



Oktay Güvemli Muhasebe ve Finans  
Tarihi Vakfı (MUFTAV)

**MUHASEBE VE FİNANS TARİHİ ARAŞTIRMALARI DERGİSİ**  
ACCOUNTING AND FINANCIAL HISTORY RESEARCH JOURNAL

Sayı / Issue: 15

ISSN:2146-4928

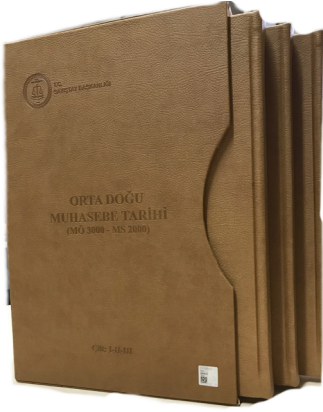
Temmuz/ July 2018



**PROF. FİKRET ÖCAL**

1929 -

XX. Yüzyılın İkinci Yarısına Damgasını Vuran Büyük  
Muhasebe Akademisyeni



MUFTAV'IN T.C. Sayıştay Başkanlığı işbirliği ile muhasebe tarihine büyük katkısı:

## **ORTA DOĞU MUHASEBE TARİHİ (MÖ 3000 - MS 2000) YAYINLANDI**

Ansiklopedik boyda üç cilt halinde, Türk ve Mısır muhasebe tarihçilerince hazırlanan eserde Orta Doğu Muhasebe Tarihi, yedi bölüm olarak ele alınmıştır.

- 1. Eski Mısır Medeniyeti ve Kayıt Kültürünün Gelişimi (MÖ 3000-MÖ 30)**
- 2. Anadolu ve Mezopotamya Arasında İlk Uluslararası Ticaretin Hesaplaşma Kayıtları (MÖ 2000-MÖ 1700)**
- 3. Batı Anadolu'da Metal Para Bulguları, Persler ve Sonrası (MÖ 650-MÖ 30)**
- 4. Doğu Roma İmparatorluğu'nda Kayıt Kültürü (330-1453)**
- 5. Orta Doğu Muhasebe Tarihinde İslami Dönem (750-1839)**
- 6. Orta Doğu Muhasebe Tarihinde Batılılaşma Süreci: Osmanlı ve Cumhuriyet uygulamaları (1839-2011)**
- 7. XXI. Yüzyıl Başlarında Orta Doğu Ülkelerinde Muhasebe Uygulamaları**

*Türk muhasebe tarihçileri son yirmi beş yılda Orta Doğu muhasebe tarihi ile yoğun olarak meşgul olmuşlar, dünya kongresi ve konferanslar düzenlemişler, çok sayıda etkinliğe katılmışlar, yayın yapmışlardır. Orta Doğu Muhasebe Tarihi projesi bu deneyimlerin ürünüdür.*

### **İLETİŞİM İÇİN:**

**E-mail:** guvemli.muftav@yahoo.com

**Telefon:** 0 (212) 248 19 36 - 240 33 39

**Faks:** 0 (212) 231 01 69



Oktay Güvemli Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı (MUFTAV) Yayınıdır  
Publication of the Oktay Güvemli Waqf of Accounting and Financial History (GWAFH)

## **MUHASEBE VE FİNANS TARİHİ ARAŞTIRMALARI DERGİSİ**

*Accounting and Financial History Research Journal*

**Yıl / Year: 8, Sayı / Issue: 15**

**Temmuz/July 2018**

**Hakemli Dergi**

**Refereed Journal**

**Sahibi ve Genel Yayın Yönetmeni**

**Director and Editor in Chief**

Prof. Dr. Oktay GÜVEMLİ

**Yayın Kurulu / Editorial Board**

Prof. Dr. Sudi APAK

Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ

Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ

Prof. Dr. Cengiz TORAMAN

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ

**Editör / Editor**

Dr. Muhsin ASLAN

**Yabancı Dil Editörü /Foreign Language Editor**

Doç. Dr. Batuhan GÜVEMLİ

**Haberleşme / Contact Details**

Halaskargazi Cad. 113, Koza Apt. D.17 80260 Osmanbey - İstanbul / TURKEY

Tel: 0212 248 19 36 - 240 33 39

Fax: 0212 231 01 69

Web: [www.muftav.org](http://www.muftav.org)

E-mail: [guvemli.muftav@yahoo.com](mailto:guvemli.muftav@yahoo.com)

İçerikten yalnızca makale yazarları sorumludur.

The authors are solely responsible for the content.

Altı ayda bir yayınlanır. Published twice a year.

**ISSN 2146-4928**

**Baskı / Print**

Panel Medya

Maltepe mah. Davutpaşa cad. Topkapı İş Merkezi

TİM-2 8/304 Zeytinburnu / İstanbul

**Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**  
Accounting and Financial History Research Journal

**Bilim ve Hakem Kurulu / Scientific Board**

- Prof. Dr. Sudi APAK - İstanbul Esenyurt Üniversitesi, Türkiye  
Prof. Dr. İsmail BEKÇİ - Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Türkiye  
Prof. Dr. Nuran CÖMERT - Marmara Üniversitesi, Türkiye  
Prof. Dr. Adem ÇABUK - Uludağ Üniversitesi, Türkiye  
Prof. Dr. Kıymet TUNCA ÇALİYURT - Trakya Üniversitesi, Türkiye  
Prof. Dr. Jean-Guy DEGOS - University of Bordeaux, France  
Prof. Dr. Mehmet ERKAN - İstanbul Üniversitesi, Türkiye  
Prof. Dr. Mikail EROL - Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Türkiye  
Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ - Atatürk Üniversitesi, Türkiye  
Prof. Dr. Esteban Hernández-ESTEVE - Autonomous University of Madrid, Spain  
Prof. Dr. Shawki FARAG - The American University in Cairo, Egypt  
Prof. Dr. Oktay GÜVEMLİ - Marmara Üniversitesi, Türkiye  
Prof. Dr. Vasfi HAFTACI - Kocaeli Üniversitesi, Türkiye  
Prof. Dr. Yunus KİSHALİ - Kocaeli Üniversitesi, Türkiye  
Prof. Dr. Mikhail I. KUTER - Kuban State University, Russia  
Prof. Dr. Akira NIN - The University of Kitakyusyu, Japan  
Prof. Dr. David OLDROYD - Durham University, UK  
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ - Mustafa Kemal Üniversitesi, Türkiye  
Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN - Gazi Üniversitesi, Türkiye  
Prof. Dr. Gary J. PREVITS - Case Western Reserve University, Cleveland, USA  
Prof. Dr. Alan SANGSTER - Middlesex University, London, UK  
Prof. Dr. Massimo SARGIACOMO - University G.d'Annunzio, Pescara Italy  
Prof. Dr. Seval Kardeş SELİMOĞLU - Anadolu Üniversitesi, Türkiye  
Prof. Dr. Halim SÖZBİLİR - Afyon Kocatepe Üniversitesi, Türkiye  
Prof. Dr. Yusuf SÜRMEYEN - Karadeniz Teknik Üniversitesi, Türkiye  
Prof. Dr. Necdet ŞENSOY - Marmara Üniversitesi, Türkiye  
Prof. Dr. Cengiz TORAMAN - UPA Bağımsız Denetim A.Ş., Türkiye  
Prof. Dr. Alexandru TRIFU - University "Petre Andrei" of Iasi, Romania  
Prof. Dr. Sema ÜLKER - İstanbul Üniversitesi, Türkiye  
Prof. Dr. Stephen WALKER - Cardiff Business School, UK  
Prof. Dr. A. Göksel YÜCEL - İstanbul Üniversitesi, Türkiye  
Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ - Dokuz Eylül Üniversitesi, Türkiye  
Prof. Dr. Luca ZAN - University of Bologna, Italy  
Doc. Dr. Batuhan GÜVEMLİ - Trakya Üniversitesi, Türkiye  
Dr. Miruna-Lucia NACHESCU - West University of Timisoara, Romania

Bu dergi EBSCOhost tarafından indekslenmektedir ([www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com)).

The journal is indexed by EBSCOhost ([www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com)).

Bu dergi ASOS Index tarafından indekslenmektedir ([www.asosindex.com](http://www.asosindex.com)).

The journal is indexed by Asos Index ([www.asosindex.com](http://www.asosindex.com)).

## İÇİNDEKİLER

Değerli Okuyucular .....	6
Ortaçağ Avrupa'sında İktisadi ve Siyasi Tarih Çerçevesinde Muhasebe İhtiyacı ve Çift Taraflı Kayıt Tekniği: Lisans ve Lisans Üstü Öğrenciler İçin Bir Rehber .....	7 - 38
<i>Prof. Dr. N. Ata Atabey-Prof. Dr. Baki Yılmaz-Arş. Gör. Halenur Yılmaz</i>	
Multi Ledger Period in Turkish Accounting History: 1926-1949 .....	39-66
<i>Prof. Dr. Yusuf Sürmen-Res. Asst. Yaşar Bayraktar-Prof. Dr. Oktay Güvemli</i>	
İdadilerde Muhasebe Eğitimi: Hasan Tahsin'in Yeni Usul-i Defter Örneği .....	67-97
<i>Yrd. Doç. Dr. Ömer Yazan</i>	
Osmanlıların Klasik Dönem Muhasebecileri ve Telif Ettikleri Muhasebe-Matematik Eserleri .....	98-145
<i>Dr. Tuba Oğuz</i>	
Higher Accounting Education in Russia in Period from 1980 to Nowadays .....	146-188
<i>Irina A. Levicheva</i>	
The Role of Professional Accounting Societies in the Development of Accounting in Russia from a Historical Perspective .....	189-210
<i>Irina Mukhanavo</i>	
XX. Yüzyılın İkinci Yarısında Türk Muhasebe Eğitimine Emek Veren Büyük Akademisyen: Prof. Fikret Öcal .....	211-230
<i>Öğr. Gör. Dr. Muhsin Aslan</i>	

## **Muhasebe Tarihinden Sayfalar**

İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Okulunun  
Tarihçesi ..... 232-246

*Enver Esenkova*

İktisadi ve Ticari İlimlerle Meşgul Yüksek  
Tahsil Müesseseleri ..... 247-256

*Nihad Sayar*

Türkiye'nin Maliye Tarihçesi ..... 257-263

*Serkiz Nihad*

Endüstri 4.0 ..... 264-271

*Mahfi Eğilmez*

Cumhuriyet'in XX'nci Yılında Yüksek İktisat ve  
Ticaret Okulu ..... 272-280

*Nihad Sayar*

## **Etkinlikler ve Duyrular**

İstinye Üniversitesi MYO Öğrencileri ve Öğretim  
Görevlileri MUFTAV'ı Ziyaret Ettiler .....282

Sakarya Üniversitesi'nden Prof. Dr. Ahmet Vecdi Can  
ve Doktora Öğrencileri MUFTAV'ı Ziyaret Ettiler .....283

20. Türkiye Muhasebe Kongresinin Hazırlık Komitesi Toplandı .....	284
Rusya Federasyon'daki Kuban Üniversitesi'nden İki Akademisyen Vakfımızın Konuğu Olarak İstanbul'a Geldiler .....	285-286
MUFTAV Yayın Politikası .....	287-288

Değerli okuyucular...

Küreselleşmenin etkisi ile muhasebe ve finans bilim dallarının gündemi sürekli olarak değişmekte, yeniliklerle karşılaşmaktadır. Muhasebe uygulamalarında gelişme, iki yönlü olarak kendini göstermektedir. Bir yandan uluslararası muhasebe standartlarına uyum çalışmaları devam ederken; bir yandan da bağımsız denetim uygulama alanını genişletmeye çalışmaktadır.

Uygulama dünyası, uluslararası muhasebe standartlarının esaslarından taviz verilerek başlangıç uygulamasının benimsenmesini arzu etmektedir. Bunun için kimi gelişmiş batı Avrupa ülkeleri örnek gösterilmektedir. Ancak eksik uygulamanın temelli kalma sakıncasının bulunduğu unutulmamalıdır. Bağımsız denetim uygulamasının ise, henüz yedi binlerde olduğu anlaşılmaktadır. Asıl sorun buradadır, çünkü firma değerinin kârın yerini alma eğiliminin hız kazanması buna bağlıdır. Bağımsız denetim Türkiye'nin geleceğidir ve bu alanda daha hızlı bir gelişim süreci yaşanması beklentisi vardır.

Değerli okuyucular, tarım ve hayvancılık alanındaki gelişmeler, bir tarım ülkesi olan Türkiye için hiç de iç açıcı değildir. Giderek dışa bağımlılık artmakta, Türkiye ithalatçı bir ülke konumuna gelmektedir. Muhasebenin hem uygulamada ve hem de bilimsel alanda vergi bağımlılığında gelişmesinin bu durumu etkilemekte olduğu düşünülmektedir. Yüz yıla yaklaşan Cumhuriyet döneminde üç bin dolayındaki muhasebe kitabının içinde tarım ve hayvancılık işletmesi ile ilgili kitap sayısının bir elin parmaklarını geçmeyen sayıda olması düşündürücüdür. Kuşkusuz konunun çok yönlü olarak ele alınması zamanı gelmiştir. Bu gözden geçirmede muhasebe dünyası da yerini almak zorundadır.

Saygılarımızla



# **ORTAÇAĞ AVRUPA’SINDA İKTİSADİ VE SİYASİ TARİH ÇERÇEVESİNDE MUHASEBE İHTİYACI VE ÇİFT TARAFLI KAYIT TEKNİĞİ: LİSANS VE LİSANS ÜSTÜ ÖĞRENCİLER İÇİN BİR REHBER**

**Prof. Dr. N. Ata Atabey**  
*Selçuk Üniversitesi, İBBF*

**Prof. Dr. Baki Yılmaz**  
*Selçuk Üniversitesi, İBBF*

**Arş. Gör. Halenur Yılmaz**  
*Selçuk Üniversitesi, İBBF*

## **ÖZ**

Çalışmanın konusunu, özellikle 16. yy’dan sonraki siyasi ve iktisadi değişim ve gelişimlerle Dünya’da geldiği konum bakımından, günümüz muhasebe teorik yapısını ve kuramsal yapısını oluşturan Batı Avrupa’nın, Ortaçağ’daki konjonktürünün kayıt düzenine ve özellikle muhasebeye olan ihtiyacı ve etkisi oluşturmaktadır. Çift taraflı kayıt tekniği, Muhasebe temel denkliği gibi oluşumların nedeni olan bu etkilerin, muhasebe kuramsal yapısına ve dolayısıyla uygulamalarına alt yapı oluşturduğu düşünülmektedir. Özellikle dönemdeki etkilerle ortaya çıktığı düşünölen “borç” ve “alacak” kavramlarının bu altyapıdan geldiği düşünülmektedir. Bu doğrultuda, çalışmayı okuyan araştırmacıların, Avrupa’nın Ortaçağ konjonktürünü ve muhasebenin tarihi sürecini özümsemeleriyle, güncel anlatılan muhasebe konularının anlaşılabilirliğinin artırılması amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda çalışma konusu, analitik olarak ele alınmıştır.

Makale Geliş Tarihi : 18.12.2017  
Yayın Kurulu Kabul Tarihi : 08.01.2018

**Anahtar Sözcükler:** Ortaçağ’da Avrupa, Muhasebe tarihi, Çift taraflı kayıt tekniği, Muhasebenin temel denkliği, Borç Alacak kavramları

**Jel Kodları:** M40, N73, M41

**THE NEED FOR ACCOUNTING AND DOUBLE ENTRY ACCOUNTING SYSTEM IN ECONOMY AND POLITICAL HISTORY IN THE MEDIEVAL EUROPE: A GUIDE FOR UNDERGRADUATE AND POSTGRADUATE STUDENTS**

**ABSTRACT**

The subject of the study is the necessity and the effect of the accounting system of Western Europe in the middle Ages and especially the accounting system which constitutes the theoretical structure of accounting today in terms of the political and economic changes since 16th century. It is thought that those effects which are the causes of formation such as double entry accounting system; basis for the accounting theoretical structure and thus its applications. It is also thought that the concepts of “debit” and “credit”, which are thought to have emerged especially with the effects of that period come from this overall framework. Therefore it is aimed to increase the understandability of the accounting issues that are currently being explained, with the help of researchers studying, the medieval conjuncture of Europe and the accounting history. For this purpose, the study is discussed analytically.

**Keywords:** Europe in middle Ages, History of Accounting, Double Entry Accounting system, Fundamental accounting equation, Debit and credit concepts

**Jel Codes:** M40, N73, M4

## **1. GİRİŞ**

Tarihte ilk defa, cumhuriyetin kent devletin coğrafi sınırlarının ötesine geçtiği imparatorluk olan Roma İmparatorluğu M.S. 331’de Doğu ve Batı olarak bölünmüştür (Sander, 2012: 43). 476’da Germanlar’ın eline geçen Batı Roma’nın (Tekin, 2016: 308), 493

yılında Vizigotlar ve Vandallar tarafından istila edilmesiyle yarımadada (İtalya) bir Ostrogot krallığı kurulmuştur (Sander, 2012: 43).

Büyük değişikliklere yol açan bu topluluk hareketleri, Dünya tarihinde “Ortaçağ” olarak adlandırılan dönemin de başlangıcıdır. Ortaçağ’ı sonlandıran oluşumların (Rönesans, Reform, Denizlerdeki gelişmeler gibi...) meydana geldiği ve 16. yy’dan sonra siyasi üstünlüğü net bir şekilde ele geçiren (Sander, 2012: 70) Avrupa’da, bu oluşumlarla Dünya’ya bakış ve bilimsel çalışmalar başka bir boyuta geçmiştir. Dünya’da geldiği konum bakımından, günümüzdeki muhasebe teorisini ve kuramsal yapısını da oluşturan Batı Avrupa’nın, Ortaçağ’daki iktisadi ve siyasi konjonktürünün<sup>1</sup> hesap dünyasına, kayıt tekniklerine ve dolayısıyla muhasebeye olan etkileri, bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Ortaçağdaki gelişmelerin neticesinde çift taraflı kayıt tekniği, muhasebe temel denkliği gibi oluşumların, muhasebe kuramsal yapısına ve dolayısıyla uygulamalarına alt yapı oluşturduğu düşünölmektedir. Özellikle dönemdeki etkilerle ortaya çıktığı düşünölen “borç” ve “alacak” kavramlarının ve bunların hesaplarda kullanılmasının bu altyapıdan geldiği düşünölmektedir. Bu düşöncelerle çalışmayı okuyan araştırmacıların, Avrupa’nın Ortaçağ konjonktürünü ve muhasebenin tarihi sürecini özümsemeleriyle, güncel anlatılan muhasebe konularının anlaşılabilirliğinin artırılması amaçlanmaktadır.

Bu amaçla çalışma konusu, analitik olarak ve üç ana başlık altında ele alınacaktır. İlk olarak, Ortaçağ Avrupası’ndaki iktisadi ve siyasi konjonktürün<sup>1</sup> ele alındığı bölümde, bu konjonktürdeki hesap ve kayıt uygulamalarının nasıl olduğu anlatılacaktır. Koşulların ve oluşumların değişmesiyle, özellikle ticaretteki gelişmelerle, tek taraflı

---

<sup>1</sup> Konjonktür kelimesi TDK’da “geçerli durum” olarak tanımlanmaktadır. Konjonktür kavramı bazı tanımlara bakılarak sadece ekonomik koşullar için kullanılabilir gibi algılanabilir. Ancak “belirli bir durumdaki farklı koşulların kombinasyonu” anlamıyla (<http://www.dictionary.com/browse/conjuncture>, Erişim tarihi: 01.12.2016) daha geniş kapsamda hem ekonomik hem siyasi hem de sosyal koşullar için kullanılabilen bir kavramdır.

kayıt tekniğinden çift taraflı kayıt tekniğine geçişin neden ve etkileri diğer bölümde ele alınacaktır. Döneme ait bir kitap olan “Summa de Arithmetica...” nın da analiz edildiği bu çalışmada, kitabın yazarı olan Luca Pacioli'nin tacirlere anlattığı mantıktan, günümüzde muhasebe hesapları için kullanılan borç-alacak kavramlarının mantığı çıkarılacaktır.

Çalışmada ele alınacak dönemlerde, siyasi ve ekonomik yönden üstünlük farklı zamanlarda farklı devletlerde (İslam Devletleri, Moğollar ve Türk Devletleri gb.) olmasına rağmen (Güvemli, 1995: 96; Sander, 2012: 52-64), mevcut muhasebe teorilerinin oluştuğu ortam ve şartlar bakımından ilgili yüzyıllarda Avrupa'nın ve daha sonrası oluşumlarla, genel ifadesiyle Batı'nın ekonomik ve siyasi yönden bugünkü haline gelişi değerlendirilecektir.

## **2. ORTAÇAĞ AVRUPA'SINDA İKTİSADİ VE SİYASİ KONJONKTÜR VE KAYITLARA ETKİSİ**

Avrupa'nın ortasındaki ormanlarda yaşayan ve göçebelikten yerleşik hayata geçen genç halkların büyük çoğunluğu, geliri ile gideri ve gereksinimleri ile üretilen mallar arasındaki orantının bozulmamasına dikkat etmek zorundaydı. Çünkü ellerindeki olanaklar kısıtlıydı. Bu “geçim düşüncesi” ne göre her köylü ailesi gereksinimleri ile orantılı bir parça toprak, bir parça otlak ve ormanın bir bölümüne sahip olabiliyordu. Bu üretim araçları ve olanaklarına eski Almanca'da “saban” denilmekteydi. Geçim düşüncesi, köylüler dünyasından manifaktür, ticaret ve diğer değişik tokuş alanlarına doğru yayılmıştır. El emeğine dayalı üretim sistemine sahip kırsal kesimin örgütlenme biçimi, ticaret ve sanayi alanlarının koşullarına uygun biçimde bu yöne doğru genişlemiştir (Sombart, 2008: 24).

Bu toplumlarda yapılan ekonomik işlemlerin tek bir amacı vardır, gereksinimlerin karşılanması. Temeli sabana dayanan bir kırsal topluluk ile bir meslek birliği şeklinde örgütlenmiş olan zanaat loncası arasındaki benzerlik, her ikisinin de başlangıç noktası belirli düzeydeki

ihtiyaçların karşılanması ve bunun yapılması için gerekli olan çalışma miktarıdır (Sombart, 2008: 24).

Köylü ve esnaf sınıfı arasındaki temel farklılık ise geçim koşullarıdır. Köylü, bir avuç da olsa bir toprak parçasının sahibi olup başkalarıyla ilgilenmeden kendi geçimini sağlamaya çalışır. Oysa esnaf, tam tersine, geçimini sattığı ürünlerle sağladığından yaşamı bu ürünlerin diğerleri tarafından beğenilmesine bağlıdır. O hem bir üretim hem de değiş tokuş örgütlenmesinin bir parçasıdır (Sombart, 2008: 25).

Sadece temel gereksinimini karşılama amacında olan köylü ve esnaf sınıfı, böyle bir ortamda hatasız hesap yapma, ölçme ve kayıt tutma gibi konulara ihtiyaç duymamıştır. Werner Sombart, tüccarların da neredeyse tamamında karşılaşılan, hesaplama konusunda yaşanan bu durumun doğasını, tamamıyla ekonomik özne ve ticari mal eksenindeki ilişkilerin niteliğine bağlamaktadır. Bu dönemde henüz değişim/ mübadele değeri kavramı yoktur. Bu dönemde yalnızca tüketime yönelik yani birbirlerinden nitelikleri aracılığıyla ayrılabilen nesnelere bulunmaktadır. Bu da nicel değerlerin önem kazanmasına engel olmuştur (Sombart, 2008: 28; Uçma, 2010: 102).

Hesaplama konusunda yaşanan bu durumun yansımalarını muhasebe defterlerinde görmek mümkündür. Bu döneme ait muhasebe defterleri, herhangi bir düzene bağlı kalmadan tutulan notlardan ve sadece alınan ve satılan şeylerle ilgili rakamlardan oluşmaktadır. Bu döneme ait muhasebe defterlerinde, malların nicel yönleri ihmal edilmiş, nitel yönleri önem kazanmıştır. Modern ifadeyle mallar, mübadele değerleri ile değil, kullanım değerleri esas alınarak üretim ve değişim sürecine girmekte ve kullanım değerleri üzerinden kayıt altına alınmaktadır (Sombart, 2008: 28; Uçma, 2010: 102).

İlerleyen dönemlerde, 10. ve 11. yüzyıllarda, coğrafi koşullar nedeniyle, toprağın derinine inen bir alete ihtiyaç duyulmuş ve bu ihtiyaç doğrutusunda ağır saban bulunmuş ve hayvanlarla kullanılarak geliştirilmiştir. Ayrıca bugün Hollanda ve Belçika'nın bulunduğu Flender düzlüklerinde yel değirmeni bulunmuştur. Farklı bir şey oluşturma

yeteneği ve insan gücüne dayanmayan, daha üretken olan enerji kaynaklarının bulunması gibi tarımsal gelişmeler gıda maddelerinin hızla artmasına ve bu da insan ihtiyaçlarının karşılanabilmesi nedeniyle nüfusun burada toplanmasına ve artmasına yol açmıştır (Sander, 2012: 71).

Yerleşik hayata geçen ve belirli bir sistemi kurmaya başlayan topluluklar için en büyük tehlike, göçebe toplumların, steplerin istilaları olmuştur. Steplerin, üretim yapan yerleşik toplulukların ürünlerini yağmalamasının nedeni de kendi gereksinimlerini karşılayabilmektir. Ancak bu durum steplerin gereksinimlerini karşılarken, yerleşik toplumların yeni bir gereksinimlerini ortaya çıkarmıştır; güvenlik.

Barış ve güvenlik ortamının sağlanması için, daha çok toprağa sahip olduklarından nispeten güçlü olan kişiler, daha az toprağa sahip olanların koruyuculuğunu üstlenmiştir. Az toprağa sahip olan bu kişiler de önemli ve güçlü olan kişilere bağlılık sözü vermişlerdir. Toprağa bağlı köylüler olan “vassal, serf” lerin ve “lord” olarak adlandırılan önemli ve güçlü kişilerin oluşturduğu, karşılıklı hak ve görevler ilişkisine dayanan bu sistem “feodalizm” olarak adlandırılmıştır. Bu feodal sistem,

Avrupa’da hızla yayılmış ve gelecek yüzyılların güçlü merkezi devletlerinin çıkış noktası olmuştur (Sander, 2012: 73).

Çevre topluluklara göre daha gelişmiş tarım yöntemlerinin kullanılması ve bunlardan tarım ürünleri fazlası elde edilmesi, Batıdaki askeri oluşumun ve gelişimin de başlangıcı olmuştur. Dikkat çeken ve

---

2 Gümüş, feodalizm terimini tanımlamanın teknik olarak zor olduğunu “Ortaçağdan başlayıp Fransız Devrimi öncesi Modern Avrupa’ya kadar uzanan ve aslında akademik tarihçiler için tek bir kavramla tanımlanmak için hayli uzun sayılabilecek bir dönemin kendine özgü sosyo-ekonomik yapısını betimleyen anlamıyla “feodalizm” veya Fransızca karşılığıyla “feodalite” terimleri, ortaçağdan günümüze çok çeşitli sosyal ve ekonomik durumu betimlemek amacıyla kullanılagelmiştir. Feodalite kavramına yüklenen anlam tarih içerisinde zamanla farklılık göstermiştir... Feodalizm kavramını tanımlamakta kullanılabilecek tek ortak payda feodalizmin kontrata bağlı bir ilişki olduğudur” ifadeleriyle vurgulamıştır (Gümüş, 2010: 41, 58, 61). Mevcut çalışmada da bu terim, kapitalizm ekonomik sistemi öncesi dönemde, Ortaçağ’daki sosyo-ekonomik sistemi anlatmak amacıyla kullanılmıştır.

istilalara neden olabilecek bu imkânları korumak için zırhlı süvariler yani şövalyeler oluşturulmuştur. Bu şövalyelerin, daha önceki Roma ve Bizans askeri güçlerinden farkı ve üstünlüğü, güçlenen bir köylü sınıfına sırtlarını dayamış olmalarıdır. Köylü halkı, tarım alanlarını ve ürünlerini koruyan ve bu nedenle köylü halktan destek gören şövalyeler sayesinde oluşan güven ortamında Avrupa, temel ekonomik ve siyasal kurumlarını kuracak enerji ve zamanı kazanmıştır (Sander, 2012: 72).

Toprağa bağlı köylüler olan serfler, doğa koşullarına bağımlı bir tarım toplumunda yaşayıp oldukça gelişmiş (bu gelişmişlik günümüze göre ilkeldir ancak dönemine göre gelişmiş olarak nitelendirilebilir) düzeyde toprağı ekip biçmeliydiler ki, yetişen ürünle hem kendi yaşamlarını devam ettirebilsinler hem de ürünün belli bir kısmını gücü elinde bulunduran senyörlerine verebilsinler. Savaşmak nasıl ki senyörlerin işi ise, tüm toplumun ihtiyaçları için üretim yapmak da serflerin işiydi. Bu yüzden serflerin çok çalışmaları gerekmiştir (Kılıç ve Demirçelik, 2011: 183).

Süreç içerisinde, köylü sınıfının aksine senyörler, dolu dolu ve bolluk içinde yaşayarak; çevresindeki pek çok insanı besleyerek, savaşarak avlanarak eğlenerek; şatolar ve kiliseler inşa ettirerek, şatafat ve gösterişe önem vererek, çoğu kez sahip olunan imkânların üstünde lüks bir yaşantı sürmüşlerdir. Bu yaşam biçiminde giderlerin gelirlerden her zaman daha fazla olması, gelirleri yükseltmenin yolunun aranması anlamına gelmiştir. Bu durum, köylülerden daha fazla vergi toplanması ve senyöre vekâlet eden yönetici tarafından toplanan toprak kiralalarının artırılmasına neden olmuştur (Sombart, 2008: 23).

10. ve 11. yüzyıllarda lordlar ve vassallar kendi krallarını seçerek, bir mukavele ile birbirlerine bağlanmışlardır. Mukaveleye aykırı davranılması durumunda, karşılıklı hak ve görevlerin sona erdiği bu durum, çeşitli karışıklıklara, iktidarsızlıklara ve bazen savaşlara yol açsa da feodalizmin bu mukavele ilişkisi, gelecek çağların anayasal hükümet anlayışını doğurmuştur (Sander, 2012: 74).

Bu bölümde incelenen dönem ve muhasebe kayıtlarına etkisi bakımından Avrupa’da, ekonomik ve siyasi konjonktürün içinde ayrıca vurgulanması gereken konu “din” dir. Çünkü Ortaçağ olarak etiketlenen, 5. ve 15. yy.’lar arasında Eski Yunan düşüncesi (M.Ö. 500 ve M.S. 500 yılları arasında oluşan ve gelişen düşünce) bir ölçüde devam ederken Hıristiyan düşüncesinin de ekonomik yapılanmada etkili olduğu görülmüştür (Ölmezoğulları, 2016: 39).

Roma İmparatorluğunca karşı koyulan Hristiyanlık dini, İmparatorluğun özellikle ekonomik yönden bozulması ile kentlerdeki insanlar tarafından hızla kabul edilmeye başlanmıştır. Özellikle M.S. 4. yy.’ın başlarında İmparator Konstantin’in yeni dini kabul etmesiyle Hristiyanlar, bir kurum olarak Hristiyanlık ve bu kurumun başına geçecek olan Papa bir güç haline gelmeye başlamışlardır. Bundan sonraki yetki mücadelelerinin, güç gösterilerinin Papalık yani Kilise ile devlet arasında geçmesinin sebebi bu oluşumdur. Hatta daha sonraki süreçlerde Roma’nın barbar istilalarıyla çökmesi nedeniyle, geniş mülkleriyle ve yaygın etkisiyle klasik geleneği koruyan Kilise, Avrupa’yı yeni bir çağa götürmüştür (Sander, 2012: 46-47). Ortaçağdaki bu etkiler ve Kilise’nin önemli ve güçlü hale gelmesinin anlaşılması, bundan sonraki bölümlerde yer alan, Kilise ve din ile ilişkilendirilen konuların anlaşılabilirliğini artıracaktır.

Geniş ölçüde tarıma dayanmakta olan Ortaçağ ekonomisinde, insanların büyük çoğunluğunun geçimini tarımsal üretim sayesinde sağladıkları ve tarıma dayalı bir ekonomik sistemin ise, bu kolda çalışanların büyük çoğunluğunu serf haline getirdiği çalışmada daha önce vurgulanmıştı. Tarım topraklarından elde edilen gelirin büyük bir kısmına sahip olan Kilise, uygulanan sistemin haklılığının veya haksızlığının tartışılmasını istememekteydi çünkü mevcut mülkiyet sisteminin tartışılması Kilisenin büyük gelir kaynağını tehlikeye düşürebilirdi. Ortaçağ ekonomik düzeni karşısında Kilisenin başlangıçtaki durumu ve gücü bu yöndedir (Kılıç ve Demirçelik, 2011: 184).



Böyle bir ortamda bazı azizler için ticaret, kaçınılmaz bir kötülük olarak düşünölmüştür. Tüccar, ticareti ailesinin geçimini sağlamak için yapıyor ve ticaret ülkeye yarar sağlıyorsa kabul edilebilir. Ayrıca ticaret sadece, doğru ve adil olduğu takdirde meşru olabilirdi. Yani ticarete, değişime konu olan mallar eşit değerde olmalıydı. Bu düşünce tam net olmamakla beraber şöyle açıklanabilir, değişime konu olan malların üretiminde kullanılan emek ve sermaye eşit olduğu takdirde adil ve doğru fiyat oluşabilir. Adil fiyat düşüncesinde ticaret yoluyla zenginleşmeyi önleme anlayışı vardır (Ölmezoğulları, 2016: 40).

Zamanla güçlenen feodal yapıda güç, kral, zenginler<sup>3</sup> (büyük arazi sahipleri) ve kilise (ruhban sınıf) arasında paylaşılmıştır. Mukavele ilişkisi nedeniyle kralın otoritesi zayıftır. Ülkenin asil sınıfını oluşturan büyük toprak sahiplerinin halk üzerindeki etkisi, bu zengin sınıf ve ruhbanlar tarafından seçilen kraldan fazladır. Kilisenin ise din işleri yanında kanun hukukuna ilişkin yetki ve yaptırım gücü vardır (Güvemli, 1995: 128-129).

Toprakları beş yıl süre ile köylülere kiralayan kilise ve topraklarının bir bölümünü ortaklık şeklinde veren zengin sınıf, takip ve kontrol için bunlara ilişkin kayıtlar tutmuştur. Bu dönemin muhasebe uygulamalarını değerlendirmek ve örneklendirmek için, zengin toprak sahiplerinin ve kiliselerin kayıtlarına bakılması, bu sosyal ve ekonomik durumdan kaynaklanmaktadır (Güvemli, 1995: 128-129).

Süreç halinde ortaya çıkan sınıf ayrılıkları ve yaşam tarzlarındaki farklılıklar, Avrupa'daki oluşumlara yön verse de bu oluşumlar bazı yönlerden olumlu bazı yönlerden ise olumsuz etkilere neden olmuştur.

---

<sup>3</sup> Ortaçağ'ın erken dönemlerine ait bütün servetler, neredeyse tamamen gayrimenkullerden oluşmaktadır; bütün zenginler emlak ve arazi sahibi insanlardır. (Kilise söz konusu olmadığı sürece de) büyük servet sahipleri soyluluğu temsil etmektedir. Bu durum 13. ve 14. yy. itibariyle değişir. Doğu'dan aktarılmaya başlanan değerli madenlerle, özellikle İtalya'da yeni parasal birikimler ortaya çıkmıştır (Sombart, 2013: 28).

Çalışmada özellikle kayıt, hesap ve muhasebeye doğru bir süreç tahayyül ettirilmeye çalışıldığından, her devrin olumlu ve olumsuz bütün etkileri ele alınmamış, bu sürece yönelik etkiler göz önünde bulundurulmuştur.

Artan gıda ihtiyaçları doğrultusunda lordlar tarafından genişletilen ekim alanları köylere birbirlerine yaklaştırdığından bunların arasındaki iletişim ve dolayısıyla ticaret gelişmiştir. Lordların ekim alanlarını genişletmeleri için, köylülerin yeni açılan ekim alanlarına gitmelerinin özendirilmesi gerekmiştir. Bu durum ve lordların da paraya ihtiyaç duymaları, lordların köylülere belli ölçüde özgürlük vermesini sağlamıştır (Sander, 2012: 77). Başlangıçta feodal sistemin içinde olan daha sonra yönetsel yetki ve ayrıcalıklara sahip kasaba ve kentlerin oluşumu “komünleşme” hareketine dönüşmüştür Batı Avrupa’daki komünleşme hareketi, iktisadi yaşamı geliştirmiş ve buna uygun olarak hesap işleri dünyasında da gelişmelere yol açmıştır (Güvemli, 1995: 129-130).

Tarıma dayalı “derebeylik” biçimindeki malikânelerden, bunların etrafında halkın yaşadığı, bir pazarı ve piyasası olan kent ve kasabalardan oluşan böyle bir yapıda bir hukuk düzenine ve dolayısıyla kayıt düzenine ihtiyaç duyulacağı açıktır. Derebeylere ait malikânelerin muhasebesinin tutulması, kentlerdeki kayıt ihtiyacını karşılamamıştır. Bu kentlerin ticaretle ilişkisi, kentlerdeki girişimcilerin ticaret evlerinin ve sanayi kuruluşlarının muhasebelerini yürütmelerini, yani daha gelişmiş muhasebe uygulamalarına yönelmelerini sağlamıştır. (Güvemli, 1995: 129).

Özellikle 11. yy.’da başlayan Haçlı Seferleri’nin, Batı Avrupa’da önemli sosyal ve iktisadi gelişmelere yol açtığı görülür. 1095 ile 1211 yılları arasında büyük kısmı Kudüs’ün zaptına yönelik, feodal düzenin yarattığı Haçlı seferlerinin siyasi sonuçlarından çok iktisadi sonuçları önem taşır. Batı, Doğu ile olan iktisadi ilişkilerini bu seferler sayesinde artırmıştır (Güvemli, 1995: 129).

Güvemli, muhasebe için önemli bir noktadan şöyle bahsetmiştir, “*Haçlı seferlerinin yürütülmesini sağlayan muhasebe de doğal olarak, uluslararası ticaretin yürütülmesi görevini üstlenmeye başlamıştır.*” (Güvemli, 1995: 129). Bu ifade, muhasebenin geldiği noktayı ifade ederken, dünyaya etkileri ve önemi ezberden anlatılan Haçlı Seferlerinin yürütülmesinin muhasebe sayesinde olduğunu söylemekte; muhasebenin kayıt tutma fonksiyonunun, o devirdeki ihtiyaçlara nasıl ve ne önemde cevap verdiğini çok net anlatmaktadır.

Çevre topluluklarla kıyaslandığında gelişmiş bir tarım; tarıma dayalı oluşan güvenlik ve siyasi yönetim, Avrupa’ya ticaret üstünlüğü getirmiştir. Ozamanakadar Avrupa’daki yerleşik toplulukların karabasani haline gelen, karada haydutluk, deniz ve kıyılarda ise korsanlık, çekici bir meslek olmaktan çıkmaya başlamıştır. Yerel güvenlik sağlandığı için değer verilen maddeler, zorla ele geçirilmek yerine ticaretle temin edilmeye başlanmıştır. Yani etkin yerel savunma sayesinde Avrupa’da, korsan gemileri yerini ticaret gemilerine bırakmıştır. Çoğu haydut ve korsan meslek değiştirerek, tüccar olmuşlardır (Sander, 2012: 75-76).

Haydut ve korsanların, yaptıkları işlerin niteliğini değiştirerek tüccara dönüşmeleri, onların davranışlarını değiştirmemiştir. Aynı bağımsız ve özgür davranış alışkanlığını devam ettiren tüccarlar, kendi işlerini kendileri görmüşler hatta savunmalarını kendileri sağlamışlardır. Tüccarlar, köylü ve lord sınıfını çalışmayan ve işe yaramayan kesim olarak görmüşlerdir. Bu tutum zamanla, tüccarların toplu halde ticarete uygun ve savunması kolay yerlerde uzun süreler geçirmesine daha sonra da buralara yerleşmelerine neden olmuş ve ticaret merkezleri haline gelen kentleri oluşturmuşlardır (Sander, 2012: 76).

Haçlı Seferlerinin, Batı ile Doğu arasında ticaretin doğmasına yol açmasıyla (Akdoğan ve Aydın, 1987, 66), Kuzey Akdeniz kıyılarında İtalya’da Venedik, Cenova, Milano, Floransa; Fransa’da Marsilya, İspanya’da da Barcelona kentleri önemli bir iktisadi gelişme sürecine girmişlerdir (Güvemli, 1995: 130). Akdoğan ve Aydın’a göre, Ortaçağ İtalyan kentleri çevresinde oluşan bu ticaret merkezleri, muhasebenin gelişmesindeki en önemli etkidir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 66).

Sander'e göre de, ticari yanları ağır basan bu birlikler, özgürlük anlayışı güçlü Avrupa Devletlerini doğurmuştur (Sander, 2012: 77).

Özellikle 13. yüzyılın sonlarına doğru, İtalyan ticaret ve bankacılık şirketleri, fuarları ve kervan ticaretini büyük ölçüde terk ettiğinden, daimî şubeler ve muhasebe bölümleri kurarak tam zamanlı ve yerleşik hale gelmişlerdir (Uçma, 2010: 102). İlk olarak, Avrupa'nın içleri ile ulaşımı, diğerlerine nispeten daha elverişli olduğundan Doğu ticaretini ele geçirmiş Venedikliler, doğu limanlarında şubeler açmış, merkez ve şube hesaplarını ayrı tutmuştur. İhtiyaçlar gereği muhasebede şube hesabı kavramı ortaya çıkmıştır. Venedikliler uzunca bir süre Akdeniz'le yetinmeyip Doğu ülkeleri mallarına kendi ve malları olan zeytinyağı, şarap ve mermer gibi malları katmışlar, Atlas Okyanusuna açılarak, bu malları Fransa, Almanya, İngiltere ve Flandres'e<sup>4</sup> götürüp satmaya başlamışlardır. Böylesine geniş ticari yapı da sağlam bir muhasebe düzenine ihtiyacı ortaya çıkarmıştır (Güvemli, 1995: 130).

Kervan ticaretinin terki ve tam zamanlı ve yerleşik merkez ve şubelerin oluşturulması ile "rasyonel firma" kavramı yaygınlaşmıştır (Uçma, 2010: 102). Tüccarın zarar etme riskine karşı elde edeceği değer olan (Ölmezoğulları, 2016: 40) kârı doğru hesaplayabilmek ve işleri işletmenin içerisinden görmek için bir muhasebe modelinin taslağını çizme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu nedenle 13. ve 14. yüzyıllarda aynı endüstriyel faaliyetlerde olduğu gibi, deniz ticaretinde de muhasebe kayıtları tutulmakta, teknelerin gidiş dönüş yolculuklarının bilançosu ortaya çıkmakta ve harcama kalemleri konusunda açıklık olmaktadır (Uçma, 2010: 102).

Başlangıçta dini inançların etkisi altında adil fiyat, adil ücret gibi ön planda olan kavramlar (Kılıç ve Demirçelik, 2011: 185) ticaret

---

<sup>4</sup> Flandre, Kuzey Denizi kıyısında eski Flandra Kontluğu ve etrafındaki topraklardan oluşan tarihi bölgedir. Günümüzdeki Hollanda'nın Zelanda Eyaletinin güney kesimi, Belçika'nın batısında Batı Flandre ve Doğu Flandre Eyaletleri ile Fransa'nın Nord ve Pas-de-Calais departmanlarını içine almaktaydı. (Kaynak: <https://tr.wikipedia.org/wiki/Flandre>; Erişim Tarihi: 04.12.2016).

ve kentlerdeki bu değişim ve gelişmeler nedeniyle esnemiştir. Zamanla adil fiyat düşüncesinden uzaklaşmış, tüccarın zarar etme riski karşısında kârın meşruluğu kabul edilmeye başlanmıştır (Ölmezoğulları, 2016: 40).

Ortaçağ'da, yine dini inanç ve kurumlar nedeniyle, başta yasak olan faizle ilgili tartışmalar da zamanla başlamıştır. Ticaretin ve ekonomik faaliyetlerin gelişmesi ile ödünç alma işlemleri artmış; giderek ödünç verenin bir kazançtan yoksun kaldığı düşüncesi ile faizin meşruiyeti daha az tartışılır olmuştur. Belli bir süre sonra resmi makamlar, faizi yasaklamak yerine, düzenleme yoluna gitmişlerdir (Ölmezoğulları, 2016: 40).

Bu dönemdeki ticaretle ilgili olan değişimlerin etkin sebeplerinden biri de kurulan “ortaklıklar” dır. Ticaretin gelişmesiyle başlayan servet birikimleri nedeniyle bireysel ticaret yerini ortaklıklara bırakmıştır. Ortaklık şeklindeki örgütlenmeler, uzun deniz yolculuklarının risklerini üstlenen genç tacirler ile sermayedarların servetlerini bir araya getirmiştir. Tacirin aksine pasif konumda olan ortağın sağladığı sermaye, diğer ortağa yani tacire verilen bir tür ödünç para gibi olmuştur (Akdoğan ve Aydın, 1987: 67). Kilise tarafından faizin yasaklandığı dönemlerde bu ortaklık hesap ve kayıt dünyasına etki etmemiştir. Ancak faizin yasak olmaktan çıktığı dönemde pasif ortaklar, ödünç verdikleri sermaye karşılığında “faiz” beklentisine ve tacirler de sermayelerini artırarak “kar” beklentisine girmişlerdir.

Çalışmanın başında ele alınan dönemde, Avrupa'daki ilkel toplumlar, toprak gibi kendilerine ait mülkiyetleri olmalarına rağmen, bu insanların üretim ve mübadele amacı temel gereksinimlerin karşılanması dışında çıkmamıştır (Sombart, 2008). Temel amacın ihtiyacın karşılanması olduğu dönemde insanoğlu yaptığı alış – veriş ile elindeki fazlayı satmış, ihtiyacı olanı yoksun kaldığını satın almıştır. Ticaret yaparken amaç, dini inanışların etkisiyle adil kazancın ötesine geçmediğinden ve tacir ticaret yoluyla zenginleşme amacı taşımadığından kayıtlarını basit olarak tutmuştur.

Basit bir kayıt yapan tacir, 100 birim gümüş<sup>5</sup> para vererek aldığı bir dükkâna ilişkin kaydında sadece 100 birim gümüş parayı “harcama” olarak göstermiş, bir taşınmaz olarak dükkânı kayıtlarına almamıştır. 20 birim gümüş para karşılığında elindeki baharatı satan tacir de elindeki mala ilişkin kayıt tutmamış, sadece aldığı 20 birim gümüş parayı “gelir” olarak defterlerine kaydetmiştir.

