

İDADİLERDE MUHASEBE EĞİTİMİ: HASAN TAHSİN'İN YENİ USUL-İ DEFTERÎ (1895) ÖRNEĞİ

Yrd. Doç. Dr. Ömer Yazan

Aksaray Üniversitesi, İİBF

ÖZ

19. yy.'ın ikinci yarısında idadilerde muhasebe eğitimi verildiği bilinmektedir. Bu dönemde muhasebe derslerinde kaynak kitap olarak kullanılan eserlerin incelenmesi idadilerde muhasebe eğitiminin düzeyi hakkında ayrıntılı fikir sahibi olunmasını sağlamaktadır. Hasan Tahsin tarafından 1881 yılında yazılan “*Yeni Usul-i Defterî*” adlı eser bu tür kaynak kitapların öncülerinden biridir. Eserin muhtelif zamanlarda yeni baskıları yapılmış olup bu çalışmada 1895 yılında yayınlanmış bir nüshası incelenmiştir. Bu eserde Hasan Tahsin şirket türleri, ticari belgeler, defter tutma yöntemleri, defter türleri, hesaplar, hata düzeltme yöntemleri ve hesapların kapatılması hakkında ayrıntılı bilgiler sunmaktadır. Bunlara ek olarak yevmiyeli defter-i kebir ve faizli cari hesaplar hakkında da açıklamalarda bulunmuştur. Çalışma yevmiye defteri ve defter-i kebir kayıtlarının gösterildiği ayrıntılı bir uygulama ile tamamlanmıştır. Bu çalışma Hasan Tahsin'in Yeni Usul-i Defterî'sinin incelenmesi yoluyla idadilerde muhasebe eğitiminin niteliği hakkında bir fikir vermeyi amaçlamaktadır.

Anahtar sözcükler: İdadi, Hasan Tahsin, Yeni Usul-i Defterî

Jel kodu: M41, M49

Makale Geliş Tarihi : 23.11.2017

Yayın Kurulu Kabul Tarihi : 14.12.2017

**ACCOUNTING EDUCATION IN IDADIS: THE EXAMPLE OF
HASAN TAHSIN'S THE NEW BOOKKEEPING (1895) BOOK**

ABSTRACT

In the second half of 19th century, it is known that accounting education was trained in idadis. In this period, review of the books that was used reference books in accounting lessons, provides to have detailed idea about the level of accounting education in idadis. "The New Bookkeeping" named book which was written by Hasan Tahsin in 1881, is one of the such leading reference books. New editions of the book was made at different times and a copy that was published in the year of 1895, has been reviewed in this study. In this book, Hasan Tahsin presented detailed information about company types, commercial documents, the methods of bookkeeping, accounts, the methods of error recovery and the settlement of accounts. Additionally, he made a statement about ledger journal and current account at interest. The book was ended with a detailed implementation showing the records of journal and the ledger. This study aims to give an idea about the quality of accounting education in Idadi's by rewievng The New Bookkeeping of Hasan Tahsin.

Keywords: Idadi, Hasan Tahsin, New Bookkeeping

Jel code: M41, M49

1. GİRİŞ

1867-1871 yılları arasında Maarif Nazırı olan Mehmed Esad Safvet Paşa'nın idaresindeki bir heyet büyük ölçüde Fransız Eğitim Sistemi'nden esinlenerek 1 Eylül 1869'da Maarif-i Umumiye Nizamnamesi'ni hazırlamıştır. İlköğretimden yükseköğretime eğitim kurumlarını, personele yönelik işlemleri, öğrenci alımlarını, okutulacak dersleri ve öğrenim sürelerini düzenleyen nizamname Türk eğitim tarihinde bir dönüm noktasını ifade etmektedir (Altın, 2008:272-274). Maarif-i Umumiye Nizamnamesi sonrası muhasebe eğitiminde de köklü değişiklikler yapıldığı bilinmektedir. Zira bizzat Mehmed Esad Safvet Paşa'nın yönlendirmesiyle Fransızca'dan bir

muhasabe kitabı 15 Kanun-u Sani 1286/ 27 Ocak 1871 tarihinde Meclis-i Kebir-i Maarif Daire-i İlmiyesi azalarından Fardis Efendi tarafından Usul-i Defteri adıyla Türkçe'ye çevrilerek yayınlanmıştır. Bu eserin salt bir çeviri olmayıp örnek çözümlerde isim, yer adı, ticari emtia vb.nin dönemin Osmanlı toplumuna uyarlandığı görülmektedir. Kitabın Mukaddeme'sinde Fardis Efendi; Esad Paşa'nın emri üzerine Fransızca'dan *Kadris Marma* (ismin orijinal yazımına ve yazarın bilgilerine ulaşılamamıştır) adlı bir zatın eserini çevirdiğini, bu eserin kapsam bakımından muhasabe eğitime elverişli bulunduğunu ve bundan önce ülkede yazılan muhasabe kitaplarının yetersiz olduğunu ifade etmektedir (Yazan ve Kaya, 2017:1174-1175). Bu ifadeye göre Fardis Efendi'nin çevirisini yaptığı Usul-i Defteri, devlet eliyle okutulan ilk modern muhasabe öğretim kitabı olmalıdır.

Hasan Tahsin tarafından yazılan ve 1895 yılında yeni baskısı yapılan "*Yeni Usul-i Defteri*" adlı eser Maarif-i Umumiye Nizamnamesi'ni takip eden yıllarda idadi müfredatında yer alan muhasabe derslerinde okutulmak üzere hazırlanmıştır. Bu eserin incelenmesi 19.yy'ın sonlarında idadilerde muhasabe eğitiminin niteliği hakkında ayrıntılı bir fikir sunabilecektir. Bu gerekçeyle çalışmada, incelenen eserin yayınlandığı dönemde genel olarak idadilerde eğitim-öğretim hakkında kısa bilgiler verilmiş, ardından idadilerde muhasabe eğitimi dersin adı, okutulduğu sınıflar ve haftalık ders saati gibi yönlerden ele alınmıştır. Çalışma Hasan Tahsin hakkında bir bilgi sunumunun ardından Yeni Usul-i Defteri adlı eserine yönelik değerlendirmelerle tamamlanmıştır.

2. İDADİLERDE EĞİTİM

Çalışmada incelenen eserin yayınlandığı dönem olan 1894/1895 yılları arasında sivil idadi sayıları ile bu okulda öğrenim gören öğrencilerle personele ilişkin bilgiler mevcut bulunmaktadır. Buna göre ilgili dönemde İstanbul'da 2 idadinin 367 öğrencisi var olup memur ve öğretmenlerden oluşan toplam personel sayısı ise 81 kişidir. Vilayetlerdeki idadiler yatılı (*leyli*) ve gündüzlü (*neharî*) olarak iki farklı biçimde teşekkül etmiştir. Yatılı idadilerin sayısı 18

olup bu okullarda 3184 öğrenci öğrenim görmekte ve okulların toplam personeli 405 kişiden oluşmaktadır. Bu dönemde 35 adet gündüzlü idadi bulunmakta olup bu okulların 3647 öğrencisi ve 386 adet personeli vardır (Alkan, 2000:49).Gündüzlü idadilerin sayısının yatılı idadilerin iki katı olmasına karşılık daha az personeli bulunduğu ve iki okulun toplam öğrenci sayılarının birbirine yakın olduğu dikkat çekmektedir. Yatılı idadilerin gerek öğrenci gerekse personel kapasitesinin gündüzlü idadilere göre oldukça yüksek olduğu görülmektedir.

İdadilerde dersler 40’ar dakikalık sürelerle bölünmekte, sınıflar arasında farklılıklar olmakla birlikte haftalık 18 ile 25 saat arasında bir süre dâhilinde eğitim verilmektedir (Aydemir, 2009: 40). Nitekim 1892 yılında Maarif Nazırı Ahmed Zühdü Paşa’nın başkanlığında oluşturulan komisyonun belirlediği idadi müfredatının aynen uygulandığı Aydın Vilayeti idadilerinde vilayet merkezlerindeki idadilerin 7 yıllık yatılı, sancak merkezlerindeki idadilerin ise 5 yıllık gündüzlü eğitim verdiklerini belirtilmektedir. 7 yıllık yatılı idadilerde sınıflar arasında farklılık görülmekle birlikte haftalık 18 ile 28 saat arasında değişen ders programları uygulanırken 5 yıllık gündüzlü idadilerde haftalık ders saati 18 ile 25 saat arasında değişmektedir (Gökmen,2008:112-114).

