya bir bankerin bir ortağı hesabına olarak ödediği veya tahsil ettiği çeşitli tutarlarla keşide ettiği poliçe ve saireyi önceden kararlaştırıldığı şekilde günlük götürüleceği faizlerle birebir gösteren cetvele Hesab-ı Cari adı verilir. Cari hesaplarda faizlerin artışı sebebiyle bir takım sütunlara lüzum görülür ki onlar da faizlerin başlangıcını gösteren tarih sütunu, faizin ödeneceği isim, günleri gösteren sayı sütunu ve faiz sütunudur. Yöntemi: Hesabın başlangıç tarihinden senedin vade sonuna kadar geçen gün sayısı hesap edilerek bağlantılı olduğu tutarla çarpılır faiz hanesine kaydedilir.*" (Hasan Tahsin, 1895: 74-75). Yazar, iş ilişkisi içinde bulunan iki tarafın karşılıklı borç ve alacaklarını izledikleri cari hesapları tanımlarken vadeli alacak ve borçlara işletilecek faizlerin de bir arada gösterilmesinin önemine dikkat çekmiştir. Ancak cari hesap konusu ile ilgili verdiği bilgi bununla sınırlıdır. Aynı yazarın idadiler için hazırladığı "*Yeni Usul-i Defteri*" adlı eserinde ise bu konuya "*Faizli Hesabat-ı Cariye*" adı altında daha geniş yer verildiği görülmektedir. *Usul-i atika* (eski yöntem) ve *Usul-i Cedide* (yeni yöntem) olarak eski ve o dönem için yeni olan cari hesap uygulamalarını örnek tablolarla birlikte ayrıntılı bir biçimde ele almıştır (Hasan Tahsin, 1895-b:154-159).

## 4. SONUÇ

Osmanlı İmparatorluğu'nda 19.yy'ın ikinci yarısında çift yanlı kayıt yöntemini öğretmek amaçlı bir dizi eser yazılmıştır. Bu eserler başlangıçta çeviri niteliğinde iken (Fardis Efendi'nin *Usul-i Defteri'si* gibi) zamanla özgün muhasebe öğretim kitapları açığa çıkmıştır. Aynı dönemde imparatorluk sınırları içinde hızla yaygınlaşan rüşdiye mektepleri pek çok alanda olduğu gibi muhasebe eğitiminde de temel bilgilerin verildiği ilk kurumlar olmuştur. Mülki ve askeri idadilere öğrenci yetiştiren rüşdiyelerde muhasebe eğitiminin niteliğinin incelenmesi, Osmanlı İmparatorluğu'nda modern muhasebe eğitiminin seviyesini anlamak açısından önem arz etmektedir. Bu amaçla çalışmada Koca Mustafa Paşa Askeri Rüşdiyesi'nde matematik öğretmeni olan Hasan Tahsin'in *Usul-i Defteri* adlı eserinin 1895 yılında yayınlanmış (birinci baskısı 1893 yılında olmalıdır) bir nüshası incelenmiştir. Söz konusu eser, devrinde İstanbul'daki tüm rüşdiyelerde okutulması kararlaştırılmış olması açısından ayrıca önemlidir. Bu eserde muhasebe ile ilgili temel kavramlar, muhasebe belgeleri, kayıt yöntemleri, defterler, muhasebe hataları ve bu hataların nasıl düzeltileceği konularında örneklerle anlatım yapılmıştır. Eserinde soru-cevap yoluyla anlatımda bulunan Hasan Tahsin öğrenciye konu başlıkları altında sık sık *Talim* adlı kısa uygulamalar sunmuştur. Hasan Tahsin'in idadilerde muhasebe öğretimi için hazırladığı *Yeni Usul-i Defteri* adlı eserine göre rüşdiyeler için hazırlanmış olan *Usul-i Defteri*'nin metin dili, konuların kapsamı, örneklerin karmaşıklığı ve