Amacın topluma fayda sağlamak ve kendini geçindirecek geliri elde etmek olan dönemdeki, tek açıdan deftere yapılan bu kayıtlar, “Tek taraflı kayıt tekniği” olarak adlandırılmıştır. Bu teknikte, yapılan bir işlemin önemli olduğu düşünülen kısmı (Karasioğlu, 2015: 123) kayıt altına alınır.

### **3. HESAP VE KAYIT İHTİYACINA CEVABEN, MUHASEBEDE ÇİFT TARAFLI KAYIT TEKNİĞİ**

İnsanların, yaptıkları her işlemde “yarar” ve “fedakârlık” olmak üzere iki etki gördüğünü anlaması, bu iki etkinin sonucu olarak elde edeceği “kâr” kavramına ulaşmak, bunu artırmak ve bunu kayıt düzenine yansıtma istemesi muhasebeyi farklı bir boyuta getirmiş, bu ihtiyaçlara cevap verecek tekniğin geliştirilmesini gerektirmiştir. Tek bir işlemin “yarar” ve “fedakârlık” taraflarını aynı anda kayıtlara geçirebilen teknik, yani “Çift Taraflı Kayıt Tekniği” bu ihtiyaç ve gerekliliklere cevaben ortaya çıkarılmıştır.

Temelde varlık, kaynak, gelir, gider ve sonuçla (kar/zarar- gelir gider farkıyla) ilgili bilgilerin tamamının izlenmesinin amaçlandığı çift taraflı kayıt tekniğinde (Örten, Kurt ve Torun, 2011: 66) her iş olgusu borç ve alacak biçiminde iki taraflı kaydedilir (Güvemli, 1995: 148).

Bu uygulamanın günümüze en önemli etkisi, hesapların borç- alacak olmak üzere iki yanının olduğudur. Çünkü işlemlerin iki tarafının

---

<sup>5</sup> Hiçşaşmaz Venedik’te kullanılan hesap parasının “lire” olduğunu belirtmektedir. Yine o devirde “soldi”, “grossi”, “piccioli” ve “duca”nın da hesap parası olduğu belirtilmiştir (Hiçşaşmaz, 1958: 19). Çalışmada karışıklık olmaması için hesaplamalar bu birimlerle değil, gümüşün para birimi olarak kullanıldığı varsayılmış ve örneklenmiştir.

fark edilmesi, tüccarın borçlu olduğu durumda başka bir unsurda alacağının olduğunun fark edilmesi anlamına gelmektedir.

Günümüzdeki mevcut uygulamalarda da ezberden kullanılan Borç-Alacak tarafı, borçlandırmak-alacaklandırmak ifadelerinin temel mantığı, döneme ait önemli bir kitapta da açıklanan, o zaman bu bilinçle yapılmayan ve bu Şekilde adlandırılmayan ‘‘hesapların kişileştirilmesi’’ ne dayanmaktadır.

Borç-alacak mantığının ele alınmasından önce, kiŐileŐtirilen bu hesapların dönemine göre nelerden oluştuğu açıklanmalıdır. Hesaplarda yer alan ‘‘varlık’’, ‘‘borç’’, ‘‘z sermaye’’ ve ‘‘kr’’ kavramları, günümüzde muhasebe ve işletme için akla ilk gelen kavramlardandır. Bu kavramların bugünkü kompleks işletme ve piyasa mantığındaki yerlerine göre yapılan tanımları, kuramsal yapıda, yani bilimsel açıdan her muhasebe dersinde yapılmaktadır. Çalışmada bu kavramları dönemine göre açıklamaktaki amaç yine bu kavramlarla oluşan borç-alacak mantığının oluşturulduğu dönemin daha iyi tahayyül ettirilmesidir. Bahsi geçen zamanda oluşan borç-alacak tabirlerinin anlaşılması, bu beş kavramın, o günkü önem ve içeriklerinin anlaŐılmasıyla mümkün olacaktır.

Devre göre dŐnldėinde, tacirin elindeki bütün mevcutlar, tacirin varlıklarıdır.<sup>6</sup> Varlıklar, nakit parası, mal stokları ve belgeyle ya da sözle birinden alacaklı buldukları gibi menkul (bir yerden başka bir yere taŐınabilir) veya arsa, ev, dükkân gibi gayrimenkul (taşınmaz) olabilir. Tacir, kıymeti olan, zimmetinde olan bu varlıkların sahibi olabilir yani mülkiyet hakkı kendinde olabilir Varlığın mülkiyetine sahip

<sup>6</sup> Burada vurgulanması gereken nokta, mevcut uygulamalarda muhasebenin temel kavramlarından ‘‘kişilik’’ kavramının varlığıdır. Muhasebe amacıyla, işletmenin kendisi, işletmenin sahiplerinden ayrı bir kişi olarak kabul edilmektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 252). Yukarıda bahsi geçen dönemde henüz ‘‘kişilik’’ kavramı yoktur. Bu dönemde muhasebe anlamında, tacir ve işletmenin hesapları birbirinden ayrı değildir. IŐletmenin sahiplerinden ayrı bir kişi olarak ele alınması ihtiyacı daha önce de vurgulanan ortaklıkların gelişmesiyle doėmuŐtur (Akdoğan ve Aydın, 1987: 67). Bu durum hem hukuki gelişmelerin hem de muhasebe için ‘‘kişilik’’ kavramının oluŐumunun alt yapısı olmuştur.

olması, bu varlıkların kaynağı olarak tacirin kendini göstermektedir. Yani bu varlıkların kaynağı “öz kaynak” tır.

Tacir bazı varlıkları içinse, bunların sahibi olmayıp kullanım hakkını satın almış, kullanım hakkına sahip olabilir. Mülkiyetine sahip olmadığı varlıkların kaynağı ise, varlığın mülkiyetine sahip olan üçüncü kişi ya da kurumlar olduğundan, bu varlıkların kaynağı “yabancı kaynak” tır. Bahsi edilen devir için, kiliselerden, yakın dostlardan veya bankalardan ödünç alınan varlıklar belirli bir süre için tacirin kıymeti olarak kayıtlıdır. Bunlar, tacirin öz kaynağı değil, yabancı kaynağı, borcu, yükümlülüğüdür.

Elinde tuttuğu için, tacirin varlığı olarak kayıtlı olsalar da tacir bunlar için üçüncü kişilere karşı sorumludur. Borç aldığı kişiler bu borca karşı, tacirden bir beklenti içindedirler. Çalışmada da bahsedildiği üzere, daha önce kiliselerin karşılıksız borç vermesi söz konusu iken, borç veren bu birimler, ellerinde tutamadıkları ve kullanamadıkları varlıkları için “faiz” adı verilen getiri için anlaşmışlardır. Daha önce vurgulandığı üzere, insanlar temel ihtiyaçlarının karşılanmasından öteye geçip, katlandıkları fedakârlıklar için bir bedel istemeye başlamışlardır. İnsanların kıymeti olan varlıklarından, bir getiri elde etme amacı sonraki süreçlerde, katlandığı fedakârlıktan ve vazgeçtiklerinden daha çok getiri elde etme amacına dönüşmüştür. Getirilerin fedakârlıklardan fazla olması durumu “kâr” kavramını ortaya çıkarmıştır.

Kar elde etme amacı, insanların “fayda” - “fedakârlık” değerlendirmesinin bir sonucudur. Daha önce verilen örnek üzerinden bakıldığında, tacirin 100 birim gümüş para vererek dükkân alması durumunda, elindeki parasından özveride fedakârlıkta bulunmuş, karşılığında ise dükkân gibi bir gayrimenkul varlığının sahibi olarak fayda sağlamıştır. 20 birim gümüş para karşılığında elindeki baharatı satan tacir de elindeki maldan fedakârlıkta bulunurken, nakit para alarak kendine bir fayda sağlamıştır.

Bir örnek üzerinden bile, iki taraflı etkinin anlatılması böyleyken, gün geçtikçe karmaşıklaşan ve artan ticaret hayatında tacirler, hesaplarını



sistemli ve dzenli tutmak durumundadır. Bunlara ilişkin sonuçların yani kârın hesaplanması içinse uygun bir teknik kullanmalıdır.

Büyük Alman şair ve filozofu Goethe ift taraflı kayıt tekniğini “insan dimağının en mükemmel buluşlarından biri” olarak ifade eder (Hiaşmaz, 1958, 8). Her şeyin saniyeler içerisinde hızla değişebildiği bugün dahi halen dünyanın hemen her yerinde kullanılan bu tekniğin, özünde hiçbir değişiklik olmadan, beş asırdan uzun bir süredir kullanılıyor olması Goethe'nin ne kadar haklı olduğunu çok açık biçimde ortaya koymaktadır. Dolayısıyla ift yanlı kayıt tekniğinin hangi gereksinimlerden doğup nasıl bir düşünce atmosferinden geçerek bugünkü düzeyine ulaştığını bilmek, en azından muhasebe bilimiyle uğraşanlar veya muhasebeyi kendilerine meslek haline getirenler için önem arz eder (Can, 2007: 2).

Dönemin siyasi, dini ve ekonomik konjonktüründe, kiliseler ve kentlerdeki girişimciler tarafından tutulan hesaplara ilişkin yöntem ve teknikler, ağırlıkla Matematik alanında bilgi verilen “*Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*” adlı kitabın bir bölümünde topluca ve detaylıca ilk kez bir din adamı olan “Luca Pacioli” tarafından gösterilmiştir. Toplu ve ilk olarak böyle bir kitabın oluşturulması, bu kitabın çoğaltılarak, muhasebe tekniklerinin Avrupa'ya ve daha sonrasında dünyaya yayılması nedeniyle 1494 yılı, muhasebe tarihinde bir mihenk noktası olmuştur.

Hesap işlerinin tüccarlar arasındaki ihtiyaçlar dolayısıyla gelişmesi söz konusuyken, Daha önce ele alınan, Ortaçağdaki etkileri ve gücü bakımından, kilisenin kayıtlardaki etkilerinin devamlılığı söz konusudur. Bu nedenle kilisenin kayıtlarını tutan keşiş ve papazların, hesap işleri düzeninin gelişmesine dolayısıyla muhasebenin gelişmesine önemli katkılar yaptıklarını belirtmek gerekir (Güvemli, 1995: 130).

Kitabın muhasebe açısından taşıdığı önem, muhasebe uygulamalarını (ift yanlı) sistematik biçimde ortaya koyan ilk eser olmasıdır. Dolayısıyla Pacioli'nin, “Venedik Sistemi” olarak ifade ettiği çift yanlı kayıt tekniğine ilişkin uygulamaların tüm Avrupa'ya

yayımlanmasında çok önemli bir role sahip olduğu ve bu açıdan isminin muhasebe tarihinde çift yanlı kayıt tekniği ile birlikte anıla geldiği ifade edilmektedir (Can, 2007: 9).

Luca Pacioli'nin çift taraflı kayıt sistemiyle muhasebeye ait görüşleri kitabın "Tractatus XI" ismiyle anılan kısmında, otuz altı bahis halinde toplanmıştır. Pacioli konuya, tüccarların bir muhasebe kitabına sahip olmakla ilgili duydukları ihtiyacı belirterek girmiştir. Bu ihtiyaca cevaben hazırladığını belirttiği kitabında, tüccarlara iş hayatında başarılı olabilmeleri için uymaları gereken üç kaide sıralamıştır. Para sahibi olmak ve hesabı süratle yapmak olarak sıraladığı ilk iki kaideden ziyade muhasebeye ait olan ve esas konuyu oluşturan üçüncü kaidedir. Bu kaideye göre, ticari muamelelere ait kayıtlar muntazam şekilde tutulmalıdır (Hiçşaşmaz, 1958: 14).

Bu kaide, muhasebede mevcut uygulamalarda dahi kullanılan çift taraflı kayıt tekniğinin teknik ve yöntemlerinin temel sebebidir. Başarılı olmak isteyen tüccar kayıtlarını belli bir düzen içinde tutmalıdır. Bu ihtiyaç, bu gereklilik insanların kayıt tutarken, yöntem ve teknikler geliştirmelerine yol açmıştır. Pacioli'nin bir kitapta topladığı bu yöntem ve teknikler düşünülürken, bunlar şimdiki uygulamalarla eşleştirilirken, bunların nasıl bir gereklilik ve ihtiyaçtan doğduğu düşünülmelidir.

Böylece öğrencilerin, açılış kaydı, yevmiye defteri, büyük defter, kapanış kayıtları, mizan gibi yöntem ve teknikler neden kullanılıyor, gerekli mi, neden bu kadar uğraşılıyor gibi, muhasebeye soğuk bakmalarına yol açan soru ve düşüncelerinin, tarihsel süreçte bir sebebi ve bununla ilintili cevabı olduğu vurgulanmaktadır. Bu vurguyla, öğrencilerimizin bazılarının muhasebeye olan önyargı ve antipatilerinin giderilmesi umulmaktadır.

500 seneden daha eski bir zamana, 1494 yılına ait bir kitapta toplanan muhasebe kayıt teknikleri, işe başlama envanteri<sup>7</sup> ile başlamaktadır. Pacioli envanter düzenlenmesine verdiği önemi “*hayatını idame ettirmek amacıyla ticaretten kâr sağlamak isteyen bir kimsenin yapacağı ilk iş, sahip olduğu menkul ve gayrimenkullerin, en kıymetlilerinden ve kaybolma ihtimali en çok olanlarından başlamak suretiyle bütün mevcutlarını bir kâğıda geçirmektir.*” cümlesiyle açıklamıştır. Tüccar envanterle, sahip olduğu servet unsurlarını, kıymetlerini belirli bir düzende listelemiş olacaktır (Hiçşaşmaz, 1958: 14).

Pacioli eserinde, envanterle başlanan kayıt işlemlerinde, müsvedde defteri, yevmiye defteri ve defteri kebirin tutulması gerekliliğini ve yöntemlerini ele almıştır. Daha sonra hesapların nasıl kapatılacağını anlatmıştır. Burada, mevcut uygulamalarla dikkat çeken iki temel farklılık vardır, bunların dışındaki uygulamaların günümüzdeki uygulamalarla belli oranda uyumu söz konusudur.

Günümüzde tam olarak karşılığı olmayan müsvedde defterinin, devrine göre ihtiyaç olma sebebi, o zaman ticaret hayatında tek bir para biriminin kullanılmıyor olmasıdır. Her tacir yaptığı işlemi, işlemde kullandığı para birimine göre önce müsvedde defterine kaydetmektedir. Daha sonra aynı işlemleri tek bir para ölçüsünde yevmiye defterine kaydetmektedir. Para çeşitliliğinin olması, tüccarın böyle bir tekniğe ihtiyacını doğurmuştur (Hiçşaşmaz, 1958: 17). Yüzyıllar içerisindeki gelişmelerle ortaya çıkan farklı ihtiyaçlar, mevcut haliyle, muhasebe

---

7 Envanter kavramı dilimize Fransızca “ayrıntılı mal listesi, döküm” anlamına gelen “inventaire” kavramından aktarılmıştır. “Inventaire” kavramı ise Latincedeki “vent” (gelmek) fiiline gelen “in” önekiyle oluşturulan “invent” (rast gelmek, bulmak) fiilinden “Bulunanlar Listesi” anlamıyla oluşturulmuştur ([www.etymonline.com/](http://www.etymonline.com/); [www.etimolojiturkce.com/](http://www.etimolojiturkce.com/)). TDK “envanter” kavramını, “Bir ticaret kuruluşunun para, mal ve diğer varlıklarıyla genel olarak borçlu ve alacaklı durumlarını, nicelikleri ve değerleriyle ayrıntılı olarak gösterme; Bu durumu gösteren çizelge; mal ve değerlere ait döküm” olarak tanımlamaktadır (Yılmaz, 2015: 58).

kullanılan temel kavramlardan “parayla ölçme kavramı”<sup>8</sup> nı ortaya çıkarmış ve böylece devrindeki ihtiyaçlar gereği kullanılan müsvedde defterini zamanla bir gereklilik olmaktan çıkarmıştır.

Kayıt düzeninde göze çarpan devrin büyük farklılıklarından biri de hesapların kapatılması işlemindedir. Mevcut uygulamalarda hesaplar, belli dönemler (yıllık, üç aylık gibi) sonunda kapatılmak zorundadır. Ancak Pacioli’nin betimlediği uygulamalarda böyle bir zorunluluk ve gereklilik yoktur. Çünkü devrin ihtiyaçları, dönem sonu itibariyle değil, her işlem için gerekli görüldüğünde hesaplama yapmayı ve hesap kapatmayı zorunlu kılmaktadır. Yani o devirde hesaplar, belirsiz zamanlarda kapatılmaktadır (Hiçşamaz, 1958: 21).<sup>9</sup>

Pacioli’den sonra, ticari yaşamda bir tüccar artık şu soruyu kendisine sorabilmiştir. Yılın başında işletmenin toplam varlığı ne kadardır ne kadar borcum var ve bu varlığın benim olan bölümü, yani öz sermayem ne kadardır? Belirli bir dönem sonunda işletmenin toplam varlığında ve borçlarında ne kadar değişiklik olmuştur, varlığımın benim olan bölümü, yani öz sermayem ne kadar artmış ya da azalmıştır? Bu soruyu cevaplama ihtiyacı, belli bir zaman sonra muhasebenin kayıt sonuçlarından çıkan bilanço ve gelir tablosunu oluşturacaktır (Güvemli, 1995: 131).

Bu süreç muhasebenin kayıt fonksiyonunun gelişim sürecini ifade etmektedir. Burada vurgulanması gereken bir diğer nokta, muhasebeye farklı bir fonksiyonun ihtiyaçlar sonucu eklenmesidir. Kâr için muhasebeyi geliştiren sürecin içinden bir de raporlama fonksiyonu

---

<sup>8</sup> Sonraki yüzyıllarda muhasebe teori ve kuramıyla ortaya konan temel kavramlardan “parayla ölçme” kavramının ne olduğunu ve önemini ezberden okumak yerine, ulusal para birimiyle kaydın hangi problemlere nasıl çözüm olduğunu anlayarak okumak, bu çalışmada öğrencilerimizi yönlendirmeyi amaçladığımız bakış açısidir. (Parayla ölçülme kavramı, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır.)

<sup>9</sup> Zamanla oluşun ve gelişen şartlar nedeniyle, hesapların kapatılıp, sonuçların hesaplanmasının dönemler itibariyle yapılması ile muhasebenin temel varsayımlarından “dönemsellik” bir zorunluluk haline gelmiştir.

doğmuştur. Tacir, borç alabilmek için, kendini kilise, banka gibi üçüncü kişilere doğru ve güvenilir bir şekilde ifade etmelidir. Borç verecek kişiler, belirli koşullara uyan bir kayıt tekniğini görmek istediklerinden, tacirlerin bunu yapması bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu koşullar, muhasebeye “raporlama” fonksiyonunu katmıştır. Artık tacir, belli bir zamanda, varlıklarını listelerken; işlemlerinin sonucunu hesaplarken belirli kuralara uymak durumdadır.

Örneğin, 1265 yılında, İngiltere’de bir manastır için, Hampshire kontu, en az iki haftada bir kez, gelirler, giderler ve varlıkların durumu ile ilgili rapor verilmesi zorunluluğunu getirmiştir (Güvemli, 1995: 133).

Bu raporların oluşturulması ihtiyacı, muhasebeyle ilgili başka bir cevabı ortaya çıkarmıştır. Bugünkü serbest muhasebecilik mesleğinin öncüleri olan gezici muhasebeciler, Batı Avrupa’da bu raporları belirli bir para karşılığında düzenlemişlerdir. İş sahibi tarafından, kendi durumunun ve devlete dönük yanının değerlendirilmesiyle ilgili olan bu raporlar, işletmenin gelirleri, çeşitli gelirler, gelirler toplamı, işletme masrafları, çeşitli masraflar ve iş sahibine yapılan ödemeler, masrafların toplamı ve dönem sonunda kalan varlık toplamı gibi bölümlerden oluşuyordu (Güvemli, 1995: 133).

Raporlara ilişkin bir keşitş tarafından belirtilen şu ihtiyaçlar (Güvemli, 1995: 133), günümüz muhasebe uygulamalarındaki benzer hususlardır:

- Rapor ciddi olarak denetlenmelidir.
- Muhasebe bakiyeleri ile gerçek kalanların uyumunu sağlamak için yıllık envanter yapılmalıdır.
- Borçların ciddi envanteri yapılmalıdır.
- Raporlarda yer alan mal bedellerinin doğruluğunu bir şahidin onaylaması gereklidir çünkü raporu düzenleyen gezici

kayıtçı, girdilerin fiyatlarını yüksek yazmak, satışların fiyatını düşük yazmak eğilimindedir.<sup>10</sup>

13. yy'da kasa defterinin düzenlenmesine ilişkin, ilk yarıya girişlerin ikinci yarıya çıkışların yazılması söylenmiş ve uygulanmıştır. Yine bu işlemlerde tarih, yazı ve rakam ile tutar, parayı verenin ya da alanın adı, ödeme nedeni, ödeme emir belgesinin ne olduğunun yazılması ve başka ülkenin parası ise önce o yabancı paranın sonra yerli paranın yazılması gerekli tutulmuştur. Kasa defterini işleyen kişilerin yemin etmesi, tutulan defterlerde düzeltme yapılması için özel karar alınması gerekliliği ve bu düzeltmeyi yapmaya yalnız özel bir noterin yetkili olması (Güvemli, 1995: 134), dönemine göre ve bugünkü uygulamalarla benzerliğine göre dikkat çeken uygulamalardandır.

Muhasebe bilgilerinin kalitesinin artırılması amacı ile denetleme fonksiyonun da eklenmesi önemli bir gelişmedir. Devlet gelirlerini artırmak amacıyla İngiltere'de ortaya çıkan denetçiler, çağdaş denetimin öncüleri olarak kabul edilebilir. İşletmelerin raporlarının düzgünlüğünün artırılması için devlet denetçiler görevlendirmiştir ve bunların "*sormalı, dinlemeli ve vilayetlerinde yapılan ve yapılacak tüm hesaplamaları almalı ve bu hesaplarla ne iş yapabilecekleri mümkünse onu yapmalıdırlar*" ifadesiyle görevlerini bildirmiştir (Güvemli, 1995: 135).

---

**10** Serbest muhasebecilik mesleğinin öncüsü oldukları daha önce de vurgulanan gezicilerin bu meyli, muhasebe kavramlarından "ihtiyatlılık" ın ilk halleridir. Yöneticinin risk alma potansiyeli karşısında "muhasebe" ihtiyatlı-tutucu olmak durumundadır. İhtiyatlılık kavramı, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar.

Çift taraflı kayıt düzeninin geçirdiği aşamalar beş başlık altında şöyle toplanmıştır (Güvemli, 1995: 139):

- Çift yanlı kayıt düzeninin, kayıt yöntemlerinin gelişmesi sonucunda en basit biçimi ile uygulanmaya başlanması,
- Ticari işlemlerin toplam olarak düzgün bir biçimde (her hesabın belirli bir zaman dilimi sonundaki toplamı) kontrolünü yapılması gerekmesinin artması ile otomatik denetime olanak sağlayan teknik bir yöntem olarak kullanılması,
- Muhasebenin tek ve kapalı (başlangıcı ve bitişi belirli ve kendi içinde tutarlı) bir sistem olarak ve tek ölçü birimi (para) ile kullanılabilir duruma gelmesi ve muhasebenin istatistikten ayrılması,
- Hesap sisteminin yalnız bilanço unsurları biçiminde değil gelir-gider ve kâr hesapları biçiminde de gelişme göstermesi,
- Muhasebenin uygulama alanlarının artması ve gelişmesi.

İnsanların ve dönemlerin koşullarına göre şekillenen ve gelişen sistemli kayıt düzeni, en son “çift taraflı kayıt tekniği” haline gelmiş ve gelişmiştir. Pacioli'nin eseri muhasebe kuramı hakkında bir kitap değildir, muhasebecilerin ne yaptıklarını ve kısaca neden yaptıklarını ele almıştır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 68). Ancak daha önce vurgulandığı üzere, dönemin ihtiyaçları ve gelişimi doğrultusunda ortaya çıkan bu tekniğin, bir kitapta toplanması ve bu bilgilerin Avrupa'ya yayılması ve insanlığın bunun üstüne, ihtiyaçları doğrultusunda katkı sağlaması, bugünkü uygulamaların ve kuramsal yapının oluşması açısından büyük önem arz etmektedir.

Çağdaş muhasebe tarihçileri artık, paranın alfabenin, konuşma dilinin mucidinin olmadığı gibi, çift yanlı kayıt yöntemini de belirli bir kişinin bulmadığını vurgulamaktadır (Güvemli, 1995: 140). Çalışmada

da sadece Avrupa<sup>11</sup> üzerinden anlatıldığı üzere, bu yöntem zaman içinde değişen ve gelişen ticari, ekonomik ve hatta siyasi konjonktürlerin gereği olarak ortaya çıkmıştır.

Günümüzde, ülkelerin, işletmelerin ve toplumların yönetilmesinde, hesaplar tarafından ortaya konulan sayılar kullanılmaktadır. 15. yy'da Venedik Muhasebesi olarak bilinen ve günümüzde çift taraflı kayıt yöntemi olarak adlandırılan teknik tüm dünyada standart uygulama haline gelmiştir. Yaşar, 1494'te bir keşiş tarafından yazıya dökülen Ortaçağ İtalya'sına ait bir muhasebe tekniğinin, günümüzde dünya ekonomisini yönettiğini ifade etmektedir (Yaşar, 2016: 202).

#### **4. HESAPLARIN KİŞİLEŞTİRİLMESİYLE BORÇ- ALACAK MANTIĞI VE MUHASEBE TEMEL DENKLİĞİ**

Çift taraflı kayıt tekniğinin prensiplerine ilişkin verileri Luca Pacioli'nin eserinde bulmak mümkündür. Dönemin tacirlerine, daha sistemli ve daha doğru sonuca götüren bir kayıt tekniğinin anlatımı "Summa de Arithmetica..." da yapılmıştır. Bu açıklama yapılırken hesapların kişileştirilmesi yoluna gidilmiştir. Bu doğrultuda bütün varlık hesapları kendilerine verilen şeyler dolayısıyla "zimetlenen"<sup>12</sup>

---

**11** Çalışmada çift taraflı kayıt sistemi, günümüz Muhasebenin Kuramsal Yapısı'nın yani teorik yapısının oluşturulduğu Avrupa'daki gelişim süreci yönünden ele alınmıştır. Vurgulanması gereken bir nokta da son zamanlarda yapılan araştırmalarda, çift taraflı kayıt sisteminin daha önceki Merdiven (Basamaklı) kayıt yönteminin gelişmiş hali olduğu ve çift taraflı kayıt sisteminin Avrupa'dan önce başka toplumlarda da kullanıldığının belirtileri ortaya konmuştur. Bu çalışmanın sadece Avrupa çerçevesinden ele alınması bu bulgu ve çalışmaların göz ardı edilmesi anlamına gelmemektedir.

**12** "Zimmet" kavramı TDK'da genel olarak "üstünde olan şey", işletmeyle ilgili olarak da "bir ticaret kuruluşunun borçlarının tümü" olarak tanımlanmaktadır (Kaynak: <http://www.tdk.gov.tr/>; Erişim tarihi: 03.01.2017). Arapça olan kavram, kökeni itibarıyla, "güvence, kefalet, birinin sorumluluğu altında olma" anlamına gelmektedir (Kaynak: <http://www.etimolojiturkce.com/kelime/zimmet>; Erişim tarihi: 03.01.2017).



ve kendilerinden alınan Şeyler dolayısıyla “matluplanan”<sup>13</sup> gerçek kişilere benzetilmişlerdir (Hiçşaşmaz, 1958: 25).

Hiçşaşmaz’ın Pacioli’nin eserinden aldığı ifadeyle özellikle mal hesabının ve buna istinaden diğer varlık hesaplarının mantığı ortaya konulmaktadır. “Farz et ki dükkanın, verdiğin Şeyler dolayısıyla sana karşı borçlanan bir kimsedir. Buna karşılık, dükkandan bir Şey çekilir veya alınırsa bu seferde dükkan alacaklı duruma geçer.” (Hiçşaşmaz, 1958: 25).

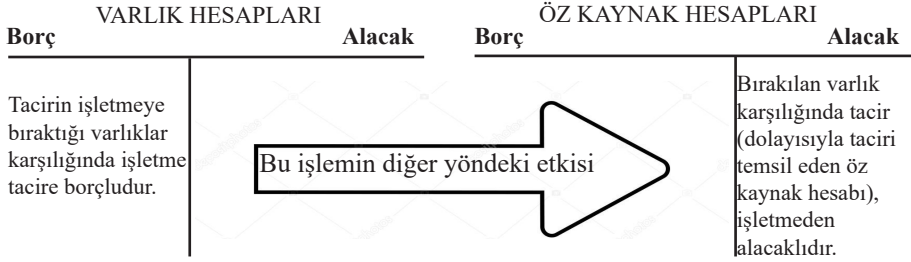
Varlık hesabına giren bir unsur, o hesapta artışa neden olur. Varlık hesabı bir kişi olarak düşünülürse, varlık hesabı tacire “borç”lanmıştır. Bunun tersi yönünde, tacir varlıklarını elden çıkarmışsa, varlık hesabında azalış olduysa, bir kişi olarak düşünölen varlık hesabı tacire karşı artık borçlu durumda değildir, ondan belirli miktar “alacak”lıdır.

**Borç** **VARLIK HESAPLARI** **Alacak**

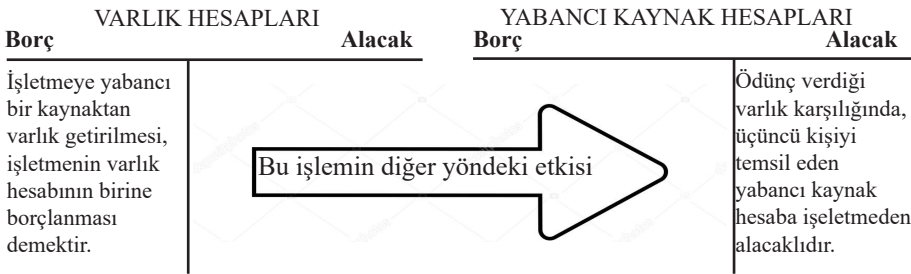
Tacirin işletmeye bıraktığı varlıklar karşılığında işletme (işletmeyi temsil eden varlık hesaplar) tacire borçludur.	Tacirin işletmeye bıraktığı varlıklardan alması durumunda işletme, tacirinden alacaklıdır.
--	--

Bu mantıkta daha önce açıklanan kavramlardan varlık, öz kaynak ve yabancı kaynak kavramları birer kişi olarak düşünölmelidir. Varlıklar iki Şekilde gelebilir, iki kaynağı olabilir. Tacirin kendi varlıklarını işletmeye koymasđ, öz kaynağı olan varlıklar anlamına gelir. Bu işlem, hesapları kişileştirerek ele alınırsa, varlık hesapları işletmeyi temsil etmektedir ve öz sermaye hesapları ise taciri temsil etmektedir. Tacirin getirdiği, işletmeye bıraktığı varlık, kayıtlarda “işletme, yani varlık hesabı tacire borçludur; tacir yani sermaye hesabı ise işletmesinden alacaklıdır” Şeklinde görölecektir.

**13** “Matlup” kavramđ TDK’da “istenilen, aranılan” ve “alacak” olarak tanımlanmaktadır(Kaynak: <http://www.tdk.gov.tr/>; Erişim tarihi: 03.01.2017). Arapça “talep” kökeninden gelen kavram, “istenilen, talep edilen” anlamına gelmektedir(Kaynak: <http://www.etimolojiturkce.com/kelime/matlup>; Erişim tarihi: 03.01.2017).



Bu mantık dönemdeki bütün varlıklar için tahayyül edilebilir. Tacir stok olarak varlık koyduysa, stoklar hesabı tacire borçludur. Yani stoklardaki artış borç olarak kaydedilir. Bu işlemde kaynaklı olarak, taciri temsil eden öz kaynak hesabı alacaklanır çünkü tacir artık işletmeden stok alacaktır.



İşletme varlığı tacirden kaynaklı değil, üçüncü bir kişiden yani yabancı kaynaktan gelirse, değişiklik sadece kaynak hesabında olacaktır. İşletmeyi gösteren varlık hesabı, artık üçüncü bir kişiye, kuruma borçludur. Karşılığında bu varlığın kaynağını gösteren yabancı kaynak ise işletmeden alacaktır.

Bu mantıkla, modern muhasebeden sermaye hesapları için bakılabilir. Sermaye sahibi (o devirdeki tacir), varlıkları işletmeye vermektedirler, bunları da muhasebe varlık hesaplarında takip etmektedir. Bu durumda sermaye sahipleri, bıraktıkları varlıklar için, işletmeyi temsilen muhasebenin tuttuğu varlık hesaplarından alacaklı durumdadırlar, varlık hesapları ise sermaye sahiplerine borçludurlar. Tersi yönde bir işlemde, sermaye sahibi işletmeden çektiği varlıklar için işletmeye, muhasebeye borçlanmış demektir.

Bu mantıkla, günümüz muhasebe uygulamalarında, öğrencilerimizin bilmesi gereken genel kaide, varlık hesaplarında artış olması durumunda, hesabın borçlanacağı, azalış olması durumunda hesabın alacaklanacağıdır. Bunun etkisi olarak hem yabancı hem öz kaynaklarda artışlar hesabın alacak tarafına, azalışlar ise borç tarafına kayıt edilir. O halde sermaye sahiplerinin, yabancı kaynakların ve varlıkların temsil edildiği hesaplardaki artış ve azalışlar, günümüzde kullanılan “borç” ve “alacak” tarafları ve büyük defter hesapları içerisinde şöyle gösterilebilir.

İşletmeyi temsil eden, VARLIK HESAPLARI		Sermaye sahibinin temsil eden, ÖZ SERMAYE HESAPLARI		Üçüncü kişileri temsil eden, YABANCI SERMAYE HESAPLARI	
Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
↑ Artış	↓ Azalış	↓ Azalış	↑ Artış	↓ Azalış	↑ Artış

Hiçşışmaz, çift taraflı kayıt tekniğinin, o devirde hesapların birer şahıs gibi incelenerek açıklanmasının bilimsel bir yol olmadığını ve kuramsal bir nitelik taşımadığını ifade etmiştir. Ancak kitabında açıkladığı bu mantığın pek çok muhasebe hocası tarafından da kabul gördüğünü vurgulamıştır (Hiçşışmaz, 1958: 25).

Bu mantığı günümüzdeki bütün muhasebe hesapları için çalıştırmak mümkün görünmeyebilir (Hiçşışmaz, 1958, 25). Varlık ve Kaynak hesapları arasındaki istisna bazı hesapların varlığı ve günümüzdeki kompleks işletme yapısında yüzlerce sayıda hesabın varlığı bu mantığın bazı durumlarda açıklanmasını mümkün kılmamaktadır.

Bu mantığın, bir hipotez olarak ele alınıp, diğer bütün muhasebe hesaplarında ispatlanması başka bir akademik çalışmanın konusunu oluşturabilir. Bu çalışmada bu konu ve mantığın izahındaki sebep, o günkü şartlara göre “borç-alacak” taraflarının ve mantığının nasıl

oluşturduğunun ele alınması ve günümüzde çift taraflı kayıt yönteminde ezberden kullanılan “varlık”, “öz kaynak” ve “yabancı kaynak” hesaplarının temel borçlanma-alacaklanma mantığının ele alınmasıdır.

Bu mantıkta ve çift taraflı kayıt tekniğinde vurgulanması gereken bir konu da “Muhasebenin temel denkliği” dir. Bu denkliğe göre işletmenin elinde bulunan bütün varlıkların, yabancı ya da öz şeklinde olmak üzere muhakkak bir kaynağı vardır. İşletmede meydana gelecek bir işlem, çift taraflı kayıt tekniğine uygun kaydedildiğinde (işlemin borç – alacak etkisinin yapılması ve kaydı) bu denklik kesinlikle bozulmayacaktır. İşletmelere kontrol ve kayıt doğruluğu getiren bu yön, yine çift taraflı kayıt tekniğinin bir getirisidir.

$$\text{Varlıklar} = \text{Yabancı Kaynaklar} + \text{Öz Kaynaklar}$$

Bir varlıkta artış olması için başka bir varlıkta azalış veya kaynakta artış olması veya her ikisinin birden oluşması gerekir. Çift taraflı kayıt tekniğinde her işlem en az iki hesaba yazılır, bu hesaplardan biri borçlandırılırken, diğeri alacaklandırılır. Borçlandırılan ve alacaklandırılan hesapların tutarı birbirine eşittir (Örten, Kurt ve Torun, 2011: 39).

Son olarak yeniden vurgulanması gereken bir nokta, döneme göre düşünüldüğünde tacirin, şimdi içinse sermaye sahibinin bir süreç sonunda elde etmeye çalıştığı ve sistemli ve düzenli kayıt tutmasının-tutturmasının bir amacı olan “kâr” dır. Yapılan bütün işlemler ve bunların kaydı sonucunda tacirin karı hesaplanmaktadır. Bazı işlemler varlık ve kaynak hesaplarını etkileyerek sonuca etki etmektedirler.

Tacirin varlıklarını dolayısıyla öz kaynaklarını doğrudan artıracak unsurlar, gelirlerdir. Bunun tersine, tacirin varlıklarını dolayısıyla öz kaynaklarını azaltacak unsurlar ise giderlerdir. Gelir ve giderin arasındaki olumlu fark ise, tacirin, sermaye sahibinin kârı olacaktır.

## **5. SONUÇ**

Bu çalışmada, çift taraflı kayıt tekniğinin kim tarafından nasıl oluşturulduğu konuları değil, muhasebe uygulamalarına ve muhasebenin kuramsal yapısına yön veren Avrupa’da siyasi ve iktisadi sebeplerle muhasebe anlamında da büyük değişimin yaşandığı Ortaçağ analitik olarak değerlendirilmiştir. Bu değişimin hem nedenlerinden hem de göstergelerinden biri olan “ift Taraflı Kayıt Tekniği” konjonktürel olarak ele alınmıştır.

Ortaçağ’dan Yeniçağ’a geçişin ve çift taraflı kayıt tekniğinin etkisinin en büyük iki mülkiyet sahiplerinin değişimi ve üretim ile değişim amaçlarının değişimidir. Başlangıçta, kendine ait mülkiyeti olan Avrupa insanı, üretim ve değişimi, temel ihtiyaçların<sup>14</sup> karşılanması için yapmıştır. Daha sonra zamanla ve ağırlıkla mülkiyeti eline alan kilise gibi kurumlarla, üretim ve değişim amacı genişlese dahi, yasaklar nedeniyle bunları yapamamıştır. Belirli bir noktadan sonra yasakların ve kısıtların önüne geçen insanoğlu, kendi mülkiyeti, bu mülkiyete ilişkin yaptığı işlemlerde “yarar” ile “fedakârlık” değerlendirmesi ve bu değerlendirmenin sonucu olarak “kr” amacıyla, ekonomik olarak farklı bir boyuta ve sisteme geçmiştir.

Kapitalizme doğru yn bulan bu sistemin muhasebeye etkisi ise en temelde iki yönlüdür. “Kr” elde edebilmek için daha fazla işlem yapan insanoğlu, bu unsuru tespit etmek ve artırmak için işlemlerini daha düzenli ve sistemli kayıt altına alma ihtiyacına brnmştir. İkinci yönden ise, yine kr elde etme amacıyla, işlemlerini artıran insanoğlu bunu yapabilmek için de daha fazla kaynak bulma ihtiyacına girmiştir. Daha fazla kaynağı bulacağı kurumların, kendinden doğru ve düzenli bir kayıt düzeni beklemesi ve bunları bir rapora dönüştürmesi, dönemin muhasebesinin en büyük dönüm noktasıdır.

---

**14** Sombart, temel ihtiyaç aşacak biçimde yapılan her türlü fazladan harcamayı, lüks olarak tanımlamaktadır. Lksn de nicel ve nitel olarak iki şekilde kurulmuş olabileceğinden bahseder. Nicel anlamda lüks, malların ziyan edilmesidir. Nitel anlamda ise daha iyi malların kullanılmasıdır (Sombart, 2013: 117).

Çalışmadan çıkarılacak en net sonuç, ihtiyaçlara cevap vermek için ortaya çıkan ve gelişen “muhasabe” sadece bir zamana ya da topluluğa ait değildir. Bu çalışmayı hazırlayan yazarların kanaatine mevcut haliyle muhasabe, teorisi olan bir bilimdir. Bu nedenle bundan sonraki süreçler içinde muhasabe teorisine ait hipotezler ortaya konamaz, bunlar sınamamaz ve geliştirilemez değildir. Çalışmayı okuyan, özellikle muhasabe bilim dalında akademisyen olmak isteyen öğrenciler, muhasabe bilimine bu gözle bakmalı, dünyanın, buldukları ülkelerin, toplumun ihtiyaçları doğrultusunda, muhasabe teorisine ait hipotezler bulmalı, bunları sınamalı ve geliştirmelilerdir.

### **KAYNAKLAR**

- Akdoğan, Nalan ve Aydın, Hamdi. (1987). *Muhasebe Teorileri*. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Aren, Sadun (2009). *100 Soruda Para ve Para Politikası*. Ankara: İmge Kitabevi.
- Can, Ahmet Vecdi (2007). “Luca Pacioli “Muhasebenin Babası” mıdır?” *Akademik Bakış*. 12: 1-15.
- Degos, Jean. Guy (Çeviren: Aslan, Ümmühan) (2008). “Muhasebenin Geleceği Geleceğin Muhasebesiyle Uyumlu mu?” *MUFAD - Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 37: 205-221.
- Elitaş, Cemal, Aydemir, Oğuzhan ve Elitaş, Bilge Leyli (2009). “Çift Taraflı Kayıt Tekniğinin Bilin(mey)en Geçmişi” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 3:33-46.
- Gümüş, T. Tolga (2010). “Feodalizm: Avrupa Tarihinde Yeni Yaklaşımlar” *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Tarih Bölümü Tarih Araştırmaları Dergisi*. 47: 39-64.
- Güneş, Recep, Durmuş, Ahmet Fethi ve Solak, Bilal (2012). “Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi” *Akademik Yaklaşımlar Dergisi* . 3 (2): 57-66.

**Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi Temmuz 2018 (15)**

- Güvemli, Oktay (1995). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar-1. Cilt*. İstanbul: Avcıol Basım.
- Hiçşaşmaz, Mazhar (1958). *Muzaaf Muhasebe Usulünün Kurucusu Luca Paciolo Eseri ve Tesirleri*. Ankara: Ajans Türk Matbaası.
- Karasioğlu, Fehmi (2015). *Finansal Muhasebe - Dönem Sonu İşlemleri - TMS/TFRS Uygulamalı* (Geliştirilmiş 2. Basım). Ankara: Nobel Yayın.
- Kılıç, Ramazan ve Mine Demirçelik (2011). "Mülkiyet Kavramının Tarihsel Gelişimi Sürecinde Ortaçağ ve Reform Hareketi" *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 30: 181-190.
- Ölmezogulları, Nalan (2016). *Ekonomik Sistemler ve Küreselleşen Kapitalizm* (Gözden Geçirilmiş 8. Baskı). Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Örten, Remzi, Kurt, Ganite ve Torun, Salih (2011). "Muhasebede Çift Taraflı Kayıtlama ve Kitab- Us Siyakat". *Muftav Dergisi*. 34-69.
- Sander, Oral (2012). *Siyasi Tarih – İlkçağlardan 1918'e* (23. Baskı). Ankara: İmge Kitabevi. Sombart, Werner (2008).
- Sombart, Werner (2015). *Burjuva; Modern Ekonomi Dönemine Ait İnsanın Ahlaki ve Entelektüel Tarihine Katkı* (Çeviren: Oğuz Adanır). Ankara: Doğu Batı Yayınları.
- Sombart, Werner (2013). *Aşk, Lüks ve Kapitalizm, Modern Dünyanın Savurganlığın Ruhundan Doğması Üzerine* (İkinci Basım (Çeviren: Necati Aça) Ankara: Pharmakon.
- Tekin, Oğuz (2016). *Eski Yunan ve Roma Tarihine Giriş*. İstanbul: İletişim Yayınları.
- Uçma, Tuğba (2010). "Çift Taraflı Kayıt Sistemi ve Kapitalizmin Doğuşu: Werner Sombart'ın Sosyo Ekonomik Perspektifinden" *Muhasebe ve Denetime Bakış*. 32: 101-115.
- Uçma, Tuğba (2011). *Muhasebenin Teorik Yapısı Genel Bir Bakış*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Yaşar, R. Şebnem (2016). “Osmanlı İmparatorluğu’nda Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Geçişin Sebepleri ve Sonuçları: Kapitalizme Doğru İlk Adımlar” *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*. 8 (1), 201-207.

Yılmaz, Halenur. (2015). *Sanayi İşletmelerinde Stokların Akış Sürecinin, VUK, US GAAP ve TMS- 2 Çerçevesinde İncelenmesi ve Karşılaştırılması*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Konya, Selçuk Üniversitesi.

Zeytinoğlu, Erol (1985). *Ekonomik Sistemler* (Gözden Geçirilmiş 2. Baskı). İstanbul: Fatih Yayınevi Matbaası.

Zeytinoğlu, Erol (1993). *İktisat Tarihi*. İstanbul: Süryay Sürekli Yayınlar.

Weber, Max (2009). *Protestan Ahlakı ve Kapitalizmin Ruhu*. Ankara: Alter Yayıncılık.

<http://www.dictionary.com/browse/conjuncture>, Erişim tarihi: 01.12.2016.

<http://www.etimolojiturkce.com/kelime/matlap>; Erişim tarihi: 03.01.2017.

<http://www.etimolojiturkce.com/kelime/zimmet>; Erişim tarihi: 03.01.2017.

<https://tr.wikipedia.org/wiki/Flandre>; Erişim Tarihi: 04.12.2016.



**MULTI LEDGER PERIOD IN TURKISH  
ACCOUNTING HISTORY:  
1926-1949<sup>(\*)</sup>**

**Prof. Dr. Yusuf Sürmen**

*Karadeniz Technical University-Turkey*

**Res. Asst. Yaşar Bayraktar**

*Karadeniz Technical University-Turkey*

**Prof. Dr. Oktay Güvemli**

*Marmara University-Turkey*

**ABSTRACT**

According to the accounting historians, accounting practices have mediated mutual accounts, determination of the profit or loss and identification of assets and resources until the end of the XIX. century. However profit tax law and income tax law have begun to be implemented after the XIX. century. Thus the effects of taxation on accounting practices were observed. So thanks to these developments recording layout and unity of financial statements were provided. Furthermore these developments have supported the formation of a uniform accounting framework.