İdadi eğitiminde iki tür sınav yapılmaktadır. Bu sınavlar sınıf öğretmenince kendi öğrencilerine 3 ayda bir ara sınav mahiyetinde uygulanan İmtihan-ı Hususi ile sene sonunda okul müdürünün talebi doğrultusunda ders öğretmeni dışında başka okuldan gelen bir öğretmen tarafından sözlü olarak yapılan ve en az 10 gün önceden öğrenciye bildirilen İmtihan-ı *Umumi*’dir. Sınav notları 1 ile 10 arasında bir değerde verilmektedir. Buna göre notlar ve dereceleri şu şekildedir: 1-2 -3 Zayıf (*Edna*), 4 Ortaya Yakın (*Karib-i Vasat*), 5 Orta (*Vasat*), 6-7 İyiye Yakın (*Karib-i Âlâ*), 8 İyi (*Âlâ*), 9-10 Pek iyi (*Aliyyül Âlâ*). Öğrencinin bir üst sınıfa geçmek için İmtihan-ı Umumi’de her dersten en az 4 alması ve tüm derslerinin ortalamasının en az 5 olması gerekmekte, öğrencinin mezun olabilmesi için ise en az 6 not ortalamasını sağlaması beklenmektedir (Aydemir, 2009: 41-42).

3. İDADİLERDE MUHASEBE EĞİTİMİ

1897 yılında Osmanlı Devleti'nin ilk istatistik yıllığı yayınlanmıştır. Bu yıllık 19.yy.'ın sonlarında ortaöğretimden yükseköğretime ülkede muhasebe eğitimi hakkında genel bilgiler sunmaktadır. Buna göre 1897 yılında “*Mekâtib-i âliyye-i mülkiyyede tedris olunan derslerin esamisi*” başlığı altında İstanbul'da Dar'ül Muallimin, Mekteb-i Rüşdiye, Ticaret-i Hamidî Mektebi, Dar'uşşafaka, Leylî (geceli/yatılı) Ticaret-i Bahriyye, Menşe-i Kitabet-i Bahrî Mektebi ders programlarında *Usul-i Defteri* adlı dersler okutulmaktadır (Güran, 1997:95-97,130). Bu okullar içinde Ticaret-i Hamidî Mektebi'nde “*Usul-ü Muhasebe ve Tetkikat-ı Hesabiyye-i Ticariyye*”, Menşe-i Kitabet-i Bahrî Mektebi'nde de “*Usul-ü Muhasebe-i Bahriyye*” adıyla Usul-i Defterî dersini takiben başka muhasebe derslerinin de okutulduğu görülmektedir (Güran, 1997:97,130).

Mehmed Esad Safvet Paşa'nın maarif nazırlığı döneminde hazırlanan Maarif-i Umumiye Nizamnamesi ile idadiler için ilk müfredat belirlenmiştir. Nizamnameye göre rüşdiyeleri bitirenler için idadi müfredatında *Hesap ve Usul-i Defterî* adlı bir ders bulunmaktadır (Aydemir, 2009:38).

Gökmen (2008:105,110-111) Aydın Vilayeti idadi mektepleri hakkındaki çalışmasında Usul-i Defterî dersinin vilayet genelinde dört farklı idadide okutulduğunu belirtmiştir. Bu çalışmaya göre Usul-i Defterî dersi Saruhan İdadisi'nde 1893/1894 döneminde, Aydın İdadisi'nde 1894/1895 döneminde, İzmir ve Denizli idadilerinde 1896/1897 dönemlerinde okutulmuştur. Gökmen (2008:113-114) vilayet merkezlerindeki idadilerin 7 yıllık yatılı, sancak merkezlerindeki idadilerin ise 5 yıllık gündüzlü eğitim verdiklerini, Usul-i Defterî dersinin 7 yıllık idadilerde 5. 6. ve 7. senelerde haftalık 2 saat olarak, 5 yıllık idadilerde sadece 5. sınıfta haftalık 2 saat olarak okutulduğunu belirtmektedir. 1898-1899 döneminde Antalya İdadisi'nde ise Usul-i Defterî adlı bir dersin dördüncü sınıfta okutulduğu belirtilmektedir (Aydemir, 2009:39). Bu bilgiler idadi müfredatında muhasebe derslerinin bölgelere göre farklılık arz ettiğine işaret etmektedir.

1897 yılında “*Umum Mekâtib-i Mülkiyyede Mevcut Memurin ve Mualliminin Nevi ve Miktarı*” tablosundaki bilgilere göre “*Hesap ve Usul-i Defteri*” muallimleri toplam 192 kişi olarak verilmektedir. Bu dönemde ülke genelinde 872 adet idadi olduğu da bilinmektedir (Güran, 1997:113-114). Usul-i Defterî dersinin öğretim kadrosunun genellikle matematik (Hesap/Riyaziye) dersinin de sorumluları olduğu çalışmada incelenen Yeni Usul-i Defterî'nin yazarı olan Hasan Tahsin örneğinde de görülmektedir.

4. HASAN TAHSİN'İN YENİ USUL-İ DEFTERİ ADLI ESERİNİN İNCELENMESİ

Bu çalışmaya konu olan eserin tam adı “*Tedrisat-ı İdadiye Kütüphanesi'nden (Yirmi İkincisi) Yeni Usul-i Defteri*”dir. 185 sayfadan oluşan eser Rumi 1311/Miladi 1895 yılında Kitapçı Kasbar tarafından yayınlanmış ve 5 kuruş fiyatla satışa sunulmuştur. Güvenli (2000:526) 19.yy'ın ikinci yarısında muhasebe öğretim kitapları arasında Hasan Tahsin tarafından yazılmış 1881 yılına ait *Yeni Usul-i Defteri* adlı bir eseri de göstermekte ve 185 sayfadan oluştuğunu belirtmektedir. Adı geçen eserin çalışmaya konu olan kitabın ilk baskısı olduğu düşünülmektedir. Nitekim Hasan Tahsin kitabının “**İfade**” adlı giriş kısmında “*Acizane tertib ve telifine muvaffak olduğum usul-i defterinin birinci tâbı kâmilten satıldığından defa-i saniye olarak tâbına lüzum görüldü ve bu münasebetle bazı mebhas-ı lüzume dahi ilave edildi*” açıklamasında bulunmaktadır. Buna göre eserin ikinci baskısı 1895 yılında ilk baskının tamamen tükenmiş olması sebebiyle yapılmıştır. Buna ek olarak eserde yer verilen örneklerde Rumi 1304 ve 1305/Miladi 1888-1889 yıllarının kullanılması yazarın ikinci basımdan altı-yedi yıl kadar önce eserin tashih işlemlerini yaptığını işaret etmektedir.

Eserde Hasan Tahsin hakkında açıklayıcı bir bilgi bulunmamaktadır. Bununla birlikte yine Hasan Tahsin isimli bir yazarın hazırladığı *Tedrisat-ı Rüşdiye* Kütüphanesinden (Dokuzuncusu) - *Usul-i Defteri* tam adlı başka bir eserin 1895 yılı nüshasında yazarın “*Koca Mustafa Paşa Rüşdiye-i Askeriyesi Riyaziye Muallimi*” olduğu ifade edilmektedir. 1898-1903 yılları arasında Koca Mustafa Paşa

Askeri Rüşdiyesi'nde riyaziye muallimi Tahsin Efendi isimli bir zattır. Tahsin Efendi'nin Mülazım-ı Sani ve sonradan Yüzbaşı olarak askeri rütbelerde bulunduğu ve 1897 Osmanlı-Yunan Savaşı'na katılımı nedeniyle kendisine bir madalya verildiği belirtilmektedir (Parmaksız, 2008:160-271). Buradaki Tahsin Efendi rüşdiyeler için Usul-i Defterî kitabını hazırlayan Hasan Tahsin olmalıdır. 1895 yılında idadiler ve rüşdiyeler için hazırlanmış her iki Usul-i Defterî de incelendiğinde yayın yılları ve basımevlerinin aynı olması, metin dili ve örneklerin benzerliği gerekçesiyle rüşdiyeler için hazırlanmış *Usul-i Defterî* ile idadiler için hazırlanmış *Yeni Usul-i Defterî*'nin her ikisinin de aynı Hasan Tahsin tarafından yazılmış olduğu söylenebilir (Yazan, 2017:369).