uzunluğu, uygulamaların zorluğu gibi kriterler esas alındığında basite indirgenmiş, muhasebenin temel kural ve kaidelerini öğretmeye çalışan bir eser olduğu rahatlıkla anlaşılmaktadır. Bununla birlikte rüşdiyelerde öğrenciye temel muhasebe bilgi ve belgelerinin tanıtıldığı, çift yanlı kayıt yönteminin çalışma prensiplerinin, sıklıkla kullanılan hesapların ve işleyişlerinin öğretildiği, müsvedde defteri, yevmiye defteri ve defter-i kebir üzerinde muhasebe kayıtlarını nasıl yapabileceğinin gösterildiği bir muhasebe eğitimi verildiği görülmektedir.

Ortaokullarda ticari hayata ilişkin bilgilerle birlikte temel muhasebe bilgileri ve defter tutma konularının öğretimine Cumhuriyet döneminde de başvurulduğu görülmektedir. Örneğin 1950 yılında Hasan Fehmi ERGİN tarafından yazılmış bir muhasebe kitabının Maarif Vekaleti Talim ve Terbiye Kurulu'nun 1953 yılında aldığı bir kararla ortaokul ikinci sınıflarda ders kitabı olarak okutulduğu görülmektedir. Kitabın tam adı: "*Ortaokullarda Ticaret İşleri-Muhasebe Bilgileri ve Belgeleri: Defter Tutma-2. Sınıf*" olup 1962 ve 1979 baskıları da bulunmaktadır. Kitabın yazarı olan Hasan Fehmi ERGİN ise tıpkı Hasan Tahsin gibi bir matematik öğretmenidir. Burada Yusuf Ziya YAĞMUR'un yine ortaokullar için hazırlanmış olan "*Muhasebe Bilgisi Dersleri: Ortaokul 1-2-3*" adlı eserini de anmak gerekir. Kitap 1989 yılında yayınlanmış olup 1991 baskısı da bulunmaktadır. (Keseroğlu ve Mengülerek, 2009: 39, 53, 98, 141, 146). Bu bağlamda ortaokullarda temel düzeyde muhasebe eğitimi verilmesinin öğrenciye hayatının her aşamasında karşılaşacağı ticari işlemleri anlama, ticari belgeleri tanıma, verginin gerekliliği ve vergi ahlakının gelişimi vb. konularda sunabileceği faydalar yeniden tartışılması gereken bir konu olmalıdır.

#### KAYNAKÇA

- Demirel, M. & Kaya Doğanay, F. (2013), "Atatürk'ün Öğrenim Gördüğü Manastır Vilayeti'nde Eğitim", *Uludağ Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 26 (2), 359-385.
- Fardis, (1871), *Usul-i Defteri, Mekteb-i Sanayi Matbaası, İstanbul.*
- Güler, Ali (2000), "Askeri Öğrenci Mustafa Kemal'in Notları (Arşiv Belgelerinin Işığında)", *Atatürk Araştırma Merkezi, Ankara.*
- Güvemli, O. (2000), *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Tanzimattan Cumhuriyete*, 3. cild, İstanbul Y.M.M. Odası Yayınları, İstanbul.
- Hasan Tahsin (1895-a), *Tedrisat-ı Rüşdiye Kütüphanesinden (Dokuzuncusu) Usul-i Defteri*, Kitapçı Kasbar, İstanbul.
- Hasan Tahsin (1895-b), *Tedrisat-ı İdadiye Kütüphanesinden (Yirmi ikincisi) Yeni Usul-i Defteri*, Kitapçı Kasbar, İstanbul.
- Kaya Doğanay, F. (2011), *Tanzimat'tan Cumhuriyet'e Rüşdiye Mektepleri*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Keseroğlu, H. S. & Mengülerek, İ. (2009), "*Türkiye Muhasebecilik Bibliyografyası: Kitaplar*", 1729-2007, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, İstanbul.
- Parmaksız, E. (2008), *II. Abdülhamid Dönemi (1876-1909) Eğitim Sistemi, Eğitim Yapıları ve Askeri Rüşdiyeler*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Yıldız Teknik Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.