Approximately twenty-five years of the Republic in Turkey, 1923-1949 period has two important tax reforms. The first of these reforms was Transaction Tax Law in 1926 and Profit Tax Law in 1927. Second reform that was enacted in 1949 Income Tax Law, Corporate Tax Law and Tax Procedure Law. Apart from these, the effects of Turkish Commercial Law that was renovated in 1926 on accounting practices should also be noted.

---

<sup>(\*)</sup> *Bu bildiri, 25-27 Haziran 2016 tarihlerinde Pescara'da (İtalya) yapılan 14. Dünya Muhasebe Tarihcileri Kongresi'nde İngilizce olarak sunulmuştur.*

The order brought by Turkish Republic, on one hand was increasing the significance of accounting, balance sheet and profit-loss statements, on the other hand was rising the need of auditing for the accuracy of declared taxes. double entry bookkeeping's ledger system was taken part in the Commercial Law. However, this method wasn't sufficiently known and widely used. Thereby the legislator has chosen to put additional ledger to each tax laws for the control of applications. Therefore the implementation of additional ledger as well as ledger in Commercial Law has caused 7-8 book keeping for a business. Multi ledger period continued until 1949 Tax Reform.

1949 Tax Reform that is made by revising and renewing the contemporary taxation, has underlied the basis of tax practices throughout the XX. century. With the successful tax practices, accounting and accounting profession developments was achieved within the framework of tax laws.

**Keywords:** Turkish Accounting History, Multi Ledger Period, Bookkeeping Taxation, Double-Entry

**Jel code:** M41, K34

## **1. INTRODUCTION**

When The Turkish Republic was proclaimed (1923), remaining accounting culture from Ottoman Empire (1299-1922) was based on the statist approach. Because of undeveloped private sector, accounting was developed within the state accounting practices. With the trial of liberalization between 1879-1885, double-entry bookkeeping was adopted. Also chambers of commerce was established, private sector was organized and Hamidiye Trade School which makes business education at the udergraduate level was opened. However, this initiative has developed slowly and private sector accounting thought remained in the shadow of state accounting.

Ottoman Empire's financial organization and practices were continuing with the XIX. century tax system due to the consecutively wars experienced from the beginning of the XX. century [Balkan War (1912-1913); First World War (1914-1918); Turkish War of Independence (1919-1922)]. State's revenues was based on taxes by 10 per cent for agricultural products and wealth of animals which was called as *Tithe and Cattle (Asar-Agnam)Tax*. There were tax attempts from profit but weren't successful.

In the Ottoman Empire, there was Westernization movement which contains administrative and financial reforms. This movement started with the *Edict of Tanzimat (1839)*. Ministries were organising in the style of Western European countries. However, in social and commercial law, the Islamic rules (*Sharia*) were valid. Within the framework of Westernization in the Ottoman Empire, first commercial law was adopted in 1850. However, there was no opportunity for implementation. Because of Islamic rules in trading were dominant.

Turkish Republic (1923) was continuation of *Edict of Tanzimat (1839)* in terms of Westernization. Founders of Turkish Republic have formed the revolutionary laws in this direction. In this context, firstly two basic laws were enacted. These laws are:

- ***The Constitution of Republic (1924)***: It is also known as constitution of the Turkish Republic. It is a law that is based on secularism, pays regard to gender equality and accepts women's rights (Akın, 2006: 6).
- ***The Turkish Civil Law (1926)***: It was taken on October 4, 1926 from Swiss Civil Law. It is a law that regulates gender equality in the family, civil marriage and women's rights on profession acquisition. It has enabled the integration with Western Europe in areas such as family law, inheritance law (Yüksel, 2014: 176-177).

In Westernization process which started with the *Edict of Tanzimat (1839)*, transition to secular order is provided by these constitutions. In this context, the founders of the Turkish Republic

made an intensive effort to modernize financial organization and tax types between 1926-1930. Before the examination of performed efforts by legal regulations, it would be appropriate to semtinize the economic environment.

After the War of Independence, there were a poor, tired people and economy that failed to make production (Coşkun, 2003: 72). The founders of the Turkish Republic were forced to build an economy based on the economic aspects of statism and tended to establish state-owned enterprises in infrastructure, textiles, cement and mines investments. Railway and maritime lines companies were reorganized. Thus, the need of business trained personnel began to emerge. There were small businesses in the private sector due to insufficient capital accumulation. However, the state continued to support the private sector. In this environment, development of accounting thought had to be for government enterprise and small private enterprises (Semiz, 1996: 12). Accounting profession hadn't yet occurred. Accountants were trying to apply the double-entry bookkeeping. Uninterrupted period of decade wars had dispeopled the young, active and intellectuals population. Undoubtedly, there were business managers and accountants in this population. In such an environment, neither sufficient accounting knowledge, accounting profession nor organization of accounting profession could have been mentioned.

## **2. CHANGES IN TAX LIABILITY AFFECTING ACCOUNTING THOUGHT AND TURKISH COMMERCIAL LAWS**

### **2.1. Transition of Tax Burden from Agricultural Area to Industrial and Service Production Area**

According to the historians, the first tax application was implemented in time of Menes who was the first emperor of the Dynastic Period of Ancient Egypt (BC.3100-2686) (Andre,1978:7). Ancient Egypt becomes a culture in transition: during the Late Period payments for a whole range of transactions. That includes purchase, taxes and wages, continued to be in kind (Ezzamel and Hoskin, 2002: 357).

State accounting has developed in the Ottoman Empire. Small businesses in the private sector which maintain its existence with insufficient capital have kept simple accounting records. Collecting taxes on wealth of agricultural products and animal, performing the accounting applications in the place of state's income and expenditure records would result in the development of state accounting. Thanks to Turkish Republic, the wealth of agricultural products and animals were excluded from taxation. Thus, with being the taxpayer businesses which produces sugar, oil, salt, tobacco, soap etc. or import; accounting began to develop in recording order of business. This is crucial transformation in terms of taxation. Because *Tithe and Cattle (Asar-Agnam) Tax* that constitutes half of state revenues were abolished by one of the first law in 1925 (Pamuk, 2014: 176-177).

Therefore, instead of agricultural products and animals wealth, necessary arrangements for collecting taxes on production and sales of products which consumed by masses were made. These are:

Being taxpayer businesses which engage in commerce and produce goods and services like in the western companies and also having commercial laws like on western standards,

Legislating tax laws according to tax type to determine when, and how much tax to collect from taxpayers,

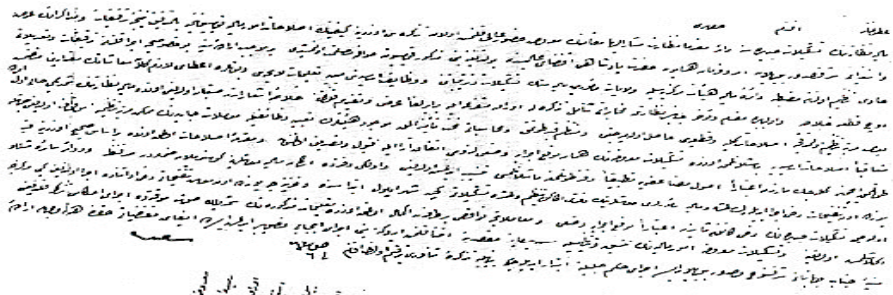
Calculating the tax base, accounting organization that provides recording order and hence accountants are needed.

The Young Turkish Republic has made the first two of them. Even, it agreed to collect taxes from companies on declaration of income. All these were developments that increase the need for accounting and accountants and increased the importance of tax control mechanism. However, it could not do anything more for the last arrangement that is related to the development of accounting profession and modernization of auditing function. Thus, assurance of taxation has become dependent on the state tax auditing rather than formation of high-quality accounting profession. Therefore state tax auditing dominated the accounting

application throughout the XX. century. Consequently instead of business-accounting togetherness, accounting-tax togetherness was emerged and developed.

## 2.2. Turkish Commercial Laws and Effects on Accounting Thought

After the *Edict of Tanzimat* (1839), Kanunname-i Ticaret which was entered into force, takes part in Westernization movements. In 1807 after the publication of Napoleon's famous Code de Commerce, this law has been taken by many countries in Europe. Meanwhile this law was adopted with the name of Kanunname-i Ticaret in the Ottoman Empire. Provisions of this law were collected in sets. The first set was related to the legal structure of trading companies. However this law didn't find opportunity to be applied in the trade except for a few foreign-owned companies. Because Islamic rules were valid. The second set was containing the ledger system of double-entry bookkeeping. This method hasn't been applied due to the fact that accountants haven't known it (Güvemli, 2000: 75-89). Because any book that introduces this method hadn't been translated yet. Also, any development didn't happen till the Ottoman Empire decided to pass double-entry bookkeeping in 1879.



*Transition to Double-Entry Bookkeeping Decision in Ottoman Empire (1879)*

The Young Turkish Republic enacted the *Kanun - i Ticaret* in 1926. This law was prepared to update *Kanunname-i Ticaret* which was adopted in 1850. According to this law, establishing company (such as joint-stock company, limited liability company) compliance with Western European commercial law, resolving the commercial disputes must be based on this law rules not on Islamic law.

According to provisions related to accounting in *Kanun-i Ticaret* (1926), journal and inventory book must be kept in double-entry bookkeeping. Further copy book must be kept. It provides document layout and record of commercial correspondence. However after a while as the document layout was formed with tax laws, this book has lost its importance and then it was removed from law. Ledgers has become imperative to keep. A number of provisions such as keeping the books, approving them by a notary, hiding periods which forms the layout of double-entry bookkeeping was taking part in this law. Moreover the books could be kept by an accountant. This law article was directly related to the birth of accounting profession. However it didn't become effective and didn't go beyond *clerk*. Consequently, the profession couldn't be organized.

1850, 1926 and then published with a modified version of the Turkish Commercial Law adopted in 1956 has been the basis of Turkish accounting application. Tax laws undertook to specify the procedures in detail. However, in 1926-1949 period, each tax laws have adopted to determine its accounting books itself. Much as this situation was reformed in 1949 Tax Reform, tax laws maintained its domination on accounting applications through the entire century.

Laws of commerce adopted in 1850, 1926 and 1956 have undertaken mission that provides the integration with Western Europe accounting thought. The new Turkish Commercial Law adopted in 2011 has turned the Turkish accounting thoughts to globalization by proposing international accounting and auditing standards for the agenda as Western European countries did.

### **3. THE FIRST TAX LAWS OF TURKISH REPUBLIC AND EFFECTS ON ACCOUNTING APPLICATIONS**

#### **3.1. Profit Tax Law and Accounting Applications**

Profit tax was implemented for the first time in 1799 in England in order to finance Napoleonic Wars (1799-1815). Followed by England, profit tax began to be implemented in Switzerland in 1840, Germany in 1891, United States in 1913 and France in 1914 (Turhan, 1982: 133).

The Profit Tax Law that adopted in 1926 in Turkey has been prepared influenced by Germany and France.

Profit Tax Law (26.02.1926 Date and Nr. 755) is the first Turkish Republic tax law affecting the accounting applications. This law is a pioneer in terms of linking the Republican period taxation and accounting applications. Important articles of Law are as follows:

*Article 1: Taxpayers has been introduced in this article.*

- *Commercial and industrial companies,*
- *Service businesses,*
- *Self-employed pay taxes on earnings at the rate of 11 percent.*

In Turkey, collecting taxes on profit by keeping book on the basis of balance sheet has first emerged with this law.

*Article 6: Industry, trade and sevice taxpayers declare their earnings with an annual return and pay taxes on this earnings.*

Before entering into force of this article, tax for paying in that year was announced to taxpayer at the begining of the year and accrued tax was called in the year. So that, the declaration of earnings and paying taxes on declaration was provided with this article. By this means, the importance of recording order has increased. Because book records was taken as basis for declaration. Hence the importance of accountants have emerged. However increasing the quality of accountants, the



development of accounting profession and organization have been neglected. Auditing of accounting books which requires authentication of declaration accuracy has come to the fore. In this context, the state concentrated on auditing. This situation has caused business owners to face state control mechanism. Thus it has paved the way for shadow economy. Because instead of qualified accountants, fear of state audit body has become dominant in conducting of business accounting.

*Article 12 and 13:* The first of these articles was related to the determination of the regulatory principles for end of period balance sheet. The conceptual nature of assets and liabilities was revealed. Features of assets and liabilities were stated. It was emphasized that profit is positive difference between the beginning period of shareholder's equity and ending shareholder's equity.

In Article 13 was related to the regulation of the profit-loss account. It was revealed in detail that operating profit is calculated called as gross profit and which expenses can be deducted from profit. Thus profit for tax base was determined.

12th and 13th Articles of the law reveals the first financial statements concept in Turkey. Financial balance sheet (tax balance sheet) which was prepared in accordance with tax laws was given a place. In contrast, the concept of commercial balance sheet which prepared in accordance with generally accepted principles took place. However this concept wasn't developed and remained in theory. Because paying taxes and preparing the tax balance sheet were important. This was also valid in share transfer and sale. This situation has become important for quoting shares on the stock exchange towards the end of the century. The appearance of balance sheet that used in 1926 as follows:

دیونات		ارلنده قطع اولان پلانچو		موجودات و مطلوبات		۱۹۲۵ سنسی ۳۱ کانون	
		لرودی تورک لیراسی				لرودی تورک لیراسی	
سرمایه	۱۵۰۰۰۰	—		جزودان موجودی	۱۹۳۹۱۰	۶۷	
مکرر سیئورمه جیرک مطلق	۱۹۸۵۹	۹۰		اموال غیرموقوفه	۲۴۱۴۱	۸۶	
غنتف دانلر	۱۳۹۲۴	۶۴		وظف فراغ مقابلده اقرامات	۳۳۶۶۵	—	
پیشیا استیفا اولان قاضلر	۲۳۷۳	—		اسهام و محمولات اوزرنه اقرامات	۸۵۰۳	۱۶	
<b>حریق قسی احتیاط آقچاری</b>				باشقاردهکی مودوعات	۸۱۷۷۰	۷۸	
الوم سرمی سیئورمه لیر ایچون	۷۱۶۰۰	۱۳		غنتف مدیرلر و تحصیل تاشر ایدن اجوروات	۱۳۳۶۲	—	
دورست کسوه خسارات ایچون	۱۳۳۵۴	۶۸		سیئورمه قوبایلیری نزدنمکی مطلوبات	۶۸۱۷۸	۳۷	
<b>حیات قسی احتیاط آقچاری</b>				المظانی تملیک ایلمن حیات سیئورمه قومیسیونلری	۱۸۸۱۳	۶۴	
احتیاط دانی	۹۵۲۸۶	۹۴		موبیله	۱	—	
دورست کسوه وفات تقضیاته واشترا بدلاته مخصوص احتیاط آقچاسی	۱۱۰۰	۶۱		بیسکون	۴۸۳۳۹۶	۲۸	
<b>نظامنامه اساسی موبینجه احتیاط آقچاسی</b>							
نظامنامه اساسی موبینجه احتیاط آقچاسی	۸۶۴۶	—					
شرور احتیاطی	۳۰۰۰	—					
اموال مقوله وغیر مقوله کی نزل قیمت قارشى احتیاط	۳۱۲۴۳	۱۹					
کار و ضرور حسابک بییه مطلق	۳۲۰۹۷	۳۹					
<b>بیسکون</b>	<b>۴۸۳۳۹۶</b>	<b>۸۸</b>					

*Sample of Balance Sheet (1926)*

Law Profit Tax' articles accentuated thus far which are the pioneer of double-entry bookkeeping and keeping book on the basis of balance sheet were standard and universal provisions. However Article 15 revealed a non-standard applications which was about additional books not found in *Kanun-i Ticaret*.

*Article 15: Taxpayers keep the ledger except for books written in Commercial Law.*

- Instead of copy book in Commercial Law, they put the copies of typewriters and bind them at the end of year.
- Industrial, commercial companies, stock brokers, brokers and insurance agents keep earning transaction books. They record the amount of earnings from operations on the revenue side of this book while they record costs of transportation of goods, insurance and storage to the expenditure side of it. Agencies record the cost of carrying out their operations to the expenditure side of this book.

According to Article 15, insurance agency will keep five books. These are journal, ledger, inventory book, copy book and earning transaction book. The legislator put earning transaction book into laws to control the amount of earnings which took part in revenue side and obtained from each transaction. The appearance of some book samples that used in 1926 as follows:

مطلوب (كار)		طـ و ضرر مسابى		ذمت ( ضرر )	
مارت ۷	قيرديقم سوك اسقونطوسى	۷۰۰	مارت ۳	بعض مصارفه تأدييات	۱۰۰۰
» ۱۰	آلديقم فائض	۲۵۰۰	» ۵	ياپديقم اسقونطو	۵۰۰
» ۲۲	قزاندېقم اسقونطو	۱۵۰۰	» ۱۰	مغازه كراسى	۳۰۰۰
» ۳۱	امتعه تمتى	۱۲۰۰۰	» ۲۵	سياحت مصرفى	۲۰۰۰
			» ۳۰	مأمور معاشى	۴۰۰۰
					۱۰۵۰۰
				جمع صافى	۶۲۰۰
		۱۶۷۰۰			۱۶۷۰۰

*Sample of Earning Transaction Book (1926)*

Balance sheet and profit-loss account show profit to be declared. In addition, journal and ledger informations include control information in that vein. This situation stems from not knowing the double-entry bookkeeping layout. Because for the first time taxes will be collected on profit which will be calculated based on double-entry bookkeeping.

صیرا نومروسو	دفتر کبیر صعدقمه سی	دفتر کبیر صعدقمه سی	معامله	غروش پاره	غروش پاره	غروش پاره
۱	۲۳	۱۷	۱۵ کانون نانی ۳۲۶ - قاصه سرمایه یه سرمایه اولهرق وضع ایدیلن	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	

*Sample of Journal (1926)*

مطلوب		قاصه		ذمت		قاصه	
تاریخ	معامله	تاریخ	معامله	تاریخ	معامله	تاریخ	معامله
		برآینق بکون	برکولک بکون	برآینق بکون	برکولک بکون		
		پاره غروش	پاره غروش	پاره غروش	پاره غروش		

*Sample of Ledger (1926)*

This law which must be complied by a wide masses of taxpayers remained as tax law in force until 1949 and the law has been amended many times (Üçüncü, 1943: 19). Profit Tax Law is grouped under three headings in 1949 Tax Reform. These are Corporate Tax Law, Income Tax Law and Tax Procedure Law. Tax Procedure Law has clarified the bookkeeping and document layout. Also this law has put an end multi-ledger applications by enabling the use of books in *Kanun-i Ticaret*. Turkish tax legislator has become experienced in intervening period. Thanks to this, this development can be interpreted that their trust in double-entry bookkeeping has increased.

### **3.2. Transaction Tax Law and Accounting Applications**

The rise in its primitive form of transaction tax goes back to the first era. In first era both the period of Sumerians and Babylonian, issues related to tax have been taken place in the Codes of Ur-Nammu, Lipit-istar, Eşnunna, Hammurabi, the Edict of Queda and Ammi-şaquad (Bilgiç, 1963: 107). Likewise transaction tax was collected with the name of “*centesima rerum venalium*” in the time of Emperor Ceasar Divi Filius Augustus (B.C. 63 - A.D. 14) in the Roman Empire, “*alcabala*” in medieval in Spain, “*siliquaticum*” in Byzantine Empire, “*bac*” in the Ottoman Empire. Modern transaction tax was implemented for the first time in 1916 in Germany as a consequence of World War I financial obligation. Followed by Germany, transaction tax began to be implemented in France in 1917, Italy in 1919, Belgium in 1921, Netherlands in 1933, England in 1940, Sweden and Switzerland in 1941(Turhan, 1982: 177).

The Transaction Tax Law that adopted in 1926 in Turkey has been prepared influenced by Germany and France.

Transaction Tax Law (21.05.1927 Date and Nr. 1039) is the second tax law of Turkish Republic affecting the accounting applications. Transaction tax is collected in due course of spending of income. This tax is collected on sales prices of goods and services at various stages from production to marketing. Tax auditing was organised with the law amendments in 1934. This law is pioneer of today’s *value added tax law*. Transaction Tax Law has survived in 1949 Tax Reform. The law has been amended and renovated many times. Important articles of the Law are as follows:

*Article 13: Manufaturing transcation tax base is the sale price of finished goods of industrial businesses engaged in manufacturing. The rate of tax is 10 per cent (increased to 12,5 in 1947).*

*Article 62: Banks and insurance companies are taxpayers. They pay transaction taxes on their transactions that they receive in cash or on account. The rate of tax is 2,5 per cent (increased to 5 per cent in 1942).*

*Article 23: Taxpayers notify tax declaration including the each month's sales type, quantity and sum to be paid to the tax office until 15th of next month.*

This articles represents a classic applications of value added tax. In addition to the books in the Turkish Commercial Law, four more books must be kept. Additional books are as follows (Güvemli, 2001: 132- 133):

1. Manufacturing Book: The quantity, type and price of purchased raw materials and supplies, the quantity, type production date of manufactured goods are recorded on it. The rest of raw materials and supplies, manufactured goods are determined at the en of the fiscal year,
2. Transaction Book: The quantity, type, price, invoice date and invoice number of sold goods are recorded on it.
3. Purchasing and Selling of Goods Book: Wholesalers record the quantity, types and prices of goods that they purchase and sell.
4. Sales Book: Wholesalers who sell goods to industrial businesses, record the quantity, types, prices invoice date and invoice number of sold goods.

Manufacturing book has remained long in practice. Other books maintained their existence until 1950s. Profit tax and transaction taxpayers in industry sector are responsible for seven books to keep. These are journal, inventory book, copy book, profit transaction tax book, manufacturing book and transaction book. Also wholesalers who are responsible for both of taxes, will keep the number of books.

*Article 36: Taxpayers who are responsible for transaction tax, will be audited by account experts or tax office at least once every year. So that their books will be controlled.*

This article is the first accounting audit article in Turkey. However audit profession is not well-organized as accounting profession. In this case, it is seen that the auditing is carried out by official in the tax office. The layout of recording and operations in transaction tax were frequently complained and simplification of recording layout was requested (Alaybek, 1939: 21). During the process of adoption of double-entry bookkeeping multi-ledger period was continued.

### **3.3. Internal Consumption Tax Law and Accounting Applications**

The rise in its primitive form of consumption tax goes back to the first era. The consumption tax was collected with the name of “*vecliliga*” in the Roman Empire, “*sin tax*” in the period of the Roman Catholic Church pastor Pope Leo X (1475-1521) in new era (Black-Ai, 2006: 133) “*zecriye*” in the Ottoman Empire. Modern consumption tax was implemented for the first time in 1566 in Netherlands in order to break the dominance of Spain in foreign trade and take place of it. Followed by Netherlands, consumption tax began to be implemented in England in 1767 and United States in 1791 (Musgrave-Musgrave, 1976: 228).

The Consumption Tax Law that adopted in 1930 in Turkey has been prepared influenced by Germany and France.

Internal Consumption Tax Law (12.06.1930 Date, Nr. 1718) is the third tax law of Turkish Republic affecting the accounting applications. In this period, consumption tax affecting the accounting applications has continued its existence from 1930 to 1950s as a tax which is collected on the sales of sugar factories, the importation of petroleum raw materials and derivatives. This law’s taxpayer are not responsible for transaction tax. But they pay profit taxes on their income. This tax has been combined with the transaction tax.

It was stated in Article 8 of the Law that taxpayers will keep warehouse, sales and invoice book in addition to books in commercial law. That is, three books should be kept addition to four books (journal,

inventory book, copy book and ledger book). Also if the earning transaction book is added, the number of books to be kept will be eight.

- Warehouse Book: The quantity and types of raw materials and manufactured goods which are put in and out, are recorded on it.
- Sales Book: The quantity types, price, invoice date and invoice number of goods such as sugar oil etc which are related to tax about production, storage and sales are recorded in detail on it.
- Invoice Book: The quantity types, price and amount of goods which are in the sell invoice are recorded on it. Declaration information about goods is displayed.

The information of sales book and invoice book are similar. But it is noteworthy that invoice book consists of writing the information of invoice. Warehouse book is classic warehouse book.

This book layout which was formed to facilitate the auditing by tax legislator, there are more repetitions than previous two laws. Moreover it comprises a meaningless and tiring accounting density.

### **3.4. The Environment of Enacted Tax Laws Between 1926 - 1930**

There has been a modernization in Turkish tax history between 1926-1949. Instead of collecting taxes on wealth of agricultural products and animals in the Ottoman Empire, production of industry, trade and service sectors taxation was introduced. However it is not possible to tell the same thing for accounting history. Additional books for controlling which are added to double-entry bookkeeping in *Kanun-i Ticaret* (1926) induces repeated recording and decelerate accounting layout. The main reason of this situation is that double-entry bookkeeping isn't sufficiently known. In addition, There was almost no auditing function of accounting records. Business owners haven't taken business education. Turkish Republic which was founded in such an environment, has made the following two improvements: It has



brought declaration procedure and contemporary tax laws that collect taxes on production and profit. These developments have increased the importance of business accounting. Namely, it was the first time that taxes on sales and profit in the accounting records were collected. Balance sheet and profit-loss statements began to be used in calculating of tax base. Double-entry bookkeeping has become important for the first time. However there wasn't sufficient number of accountants who know double-entry bookkeeping. Because it was used by a few businesses. Uninterrupted period of wars had dispeopled the qualified, active and intellectuals population. Here tax law were enacted in such an environment. There weren't qualified accountants and academicians who tell to tax legislator that tax laws can be implemented within the framework of double-entry bookkeeping. In this case, legislator has put additional books with the purpose of receiving control measures.

In the framework of conception as described above, two-way measures have been taken for being successful in applications when the tax laws enacted. The first measure is to train qualified managers and accountants. The other is audit organization as required by the declaration procedures. Thus, the experience between 1879-1885 (organizing the private sector and opening business school) was repeated. There have already been private sector organizations. All that's left is to accelerate business education. In this regard, There was only Istanbul High Economy and Trade School (Today's Marmara University- Faculty of Economics and Administrative Sciences). It was needed to increase the capacity of this school and to activate a secondary school. Resource wasn't allocated for this issue due to the fact that Turkish Republic's scarce resources was focused on secular education. In 1936, applications began to develop from another channel as a second school Istanbul University- Faculty of Economics. But it was late. Nevertheless it is observed that government focused on increasing the numbers of commercial high school in this period (Erol ve Atmaca, 2015: 88).

At this point, there has been a futile attempt on accounting education. This initiative was developed as follows: When the Turkish

Republic was founded, accounting education schools was linked to Republic of Turkey Ministry of National Education. The only educational institution at the undergraduate level which was established for business education in 1883 named *Istanbul Hamidiye Trade School* was also linked to Ministry of National Education. Just after the foundation of Turkish Republic while educational reform was being made, this school named as *Ulum-i Aliye-i Trade School* was linked to Ministry of Commerce (Güvemli, 2003: 195). The purpose of this is to work up a connection between chambers of commerce and school and to strengthen relations between graduates and businesses. Thus, accounting education enables businesses to have qualified accountants and accounting layout. In this way, accounting profession would develop within the framework of business administration (business-accounting association). This practice continued fourteen years. But development in association lasted and again the school was linked to Ministry of National Education. So accounting profession have experienced developments within the framework of tax laws not business need and tax-accounting association emerged. Hence a historic opportunity to increase the importance of accountants in Turkish accounting history was missed.

There was a way to take benefit from available accountants due to the fact that the development of business administration education has been underdeveloped in the first period of Turkish Republic. But developing the double-entry bookkeeping applications by gathering under a single roof that is, organizing and educating available accountants weren't tried.

The second way was to strengthen the auditing due to the transition to the declaration procedures. There were two ways to achieve. First way is to organize as Certified Public Accountants (CPA) and give them duty to audit the financial statements. But this way was actualised because of not training qualified accountants and not being organized with available accountants. Secondly establishing the audit

organization by benefiting from its own officials. State tried to do so. But there wasn't enough staff to audit accounting records. Because it was required to know both double-entry bookkeeping and auditing.

These disclosures indicates that there wasn't neither adequate number of qualified staff with knowledge of double-entry bookkeeping in private sector, nor in public sector while contemporary tax laws were prepared to enter into force successively between 1926-1930. In this case, the work to be done is translation of contemporary tax laws from Western European countries. State officials who adopted this to Turkey, put accounting books to each tax laws deems them appropriate for controlling. These officials didn't know sufficiently the double-entry bookkeeping book system in commercial law.

They put accounting books required for collecting taxes into the tax laws unsystematically. According to them, this book layout would facilitate the auditing. Also they put the principles of preparation of balancesheet and profit-loss statement to laws by benefiting from the books of accounting academicians. But the books that was put by them were more important. It is seen that auditing had been weak when the applications adopted. There wasn't state tax auditing organization. Accounting and auditing were weak. Much as it was attempted to establish auditing organization in tax offices in Istanbul and Izmir, It couldn't be more successful. The 1930s had passed.

Meanwhile, in 1930s, accounting academicians didn't write any book that explain multi ledger period. They were never interested in books that take part in tax laws. Also additional books in tax laws weren't included in accounting curriculum. At that time, academicians focused on double-entry bookkeeping. Because both the state-owned enterprises and private sector need qualified accountants who know double-entry bookkeeping.

It was understood that there have been made mistakes about double-entry bookkeeping in the foundation of Turkish Republic towards 1940s. On the other hand, lack of auditing for accounting

records and documents was began to feel itself. Firstly, the subjects in accounting book was changed. Accounting academicians have begun to pay more attention to cost accounting and auditing. Soon after these developments in academic world, additional books for facilitating the tax auditing in tax laws began to demonstrate its futility. Two great changes took place in the mid-1940s. One of these was to contemporise the tax laws by amending the multi ledger order. The second was to establish state auditing mechanism. It was needed due the fact that there wasn't enough emphasis on accounting education and accounting organization. State made the modern tax auditing organization real by establishing Account Experts Board in 1945. Tax laws were discussed in 1949 Tax Reform.

#### **4. TAX AUDITING & TAX REFORM IN 1940's AND THEIR EFFECTS ON ACCOUNTING APPLICATIONS**

Tax applications began to settle in 1940s. Then it headed to correct its mistakes and missing. But there wasn't any change in accounting applications. Izmir High Economy and Trade School was added in 1944 to the schools that train qualified accountants. Accountants and accounting profession were available but its title was still clerk. Also they weren't taking part in auditing mechanism because there wasn't a professional organization for accounting. On the other hand, any serious studies on uniform accounting plan wasn't started. In other words, the problems of accounting and its profession were preserving the situation in the first years of Turkish Republic. In the renewal process of contemporary taxation brought by Turkish Republic in 1940s, two initiatives were made. The first of these was the formation of tax auditing board in 1945. Secondly, the tax laws were renewed in 1949. Below both of successful initiatives were dwelled on the effects of them on accounting thoughts and applications.

##### ***a) Establishment of The Account Experts Board:***

The Account Experts Board which effective in tax auditing throughout the XX. century was founded in 1945 (Güvemli ve Şişman, 2010: 18). The reasons for establishing of auditing bodies are as follows:

- There is a need of experts who know the features of industry and trade for investigating the taxes based on declaration's accruacy.
- This experts must fulfill their duties impartial and fairly.
- The number of profit and transaction taxpayers is about 15000. It is expected to rise to thirty thousand. Accordingly, at least three hundred experts are needed.
- Linking account experts who work in tax office for ten years to independent board will be appropriate.

In the light of the informations mentioned above, establishing an organization which is compatible with modern auditing concept, are efforted. Thanks to this organization, it would be appropriate to mention about the successful auditing process during the XX. century.

***b) 1949 Tax Reform:***

1949 Tax Reform was a reform that put an end to multi ledger period in terms of accounting history. Also thanks to this reform, Profit Tax Law which was the one of enacted tax laws between 1926-1930, divided into three parts in terms of the taxation. Thus, the thought of taxation was modernized and profit tax was abolished in 1949. Income Tax Law, Corporate Tax Law and Tax Procedure Law were enacted. Tax Procedure Law regulated the keeping accounting books and recording procedures. So the pressure of each tax laws on enforcing its accounting books in practice has ended. Consumption Tax and Transaction Tax were combined and the numbers of additional books were reduced.

*1- The Income Tax Law's Preambles*

In the Income Tax Law's preambles which took part in the preparation of 1949 Tax Reform are given below (Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, 1987: 8-20):

- Financial Preambles: The State's expenditures are continuously increasing. So it is needed to increase income. Profit tax has run out of its time. It should leave its place to new laws that increase income. Foreign countries have already started to implement income tax. So we need to do so.
- Social Preambles: Income tax is a modern tax. It isn't just a law that increase the state's income. It can be evaluated as a tool for social justice. Because thanks to this law, it is possible to collect more tax on higher income and less tax on fewer income.
- Economic Preambles: Having wide application area, collecting taxes on individual's income and not reflecting in the prices of goods constitute the economic reasons.

Profit tax based on these preambles that enacted in 1949 has been implemented successfully throughout the XX. century. This tax was collected on declared income. So accounting applications weren't affected much. Corporation tax is the actual factor that affecting the accounting applications.

### *2- The Corporate Tax Law and Effects on Accounting Applications*

The Corporate Tax Law's preambles are given below (Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, 1988: 4-15):

- The Corporation Tax is related to taxation of the capital and capital's gain. Personal psychological factors aren't taken into account in corporations.
- Bookkeeping isn't generally mentioned in the income tax. But recording order, calculation of taxation on the profits based on record order are important for corporation tax.
- Compulsory accounting layout will provide businesses to pay attention to the cost accounting and get into hang of preparing

balance sheet and profit-loss statements. That is, there is a tax which paves the way for paying attention to accounting to meet their own needs.

Accordingly, taxation of capital gain and the taxable profit will be obtained from accounting records. Industrial, commercial and service capital companies are responsible for this law. It is an contemporary tax. It has been implemented as the income tax so far. Tax rate which is initially low, is still 20 per cent.

Tax Procedure Law and Income Tax Law have affected the Turkish accounting application, curriculum and ultimately accounting thoughts during the second half of the XX. century. Because these laws have helped to highlight the record order and the importance of balance sheet and profit-loss statements.

Tax Procedure Law and Corporate Tax Law have filled the gap in the form of tax-accounting association due to the fact that undeveloped accounting profession hasn't provide business-accounting association throughout the XX. century. This tax-accounting association has led the way to enact the uniform accounting plan in accordance with requirements of taxation towards the end of the XX. century. At the same time, accounting profession was organized under the patronage of Republic of Turkey Ministry of Finance. The Union of Chambers and Commodity Exchanges of Turkey which is the organizational structure of Turkish administration, has remained passive in the face of these developments. Business-accounting association wasn't achieved. This point is quite important. Because as described above, this association wasn't achieved in the foundation of Turkish Republic due to the fact that both businesses and accountants didn't have sufficient information. Liberal economic policies which were implemented after 1950, created one more opportunity.

*3- Tax Procedure Law and Effects on Accounting Applications*

This law has greatly affected the accounting applications. This law has given affect to the double-entry bookkeeping's book system which takes part in Turkish Commercial Law. It is law that determines the procedures. The Tax Procedure Law's preambles are given below (Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, 1988: 10-21):

*There are three ways for bookkeeping which take part in Commercial Law and Tax Law. These are:*

- *This must be kept in Commercial Law.*
- *A separate law must be legislated for bookkeeping compulsory.*
- *This must be kept in Tax Procedure Law.*

*It is thought to be appropriate for the third one.*

This opinion reflects the legislator's accounting thought. But this opinion is wrong. Because Turkish Commercial Law reveals the basics of the system. However Tax Procedure Law specifies the details of taxation applications. Since before a century (1850) legislator asserted this opinion, Turkish Commercial Laws would obligates the double-entry bookkeeping' book system. This situation wasn't still changed in 1949. This mentioned opinion can be seen excusable in that it is propounded at the end of the multi ledger period. Bookkeeping compulsory is addressed in Tax Procedure Law. Also it has more focused on accounting applications as outlined below:

*Merchants are divided into two parts. One of them whose sales are on specific level, keep books on the basis of balance sheet. Namely, they keep journal, ledger book, inventory book and perpare balance sheet and profit-loss statements. The others keep operating books and they record whole their income and expenditures on it.*



This is rather a recent application for a country where double-entry bookkeeping method was yet adapted. Besides, it couldn't be expected from a small business to keep whole books properly and prepare balance sheet and profit-loss statements at the end of the year. This has been implemented successfully for many years in Turkey. The most successful part of Tax Procedure Law has been the formation of accounting documents layout. The issue in the Law's preamble is as follows:

*Invoices, delivery notes(consignment document), receipts, payroll and information transfer are based on bookkeepings for taxpayers.*

This document layout has implemented successfully throughout the XX. century. Another important issue in the Law's preamble is valuation. Also cost calculation by obtaining from the accounting data which is necessary for business management, is important. This issue is as follows:

*The cost calculation in industry is important as valuation. The cost calculation consists of raw material and supplies cost, labour costs, general production costs and common expenditures.*

1949 Tax Reform consists of laws which makes the Turkish taxation convenient with the requirements of the era. During this modernization, it was contended with the book system in Turkish Commercial Law and businesses are classified as large-small. Thus, it has made double-entry bookkeeping enforceable. In addition, it is given importance to the cost accounting and document layout is achieved. This situation has affected the development of accounting thoughts throughout the XX. century. The most important of all, it has been caused accounting to adhere to taxation. The new Turkish Commercial Law which was enacted in 2011 has proposed the International Accounting and Auditing Standards for the agenda. Thus the globalization of Turkish accounting thought has been started to achieve.

## **5. RESULTS**

In Turkish accounting thought, the innovations arised with the Turkish Republic (1923) has commenced a new period. Instead of collecting taxes on wealth of agricultural products and animals in the Ottoman Empire, production of industry, trade and service sectors taxation was introduced. Taxes were being collected still from people. But it was collected on the property used by the same people, not their own production of goods. Thus it was achieved to provide modernization in the integration with Western Europe.

Along with this change, business management has become important. It has also increased the importance of accounting and accounting profession. Nevertheless, the initiatives for increasing the quality and quantity of accountants weren't made. Therefore accounting profession wasn't organized. Both the impact of this situation and the lack of sufficient extent for double-entry bookkeeping were caused to put noncontemporary additional books in contemporary tax laws. So multi ledger period was begun in Turkish accounting thought since 1926.

The inaccruacy of additional books for the purpose of controlling the tax laws which took part in Turkish Commercial Law besides written on it, was realized. The second preparation for major changes in taxation has begun in 1940s. Auditing of declaration procedures remained weak. For this reason, firstly Account Experts Board which will be effective throughout the XX. century, was established in 1945. Then, thanks to 1949 Tax Reform, Profit Tax Law was divided into three parts and multi ledger period was abolished. Moreover, Income Tax Law, Corporate Tax Law and Tax Procedure Law have experienced a successful period throughout the XX. century. Thanks to the successful taxation applications, accounting thought and applications have maintained their developments within the framework of tax laws.

**REFERENCES**

**Primary Sources:**

- Aşarın İlgası ve Yerine İkame Edilecek Vergi Hakkında Kanun*  
(17.02.1925 Date, Nr.552)
- Dahili İstihlak Vergisi Kanunu (12.06.1930 Date, Nr. 1718) *Kanun-i Ticaret* (1926)
- Kazanç Vergisi Kanunu* (26.02.1926 Date and Nr. 755)
- Muamele Vergisi Kanunu* (21.05.1927 Date and Nr. 1039)
- Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri (1987), *Gelir Vergisi Kanunu*, Cilt 1, Ankara.
- Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri (1988), *Kurumlar Vergisi Kanunu*, Cilt 2, Ankara.
- Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri (1988), *Vergi Usul Kanunu*, Cilt 3, Ankara.
- Üçüncü, Nihat Ali (1943), *Kazanç Vergisi Şerh ve İzahları*, İstanbul.

**Secondary Sources:**

- Akın, Fehmi (1924), Anayasası'nın Modernleşme Açısından Anlamı, *Afyon Kocatepe Üniversitesi-Sosyal Bilimler Dergisi*, Atatürk Özel Sayısı 8(3), ss.1-12.
- Alaybek, Ali (1939), *Muamele Vergisi Hakkında Proje*, İstanbul.
- Bilgiç, Emin (1963), Eski Mezopotamya Kavimlerinde Kanun Anlayışı ve An'anesi, *Ankara Üniversitesi-Dil ve Tarih-Coğrafya Dergisi*, 21(4), ss.103-119.
- Black, Pa and Ai Mohamed (2006), Sin Taxes and Poor Households: Unanticipated Effects, *South African Journal of Economics*, 74(1), pp.131-136.

- Coşkun, Ali (2003), Cumhuriyetin İlk Yıllarında Türkiye Ekonomisi, *Atatürkçü Düşünce Dergisi*, Sayı 4, ss.72-77.
- Erol, Mikail ve Atmaca, Metin (2015), Ticaret Meslek Liselerindeki Muhasebe Eğitiminin Tarihi Gelişimi, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 8, ss.79- 100.
- Ezzamel, Mahmoud and Hoskin, Keith (2002), *Retheorizing Accounting Writing and Money With Evidence From Mesopotamia and Ancient Egypt*, *Critical Perspectives on Accounting*, 13, pp.333-367.
- Güvemli, O. ve Şişman B.(2010), *Türkiye Cumhuriyet'inde bir Vergi Denetim Organı – Hesap Uzmanları Kurulu: Kuruluş ve Gelişimi*, 2.BMAC, 15-18 Eylül, İstanbul.
- Güvemli, Oktay (2000), *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyete*, Cilt 3, İstanbul.
- Güvemli, Oktay (2001), *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi*, Cilt 4, İstanbul.
- Güvemli, Oktay (2003), *İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri Tarihi*, İstanbul.
- Musgrave, Richard A. and Musgrave, Peggy B. (1976), *Public Finance in Theory and Practice*, International Student Edition, 2nd Edition, Tokyo.
- Neurisse, Andrea (1978), *Historie de l'Import*, Presse Universitaire de Paris, France.
- Pamuk, Şevket (2014), *Türkiye'nin 200 Yıllık İktisadi Tarihi*, İstanbul.
- Semiz, Yaşar (1996), *Atatürk Döneminin İktisadi Politikası-Milli İktisat ve Tasarruf Cemiyeti*, Saray Kitabevi, Konya.
- Yüksel, Sera Reyhani (2014), Türk Medeni Kanunu Bakımından Kadın-Erkek Eşitliği, *Gazi Üniversitesi-Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(2), ss.175-200.

# **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 yayımlandığı 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 yayımlandığı 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 derlerinin 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 kamesi* (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 eserindeki *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 iş 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

<b>DEFTERİN TÜRÜ</b>	<b>DEFTERİN NİTELİĞİ</b>
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

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 alacaklarıken 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.

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 üzerinden 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 İkisinin 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 Sandığına, 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 bilançoynu veyahut tüccarın ahval-i umumiye cetvelini tertip etmektir*” (Hasan Tahsin, 1895:125).

Bu ifadeye göre Muvazene-i Umumiye ile dönem karı veya zararının açığa 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.