4.1. Ticari Belgeler ve Banka Takvimi

Hasan Tahsin ticaret ve tacir kavramlarını tanımlayarak başladığı eserinde ticaret şirketlerini *kollektif*, *komandit* ve *anonim* şirketler olarak belirtmiştir. Takip eden bölümde *ticari senet* adı altında bir kısım ticari belgeyi ele almıştır. Bu belgeleri *makbuz senedi* (makbuz), *nakliye kaimesi* (tacir ve nakliyecisi arasında düzenlenen taşıma belgesi), *tahmiliye senedi* (deniz yoluyla nakliyelerde tacir ve nakliyecisi arasında düzenlenen taşıma belgesi), *hesap pusulası* (perakende mal satışlarında müşteriye verilen ve satılan malın miktar, cins, tutar vb. bilgilerini içeren belge), *eşya pusulası* (fatura), *poliçe ve emre senet* olarak sıralamıştır. Her bir belgeyi örnekler ve numune kayıtlar üzerinden açıklamıştır. Hasan Tahsin'in bu belgeleri ele alış biçimine bir örnek olması açısından eserdeki *Poliche* tanımlaması aşağıda verilmiştir (Hasan Tahsin, 1895: 20-22):

*“Bir şahs-ı salise veya emrine, malum miktar akçe ita olunmak üzere, bir sarraf veya tacirin mahal-i ahirde ikamet eden şeriki namına, tahrir eylediği senede (poliçe) derler.... Bir poliçe senedi, üç kişinin müdahalesiyle tanzim olunur. Bunlardan birincisi (**Keşideci**) olup poliçeyi imza ve ita eder. İkincisi (**Hamil**) olup poliçenin esmanını ahz eder. Üçüncüsü (**Muhatab**) olup poliçenin baliğini ita ve teslim eder...*

<<Police Numunesi>>

*Samsunda iskele civarında mukim Sait Efendi'ye
Kurus/1000 Yalnız bin kuruştur.*

*Nakden ahz edilen ber-vech-i bâlâ yalnız bin kuruş lira-i
esmanı yüz sekiz kuruş hesabıyla Fi 30 Haziran Sene 305 tarihinde
Kerim Efendiye ita ve teslim edip hesaba geçiresiniz.*

Dersaadet Fi Mayıs 5 Sene 305 Hikmet

*Namına keşide edilen kimseye, tahriren malumat
verilmezden akdem bir police senedini meydan-ı tedavüle
çıkarmamak usuldendir. Buna **ihbarname** derler ki zirdeki usulde
kaleme alınır:*

Samsunda İskele civarında mukim Sait Efendi'ye

Refetlü Efendim

*Fi 30 Haziran Sene 305 vadeli nam-ı alilerine bin kuruşluk
bir police senedi tanzim eylediğimi beray-ı malumat arz ederim
Ol babda*

Fi 2 Mayıs Sene 305 Hikmet”

Hasan Tahsin, ticari senetlerde iskonto konusuna değindiği eserinde **Banka Takvimi** adını verdiği bir cetvelden bahsetmektedir. Bu cetvel Tablo 1’de aynen sunulmuştur. Banka Takvimi yardımıyla iskonto hesaplamalarında önemli olan yılın her hangi iki günü arasında geçen gün sayısı tam olarak tespit edilebilmektedir.

Yazar, Banka Takvimi’ni son işlem tarihi ile vade başlangıç tarihi hizalarına denk gelen rakamlar arasındaki farkı hesaplayarak vermiş olduğu şu örnekteki gibi çalıştırmaktadır (Hasan Tahsin, 1895: 29):

“Misal 15 Nisan ile 8 Ağustos arasında kaç gün bulunduğunu bilmek için 8 Ağustos hizasında bulunan 161 adedinden 15 Nisan hizasındaki 76 adedi tarh olup istihsal olunan 85 adedi mezkur iki tarih beyanındaki aded-i eyyamdan ibaret bulunur.”

Tablo 1: Banka Takvimi

Tarih	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Teşrin-i Evvel	Teşrin-i Sani	Kanun-u Evvel	Kanun-u Sani	Şubat
1	1	32	62	93	123	154	185	215	246	276	307	338
2	2	33	63	94	124	155	186	216	247	277	308	339
3	3	34	64	95	125	156	187	217	248	278	309	340
4	4	35	65	96	126	157	188	218	249	279	310	341
5	5	36	66	97	127	158	189	219	250	280	311	342
6	6	37	67	98	128	159	190	220	251	281	312	343
7	7	38	68	99	129	160	191	221	252	282	313	344
8	8	39	69	100	130	161	192	222	253	283	314	345
9	9	40	70	101	131	162	193	223	254	284	315	346
10	10	41	71	102	132	163	194	224	255	285	316	347
11	11	42	72	103	133	164	195	225	256	286	317	348
12	12	43	73	104	134	165	196	226	257	287	318	349
13	13	44	74	105	135	166	197	227	258	288	319	350
14	14	45	75	106	136	167	198	228	259	289	320	351
15	15	46	76	107	137	168	199	229	260	290	321	352
16	16	47	77	108	138	169	200	230	261	291	322	353
17	17	48	78	109	139	170	201	231	262	292	323	354
18	18	49	79	110	140	171	202	232	263	293	324	355
19	19	50	80	111	141	172	203	233	264	294	325	356
20	20	51	81	112	142	173	204	234	265	295	326	357
21	21	52	82	113	143	174	205	235	266	296	327	358
22	22	53	83	114	144	175	206	236	267	297	328	359
23	23	54	84	115	145	176	207	237	268	298	329	360
24	24	55	85	116	146	177	208	238	269	299	330	361
25	25	56	86	117	147	178	209	239	270	300	331	362
26	26	57	87	118	148	179	210	240	271	301	332	363
27	27	58	88	119	149	180	211	241	272	302	333	364
28	28	59	89	120	150	181	212	242	273	303	334	365
29	29	60	90	121	151	182	213	243	274	304	335	
30	30	61	91	122	152	183	214	244	275	305	336	
31	31	31	92		153	184		245		306	337	

Kaynak: *Hasan Tahsin, 1895: 30*

Eserde ticari yazışmalar ve bu yazışmalarda uyulması gereken kuralların ardından iflas işlemlerine yönelik açıklamalarda bulunulmuş ardından defter tutma usulleri (Usul-i Defterî) ve muhasebe defterlerine geçilmiştir.

4.2. Defter Tutma Usulleri ve Muhasebe Defterleri

“*Usul-i defteri kanunen muayyen ve bittecrübe malum olan kavaide tatbiken her nevi muamelat-ı ticariyeyi bir intizam ve usul tahtında muhtelif defterler üzerine kayd ve amel etmek fennidir*” (Hasan Tahsin, 1895: 35). Bu ifadede görüldüğü üzere Hasan Tahsin Usul-i Defterî’yi kanunla belirlenmiş ve tecrübe edilerek öğrenilmiş kuralları uygulayarak her çeşit ticari işlemin bir düzen ve yöntem doğrultusunda çeşitli defterler üzerine kaydedilmesi ve işlenmesi bilimi şeklinde tanımlamaktadır. Buna göre muhasebe Hasan Tahsin için bir bilimdir. Muhasebenin bir bilim olarak ele alınması önceki kaynaklarda da rastlanılan bir durumdur. Nitekim Ali Suavi 1869 yılında Ulum Gazetesi’nde yayınladığı *Fenn-i Tanzim-i Defter* adlı makalesinde de muhasebeyi bir bilim olarak değerlendirmektedir (Yazan ve Kaya, 2017).

Defter tutma yöntemlerini Usul-i Basite (basit usul) ve Usul-i Muzaafe (çift yanlı kayıt usulü) şeklinde ikiye ayıran yazar bu yöntemleri “*Birincisine Usul-i Basite denilmesinin sebebi her maddede yalnız bir borçlu veya yalnız bir alacaklının zikrolunmasıdır. İkincisinin Usul-i Muzaafe namıyla tesmiye olunmasının esbabı dahi her maddede bir taraftan bir medyun diğer taraftan bir dayin bulunmasıdır*” şeklinde ifade etmektedir (Hasan Tahsin, 1895:35). Bu açıklamada yazarın hem borçlu ve alacaklı hem de aynı anlamdaki medyun ve dayin ifadelerini kullanması dikkat çekicidir.

Hasan Tahsin (1895:35-36) muhasebe defterlerini esas veya yasal defterler (*defatir-i esasiye veya kanuniye*) ve yardımcı defterler (*defatir-i kanuniye*) olarak iki ana gruba ayırmaktadır. Yasal defterlerin *Yevmiye*, *Muharrerat Müsveddatı* ve *Hülasa* defterlerinden oluştuğunu belirtmiş, yardımcı defterlerin ise sayısının pek çok olduğunu, *defter-i kebir*, *müsvedde*, *emtia*, *vade* defterleri gibi defterlerin bunlara örnek

olarak gösterilebileceğini ifade etmiştir. Burada yevmiye defterinin zorunlu defterler arasında gösterilmesine karşılık defter-i kebirin yardımcı defter olarak belirtilmesi dikkat çekicidir. Yasal defterlerde *fasıla* (aralık), *hakk* (kazıntı), *tashih* (yanlış yazılmış bir kelimeyi bozup üzerine doğrusunun yazılması), *ilave* (satırlar arasına kelime ekleme) ve *derkenar* (sayfaların alt, üst ve yanlarına kelime ekleme) yapılmaması gerektiği vurgulanmakta, defterlerin on yıl saklanması zorunlu olduğu belirtilmektedir (Hasan Tahsin, 1895:36-37).

Yazar Usul-i Basite'nin ortaklarına hesap vermek zorunda olmayan tacirler tarafından tutulduğunu ancak bu usulde hataları tespit etmenin zor olduğunu, bu iç için harcanan zamanın Usul-i Muzaafe'ye göre çok zaman alacağını, bu gibi sebeplerle ilgili dönemde zaten neredeyse terk edilmiş bir yöntem olduğunu ifade etmekte, ancak yine de bu usulde tutulan defterlere ilişkin açıklamalarda bulunmaktadır. Usul-i Basite'de *Sandık Defteri*, *Müsvedde Defteri*, *Defter-i Kebir* ve *Hülasa Defteri*'nin kullanıldığını belirtmekte her bir defter için örnek kayıtlar yapmaktadır (Hasan Tahsin, 1895:37-51).

Usul-i Muzaafe'de tutulan defterleri *Müsvedde Defteri*, *Yevmiye Defteri*, *Defter-i Kebir*, *Muharrerat Müsveddatı*, *İcmal Defteri*, *Fatura Defteri*, *Mürselat Defteri*, *Sandık Defteri*, *İthalat ve İhracat veya Mağaza Defteri*, *Matlup Senedatı Defteri*, *Dayin Senedatı Defteri*, *Vade Defteri*, *Müteferrika Defteri* ve *Hesabat-ı Cariye Defteri* olmak üzere on dört farklı defter şeklinde sıralamakta ve bunları örneklerle açıklamaktadır (Hasan Tahsin, 1895:58-77). Söz konusu defterler ve bu defterlerin nitelikleri Tablo 2'de özetlenmiştir.

Tablo 2. Usul-i Muzaafe’de Kullanılan Defterler ve Kayıt İşlemleri

DEFTERİN TÜRÜ	DEFTERİN NİTELİĞİ
Müsvedde Defteri	Her türlü ticari işlem öncelikle Müsvedde Defteri’ne kaydedilmekte olup diğer defterlere nakli buradan yapılır.
Yevmiye Defteri	Tüm ticari işlemlerin günü gününe kaydına mahsus defter olup Müsvedde Defteri’nin düzenlenmiş halidir. Borçlu ve alacaklı hesaplar birlikte gösterilir. Fazla veya noksan bilgi barındırmaması gerekmekte olup tashih, derkenar gibi işlemler bu defter üzerinde yapılamaz.
Defter-i Kebir	Yevmiye defterindeki işlemlerin aktarılması yoluyla oluşturulur. Yevmiye Defteri’ne tarih esasına göre kaydedilen işlemler Defter-i Kebir’de hesap şeklinde kayda alınır. Defter-i Kebir diğer defterlerin hülasasıdır.
Muharrerat Müsveddatı	Teklif ve kabul edilen işlemlerin sonucunda tacirin ortaklarına gönderdiği ticari mektupların ve yazışmaların aynen kaydedildiği defterdir. Bu mektuplar eserin yazımından 20 yıl evvel el ile yeniden yazılarak, eserin döneminde ise taş baskı yoluyla aynen kopyalanarak deftere iliştirilmektedir.
İcmal Defteri	İşletmenin menkul ve gayrimenkulleri ile tüm borç ve alacaklarının özet halinde sunulduğu defterdir. Tacirin ortaklıktan ayrılması, iflas, ortaklardan birinin vefatı gibi durumlarda da hazırlanan bu deftere BİLANÇO adı da verilmektedir.
Fatura Defteri	Alınan faturaların kaydedildiği defterdir.

Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi Temmuz 2018 (15)

Mürselat Defteri	Gönderilen faturaların kaydedildiği defterdir
Sandık Defteri	Alınan ve ödenen paraların kaydedildiği defterdir
İthalat ve İhracat veya Mağaza Defteri	Sol sayfasına mağazaya giren, sağ sayfasına ise mağazadan çıkan miktarların yazıldığı defter olup iki sayfa arasındaki fark mağazada kalan emtiayı gösterir.
Matlup Senedatı Defteri	İşletmenin eline geçen ve elinden çıkan alacak senetlerinin kaydedildiği defterdir.
Dayın Senedatı Defteri	İşletmenin imzaladığı borç senetleri ile alınan poliçelerin kaydedildiği defterdir
Vade Defteri	Tahsil edilecek ve ödenecek tutarların vadelerinin gösterildiği defterdir
Müteferrika Defteri	Telgraf ücretleri, mağaza kirası, personel maaşı, aydınlatma, ısıtma v.b. giderlerin kaydedildiği defterdir.
Hesabat-ı Cariye Defteri	Defter-i kebirden özetlenerek hazırlanan her bir alıcı veya satıcı için borç ve alacak sayfalarından oluşan hesapların açıldığı defterdir.

Kaynak: *Hasan Tahsin, 1895:58-77*

Müsvedde Defteri, Yevmiye Defteri ve Defter-i Kebir üzerinde kayıtların nasıl tutulduğuna ilişkin eserde yer alan örneklerden bazıları aşağıda gösterilmiştir:

5 Temmuz 1305 (17 Temmuz 1889) tarihinde Ankara'da oturan Salih Efendi'ye metresi 40 kuruştan 20 metre mavi çuha satılmıştır. Toplam 800,- kuruşluk bu işlemin *Müsvedde Defteri* üzerindeki kaydı şu şekildedir (Hasan Tahsin, 1895:60):

Temmuz 5 Sene 305

Ber vech-i ati emtia bir ay vade ile Ankara'da mukim Salih Efendi'ye fûruht edilmiştir Bir top mavi çuha miktarı 20 metre beheri 40 kuruştan	800	>>
--	-----	----

Yukarıdaki örnekte Müsvedde Defteri üzerinde işlemle ilgili ayrıntı verilmekle birlikte borçlu ve alacaklı hesapların belirtilmediği görülmektedir.

Hilmi Efendi'ye Haziran 1304'te (Haziran 1888) 3 ay vadeli veya %5 iskontolu olarak kıyyesi 8 kuruştan 150 kıyye kahve satılmıştır. Toplam bedeli 1.200,- kuruş olan bu işlemin *Yevmiye Defteri* üzerindeki kaydı şu şekildedir (Hasan Tahsin, 1895:66)

Haziran Sene 304	
Hilmi Efendi Emtia-i Umumiye Hesabına 1200 kuruş Bedeli 3 ay vade veya % 5 iskonto ile peşinen tahsil olunmak üzere kahve satılmıştır. Kıyye 150 Beher kıyye-i kuruş 8	1200 00

Yukarıdaki örnekte "*Hilmi Efendi Emtia-i Umumiyeye 1200 kuruş*" ifadesi görülmektedir. Bu ifade yevmiye defteri üzerindeki bir gösterim tarzına işaret etmektedir. Bu gösterimde ilk anılan hesap (*Hilmi Efendi Hesabı/Hilmi Efendi'den veresiye alacakları gösteren hesap*) borçlu iken ikinci hesap (*Emtia-i Umumiye Hesabı*) alacaklıdır. Yevmiye Defteri üzerinde borçlu ve alacaklı tutarların ayrı ayrı değil tek bir seferde yazıldığı görülmektedir. Tutar sütunlarının solundaki kuruş, sağındaki sütun ise para (1/40 kuruş) cinsinden işlem tutarını ifade etmektedir.

Veli Efendi'den ... Sene 1304 (1888) tarihinde 10 denk yün veresiye satın alınmış olup bedeli 4.000,- kuruştur. Yevmiye Defteri üzerinde bu işlem "*Emtia-i Umumiye Veli Efendi'ye, 4000 kuruş*" açıklamasıyla kaydedilmiştir. Bu açıklamaya göre Emtia-i Umumiye Hesabı 4.000,- kuruş borçlu, Veli Efendi Hesabı (Veli Efendi'ye olan

Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi Temmuz 2018 (15)

veresiye borçları gösteren hesap) 4.000,- kuruş alacaktır. Bu işlem Defter-i Kebir üzerinde iki farklı hesaba aşağıdaki gibi kaydedilmiştir (Hasan Tahsin, 1895:72-73):

Borçludur

Emtia-i Umumiye Hesabı

Sene	Numara					
304	1	Veli Efendi'ye yün bedelinden	1	1	4000	>>

Veli Efendi Hesabı

Alacaktır

Sene	Numara					
304	1	Emtiadan yün bedelinden	1	1	4000	>>

Yukarıdaki kayıtlar Defter-i Kebir üzerindeki hesapların yalnız borç ve yalnız alacak taraflarına ilişkin kayıt örneklerini teşkil etmektedir. Hasan Tahsin'in eserinin sonunda verdiği uygulama bölümünde ise Defter-i Kebir üzerindeki hesaplarda borç ve alacak taraflarının birlikte gösterildiğı, hesapların sol taraflarının borç, sağ taraflarının ise alacak kayıtları için ayrılmış olduğı görülebilmektedir. Öyle ki yukarıdaki örnekte de bu duruma işaret etmesi bakımından sol üst köşede "Borçludur" sağ üst köşede ise "Alacaktır" ifadeleri dikkat çekmektedir. Defteri Kebir üzerinde 1-1 şeklinde numaraların verildiğı sütunlar işlemin Müsvedde ve Yevmiye defterleri üzerindeki numaralarına işaret etmekte, son iki sütun ise işlemin kuruş ve para cinsinden tutarını göstermektedir.