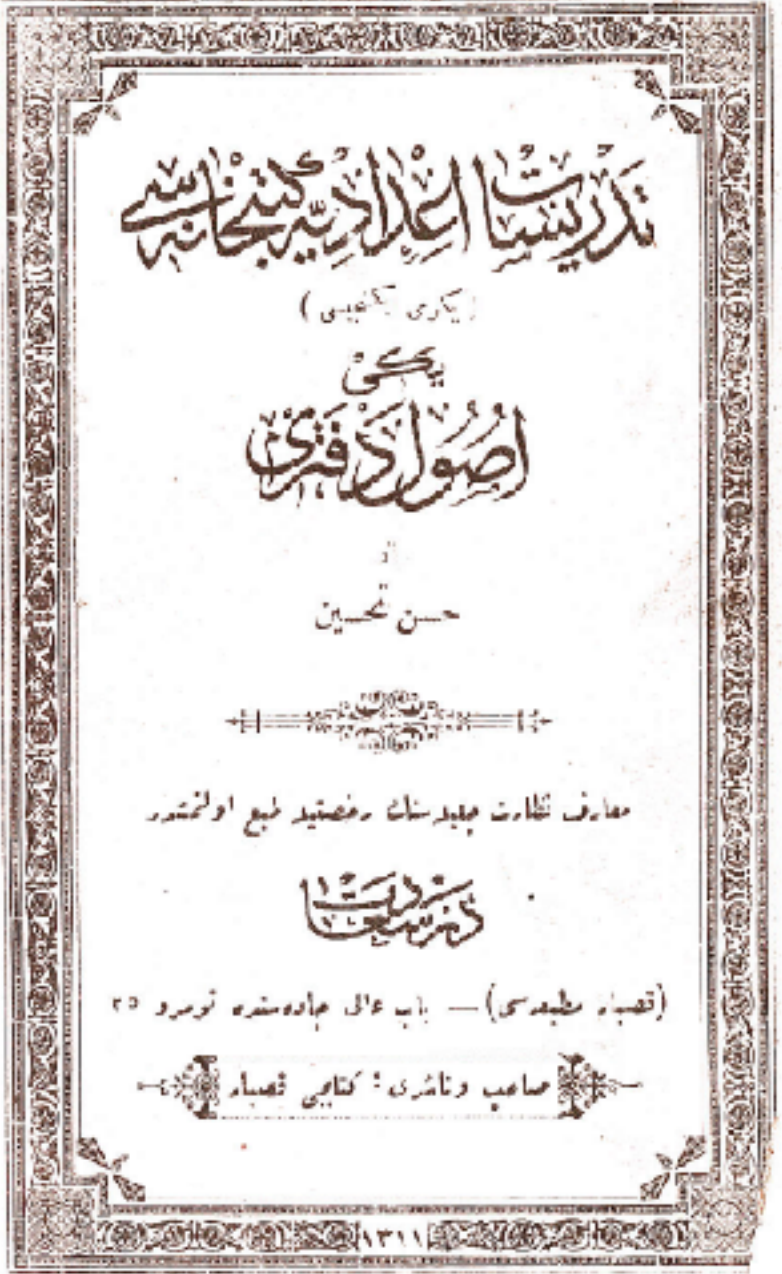


**Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi Temmuz 2018 (15)**

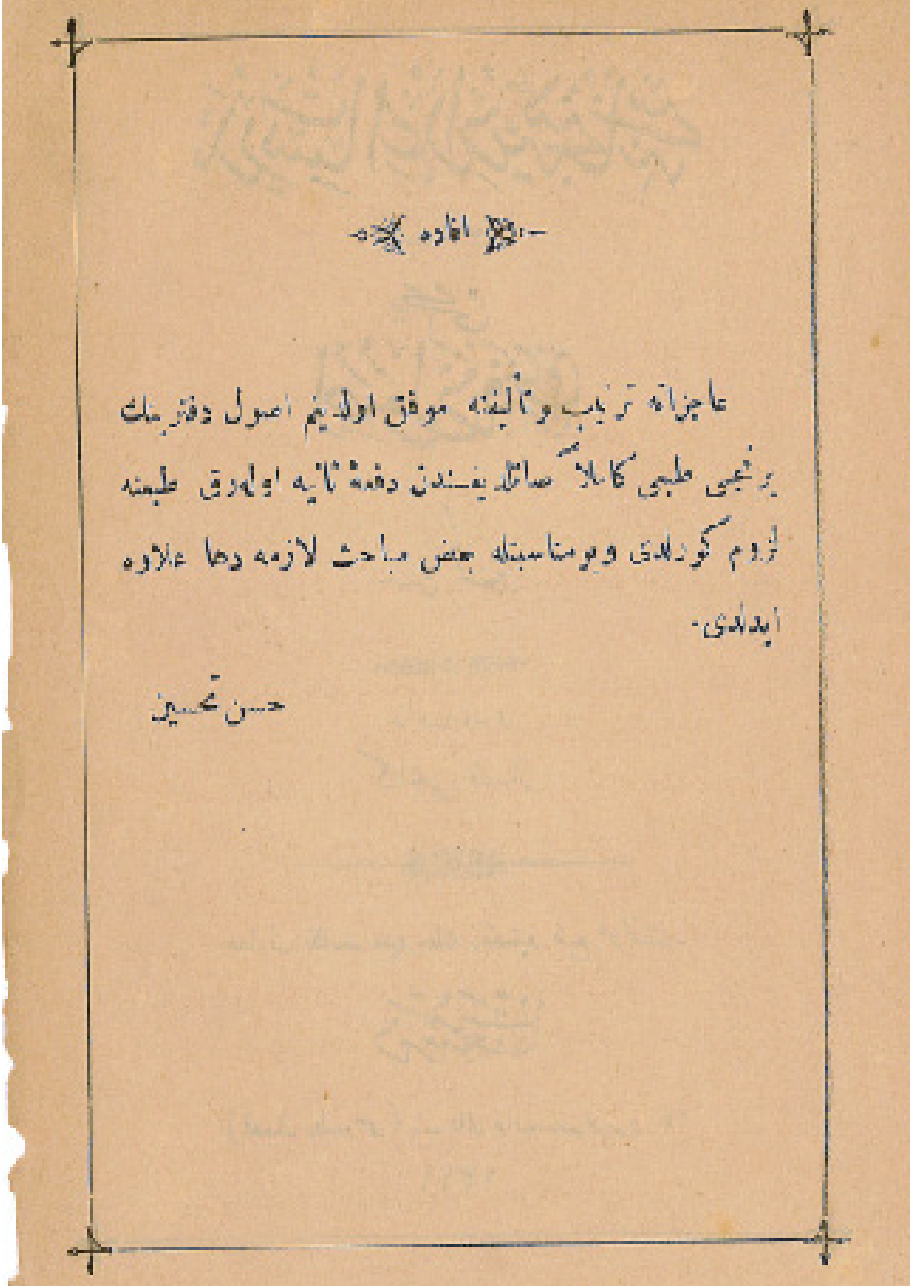
- Kiver, Serkiz Nihat (1916), *Defter-i Kebirli Yevmiye Yahut Amerikan Usulü, Matbaa-i Amire, İstanbul.*
- Parmaksız, E. (2008), *II. Abdülhamid Dönemi (1876-1909) Eğitim Sistemi, Eğitim Yapıları ve Askeri Rüşdiyeler*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Yıldız Teknik Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitü, İstanbul.
- 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**



# OSMANLILARIN KLASİK DÖNEM MUHASEBECİLERİ VE TELİF ETTİKLERİ MUHASEBE - MATEMATİK ESERLERİ

**Dr. Tuba Oğuz**

*Ankara Üniversitesi*

## ÖZ

Bu çalışmada, Osmanlıların klasik dönemdeki muhasebecilerinin devlet muhasebesine ilişkin konularını ve problemlerini işlediği muhasebe - matematik eserlerini tanıtmak amaçlanmıştır. Bu doğrultuda ön plana çıkan on bir eserin her birine ait içerik hazırlanmış ve başlıkların varak numaraları belirtilerek, konuların eserlerin bütününde ne ölçüde yer aldıkları ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Ticarî, hukukî ve finansal işlemlerin icrasıyla ilgili döneme ait bilgiler yansıtması bakımından önem taşıyan bu eserlerin bir kısmının ayrıntılı konu anlatımından, bir kısmının ise günlük hayata ilişkin problemler içermesinden ötürü, muhasebecilerin muhasebe matematiğine dair düzeylerini ve sistemli katkılarını tespit etmede başvurulacak kıymetli eserlerden olduğu söylenebilir.

**Anahtar Kelimeler:** Osmanlılar, Muhasebeci, Devlet Muhasebesi, Matematik.

**Jel Kodu:** M40, M41, C01

Makale Geliş Tarihi : 04.01.2018

Yayın Kurulu Kabul Tarihi : 30.01.2018

**MATHEMATICAL TEXTS WRITTEN BY BOOKKEEPERS IN THE  
TRADITIONAL PERIOD OF OTTOMANS**

**ABSTRACT**

This study aims to investigate mathematical texts written by Ottoman bookkeepers in the traditional period of Ottomans regarding subjects and problems about state accounting. Prominent texts which belongs to this period are handled in detail for each of them and their contents are determined. Defining titles of the texts with their sheet numbers, it is revealed to what extent they are involved in the whole of the texts. Because of the information and problems about daily life or commercial transactions contained in, these text are quite precious and they have always been referance sources when it is need to identify systematical contributions and levels of bookkeepers about mathematics and accounting.

**Keywords:** Ottomans, Bookkeeper, State Accounting, Mathematics.

**Jel Code:** M40, M41, C01

**1. GİRİŞ**

Öncülleri 14. yüzyıla kadar uzanan, ancak sistemli çabaların görüldüğü 15. yüzyıldan itibaren çift yanlı defter tutma sanatı olarak tanınmaya başlayan ve işletme faaliyetlerine yönelik kendine özgü teknikleriyle günümüze dek gelişme gösteren muhasebe disiplini gerek Doğu'da gerekse de Avrupa'da pek çok temsilcisi sayesinde varlık kazanmıştır. İlk evrelerinde matematik konularından yararlandığı anlaşılan bu disiplinin mimarlarının aynı zamanda matematikçi olması rastlantı değildir (Güvemli, 2000: 29, 362).<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Osmanlıların klasik döneminde telif edilmiş bir muhasebe eserine rastlanmamakla birlikte İlhanlılardaki mali müesseselerden veya Risale-i Felekiyye gibi eserlerden etkilenmesi ve Doğu'da İlhanlıların bu husustaki başat konumu hakkında bkz. (Güvemli, 2000: 29, 86). Batı için ise Pacioli'nin tanıttığı yeni muhasebe biçiminin aslında İtalya'da bir süredir seleflerince kullanıldığı bilgisi hakkında bkz. (Güvemli, 2000: 86).

Muhasebenin babası olarak kabul edilen Luca Pacioli'nin 1494'te yazdığı *Summa de Arithmetica, Geometrica, Proportioni et Proportionalita* isimli eseri, hem muhasebe hem de matematik kitabı olarak tanınmaktadır (Güvemli, 2000: 87). Pacioli ve onu izleyenlerin büyük bir kısmı muhasebeyi matematik ile birlikte ele almışlardır. Hatta teorik ve uygulamalı matematiğe katkıları ile meşhur olmuş Simon Stevin da muhasebeyi, matematik ile ilişkilendirmiştir. Ancak 16. yüzyıl sonlarından itibaren Avrupa'daki bazı muhasebeciler tarafından, muhasebenin matematik kitaplarından ayrılması gerektiği vurgulanmış ve zaman içinde muhasebenin kuramsal yanını ön plana çıkararak müstakil eserler ortaya konulmaya başlanmıştır (Güvemli, 2000: 95, 356).

Osmanlılara gelindiğinde ise defter tutma usülleri ve divan rakamlarının tanıtılmasının yanında matematiksel konuların devlet muhasebesi problemlerine uygulandığı muhasebe matematiği eserleri, hesap ilminde mahir olan katipler (muhasebeciler) tarafından yazılmış ve bu bağlamda özellikle 15-17. yüzyıllar arasındaki zaman diliminde oldukça canlı bir telif hareketi gerçekleşmiştir.

İşte bu muhasebecilerden bazılarının yazdığı muhasebe matematiği eserleri günümüze ulaşmış olup, tanıtımları ve genel içerikleri "*Devlet'in Hesabını Tutmak: Osmanlı Muhasebe Matematiğinin Teknik İçeriği Üzerine*" (Fazlıoğlu, 2010) ve "*Osmanlı Klasik Muhasebe Matematik Eserleri Üzerine Bir Değerlendirme*" (Fazlıoğlu, 2003) gibi çalışmalarda ana hatlarıyla betimlenmiştir. Bizim makalemizde ise bahsi geçen çalışmalarda temas edilen hususların gün yüzüne çıkmayan yönlerine vurgu yapılarak, bunların biraz daha aydınlığa kavuşturulması hedeflenmiştir. Bu doğrultuda klasik dönemdeki eserlerin içerikleri, fihrist mesabesinde ele alınmış ve eserlerdeki başlıkların tamamı ortaya konulmaya çalışılmıştır.<sup>2</sup>

---

2 Müelliflerin birbiriyle alakalı olan ancak birbirinden uzak bölümlerde işlediği konular zaman zaman tarafımızca derlendiği için varak numaralarının tamamı dipnotlarda verilecektir.

## 2. HAYREDDİN HALİL VE TALEBESİ EDİRNEVÎ: *MİFTÂH-I KÜNÛZ* VE TERCÜMESİ

Hayreddin Halil b. İbrahim, Fatih Sultan Mehmed ve II. Bayezid zamanında yaşamış matematikçilerdendir. *Miftâh-ı Künûz-ı Erbâbü'l-Kalem ve Misbâh-ı Rumûz-ı Ashâbü'r-Rakam* adlı Farsça eseri, Fatih döneminde, divan muhasebecileri için yazılmış bir eserdir. İncalcık'ın tespitlerine göre eser, 1475 yılında İran'da telif edilmiştir (İncalcık, 1991: 31) Eser, Hayreddin'in talebesi Pir Mahmud Sıdkı el-Edirnevî tarafından Türkçe'ye çevrilmiştir. Ancak aşağıda da bahsedilecek olan Türkçe pek çok eserin bazı problemlerinde *Miftâh-ı Künûz*'un Farsça üslûbunun korunduğu görüldüğünden eserin Osmanlı muhasebe matematiği eserlerinden birçoğunu etkilediği anlaşılmaktadır.<sup>3</sup>

Eserin on adet nüshası bulunduğu belirtilmiş ve çalışmamızda kullanılan Haraççioğlu nr. 1184'te kayıtlı olan nüshasını, müellifin oğlunun istinsah etmiş olabileceğine işaret edilmiştir (İhsanoğlu, 1999: 34).

Pir Mahmud Sıdkı el-Edirnevî'nin tercümesi ise üç nüshadır. Ancak nüshalardan biri, sadece mukaddimeden, diğeri ise eserin sadece tek bir faslından ibaret olmasından ötürü, Şehid Ali Paşa nr. 1973'te kayıtlı, H.11. asırda istinsah edilen ve günümüze ulaşan tek tam nüsha ile çalışılmıştır. Bu nüsha nesih yazı ile yazılmış olup, 83 yapaktır (İhsanoğlu, 1999: 35). İstanbul gümrüğü iltizamıyla ilgili işlenen bir problemin H. 908 yılını işaret etmesinden yola çıkan Sahillioğlu, eserin telif tarihinin H.910/M.1505 olduğuna kanaat getirmiştir (Sahillioğlu, 1968: 71).

Edirnevî tarafından yazılmış *Terceme-i Miftah-ı Künûz* esas alınarak söz konusu iki eserin içerikleri şöyle tanıtılabilir:

---

<sup>3</sup> Bu problemlerden biri için bkz. Hamza Bâli b. Aslan, *Misbâhu'l- Künûz*, Milli Kütüphane nr. A. 2947, varak no: 37a; Sadi b. Halil, *Miftâhu'l- Müşkilât fi'l- Hisâb*, Milli Kütüphane, nr. FB 130/1, varak no: 260a.

Öncelikle, dibacede Hayrettin Halil için “muhasiblerin Cemşidi” ve “muhasib-i keşfi” gibi sıfatlar kullanılmıştır. Böylece hayatı hakkında fazla bilgi sahibi olmasak da Hayrettin Halil’in hesap ilminde önderliği ve buluşları olan bir şahıs olduğu anlaşılmaktadır. Müellif, hesap ilminin aynı zamanda tabii ve tıbbi ilimlerde, dinî ilimlerde ve “eşkal-i mühendisat” dediği geometrik ilkelerde oldukça gerekli ve önemli olduğunu belirtmiştir.<sup>4</sup>

Eser bir mukaddime, on fasıl ve bir hatimedden oluşur. Mukaddimedede<sup>5</sup> muhasebecilerin bilmeleri gereken on üç nesne olduğu belirtilir. Bu on üç nesne sırasıyla şunlardır: Dirhem,<sup>6</sup> zira,<sup>7</sup> müd,<sup>8</sup> kantar,<sup>9</sup> miskal,<sup>10</sup> kesirlerin paydaları,<sup>11</sup> paydalar arasında ortak bölenin olup olmaması durumları,<sup>12</sup> dokuz bayağı kesrin ortak paydası,<sup>13</sup> kesrin kesirle çarpımı,<sup>14</sup> kesrin kesre bölümü,<sup>15</sup> kesrin kesirle toplamı,<sup>16</sup> kesrin kesirden farkı<sup>17</sup> ve orantılı dört sayı.<sup>18</sup>

Eserin devamında yer alan fasıllar ise mukaddimedede yer alan konuların detaylarıyla başlamakta daha sonra ise matematiksel düzeyi yüksek konulara evrilmektedir. Fasıllar<sup>19</sup> sırasıyla şöyle açıklanabilir: Kesirler ve tam sayılar arasındaki işlemler,<sup>20</sup> zira ile yapılan çarpma

---

4 Varak no: 1b-2a.

5 Varak no: 3b-21b.

6 Varak no:3b-4a.

7 Varak no:4a-5b.

8 Varak no:5b-6b.

9 Varak no:6b-7a.

10 Varak no:7a-11a.

11 Varak no:11a-12a.

12 Varak no:12a-12b.

13 Varak no: 12b-14b.

14 Varak no: 14b-15a.

15 Varak no:15a-15b.

16 Varak no:15b.

17 Varak no:15b.

18 Varak no:16a-21b.

19 Varak no: 21b-69b.

20 Varak no:21b-29a.



işlemleri,<sup>21</sup> müd ile yapılan çarpma işlemleri,<sup>22</sup> kantar ile yapılan çarpma işlemleri,<sup>23</sup> miskal ile yapılan çarpma işlemleri,<sup>24</sup> dirhem ile yapılan çarpma işlemleri,<sup>25</sup> kesirler ve tam sayılar arasında yapılan bölme işlemleri,<sup>26</sup> borçlunun mal varlığı borçlarını karşılamadığı durumda, alacaklıların alacak miktarlarıyla orantılı olacak şekilde malın pay edilmesi hesabı anlamına gelen gurema taksimi,<sup>27</sup> çift yanlı hesap,<sup>28</sup> ikinci dereceden kök hesabı,<sup>29</sup> üçüncü dereceden rasyonel-tam ve irrasyonel-yaklaşık kök hesabı<sup>30</sup> ve dördüncü dereceden kök hesabı.<sup>31</sup>

Eserin hatimesinde<sup>32</sup> ise çözüm yöntemleriyle çeşitli problemler mevcuttur. Darphanede sikke kesimi esnasındaki işlemler, ipekten alınan vergi ile ilgili hesaplar, çadır için gereken kumaş hesapları, mukataa hesapları ve gümrük hesapları bunlardan bazılarıdır.

Aşağıda örnek olan verilen alıntı tam kök ve yaklaşık kök alma teknikleriyle ilgilidir.

*“meselâ bir mikdâr-ı mâlın ya'nî bir mikdâr 'adedin cezri sahîhi alındıktan sonra bir mikdâr 'aded bâkî kala imdi dileriz ki 148 'adedin cezr-i sahîhin illâ ...? tarîk-i ma 'rûf üzere a 'dâd-ı mezbûrenin mertebe-i âhâdi üzere sıfır konulub, cezrü mertebe-i 'aşerâti üzere konulmayub lâ-cezr ve mertebe-i mi 'âtı üzere konulub cezr dinildikten sonra mertebe-i mi 'âtı üzere cezr bulunub sebt olunub, tahtında dahî ya 'nî satr-ı sâlisde 'aynı cezr-i fevkânî sebt oluna. Ândan 'aded-i cezr-i fevkânî 'aded 'aynı cezr-i tahtânide darb olunub, hâsıl-ı darbı asl-ı mâlın mertebe-i mi 'âtından naks imdi cezri alınacak mahalde ya 'nî mertebe-i mi 'âtında*

21 Varak no:29a-31a.

22 Varak no:31a-32a.

23 Varak no:32b-33b.

24 Varak no:33b-35a.

25 Varak no:35a-36a.

26 Varak no:36a-38a.

27 Varak no:38b-46a.

28 Varak no:47b-53b.

29 Varak no:53b-58b.

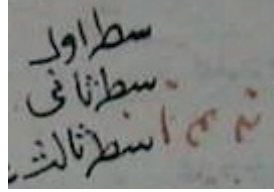
30 Varak no:58b-63a. (tam kök için bkz. varak no: 58b-62a, yaklaşık kök için bkz. varak no: 62a-63a.)

31 Varak no:63a-69b.

32 Varak no: 70a-83a.

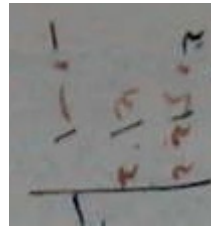
*hemen 1 vâki' olub cezri dahî 1 vâki' olub, tarîk-i meşrûh üzere cezr-i mezbûr 'aded-i meczûr-ı mezbûrun fevkinde ve tahtında sebt olunub, bir yerinde ki darb oluna hâsıl-ı darbı dahî hemân 1 vâki' olub, aslından ki girü vâhiddir ref' oluncak mahal-i meczûrda nesne bâkî kalmayub, temâm-ı vaz' olunmuş olur ki sûreti budur:*

satr-ı evvel  
0 0 satr-ı sâni  
146 satr-ı sâlis



*Ândan satr-ı sâlisde vâki' olan taz'if olunub 'aded-i zı'fi<sup>33</sup> bir mertebe yemînine nakl oluna. Ândan 'aded-i bâkînin cezri bulunub, mertebe-i âhâdi üzere ve tahtındaki satr-ı sâlisin mertebe-i âhâdında vâki' olmuş olur; sebt olunub, ândan 'aded-i cezr-i sâni-i fevkânî a'dâd-ı satr-ı sâlisde darb olunub, hâsıl-ı darbı a'dâd-ı bâkî-i satr-ı sâniiden iskât oluna. İmdi ol 'aded-i cezr-i sâni 2 vâki' olub, mertebe-i âhâd asl-ı mâlın fevkinde ve tahtında sebt olunub 2 'aded-i cezr-i sâni-i fevkânî 22 'aded satr-ı sâlis tahtânide darb olunub hâsıl-ı darbı ki 44 'aded olur 46 'aded-i bâkî-i mâl-ı aslıdan tefrik olunub 2 'aded-i bâkî vâki' olur ki cezr-i asammdır ve sûret-i 'amel-i mezbûrdur ki tasvîr olunur.*

1 2  
0 0  
1 4 6  
- - -  
2  
2 2  
-  
1



*Ve bu cümleden 12 'aded-i cezr-i sahîh vâki' oldu. İmdi ma'lûm oldu ki 146 'adedin cezr-i sahîhi 12 'aded vâki' olub, asl-ı mâldan 2 'aded bâkî kalmış oldu ve 'aded-i bâkî-i mezbûr küsûr-ı cüzûrdan 'add oluna ve bir cezr-i sahîhin kesri oldur ki cümle-i a'dâd-ı meczûr hemîşe muz'af olub 'aded-i zı'fına hâricden bir dahî ziyâde oluna, her ne*

33 zı'f: bir şeyin miktarca iki katı.

*mikdâr vâki' olursa, meselâ cezr-i mezbûr ki 12 'aded vâki' olmuşdur; tarîk-i meşrûh üzere zı'fi 24 'aded bir dahî ziyâde olundukda 25 'aded vâki' olur ki bunda bir cezr-i sahîhin eczâ-yı küsûru vâki' olmuş olur. İmdi ma'lûm oldu ki 146 'aded-i cezr-i asammin 12 'aded cezr-i sahîhi ve bir cezr-i sahîhin 25 cüzûrundan 2 cezri vâki' olmuş olur bâkîleri dahî bu kıyâs üzere 'amel olunalar...'”<sup>34</sup>*

Kök alma tekniklerinde geleneksel olarak kullanılan tam kök ve yaklaşık kök formülleri şöyledir:

**Tam kök:**

*ondalık temsili ABC olan köke ait A, B ve C rakamlarının kuvvet durumundaki N sayısında aranışı:*

$$(100A + 10B + C)^2 \leq N$$

$$[(2A \times 10) + B]$$

*sayının rakamları indirilirken doğan farkı geçmemeli.*

*veya başka bir ifadeyle*  $(X + Y)^2 - X^2 = ((C(2,2) \times Y) + (C(2,1) \times X)) \times Y$

*esas alınacak özdeşlik olur.*

(Berggren, 2003: 49, 50, 53, 57)

**Yaklaşık kök:**

*n derece*

*x<sub>0</sub> kökün tam kısmı*

*N, kökü alınacak sayı*

*ve x', kök olmak üzere kökün tam ve kesirli kısmı:*

$$x' = x_0 + \frac{N - x_0^n}{(x_0 + 1)^n - x_0^n} \text{ olur.}$$

(Berggren, 2003: 62)

34 Varak no: 56a-57a.

Müellif de bu formüllerde yerine konulacak sayıları yani işlemleri tablo üzerinde uygulamıştır:

Müellif 146 sayısının ikinci dereceden kökünü alırken, bu sayıyı ikiye bölerek gruplara ayırarak bir cetvel oluşturur. Öncelikle ilk rakam olan 1’de karekök arar ki o da yine 1’dir. Aranacak kökün ilk basamağı olarak en yukarıdaki satıra bunu yerleştirir. Bunun karesi 1 olduğundan sayının ilk rakamı olan 1’den çıkarıldığında fark kalmaz. Ardından diğer ikili grup olan 46’yı indirir. O halde yeni soru şu olur:

$$[(1 \times 2 \times 10) + x] \times x = 44 \leq 46$$

Bu denklemi sağlayan değer 2 olduğundan kökün diğer basamağı da bulunur. Böylece kökün tam kısmının 12 olduğu açığa çıkar.

Formülde 2, yerine yazılırken karşılaşılan 22’yi ve bunun iki katı olan 44’ü müellif cetvelde yerleştirilir. 46’dan 44 çıkarıldığında kalan mevcut olduğundan, elde edilen kök irrasyoneldir.

Aranacak kökün tam kısmı 12 olduğundan ötürü, kesirli kısmı yaklaşık olarak şöyle bulunmuştur: Tam kökün iki katı alınır ve elde edilen 24’e 1 eklenir. Böylece 25 aranan kesrin paydası olur. 46 ve 44’ün farkı olan 2 de kesrin payında yer alır.

$$n = 2 \text{ için } x' = 12 + \frac{146 - 12^2}{(12 + 1)^2 - 12^2} = 12 + \frac{2}{(2 \times 12) + 1} = 12 + \frac{2}{25}$$

### **3. HACI ATMACA VE MECMA‘U‘L-KAVÂİD**

*Mecma‘u‘l-Kavâid fî Beyâni Müntehâbi‘l-Fevâid*, telif tarihi H. 899/ M. 1494 olan ve II. Bayezid’e sunulan Osmanlıların en meşhur Türkçe hesap kitaplarındandır. Ayrıca eserin tetimmesi de mevcut olup, bazen nüshaların sonunda yer almış,<sup>35</sup> bazen ise müstakil olarak<sup>36</sup> bulunmuştur.

<sup>35</sup> Muallim Cevdet, K 336.

<sup>36</sup> Tetimmenin nüshalarından birine örnek: İstanbul Üniversitesi, TY, nr. 2718, nesihle 50 yaprak, istinsahı H. 10. asır.

Günümüze on dokuz nüsha ile ulaşan bu eserin Koyunoğlu nr. 14016’da kayıtlı bulunan ve H. 908/M. 1503’de istinsah edilen, harekeli nesihle yazılmış 138 yapraklı (İhsanoğlu, 1999: 30-31) en erken tarihli nüshası ve Köprülü nr. 341’de kayıtlı yine harekeli nesihle yazılmış, H.925 /M. 1519’da istinsah edilen 243 yapraklı nüshası çalışmamızda kullanılmıştır. Köprülü nüshasına göre müellifin elkabından birinin “katip” olduğu anlaşılır. *Mecma’u’l-Kavâid*’in Köprülü nr. 341 nüshasına göre içeriği aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Eser üç şık üzere hazırlanmıştır. İlk şıkkın<sup>37</sup> başlangıç fasıllarında Hint- Arap rakamları tanıtıldığı gibi, divan rakamları da sunulmuştur.<sup>38</sup> Üçüncü fasılda toplama, dördüncü ve beşinci fasılda çarpma, altıncı fasılda iki kat alma, yedinci fasılda yarıya bölme, sekizinci fasılda çıkarma ve dokuzuncu fasılda bölme işlemi anlatılır.<sup>39</sup> Tüm bu işlemlerin sağlamlasının izahı ise onunca fasılda bulunur.<sup>40</sup> Ve yine bu şık, on birinci fasılda gurema taksimi ve on ikinci fasılda bir sayının üçte biri, dörtte biri vs. ve onda birinin nasıl alınacağı anlatılarak devam eder.<sup>41</sup>

Kesirlerin paydalarıyla ilgili karşılaşılan işlemler bu eserde de mevcut olup, eserin on üçüncü faslında işlenmiştir.<sup>42</sup> On dördüncü fasılda “kısmetü’l-mevaris” olarak adlandırılan miras taksimi konusu yer alır.<sup>43</sup> On beşinci fasılda orantılı dört sayı ve on altınca fasılda çift yanlış hesabı anlatılır.<sup>44</sup>

Eserin ikinci şıkkı<sup>45</sup> ise ölçü birimlerine<sup>46</sup> tahsis edilmiştir. Bu şıkkın ilk faslında miskalin küsûrâtı (as katları), ikinci faslında ise

37 Varak no: 6b - 100b.

38 Varak no:6b-16b.

39 Sırasıyla varak no:16b-20a; 20a-30b; 30b-34a; 34a-37a; 37a-40b;40b-50b.

40 Varak no:50b-57b.

41 Sırasıyla, varak no:57b-62b; 62b-67a.

42 Varak no:67a-70b.

43 Varak no:70b-80b.

44 Sırasıyla, varak no:80b-87a; 87a-100b.

45 Varak no: 100b - 176b.

46 Miskal için bkz. varak no: 100b-115b; dirhem için bkz. varak no: 115b-126a; zira için bkz. varak no: 136a- 144a; müd için bkz. varak no: 144a-152b; kantar ve lidre işlemleri için bkz. varak no: 152b-166a.

miskalin küsuratıyla yapılan çarpma işlemi anlatılır. Benzer şekilde; üç ve dördüncü fasıllarda dirhem in as katları ve bunlarla yapılan çarpma işlemleri tanıtılır. Beşinci fasılda tam sayılı kesirlerle yapılan çarpma işlemi, altıncı fasılda tam sayılı kesirlerle yapılan bölme işlemi açıklanır.<sup>47</sup> Yedinci ve sekizinci fasıllarda zira in as katları ve bunlarla yapılan çarpma işlemleri, dokuzuncu ve onuncu fasıllarda müddün in as katları ve bunlarla yapılan çarpma işlemleri, on bir ve on ikinci fasıllarda kantar in as katları ve bunlarla yapılan çarpma işlemleri, on üçünü ve on dördüncü fasıllarda ipek lidresinin as katları ve bunlarla yapılan çarpma işlemleri izah edilir. On beşinci fasılda ipekten alınan vergiyle ilgili nasıl hesap yapıldığı irdelenir.<sup>48</sup> On altıncı fasıl ise günümüzdeki basit kesirlerin toplanmasıyla ilgilidir.<sup>49</sup>

Eserin üçüncü şikkında ise<sup>50</sup> havuz probleminden hız problemine, muamele-i şeriyye (faiz) hesaplarından çadır için gereken kumaş hesaplarına, vasiyet hesaplarından hisseli tımar hesaplarına kadar otuz iki adet çözümlü soru bulunmaktadır.

*Aşağıdaki soru,*

$$\frac{150 \times 18}{16} \cong 168$$

olarak çözülmesi beklenirken, farklı yöntemlere başvurulduğu için *Mecma' u 'l-Kavâ'id*'de hatalı çözülmüştür. Sorunun doğru çözümü ise müellifi çadır mehterleri muhasibi<sup>51</sup> olan Şems-i Leylân isimli eserde mevcuttur. Muhasebe - matematik eserlerinde, benzerlerine sıklıkla rastlanan bu tip problemlere muhasebecilerin doğru ve yanlış yaklaşımları şöyle gösterilebilir:

---

47 Sırasıyla bkz. varak no:126a-132a; 132a-136a.

48 Varak no:166a-170b.

49 Varak no:170a-176b.

50 Varak no: 178a-241b.

51 Akpınarî, varak no: 1b.

Hacı Atmaca, *Mecma'u'l-Kavâ'id*, Köprölü nr. 341, varak no: 226b-228a.

*“Ve eğer su'âl itseler ki on altı hazîneli bir haymeye yüz elli bir zirâ' kirpas gitmiş olsa ve yine ol kirpasdan bir hayme dahi bünyâd ider olsalar - ki kaddi hayme-i mezkûrta müsâvi olsa - ammâ bu hayme-i sâni on sekiz hazîneli olsa pes buna dahi bi-hisâbihî ne mikdâr kirpas hâcetdür diseler gerekdür ki hayme-i evvelün hazînesi adedün yine bi-nefsihî darb idesin bu hâsıl olur: [227a]*

16

16

256

*Ve bu hâsıl-ı darb olan iki yüz elli altı aded maksûmun aleyhdür. Ve bundan sonra hayme-i sâniün hazînesi adedin dahi kezâlik bi-nefsihî darb idesin bu hâsıl olur :*

18

18

324

*Ve min ba'd bu hâsıl-ı darb olan üç yüz yığirmi dört adedi dahi ol hayme-i evvelün kirpası zirâ'unun adedine ki yüz elli bir adeddür darb idesin andan dahi bu hâsıl olur:*

324

151

48924

*Ve bundan sonra ol maksûmun aleyh olan iki yüz elli altı aded ki hâsıl-ı darb-ı evveldür. Bu hâsıl-ı darb-ı sâni[yi] maksûm idüb taksîm idesin ve hâric-i kısmet ne vâki' olursa ana dahi ol kadar kirpas gerekdür. Misâl-i taksîm : [227b]*

28

48924 | 191

25666

25

25

*Pes bu dahi ma'lûm oldu ki buna dahi yüz doksan bir zirâ' ve dahi bir zirâ'un iki yüz elli altı cüz'ünden yiğirmi sekiz cüz' gerekmiş. Ve bu yiğirmi sekiz cüz'ü dahi bi-hisâbi zirâ' heft sümün-i sümün zirâ' olur. Ve eğer bunun heft sümün-i sümün zirâ olduğu neden me'hûzdur anı dahi bilmek dilersen bilgil ki bu maksûmun aleyh olan iki yüz elli altı 'aded bu mahalde bu mahalde bir zirâ' dutulur. Ve bunun sümünü otuz iki 'aded olur . Ve bu otuz iki adedi sekiz 'adede taksîm etsek her birine dörder 'aded değer. Pes imdi sekiz bahşun yedi bahşını dahi dörder 'aded üzere hisâb itsek yiğirmi sekiz olur. İmdi bu dâhil-i taksîmde [228a] vâki' olan yiğirmi sekiz 'aded dahi bu takdîrce heft sümün-i sümün zirâ'dur." <sup>52</sup>*

Hacı Muhammed Akpınarî, *Şems-i Leylân*, İzmir nr. 26756, varak no: 9a.

*"Eğer sâ'il su'âl eyleseler ki bir haymenün on altı hazînesi olup üç yüz yiğirmi zirâ' kirpas gitmiş olsa ve bir haymenün dahi kaddi ana müsâvi olup on sekiz hazîneli olduğu takdîr üzerine bi-hisâbihî ne kadar zirâ' kirpas gider diseler el-cevâb budur ki takdîr-i mezkûr üzere üç yüz altmış zirâ' kirpas gider. Vallâhü a'lem. <sup>53</sup>*

52  $16 \times 16 = 256$   $18 \times 18 = 324$   $(324 \times 151) / 256 = 191 + 7/64$

53  $(18 \times 320) / 16 = 360$



	3
	--
	29
	---
	5760 / 360
	1666
	11
320	
<u>18</u>	
5760	

Burada, çadırların yan duvarlarını dseyen ve “hazine” olarak isimlendirilen parçaların (ürük, 1993: 162-164) boyutlarından bahsedilmemiştir. Ancak problemlerde çadırların boylarının (kad) eşit olarak düşünüldüğü anlaşılmaktadır. Ayrıca, ikinci adının hazineleri için ilk adının hazineleri temel alınarak sorunun özölmesi gerekmektedir. Bu yüzden çözümde, hazine için verilen sayının karesi alınmaksızın yapılan hesaplar tercih edilmelidir.

#### **4. HAMZA BÂLİ BİN ASLAN VE *MİSBÂHU’L-KÜNÛZ***

*Misbâhu’l- Künûz*, H. 899/ M. 1494’te telif edilen ve II. Bayezid’in oğlu şehzade Mahmud’a sunulmuş Türkçe bir hesap kitabıdır. Üç adet nüshası bulunmaktadır (İhsanoğlu, 1999: 28-29). Yazı stilinden ve ferağ kaydından usta bir katibin elinden çıktığı tahmin edilen 90 yapraklık divanî hatla yazılmış Milli Kütüphanesi A. 2947’de kayıtlı nüsha ile çalışılmış, eserin bütününi temsil etmekten uzak görünen Amasya, Bayezid nr. 1027/2 nüshası ve diğer nüsha olan Talat Riyaza-Türki nr. 10’da kayıtlı olan nüsha dikkate alınmamıştır.

Müellifle ilgili herhangi bir bilgi mevcut değildir. Ancak eserin muhasebecilere hitap ettiğini gösteren açık deliller mevcuttur. Örnek:

*“Fasl-ı Evvel: Kûsûrat eşkâllerinin beyânındadır. Bunlar da on üç nesnedir ki bilinmesi muhâsib olan kimseye vâcibdir. Bunlara ittıla’ olmasa, deftere şurû’ etmesi haramdır.”<sup>54</sup>*

Üç bâbdan oluşan *Misbâhu’l- Künûz*’un içeriği aşağıdaki gibi özetlenebilir:

İlk bâbın<sup>55</sup> ilk faslı, sayıların ve birler, onlar, yüzler ve binler olmak üzere temel basamakların tanıtımına tahsis edilmiştir.<sup>56</sup>

İkinci fasıl toplama,<sup>57</sup> üçüncü fasıl yarısını alma, dördüncü fasıl iki kat alma,<sup>58</sup> beşinci fasıl çıkarma, altıncı fasıl çarpma<sup>59</sup> ve yedinci fasıl bölme<sup>60</sup> hakkındadır.

İkinci bâbda<sup>61</sup> kesirlerle ilgili bilgiler mevcuttur. Bunlardan ilk beş tanesi sırasıyla, dirhem, arşın, müd, kantar ve miskalin küsuratıyla ilgilidir. Altıncı, yedinci sekizinci ve dokuzuncu maddeler sırasıyla kesirlerin paydaları, paydalar arasında ortak bölenin olup olmaması durumları, dokuz bayağı kesrin ortak paydasının alınması ve bunun bir örneği ile devam eder. Onuncu, on birinci, on ikinci ve on üçüncü maddeler sırasıyla, kesrin kesre bölümü, kesrin kesirle toplamı, kesrin kesirden farkı ve kesrin kesirle çarpımı hakkındadır.<sup>62</sup> Müellif buradan itibaren daha önce temas ettiği konuları değişik tür ve örnekleriyle izah etmeye çalışmıştır. Altıncı fasıl başlığı altında, iki kat alma<sup>63</sup> ve yedinci fasıl başlığı altında yine yarısını alma işlemi<sup>64</sup> birlikte işlenmiştir. Ayrıca

---

54 Hamza b. Aslan, *Misbâh-ı Künûz min İlm-i Hisâb*, Milli Kütüphane nr. A 2947, varak no: 8b.

55 Varak no: 2a - 8a.

56 Varak no:2a.

57 Varak no:3b.

58 Varak no:5a.

59 Varak no:6a.

60 Varak no:7b-8a.

61 Varak no: 8b - 37b.

62 İkinci şıktaki varak numaraları verilmiştir.

63 Varak no:12b.

64 Varak no:14a-15a.

sekizinci fasılda çıkarma işlemi<sup>65</sup> ve dokuzuncu fasılda bölme işlemi<sup>66</sup> anlatılmıştır. Onuncu fasılda dört işlemin sağlamasına<sup>67</sup> değinilir. Bu bb, on birinci fasılda gurema taksimi<sup>68</sup> ve on ikinci fasılda bir sayının üçte biri, dörtte biri vs. ve onda birinin nasıl alınacağı anlatılarak devam eder.<sup>69</sup> Kesirlerin paydalarıyla ilgili karşılaşılan işlemler bu eserde de mevcut olup, eserin on nc faslında işlenmiştir.<sup>70</sup> On dördüncü fasılda miras taksimi anlatılmıştır.<sup>71</sup> On beşinci fasılda orantılı dört sayı<sup>72</sup> ve on altınca fasılda çift yanlış hesabı<sup>73</sup> izah edilerek, eserin ilk şıkkı  babda tamamlanmıştır.

Eserin ikinci şıkkı<sup>74</sup> ise ölçü birimlerine tahsis edilmiştir. Bu şıkkın ilk faslında miskalin ksrtı (as katları), ikinci faslında ise miskalin küsuratıyla yapılan çarpma işlemi anlatılır.<sup>75</sup> Benzer şekilde; üç ve dördüncü fasıllarda dirhem in as katları ve bunlarla yapılan çarpma işlemleri tanıtılır.<sup>76</sup> Beşinci fasılda tam sayılı kesirlerle yapılan çarpma işlemi, altıncı fasılda tam sayılı kesirlerle yapılan bölme işlemi açıklanır.<sup>77</sup> Yedinci ve sekizinci fasıllarda zira in as katları ve bunlarla yapılan çarpma işlemleri,<sup>78</sup> dokuzuncu ve onuncu fasıllarda müddün as katları ve bunlarla yapılan çarpma işlemleri,<sup>79</sup> on bir ve on ikinci fasıllarda kantarın as katları ve bunlarla yapılan çarpma işlemleri,<sup>80</sup> on cn ve on dördüncü fasıllarda ipek lidresinin as katları ve bunlarla

---

65 Varak no:15a-16a.

66 Varak no: 16a-20a.

67 Varak no:20a-22a.

68 Varak no: 22a-24a.

69 Varak no: 24b-26a.

70 Varak no:26a-27a.

71 Varak no: 27a-30b.

72 Varak no: 31a-33a.

73 Varak no: 33a-37b

74 Varak no: 37b - 65a.

75 Sıra sıyla varak no:37b-40a ve varak no:40a-43a.

76 Sıra sıyla varak no: 43a-44b ve varak no: 44b-47a.

77 Sıra sıyla varak no: 47a-49a ve varak no: 49a-50b.

78 Sıra sıyla varak no: 50b-51b ve varak no: 51b-53b.

79 Sıra sıyla varak no: 53b-54a ve varak no: 54a-56b.

80 Sıra sıyla varak no: 56b-57b ve varak no: 57b-59b.

yapılan çarpma işlemleri izah edilir.<sup>81</sup> On beşinci fasılda ipekten alınan vergi hesapları incelenir.<sup>82</sup> On altıncı fasıl ise günümüzdeki basit kesirlerin toplanması hakkındadır.<sup>83</sup>

Üçüncü şıkta<sup>84</sup> yirmi üç tane çözümlü problem bulunur. Bunlardan bazıları şöyledir: Ortaklaşa ticarete her bir hissedara düşen karın hesabı, bilinmeyen bir miktarın üçte birinin kendisiyle toplamından hareketle bilinmeyen miktarın bulunması, 1'den 10'a, 10'dan 100'e kadar olan sayıların toplamının elde edilmesi, havuz problemi, hareket problemi, darphane hesapları, mukataa hesapları, tereke hesapları, bir paranın bir, iki, üç, dört beş vs. kişi arasında farklı şekilde dağıtılmasıyla ilgili hesaplar.

Abbasilerde doğmuş, İlhanlılarda gelişmiş ve Osmanlılarda yetkinleşmiş bir devlet muhasebesi yöntemi olan merdiven yöntemine (O. Güvemli-B. Güvemli, 2015: 18-21) dair bulunabilecek bir ipucu ise şu problemde mevcuttur:

*“İmdi evvelâ gümrük ahvâlin beyân ideliüm kim bunu dahi kemâliyle bilmek muhâsibîne cümle-i levâzımındandır. Zîrâ bu dahi merdüban-pâyedendir.”<sup>85</sup>*

*Mesele: İmdi bilgil ki eğer su'âl etseler ki seksen üç bin üç yüz elli bir akçelik metâ'dan her yüzde bir akçe gümrük alınur olsa, bunun bi-hisâbihî gümrüğü ne kadar eyler, deseler, gerekdir ki bu seksen üç bin üç yüz elli bir 'aded[i] şöyle yazasın:*

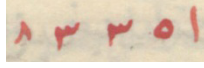
**81** Sırasıyla varak no: 59b-60b ve varak no: 60b-61a.

**82** Varak no: 61a-63a.

**83** Varak no: 63a-65a.

**84** Varak no: 65a - 84b.

**85** İsmi “merdivan-ı paye” olarak da bilinmekte olup, bu yöntem İlhanlıların devlet muhasebesiyle ilgili meşhur eseri Risale-i Felekiyye’de yer almaktadır. Yöntemin bu isimle anılmasının nedeni, ana tutarın (asl-ı mal) üste yazılması ve bu ana tutarı oluşturan diğer öğelerin merdiven basamağı şeklinde aşağı doğru dizilmesidir. Bkz. (O. Güvemli-B. Güvemli, 2015: 18-21). Bu durumda, gümrük hesaplarının devletin gelir-gider kayıtlarına merdiven yöntemi uygulanarak işlendiği anlamı ortaya çıkmaktadır.



*deyü, madrûbdur. Ve bu ki ol bir akçe ‘adedi madrûbûn fih idiüb, darb idesin. Yine, bu eşkâl hâsıl olur.*



*Deyü, hâsıl-ı darbun iki hânesin tarh idesin ki her yüzi bir dirhem ola. Pes, bu dahi ma‘lûm oldu ki bir mikdâr metâ‘ın gümrüğü bi-hisâbihî, sekiz yüz otuz üç dirhem ve nisf-ı dirhem ve öşr-i öşr-i dirhem eyler imiş.*

*Ve bu yüzde bir olan gümrüğün bir tarîk[i] dahi budur ki bu eşkâli şekl-i âhara darb itmeden heman iki hânesin tarh idesin ki ol dahi hemen eyle olur.”<sup>86</sup>*

## **5. MUHAMMED BİN MUSA VE MİFTÂHU’L-MÜŞKİLÂT**

Eserin Çorum 4514/4’te kayıtlı tek nüshası günümüze ulaşmıştır. Talik stilde yazılmış dokuz yapraklık muhtasar bir eserdir. Telif ve istinsah tarihine dair herhangi bir bilgi yoktur (İhsanoğlu, 1999: 37). Dibacede eserin II. Bayezid döneminde kaleme alındığı ifade edilmektedir. Eser, mecmua içinde bir risale olarak yer aldığından ve eserin sayfalarının karıştığı farkedildiğinden, varakların üzerindeki mevcut numaraların yanı sıra, tarafımızca da verilen sayfa numaraları çalışmamızda kullanılmıştır.

Zirâ’ hesaplarından sonra risale sona ermektedir. Risalede hatime ya da istinsah kaydı gibi bilgiler bulunmamaktadır. Zaten son sayfanın kenarındaki müş‘ir, risalenin bir biçimde devam ettiğini göstermektedir. O halde eserin fragman şeklinde günümüze geldiğini söylemek mümkündür.

Eserin ilk faslı, “nev‘-i evvel” ve “nev‘-i sani” adında iki başlıktan oluşmaktadır. Bunlardan birincisinde siyakat rakamları,

<sup>86</sup> Hamza b. Aslan, varak no: 65b-66a.

ikincisinde Hint-Arap rakamları tanıtılmıştır.<sup>87</sup> Devamında ise müellif zikretmese de yeni bir fasıl bulunmaktadır. Bu ise yine “nev” olarak adlandırılan altı başlıktan oluşmakta ve her bir başlık altında çarpma işlemleri açıklanmaktadır. Buralarda sayılarda her bir basamağın diğer basamaklarla olan çarpımı söz konusudur: Birler basamağının yüzler basamağıyla çarpımı ya da onlar basamağının onlar basamağıyla çarpımı gibi.<sup>88</sup> Eserin ilerleyen fasıllarında sağlamasıyla birlikte çarpma işlemi<sup>89</sup> ve bölme işlemi<sup>90</sup> anlatılmıştır.

Bunların devamındaki fasıllar ise sırasıyla nakit dirhem kesirleri, müddün kesirleri, kantarın kesirleri, miskalin kesirleri, zira kesirleri hakkındadır.<sup>91</sup>

## **6. KÂTİP ALAADDİN YUSUF VE MÜRŞİDÜ’L-MUHASİBİN**

Eserin Köprülü nr. 296’da kayıtlı nüshasında, “Katib-i Divan-ı İbrahim Paşa” ilavesiyle müellifin ismi zikredilmiştir. Bu yüzden müellifinin Kanuni’nin sadrazamı Maktul İbrahim Paşa’nın divanında çalıştığı düşünülmektedir. Eser H. 916/M. 1511’de telif edilmiş olup, eserin müellif nüshası Berlin nr. 2398’de kayıtlıdır. Aynı zamanda Çorum nr. 3076’daki nesih stiliyle yazılmış yetmiş varaklı nüshası da H. 917/M. 1512’de müellif tarafından ikinci kez istinsah edilmiştir (İhsanoğlu, 1999: 46). Çalışmamızda, daha güvenilir olabileceği düşüncesiyle, müellif tarafından tekrar istinsah edilen nüsha incelenmiştir.