4.3. Hesapsal Kişilik

Hasan Tahsin, muhasebenin temel varsayımlarından hesapsal kişiliğı *Hesabat-ı Umumiye* veya *Hesabat-ı Umumiye-i Hamse* adı verilen beş genel hesap üzerinden ele almıştır. Buna göre muhasebe hesaplarında işletme sahibinin ismine doğrudan yer verilmek yerine

bu ismi temsil eden beş farklı hesap kullanılmaktadır. Bu hesaplar *Emtia-i Umumiye* (Ticari Mallar), *Sandık* (Kasa), *Matlup Senedatı* (Alacak Senetleri), *Dayin Senedatı* (Borç Senetleri) ve *Kar ve Zarar* hesaplarıdır. Hasan Tahsin bu hesapların işletme sahibini temsil etmesini şu cümlelerle açıklamıştır (Hasan Tahsin, 1895:52):

“...Bunlardan birisinin zimmetine bir maddeyi kaydetmek bizzat tacirin zimmetine kaydetmek ve keza matlubuna kaydetmek tacirin matlubuna kaydolmak demektir. Eğer tacir birisinden akçe alır ise kendisine zimmet kaydolunacağı yerde Sandık Hesabının zimmetine geçirilir. Ve eğer tacir-i mumaileyh emtia veya bir Matlup Senedi alacak olur ise bunları ahzeden Emtia ve Matlup Senedi hesapları borçlu kaydolunur. Ve bilakis zikrolunan akçe, emtia ve senedi tacir bir kimseye verir ise bunlardan dolayı kendisi alacaklı kaydolunmayıp, Sandık, Emtia ve Matlup Senedatı hesaplarına matlup geçirilmek lazım gelir.”

Yazar muhasebe hesaplarının işletmenin kişiliğinden bağımsız ayrı bir hesapsal kişiliğinin olduğunu Sandık Hesabı üzerinden örneklendirerek açıklamaktadır (Hasan Tahsin, 1895:53):

“Eğer sandık hesabına kendisine akçe emanet edilen bir sandukkar nazariyle bakılacak olur ise muamelenin bu veçhile naklolunması iktiza edeceğinin esbabı, kolaylıkla anlaşılır. Tacir mağazasında bir sandukkar istihdam edildiği farz edildiği takdirde merkuma ita ettiği akçenin miktarını bilmek için onun namına bir hesap açıp verdiği akçeyi zimmetine geçireceği aşikârdır. Fakat tacir teslim ettiği akçeden dolayı sandukkarı borçlu kaydeder ise aldığı miktarlardan dolayı dahi alacaklı kaydetmesi iktiza eder. Çünkü bu miktarları sandukkar iade ettiğinden artık onlardan dolayı borçlu olmaz. Hülasa, tacir akçesini va'z ettiği sandık namına defterinde bir hesap açarak, bir sandukkara zimmet ve matlup kaydediyormuş gibi mezkûr hesaba zimmet ve matlup kaydeder.”

Burada Sandık Hesabı'nın işletmede çalışmakta olan bir veznedar (sandukkar) gibi düşünülmesi gerektiği, veznedara bir para verildiğinde bu şahsın işletmeye borçlu, alındığında ise işletmeden alacaklı olacağına göre Sandık Hesabı'nın da adeta bir veznedarla işlem yapıyormuş gibi çalıştırılması gerektiği anlatılmaktadır. Benzer şekilde Hasan Tahsin hesapsal kişiliği *Hesabat-ı Umumiye-i Hamse*'nin kalan diğer dört hesabı için de örneklendirerek açıklamaktadır.

4.4. Senet İskontosu

Hasan Tahsin, senet iskontosunu alacak senetlerini iskonto ettiren ve iskonto işlemini gerçekleştiren açısından iki yönlü olarak ele almıştır. Alacak senetlerinde iskonto işlemini şu şekilde açıklamaktadır (Hasan Tahsin, 1895:91):

“Senedat-ı nakdiyeyi vadesi hulul etmezden evvel iskonto namında bir miktar akçe terk ederek para ile mübadele etmeğe (senedi devretmek veya satmak) derler. Mezkur iskonto zarar demek olduğundan kar ve zarar hesabının zimmetine geçirilir. İskontodan maada alınan akçe dahi sandığa girdiğinden bundan dolayı sandık hesabı borçlu kaydolunur... Bir miktar iskonto terk ettiği halde bir kimsenin elinde bulunan senedini akçe ile mübadele eylemeye veya satın almaya o senedi (iskonto etmek veya kırmak) tabir edilir.”

Burada iskonto işlemi sonucu elde edilen paranın Sandık Hesabı'na ve ödenen iskonto tutarının Kar ve Zarar Hesabı'na borç kaydedilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Hasan Tahsin, senedi iskonto ettirenin senet bedeli üzerinden iskonto tutarı kadar bir meblağdan vazgeçtiğini dolayısıyla senedi iskonto edenin de iskonto tutarı kadar bir kazanç sağladığını ifade etmiştir. Dolayısıyla iskontocunun bu kazancı Kar ve Zarar Hesabı'na alacak kaydetmesi gerektiğini belirtmiş, iskontocular ile bankerlerin söz konusu işlemi yevmiye defterine kaydetmek için daha muhtasar bir yöntem kullandıklarını da ayrıntısını açıklamaksızın eklemiştir (Hasan Tahsin, 1895:91-92).

4.5. Muhasebe Kullanılan Hesaplar

Eserde Hesabat-ı Umumiye veya Hesabat-ı Umumiye-i Hamse adı verilen 5 genel hesabın (*Emtia-i Umumiye, Sandık, Matlup Senedatı, Dayin Senedatı, Kar ve Zarar hesapları*) yanında *Sermaye, Muvazene-i Huruc, Muvazene-i Duhul* ve *Hesabat-ı Şahsiye* isimli hesaplara yer verilmektedir. Bu hesapların işleyiş biçimleri Tablo 3’de özetlenmiştir.

Tablo 3. Hasan Tahsin’de Kullanılan Hesaplar ve Bu Hesapların Nitelikleri

HESAP	HESABIN NİTELİĞİ
Emtia-i Umumiye Hesabı	Satın alınan ve satılan tüm ticari malların takip edildiği hesaptır. Un, zeytinyağı, yün vb. ticari mallar, emanet veya komisyon emtiaları, hammadde, işçilik vb. üretim giderleri, mağaza, çiftlik, tarla vb. gayrimenkuller, mefruşat, teçhizat, panayır-pazar vb. ticari mallarla ilgili işlemler için bu hesap alt hesaplar yardımıyla çalışmaktadır.
Sandık Hesabı	Nakit paralı işlemler için kullanılır. Alınan akçeler bu hesaba borç, verilen akçeler ise alacak kaydedilir.
Matlup Senedatı Hesabı	Alacak senetlerinin takip edildiği hesaptır. Alınan senetler bu hesaba borç, tahsil edilen, bir borca karşılık ciro edilen senetler ise alacak kaydedilir.
Dayin Senedatı Hesabı	Borç senetlerinin takip edildiği hesaptır. İmzalan senetler için bu hesaba alacak, ödenen senetler için ise borç kaydı yapılır.
Kar ve Zarar Hesabı	Genel giderler, şahsi giderler, hane giderleri, faiz, komisyon, sigorta, veraset gelir ve giderleri yoluyla hesaplanan kar veya zararın kaydedildiği hesaptır. Açığa çıkan kazançlardan ötürü hesap alacakları olan oluşan işlem zararlarından dolayı borçlanır.
Masarif-i Umumiye Hesabı	Mağaza kira ödemeleri, vergi ve patent ödemeleri, hizmetli aylığı, ödenen ikramiye ve bahşişler, sigorta ve kırtasiye ödemeleri gibi masraflar bu hesaba borç kaydedilir. Kar ve Zarar Hesabı’yla kapatılır.

Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi Temmuz 2018 (15)

Masarif-i Beytiye Hesabı	Yiyecek, içecek harcamaları, ticari olmayan hane kiraları bu hesaba borç kaydedilir. Bu hesap şahsi masraflar, giyim, yiyecek, araba ve hayvan masrafları, cep harçlığı gibi alt hesaplara ayrılabilir. Kar ve Zarar Hesabı'yla kapatılır.
Sermaye Hesabı	Bu hesap tacirin işletmeye koyduğu sermaye, miras ve hediye yoluyla sermaye artışları sebebiyle alacaklı, sermaye azalışlarından ötürü ise borçlu olmaktadır.
Muvazene-i Huruc Hesabı	Tacirin varlıklarını oluşturan tüm tutarlar bu hesaba borç, borçlarını oluşturan tüm tutarlar ise alacak kaydedilir. Hesapların kapanışında kullanılır. Sermaye hesabının kapatılmasında da bu hesaba başvurulur. Kapanış işleminde Sermaye Hesabı'nın yerine alacaklanır.
Muvazene-i Duhul Hesabı	Muvazene-i Duhul hesabının tam tersi bir şekilde çalışarak kapatılan hesapların yeni dönemde bakiyeleri tzerinden yeniden açılmasını sağlar.
Hesabat-ı şahsiye	Veresiye mal alım-satımı yapılan kişiler için isimleri kullanılarak ayrı ayrı açılan hesapların genel adıdır. Bu şahisler aliş yaptığında hesaba borç ödeme yaptığında ise hesaba alacak kaydedilir.

Kaynak: *Hasan Tahsin, 1895:95-105.*

Tablo 3'de senetler için bir vade ayırımına gidilmediği dikkat çekmektedir. Masarif-i Umumiye (Genel Masraflar) ve Masarif-i Beytiye (Hane Masrafları) hesaplarının Kar ve Zarar Hesabı'na aktarılarak kapatıldığını, dolayısıyla bu hesapların da Hesabat-ı Umumiye'nin bir parçasını oluşturduğu görülmektedir. Muvazene-i Huruc Hesabı, dönem sonunda hesapların kapatılması işlemlerinde, Muvazene-i Duhul Hesabı ise kapanan hesapların bir sonraki dönem yeniden açılması işlemlerinde kullanılmaktadır. Veresiye mal alım-satımı işlemi yapılan kişilerin her ne kadar Hesabat-ı şahsiye adı altında tek bir hesap gibi sunulsa da uygulamada ayrı ayrı şahis isimleri kullanılarak kaydedildiği dikkat çekmektedir.

4.6. Muvazene-i Şehriye, Hata Tespiti ve Hata Düzeltme Yöntemleri

Eserde her ay sonunda yevmiye defterinden defter-i kebir nakledilen tutarların doğruluğunu belirlemek amacıyla *Muvazene-i Şehriye* adıyla aşağıdaki şekilde işlemler yapılması gerektiği ele alınmıştır (Hasan Tahsin, 1895:113-114):

Öncelikle yevmiye defteri üzerine kayıtlı olan kuruş ve para cinsinden tutarlar her ay sonunda toplanır. Daha sonra defter-i kebir üzerinde açılmış her bir hesabın borç ve alacak tutarları toplanır. Bir kağıt üzerine tüm hesapların borç ve alacak tutarları iki ayrı bölüm halinde alt alta sıralanarak toplam borç ve toplam alacak tutarlarına ulaşılır. Borç toplamları ile alacak toplamlarının birbirine eşit ve bunların her birisinin de yevmiye defterinin aylık toplamına eşit olması gerekmektedir. Burada yevmiye defteri üzerindeki maddelere borçlanan ve alacaklanan hesapların isimlerinin yazıldığına ancak tutarlarının tek bir seferde kaydedildiğine, borç ve alacak olarak ayrılmadığına dikkat edilmelidir.

Muvazene-i Şehriye sonucunda defterler arasında bir tutar farklılığının oluşması hata yapıldığının anlaşılmasına neden olmaktadır –eserde muhasebe hilelerine değinilmemektedir-. Hasan Tahsin, hata tespiti için 2-3 kişiye ihtiyaç duyulduğunu, bunlardan birisinin müsvedde ve sandık gibi yardımcı defterleri sayfa numaralarını da söyleyerek madde madde okuduğunu, diğerinin okunan bu maddeleri yevmiye defteri üzerinden kontrol ettiğini, bir diğer kişinin ise yevmiye defterindeki tutarı defter-i kebir üzerindeki tutarla karşılaştırdığını belirtmiştir. Bu şekilde mutabık kalınan toplam tutarın yanına (=) işareti konulmakta, yapılan bu onaylama işlemine ise “*caize vermek*” denilmektedir. Caize vermek defter kayıtlarının kesinleştirilerek bir sonraki aya devrinin de onaylanması anlamına gelmektedir. (Hasan Tahsin, 1895:114-115).

Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi Temmuz 2018 (15)

Hasan Tahsin, yevmiye defteri üzerine hatalı geçirilen işlemlerin 3 şekilde oluşabileceğini ifade etmiştir. Bunlar fazla veya eksik tutarın kaydı, borçlu ve alacaklı hesapların ikisinin birden yanlış kaydı ile yalnız borçlu veya yalnız alacaklı hesapların yanlış kaydı şeklinde dir.

i.a.) *Eksik Yazılan Tutarın Düzeltme İşlemi* (Hasan Tahsin, 1895:118-119):

3.500 kuruşluk bir mal satış işlemi yanlışlıkla 2.400 kuruş olarak aşağıdaki gibi kaydedilmiştir:

		5 Teşrin-i Sani			
$\frac{5}{2}$	Sandık emtia-i umumiyyeye, 2400 kuruş, satılan emtia bedeli	2400	00		

1 Kanun-u Evvel’de fark edilen 1.100 kuruşluk eksiklik için ise aşağıdaki düzeltme kaydı yapılmıştır:

		1 Kanun-u Evve			
$\frac{5}{2}$	Sandık Emtia-i Umumiyyeye, 1100 kuruş, satılan emtia bedeli	1100	00		

i.b.) *Fazla Yazılan Tutarın Düzeltilmesi İşlemi* (Hasan Tahsin, 1895:119-120):

6.800 kuruşluk bir mal satın alma ve karşılığında borç senedi imzalama işlemi yanlışlıkla 8.600 kuruş olarak aşağıdaki gibi kaydedilmiştir.

6 Teşrin-i Sani			
$\frac{2}{7}$	Emtia-i Umumiye Dayin Senedatına, 8600 kuruş 2400 kuruş, iştirâ olunan emtia bedelidir	8600	00

8 Teşrin-i Sani'de 1.800 kuruşluk fazlalık farkedilmiş ve aşağıdaki düzeltme kaydı yapılmıştır:

8 Teşrin-i Sani			
	Emtia-i Umumiye Dayin Senedatına, 8600 kuruş 2400 kuruş, iştirâ olunan emtia bedelidir	1800	00

ii.) *Borçlu Ve Alacaklı Hesapların İkinin Birden Yanlış Kaydı* (Hasan Tahsin, 1895:119-121):

1.080 kuruşluk mal (pirinç) satışı yapılmış ancak borçlu ve alacaklı hesaplar yanlışlıkla aşağıdaki gibi ters kaydedilmiştir.

6 Teşrin-i Sani Sene 304			
	Emtia-i Umumiye Sandığı, 1080 kuruş, Asmaaltı'nda mukim tüccardan Hasan Efendi'ye sattığım pirinç esmanı	1800	>>

Yukarıdaki işlem nakit karşılığı mal satışı olduğundan Sandık Hesabı'nın borçlu Emtia-i Umumiye Hesabı'nın ise alacaklı olması gerekmektedir. İşlemi düzeltmek için iki kere aynı kayıt yapılması gerekmektedir. İlk düzeltme kaydı hatayı sıfırlarken ikinci kayıt işlemin doğru kaydı olmuş olacaktır.

18 Teşrin-i Sani	62	
Sandık Emtia-i Umumiyyeye, 1080 kuruş Asmaaltı'nda mukimtüccardan Hasan Efendi'ye sattığım pirinç esmanı. Bu maddenin kaydından maksat 58 numarolu yanlış kaydolunan muamelenin hükmünü iptal etmektedir		1080

18 Teşrin-i Sani	63	
Sandık Emtia-i Umumiyyeye, 1080 kuruş Asmaaltı'nda mukim tüccardan Hasan Efendi'ye sattığım pirinç esmanı. İşbu muamele hükmü iptal edilen 58. muamelenin hatasını tashih maksadıyla kaydolunmuştur		1080

iii.) *Yalnız Borçlu veya Yalnız Alacaklı Hesabın Yanlış Yazılması* (Hasan Tahsin, 1895:121-122):

Hüseyin Efendi'nin elinde bulunan 2620 kuruşluk bir borç senedi ödenmiş ancak alacak senedi olarak aşağıdaki gibi kayda geçirilmiştir.

20 Teşrin-i Sani	70	
Matlup Senedatı Sandığa, 2620 Kuruş, Hüseyin Efendi emrine olan senedimi tediye eyledim		2620

Dayin Senedatı Hesabı yerine Matlup Senedatı hesabı borçlandırılmış olduğundan bu iki hesap arasında aşağıdaki gibi bir kayıtla düzeltme işlemi yapılmıştır.