Eser iki makale ve bir hatimeden oluşmaktadır. İlk makalede<sup>92</sup> iki bâb bulunup, bu bâbların birincisinde tam sayılarla ilgili temel dört işlemin yanında,<sup>93</sup> orantı<sup>94</sup> ve ikinci dereceden rasyonel-tamsayı

87 Varak no: 2a-3a.

88 Varak no: 3b-4b.

89 Varak no: 4b-5a.

90 Varak no: 5a-5b.

91 Dirhem için bkz. varak no: 6a; müd için bkz. varak no: 6b; kantar için için bkz. varak no: 7a; miskal için bkz. 7b; zira için bkz. varak no: 7b.

92 Varak no: 2a-31a.

93 Varak no: 2a-14b.

94 Varak no: 14b-17a.

ve irrasyonel-yaklaşık kök alma<sup>95</sup> konuları da işlenir. Makalenin ikinci bâbında ise kesirlerle ilgili işlemler öğretilir. Tam sayılarla işlemlerde olduğu gibi bunlarla da yapılan temel dört işlemden,<sup>96</sup> kesirli sayıyı kesirli sayıya oranlamaktan<sup>97</sup> ve ikinci dereceden kök almadan bahsedilir.<sup>98</sup> Ayrıca kesirlerin paydaları arasındaki ortak bölen olup olmadığı ve buna bağlı olarak kesirlerin ortak paydasını hesaplama yöntemi öğretilmekle birlikte,<sup>99</sup> bir kesri değeri değişmeksizin başka bir kesir haline getirme, iki kesrin farkını alma, tam sayılı kesri bileşik kesir ve bileşik kesri tam sayılı kesir haline getirme kuralları da açıklanır.<sup>100</sup> Kesirlerle ilgili olmasına rağmen bu bâbda ölçü birimleri işlenmemiştir. Bu bâbın ardından ikinci makaleye geçilmiştir.

İkinci makale<sup>101</sup> ise bilinmeyen niceliklerin bulunması ile ilgili yöntemler hakkında olup, bu yöntemler üç “rükün”de açıklanır. İlk rükün, orantılı sayılar,<sup>102</sup> ikinci rükün çift yanlış hesabı<sup>103</sup> ve üçüncü rükün cebir ve mukabele<sup>104</sup> ile ilgilidir. Eserin içeriğinde cebir ve mukabelenin bulunması diğer muhasebe matematiği eserlerinde bu konuya her zaman rastlanmadığu için oldukça dikkat çekmektedir. Eserde cebirsel denklemler altı farklı türü ile tanıtılmaktadır.

Eserin hatimesinde<sup>105</sup> ise çeşitli problemler ve çözümleri mevcuttur. Problemler çift yanlış hesabı ile çözülen problemler<sup>106</sup> ve cebirle çözülen problemler<sup>107</sup> olmak üzere iki grupta irdelenmiştir.

---

95 Varak no: 17a-20a.

96 Varak no: 27a-30a.

97 Varak no: 30a-30b.

98 Varak no: 30b-31a.

99 Varak no: 21a-22a.

100 Varak no: 22a-27a.

101 Varak no: 31b-44b.

102 Varak no: 31b-34a.

103 Varak no: 34b-37a.

104 Varak no: 37a-44b.

105 Varak no: 44b-56a.

106 Varak no: 52a-56a.

107 Varak no: 44b-52a.

Aşağıda örnek olarak verilen alıntı, çift yanlış hesaplarıyla ilgilidir.

*“Hatâeyn beyânındadır: Bilgil ki a‘dâd-ı mechûl, istihrâcında ekser mesa‘il bu amelle feth olunur. Ve bunun ma‘nası oldur ki sâil bir mes‘ele su‘al etdikde a‘dâddan birin farz edicen, hîn-i imtihânda muvâfık gelürse, farz olunan, mal-ı mechul olsa gerek. Ve eğer muhâlif gelüb, hatâ vâki olursa farz-ı evveli hatasıyla hıfz idüb, bir dahi farz etmek gerek, ol dahi şundan hali değildir ki muvâfık ya muhâlif ola. Muvâfık gelürse hoş ve evvela farz-ı sâni dahi hatâsı ele hıfz oluna. Ve bu hususda tarîk-i küllî oldur ki farz olunan malların hatâlarına nazar oluna. Şöyle ki iki hatâ dahi netice-i mal-ı matlûbdan zâid ve nâkıs olsa, ekallin ekserinden naks idüb, bâkîsine, bâkî-i evvel ve hem maksûmun aleyh dirler. Ba‘de-ez-în evvelki mal-ı mefrûzun hatâsını ikinci mal-ı mefrûzun nefisine ve ikinci mâl- mefruzun hatâsını evvelki mal-ı mefrûza darb idüb hâsıllarının ekallin ekserinden naks etdikden sonra bâkîsine bâkî-i sani ve hem maksûm dirler. Fe ammâ netice-i mâl-ı matlubdan iki hatânın biri zâid ve biri nâkıs olsa ikisi bile cem‘ idüb, hâsılına cem‘ ve hem maksûmun aleyh dirler. Ba‘de, hatâ-yı evveli farz- sâniye ve hatâ-ı sâniyi farz-ı evvele darb idüb hâsılların cem‘ etdikden sonra hâsılına cem‘-i sâni ve hem maksûm derler.”<sup>108</sup>*

Burada bilinmeyen bulunmasında müellifin “mal-ı mefruz” dediği tahminî nicelikler denenir. Ancak bu tahminlerle varılan sonuç, esas sonuçtan ya eksik ya da fazladır. Müellifin “zâid” ve “nâkıs” dediği bu nicelikler ya pozitif ya da negatiftir. Bunların pozitif ve negatif olmasına göre iki farklı denklem geçerlidir.

Genel denklemlerin biri şudur:

$$\Delta_1, \Delta_2 < 0 \quad \text{veya} \quad \Delta_1, \Delta_2 > 0 \text{ ise}$$

$$\text{yani} \quad \Delta_1 \times \Delta_2 > 0 \text{ ise}$$



$x_1$  varsayılan ilk sayı,  $x_2$  varsayılan ikinci sayı

$\Delta_1$  varsayılandan ilk sayıdan doğan hata,

$\Delta_2$  varsayılandan ikinci sayıdan doğan yanlış

$(x_1 \times \Delta_2)$  ilk çarpım

$(x_2 \times \Delta_1)$  ikinci çarpım

$$x = \frac{|(x_1 \times \Delta_2) - (x_2 \times \Delta_1)|}{|\Delta_2 - \Delta_1|}$$

$\Delta_1 > 0$  ve  $\Delta_2 < 0$  veya  $\Delta_1 < 0$  ve  $\Delta_2 > 0$  ise

Denklemlerin diğeri ise şudur:

yani  $\Delta_1 \times \Delta_2 < 0$  ise

$x_1$  varsayılan ilk sayı,  $x_2$  varsayılan ikinci sayı

$\Delta_1$  varsayılan ilk sayıdan doğan hata,

$\Delta_2$  varsayılandan ikinci sayıdan doğan yanlış

$(x_1 \times \Delta_2)$  ilk çarpım

$(x_2 \times \Delta_1)$  ikinci çarpım

$$x = \frac{(x_1 \times \Delta_2) + (x_2 \times \Delta_1)}{\Delta_2 + \Delta_1}$$

Avrupa'da 17. yzyılda bile bilinmeyenin bulunmasında bu metodun (çift yanlış) kabul gördüğünü ve yukarıdaki formülasyonların geçerli olduğunu söylemek mümkündür (Smith, 1953: 437-440).

## 7. MATRAKÇI NASUH VE *UMDETÜ'L-HİSÂB*

*Umdetü'l- Hisâb*, Matrakçı Nasuh'un H. 940/M.1534'te, yani Kanuni devrinde, daha evvelden yazdığı *Cemalü'l- Hüssab*'ı genişleterek telif ettiği Türkçe eseridir. On üç nüshasına işaret edilen bu eserin (İhsanoğlu, 1999: 72-73) Osmanlılarda yaygın olarak kullanıldığına şüphe yok gibidir. Eserin müellif nüshası elimizde değildir. Çalışmamızda eserin iki nüshasından yararlanılmıştır. Antalya Tekelioğlu nr. 678'de kayıtlı nüshası, nesihle 207 yaprak olup, H. 946/M. 1540 yılında istinsah edilmiştir. Nuruosmaniye nr. 2984'te kayıtlı nüshası ise nesihle 178 yaprak olup, H. 967/ M. 1560 yılında istinsah edilmiştir.

Aritmetik, cebir ve mesaha konularının tümüne yer vermesi bakımından dikkat çeken *Umdetü'l-Hisâb* isimli Türkçe eserin içeriği, Antalya Tekelioğlu nr. 678'de kayıtlı nüshasına göre aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Eser iki kısımdan oluşmaktadır. İlk kısım çeşitli fasıllara, ikinci kısım çeşitli problemlere tahsis edilmiştir.

İlk kısmın<sup>109</sup> ilk faslında siyakat rakamları, ikinci faslında Hint rakamları tanıtılmıştır.<sup>110</sup> Üçüncü ve dördüncü fasıl sırasıyla toplama ve çıkarma, beşinci ve altıncı fasıl sırasıyla yarisını alma ve iki kat alma hakkındadır.<sup>111</sup> Yedinci fasılda ise dirhem ve küsuratı anlatılır.<sup>112</sup> Bir sonraki fasılda ise çarpma konusu işlenir.<sup>113</sup> Bu fasıl da dört kısma ayrılır. Bunların ilkinde, “ukûd çarpım” başlığı altında, temeli bugün kerrat cetveline dayanan rakamların birbiriyle çarpımı tanıtılır. İkincisinde ise tahtanîden fevkanîye, muhâzattan kafesliye, değişik çarpma metotları işlenmiştir. Üçüncüsünde tam sayılı kesirlerle çarpma işlemi, dördüncüsünde kesirli sayıların kesirli sayılarla çarpımı anlatılmıştır. Bu dört kısımdan sonra sekizinci fasıl sona erer. Dokuzuncu fasıl bölme

109 Varak no: 4a - 171b.

110 Sırasıyla varak no: 4a-5b; varak no: 5b-7b.

111 Sırasıyla varak no: 7b-9b; varak no: 9b-11b; varak no: 11b-14a; varak no: 14a-16a.

112 Varak no: 16a-17a.

113 Varak no: 17b-26a.

ile ilgili olup, burada frengî ve rûmî usûl bölmelere yer verilmiştir.<sup>114</sup> Kesirlerin kesirlerle toplamı ise onunca fasılda izah edilir.<sup>115</sup> Bunun ardından ise tekrar ölçü birimleri konusuna devam edilir. On birinci fasıl zira, on ikinci fasıl müd, on üçüncü fasıl kantar ve on dördüncü fasıl miskal ile ilgilidir.<sup>116</sup>

On beşinci fasıl daha ziyade problemlerden meydan gelmiş olup, bunlar da vergi hesapları ile ilgilidir.<sup>117</sup> On altıncı fasılda orantılı dört sayı açıklanır.<sup>118</sup> On yedinci fasılda, kesirlerin paydaları arasında ortak çarpan olup olmamasına göre kesirlerin ortak paydasının nasıl alınacağı açıklanır.<sup>119</sup> Bir sonraki fasıl olan on sekizinci fasıl miras taksimiyle ilgili olup, eserin en detaylı işlenen konularındadır.<sup>120</sup> Müellifin tabiriyle, “Kuran, sünnet ve icmâ-ı ümmetle ferâizde sabit olan miras hisseleri ile bunları hak edenlerin durumu hakkındadır”. Konu anlatımının yanı sıra bol miktarda örneğe yer verilmiştir. Zaten dibacede ilm-i hisabın ferâiz için temel teşkil ettiği<sup>121</sup> açıkça belirtilmiştir.

On dokuzuncu fasılda bulunan guremâ taksimi,<sup>122</sup> ana tutarın ve hisselerin kesirli olup olmamasına göre dört başlık altında işlenmiştir. Yirminci fasılda anlatılan çift yanlış hesabı<sup>123</sup> da benzer şekilde, tahminlerden doğan yanlışın sonuçtan büyük ve küçük olması durumuna göre iki farklı başlıkta ele alınmış ve örneklerle kavratılmaya çalışılmıştır.

Bundan sonra ise diğer eserlerin hepsinde karşılaştırılması mümkün olmayan fasıllar vardır. Örneğin yirmi birinci fasıl kök çıkarma hakkında

---

114 Varak no: 26a-28b.

115 Varak no: 28b-31a.

116 Sırasıyla varak no: 31a-38b; varak no: 38b-42b; varak no: 42b-46b; varak no: 47a-53b.

117 Varak no: 53b-57a.

118 Varak no: 57a-63a.

119 Varak no: 63b-73b.

120 Varak no: 74a-131b.

121 Varak no: 2a.

122 Varak no: 131b-140a.

123 Varak no: 140a-149b.

olup, burada ikinci dereceden kök almanın yöntemi işlenir.<sup>124</sup> 154a sayfasından başlayan yirmi ikinci fasılda cebir ve mukabele anlatılır.<sup>125</sup> Faslin alt başlıklarında “cebir”, “mukabele”, “tekmil” ve “red” gibi en temel cebirsel işlemlerden bahsedilmekle birlikte bu alt başlıkların bir tanesinin mesahaya ayrılmış olması dikkat çeker. Ve mesaha<sup>126</sup> alt başlığı da kare, eşkenar dörtgen gibi dörtkenarlılar, üçgenler ve beşgenler olmak üzere tekrar alt başlıklara ayrılarak, burada temel geometrik şekiller anlatılır. Ardından ise cebirsel denklemler konusuna geçilir.

Eserin ikinci kısmında<sup>127</sup> ise çözüm yöntemleriyle çeşitli problemlere yer verilir. Bu problemler yukarıda tanıtılan bazı eserlerin sonunda rastlanan problemlere oldukça benzemekte olup, bazıları ise bunlarla bire bir aynıdır.<sup>128</sup> Soruların çözümünde cebirsel değil aritmetiksel yöntemler göze çarpar.

Aşağıda örnek olarak verilen alıntı cebirsel denklemler teorisiyle ilgilidir.

*“Red hılâf-ı tekmildir. Meselâ, cümleteyn-i mütekailetynin a‘zamunda birden ziyâde olanı naks etmektir ta ki ol zâid red olundukda, ber merâci‘ ola dahi nisbet ile mukârin ve muâdil olanlardan naks oluna. Üç kab ve üç mal, altmış şey ve otuz dirheme muâdil olmak gibi. Pes çünkü aded-i a‘zam bunda kabdır, sülüsânın naks edicen. Lâzım gelir ki mukârininden<sup>129</sup> ve muâdilinden<sup>130</sup> dahi ol mikdâr her birinden naks oluna. Dahi, ba‘de‘r-red, bir kab ve bir mal ve yigirmi on dirheme muâdil olur.”<sup>131</sup>*

124 Varak no: 149b-154a.

125 Varak no: 154a-158a ve 166a-171b.

126 Varak no: 158a- 167a.

127 Varak no: 171b-207a.

128 Varak no: 196a. Ayrıca bkz. Hacı Atmaca, Mecma‘u‘l- Kavâ‘id, Köprülü nr. 341, varak no: 225a.

129 Derecesi büyük olan terime yakın olana terimler.

130 Eşitliğin diğer tarafında olan, yani, derecesi büyük olan terimin karşında yer alan terimler.

131 Antalya Tekelioğlu nr. 678, varak no: 158b.

Burada,  $f(x)$  için;  $a$ ,  $b$  sabit sayılar olmak üzere,

$a.f(x) = b$  ise  $f(x) = b/a$  işlemine geleneksel cebirde “red” işlemi denir (Fazlıoğlu, 1993: 195). Bu indirgeme denklemlerin çözümünü bulmak için bir önkoşuldur. Örneğin ikinci derece denklemlerde çözüm için önerilen yol  $x^2$  nin katsayısını bir haline getirmektir (Dosay; 1991: 22, 32,33)

Matrakçı Nasuh da burada, derecesi büyük olan terimin katsayısını bire düşürür ve aynı oranda diğer terimlerden de gerekli eksiltmeleri yapar:

$$3x^3 + 3x^2 + 60 = 30 \text{ denklemi } x^3 + x^2 + 20 = 10 \text{ haline gelir.}$$

## **8. HACI MUHAMMED AKPINARÎ VE ŞEMS-I LEYLÂN**

*Şems-i Leylan*, müellifinin Kanuni'nin oğlu Şehzade Mustafa'nın mehter alayında<sup>132</sup> bulunduğu bir dönemde telif ettiği Türkçe eseridir. Eserin telif tarihi H. 953/M. 1546'dır. Tek nüshası olan İzmir nr. 26756'da kayıtlı, H. 12. asırda istinsah edilmiş ve nesih stilde kaleme alınmış 40 yapraklık nüshası ile (İhsanoğlu, 1999: 98) çalışılmıştır.

Eserin sayfalarının karıştığı ve eksikleri olduğu fark edildiğinden, başlık ve alt başlıkların düzeni ve sırası üzerinde durulmaksızın eserin içeriği kısaca şöyle tanıtılabilir:

Müellif hesap ilmine alet (aracı) teşkil eden işlemlerin sayısının tıpkı rakamların sayısı gibi dokuz olduğunu belirtir. Bunlara, yalın ve birleşik sayıların tanıtımıyla başlanır, kerrât cetveliyle devam edilir. Ardından temel dört işlem ve aynı başlık altında iki kat alma ve yarısını alma öğretilir. Bunlardan dokuzuncu yani sonuncu başlık, küsurat-ı aslî hakkındadır.

---

**132** Eserin dibacesinden, müellifinin mehterhan-ı hayme muhasibi olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca müellifin saltanatı bir çadıra benzeterek, ilm-i hisabın da çadırın direğini temsil ettiğini belirtmesi dikkat çekicidir. Bkz. Hacı Muhammed el-Akpınari, *Şems-i Leylan*, İzmir nr. 26756, varak no: 1b.

Eserin iki bâb olarak düzenlendiği anlaşılmaktadır. İlk babda ebced rakamları, ikinci babda siyakat rakamları tanıtılmıştır.

Eserde, her biri 10 problemden oluşan ve “merâtib” adı verilen yedi tane başlık altında, toplam 70 tane problem işlenmiştir. Gurema taksimi, çift yanlış hesabı ve orantı konuları bu yedi başlıkta incelenenlerden bazılarıdır. Mevcut problemler arasında, satranç tahtasının ardışık karelerine sayıca evvelkinin iki katı kadar olacak şekilde yerleşen buğday tanelerinin hesabının yanında gökyüzünün büyüklüğü ve kaf dağının çevresiyle yapılan hesaplar gibi hayalî problemlerin de bulunduğunu söylemek mümkündür.

Eserdeki diğer konular “fasıl” başlığı altında işlenmiştir. Ancak bunlar dokuzuncu fasıldan itibaren başlamaktadır.

Eserde ölçü birimlerinin kısmen işlendiği görülür. Dokuzuncu fasılda zira, onuncu fasılda müd ile ilgili hesaplar işlenmektedir. Beş ölçü biriminin tamamı düzenli başlıklar halinde tanıtılmamıştır. On birinci fasılda ise rıbh (faiz) hesapları için bir başlık açılmış olup, bu başlık altında paranın çeşitli şekilde nemalandırılmasına dair örnekler bulunur. Ayrıca yine bu fasılda öşr, hums (savaş ganimetlerinin beşte biri) ve gümrük hesapları da incelenmektedir.

On ikinci fasılda önce “felekiyyat” başlığı altında güneş takvimine göre bir yıldaki gün veya hafta sayıları, kameri takvimle karşılaştırmalı olarak sunulmaktadır. Son olarak ise defter tutma kuralları başlığı altında katiplere çeşitli hayvan ve eşyaların deftere nasıl yazılacağı öğretilmektedir.<sup>133</sup> Buradaki kurallar, *Kenaniye Risalesi*'ne zeyl olarak eklenen ve bazı nüshalarının son faslında işlenen defter tutma kaideleri ile birebir aynıdır.<sup>134</sup> *Kenaniye Risalesi* içinde, muhasebe kalemlerindeki katipler için yazılan ve ‘Ba‘zı Kavâ‘id-i Defterin Istılâhat-ı Muhtelifesin Beyân Eder’ başlığını taşıyan bu bölüm aşağıdaki gibi maddelerden oluşmaktadır:

---

133 Şems-i Leylan, varak no: 36a-40a.

134 Kenaniye Risalesi, varak no: 72a-79b.

*“Ve amma at ve deve ve katır yazılmalı olsa re’s deyu yazarlar.”*

*“Amma halı ve seccade ve kilim veya kaliçe veya kebe veya velençe veya ihram yazılmalı olsa kıt’a ve aded yazılıb zira‘ dahi yazılır ve mezburun tûl ve arzı dahi yazılmak caizdir.”*

*“Amma dükkanlar ve hōcerat ve medrese ve karbansaray ve evler ve hammamlar ve mescidler yazılmalı olsa bab deyu yazılıb kıt’a ve aded yazılmak caiz deēidir.”*

*“Amma toprak ve kum veya hurda taş ki at çekmeli olub, hammallar taşıya, anın gibileri himl deyu yazarlar. Ve amma araba ile taşınur olsa acele deyu yazarlar.”*

*“Ve amma tavuk ve kaz ve güvercin ve tavus ve bu makule kuş cinsinde her ne var ise yazılmalı olsa cenah deyu yazarlar.”*

*“Ve amma yedi veya dokuz at, tavile deyu yazılır.”*

*“Ve amma filoride on bin sikke tamam ola, surre deyu yazılır; on binden eksik ola pare deyu yazılır. (Sahillioēlu, 1995: 116-135).*

## **9. SADİ BİN HALİL VE MİFTÂHU’L-MÜŞKİLÂT**

Kanuni devri muhasebecilerinden olan Sadi b. Halil’in Miftâhu’l-Müşkilât fi’l- Hisâb isimli eseri iki nüshası ile günümüze ulaşmıştır. Bunlardan biri çalışmamızda da kullanılan ve müellif nüshasından istinsah edilen Milli Kütüphane FB 130/1’de kayıtlı nüshasıdır. H. 956/M.1550’de istinsah edilen bu nüsha divanî stilde yazılmış olup, 309 yapaktır (İhsanoēlu, 1999: 63).

Eserin dibacesinde verilen bilgilere göre, Sadi b. Halil, Kanunî’nin sadrazamlarından İbrahim Paşa zamanında Matbah-ı Âmire ve kiler katipliklerinde bulunmuştur. Müellif divandaki diēer muhasiplerle zaman zaman müzakere ederken, hesap ilminin tam sayılar ve kesirli sayılarda dōrt işlem veya gurema taksimi gibi konulardan oluřtuēuna ve çok faziletli bir ilim olduēuna kanaat getirdiēini söylemektedir. Ve kendilerinden önce bu hususta pek çok eser yazıldıēına dikkat çekmiştir. Müellif, hesap ilmi ile ilgili bu kitapların bazılarının Arapça, bazılarının

Farsça olduğunu belirtmiş ancak Anadolu’da kullanılan dil genellikle Türkçe olduğundan eserini Türkçe kaleme aldığını ifade etmiştir.<sup>135</sup>

*Miftâhu’l- Müşkilât fi’l- Hisâb*’ın içeriği aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Eser iki şık ve problemlerden oluşmaktadır.

Eserin ilk şıkındaki<sup>136</sup> yirmi fasıl, yukarıda bahsedilen eserlerin aritmetik ile ilgili bahisleriyle uyum içindedir. Siyakat ve Hint rakamlarının tanıtımıyla esere başlama,<sup>137</sup> sağlamalarıyla birlikte temel dört işlem, iki kat alma - yarısını alma,<sup>138</sup> gurema taksimi,<sup>139</sup> orantılı dört sayı,<sup>140</sup> kesirlerin ortak paydalarını bulma<sup>141</sup> gibi konular, zaten Osmanlı muhasebe matematiği eserlerinde bulunması beklenen hususlardır. Hatta çarpma işlemi,<sup>142</sup> konunun genişliğinden dolayı üç fasılda anlatılmıştır. Ayrıca hem on ikinci hem de on dokuzuncu fasıl, gurema taksimi hakkındadır. Benzer bir durum kesirlerin ortak paydalarının alınması için<sup>143</sup> de geçerlidir. Ancak bu kadar detaylı bir eserde çift yanlı hesaplarının işlenmemesi enteresandır. Bunun haricinde miras taksiminin on beşinci fasılda “kısmet-i mevaris” ve on sekizinci fasılda “vasiyet ahvali” başlığı altındaki fasıllarda anlatıldığı burada belirtilmelidir.<sup>144</sup>

Eserin ikinci şıkkı<sup>145</sup> ise ölçü birimleri konusu ile başlamaktadır. Ziraın küsuratı ve bunlarla yapılan çarpma işlemi ayrı fasıllarda anlatılır.

---

135 Varak no: 2a, 2b.

136 Varak no: 3a-102b.

137 Sırasıyla varak no: 3a-5a, varak no: 5a-8a.

138 Toplama için bkz. varak no: 8a-10a; çarpma için bkz. varak no: 10a-16a, iki kat alma için bkz. varak no: 16a-18b; yarısını alma varak no: 18b-20b; çıkarma için bkz. varak no: 20b-22b; bölme için bkz. varak no: 22b-27b.

139 Varak no: 30a-35a ve 65a-84b.

140 Varak no: 84b-102b.

141 Varak no: 37b-39b ve 41b-51a.

142 Varak no: 10a-11b ve 11b-14a ve 4a-16a.

143 Varak no: 37b - 39b ve 41b - 51a.

144 Varak no: 39b-41b ve 62b-65a.

145 Varak no: 102b - 201b.



Dirhem, md, miskal, kantar ve ipek lidresi için de benzer bir durum söz konusu olduğundan yirmi bir fasıllık bu şıkkın on iki faslı ölçü birimleriyle ilgili işlemler hakkındadır.<sup>146</sup> Bunların haricinde kesirli bir sayıyı kesirli bir sayı ile toplamak çarpmak ve bölmek veya tam sayılı bir kesri bölme işlemine tabi tutmak ile ilgili fasıllar da sağlamalarıyla mevcuttur.<sup>147</sup> Ayrıca bu şıkta ipek vergisiyle ve gümrük hesaplarıyla<sup>148</sup> ilgili örneklere yer verilmiş, ardından da problemlere geçilmiştir.

Yirmi yedi adet zml problemin ardından eserin tetimmesi<sup>149</sup> başlamaktadır. Ancak tetimme de zml problemlerden ibarettir. Bunlardan bazılarına rnek:

Bir tacir elindeki 15 akçe ile on kere ticaret etse ve her ticarete elindeki sermaye kadar kazanç elde etse, onuncu ticarettten sonra sermayeden ne kadar kazanç elde etmiş olur?

Lal, inci ve altından oluşan bir miskal ağırlığında bir küpe olsa ve bu cevherlerin bir miskalleri sırasıyla 30, 18 ve 4 akçe olsa bu cevherlerin ayrı ayrı ağırlıkları ve kıymetleri kaç olur?

Bekir, ömrünün üçte birini ve beşte birini ve yedide birini ve kalanın üçte birini Zeyd’e verse, Zeyd de “ az verdin” dediğinde, Bekir daha önce önce verdiği yedide birin üçte ikisini de verdiğinde kendine yirmi yıl kalsa, Bekir’in ömrünün tamamı ne olur?

Aşağıda rnek olarak verilen alıntı, muhasebecilerin kendilerine özgü mesaha (lm) teknikleriyle ilgilidir. Öncelikle dönüm, nişan çubuk ve zira arasındaki ilişkiler sunulmuş, ardından ise değişik biçimdeki arsaların alan hesapları yapılmıştır.

---

**146** Miskal için bkz. varak no: 102b-116a; dirhem için bkz. varak no: 116a-126b; zira için bkz. varak no: 129a-138b; md için bkz. varak no: 138b-144a; kantar için bkz. varak no: 144a-155b; lidre için bkz: varak no: 155b-159a.

**147** Varak no: 165a-201b. Buradaki sorularda ölçü birimleri, alt birimleriyle görülmekle beraber, çözümde bayağı kesirlerle işlem yapılmış ve ondalık kesirler kullanılmamıştır.

**148** Sırasıyla varak no: 159a-162a; 162a-165b.

**149** Varak no: 253a- 309a.

“Mesele-i Diğer: Bir kimesne su’al etse kim bir sahrada ziraat için vaz’ olunan yerün kırk adım tûlı ve kırk adım arzı olan yere, kanun-ı padişâhi ve fermân-ı Şehinşah muktezâsınca bir dönüm dirler. Pes bu takdirce, bir dönüm yerün, rub’ının tûlı ve arzı kaç adım olur diseler, pes zâhirde kırk adımın rub’ı on adımdır. Ammâ kitâbette öyle değildir. Bu mes’ele, avla muhtâcdur. İmdi, bu çihl ender çihl olmak gerekdür ki rast gele, bunun tûlı ve arzı dahi çihl gerekdür. Tûlını arzına darb idesin. Sûret-i darb budur:

$$\begin{array}{r} 40 \\ \underline{40} \\ 1600 \end{array}$$

Bunun emsâli a’dâda, a’dâd-ı mütevâliyat dirler. Ve bu hâsıl-ı darb olan bin altı yüz adedi terbi’ idesin. “Terbi” deyü, dörde dirler. Bunu dörde kismet idesin.

$$4 \quad \left| \begin{array}{r} 1600 \\ \hline 400 \end{array} \right.$$

Pes bu dahi ma’lûm oldu ki bir dönüm yerin rub’ının yığirmi adım tûlı ve yığirmi adım arzı olur imiş. Zîra, bunun dahi tûlın arzına darb idicek.

$$\begin{array}{r} 20 \\ \underline{20} \\ 400 \end{array}$$

Allahu a’lem ve’l- hikem.

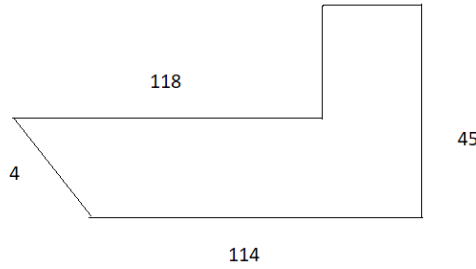
Mes’ele-i diğer: Bağlar ölçmesin beyân ider. Mimar arşını ile otuz beş arşın ipe bir dönüm dirler. Ve bir dönüm on nişandur. Ve bir nişan, bennâ zira’ıyle üç buçuk zira’dur. Ve her üç buçuk zira’a yüz yığirmi çubuk dirler. Ve on nişan ki bir dönümdür, bin iki yüz çubuk olur.

Mesela, rub’ adede, on iki çubuk dirler. Ve nısf adede yığirmi dört çubuk dirler. Ve üç rub’ adede otuz altı çubuk dirler. Ve tamâm bir adede kırk sekiz çubuk dirler. Ve iki buçuk adede, yüz yığirmi çubuk dirler. Ve üç buçuk adede dahi buna göre kıyâs olına.

**Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi Temmuz 2018 (15)**

*Ve bir dönüm yerün tûlı ve arzı otuz beş zira'dur. İmdi bağ dönümü ölçmelü oldukda böylece ölçülüb, hesâb olına.*

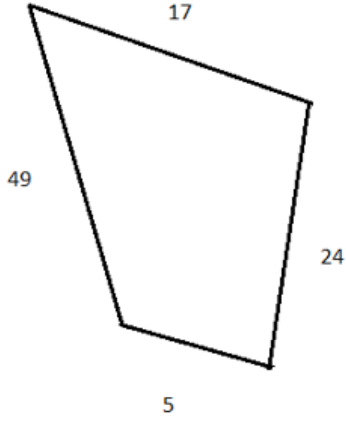
*Meselâ: Bir bağun tûlündeki rakamlar, nişana işarettir. Ve arzındaki rakamlar nişana işarettir. Tûlünde olan rakamların birbiriyle cümle idesin. Ve arzında olan nişanları dahi birbiriyle cümle idesin. Bu üslûb üzere bir bağ olsa, bu vech üzere mezkûr bağ, sekiz dönüm dört nişandur deyü, cevap viresiz.*



118	45	116
114	4	245
<hr/>	<hr/>	<hr/>
232	49	580
<hr/>	<hr/>	<hr/>
116	245	464
		232
		<hr/>
		28,42,0

*Bu üslûb üzere olan bağ yiğirmi sekiz dönüm ve kırk iki nişan deyü diye cevap virile.*

*Nev'-i diğer:*



$$\begin{array}{r} 17 \\ \hline 5 \\ \hline [22]^{150} \\ \hline [11]^{151} \end{array}$$

$$\begin{array}{r} 49 \\ 24 \\ \hline 73 \\ \hline 365 \end{array}$$

**150** Özgün metinde “62” olarak geçmektedir.

**151** Özgün metinde “31” olarak geçmektedir.

$$\begin{array}{r} 365 \\ 11 \\ \hline 365 \\ 365 \\ \hline 40,15 \end{array}$$

*Bu vech üzere bir bağ olsa, bu bağ [dört dönümdür]<sup>153</sup> deyü, cevâb virile. Bundan dahi bu kadar kifâyet ider.”<sup>154</sup>*

Burada sunulan taksimat aşağıdaki gibidir:

35 arşın (zira) = 1 dönüm

1 dönüm = 10 nişan

1 nişan = 3,4 zira = 120 çubuk

rub = 12 çubuk

nısf = 24 çubuk

aded = 48 çubuk

1 nişan = 120 çubuk

10 nişan = 1 dönüm = 1200 çubuk

Görüldüğü gibi, şekli nasıl olursa olsun dört kenarlı bir arsa veya bağın alanı hesap edilirken karşılıklı kenarların toplamının yarısı alınıp,

**152** Özgün metinde şöyle geçmektedir:

$$\begin{array}{r} 365 \\ 11 \\ \hline 365 \\ 365 \\ \hline 40,15 \end{array}$$

**153** Özgün metinde “kırk dönüm ve on beş nişandır” olarak geçmektedir.

**154** Sadi b. Halil, varak no: 285a-286a.

elde edilenler birbiriyle çarpılır. Ancak sonra, bunlar 100'e bölünerek dönüm ve nişan cinsinden değerleri hesaplanır.

İlk örnek:

$$\left(\frac{37 + 33}{2}\right) \times \left(\frac{24 + 24}{2}\right) = 35 \times 24 = 840 = 8 \text{ dönüm } 4 \text{ nişan}$$

İkinci örnek:

$$\left(\frac{118 + 114}{2}\right) \times \left(\frac{45 + 4}{2}\right) = 116 \times 24,5 = 2842 = 28 \text{ dönüm } 42 \text{ nişan}$$

Üçüncü örnek:

$$\left(\frac{17 + 5}{2}\right) \times \left(\frac{49 + 24}{2}\right) = 11 \times 36,5 = 401,5 \cong 4 \text{ dönüm}$$

Zira'ın karesine, yani zira<sup>2</sup> ye genel olarak karşılık gelecek herhangi bir terim olmadığından dolayı böyle bir yöntem geliştirilmiştir. Yukarıdaki maddelerin birinde ise eni ve boyu 35 zira olan bir arsanın 1 dönüme eşit olduğu kabul edilmiştir. Ayrıca, yapılan ilk hesaplamada, uzunluklar yardımıyla alan hesaplama ve alan yardımıyla uzunluk hesaplamaya dair isabetli ikazlar yapılmıştır.

Formül:

$$40 \times 40 = 1600$$

$$\frac{1600}{4} = 400 \quad 400 = 20 \times 20$$

$$\text{yani } \sqrt{400} \neq \frac{40}{4} = 10 \text{ olmadığı doğrulanmıştır.}$$

**10. GARSEDDİN İBN NAKİB VE TALEBESİ DERVİŞ  
BİN LÜTFİ, RİSÂLE-İ ŞEYH GARSEDDİN  
FÎ USÛLİ'L-HİSÂB VE TERCÜMESİ**

Garseddin (ölümü H.971), Halep'te yetişmiş matematikçidir. Ayrıca Mısır'a gidip, çeşitli alimlerden ders almış, sonra da Memlûk Sultanı Kansu Gavri, onu oğluna muallim tayin etmiştir. Yavuz Sultan Selim'in İstanbul'a getirdiği ve resmi görevler teklif ettiği bu alim, herhangi bir resmi görev almak istememiştir. Garseddin, tıp, matematik, astronomi, felsefe, edebiyat ve dini ilimler gibi farklı pek çok alanda kendini göstermeyi başaran bir alimdir. Kitabü't- Tezkire fi İlmi'l- Hisab isimli Arapça eserin dört nüshası bulunmaktadır (İhsanoğlu, 1999: 74). Çalışmamızda istinsah tarihleri sırasıyla H. 1038/ M. 1628 ve H. 989/ M. 1582 olan Revan 2013/10 ve Tavşanlı Zeytinoğlu nr. 305/9'da kayıtlı nüshası kullanılmıştır. Talebesi Derviş b. Lütfi tarafından yapılan ilaveli tercüme, içerik ve işleniş bakımından hem bir medrese kitabı hem de bir ticaret aritmetiği kitabı sentezi izlenimini uyandırdığından, önem arz etmektedir.

Eserin Zeytinoğlu nr 305/9'da kayıtlı ve H. 989/ M. 1582 tarihinde istinsah edilen nüsha, talik stilde yazılmış olup, 18 yapaktır (İhsanoğlu, 1999: 74). Eserin içeriğinden ise kısaca şöyle bahsedilebilir:

Eser bir mukaddime, iki bâb ve bir hâtimedden meydana gelmektedir. Mukaddime<sup>155</sup> iki bahis olup, ilk bahis sayıların isimleri, çeşitleri ve basamakları, ikinci bahis ise Hint rakamlarının şekilleri ve sayıların basamaklarında yer alan düğümler (akd) hakkındadır.

Eserin ilk bâbı altı fasıldan oluşur.<sup>156</sup> Bunlardan ilk dördü temel dört işlem, beşinci fasıl kök alma işlemi ve altıncı fasıl sağlama işlemleri hakkındadır. Üçüncü fasılda anlatılan çarpma işlemi yalın ve birleşik sayılar denilen “müfred” ve mürekkebe” sayıların kendi aralarında ve birbiriyle çarpımlarını inceleyen üç kısımdan oluşur. Dördüncü fasıldaki bölme işlemlerinde ise iki çeşit göze çarpmakta olup, biri küçük sayının

155 Varak no: 154b.

156 Varak no: 155b - 162a.

büyük sayıya bölünmesini, diğeri ise büyük sayının küçük sayıya bölünmesini tanıtır ve yine bu fasıl yalın ve birleşik sayıların kendi aralarında ve birbiriyle bölümünü inceleyen üç kısma ayrılır.

Eserin ikinci bâbı ise kesirlerle yapılan işlemlerle ilgilidir.<sup>157</sup> Burada kesirlerle yapılan dört işlem ve kök alma işlemi anlatıldığı gibi, kesirlerin pay ve paydaları arasındaki durumu ve işlemleri de ele alınır.

Eserin hâtimesinde<sup>158</sup> ise öncelikle orantılı sayılar anlatılıp, ardından mesaha konusuna temas edilir. Son olarak günümüzdeki karşılığı “sayı problemleri” veya “ters işlem problemleri” olan ve “muzmerât” denilen bilinmeyen sayının bulunmasıyla ilgili problemlerden bahsedilerek, esere son verilir.

H. 982/M. 1574’te yazılan *Terceme-i Risale-i Şeyh Garseddin fi Usûli’l- Hisâb li Derviş bin Lütfi*’nin ise üç nüshasına işaret edilmiş olup, çalışmamızda Köprülü nr. 936’da kayıtlı olan ve yine mütercimim zamanında istinsah edilen nesih stiliyle yazılmış 146 yapraklı nüshası (İhsanoğlu, 1999: 74-75) kullanılmıştır. Tercümenin içeriğinden ise şöyle bahsedilebilir:

Bu eser bir mukaddime iki makale ve bir hatimeden oluşur. Eserin mukaddimesi<sup>159</sup> sayılarla ilgili özelliklerin detaylarından ötürü muhasebe matematiği eserlerinden oldukça farklılık gösterir. Mukaddimenin ilk bahsi<sup>160</sup> sayıların isimleri, çeşitleri ve basamakları hakkındadır. İkinci bahsi,<sup>161</sup> Hint rakamlarını tanıtmayla ilgilidir. Üçüncü bahiste<sup>162</sup> ise sayıların tek veya çift olmasının yanı sıra “zaid” veya “nakıs” olması veya kare veya küp sayı olması üzerinde durulmuş, ayrıca birden belli bir sayıya kadar olan tek sayıların veya çift sayıların toplamının kuralları açıklanarak, bunlar örneklerle pekiştirilmiştir.

---

157 Varak no: 162a - 165b.

158 Varak no: 165b - 171a.

159 Varak no: 4b - 12b.

160 Varak no: 5b-6a.

161 Varak no: 6a-7b.

162 Varak no: 7b-13a.



Ardından gelen birinci makale<sup>163</sup> tam sayılarla işlemlerle ilgilidir. Toplama, çıkarma, çarpma, ikinci dereceden kök alma ve bölme işlemleri izah edildikten sonra bunların sağlaması öğretilir.<sup>164</sup> Bu arada çarpma ve bölme işlemleri, işleme giren sayıların yalın veya birleşik olup olmamasına göre alt başlıklara ayrılır. Bu makalenin son bablarında ise sırasıyla gurema taksimi<sup>165</sup> ve dokuz bayağı kesrin ortak paydasının hesabı<sup>166</sup> işlenir.

İkinci makale<sup>167</sup>, kesirlerle işlemleri kapsamaktadır. Ancak bunun ilk babı, akçe, kantar, zira, müd, miskal ve bunların kesirleriyle yapılan işlemler hakkında olup,<sup>168</sup> ikinci babın fasıllarında ise tam sayılar ve kesirlerle yapılan dört işlemin izahı mevcuttur.<sup>169</sup> Müellif kesirlerin kökünü alma konusunu işlemeyi ihmal etmez.<sup>170</sup> Devamındaki babda ise orantılı dört sayı<sup>171</sup> işlenmektedir. Bu bab, kurulan problemin toplama, çıkarma veya çarpma işlemlerine göre değiştiği ve “nev” denilen üç adet başlıktan oluşan ilk fasıldan<sup>172</sup> ve üç maksada ayrılan ikinci fasıldan<sup>173</sup> meydana gelir. İkinci fasılın ilk maksadı alışverişteki kar hesabı, ikinci maksadı ise çift yanlış hesabı hakkındadır. Üçüncü maksatta ise kırk iki adet problem, çözümleriyle anlatılmıştır.

Eserin hatimesi ise mesaha (uygulamalı geometri) konusuna tahsis edilmiştir.<sup>174</sup> Düzlemsel geometrik şekillerin<sup>175</sup> haricinde geometrik cisimlerle<sup>176</sup> de ilgili hesaplar işlenmiştir.

---

163 Varak no: 13a - 46b.

164 Varak no: 13a-40a.

165 Varak no: 40a-44a.

166 Varak no: 44a-46a.

167 Varak no: 46b - 113a.

168 Varak no: 46b-63b.

169 Varak no: 63b-74a.

170 Varak no: 74a-75a.

171 Varak no: 75a-113a.

172 Varak no: 75a-85a.

173 Varak no: 85a-113a.

174 Varak no: 113a - 146a.

175 Varak no: 120a-139a.

176 Varak no: 139a-146a.

Aşağıda örnek olarak verilen alıntı, modern matematikte “birim kesir”, kadîm matematikte “küsûr-ı tis‘a” olarak bilinen dokuz basit kesrin paydasının eşitlenmesi ile ilgilidir:

“Küsûr-ı Tis‘anun istihrâc-ı mahreci<sup>177</sup> bu şekildedir.

2 3 4 5 6 7 8 9 10

2, 4’de; 3, 6’da; 4, 8’de; 5, 10’da dahil olmağın üzerlerine alamet olundu. 6 ile 7 mübâyin olmağın biri birine darb olundu ve hâsıl-ı darb ile 8 muvâfik bi’n-nısf olmağın 4’e darb olundu. Yine hâsıl-ı darb ile 9 muvâfik bi’s-sülüs olmağın 3’e darb olundu. Ve yine hâsıl-ı darb ile 10 muvâfik bi’n-nısf olmağın 5’e darb olundu. Hâsıl-ı darb kezâlik mehâric-i küsûr-ı tis‘adır.

$$\begin{array}{r} 6 \\ \hline 7 \\ \hline 42 \\ \hline 4 \\ \hline 168 \\ \hline 3 \\ \hline 504 \\ \hline 5 \\ \hline 2520 \end{array}$$

Emirü’l-mü’minîn Hz. Ali (R.A.) gelen yahudiden biri ‘meharic-i küsûr-ı tis‘a beyân edersen müslüman olayım’ demiş. Mübarek ayakları rikâbda<sup>178</sup> imiş. Daha binmeden buyurmuşlar ki “aded-i eyyâm-ı usbû, aded-i eyyâm-ı seneye darb eyle, hâsıl-ı darb mehâric-i küsûr-ı tis‘adır. Bu hali görünce Yahudi imana gelmiş. Hatta bu mes’eleye rükabî derler.”<sup>179</sup>

Burada, paydaların eşitlenmesini kolaylaştırmak için rakamların arasında ortak bölen olup olmadığı denetlenmekte ve aralarında asal olan rakamlar tespit edilmeye çalışılmaktadır. Tam olarak günümüzdeki gibi olmasa da, üstü örtülü bir biçimde, ortak asal çarpanların en büyükleri

<sup>177</sup> Mahrec “payda” anlamındadır.

<sup>178</sup> Üzengi.

<sup>179</sup> Köprülü nr. 936, varak no: 44a-44b.

ile ortak olmayan asal çarpanlar bulunarak, elde edilenler birbiriyle çarpılır. Sonuç olarak paydaların en küçük ortak katına ulaşılmaktadır.

$$\frac{1}{2} \frac{1}{3} \frac{1}{4} \frac{1}{5} \frac{1}{6} \frac{1}{7} \frac{1}{8} \frac{1}{9} \frac{1}{10} \rightarrow$$

$$\frac{1}{6} \times \frac{1}{7} \times \frac{1}{4} \times \frac{1}{3} \times \frac{1}{5} = \frac{1}{2520}$$

### **11. MUSTAFA EL-İSTANBULİ VE MADENÜ'L-ESRÂR**

Mustafa el- İstanbulî'nin, Saray-ı Cedid'de öğrendikleri doğrultusunda yazdığını söylediği, *Madenü'l- Esrâr fi İlmi'l- Hisâb* isimli Türkçe eserinin telif tarihi H. 1030/ M. 1621 yılıdır. Müellif nüshası elimizde olmasa da eserin  nüshası günümüze gelmiş olup, telif edildiği yılda istinsah edilmiş olan ve talik stilde yazılmış 53 yapraklı Şehid Ali Paşa 1996 nüshası ve H. 12. asırda istinsah edilen ve nesih stilde yazılmış 99 yapraklı Şehid Ali Paşa nr. 1995'te kayıtlı nüshası çalışmamızda kullanılmıştır (İhsanoğlu, 1999: 123-125).

*Madenü'l- Esrâr fi İlmi'l- Hisâb* isimli eserin Şehid Ali Paşa nr. 1995 nüshasına göre içeriği aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Eserin zahriyesinde, müellifin Katip elebi'nin talebesi olduğu bilgisi mevcuttur. Eserin dibacesine geçildiğinde ise müellif, öncelikle Saray'da bulunduğu gençlik yıllarında, özellikle hattat Mustafa, Hafız Mehmed Aça ve Mustafa Halil gibi nice kemal sahibi ve hesap ilminde yol gösterici kişilerle bir arada bulunduğunu ve bu mümtaz insanların ilimlerinden nasiplendiğini belirtmiştir. Sonra, benzerleri diğer muhasebe matematiği eserlerinde de geçen, kendisinin üstünlük gayesi gütmediği, insanlara faydalı olmak için kalıcı bir eser vücuda getirme maksadını taşıdığı, zira fazilet sahiplerinin yanında eserinin kıymetli görünmediği ve eserdeki mevcut kusurların da affedilmesini umduğuna dair sözler sarf etmiştir. Devamında ise halk arasında en fazla yaygın olan ve bilinmesi gereken Őeyleri on altı bâb altında açıkladığını belirtmiştir.<sup>180</sup>

**180** Varak no: 1b - 3a.

Eserin ilk bâbında siyakat rakamları tanıtılır.<sup>181</sup> İkinci<sup>182</sup> ve üçüncü<sup>183</sup> bâb sırasıyla toplama ve çarpma, dördüncü<sup>184</sup> ve beşinci<sup>185</sup> bâb sırasıyla yarısını alma ve iki kat alma, altıncı<sup>186</sup> ve yedinci<sup>187</sup> bâb sırasıyla çıkarma ve bölme hakkındadır. Sekizinci bâb, orantılı dört sayıdan bahsederken,<sup>188</sup> dokuzuncu bâb orantılı dört sayı yardımıyla çözülemeyen problemlerden bahseder.<sup>189</sup> Ardındaki bâbda ise dirhem ve kûsûratı konusuna yer verilir.<sup>190</sup> On birinci bâbda zira ve kûsûratı,<sup>191</sup> on ikinci bâbda miskal ve kûsûratı,<sup>192</sup> on üçüncü bâbda müd ve kûsûratı<sup>193</sup> ve on dördüncü bâbda kantar ve kûsûratı işlenir.<sup>194</sup> On beşinci bâbda bilinmeyen bulunması ile ilgili esaslar izah edilerek, konu çeşitli problemlerle kavratılmaya çalışılır.<sup>195</sup> On altıncı bâbda ise çift yanlış hesabı mevcuttur.<sup>196</sup>

İkinci bâbda anlatılan toplama işlemi iki çeşit olarak tanıtıldığı gibi, üçüncü bâbda anlatılan çarpma işlemi de değişik metotlarıyla işlenmiştir. Ayrıca bu eserde yarısını alma ve çıkarma işlemi de farklı türleriyle ele alınmıştır. Müstakim veya fevkani türde yarısını alma ve şimalî veya hevâî çıkarma işlemleri bunlardan birkaçıdır. Bölme işleminin de frengî ve hevaî gibi çeşitleri olduğu belirtilmelidir. Sekizinci bâbdaki orantılı dört sayı konusu da “nev” başlıkları altında iki grupta incelenmiş olup, bunlar günümüzde doğru orantı ve ters orantı çeşitlerine karşılık gelmektedir. Orantılı dört sayı yardımıyla

---

181 Varak no: 3b - 5b.

182 Varak no: 5b - 7a.

183 Varak no: 7a - 15a.

184 Varak no: 15a - 16b.

185 Varak no: 16b - 17a.

186 Varak no: 17a - 20b.

187 Varak no: 20b - 24b.

188 Varak no: 24b - 40a.

189 Varak no: 40a - 58a.

190 Varak no: 58a - 59b.

191 Varak no: 59b - 63a.

192 Varak no: 63a - 74b.

193 Varak no: 74b - 79b.

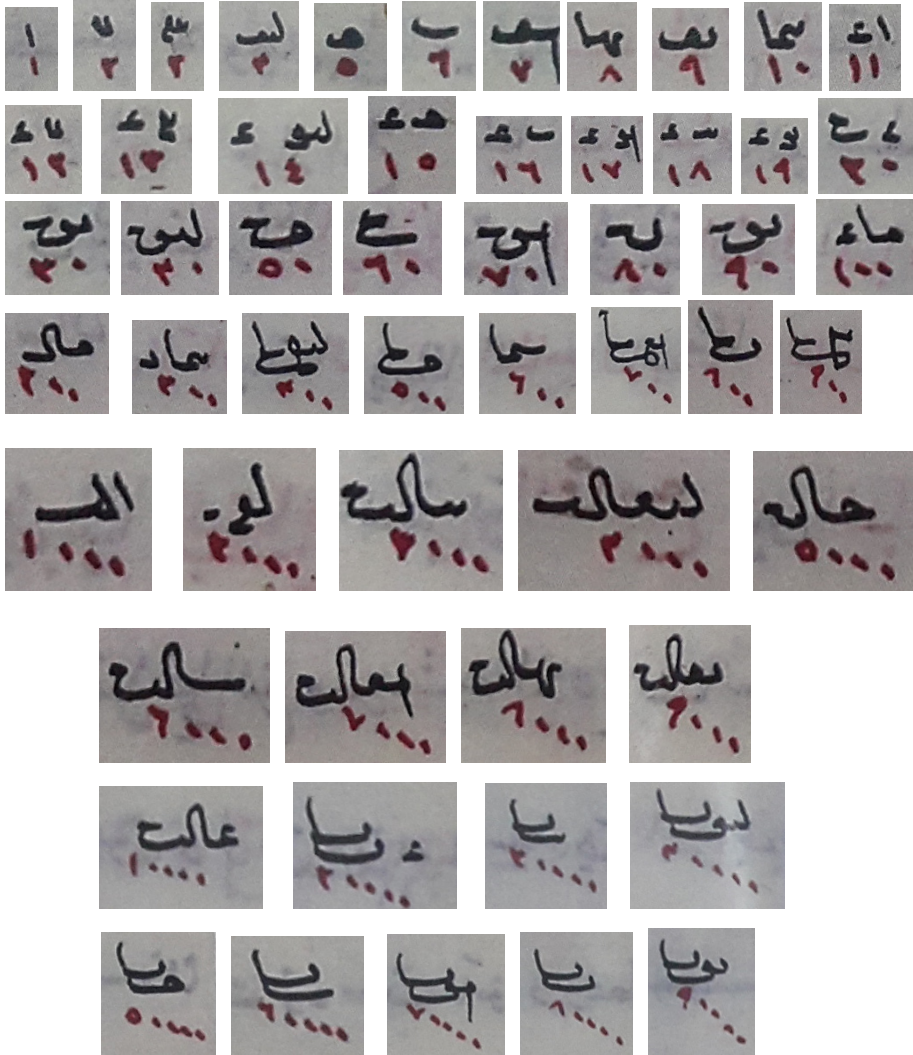
194 Varak no: 79b - 84b.

195 Varak no: 84b - 96b.

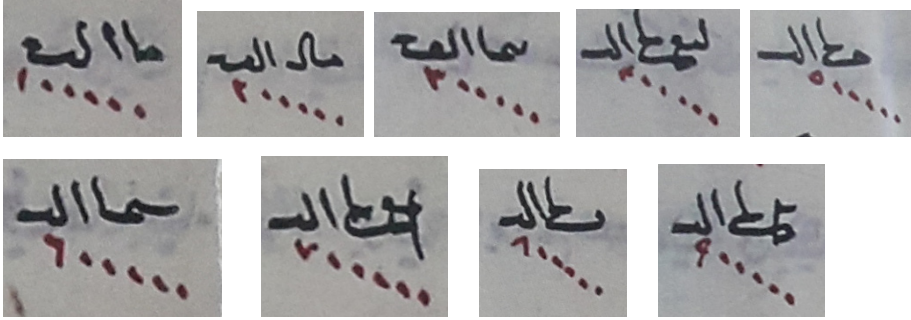
196 Varak no: 96b - 99a.

çözölemeyen problemlerle ilgili olan dokuzuncu bâbda ise gurema taksimi, rıbh hesapları, gümrük hesapları ve fikha göre altın, gümüş, at, deve vs. ile ilgili zekat hesapları işlenmiştir.

Aşağıda örnek olarak verilen alıntı, siyakat rakamlarının tanıtımı ile ilgilidir:<sup>197</sup>



197 Şehid Ali Paşa nr. 1995, varak no: 2b-3a.



## 12. KÂTİB-İ MÜŞÂHERE VE RİSÂLE-İ KENÂNİYE

Asıl ismi Yusuf b. Muhammed olan Katib-i Müşâhere'nin<sup>198</sup> *Kenaniye* isimli Türkçe eserinin on bir nüshası bulunmaktadır (İhsanoğlu, 1999: 152-153). Oldukça rağbet edildiği anlaşılan bu eserin telif tarihi ile ilgili herhangi bir bilgi yoktur (tahminî M. 17. asır başı). Çalışmamızda H. 11 asrın başında istinsah edilen ve Şehid Ali Paşa nr. 1979'da kayıtlı, talik stilde yazılmış 89 yapraklık nüshası kullanılmıştır.

*Kenaniye Risalesi*'nin içeriği aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Öncelikle müellif, rakamları ve muhasebenin esaslarını öğrenmek isteyenlere kolaylık olması için hesap ilmine, rakamların yazılışına ve muhasebe defterini biçimsel olarak kullanmaya dair eski kitaplarda bulunan ve daha ziyade maaş ödemelerinde gerekli olan bilgileri tercih edip, bir yılın on iki ay olmasından ilham alarak, on iki fasıllık bir risale yazdığını belirtmiştir.<sup>199</sup>

İlk fasıl Hint rakamları ve siyakat rakamları,<sup>200</sup> ikinci fasıl kerrât cetveli ve ebced hesabı hakkındadır.<sup>201</sup> Üçüncü fasıl toplama, çıkarma, iki kat alma ve yarısını almadan bahseder.<sup>202</sup> Dördüncü fasıl, kesirlerle yapılan işlemlerin yöntemlerinden bahseder.<sup>203</sup> Beşinci fasılda çarpma

198 Aylık maaşlardan sorumlu muhasebeci.

199 Varak no: 2a.

200 Varak no: 3a-5a.

201 Varak no: 5a-6a.

202 Varak no: 6a-7a.

203 Varak no: 7a-8a.

çeşitleri ve kuralları anlatılır.<sup>204</sup> Altıncı fasılda bölme ve gurema taksimi gibi konular izah edildikten sonra “verese taksimi” başlığı gelmektedir. Burada, gerekçesi ifade edilmeksizin, ölen kişinin malının belirlenen farklı oranlara göre mirasçılara dağıtılmasından bahsedilmektedir. Ayrıca yine bu fasılda koyunlardan alınan vergiyle ilgili hesaplara yer verildiği burada ifade edilmelidir.<sup>205</sup>

Yedinci fasılda miskal ve as katları, sekizinci fasılda kantar ve as katları, dokuzuncu fasılda müd ve as katları, onuncu fasılda zira ve as katları çeşitli problemlerle izah edilir.<sup>206</sup> Zira hesapları anlatılırken mesaha ile ilgili bazı bilgiler verilir. Aslında Şems-i Leylân ve Sadi b. Halil’in *Miftâhu’l- Müşkilât’ında* da rastlanan bu bilgiler daha ziyade bağ gibi arazilerin ölçümlerini “dönüm”, “nişan” ve “çubuk” adı verilen uzunluk birimleri yardımıyla hesaplamada kullanılır.<sup>207</sup>

On birinci fasılda “hums” adı verilen ganimetlerin beşte birini hesaplama yöntemi açıklandığı gibi, gümrük ve rıbh (faiz) problemleri ile ilgili işlemlerden de bahsedilir.<sup>208</sup> On ikinci fasılda ise önce “felekiyyat” denilen ilimle ilgili bazı temel bilgiler sunulur.<sup>209</sup> Ardından ise eserin tüm nüshalarında bulunmayan, ancak muhasebeciler için önem arz ettiğinden ötürü bazı nüshaların sonuna eklenen defter tutma kurları işlenir.<sup>210</sup>

Aşağıda örnek olarak verilen alıntı, ziraın as katlarıyla ilgilidir. Bununla beraber ziraın diğer as katlarıyla (rub ve kireh) olan ilişkisi aşağıdaki şema ile izah edilmiştir:

*“Ehl-i defter arasında, bir zirâ’-ı frengî, yüz parmakdur. Her parmak yüz riştedür. Her rişte, yüz târ-ı ankebûtdur.”*

204 Varak no: 8a-19b.

205 Varak no: 19b-33b.

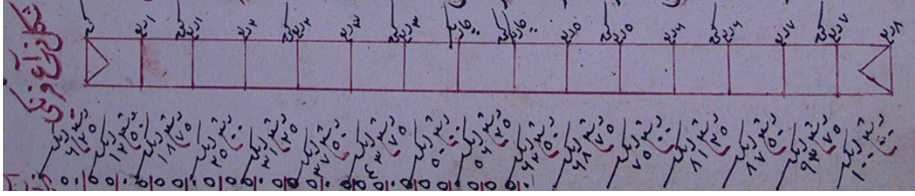
206 Varak no: 33b - 64b.

207 Ayrıca bkz. Akpınarı, varak no: 32a-33a ve Sadi b. Halil, varak no: 285a-286a.

208 Varak no: 64b-70a.

209 Varak no: 70a-72a.

210 Varak no: 72a-79b. Ayrıca, “Ba’zı Kavâ’id-i Defterin Istılâhat-ı Muhtelifesin Beyân Eder” başlığını taşıyan bu bölüm için bkz. (Sahillioğlu, 1995: 116-135).



211

Şemanın çevirisi şöyle yapılabilir:

Şekli Zirâ-i Frengî	
engüşt	rişte
6,	25
12,	50
18,	75
25,	00
31,	25
37,	50
43,	75
50,	00
56,	25
62,	50
68,	75
75,	00
81,	25
87,	50
93,	75
100,	00

Bu bilgilere göre,

1 zira=8 rub= 16 kireh

olur.

### 13. SONUÇ

Devlet muhasebesinde karşılaşılan problemlerde muhasebecilere rehber olması hedeflenen bu eserlerle ilgili 15-17. yüzyıllar arasında oldukça yoğun bir telif hareketi mevcut olup, bu hareketin neticesinde aritmetikten cebire, mesahadan (uygulamalı geometri) çözümlü problemlere kadar pek çok konu yardımıyla zengin içerikli eserler ortaya konulmuştur. Örneğin Matakçı Nasuh'un *Umdetü'l- Hisâb*'ı bunun en belirgin örneğidir. Katip Alaaddin Yusuf ise *Mürşidü'l- Muhâsibîn*'in problemler faslında, cebirsel problemlere yer veren nadir müelliflerdendir. Geri kalan eserlerde, ağırlıklı olarak,

211 Katib-i Müşâhere, 56b-57a; aynı zamanda bkz. Hacı Muhammed Akpınarı, 29a-30a.



aritmetiksel konulara temas edilmekteyse de Hayrettin Halil'in eseri ve Edirnevî'nin tercümesinde sayısal analiz metotlarının oldukça ayrıntılı bir şekilde işlenmiş olması dikkat çekicidir. Ancak gerek cebirsel gerekse de nümerik analiz tekniklerinin özellikle problemlere uygulanmasında bazı sınırlıklar mevcuttur. Yine de muhasebecilerin teorik matematiğe dair nitelikli bir eğitimden geçtiklerini söylemek yanlış olmayacaktır.

Uygulamalı konulara gelecek olursak; bazı eserlerde defter tutma kuralları, kendine ait müstakil bir başlık altında yer almaktadır. Muhasebecilerin oldukça rağbet ettiği *Kenaniye Risalesi*'nin bazı nüshalarına eklenen defter tutma kurallarının kaynağı ise şimdiki bilgilerimize göre *Şems-i Leylan* isimli eserin son bölümüdür. Böylece, 1500'lü yıllarda, bürokratik evraklardaki tabir ve ıstılahların belli başlı kurallara bağlanmış olduğu görülmektedir. Dahası, Hamza b. Aslan'ın eserinde olduğu gibi, yeri geldiğinde merdiven yöntemine atıfta bulunulmaktan da geri durulmamıştır. Gelir giderle ilgili hesapların devletin kayıtlarına merdiven yöntemi uygulanarak işlendiğini, kitaptaki çözümlü bir problem vasıtasıyla muhasebecilere kavratmak, muhasebe - matematik eserlerinde müşterek bir öğretim dilinin mevcudiyetini gösterir. Ayrıca; eserlerin içerikleri birbirine oldukça benzese de, aslında bu durum, muhasebecilerin eğitimlerinde usta- çırak ilişkisinin ötesine geçilerek, bu alanda ortak bir sistem oluşturulduğunun bir işaretidir.

## KAYNAKLAR

- Berggren, J. (2003). *Episodes in the Mathematics of Medieval İslam*. Newyork: Springer.
- Çürük, C. (1993). Çadır. *İslam Ansiklopedisi*, 8, İstanbul: Türkiye Diyanet Vakfı, 162-164.
- Derviş bin Lütfi. *Terceme-i Risale-i Şeyh Garseddin fî Usûli'l- Hisâb li Derviş bin Lütfi*. Köprülü nr. 936.

- Fazlıoğlu, İ. (2003). Osmanlı Klasik Muhasebe Matematik Eserleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Türkiye Araştırmaları Literatür Dergisi* (TALİD) 1(1), 345-367.
- Fazlıoğlu, İ. (2010). *Devlet'in Hesabını Tutmak: Osmanlı Muhasebe Matematiğinin Teknik İçeriği Üzerine*. Kutadgubilig Felsefe-Bilim Araştırmaları, 17, 165-178.
- Fazlıoğlu, İ. (1993). *Cebir. İslam Ansiklopedisi*, 7, İstanbul: Türkiye Diyanet Vakfı, 1995-201.
- Dosay, M. (1991). *Kereci'nin İle'l- Hesab el- Cebr ve'l- Mukabele Adlı Eseri*, Ankara: TTK.
- Garseddin ibn Nakib. *Tezkiretü'l- Küttab fi ilmi'l- Hisab*. *Zeytinoğlu nr. 305/9; Revan Köşkü nr. 2013/10*.
- Güvemli, O. (2000). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi: Osmanlı İmparatorluğu* (Tanzimat'a kadar), 2, İstanbul : İstanbul Y. M. M Odası Yayınları.
- Güvemli, O. - Güvemli B. (2000). Osmanlı Devlet Muhasebesinde Kayıt Düzeni ve Defter Sistemi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 9, 18-21.
- Hacı Atmaca. *Mecma'u'l- Kavâ'id*. *Koyunoğlu nr. 14016*.
- Hacı Muhammed el-Akpinari. *Şems-i Leylan*. İzmir nr. 26756.
- Hamza Bâli b. Aslan. *Misbâhu'l- Künûz*. Milli Kütüphane, A. 2947.
- Hayrettin Halil b. İbrahim. *Miftâh-ı Künûz-ı Erbâb-ı Kalem ve Misbâh Rumûz-ı Ashâb-ı Rakam*. Haraççioğlu nr. 1184.
- İhsanoğlu, E (Ed.). (1999). *Osmanlı Matematik Literatürü Tarihi*. C. 1. İstanbul: IRCICA.

**Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi Temmuz 2018 (15)**

- İnalçık, H. (1991). *Osmanlı Metrolojisine Giriş*. Çev. E. B. Özbilen. Türk Dünyası Araştırmaları, 73, 21-49.
- Katip Alauddin Yusuf. *Mürşidü'l- Muhâsibîn*. Çorum nr. 3076.
- Matrakçı Nasuh. *Umdetü'l- Hisâb*. Antalya Tekelioğlu nr. 678-Nuruosmaniye nr. 2984.
- Mustafa el- İstanbulî. *Madenü'l- Esrâr*. Şehid Ali Paşa 1995 - 1996.
- Pir Mahmud Sıdkı Edirnevî. *Terceme-i Miftâh-ı Künûz*. Şehid Ali Paşa nr. 1973.
- Sadi b. Halil. *Miftâhu'l- Müşkilât fi'l- Hisâb*. Milli Kütüphane FB 130/1.
- Smith, D. (1953). *History of Mathematics*, 2. Newyork: Dover Publication.
- Sahillioğlu, H. (1968). Türk Para Tarihi Bakımından Eski Hesap Kitaplarının Değeri. *Belgelerle Türk Tarihi Dergisi*, 7, 71-75.
- Sahillioğlu, H. (1995). Osmanlı Devlet Muhasebe Sisteminde Birimler. *Osmanlı - Türk Diplomatığı Semineri*. 113 - 135. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Basımevi.
- Yusuf b. Muhammed (Kâtib-i Müşâhere). *Risâle-i Ken'âniye*. Şehid Ali Paşa nr. 1979.

# HIGHER ACCOUNTING EDUCATION IN RUSSIA IN PERIOD FROM 1980 TO NOWADAYS

**Irina A. Levicheva**

*PhD student of the Department of National Economy  
Saint – Petersburg State Economic University*

## **Abstract**

This article examines the history of the Russian higher education system in general and accounting higher education in particular. The research covers the period from 1980 to nowadays and shows the process of reforming the system of higher education in Russia in the context of socio-economic changes in the country. In addition, the article reveals the content of curriculums for training economists specializing in accounting, analysis and audit in higher education institutions. The author points out in the article the aspects, the implementation of which will significantly improve the quality of accounting training in Russia.

**Keywords:** higher education, Russia, accounting, “perestroika”, globalization, state educational standards, curriculums

**Jel Code:** M41, A22

## **1. INTRODUCTION**

The relevance of the research of the history of higher education for accountants is due to the realizing reforms of higher education caused by the transition to the Bologna system of education. As a result, higher professional education of accountants is replaced by general economic education.

Makale Geliş Tarihi : 26.02.2018

Yayın Kurulu Kabul Tarihi : 13.03.2018

This change is caused by the worldwide unification of university education systems to ensure the possibility of mutual recognition of university diplomas. In our country, this process causes a concern among specialists, because, on the one hand, there has been a fundamentally different approach to training in the field of accounting for many years, on the other hand, “Accounting” is excluded from the list of mandatory disciplines in curriculums for bachelors and masters in the field of economics [Karel’skaya, Zuga, 2015].

This article examines the period from 1980 to nowadays, as it shows how the system of higher education (and accounting education in particular) has changed since the Soviet times, during the “perestroika” and further with the emergence of the trend to globalization of the economy.

## **2. THE IMPACT OF “PERESTROIKA” ON THE SYSTEM OF HIGHER EDUCATION IN RUSSIA**

By the mid-1980s university education in the Soviet Union was experiencing serious difficulties, the prestige of the university diploma has fallen significantly, the participation of universities in the development of Russian science has decreased, the new needs of society has not received an adequate response from the university system [Avrus, 2001].

Universities in the Soviet Union were financed entirely from the state budget. For the second half of the 1980s the number of higher educational establishments in the Soviet Union has grown insignificantly. Compared to 1980, when 494 higher educational establishments functioned in the Soviet Union, the number of higher educational establishments in 1985 increased to 502, while the number of students decreased by almost 80,000 (see Table 1). It should be noticed that during the years of “perestroika”, despite the fact that many people with a university education appeared in the leadership of the country and the Communist Party, the position of the universities has not changed for the better. Gradually, universities have stopped receiving budgetary funds. Delays in the payment of salaries and scholarships began, the increase of which did not keep up with inflation.

The cheapness of our education, especially clearly visible against the backdrop of the expenses of foreign countries for the education of their citizens in Soviet universities, was the result of extremely low salaries of our teachers (10-100 times less than abroad) and free education of domestic students [Avrus, 2001].

**Table 1.** Statistical information about higher education in Russia since 1980 to 2017 year

Year	Total number of HEE*	State HEE	Private HEE	Total number of students**	Number of students in state HEE	Number of students in private HEE	Total number of graduated students	Number of graduated students (state HEE)	Number of graduated students (private HEE)
1980/81	494	494	-	3045700	3045700	-	459600	459600	-
1985/86	502	502	-	2966100	2966100	-	476600	476600	-
1990/91	514	514	-	2824500	2824500	-	401100	401100	-
1991/92	519	519	-	2762800	2762800	-	406800	406800	-
1992/93	535	535	-	2638000	2638000	-	425300	425300	-
1993/93	626	548	78	2612800	2542900	69900	445000	443600	1400
1994/95	710	553	157	2644500	2534000	110500	409900	406500	3400
1995/96	762	569	193	2790700	2655200	135500	403200	395500	7700
1996/97	817	573	244	2964900	2802400	162500	428200	415100	13100
1997/98	880	578	302	3248300	3046500	201800	457700	436200	21500
1998/99	914	580	334	3597900	3347200	250700	500800	470600	30200
1999/2000	939	590	349	4073000	3728100	344900	554800	514600	40200
2000/01	965	607	358	4741400	4270800	470600	635100	578900	56200
2001/02	1008	621	387	5426900	4797400	629500	720200	647800	72400
2002/03	1039	655	384	5947500	5228700	718800	840400	753100	87300
2003/04	1044	652	392	6455700	5596200	859500	976900	860200	116700
2004/05	1071	662	409	6884200	5860100	1024100	1076600	930400	146200
2005/06	1068	655	413	7064600	5985300	1079300	1151700	978400	173300
2006/07	1090	660	430	7309800	6133100	1176800	1255000	1055900	199100
2007/08	1108	658	450	7461300	6208400	1252900	1335500	1108900	226600

2008/09	1134	660	474	7513100	6214800	1298300	1358500	1125300	233200
2009/10	1114	662	452	7418800	6135600	1283300	1442300	1166900	275500
2010/11	1115	653	462	7049800	5848700	1201100	1467900	1177800	290100
2011/12	1080	634	446	6490000	5453900	1036100	1442900	1157300	285600
2012/13	1046	609	437	6075400	5145300	930100	1397200	1397200	271900
2013/14	969	578	391	5646700	4762000	884700	1291000	1060000	231000
2014/15	950	548	402	5209000	4405500	803500	1226200	1017700	208400
2015/16	896	530	366	4766500	4061400	705100	1300500	1109900	190500
2016/17	818	502	316	4399487	3873788	525699	1161079	972411	188668

*\*number of HEE = number of higher educational establishments, that includes universities, institutes, academies, excluding branches*

*\*\*students of bachelor and master programs, specialty*

In the USSR an unprecedented process of decline of the prestige of higher education, including university education, began, there was a reduction of the number of those who wanted to enter higher education institutions after school. By the early 1990s about 11% of the Soviet population over the age of 20 years had higher education, while the highest percentage was among people from 40 to 45 years [Avrus, 2001]. So, by 1992, the number of higher education institutions had risen to 535 and the number of students had decreased by more than 400,000, i.e. about 13.5% compared with 1980 (see Table 1).

All this led to the reform of higher education that began in 1987. Its main direction was the integration of education, production and science. The principle of the relationship between the higher education institution and the enterprise was introduced on a contractual basis. The enterprise ordered the training of a specialist of a certain profile and paid for his education. Flexible curriculums were established, emphasis was placed on the independent work of the student, various benefits and privileges at admission to higher education institutions were abolished [Avrus, 2001].

If we talk about the positive results of the perestroika for universities, then we should note a gradual liberation from ideological narrow-mindedness, especially in the teaching of social and human sciences. Higher education institutions began to get out of party control. Teachers were no longer bound by the mandatory framework of programs so tightly. They had the opportunity to develop author's courses, to teach students a critical approach to reality. It became real to begin studying those problems that have been forbidden for many years.

During the years of perestroika, Russian universities began to establish permanent contacts with foreign universities and expand them. Now it became possible not only for the capital, but also for the provincial universities, especially as the previously closed cities became open (Saratov, Samara, Perm, Tomsk, etc.). For the first time after a long break in these universities foreign students appeared and not only from the socialist and developing countries. The exchange of teachers, the integration of our universities into European and world university systems began [Avrus, 2001].

In 1990, 126,500 people were studying in Russia (the third place in the world in terms of the number of foreign students after the United States and France). Almost 80% of foreign students came from Asia, Africa and Latin America, as well as Eastern European countries. With the economic and technical assistance of the Soviet Union, 66 higher educational institutions were established in 36 allied countries of the USSR, and up to 5000 Soviet teachers and specialists were sent abroad annually [Kiselev, 2015].



**Table 2.** Statistical information about students of higher educational establishments by field of study «Economics and Management»

Year	Total number of students in HEE* by field of study E&M	Number of students in state HEE* by field of study E&M	Number of students in private HEE* by field of study E&M	Total number of graduated students by field of study E&M	Number of graduated students by field of study E&M (state HEE)	Number of graduated students by field of study E&M (private HEE)
1990/91	332300	332300	-	55000	55500	-
1994/95						1200
1995/96	473800	447500	26300	60800	59100	1700
1996/97				69300	66000	3300
1997/98				83500	78300	5200
1998/99				100600	94800	5800
1999/2000				122300	112800	9500
2000/01	1176764	1034386	142378	155000	140500	14500
2001/02	1454978	1234820	220158	188100	164900	23200
2002/03	1648561	1377624	270937	230600	201000	29600
2003/04	1896530	1533351	363179	294400	248200	46200
2004/05	2213689	1684986	528703	354300	282200	72100
2005/06	2426778	1831863	594915	395800	305900	89900
2006/07	2596101	1929405	666696	449500	338800	110700
2007/08	2707891	1987438	720453	490700	363800	126900
2008/09	2774732	2022051	752681	507400	376100	131300
2009/10				551800	394200	157600
2010/11	2572900	1883200	689700	576200	408800	167400
2011/12	2261700	1685500	576200	570300	405100	165200
2012/13	1990900	1506400	484500	540500	385300	155200
2013/14	1739400	1294100	445300	485300	350500	134800
2014/15				443400	331000	112400
2015/16				419200	325400	93800
2016/17				356200	267300	88900

\*HEE = higher educational establishments, that includes universities, institutes, academies

\*\* E&M = Economics and Management

Another innovation of the perestroika period is the transformation of special higher educational establishments into universities. The first in this direction were the polytechnic institutes, beginning to change their signs, but leaving completely the old staff and the old system of training specialists [Avrus, 2001].

Thus, the years of perestroika were rather complicated and contradictory for the whole system of higher education. However, the absolute majority of university teachers and students reacted to perestroika positively, supported many events of those years, especially the development of transparency, democracy.

As for the accounting system in the Soviet Union, it was strictly regulated and completely standardized. It existed this way until 1990, when the emerging new forms of enterprises and entrepreneurial activity demanded major changes.

Yaroslav Sokolov and Viatcheslav Sokolov pointed in their article that in the wake of “perestroika”, the demand for accountants boomed, but the requirements had changed. This is when accounting courses sprang back to life again. The intake was largely made up of engineers, who were much more numerous than accountants, especially accountants with a broad financial view. Higher education still played the key role in the situation [Sokolov Y., Sokolov V., 2010].

However, accountants faced significant changes.

Since 1989, major audit and accounting firms, primarily the former ‘Big Six’, have had a great impact on accounting training in Russia. Local universities implemented programs for teaching accounting methods in line with the requirements of a market economy [Sokolov Y., Sokolov V., 2010].

### **3. THE PROCESS OF REFORMING THE SYSTEM OF HIGHER EDUCATION IN RUSSIA IN THE CONTEXT OF THE GLOBALIZATION OF THE ECONOMY**

On December 8, 1991, the Soviet Union ceased to exist. The construction of a new system of higher education began in the borders of each of the 15 republics formed on the territory of the former USSR. In the Russian Federation in 1992 new tendencies in the development of university education were clearly emerging: taking into account the share of universities in the system of higher education all over the world and wishing to overcome our backlog in this direction in one fell swoop, the government opened the doors widely for the transformation of highly specialized institutions into universities. For 1992 the number of universities in the Russian Federation grew from 48 to 97, in Moscow instead of two universities appeared about 20 new, in St. Petersburg instead of 1 - more than 10, in Saratov was 1 and became 5. As a result, over 20% of students was studied in Russian universities by the beginning of 1993 [Avrus, 2001].

Russian universities gained the opportunity to expand various connections with foreign universities, to participate in various European and international scientific and educational programs. By 1997 St. Petersburg State University had direct contracts of cooperation with 40 foreign universities, about 1,300 students, graduate students and trainees from abroad were trained on its faculties. This helped not only to overcome the previous gap from the university system of the West, but also contributed to obtaining the funds that was so necessary for our universities in conditions of entering the market economy [Avrus, 2001].

In the 1990s, there were cardinal changes in the socioeconomic relations in our country, Russia switched to a market model of the economy, a change in the fundamentals of accounting took place. There was a need for hundreds of thousands of new accountants who were able to work in a market economy. There was a new specialty - the

auditor. Accountants and auditors had been trained in hundreds of state universities of non-economic profile, in their branches, as well as in almost all non-state institutions, to meet the need for modern staff. In the system of higher education in Russia, the specialty “Accounting, Analysis and Audit” came in the first place in terms of the number of students enrolled in it [Get’man, 2010].

According to statistics, since 1992, the number of universities and the number of students enrolled in them has increased dramatically, private establishments of higher education have also appeared in addition to state establishments, the number of teaching staff in higher educational establishments has increased, and economic specialties have gained popularity. By 2000, the number of higher educational establishments and the number of students had almost doubled. In 2000, there were 965 higher educational establishments in Russia, 607 of which were state-owned and 358 were private, 4741400 students enrolled in them (only 11% were enrolled in private institutions) (see Table 1), a quarter of the total number of students studied in economic specialties, the graduation of specialists in the economic profile was 155,000 people (see Table 2). The number of teaching staff in higher education institutions had increased by almost 30 per cent (see Table 3). There were changes in the sexual structure of students: whereas in 1990 there were approximately equal numbers of women and men in universities, then 10 years later the preponderance of female students became clearly visible (see Table 4).

**Table 3.** Professors and teachers of higher professional education establishments

Year	Total number of teachers**	Number of teachers in state HEE**	Number of teachers in private HEE**
1980/81	204000	204000	-
1985/86	205100	205100	-
1990/91	219700	219700	-
1995/96	244700	240200	4500
1996/97	250200	243000	7200
1997/98	257400	247500	9900
1998/99	265400	249600	15800
1999/2000	266900	255900	11000
2000/01	279600	265200	14400
2001/02	289700	272700	17000
2002/03	311300	291800	19500
2003/04	327500	304000	23500
2004/05	339700	313600	26100
2005/06	358800	322100	36700
2006/07	378400	334000	44400
2007/08	388100	340400	47700
2008/09	378800	341100	37700
2009/10	377800	342700	35100
2010/11	356800	324800	32000
2011/12	348200	319000	29200
2012/13	342000	312800	29200
2013/14	319300	288200	31100
2014/15	299700	271500	28200
2015/16	279700	255800	23900
2016/17	260980	242772	18208

*\*\*Since 2010/11 academic year-without taking into account the number of rectors, vice-rectors, branch directors.*

**Table 4.** The number of women among students of higher professional education establishments

Year	Total number of male students	Total number of female students	Total number of male students (%)	Total number of female students (%)	Number of students in state HEE* (male)	Number of students in state HEE (female)	Number of students in private HEE (male)	Number of students in private HEE (female)
1990/91	1397200	1427300	49,47%	50,53%	1397200	1427300	-	-
1995/96					1220100	1435100		
1997/98					1358200	1688300		
2000/01	2055000	2686400	43,34%	56,66%	1876200	2394600	178800	291800
2001/02	2281100	3145800	42,03%	57,97%	2045400	2752000	235700	393800
2002/03	2525600	3421900	42,46%	57,54%	2260800	2967900	264800	454000
2003/04	2710700	3745000	41,99%	58,01%	2404000	3192200	306700	552800
2004/05	2883000	4001200	41,88%	58,12%	2511600	3348500	371400	652700
2005/06	2950800	4113800	41,77%	58,23%	2558900	3426400	391900	687400
2006/07	3053600	4256300	41,77%	58,23%	2628800	3504300	424800	752000
2007/08	3116200	4345100	41,76%	58,24%	2648300	3560100	467900	785000
2008/09	3169000	4344100	42,18%	57,82%	2678300	3536500	490700	807600
2009/10	3165100	4253800	42,66%	57,34%	2679900	3455700	485200	798100
2010/11	3019722	4030093	42,83%	57,17%	2567400	3281300	452300	748800
2011/12	3407800	3642000	43,9%	56,1%	2456500	2997400	391500	644600
2012/13	2719400	3356000	44,8%	55,2%	2349900	2795400	369500	560600
2013/14	2592180	3054491	45,9%	54,1%	2218300	2543678	373880	510813
2015/16	2217879	2548600	46,53%	53,47%				
2016/17	2041051	2358436	46,39%	53,61%	1804079	2069709	236972	288727

*\*HEE= higher educational establishments, that includes universities, institutes, academies*

All these circumstances required the introduction of conceptual changes in the system of training economists in higher education institutions, which was reflected in the state educational standards

of higher professional education, which were enacted in 1996, and especially in the standards for which universities had started operating since 2000 [Get'man, 2006].

Significant changes in the content of education affected all economic specialties, but they were the most significant in the specialty "Accounting, Analysis and Audit", which was the largest among all university specialties, on which training of highly qualified personnel was conducted.

In reforming the standards of the specialty 08.01.09 "Accounting, analysis and audit" (of 1996) the following changes were made:

- every fourth academic discipline was replaced by a new one;
- fundamental adjustments have been made to the content of all other subjects;
- study time was redistributed between cycles of disciplines in favor of special subjects;
- five specializations have been introduced;
- a new system of control and evaluation of students' knowledge was proposed;
- requirements to wider use of modern educational technologies are strengthened;
- additional conditions were created for students to acquire practical skills during their studies in their future profession by increasing the study time allocated for practice;
- requirements for staffing of the educational process were increased, especially requirements to the teaching staff;
- a number of other norms have been introduced to improve the quality of the training of accountants and auditors [Get'man, 2006].

With the advent of the 21st century, in the world there was a pronounced trend towards globalization of the economy, and at the same time a tendency to strengthening the standardization of higher education, and accounting education in particular. Specific international requirements were set for the professional skills of persons engaged in the work of accountants and auditors.

In 2003, Russia joined the list of countries that approved the Bologna Declaration. Higher professional education has become two-level: four-year training of bachelors and two-year training of masters. These circumstances led to the need to develop new state educational standards for specialties, to change the content of curriculums and to restructure the entire educational process.

There had been a process of decentralization of curriculum preparation, implying the freedom to choose the composition of compulsory disciplines and the number of credits (hours) in subjects for the higher educational institutions. Thus, a unified procedure of the development and establishment of basic programs in subjects was replaced. Each institution began to prepare the curriculum based on its own understanding of the filling of academic disciplines and the study time allocated to the entire educational process in a particular subject [Tsyplenkov, Safonova, 2010].

By 2008, the number of higher education institutions in Russia had reached a maximum - at that time there were 1,134 higher education institutions (this is 2.3 times more than in 1980), in which there were 7.5 million students (almost 2.5 times higher, than in 1980), there were 378,800 teachers (almost twice as many as in 1980) (see Tables 1, 3). The graduation of students of economic specialties in 2008 was 507400 people, i.e. more than 9 times more than in 1990, which indicates the growing demand for economic professionals, including accountants and auditors, and an increasing prestige of economic higher education (see Table 2).



In 2009, the results of the financial and economic crisis, which affected almost all spheres of activity, were particularly evident. He also did not ignore the sphere of education, adding many new problems. At the same time the crisis coincided with the phenomena that are directly related to the sphere of education, namely: there was a sharp decline in the birth rate, which led to the fact that in 2008, the number of graduates of schools was less than in the previous year by more than 400,000 people. To a large extent, this happened as a result of ill-considered reforms performed by the leadership of Russia in the 1990s, which led to the impoverishment of the vast majority of the country's population, to the worsening of the social and living conditions of the working people [Get'man, 2009].

The number of state civil servants and specialists of commercial organizations that, due to the current economic situation, had to change their place of work or to be re-qualified for other functional duties increased. In this regard, the role of higher and additional professional education has increased, as a system that allows a specialist to adapt to changes in the social and economic sphere [Kizilov, 2009].

The number of jobs of teachers in higher education institutions of our country has decreased. In addition, the power structures have taken a course to reduce budgetary places in higher education institutions, primarily it affected accountants and auditors in technical and other universities of a non-economic profile. In 2010, this measure did not pass over the majority of state universities that are engaged in the preparation of economists for many decades [Get'man, 2010]. The problem was further aggravated by the fact that all these processes coincided with the introduction of a level system of training economists, including accountants and auditors, in Russian universities.

In 2012, fundamental organizational changes began in the sphere of professional education in the Russian Federation. There came a period of reorganization of higher education institutions, liquidation of a number of them by joining or merging with other more successful institutions of higher education, of creating universities, university

complexes on the Western model, which included not only a number of previously independent universities, but also technical schools, colleges and other educational institutions [Get'man, 2012].

At present, many such university complexes have been created, among them, in particular, there is the St. Petersburg State Economic University. By order of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation "On the Federal State Budget Educational Institution of Higher Professional Education" St. Petersburg State Economic University" of 01.08.2012 there was a reorganization of the St. Petersburg State University of Economics and Finance (including three branches in the Russian Federation) and St. Petersburg State University of Engineering and Economics (including branches in nine regions of the Russian Federation) in the form of a merger with the formation on their basis of the St. Petersburg State Economic University. A little later, by the Order of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation № 1128 of 29.12.2012, the St. Petersburg State University of Service and Economics (including branches in eight regions of the Russian Federation) was joined to the St. Petersburg State Economic University.

The Government of the Russian Federation by the Order № 2765-r of 29.12.2014 approved the Concept of the Federal Targeted Program for the Development of Education for 2016-2020. The Concept emphasizes that the demographic situation continues to be a serious factor affecting the development of Russian education. At the same time, the number of university teachers continues to decline. Reducing the number of students in schools and students in colleges and universities will lead in the coming years to a reduction in education more than 2 million teachers. In accordance with the Concept, it is supposed to correct the typology and structure of the university network as a whole, with the optimization of the number of HEEs and their branches in the direction of their reduction by 40% and 80% respectively.

In accordance with the Decree of the Government of the Russian Federation № 1406 of 22.11.2017, the Federal Target Program

for the Development of Education for 2016-2020 was terminated early and declared invalid from 01.01.2018. Instead, the Decree of the Government of the Russian Federation of 26.12.2017 № 1642 approved the state program of the Russian Federation “Development of Education” for 2018-2025. The new version of the state program defines three main goals: the quality of education, access to education, online education.

So, what are the results of the crisis and the reforms we are seeing today? First, the number of higher education institutions in less than 10 years decreased by 28%, 158 state and 158 private higher education institutions were closed, not including branches. The number of students fell by 42% and by 2017 was 4399487 people, instead of 7513100 people in 2008 (see Table 1). The number of graduates of economic specialties decreased by 30% compared to 2008 (see Table 2). The teaching staff also decreased by 31%, reaching 260980 people by 2017 (see Table 3).

#### **4. THE STRUCTURE OF ACCOUNTING EDUCATION AS A PART OF THE EXISTING EDUCATIONAL SYSTEM IN RUSSIA**

The existing system of accounting education is an integral part of the education system in the Russian Federation. According to the Federal Law № 273-FZ of 29.12.2012 (edit on 19.02.2013) “On Education in the Russian Federation” “education is divided into general education, professional education, additional education and professional training, providing the opportunity of realization of the right to education during whole life (continuous education)”.

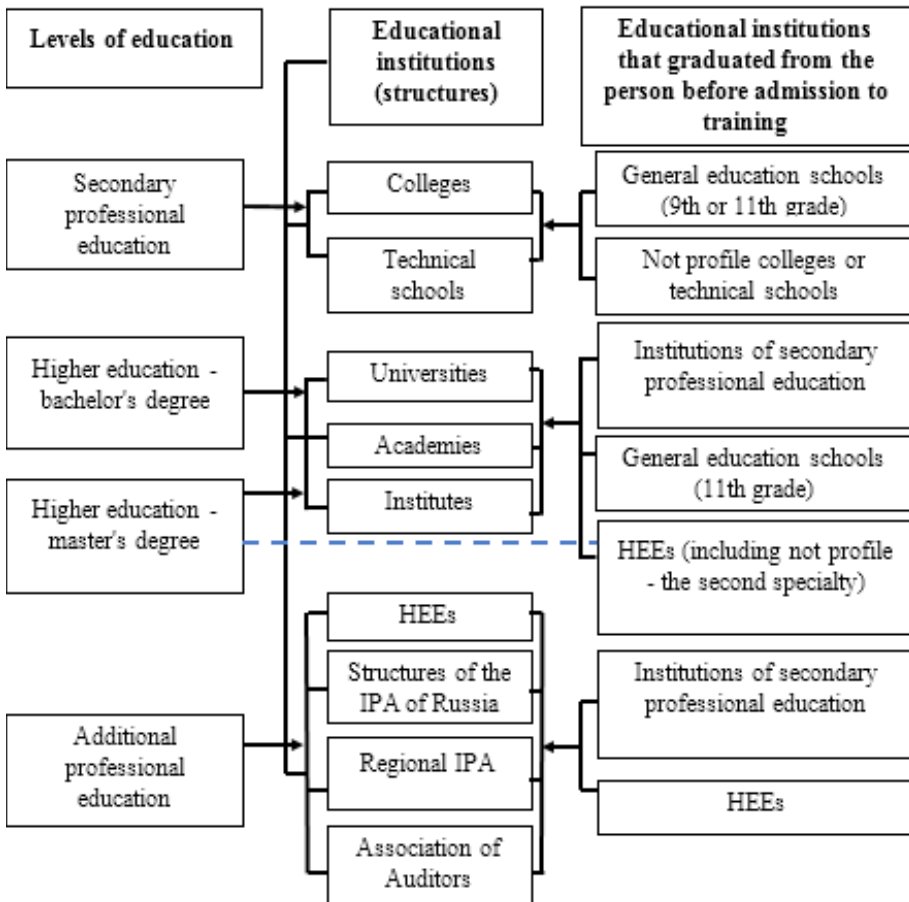
General education and professional education are realized by levels of education. The following levels of professional education are established in the Russian Federation:

- 1) secondary professional education;
- 2) higher education - bachelor’s degree;

- 3) higher education - specialist's, master's degree;
- 4) higher education - training of highly qualified personnel - postgraduate study.