20 Teşrin-i Sani	71	
Dayin Senedatı Matlup Senedatına 2620 Kuruş, Yanlışlık eseri olarak Matlup Senedatı'na borçlu kaydolunmuş bulunduğu yukarıki muameleyi tashih etmek maksadıyla kaydolunmuştur		2620

Alacaklı hesabın yanlış yazılması halinde de aynı usul tatbik olunmaktadır.

Hasan Tahsin (1895:122-123) Defter-i Kebir üzerine geçirilen bir işlemin tutarının gerçek tutardan fazla veya eksik olması halinde ise yanlış yazılan rakamın kazınarak (*Hakk*) üzerine doğrusunun kaydolunmasını önermektedir. Yevmiye Defteri için yasak olarak belirttiği bu işlemin Defter-i Kebir’de yapılabilmesini bu defterin yasal defterlerden olmamasına dayandırmaktadır. Yanlışlığın düzeltilmesinde daha doğru olan yolun ise tüm rakamların kazınarak yanına değişiklik yapıldığını ifade eden *Bidal* ihtarının belirtilmesi ve işlemin yeniden Defter-i Kebir’e alınmasını önermektedir.

4.7. Hesapların Kapatılması, İcmal Defteri’nin Düzenlenmesi ve Kapatılan Hesapların Yeniden Açılması

Hasan Tahsin (1895:124-125), sene sonunda tutulan defterlerin özetlenerek *Bilanço* isminin de verildiğini söylediği İcmal Defteri’nin düzenlenmesi gerektiğini belirtmektedir. Bunun için *Muvazene-i Umumiye*’ye ihtiyaç duyulduğunu ifade etmektedir.

Muvazene-i Umumiye esas itibariyle defter-i kebir üzerinde dönem içinde açılmış tüm hesapların bakiyelerinin tespitine (*Bakiye-i Hesap*) ve kapatılmalarına dayanmaktadır. Her 3 ayda veya yılsonlarında veya ortaklardan birinin vefatında, iflas gerçekleştiğinde, şirkete yeni bir ortak alındığında veya şirketin feshinde muvazene-i umumiye gerekli görülmektedir.

Hasan Tahsin bu işlemdeki amacı şu cümlelerle ifade etmektedir:

“*Muvazene-i Umumiyeden maksat:(Evvelen) Her üç ay veya sene nihayetine kadar husule gelen temettü-ü safi veya ziyanın neden ibaret olduğunu meydana çıkarmak, (Saniyen) tutulmakta olan defterlere nazaren bilteftiş bilanço-yu veyahut tüccarın ahval-i umumiye cetvelini tertip etmektir*” (Hasan Tahsin, 1895:125).

Bu ifadeye göre Muvazene-i Umumiye ile dönem karı veya zararının aıĝa çıkarılmasının yanında bilançonun veya tacirin genel durumunu gösteren bir cetvelin düzenlenmesinin amaçlandığı görülmektedir.

Muvazene-i Umumiye için aylık mizan düzenlenmekte böylelikle borç ve alacak toplamlarının birbirine eşit olup olmadığı da kontrol edilmiş olmaktadır. Kar ve Zarar Hesabı'na dönem karı veya dönem zararının kaydını takiben Muvazene-i Huruc Hesabı yardımıyla kullanılan tüm hesaplar kapatılmaktadır (Hasan Tahsin, 1895:126-127).

Hasan Tahsin İcmal Defteri'ni tacirin tüm varlık ve borçları ile sermayesi ve kar veya zararını gösteren bir defter olarak tanımlamakta ve bu deftere *Bilanço* adının da verildiğini söylemektedir. Bu defterin yılda bir defa düzenlenmesinin Kanunname-i Ticaret'in bir gereği olduğunu zira İcmal Defteri'nin esas defterler arasında sayıldığını vurgulamaktadır. İcmal Defteri dönem sonunda kullanılan tüm hesapların kapatılması için kullanılan Muvazene-i Huruc Hesabı'nın borç ve alacak taraflarında görülen hesap bakiyelerinin alınıp bunlara miktar, cins, tutar gibi bilgilerin eklenmesi yoluyla oluşturulmaktadır. Bu anlamda Muvazene-i Huruc Hesabı muhtasar (kısaltılmış/zet) olup İcmal Defteri ise bu hesabın mufassal (kapsamlı/ayrıntılı) halidir (Hasan Tahsin, 1895:140-141).

Kapatılan hesapların yeniden açılması için Muvazene-i Duhul Hesabı'ndan faydalanılmaktadır. Bu hesap Muvazene-i Huruc Hesabı'nın zıddı bir biçimde çalışmaktadır. Varlıklara ilişkin hesaplar borçlandırılarak açılırken karşılığında Muvazene-i Duhul Hesabı alacaklanmakta, borçlara ilişkin hesaplar alacaklandırılarak açılırken de Muvazene-i Duhul Hesabı borçlandırılmaktadır (Hasan Tahsin, 1895:144-146).

4.8. Yevmiyeli Defter-i Kebir

Hasan Tahsin, Yevmiyeli Defter-i Kebir adıyla yalnız bir defter tutularak çift yanlı kayıt yapılabileceğini uygulama rneği vermeksizin ele almıştır. Yevmiye Defteri'nden Defter-i Kebir'e işlemlerin nakledilmesinin gerek uzun zaman alabilmesi gerekse de

hatalara sebebiyet verebilmesi açısından iki defteri de kapsayacak tek bir defter kullanımını faydalı görmektedir. Bu defter iki kısma ayrılmış bir cetvelden ibaret olup sol tarafı tacirin Yevmiye Defteri'ni sağ tarafı ise Defter-i Kebir'ini göstermektedir (Hasan Tahsin, 1895:148).

Defterin sol tarafında yer alan Yevmiye Defteri bölümü yedi sütundan oluşmaktadır. Birinci sütuna sene ve ay, ikinci sütuna gün, üçüncü sütuna Hesabat-ı Cariye Defteri'nin sayfa numaraları, dördüncü sütuna Müsvedde Defteri'nin sayfa numaraları, beşinci sütuna ise borçlu ve alacaklı hesapların isimleri ve hesap açıklamasını gösterecek şekilde işlemler kaydedilmektedir. Son iki sütun kuruş ve para cinsinden tutarlar için ayrılmıştır (Hasan Tahsin, 1895:148-149).

Yevmiyeli Defter-i Kebir'in sağ tarafı Defter-i Kebir için ayrılmış olan bölümdür. Bu sayfa altı ayrı sütundan oluşmakta olup bunların beşi Hesabat-ı Umumiye-i Hamse adı verilen beş genel hesap için açılmıştır. Her bir sütun kendi içinde hesabın borç ve alacağını gösterecek iki bölüme ayrılmıştır. Birinci sütuna Sandık Hesabı, ikinci sütuna Emtia-i Umumiye Hesabı, üçüncü sütuna Matlup Senedatı, dördüncü sütuna Dayin Senedatı, beşinci sütuna ise Kar ve Zarar hesapları borç ve alacak tutarları ile birlikte kaydedilmektedir. Altıncı sütuna beş genel hesabın dışında kullanılan Hesabat-ı Şahsiye, Masarif-i Umumiye, Masarif-i Beytiye gibi diğer hesaplar kaydolunmaktadır. İhtiyaç duyulması haline yeni sütun eklemeleri yapılabilmektedir. Yevmiye Defteri bölümünde borç kaydedilen tutar Defter-i Kebir bölümünde ilgili hesabın borcuna, Yevmiye Defteri'nde alacak kaydedilen tutar da Defter-i Kebir bölümünde ilgili hesabın alacağına eş zamanlı olarak kaydedilmektedir. Örneğin 1.100,- kuruşa peşin mal satışı işlemi sonucu Yevmiye Defteri bölümüne "*Sandık Emtia-i Umumiyeye 1100 kuruş*" kaydı yapılmaktadır. Bu işlemi takiben Defter-i Kebir bölümünde Sandık Hesabı'nın borcuna 1.100,- kuruş ve Emtia-i Umumiye Hesabı'nın da alacağına yine 1.100,- kuruş yazılarak işlem tek bir defter üzerinde eş zamanlı olarak iki ayrı deftere de kaydedilmiş olmaktadır. İşlemlerin takibini kolaylaştırmak için sol taraftaki Yevmiye Defteri bölümüne yapılan muamele kaydının tam

hizasına gelecek şekilde Yevmiyeli Defter-i Kebir'in sağ tarafındaki Defter-i Kebir b6l6m6ne aynı işleme y6nelik tutarların kaydedilmesi gerekmektedir (Hasan Tahsin, 1895:149-150).