Additional education includes such subtypes as additional education for children and adults and additional professional education.

Accounting education is carried out by various structures in the territory of the Russian Federation (see Figure 1).



*Figure 1. Structure of education of accounting personnel*

At the level of secondary professional education, colleges and technical schools realize accounting education. Herewith, people who have at least the basic general (9 classes) or secondary general education (11 classes) are allowed to learning the educational programs of secondary professional education.

Students of universities, institutes and academies receive higher accounting education. Persons who have a secondary general education (11 classes) are admitted to learning the bachelor's degree programs, as well as the number of applicants there are persons who have received secondary professional or higher education in another profile.

People who have higher education of any level (bachelor's degree, specialty, master's degree) and any profile are allowed to learning the master's program.

Additional professional education for accountants in Russia is provided by higher education establishments, leading the retraining of accountants and qualification improvement, as well as the structures which are a part of the Institute of Professional Accountants of Russia, the regional structures of the Institute of Professional Accountants that have left the IPA of Russia, the association of auditors and other associations of accountants. Persons who have or are receiving secondary professional and (or) higher education are allowed to the learning of additional professional programs. In addition, in Russia there are various courses of accountants providing primary accounting education.

A characteristic feature is that almost every one of these educational structures has to deal with teaching a heterogeneous mass of people by their education.

Now let's look at the Institute of Professional Accountants of Russia.

Additional professional education of accountants and confirmation of the status of "professional accountant" is the passage of compulsory education by applicants in the amount of 240 hours.

In accordance with the Statute on the certification of professional accountants approved by the Presidential Council of the IPA of Russia, each applicant for the title of “professional accountant” must receive training in the specified volume and pass examinations in the relevant disciplines (accounting, economic analysis, taxation, law, audit, financial management).

Positive results when passing the examinations in the above disciplines are grounds for issuing a qualification certificate for professional accountants to applicants.

Individuals wishing to obtain a qualification certificate of a professional accountant and become full members of the Institute must join the Associated Members of the Institute, be trained in the amount of 240 hours under the Program for the preparation and certification of professional accountants and take exams. At the same time, entering into the Full Members of the IPA of Russia, accountants undertake a number of obligations, including to abide by the Code of Ethics of the member of the IPA of Russia and constantly (annually) to increase their qualifications in the amount of not less than 40 hours. The qualification certificate of a professional accountant is issued for five years and is prolonged only if the Full Member of the IPA of Russia for five years passed the advanced training in the amount of not less than 200 hours [Kizilov, 2009].

## **5. CHARACTERISTICS OF EDUCATIONAL PROGRAMS FOR TRAINING SPECIALISTS IN THE ACCOUNTING PROFILE AT THE BACHELOR’S AND MASTER’S LEVEL**

According to the Federal Law “On Education in the Russian Federation”, federal state educational standards for higher education operate in the Russian Federation, in accordance with which, focusing on professional standards, higher educational establishments develop educational programs in terms of levels and profiles of education. The exceptions are Moscow State University named after M. V. Lomonosov, St. Petersburg State University, as well as educational organizations of

higher education in respect of which the category “federal university” or “national research university” is established, as well as federal state educational organizations of higher education included in a special list approved by the Decree of the President of the Russian Federation - they have the right to independently develop and approve educational standards for all levels of higher education.

In Russia, the education of accounting staff is carried out in accordance with federal state educational standards of higher education by the field of study 38.03.01. “Economics” at the bachelor’s level and by the field of study 38.04.01. “Economics”, 38.04.01. “Finance and credit” at the master’s level on the relevant profiles. However, the discipline “Accounting” is present in almost all educational programs of economic fields.

### **5.1 The Analysis of the Curriculum of the Educational Program for Training Specialists in Accounting at the Bachelor’s Level on the Example of the Curriculum of the St. Petersburg State Economic University**

The federal state educational standard sets the volume of the bachelor’s program in the amount of 240 credit units (1 credit unit - 36 academic hours). The period of study under the bachelor’s program in the full-time form of study is 4 years. The amount of the bachelor’s program in full-time education, realized in one academic year, is 60 credit units.

The bachelor’s program is formed by the organization depending on the types of educational activities and requirements to the results of the mastering of the educational program:

- 1) academic bachelor program - is focused on research and (or) pedagogical kind of professional activity as the main;
- 2) applied bachelor program - is oriented to the practice-oriented, applied kind of professional activity as the main.

One of the requirements of the federal state educational standard is the implementation of a competence approach in the training of students. According to this approach, the competences that are inherent in the profession in accordance with existing professional requirements should be the basis for the education of students. As a result of mastering the bachelor's program, the graduate should be provided with general cultural, general professional and professional competences specified in the educational standard. Moreover, in accordance with federal state educational standard, each higher educational establishment forms professional competencies for students by any disciplines, since the distribution of competencies in disciplines is carried out by each institution independently.

The structure of the bachelor's program includes the compulsory part (basic) and the part formed by participants in educational relations (variative).

The bachelor's program consists of the following blocks (see Table 5):

Block 1. "Disciplines (modules)", which includes disciplines (modules) relating to the basic part of the program and the discipline (modules) relating to its variative part.

Disciplines related to the basic part of the bachelor's program are mandatory for mastering the student regardless of the field (profile) of the bachelor's program that he is mastering.

Disciplines relating to the variable part of the bachelor's program, and practice determine the field (profile) of the undergraduate program. Organization determines a set of disciplines relating to the variable part of the bachelor's program, and the practice independently.

Block 2. "Practice", which fully refers to the variable part of the program, it includes educational and production, including pre-diploma practice.



Block 3. “State final attestation”, which fully applies to the basic part of the program and ends with the assignment of the qualification specified in the list of specialties and fields of study of higher education, approved by the Ministry of Education and Science of the Russian Federation. It includes protection of final qualifying work, including preparation for the procedure of protection and procedure for protection, as well as preparation for the examination and passing the state examination.

**Table 5.** Structure of the bachelor’s degree program in Economics

Structure of the bachelor’s degree program Academic Bachelor program		The volume of the bachelor’s degree program in credits	
		Applied Bachelor Program	
Block 1	Disciplines (modules)	216 - 219	207 - 213
	Basic part	100 - 112	91 - 106
	Variative part	107 - 116	107 - 116
Block 2	Practice	12 - 18	18 - 27
	Variative part	12 - 18	18 - 27
Block 3	State final attestation	6 - 9	6 - 9
	Basic part	6 - 9	6 - 9
The volume of the bachelor’s degree program		240	240

List the names of educational programs (bachelor’s level) of several leading higher educational establishment in Russia, which train specialists in the accounting profile [Kruglyak, Gazizov, Kupreeva, 2017]:

- 1) “Accounting, analysis and audit” - Financial University under the Government of the Russian Federation;
- 2) “Statistics and Accounting” - Higher School of Economics;
- 3) “Finance, credit, insurance and accounting” - St. Petersburg State University;
- 4) “Accounting, analysis and audit” - St. Petersburg State Economic University, Russian State Agrarian University - Moscow Agricultural Academy named after K.A. Timiryazeva, Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilina, and others.

So, for example, in the Saint-Petersburg State Economic University at the level of the bachelor degree in the field “Economics” an academic bachelor program education in the profile of “Accounting, Analysis and Audit” is realized, and two educational programs are being implemented at the master’s level: in the field “Economics” - the educational program of the academic magistracy “Accounting, analysis and audit in economic sectors”, in the field “Finance and credit” - the educational program of the academic magistracy “Accounting, analysis and audit”.

First, let’s look at the curriculum of the educational program “Accounting, Analysis and Audit” at the bachelor’s level.

**Table 6.** Basic part of the curriculum (bachelor’s level)

Name of the discipline	Laboriousness in credits	Laboriousness in academic hours	Timing of academic hours by years of education and by semesters (lectures + practical lessons)								
			1 year		2 year		3 year		4 year		
			1 sem.	2 sem.	3 sem.	4 sem.	5 sem.	6 sem.	7 sem.	8 sem.	
History	3	108	22+32								
Philosophy	4	144	40+32								
Foreign language	7	252	0+54	0+72							
Law	3	108		22+32							
Psychology	4	144	40+32								
Sociology	3	108		22+32							
Political science	2	72			20+16						
Economic history	4	144		38+16							
Mathematical Analysis	9	324	22+32	42+48							
Linear Algebra	7	252	60+48								
Theory of Probability and Mathematical Statistics	4	144			40+32						
Methods of Optimal Solutions	4	144				40+32					
Informatics	10	360	8+64	8+64							
Life Safety	3	108			4+32						
Micro economics	5	180			42+48						
Macro economics	6	216				42+48					

Statistics	6	216				42+48				
Management	4	144			40+32					
Economic Theory	6	216		42+48						
Business Economics	5	180			40+32					
History of Economic Thought	4	144				38+16				
Legal Support of Economic Activity	3	108			22+32					
Physical Culture	2	72				18+0	18+0			
IN TOTAL	108	3888								

In total, the basic disciplines of the program included 23 subjects, the laboriousness of which amounts to 108 credits or 3888 academic hours. The listed disciplines are compulsory for mastering by students. Mathematical and economic disciplines fill about 30% each of the time of the basic part of the curriculum, about 15% is allocated to the disciplines of the humanitarian and social cycle, and about 5.5% of the time for legal disciplines. As can be seen from Table 6, the study of these disciplines is distributed over the first and second year of studies, with 29 credits of the basic block of disciplines for the first semester, 31 credits for the second semester, 26 credits for the third semester and 21 credits for the fourth semester. Table 6 also shows how the lecture-type lessons and practical lessons for each discipline are distributed. In addition to lecture and practical lessons, mastering each discipline implies the independent work of the student, as well as other types of contact work of teachers with students.

**Table 7.** Variative part of the curriculum, compulsory subjects (bachelor’s level)

Name of the discipline	Laboriousness in credits	Laboriousness in academic hours	Timing of academic hours by years of education and by semesters (lectures + practical lessons)							
			1 year		2 year		3 year		4 year	
			1 sem.	2 sem.	3 sem.	4 sem.	5 sem.	6 sem.	7 sem.	8 sem.
Socio-economic Geography	3	108						22+32		
Professional Foreign Language	7	252			0+54	0+72				
Econometrics	5	180					40+32			
Accounting	6	216				42+48				
The World Economy and International Economic Relations	5	180						42+48		
Money, Credit, Banks	5	180					40+32			
Institutional Economy	4	144					40+32			
Labor Economics	4	144						40+32		
Marketing	4	144							22+32	
Finance	5	180					40+32			
Business Analysis	5	180					40+32			
Economy of Russia	4	144						40+32		
Russian Accounting Standards	4	144						40+32		
Taxes and Taxation	4	144						40+32		
Audit	5	180							40+32	
IN TOTAL	70	2520								

In total, the block of disciplines related to the variative part of the curriculum includes 15 compulsory disciplines, the laboriousness of which amounts to 70 credit units or 2520 academic hours (see Table 7) and 10 elective disciplines, the laboriousness of which is 38 credits or 1368 academic hours (see Table 8). These disciplines determine the profile of the educational program. Remind that the list of compulsory disciplines of the variative part of the curriculum is determined independently by the educational organization, as for the elective disciplines - students are provided with a list of 20 profile disciplines, grouped in pairs. The students should make a choice in favor of one discipline from each pair of the list.

All compulsory subjects of the variative part of the curriculum, except for Marketing and Audit, are studied by students in the second and third years. Table 7 shows that the profile includes the following accounting disciplines: Accounting, Russian Accounting Standards and Audit. They account for 6, 4 and 5 credits, respectively. According to the curriculum, in addition to 90 academic hours of lecture and practical lessons, almost 118 academic hours of independent work are allocated to Accounting.

Profile elective disciplines are studied at the third and fourth undergraduate courses. Students can study Management Accounting, Tax Accounting, Trade Accounting, IFRS, Accounting of Foreign Trade Activity, Management Analysis, Accounting and Analytical Support of Organization Management and other profile disciplines. So, if Accounting takes 6 credit units, then 5 credit units or 180 academic hours are allocated to Management Accounting and Tax Accounting, and 4 credits or 144 academic hours - for IFRS.

**Table 8.** Variative part of the curriculum, elective discipline (bachelor’s level)

Option	Name of the discipline	Laboriousness in credits	Laboriousness in academic hours	Timing of academic hours by years of education and by semesters (lectures + practical lessons)								
				1 year		2 year		3 year		4 year		
				1 sem.	2 sem.	3 sem.	4 sem.	5 sem.	6 sem.	7 sem.	8 sem.	
a)	Risk Theory	3	108					22+32				
	Sampling Theory and Risk Assessment	3	108					22+32				
b)	Mathematical Methods and Models	3	108					40+32				
	Time Series Analysis and Forecasting	3	108					40+32				
c)	Accounting and Analytical Support of Organization Management	5	180							40+32		
	Management Accounting	5	180							40+32		
d)	Tax Accounting	5	180							22+32		
	Corporate Accounting Policy	5	180							22+32		
e)	Accounting in Trade	4	144							22+32		
	Corporate Reporting	4	144							22+32		
f)	International Financial Reporting Standards	4	144							40+32		
	Integrated Reporting	4	144							40+32		
g)	Analysis of Financial Statements	3	108							22+32		
	Tax Calculations	3	108							22+32		
h)	Accounting of Foreign Trade Activity	5	180									42+30
	Cost Accounting, Calculation and Budgeting in Certain Sectors of the Industrial Field	5	180									42+30

i)	Management Analysis	4	144							42+30
	Management Reporting in Industries	4	144							42+30
k)	Automated Accounting Systems	2	72					20+16		
	Information Systems of Management Accounting and Reporting	2	72					20+16		
IN TOTAL		38	1368							

The remaining 24 credit units of the curriculum are divided into educational practice - 3 credit units, production practice - 12 credits, preparation and protection of final qualifying work - 6 credit units and state examination - 3 credits.

Thus, the curriculum involves about 45% of contact work with students (lectures take 42% of the time, and practical lessons – 58%), and 55% of independent work of students on the learning of academic disciplines.

It should be noted that graduates of higher education institutions who have completed a bachelor’s degree in Accounting, Analysis and Audit, and graduates with a bachelor’s degree in other economical and non-economic specialties who enter the Master’s program for study on the program “Accounting, Analysis and audit”, are trained according to the same curriculum.

In the opinion of a number of scientific researchers, the possibility of studying in a magistracy of students who have received a not-profile education is not enough thoughtful. While enrolling in a master’s program, an entrant (who has received a not-profile bachelor’s degree) must have a set of competencies defined by the programs for admission, but we should note that the training of such students in accounting often must be started from scratch [Averina, Kolesnik, Sveshnikova, 2017].



## **5.2 The Analysis of the Curriculum of the Educational Program for Training Specialists In Accounting at the Master's Level on the Example of the Curriculum of the St. Petersburg State Economic University**

Federal state educational standards of higher education establish the volume of the educational master's program in the amount of 120 credit units regardless of the form of training.

The period of study for a master's program in full-time study is 2 years. The amount of the master's program in full-time education realized in one academic year is 60 credits.

The Master's program is formed by the organization depending on the types of activities and requirements for the results of the mastering of the educational program: in the form of a program of academic or applied magistracy. Federal state educational standards of higher education, similar to the standards for the bachelor's level, establishes a list of general cultural, general professional and professional competencies that must be formed among graduates of the master's program.

The structure of the master's program includes the compulsory part (basic) and the part formed by the participants in the educational relations (variative).

The Master's program consists of the following blocks:

Block 1. "Disciplines (modules)", which includes disciplines (modules) relating to the basic part of the program, and disciplines (modules) relating to its variative part.

Block 2. "Practices, including research work (R&D)," which fully refers to the variative part of the program.

Block 3. "State final attestation", which fully applies to the basic part of the program and ends with the assignment of the qualification

specified in the list of specialties and fields of higher education, approved by the Ministry of Education and Science of the Russian Federation.

**Table 9.** Structure of Master’s programs in the fields of “Economics”, “Finance and Credit”

Structure of the Master’s program The field of “Economy”		The volume of the Master’s program in credits	
		The field of “Finance and credit”	
Block 1	Disciplines (modules)	57 - 63	57 - 63
	Basic part	9 - 15	18 - 24
	Variative part	48	39
Block 2	Practices, including research work (R&D)	48 - 57	48 - 57
	Variative part	48 - 57	48 - 57
Block 3	State final attestation	6 - 9	6 - 9
The volume of the Master’s program		120	120

Consider the curriculum of the St. Petersburg State University of Economics for the training of masters in the field of “Finance and credit” on the educational program of the academic master’s degree profile “Accounting, analysis and audit”.

The official strategic aim of the program is to train highly qualified specialists in the field of accounting, analysis and audit, providing high demand and adaptability of graduates of the program.

**Table 10.** Basic part of the curriculum (master’s level)

Name of the discipline	Laboriousness in credits	Laboriousness in academic hours	Timing of academic hours by years of education and by semesters (lectures + practical lessons)			
			1 year		2 year	
			1 sem.	2 sem.	3 sem.	4 sem.
Foreign Language	3	108	4+50	0+27		
Methodology of Scientific Research	3	108		6+21		
Self-Management and Personal Effectiveness of the Manager	2	72		6+12		
Information Technology	2	72	4+14			
Conflictology	2	72		4+14		
Modern Problems of Strategic Management	2	72		4+14		
Actual Problems of Finance	4	144	8+28			
Financial Markets and Financial Institutions	2	72	4+23			
Financial and Monetary Methods of Economic Regulation	2	72	6+12			
Strategies and Modern Model of Management in the Sphere of Monetary Relations	2	72	4+14			
IN TOTAL	24	864				

The list of subjects proposed in the curriculum is divided into the basic part and the variative part.

The disciplines of the basic part of the curriculum are compulsory for mastering by the learners, regardless of the chosen training profile. These disciplines are studied during the first and second semesters of training, that is, during the first course. The curriculum proposed 10 basic disciplines with a total laboriousness of 24 credit units or 864 academic hours (see Table 10).

The variative part of the curriculum is a list of profile disciplines and includes compulsory disciplines, which are determined for studying by the university independently, as well as elective disciplines.

The list of compulsory disciplines of the variable part of the curriculum is presented in Table 11. It shows that the compulsory profile disciplines are such disciplines as IFRS, Internal Audit, Accounting and Tax Accounting in Retail Network Organizations, Accounting and Analysis of Construction Organizations, Transformation of the Reporting of Russian Organizations into the IFRS Format. Such a set of disciplines is conditioned by the process of globalization of the world economy and the need for international standardization of accounting activities in the current economic conditions. The Master studies these disciplines during the first, second and third semesters.

The laboriousness of the compulsory disciplines of the variative part of the curriculum is 25 credit units or 900 academic hours. The distribution of academic hours of lecture and practical lessons in disciplines shows that the curriculum presupposes a large amount of independent work of students on learning the disciplines. For example, the study of IFRS involves 27 hours of lecture and practical lessons and 80 hours of independent work.

**Table 11.** Variative part of the curriculum, compulsory disciplines  
(master’s level)

Name of the discipline	Laboriousness in credits	Laboriousness in academic hours	Timing of academic hours by years of education and by semesters (lectures + practical lessons)			
			1 year		2 year	
			1 sem.	2 sem.	3 sem.	4 sem.
Financial analysis (advanced level)	3	108		8+28		
Mathematical support of financial decisions	2	72		4+23		
International Financial Reporting Standards	3	108	4+23			
Internal audit	2	72	4+14			
Control, accounting and audit of organizations in the international market	2	72	4+14			
Actual aspects of accounting and analysis	3	108			6+39	
Accounting and tax accounting in retail network organizations	3	108			4+32	
Transformation of the reporting of Russian organizations into the IFRS format	2	72			4+23	
Analysis of the effectiveness of the use of organization resources	2	72			4+23	
Accounting and analysis of construction organizations	3	108			8+28	
IN TOTAL	25	900				

The elective disciplines are divided into seven groups (see options a)-g) in table 12), the student must choose, at his/her own discretion, one discipline from each group, which will be studied during the second and third semester.

**Table 12.** Elective disciplines of the variative part of the curriculum (master's level)

Option	Name of the discipline	Laboriousness in credits	Laboriousness in academic hours	Timing of academic hours by years of education and by semesters (lectures + practical lessons)			
				1 year		2 year	
				1 sem.	2 sem.	3 sem.	4 sem.
a)	Alternative Economic Systems	2	72		4+14		
	Models of Strategic Changes	2	72		4+14		
	New Economic Geography	2	72		4+14		
	Intercultural Communication	2	72		4+14		
	Economic Law	2	72		4+14		
b)	Consolidated Financial Statements	2	72		4+23		
	Modern Models of Management Accounting	2	72		4+23		
c)	Theory and Practice of Pricing	2	72		4+14		
	Modern Insurance Products	2	72		4+14		
	Behavioral Finance	2	72		4+14		
d)	Accounting in Venture Business Organizations	2	72			4+14	
	Integrated Reporting	2	72			4+14	
e)	Situation Workshop on Tax Accounting and Analysis of Arbitral Awards	2	72			4+14	
	Accounting in Banks	2	72			4+14	
f)	Audit Procedures to Identify Errors in Accounting and Reporting	2	72			4+14	
	Audit in the System of External Financial Control	2	72			4+14	
g)	Financial and Analytical Aspects of Organization's Anti-Crisis Management	2	72			4+14	
	Modeling the Accounting Process in Automated Accounting Software	2	72			4+14	
IN TOTAL		14	504				

The student can make a choice in favor of such disciplines as Consolidated Financial Statements, Modern Models of Management

Accounting, Accounting in Venture Business Organizations, Accounting in Banks and others. The laboriousness of each of the disciplines is 2 credits or 72 academic hours. Thereby, 7 selected subjects constitute a group of profile disciplines with a total laboriousness of 14 credits or 504 academic hours.

In addition, the curriculum includes 48 credits for the passage of educational and industrial practice and 9 credits for the state exam and the preparation and protection of the master's dissertation.

Hence, the curriculum for masters involves about 20% of the contact work of the student with the teacher (the ratio of lectures and practical classes is 17% to 83%) and 80% of the independent work of the student on the master's program. In comparison with the curriculum for bachelor degree, the volume of independent work of masters is 25% more.

## **6. CONCLUSIONS**

At present, the profession of an accountant is one of the most rated among the popular professions and the most popular among other educational fields of study of economic profile. The need of modern business in highly qualified accountants is enormous. To provide the Russian economy with highly qualified specialists in the field of accounting is the most important task of modern education [Averina, Kolesnik, Sveshnikova, 2017].

Every year, the requirements for knowledge, which must be possessed by accounting personnel, significantly expand. Unfortunately, the current federal state educational standards of higher education have many flaws. All this leads to the fact that in reality the training and graduation of bachelors and masters of Economics in the profile of "Accounting, analysis and audit" does not meet the modern needs of business.

However, higher education in the Russian Federation is still in the process of reforming, and the success of the reforms, as we know, always depends on the timely identification and overcoming of negative aspects. For example, Getman V. G. believes that to eliminate

the flaws of educational standards it is necessary to change the concepts and approaches to their development. In particular, the conceptual framework, which should be guided by the developers of federal state educational standards of higher education of profile/specialty/field “Accounting, analysis and audit”, in his opinion, should be [Get’man, 2015]:

1. International standards for the education of accountants, established by the International Federation of Accountants (IFAC).
2. A typical program for the studying of accountants, developed by the Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting at the Council for Economic Development and Trade of the United Nations (UNCTAD).
3. Best practices of foreign universities in the field, based on the demands of modern business.
4. Professional competence, which must have an accountant, effectively carrying out its activities in a modern enterprise.

The implementation of these aspects will significantly improve the quality of studying in higher education establishments for students specializing in Accounting and Auditing.

## **REFERENCES**

Federal law “On Education in the Russian Federation”, No 273-FZ of 29.12.2012 (edited on 19.02.2018). [(Федеральный закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ (ред. от 19.02.2018) «Об образовании в Российской Федерации»)]

Decree of the Government of the Russian Federation “On the approval of the state program of the Russian Federation “Development of Education””, No. 1642 of 26.12.2017. [(Постановление Правительства Российской Федерации № 1642 от 26.12.2017 “Об утверждении государственной программы РФ «Развитие образования»”)]



- Order of the Government of the Russian Federation “On Approving the Concept of the Federal Targeted Program for the Development of Education for 2016-2020”, No. 2765-р of 29.12.2014. [(Распоряжение Правительства РФ № 2765-р от 29.12.2014 года “Об утверждении Концепции Федеральной целевой программы развития образования на 2016 - 2020 годы”)]
- Order of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation No. 581 of 01.08.2012 “On the Federal State Budget Educational Institution of Higher Professional Education “St. Petersburg State Economic University”. [(Приказ Министерства образования и науки Российской Федерации № 581 от 01.08.2012 “О федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный экономический университет»”)]
- Order of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation No. 1128 of 29.12.2012 “On the reorganization of the federal state budgetary educational institution of higher professional education “St. Petersburg State Economic University” and the federal state budgetary educational institution of higher professional education “St. Petersburg State University of Service and Economics”. [(Приказ Министерства образования и науки Российской Федерации № 1128 от 29.12.2012 “О реорганизации федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный экономический университет» и федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный университет сервиса и экономики»”)]
- Order of the Ministry of Education and Science of Russian Federation No. 321 of 03.03.2015 “On approval of the federal state educational standard of higher education in the field of study

38.04.01 Economics (master's level)” (edited on 13.07.2017). [(Приказ Министерства образования и науки Российской Федерации № 321 от 30.03.2015 (ред. от 13.07.2017) «Об утверждении федерального государственного образовательного стандарта высшего образования по направлению подготовки 38.04.01 Экономика (уровень магистратуры)»)]

Order of the Ministry of Education and Science of Russian Federation No. 325 of 03.03.2015 (edited on 13.07.2017) “On approval of the federal state educational standard of higher education in the field of study 38.04.08 Finance and credit (master's level)”. [(Приказ Министерства образования и науки Российской Федерации № 325 от 30.03.2015 (ред. от 13.07.2017) «Об утверждении федерального государственного образовательного стандарта высшего образования по направлению подготовки 38.04.08 Финансы и кредит (уровень магистратуры)»)]

Order of the Ministry of Education and Science of Russia No. 1327 of 12.11.2015 “On the approval of the federal state educational standard of higher education in the field of study 38.03.01 Economics (bachelor's level)”. [(Приказ Министерства образования и науки Российской Федерации № 1327 от 12.11.2015 «Об утверждении федерального государственного образовательного стандарта высшего образования по направлению подготовки 38.03.01 Экономика (уровень бакалавриата)»)]

Averina O.I., Kolesnik N.F., Sveshnikova O.N. (2017). Accounting education: current state and prospects of domestic higher education. *Integration of Education*, vol. 21, no. 3, pp. 546-562. DOI: 10.15507/1991-9468.088.021.201703.546-562. (In Russ.)

- Avrus A.I. (2001) *The history of Russian universities: Essays. Istoriya rossiyskikh universitetov: Oчерki* [(Аврус А.И. История российских университетов: Очерки)]. Moscow: ООО “Izdat. tsentr nauch. i ucheb. programm”, 192 p. (in Russ.)
- Get'man V. G. (2006) Problems of training of accountants and auditors at universities in a new round of reforms. *Accounting in budgetary and non-profit organizations*, no. 22 (166), pp. 22-30. [(Гетьман В.Г. Проблемы подготовки в вузах кадров бухгалтеров и аудиторов на новом витке реформ. Бухгалтерский учёт в бюджетных и некоммерческих организациях.)] (in Russ.)
- Get'man V. G. (2009) Problems of reforming the University training of accountants and auditors. *Everything for an accountant*, no 6 (234), pp. 2-15. [(Гетьман В.Г. Проблемы реформирования вузовской подготовки бухгалтеров и аудиторов. Всё для бухгалтера.)] (in Russ.)
- Get'man V. G. (2010) Modern approaches to university training of accountants and auditors. *Everything for an accountant*, no. 11 (251), pp. 2-11. [(Гетьман В.Г. Современные подходы к вузовской подготовке бухгалтеров и аудиторов. Всё для бухгалтера.)] (in Russ.)
- Get'man V. G. (2012) Accounting in Russia: problems of improving its conceptual framework and training. *Everything for an accountant*, no. 6 (270), pp. 2-20. [(Гетьман В.Г. Бухгалтерский учёт в России: проблемы совершенствования его концептуальных основ и подготовки кадров. Всё для бухгалтера.)] (in Russ.)
- Get'man V.G. (2015) Ripe issues of professional education of accountants and auditors in Russian universities and the means of their solution. *Accounting. Analysis. Audit*, no. 4, pp. 81-90. [(Гетьман В.Г. Современные проблемы вузовской подготовки бухгалтеров и аудиторов и пути их решения. Учёт. Анализ. Аудит.)] (in Russ.)
- Karel'skaya S.N., Zuga E.I. (2015) Emerging of higher education institutions in the area of accounting in Russia. *Audit journal*,

- но. 2, pp. 83-96. [(Карельская С.Н., Зуга Е.И. Появление учебных заведений высшего бухгалтерского образования в России. Аудиторские ведомости.)] (in Russ.)
- Kiselev A.A. (2015) Problems of Modern Bachelor as professionals to domestic organizations. *Science almanac*, no. 1(3), pp. 19-27. DOI:10.17117/na.2015.01.019. (in Russ.)
- Kizilov A.N. (2009) Accounting training in the system of additional professional education: problems and solutions. *Accounting and statistics*, no. 4 (16), pp. 4-9. [(Кизилов А.Н. Подготовка бухгалтерских кадров в системе дополнительного профессионального образования: проблемы и пути решения. Учёт и статистика.)] (in Russ.)
- Kruglyak Z.I., Gazizov A.R., Kupreeva A.S. (2017) “Accountant” professional standard: problems of application and ways of solutions. *Scientific Journal of KubSAU*, no. 130, pp. 405-420. Doi: 10.21515/1990-4665-130-031. (in Russ.)
- Sokolov Y.V., Sokolov V.Y. (2010) Accounting education in Russia history and modernity (2nd version). *2nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History*, (2.BMAC) September 15-18, 2010 vol. 3, p. 2107-2121.
- Tsyplenkov V.V., Safonova I.V. (2010) What is a modernization that higher accounting education need? *Accounting*, no 10, pp. 116-119. [(Цыпленков В.В., Сафонова И.В. Какая модернизация нужна высшему бухгалтерскому образованию? Бухгалтерский учёт)] (in Russ.)
- Data book “Education in Russia, 2003”. Available at: [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc\\_1139916150203](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1139916150203) (accessed 1 March 2018)
- HSE (2010) Education in Russian Federation: 2010 (data book). [(Образование в Российской Федерации: 2010

- (статистический сборник)], Moscow, HSE, 492 p. Available at: <https://www.hse.ru/primarydata/orf2010> (accessed 1 March 2018)
- HSE (2014) Education in Russian Federation: 2014 (data book). [(Образование в Российской Федерации: 2014 (статистический сборник)], Moscow, HSE, 464 p. Available at: <https://www.hse.ru/primarydata/orf2014> (accessed 1 March 2018)
- HSE (2017) Indicators of education: 2017 (data book) [(Индикаторы образования: 2017 (статистический сборник)], Moscow, HSE, 320 p. Available at: <https://www.hse.ru/primarydata/io2017> (accessed 1 March 2018)
- HSE (2017) Education in Figures: 2017 (A Brief Statistical Digest) [(Образование в цифрах: 2017 (краткий статистический сборник)], Moscow, HSE, 80 p. Available at: <https://www.hse.ru/primarydata/oc> (accessed 1 March 2018)
- Russian statistical yearbook (2003). Available at: [http://www.gks.ru/bgd/regl/b03\\_13/Main.htm](http://www.gks.ru/bgd/regl/b03_13/Main.htm) (accessed 1 March 2018)
- Russian statistical yearbook (2006). Available at: [http://www.gks.ru/bgd/regl/b06\\_13/Main.htm](http://www.gks.ru/bgd/regl/b06_13/Main.htm) (accessed 1 March 2018)
- Russian statistical yearbook (2007). Available at: [http://www.gks.ru/bgd/regl/b07\\_13/Main.htm](http://www.gks.ru/bgd/regl/b07_13/Main.htm) (accessed 1 March 2018)
- Russian statistical yearbook (2008). Available at: [http://www.gks.ru/bgd/regl/b08\\_13/Main.htm](http://www.gks.ru/bgd/regl/b08_13/Main.htm) (accessed 1 March 2018)
- Russian statistical yearbook (2011). Available at: [http://www.gks.ru/bgd/regl/b11\\_13/Main.htm](http://www.gks.ru/bgd/regl/b11_13/Main.htm) (accessed 1 March 2018)
- Russian statistical yearbook (2012) Available at: [http://www.gks.ru/bgd/regl/b12\\_13/Main.htm](http://www.gks.ru/bgd/regl/b12_13/Main.htm) (accessed 1 March 2018)
- Russian statistical yearbook (2013). Available at: [http://www.gks.ru/bgd/regl/b13\\_13/Main.htm](http://www.gks.ru/bgd/regl/b13_13/Main.htm) (accessed 1 March 2018)

**Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi Temmuz 2018 (15)**

Russian statistical yearbook (2015). Available at: [http://www.gks.ru/bgd/regl/b15\\_13/Main.htm](http://www.gks.ru/bgd/regl/b15_13/Main.htm) (accessed 1 March 2018)

Russian statistical yearbook (2016). Available at: [http://www.gks.ru/bgd/regl/b16\\_13/Main.htm](http://www.gks.ru/bgd/regl/b16_13/Main.htm) (accessed 1 March 2018)

Russian statistical yearbook (2017). Available at: [http://www.gks.ru/bgd/regl/b17\\_13/Main.htm](http://www.gks.ru/bgd/regl/b17_13/Main.htm) (accessed 1 March 2018)

I

***Tarım işletmeleri muhasebesi***

Türk muhasebe akademisyenlerinin  
çalışmaları vergicilik alanı ile  
niçin sınırlı kalıyor!

II

***Tarım ve hayvancılık işletmesi***

Türkiye’de tarım ve hayvancılık  
işletmelerinin muhasebesi  
ile ilgili yayımlar niçin az !

**THE ROLE OF PROFESSIONAL  
ACCOUNTING SOCIETIES  
IN THE DEVELOPMENT OF  
ACCOUNTING IN RUSSIA  
FROM A HISTORICAL  
PERSPECTIVE**

*Irina Mukhanova*

*graduate student at  
St. Petersburg State University of Economics*

**ABSTRACT**

The article is devoted to the study of the role of accounting societies in the historical processes of formation and development of accounting in Russia. The author identifies three the most productive periods in the activities of professional accounting societies in Russia: “pre-revolutionary period”, “post-revolutionary period” and “perestroika period”. It is shown that the main feature that characterizes the operations of professional accounting societies in Russia in the 20th century is the lack of opportunity to continue their scholarly and educational activities for a significant period of time due to political shocks in the Russian history.

**Keywords:** the Russian economy, accounting in Russia, professional societies, historical periods, societies’ development features.

**Jel Code:** M40, M41

Makale Geliş Tarihi : 12.02.2018

Yayın Kurulu Kabul Tarihi : 28.02.2018

## **1. INTRODUCTION**

Today accounting is presented as a modern, dynamically developing and creative profession, which actively uses information technologies and evokes undoubted interest among young people. At the same time, accounting is a profession with a centuries-old history and Russian theorist and practitioners of accounting, as well as professional accounting societies made a significant contribution to its development.

It is appropriate to quote Russian historians of accounting Y.V. Sokolov and V.Y. Sokolov who said: *“A person who knows the history of accounting is able to think more broadly, find optimal solutions in everyday work, to foresee the ways of development of the organization and, what is especially important, to love his or her profession and be proud of it”* (Sokolov Y., Sokolov V., 2004, p. 6). Knowledge of the history of accounting allows modern representatives of this profession to understand the content and significance of economic processes and phenomena occurring both in the Russian economy as a whole and in the activities of specific economic entities in particular.

The role of Russian accounting societies in the historical development and current state of Russian accounting is in the sphere of the scientific and business interests of the accounting community. This is confirmed by the works of historians of accounting: Y.V. Sokolov, V.Y. Sokolov, D. Lvova, and publications of other authors. Nevertheless, the research on how accounting societies contributed to the formation and development of accounting in Russia continues today.

The purpose of this study is to identify the role of Russian accounting societies in the processes of formation, development, or denial and reformation of accounting that occurred during certain historical periods in Russia.



## 2. HISTORICAL PERIODS, ACCOUNTING AND ACCOUNTING SOCIETIES IN RUSSIA

The interrelation between the level of economic development, the state of accounting, and the activity of accounting societies in Russia from a historical perspective are reflected by the data presented in the table.

**Table** – Accounting and Professional Accounting Societies in Russia

<b>Historical Period</b>	<b>Main Characteristics and Features of Accounting</b>	<b>Accounting Societies</b>	<b>Publications (Articles, Books, Journals)</b>
The first half of the 18th century. Monarchy. Peter the Great's reforms	The formation of industrial natural-value accounting based on simple linear entry introduced by Sweden and Netherlands	-	<i>Vedomosti o voyennykh i inykh delakh (Bulletin on Military and Other Matters)</i> (1703) <i>Regulations on the Administration of the Admiralty and the Shipyards</i> (1722)
The second half of the 18th century – the first half of the 19th century. Monarchy. Industrial revolution, the transition from manufactory to factory production (since 1830). The abolition of serfdom (1861)	The distribution of double-entry system in the accounting due to translated publications of Western European literature	-	J. Hawkins <i>The Key of Commerce</i> translated from English (1783). <i>Instruction Is Necessary for Russian Merchants, and More for Young People</i> translated from German (1788)

	The formation of Russian bookkeeping thought since 1809 by K. Arnold, I. Akhmatov, E. Mudrov, I. Vavilov		Publications of K. Arnold (1809, 1814, 1823), I. Akhmatov (1809), E. Mudrov (1846)
The second half of the 19th century – the beginning of the 20th century. Monarchy. The continuation of the industrial revolution in the economy (until 1880). Economic crises and the growth of monopolism in the early 20th century	The distribution of the provisions of the Russian school of bookkeeping. Arnold's teaching development by P. Reinboth, A. Prokofiev, I. Valitsky, S. Ivanov, E. Feldhausen	Society for the Dissemination of Commercial Knowledge, St. Petersburg (1889-1917). Founder – E. Waldenberg.  Moscow Society for the Distribution of Commercial Education (1897-1907). Founder – S. Grigor'yev	Journal <i>Schetovodstvo (Accounting)</i> (1888-1904) Creator – A. Vol'f
	The creation and dissemination of the Russian triple form of bookkeeping introduced by F. Ezersky (1836-1916)	Society of Bookkeepers. Moscow (1892-1916). Founder – F. Ezersky	Journal <i>Schetovod (Bookkeeper)</i> (1888-1889). Journal <i>Practicheskaya zhizn (Practical Life)</i> (1889-1894). <i>Zhurnal Obschestva schetovodov (Journal of the Society of Bookkeepers)</i> (1896-1900)
	The dissemination of the Russian school of accounting in the Russian regions (1809-1917)	Provincial professional accounting societies (1894-1917)	Journals of provincial accounting societies

**Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi Temmuz 2018 (15)**

	M.Vasil'yev-Yakovlev, G.Bakhchisaraytsev, V. Brunner, N. fon Ditmar	Moscow Society for the Development and Distribution of Accounting Knowledge (1907-1914). Founder – M. Vasil'yev-Yakovlev	<i>Byulleten' obshchestva (Bulletin of the Society)</i> (1907-1914)
	The creation of exchange theory (St. Petersburg school) by E. Sivers	Russian Accounting Society for Mutual Assistance, St. Petersburg (1908-1916). Founder – E. Sivers	Journal <i>Kommercheskoe obrazovanie (Commercial Education)</i> (1908-1916)
	The creation of balance-sheet theory (Moscow School) by N. Lunsky, G. Bakhchisaraytsev, F. Belmer, A. Roshakhovsky	Moscow Accountants Society (1907-1909). Founders – F. Belmer, V. Brunner, A. Gulyayev	Journal <i>Kommercheskiy mir (Commercial World)</i> (1906-1909)
	Members of the Society for the Organization of Accounting Conventions: N. Lunsky, A. Rudanovsky	Society for the Organization of Accounting Conventions (1912)	-

*Accounting and Financial History Research Journal July 2018 (15)*

<p>The first half of the 20th century. The Revolution (1917). War Communism (1918-1920)</p>	<p>The creation of new accounting meters of War Communism. The creation of emergency accounting for military communism (P. Amosov and A. Savich)</p>	<p>-</p>	<p>-</p>
<p>The first half of the 20th century. New economic policy with the elements of market economy (1921-1929)</p>	<p>Partial restoration of accounting used before the revolution by I. Nikolaev, A. Rudanovsky, A. Galagan.</p> <p>The development of exchange theory by N. Blatov.</p> <p>The development of balance-sheet theory by R. Weizmann, N. Pomazkov</p>	<p>Accounting Department of the Russian Technical Society, Moscow (1923-1925). Founder – A. Novikov</p>	<p>Journal <i>Schetovodstvo (Accounting)</i> (1923-1930)</p>
		<p>Institute of State Accountants-Experts (1924-1930)</p>	<p>Journal <i>Vestnik IGBE (Bulletin of Institute)</i> (1928-1930)</p>

		Association of the Accounting Staff (1924-1930)	Journal <i>Schetnaya mysl (Accounting Thought)</i> (1925-1930). Supplement <i>Sputnik kontorshchika i schetovoda (Accountant's and Clerk's Companion)</i> (1926-1928). Supplement <i>Sputnik schetovoda (Accountant's Companion)</i> (1929-1932)
		Provincial professional accounting societies (1922-1924)	-
The middle of the 20th century. 1930-1953. Centrally planned and direct economy of socialism. The Great Patriotic War (1941-1945). Political repressions under Stalin (1930-1953)	The deformation of prerevolutionary accounting principles. Socialist normative accounting. An attempt to create the theory of unified socialist accounting. Restoration accounting as an independent discipline in 1932	All-Union Society for the Promotion of Socialist Accounting (1931). Central Office of National Accounting of the USSR under the State Planning Commission of the USSR (1931). Leningrad Club of Accountants (1946 – 1986). Founder – V.D. Sokolov	Journal <i>Za socialistichesky uchet (For Socialist Accounting)</i> (1930-1932). 1932 – the cessation of the activities of all accounting journals. Exception: <i>Sputnik schetovodstva (Accountant's Companion)</i> . Journal <i>Bukhgalterskiy uchet (Accounting)</i> (1937 till present)

<p>The middle and the end of the 20th century. Planned economy of socialism (1954-1984)</p>	<p>The improvement of production accounting. The recognition of the theory of calculation and accounting of production costs. Unification of the chart of accounts and the typification of reporting forms</p>	<p>The Leningrad Club of Accountants continues to operate</p>	<p>Journal <i>Bukhgalterskiy uchet (Accounting)</i> (continues to operate)</p>
<p>The end of the 20th century. The formation of market economy (<i>perestroika</i>) (1985- 2000)</p>	<p>Reforming of accounting by A. Sheremet, V. Paliy, V. Getman, N. Kondrakov, Y.V. Sokolov, V. Y. Sokolov</p> <p>New chart of accounts (1991). The reform program in accordance with IFRS (1998). New chart of accounts (2000)</p>	<p>The Association of the USSR Accountants (was renamed several times) (1989 till present). The first president – A. Sheremet</p>	<p>Journal <i>Bukhgalterskiy uchet (Accounting)</i> (continues to operate). Journal <i>Konsul'tant bukhgaltera (Accountant's Consultant)</i> (1993 till present). Journal <i>Auditorskiye vedomosti (Audit Journal)</i> (1997 till present). Journal <i>Mezhdunarodniy bukhgalterskiy uchet (International Accounting)</i> (1999 till present)</p>
		<p>The Institute of Professional Accountants in Russia (1997 till present). The first president – Y.V. Sokolov</p>	

***Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi Temmuz 2018 (15)***

<p>The beginning of the 21th century. Development of market economy</p>	<p>The process of harmonization of Russian and international accounting by V. Paliy, Y.V. Sokolov, V. Y. Sokolov, A. Sheremet, V. Getman, N. Kondrakov, L. Shneidman, M. Cooter</p>	<p>Association of Professional Accountants “Sodruzhestvo”. The president – A. Sheremet (2002 till present)</p>	<p>Journal <i>Bukhgalterskiy uchet (Accounting)</i> (continues to operate). Journal <i>Accounting in State-Financed and Non-Profit Organizations</i> (2005 till present). Journal <i>Vestnik Professionalnykh Bukhgalterov (Bulletin for Professional Accountants)</i> (2007 till present)</p>
		<p>SRO of auditors Association “Sodruzhestvo”. The president – A. Sheremet</p>	
		<p>The Institute of Professional Accountants in Russia continues to operate</p>	
		<p>National Organization of Financial Accounting and Reporting Standards Foundation (2003 till present)</p>	

*Compiled by the author*

Let us consider the development of accounting in Russia and the role of professional accounting societies using the data of the table.

### 3. ACCOUNTING AND ACCOUNTING SOCIETIES IN THE PERIOD OF THE MONARCHY

Russian accounting began to emerge in the first half of the 18th century during the era of Peter the Great's reforms, the period of active state building. At that time, the formation of industrial natural-value accounting started. This type of accounting was based on a simple linear entry borrowed from Sweden and the Netherlands. The word "accountant" in Russia was first mentioned in 1714 in *The Bulletin on Military and Other Matters*. By the end of the Petrine era there were 11 "book-keepers" in the state administration.

The second half of the 18th century – the first half of the 19th century. In the history of Russia this time is known as the industrial revolution, marked by the transition from manufactory to factory production that started in 1830 and the abolition of serfdom in 1861. In the development of Russian accounting theory, it was the period of distribution of a double-entry bookkeeping system spurred by the translations of Western European literature. Such writings include translations of J. Hawkins's book *The Key of Commerce* (1783) from English and the book *Instruction Is Necessary for Russian Merchants, and More for Young People* (1788) from German. In general, these publications set out the main provisions of the Italian school of accounting that was universally recognized at that time in Europe.

The Russian school of accounting began to emerge in the beginning of the 19th century. The school's founders were outstanding accounting scholars of their time: K. Arnold, I. Akhmatov, E. Mudrov, I. Vavilov. They wrote the first books on accounting, which had a significant impact on the further development of accounting in Russia.

K. Arnold for the first time made distinctions between the theory and practice of accounting, classified accounts as personal (correspondents) and impersonal, and contributed to the creation of Russian accounting terminology. His main works included *Accounting Tutorial* (1809), *Civil Accountancy Experience* (1814), *On the System of State Bookkeeping* (1823).



I. Akhmatov viewed accounting as a part of political economy. His work *Italian, or Practical Bookkeeping* represented almost a literal Russian translation of M. De la Porte's book. However, at that time it was the best publication on accounting issues (1809).