Hasan Tahsin eserindeki esas konuları İcmal Defteri'ni anlatarak tamamlamış olmakla birlikte Yevmiyeli Defter-i Kebir'in d6zenlenmesi konusunu eserin sonuna eklemiştir. Bununla birlikte eklenmiş bir diğer konuda faizli cari hesaplardır (Faizli Hesabat-ı Cariye). Bu hesaplarda tacirin 6deyeceği veya tahsil edeceği senetli boru ve alacakları faizleriyle birlikte g6sterilmekte, bu işlemlerde eski y6ntem (usul-i atika) ve yeni y6ntem (usul-i cedide) şeklinde iki farklı uygulamayı değerlendirmektedir. Eser vakalarına yer verilmeksizin doğrudan kayıtların g6sterildiği yevmiye ve defter-i kebir uygulamalarıyla ve takiben 6rnek bir İcmal Defteri'nin d6zenlenmesiyle son bulmaktadır.

5. SONUÇ

Hasan Tahsin'in Yeni Usul-i Defteri adlı eseri 19.yy.'ın sonlarında idadilerde muhasebe 6đretimi amacıyla hazırlanmıştır. Eserde konular genelden 6zele doğru sıralanmış, hemen her konu 6rnekler 6zerinden ele alınmıştır. Hesapların ualışma prensiplerini yer yer soru-cevap y6ntemiyle kurguladığı 6rneklerle anlatmıştır. 6zellikle defter kayıtları uygulamalarla desteklenmiştir.

Hasan Tahsin, muhasebeyi bir bilim olarak değerlendirmektedir. Muhasebe işlemlerini işletme yerine işletme sahibi adına yapmakla birlikte hesapsal kişilik varsayımına değinmektedir. Alacak ve boru senetlerinde vade ayırımına gitmemekle birlikte senet cirosu işlemi, ciranta kavramı ve senet iskontosu hakkında bilgi vermektedir. İskonto hesaplamalarında kalan s6reyi tam olarak hesaplamaya yarayan Banka Takvimi ismini verdiği bir cetvel kullanmaktadır. Bilanuoyu tanımlamakta ve 6nemine vurgu yapmaktadır. Sermaye kavramını bir tacirin varlıklarından boruclarının uıkarılması sonucu kalan tutar olarak bug6nk6 anlamda 6zkaynakların tespiti biuiminde aouklamaktadır. Zekat, miras, bağış, hediye gibi işlemleri muhasebeleştirmektedir. Muhasebe hatalarının tespiti ve d6zeltilmesi konusunu 6rnek kayıtlar 6zerinden aouklamakta ancak muhasebe hilelerine değinmemektedir.

Serkiz Nihat'ın (1916) Amerikan Usulü olarak nitelendirdiği defter-i kebirli yevmiyeye –Hasan Tahsin yevmiyeli defter-i kebir adını vermektedir- Serkiz Nihad'dan yıllar önce eserinde yer vermiştir. Bir ders kitabı olarak hazırlanmış olan eserde konuların sadece ticaret işletmeleri bağlamında ele alındığı görülmektedir.

Hasan Tahsin'in idadiler için hazırladığı Yeni Usul-i Defteri adlı eseri ve rüşdiyeler için yine aynı dönemde yayınladığı Usul-i Defteri adlı bir diğer eserinin karşılaştırılmalı olarak değerlendirilmesi 19.yy.'ın sonlarında Osmanlı ortaöğretiminde muhasebe eğitiminin niteliği hakkında önemli bilgiler sunmaktadır.

KAYNAKLAR

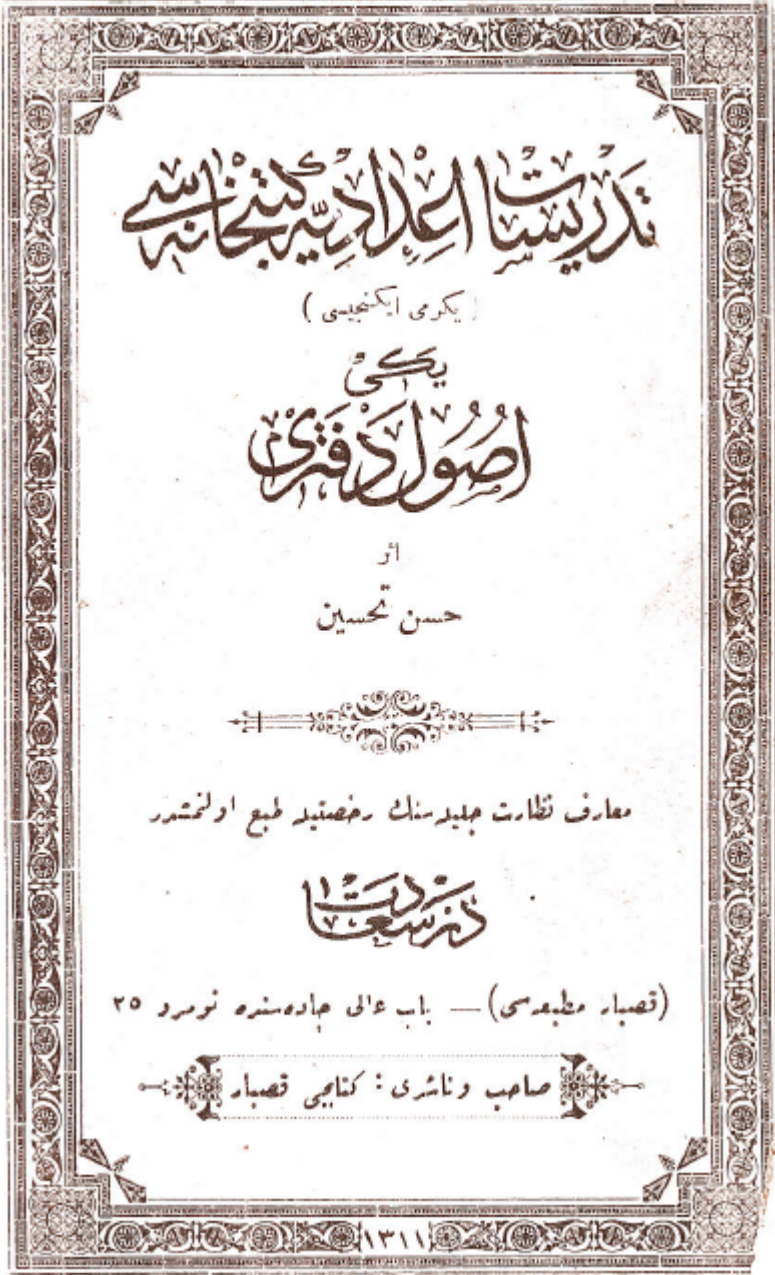
- Alkan, Mehmet Ö. (2000), *Tanzimat'tan Cumhuriyet'e Modernleşme Sürecinde Eğitim İstatistikleri 1839-1924, Tarihi İstatistikler Dizisi*, Cilt:6, Devlet İstatistikleri Enstitüsü Matbaası, Ankara.
- ALTIN, Hamza (2008). “1869 Maarif-i Umumiye Nizamnamesi ve Öğretmen Yetiştirme Tarihimizdeki Yeri”, *İlahiyat Fakültesi Dergisi*, S.13 (1), 271-283.
- Aydemir, Sefa Salih (2009), “Antalya İdadisi”, *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2 (2), 33-48.
- Gökmen, Ertan (2008), “Aydın Vilayeti İdadi Mektepleri”, *Ankara Üniversitesi Osmanlı Tarihi Araştırma ve Uygulama Merkezi Dergisi*, 23, 101-128.
- Güran, Tevfik (1997), *Osmanlı Devleti'nin İlk İstatistik Yıllığı, Tarihi İstatistikler Dizisi*, Cilt:5, Devlet İstatistikleri Enstitüsü Matbaası, Ankara.
- Güvemli, O. (2000), *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Tanzimat'tan Cumhuriyete*, 3. cild, İstanbul Y.M.M. Odası Yayınları, İstanbul.
- Hasan Tahsin (1895), *Tedrisat-ı İdadiye Kütüphanesinden (Yirmi ikincisi) Yeni Usul-i Defteri, Kitapçı Kasbar*, İstanbul.

Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi Temmuz 2018 (15)

- Kiver, Serkiz Nihat (1916), *Defter-i Kebirli Yevmiye Yahut Amerikan Usulü, Matbaa-i Amire, İstanbul.*
- Parmaksız, E. (2008), *II. Abdülhamid Dönemi (1876-1909) Eğitim Sistemi, Eğitim Yapıları ve Askeri Rüşdiyeler*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Yıldız Teknik Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitü, İstanbul.
- Yazan, Ömer (2017). “Osmanlı Rüşdiyelerinde Muhasebe Eğitimi: 1895 Yılına Ait Bir Usul-i Defterî Örneği”, *International Journal of Academic Value Studies*, S.3/12, ss. 367-380.
- Yazan, Ömer ve Mevlüt Kaya (2017), “Ali Suavi ve Muhasebe Öğretimi: Fenn-i Tanzim-i Defter (1869)”, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 10-51, 1174-1180.

EKLER

Ek – 1: Bu makalenin hazırlanmasında yararlanılan eserin kapağı



Ek- 2: İç kapak