E. Mudrov deduced the balance equation:  $a = c + b$ , where "a" is asset, "c" is capital, and "b" stands for accounts payable. He also pointed to two options for the organization of industrial accounting based on the method of accounting set out in the German form of bookkeeping. Mudrov's main work *Accounting for all kinds of trade* was published in 1846 (Mudrov, 1846).

The second half of the 19th century – the beginning of the 20th century. The continuation of the industrial revolution in the Russian economy (until 1880), then economic crises and the growth of monopoly in the beginning of 20th century. During this period, the Russian school of accounting, and Arnold's accounting theory in particular, developed further. Such prominent scholars as P. Rainbot, A. Prokofiev, I. Valitsky, S. Ivanov, E. Feldgausen were the followers of this approach. The Russian triple form of bookkeeping created by F. Ezersky became widely known. New accounting systems were developed: exchange theory (St. Petersburg) and balance-sheet theory (Moscow).

Popularization of national accounting approaches was one of the tasks of the professional communities that were created during that time in order to spread commercial knowledge: the Society for the Distribution of Commercial Knowledge (1889-1917), the Moscow Society for the Distribution of Commercial Education (1897-1907), the Society of Bookkeepers in Moscow (1892-1916); Moscow Society for the Development and Distribution of Accounting Knowledge (1907-1914), the Russian Accounting Society for Mutual Assistance (1908), the Moscow Accountants Society (1907), the Society for the Organization of Accounting Conventions (1912). These groups conducted scholarly and educational activities, and organized public lectures and training courses. Each society considered it essential to publish their own academic journals.

The Society for the Distribution of Commercial Knowledge was the first association of accountants that targeted its activities, among other things, at popularization of the advanced accounting ideas of that time. The society was founded by E. Waldenberg. The society members discussed such topics as the method of the triple accounting system of F. Ezersky and the development of industrial accounting at the meetings.

The Society of Accountants in Moscow published the *Zhurnal Obschestva schetovodov (Journal of the Society of Bookkeepers)*. F. Ezersky, the creator of the theory of the Russian triple form of bookkeeping, was the founder of the society and the editor of the journal. The name of the theory could be explained as follows. Registration was conducted in three groupings, namely arrival, expenditure, and balance. Registers consisted of three books: a journal, a ledger book, and a report book (replaced the balance sheet). Only three accounts were used: cash, values, capital (Ezersky, 1876). F. Ezersky also edited and published the journals *Schetovod (Bookkeeper)* and *Practicheskaya zhizn (Practical Life)*.

Russian Accounting Society for Mutual Assistance published the journal *Kommercheskoe obrazovanie (Commercial Education)*. The society was founded by prominent Russian accountant E. Sivers, who also was the editor of the journal. E. Sivers was the author of the exchange theory of the St. Petersburg school that based on the exchange of goods as a foundation for the double entry system (Sivers, 1913).

Moscow Society of Accountants was engaged in publishing the journal *Kommercheskiy mir (Commercial World)*. The society was headed by F. Belmer, a representative of the balance-sheet theory of the Moscow school. According to this theory, accounts are the elements of balance sheet. The theory states that it is necessary to teach accounting from balance sheet to account, since details can only be understood in connection with the whole (Belmer, 1899). The society also included other prominent representatives of this school as its members, N. Lunsky, G. Bakhchisariyev, A. Roshakhovsky.

At the same time, provincial accounting societies started to emerge the Society of Accountants in Kherson (1894); the Unions of Bookkeepers and Accountants in Kiev and Kazan (1907); the Society of the Commercial School Graduates in Odessa (1907); the Accounting Society of the Perm-Ural Region (1911), that released the journal *Izvestia (News)*; the Baku Society of Accountants (1912), that published the journal *Vestnik (Newsletter)*, the Bookkeeping Department at the Local Branch of the Russian Technical Society in Kharkov (1912), that published the journal *Schetovodstvo i khozyaystvo (Accounting and Economic Management)*.

The active work of the above-mentioned accounting societies was interrupted in 1917 during the revolution that advocated for the complete negation of the past, including the accumulated economic and accounting knowledge.

#### **4. ACCOUNTING AND ACCOUNTING SOCIETIES AFTER 1917 REVOLUTION**

In the era of War Communism (1918-1920), the Commissariat of State Control established the Central State Accounting Office. The main task of this entity was to adapt traditional accounting methods to the new system of management. One of the goals of the operation was to work out new accounting indicators that would go along with the principles of War Communism. Thus labor, energy, and quantitative indicators were distinguished. At this time P. Amosov and A. Savich created the system of emergency accounting for war communism. The main idea was to maintain the centralized accounting for all movements of material resources within Petrograd, and, in the long run, within the whole country.

A new stage in the development of accounting and the creation of accounting professional societies began during the New Economic Policy (NEP) in 1921 – 1929. At that time, an attempt to restore the traditional pre-revolutionary accounting system was made, thanks to the efforts of such scholars as I. Nikolaev, A. Rudanovsky, and A.

Galagan. An accounting scholar N. Blatov introduced his exchange theory of accounting, while R. Weizmann and N. Pomazkov developed the balance-sheet theory.

Accountants' professional interests were expressed by several newly founded associations, the Accounting Department of the Moscow Branch of the Russian Technical Society (1923), the Institute of State Accountants-Experts (1924-1930), the Association of Accounting Staff (1924- 1930). The former association was the largest group that published the journal *Schetovodstvo (Accounting)*. The Institute of State Accountants-Experts published the journal *Vestnik IGBE (Bulletin of Institute)* in 1928-1930. The Association of Accounting Staff published the journal *Schetnaya mysl (Accounting Thought)* (1925-1930) and its supplement - *Sputnik kontorshchika i schetovoda (Clerk and Bookkeeper's Companion)* (1926-1928) which was later renamed to the *Sputnik schetovoda (Accountant's Companion)* (1929-1932).

During the same period, new provincial accounting circles and clubs were formed in Russian towns: Chita (1922), Rostov-on-Don (1923), Nalchik (1924), Novo-Nikolaevsk (1924), Kiev (1924), Stavropol (1924), Tiflis (1924), Vladikavkaz (1924), Ekaterinoslav (1924), and Pyatigorsk (1924).

During the formation of the socialist centrally planned and directed economy and during the time of political repressions under Stalin in 1930-1953, the foundational accounting principles were deformed. The concept of socialist accounting came to the fore in accounting as a discipline. This concept was based on the prevalence of operational and regulatory accounting methods. Operational accounting suggested by M. Rudakov, R. Mayzels, A. Weisbord, and V. Zuberbillier was disseminated. The development of the balance-sheet theory was supported by Y. Galperin, N. Kiparisov, N. Leontiev. Balance sheet study emerged as a separate discipline. N. Weizmann, N. Blatov, I. Nikolaev, and N. Pomazkov were among the protagonists of the balance sheet study. The theory of calculation was introduced and popularized by A. Rudanovsky, A. Galagan, N. Blatov, and V. Stotsky. During this

period, regulatory accounting was developed by M. Zhebrak. There were new forms of bookkeeping that were created during this time. They are: punch-cards form of bookkeeping suggested by V. Isakov, variants of the memorial-order form by A. Dodonov.

At this stage, accounting societies were either subjected to association by order, or were completely dissolved. Publishing societies completely stopped operating in 1932, and, as a consequence, all accounting journals were closed. Only one journal was still published, *Sputnik schetovodstva (Accounter's Companion)*. In 1937 the first issue of the journal *Bukhgalterskiy uchet (Accounting)* was released. The publication still exists today.

Initially, all accounting organizations were dissolved or merged into the Association of Accounting Staff. However, in 1931, the Association was reorganized into the All-Union Society for the Promotion of Socialist Accounting, which replaced all accounting journals that were published by one journal entitled *Za socialistichesky uchet (For Socialist Accounting)*.

In 1931, the Central Office of People's Economic Accounting of the USSR was established under the State Planning Commission. Its main goal was to develop unified principles for operational and statistical accounting. In the book *The History of Accounting* historians of accounting Y.V. Sokolov and V. Y. Sokolov said: "*It was a hard time: vibrant creative thought disappeared from the accounting profession for many years*" (Sokolov Y., Sokolov V., 2004, p. 205).

Nevertheless, Russian accounting thought continued to develop even at that time, primarily due to the educational activities of the Leningrad Club of Accountants founded by V.D. Sokolov in 1946. The club was a voluntary professional association, which gained wide popularity in the course of its activities. The club members discussed at the meetings such important issues of accounting theory and practice as

the first studies on accounting modeling in the country and the history of accounting. The club was active for forty years (Karelskaia S., Sokolov V., 2012).

Further formation of theoretical and practical components of socialist accounting was observed during the period 1954-1984: development of the theory of calculation and accounting of production costs by M. Zhebrak, A. Narinsky, A. Margulis, S. Stukov, N. Chumachenko, E. Gilde, V. Ivashkevich; the dissemination of mechanized processing of economic information; creation of a unified *“Chart of Accounts for the Accounting of Production and Economic Activities of Enterprises, Construction Sites and Economic Organizations of Union, Republican and Local Subordination”*.

## **5. ACCOUNTING AND ACCOUNTING SOCIETIES IN THE PERIOD OF MARKET ECONOMY FORMATION AFTER 1985**

A very important stage in the development of accounting was achieved during the period of the formation of market economy in Russia in 1985-1998, so called perestroika. It became necessary to reform the system of socialist accounting that was used before. A number of scholars who are very well-known in Russia, such as A. Sheremet, V. Paliy, V. Getman, N. Kondrakov, Y.V. Sokolov, V.Y. Sokolov and others made a significant contribution to the accounting reform.

Reforming of accounting took place with the assistance of both international organizations and newly created Russian professional societies. In 1989, the Association of Accountants of the USSR was established. It was renamed the Association of Accountants and Auditors of the CIS after the collapse of the USSR. The organization united all the accounting associations of the new independent CIS states. Since 2002, the organization began to function as Sodruzhestvo, the International Public Organization Association of Accountants and Auditors. At the initiative of “Sodruzhestvo”, a self-regulating organization of auditors Association “Sodruzhestvo” was established

and operates till nowadays. At present, the Association of Professional Accountants “Sodruzhestvo” also operates in Russia.

Non-commercial partnership the Institute of Professional Accountants of Russia (IPAR) was established in 1997. One of the founders of the organization and its first president, Y.V. Sokolov, was a well-known economist and an honored scholar of the Russian Federation. Since 2007, IPAR has been publishing its own journal *Vestnik professional'nykh bukhgalterov (Bulletin for Professional Accountants)*.

In 2003, the National Organization for Financial Accounting and Reporting Standards Foundation (NOFA Foundation) was established. The purpose of the organization is to promote the introduction of universally recognized and internationally used forms of financial accounting and reporting, as well as to develop rules and standards in the economic practice. The Foundation is a non-governmental organization that unites representatives of all professions related to the preparation, audit and use of financial statements, as well as the representatives of regulatory bodies.

In the process of transition to international standards and the harmonization of accounting, a big role is assigned to the leading international auditing firms, which are now represented by the Big Four. EY were the first to started operations in Russia in 1989. KPMG and Deloitte have been operating in Russia since 1990, and PWC first started operating in 1913.

At that time, various journals appeared and continue to be published today: *Accountant's Consultant* (1993 – till present), *Audit Journal* (1997- till present), *Accounting in Budget and Non-Profit Organizations* (1998 – till present), *Accounting in Publishing and Printing* (1999 – till present), *Mezhdunarodniy bukhgalterskiy uchet (International Accounting)* (1999 – till present).

## **6. CONCLUSION**

Summarizing the above, we can draw the following conclusions.

The two-century long history of accounting in Russia reflects the political and economic processes taking place in the Russian state. The formation and further evolution of accounting was determined by the level of development in industry and trade, and by the need for accounting and control over economic activities.

The demand for accounting, caused by the dynamic development of industry in Russia in the 19th century, led to the formation of Russian accounting thought. The ideas and approaches introduced by Russian economists and accountants were popularized with the help of professional associations, their scholarly, educational, and publishing activities. In the history of accounting in Russia there is a large number of voluntary public formations such as unions, societies, circles, and associations that were active during certain historical stages and made significant contributions to the establishment of accounting as a profession. It is possible to distinguish three most productive stages in the operation of Russian accounting associations. We refer to them as “pre-revolutionary period”, “post-revolutionary period”, and “perestroika period”, which shows that this classification is based on historical periodization.

The pre-revolutionary period was the stage of monopolistic capitalism in Russia. The economic demand and active development of Russian academic accounting thought was accompanied by wide educational activities of a large number of professional accounting societies, both in the capital city and in the province. The revolution of 1917 and the subsequent denial of the entire bourgeois lifestyle, including accumulated accounting knowledge, led to the closing down of those societies.

The post-revolutionary period was the stage of a new economic policy that featured some elements of market economy relations and was an attempt to restore canonical accounting principles. These attempts



were carried out by the accounting societies of that time. Unfortunately, the activities of those societies were ceased by force in 1930 at the outbreak of severe political repressions that harmed the accounting thought as well.

The perestroika period was the next stage in the development of market economy in Russia. It demanded the reform of the socialist accounting in order to meet the standards of market capitalism, and the leading role here belonged to a new generation of professional accounting societies.

Thus, the main feature that characterizes the operations of professional accounting societies in Russia in the 20th century is the lack of opportunities to continue their scholarly and educational activities for a significant period of time due to political shocks in the Russian history. Of course, these circumstances affected Russian accountants' professional level and the prestige of the profession.

## REFERENCES

- Belmer F. (1899) Elementary course of commercial arithmetic and double bookkeeping. [(Бельмер Ф. Элементарный курс коммерческой арифметики и двойной бухгалтерии)]. Moscow: Typo-lithography "Vladimir Chicherin in Moscow".
- Ezersky F. (1876) Conversations of the trading and accounting world. Digest of articles. [(Езерский Ф.В. Беседы торгового и счетоводного мира. Сборник статей)]. St.Petersburg: Printing house of G. Schroeder.
- Ezersky F. (1902) Simple, double, English and other old accounting systems. Full visual practice in 2 arches: the right and the concealed. [(Езерский Ф.В. Простая, двойная, английская и другие старые системы счетоводства

Полная наглядная практика в 2-х сводах: верном и утаечном)]. St. Petersburg: Printing house of the Ministry of Railways.

Galagan A. (1927) Basic principles of accounting. Consecutive course. Edition of the editorial and publishing department of the Association of Accounting Workers. [(Галаган А.М. Основные принципы счетоведения. Конспективный курс. Издание редакционно-издательского отдела Объединения работников учета)]. Moscow: International printing house "Mospoligraf".

Gulyaev A. (1915) Accountants' organizations in Russia. *Commercial Education*. (8), pp. 297-315. [(Гуляев А.И. Организации бухгалтеров в России / Коммерческое образование)].

Karelskaia S., Sokolov V. (2012) Leningrad Accountant's Club. *13<sup>th</sup> World Congress of Accounting Historians*. July 17-19, 2012 – New Castle – England. Congress Proceedings. VII. pp. 1-48.

Karelskaia S., Sokolov V., Zuga E. (2016) Development of the Accounting Profession Illustrated by the History of Russian Accounting Societies. *Proceedings of 2016 International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation (ICAAT 2016)*, pp. 190-200.

Kovalev V., Lvova D. (2016) To the history of the Leningrad club of accountants. Essays on the theory and history of accounting. [(К истории Ленинградского клуба бухгалтеров / Очерки по теории и истории бухгалтерского учета / под ред. В.В. Ковалева и Д.А. Львовой)]. Moscow, Prospect.

Lvova D. (2005) Professional Unification of Accountants: A History of the Founding and Activity. [(Львова Д. А. Профессиональные объединения бухгалтеров: история

создания и деятельности)]. Moscow: The Institute of Professional Accountants in Russia: Informational agency IPBR-BINFA.

Lvova D. (2006) Professional Unifications of Russian Accountants in the 19 - early 20th century. *Finance and Business*. (1), pp. 139-157. [(Львова Д. А. Профессиональные объединения бухгалтеров России в XIX – начале XX века /Финансы и бизнес)].

Mazdorov V. (1972) History of the development of accounting in the USSR (1917-1972)[(Маздоров В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР (1917-1972 гг.)]. Moscow, “Finance”.

Mudrov E. (1846) Accounts for all kinds of trade [(Мудров Э. А. Счетоводство для всех родов торговли)]. St. Petersburg: Printing house of Foreign Trade Department.

Sivers E. (1913) Trade accounting and communication with banks. [(Сиверс Е.Е. Торговое счетоводство и сношения с банками)]. St. Petersburg, Тиро-lithography of A. Wineke.

Sokolov V. (2003) Professional Accounting Societies of St. Petersburg. Accounting in St. Petersburg, 1703–2003, St. Petersburg: pp.136–160. [(Соколов В.Я. Профессиональные общества бухгалтеров Санкт-Петербурга. / Бухгалтерский учет в Санкт-Петербурге, 1703-2003. С. 313-325)].

Sokolov V. (2015) A history of professional accounting societies in St. Petersburg. *Accounting History*, Vol. 20(3), pp. 375– 395.

Sokolov V. (2013) The history of the first professional society of Russian accounting. *III International Conference on Luca Pacioli in Accounting History. III Balkans and Middle East*

*Countries Conference on Accounting and Accounting History*, June 19 - 22, 2013. Istanbul. Turkey. Conference Proceedings Vol I, pp. 1677-1705.

Sokolov, V., Karelskaya, S. (2014). The First Attempt to Create a Professional Accountants' Organization in Russia. In: *International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation (ICAAT 2014)*, pp. 304–315.

Sokolov, Y.V. (1991). An outline of the history of accounting. [(Сokolov Я. В. *Очерки по истории бухгалтерского учета.*)]. Moscow: Finance and Statistics.

Sokolov Y.V., Sokolov V.Y. (2004) History of Accounting. [(Сokolov Я. В., Соколов В.Я. *История бухгалтерского учета.*)]. Moscow: Finance and Statistics.

### III

#### ***Tarım işletmeleri muhasebesi***

XIX. Yüzyılın son çeyreğinde ve XX. yüzyılın başlarında yayınlanan ziraat işletmeleri muhasebe kitaplarının sayısı fazla...

Cumhuriyet'te azalmaya başlıyor niçin?

**XX. YÜZYILIN İKİNCİ YARISINDA  
TÜRK MUHASEBE EĞİTİMİNE  
EMEK VEREN BÜYÜK  
AKADEMİSYEN:  
PROF. FİKRET ÖCAL(\*)**

**Öğr. Gör. Dr. Muhsin Aslan**

*Yıldız Teknik Üniversitesi*

**ÖZ**

Ticaret Lisesi sonrasında Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu (İYİTO)'nu bitiren Öcal, öğrenciliği süresince ve mezuniyet sonrasında uygulamadan kopmamış, piyasada çalışmış ancak sadece piyasada uygulama ile yetinmeyip, muhasebe eğitim camiası içerisinde yer almış ve muhasebe alanına akademik boyutta da katkılar sunmuştur. Öcal bir taraftan muhasebe alanında piyasada çalışırken muhasebenin uygulama boyutuna vakıf olmuş, öteki taraftan 1954'ten itibaren mezun olduğu İYİTO'da asistanlık görevine başlayarak akademik hayata atılmıştır. Yüksek Ticaret Okulu'ndan İktisadi ve Ticari İlimler akademisine ve oradan da Marmara üniversitesine dönüşen akademik sürecin tamamında bulunan Öcal, Türk muhasebe tarihinde hem uygulama alanında hem de eğitim alanında akademik boyutta katkıları olan bir akademisyen ve muhasebe profesyonelidir.

---

\* Bu çalışma hakem değerlendirme sürecinden geçirilmemiştir.

## 1. ÇOCUKLUK VE EĞİTİM YILLARI

Fikret Öcal 30 Mayıs 1929 tarihinde Rize'nin Fındıklı ilçesinin Sümer köyünde dünyaya gelmiştir. Babasının adı İsmet, annesini adı Gülsüm'dür. Nüfus kaydında doğum tarihi 1.6.1930'dur. Fikret hoca, *babam*, oğlu askere bir yaş daha alarak gitsin diye böyle kaydettirmiş diyor. Küçük Fikret'in doğumunu, istiklal savaşında silah yapımcısı olarak çalışan, İstiklal madalyası sahibi amcası, adet olduğu üzere av tüfeği ve tabanca ile ateş ederek kutlamış. 1904 Doğumlu olan babası Gedikli başçavuş İsmet Bey, 1930'da askeriyeden ayrılıp, Tekel idaresine (İnhisarlar İdaresi) geçmiş ve böylece aile Erzurum'a taşınmış. Amcası Hamdi Efendi de Erzurum silah fabrikasında ustabaşı olarak çalışıyormuş.

Fikret, ailenin ilk çocuğudur. Öcal ailesinin ikinci çocuğu olan Nermin 1934'de dünyaya gelmiştir. Ailenin sonraki çocuğu Sevim ise 1938'de Erzurum'da doğar. Fikret Öcal'ın en küçük kardeşi Bülent ise, kendisi Ankara Ticaret Lisesi'nde öğrenci iken 1947 yılında dünyaya gelir. Kardeşinin adını da o zaman lise öğrencisi olan Fikret koyar.

Küçük Fikret'in çocukluk yılları babasının görevi nedeniyle kuzey doğu Anadolu'nun çeşitli kentlerinde geçer. İlkokula 1936'da babasının tayin olduğu Ağrı Karaköse'de başlar, 1938'de babası yeniden Erzurum'a tayin olunca ilkokula burada devam eder. Babasının kısa süre sonra tayin olduğu Tercan'da ilkokulun üçüncü sınıfında iken, 10 Kasım 1938'de Atatürk'ün vefatını öğrenen öğretmen, sonra da bütün öğrencilerin ağladıklarını Fikret Hoca anılarında anlatmaktadır. 1939 yılı başında binlerce insanın öldüğü büyük Erzincan depremini Tercan'da yaşadıklarını hatırlıyor. İlkokulu babasının uzun süre görev yaptığı Kars'ta bitirir ve Kars ortaokuluna kayıt yaptırır.

Yazları halkevine devam edip, tiyatro oyunlarında rol aldığı, kışları da kayak yaptığı Kars onun üzerinde derin bir etki bırakır. Ortaokulda coğrafya dersinden kaldığı için 1944 yılında mezun olamaz. Sınava girebilmek için okul dışında bir yıl beklemesi gerekir. Ancak bu talihsizlik hayatını değiştirecek bir gelişmeye neden olur. Babası İsmail Bey Trabzon'un kazası Vakfikebir'e tayin olduğunda, Fikret yalnız denizi görüp ve Karadeniz ile tanışmaz, aynı zamanda babasının çalıştığı İnhisarlar İdaresi yardımlaşma derneğinin memur çocuklarının ticaret lisesinde okumalarını teşvik ettiğini öğrenir. Bu bilgi onun hayatına yön verecektir.

Amcası Hamdi Bey Ankara'dadır. 1945 Yılıının mayıs ayında yolculuk hazırlığını yapar, tam deniz motoruna binecekken saat dokuzda İkinci Dünya Harbinin bittiğini radyodan öğrenirler. Bu sırada sahildeki halk bu haberi büyük sevinçle ve alkışlarla karşılar. Bu çarpıcı olay arka planda olarak, ilk kez ailesinden ayrılır 16 yaşındaki Fikret, yalnız başına motorla Samsun'a gelir, oradan trenle Ankara'ya ulaşır. Haziran Eylül ayında İnhisarlar Baş Müdürlüğüne gider ve Ankara Ticaret Lisesine kayıt olmak istediğini söyler, ona yapması gerekenlerle ilgili yardımcı olurlar. Diplomasını alır ve Ankara Ticaret Lisesine kaydını yaptırır. Mecburi hizmet karşılığında burslu olarak İnhisarlar İdaresinin Ankara'da açtığı öğrenci yurduna yerleşir. Fikret Öcal artık Ankara Ticaret Lisesi öğrencisidir. İnhisarlar İdaresi yurdunda, başka tekel memurlarının da çocukları vardır.

Ticaret Lisesinde muhasebe dersindeki başarısı ile hocasının dikkatini çeker. Muhasebe öğretmeni Nevzat Hanım onu yardımcısı gibi görür. Hocası, yazdığı tiyatro oyununu onun sahneye koymasını

ister. Fikret Öcal için artık muhasebe mesleğinin önü açılmıştır. Bu hoca – öğrenci ilişkisi, hocanın öğrencinin mesleğini belirlemesindeki rolünün bir örneğidir.

Ankara o yıllarda yirmi yılı aşkın süredir Cumhuriyet'in heyecanını yaşamaya devam etmektedir. Fikret Öcal 19 Mayıs'ta orta öğretimin otuz kişilik ekibin başında görev alır. Ekip olarak etkinliklere katılırlar. O yıllarda Ankara Ticaret Lisesi'nde ünlü hocalar ders verirler. Fikret Öcal, daha sonra çok daha yakınlık kuracağı banka ve sigorta muhasebesi dersini veren değerli hocası Jale Sihay'ı saygı ile anıyor.

Fikret Öcal, yazları ailesinin yanına Vakfikebir'e gittiğinde, Beşikdüzü Köy Enstitüsü'nde okuyan tanıdıkları ile görüştüğünü, Köy Enstitülerini tanıdığını ve hayranlığını anlatıyor. Fikret Öcal'ı 1948 yılında lise son sınıfta iken bir sürpriz bekler. Babası Ankara'da İnhisarlar İdaresi Başmüdürlüğünde bir göreve tayin olur. Ama o artık liseyi bitirmiştir. Lise müdürünün yazılı daveti üzerine babası ile birlikte liseye gittiklerinde müdür beyin kutlaması ile 1948 yılında Ankara Ticaret Lisesini birincilikle bitirdiğini öğrenirler. Babası da kendisi de çok mutlu olurlar.

O yaz doğduğu yere, annesinin ve kardeşlerinin yanına, Fındıklı'nın (eski adıyla Viçe) Sümer köyüne gider. Fındık toplar, köyünü ve akrabalarını ziyaret etmiş olur.

Fikret Öcal, 1948 yılının son baharında, İstanbul Yüksek Ekonomi ve Ticaret Okulu'na kaydını yaptırır. Salıpazarı'ndaki (Karaköy) Tekel Öğrenci Yurdunda kalır. Artık yükseköğretimdedir. Burslu öğrenciliği devam etmektedir.



İstanbul Yüksek Ekonomi ve Ticaret Okulu'nda (İYETO), birinci sınıfta muhasebe derslerinde ticaret lisesinden gelenlere, klasik liseden gelenlerden farklı bir program uygulandığından, muhasebe derslerinde sınıf ikiye bölünürdü. Ticaret Lisesinden gelenlere muhasebe dersini Prof. Osman Fikret Arkun vermektedir. Prof. Arkun ile Fikret Öcal'ın yakınlığı öğrenciliğinde doğar ve değerli hocanın 1994'te ölümüne kadar ömür boyu devam eder. Öğrenci Fikret Öcal, muhasebe derslerindeki başarısı sayesinde öğleden sonraları Prof. Arkun'un isteği ile Bahçekapı'da Yeni Valide Han'daki bürosunda muhasebede çalışmaya başlar. Prof. Arkun'un damadı Avukat Daim Demircan ile de tanışır ve daha sonra işletmecilik dalında akademisyen olan Daim Demircan'a ağabey diye hitap eder.

Fikret Öcal'ın hayatında Osman Fikret Arkun'un yönlendirici etkisi büyüktür. Onun sayesinde 1949 Vergi reformunun hazırlıklarına genç yaşta tanık olur. Osman Fikret Hoca bu büyük vergi reformunun hazırlayıcıları arasındadır. Fikret Öcal'ın mesleğin hem uygulamasında hem de akademik yönünde Prof. Arkun'un izinde gittiği ve onun deneyimlerinden yararlandığı anlaşılmaktadır. İsmail Otar gibi muhasebeciler ile tanışır. Arkun hocanın önerisiyle 1960'lı yılların başında, o zamanki adı *Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Cemiyeti* olan kuruluşla Dr. Mustafa Aysan ve diğer yedi arkadaşıyla birlikte çalışıp, adını da (Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği) şeklinde değiştirerek etkin bir şekilde ilgilenmişlerdir.

Fikret Hoca çalışarak Ankara'daki ailesine maddi katkıda bulunur. Onlara para gönderir. Ancak hem büroda bu yoğun çalışmanın sonucu derslerini biraz aksatır ve birinci sınıfta *Mal Teknolojisi* dersinden ikmale kalır. Daha sonra derslere gereken önemi verir ve ikinci sınıftan

itibaren her zamanki gibi parlak öğrenci olur. 1951 Yılında mezun olur, diplomasını alır. Prof. Fazıl Gülçür, Prof. Cevat Yücesoy, Prof. Reşat Kaynar, Prof. Dr. Nihat Sayar, Prof. Dr. Turgut Erem gibi hocalardan ders alır. Bir süre sonra bunlardan çoğu ile birlikte hocalık yapacaktır.

Fikret hoca, mezun olduktan hemen sonra yedek subay olarak askere gitmeye karar verir. Askerliğini İstanbul Ayazağa'da Süvari Okulunda ve kıta görevini de kura ile tesadüf Topkapı'da bir piyade alayının süvari bölüğünde yapar ve 1952 Kasım ayında terhis olur. Askerliğin ardından yedek subaylığı sırasında ilişkisini kesmediği Prof. O. Fikret Arkun'a gider ve Prof. Arkun onun Dümeks Ticaret TAŞ şirketler grubunda işe başlamasını sağlar.

## **2. ÇALIŞMA HAYATI VE AKADEMİK GÖREVE BAŞLAMA**

Dümeks Ticaret T.A.Ş. Şirketler grubu başta zahire ve pamuk olmak üzere tarım ürünleri ihraç eden ve demir madeni işletmeciliğine de henüz başlamış bulunan kuruluşlardır. Genç Fikret Öcal, kısa sürede genç yaşına rağmen muhasebe müdürü olur ve şirketlerin işlerinin de gelişmesi üzerine muhasebe ekibini güçlendirir. İş yerleri Karaköy'de Bankalar caddesindedir. Madencilikte fazla kamyonu ihtiyaç duyulduğundan Dümeks Oto Kamyon Tic. A.Ş. diye Beyoğlu merkezli bir şirket daha gruba eklenmiştir. Hepsinin muhasebe teşkilatı kendisine bağlıdır.

Diğer yandan Fikret Öcal, İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu'ndaki gelişmeleri izlemektedir. Okul Maarif Vekâletine bağlı

iken, 1952 yılında Ankara Siyasal Bilgiler Okulu örneğinden hareketle, Prof. Dr. Nihat Sayar ve arkadaşlarının girişimi ile özerkliği sağlanmış ve hocalar akademik unvanları alma hakkını elde etmişlerdir.

Genç Fikret Öcal, Prof. Arkun ile görüşerek Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu'nun açmış olduğu muhasebe asistanlığı sınavına girmek ister. Önce İngilizceden sınava girer ve başarır. Sonra yazılı sınava girer başarır. Sonra da beş kişilik jüride sözlü sınava girer ve uygulamadaki deneyimleri sayesinde başarılı olur.

Sene 1954. Fikret Öcal 25 yaşında akademik kadroda yer alır. Dümeks yöneticilerine konuyu açar, haftada üç gün öğleden önce okulda olacağını söyleyerek izin alır. Okul müdürü Prof. Dr. Nihat Sayar da bu konuda ona yardımcı olur, böylece Prof. İ. Nail Esin'in asistanı olur.

İ. Nail Esin Hoca, klasik liseden gelen öğrencilerin oluşturduğu birinci sınıfa muhasebe dersleri vermekte ve genç akademisyen Fikret Öcal da ona asistanlık yapmaktadır. Bunun yanında Prof. Dr. Nihat Sayar, öğrencilere teksir notu hazırlayan Not Bürosu'nda çalışan öğrencileri yönetmesini ve ilgilenmesini ister. Böylece Fikret Öcal ayrıca akşam saatlerini vereceği bir uğraşın da başına geçmiş olur.

Fikret Öcal, daha sonra eşi olacak Muhterem Çetinoğlu hanımı bu asistanlığı döneminde tanıma fırsatını bulur. Kendisini doçent yapacak tezin hazırlıklarını sürdürür. Fikret Öcal 1958 yılı sonunda doçentlik sınavına girer ve doçent olur. O zamanın okulun yasal düzenlemelerine göre, doktor unvanını almadan hocalık yapanların doçent olma olanağı vardır. Fikret Öcal henüz 29 yaşındadır.

Fikret Öcal, Prof. Dr. Orhan Oğuz ve Prof. Dr. Nihat Sayar'ın yüksek ticaretlerin akademi haline getirilme çalışmalarını yakından izler ve 1959 yılında okulun, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi adını alması ve eğitimin dört yıla çıkarılma çabalarına şahit olur. Olayların içinde yaşar. Akademi olduktan sonra okul gelişmeye başlar ve İstanbul Ticaret Odası Genel Sekreteri Dr. İsmail Özaslan ve Dr. Kenan Erkural gibi akademisyenler yetişir ve derslere girmeye başlarlar.

Fikret Öcal, kendisine hocalık yapan Prof. Serkiz Nihat'ın maliyet muhasebesi dersini verdiğini, onun emekli olmasından sonra bu dersi bir süre Prof. O. Fikret Arkun'un üstlendiğini ve daha sonra kendisine devrettiğini anlatmaktadır. 1960'lardan itibaren Doç. Fikret Öcal artık maliyet muhasebesi hocası olarak bilinecektir.

27 Mayıs 1960 askeri müdahalesi onu çok etkiler. Yaşanan olayları çeşitli yönleri ve boyutları ile düşünmek ve değerlendirmenin gerekli olduğuna inanır.

1963'de Yeşilköy'de bir dostları ile ev inşa ederler ve böylece bir mülk sahibi olur. Sultanahmet'teki kiralık evden buraya taşınırlar.

Doç. Öcal'ın, 1960 yılı sonrası akademik çalışmalar ile daha fazla meşgul olmaya başladığı görülmektedir. O yıllarda Anadolu'da iktisadi ve ticari ilimler akademileri birbirlerine destek vererek kurulmaktadır. İstanbul akademisi de Eskişehir akademisinin gelişmesine destek veriyordu. Bu arada Prof. Arkun da Eskişehir Akademisine gitmekte ve ders vermektedir. Prof. Dr. Orhan Oğuz, önce Eskişehir Yüksek Ticaret Okulunu sonra da Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisini

kurar ve okulun geliştirilmesi için arkadaşlarından destek alır. İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dr. Mehmet Yazıcı, Dr. Kıvanç Ertop gibi daha birçok akademisyenin göreve başlaması ile güçlenmeye başlamıştır.

Doç. Fikret Öcal Prof. Arkun'un isteği ile on beş günde bir Eskişehir akademisine giderek onun okuttuğu maliyet muhasebesi dersini vermeye başlar. Eskişehir akademisinin hızlı gelişimine şahit olur.

### **3. FİKRET ÖCAL'IN EVLİLİğİ, ÇOCUKLARI VE AKADEMİK YAŞAMINDAKİ GELİŞMELER**

Fikret Öcal, asistanlığının ilk yıllarında, öğrenciler arasında tanıdığı sonra da akademisyen olarak devamlı karşılaştıkları, görüştükları Muhterem Çetinoğlu ile 1965 yılında evlenir. Bu konuda, *artık evlenme zamanım gelmişti* diyor. Muhterem hanım Fikret hocanın kız kardeşi Nermin hanımın da arkadaşısıdır. Evlendikten sonra da İsviçre'ye, Muhterem Hanım'ın kardeşinin bulunduğu Winterthur'a giderler. Ardından Fransız bölgesine, Neuchatel'e geçerler ve Fikret Öcal orada Fransızca kurslarına yazılarak Fransızca öğrenmeye başlar. Öcal, akademik uygulamada yer alan, yurt dışında izinli olarak kalma hakkını kullanır. İsviçre'den Paris'e geçerler, orada da Fransızca kurslarına devam eder. Muhterem Hanım da 1960 yılı başından itibaren kariyere girdiği için kendi uğraş alanı olan matematik-istatistik konularında tez çalışmaları yapmaktadır. Doktora aşamasını geçtikten sonra doçentlik aşamasına gelmiştir. Fikret Öcal Fransızca öğrenmeye çalışır ve bir Fransız muhasebe kitabını tercüme etme çabası içindeyken,

Muhterem Hanım da *Türkiye Ölüm Oranları Tablosu (Mortalite Tablosu)* konusunda tezini hazırlama telaşı içindedir. Öcal çifti 1965-66 ders yılının ikinci dönemine yetişmek için İstanbul'a dönerler.

Dönüşte Fikret Öcal Dümeks ile ilişkisini keser ve tamamen akademik hayata yönelir. Muhterem Hanım hamiledir. Yeniden Sultanahmet'te bir ev kiralarak orada kalmaya başlarlar. Çiftin ilk çocukları Gül Ayşe 20 Temmuz 1965'de dünyaya gelir.

Fikret Öcal, maliyet muhasebesi yanında yönetim muhasebesinin de gelişme sürecinde olduğunun farkındadır. Akademiye Amerika'dan gelen profesörler arasından Finlandiyalı Prof. Dr. Kullervo Lubi, okulda İngilizce olarak yönetim muhasebesini anlatmaktadır. Fikret Öcal onu izler ve maliyet muhasebesi yanında yönetim muhasebesini de geliştirmeye çalışır ve ders programına alınmasını sağlar. Böylece ders konuları renklenir, fazlalaşır. Fikret Hoca, maliyet muhasebesi yanında hizmet maliyeti hesaplamaları ile meşgul olmaya başlar. Sigortacılık ve banka muhasebesi gibi uzlanım muhasebeleri ile ilgilenir. Diğer yandan Akademiye bağlı diğer okullarda da ders verir. Hizmet maliyeti kitabını yazabilmek için İstanbul Hilton otelinde incelemeler yapar. Eşi Muhterem Hanım doçentlik tezi için 1967/68 ders yılında yurt dışına giderken o da uzlanım muhasebelerini yurt dışında incelemek üzere Muhterem Hanım ile birlikte tekrar Paris'e gider. Fikret Öcal konusunu incelemek için bir haftalığına gittiği Brüksel'den Paris'e 1968 yılının Mayıs ayında dönerken 68 gençlik olayları ile karşılaşır. 1968 Sonbaharında zamanlarının azalması dolayısı ile bir Volkswagen satın alırlar, arabayı kullanan bir arkadaşları ile hep birlikte İstanbul'a

dönerler. Fikret Öcal İngilizcesinin yanında Fransızca da öğrenmiş ve güçlendirmiş olur. Hatta Fransızcası İngilizcesinden daha iyi duruma gelir.

1969 ve 1970 yılları Öcal çifti için çok hareketli geçer. Önce İsviçre'ye bir kez daha giderler. 1969 Yılı sonlarında Doç. Fikret Öcal profesörlüğe yükseltilir. Fikret hoca, Prof. Dr. Salih Şanver'in kendisi hakkında olumlu konuşmasını şükranla andığını söylüyor. Hemen peşinden Muhterem Öcal da doçentlik sınavını verir ve doçent unvanını alır.

1970 yılı ortalarında İstanbul'da özel yüksekokulların sayısının artması ile bu okulların üniversiteler ve akademiler (İstanbul Üniversitesi, İstanbul Teknik Üniversitesi, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi ve Güzel Sanatlar Akademisi) kendi konuları itibariyle aralarında paylaşılması gereği doğar. Bu bölüşme sonucu İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisinin, kendi branşında eğitim yapan Galatasaray, Aksaray, Beyazıt ve Şişli yüksekokullarını ve bir de Aksaray'daki Gazetecilik Yüksekokulunu kendi bünyesine aldığını belirlemektedir. Bunlara ek olarak, İstanbul Üniversitesinin Nişantaşı'ndaki Dişçilik ve Eczacılık Özel Yüksek Okullarını kabul etmemesi üzerine, bu okulları da İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi'nin kabul ettiğini açıklamakta ve akademi delegelerinin, *biz* işletmeci olduğumuz için bu okulları da yönetiriz dediklerini belirtmektedir. O sırada Fikret Öcal akademi başkan yardımcısıdır. Bu büyük operasyon ile yedi okulu bünyesine alan akademinin, üniversite olma yolunda bir hamle yaptığına inanılmaktadır. Akademi'nin hocaları bu okullara müdür olarak atanırlar. Bu arada Beyazıt Muhasebe Meslek Yüksek Okulu müdürlüğüne Prof. Fikret Öcal atanır. Böylece bu okulu

yönetmeye başlar. Şişli'deki Okulu Prof. Dr. Kıvanç Ertop, Galatasaray Özel Yüksek Okulu'nun müdürlüğünü Prof. Reşat Kaynar, Aksaray'daki okulu ise Prof. Sadrettin Tosbi yönetmeye başlar.

Eğitim binası olarak yeni inşa edilmiş, amfileri olan bu altı katlı okulun müdürlüğünü Prof. Fikret Öcal uzun süre üstlenmiştir. Öğretim kadrosunu, akademinin kadrosundan takviyeler ve İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi ve Hukuk Fakültesi'ne yakın olmasından yararlanarak oradaki hocaları davet ederek kurmaya çalıştığı görülmektedir. Okulun yönetim kadrosu da oluştuktan sonra, Fikret Öcal'ın yönettiği okul, öğrenci alma aşamasına gelir. 300 gündüz 300 de gece bölümüne olmak üzere okula 600 öğrenci kaydolar. Kısa süre sonra okul bir fakülte görünümüne kavuşur ve 1974 yılında kendi asistan kadrolarını oluşturmaya başlar. Muhasebe, Hukuk, Ticaret Hukuku, İktisat, İşletme, Matematik dallarında asistanlar alınır. Bu öğretim kadrolarına Dr. Gültekin Rodoplu ve Dr. Vural Akarçay da katılır. Böylece kendi öğretim kadrolarını oluşturma yolunda gelişme sağlarlar. 1975/76 Döneminde Fikret Öcal büyük bir atılım yapar asistanlık sınavı açar ve çoğu bugünün öğretim kadrolarını oluşturan genç elemanları alır. Bunlar arasında Fatma Urfalıoğlu, Dilek Yılmazcan, Selahattin Güriş gibi çalışma arkadaşları katılmış olur. Bir yıl sonra da ikinci bir asistanlık sınavı yapar ve Nuran Cömert, Nejat Bozkurt, Rüstem Hacırüstemoğlu, Şehamettin Bülbül, Ali Güzel, Şadi Can Saruhan, Sadi Işıklılar, U. Yalçın Gören yer alır. 1980'de de Mahmut Duran, Niyazi Berk, Osman Gürbüz alır. Bunların çoğu okulun mezunlarıdır. Bunların yanında Doç. Dr. Oktay Güvemli, Doç. Dr. Ömer Faruk Batırel, Doç. Dr. İlhan Uludağ, Doç. Dr. Orhan Şener ile öğretim kadrosunun güçlendirildiği görülmektedir. Okulun adı Maliye, Muhasebe Yüksek Okulu olur. 1979



Yılı sonlarında Akademilere fakülte kurma yetkisi verilince okulun adı Ticari Bilimler Fakültesi'ne dönüşür. Prof. Fikret Öcal ise fakültenin dekanı olur.

1980 yılına kadar devam edecek ve 12 Eylül 1980 askeri müdahalesine kadar sürecek olan öğrenci hareketleri zaman zaman okuldaki eğitimi önemli derecede aksatacak boyutlara varmıştır.

Bu arada Prof. Fikret Öcal'ın ailesinde de değişiklikler olur. Kardeşi Bülent evlenir ve önce Barış daha sonraları Cenk adlı iki oğlu olur. Fikret Öcal'ın kız kardeşleri Nermin Hanım ve Sevim Hanım, Ankara Kız Meslek Enstitüsünden mezun olurlar. Sevim Hanım 1959'da Devlet Senfoni Orkestrasında müzisyen olan Cahit Koparal ile evlenmiş ve iki çocuğu olmuştur.

Öte yandan, Öcal ailesinin ikinci kızlarınının 28 Ocak 1971 tarihinde dünyaya geldiğini görüyoruz. Adını Lale Han koyarlar. Ancak bu doğumla yaşanan mutluluk bir yıl sonra (1972) Fikret Hoca'nın babasının vefatı ile gölgelenir. Muhterem Hanım'ın annesi de aynı yıl vefat edince ailede hüzün artar.

Fikret Öcal'ın çocuklarından Gül Ayşe, ortaokul çağında Avusturya'da Almanca öğrenir, ortaokul ve liseyi İstanbul Erkek Lisesinde tamamlar. Boğaziçi Üniversitesi Tarih bölümünü bitir ve aynı bölümden yüksek lisans derecesini alır. Önce bir Alman araştırma enstitüsünde, daha sonra kalkınma yardımı alanında çalışır. Eşi Uwe Schiwiek ile 2005'te evlenir ve Lara İsabelle adında bir kızları olur. Almanya'da yaşamaktadırlar. Lale Han ise ortaokulu İstanbul Kız Lisesi, liseyi ise Kültür Koleji'nde tamamlar. Marmara Üniversitesi

Güzel Sanatlar, Sinema Televizyon bölümünden mezun olur. Halen Yeditepe Üniversitesi İletişim Fakültesinde babası gibi öğretim üyesi olarak görev yapmaktadır.

Çok uzun süre (1939-1978) akademiği yöneten büyük hoca Prof. Dr. Nihat Sayar 1978’de emekli olur ve yerine Akademi başkanı olarak Prof. Dr. Orhan Oğuz seçilir. Orhan hoca da siyasette bulunmuş, bakanlık yapmış güçlü bir kişiliğe sahiptir. Sevilir, sayılır. Fikret Hoca anılarında maliye tarihi dersinin, hocasına açılmasını şöyle anlatıyor: *Prof. Dr. Nihat Sayar, emekli olunca ona Maliye Muhasebe Yüksek Okulunda maliye tarihi adı ile bir ders koydum, o da memnun oldu. Maliye tarihi konusunda yazdığı kitabı okutuyordu. Ama bu az sürdü ve hoca kalp krizinden vefat etti.* Öcal Hoca, Prof. Dr. Nihat Sayar’ın, uzun süre Yüksek Ticaret’in başında bulunan büyük bir eğitimci ve yönetici olduğunu söylemektedir.

Fikret Öcal, 1978’de Sultanahmet’teki akademi binasının yanması ve onarımını yaşamış, Bakırköy Bahçelievler kampüsüne taşınmanın öyküsünü en iyi bilen akademisyenlerdendir.

1979 Yılında Prof. Dr. Mehmet Yazıcı başkanlığında Trabzon İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi kurulunca, Dr. Ahmet Hayri Durmuş ile Prof. Fikret Öcal, akademiler arası yardımlaşmayı yine gündeme getirirler ve Trabzon’da ders vermeye başlarlar. Trabzon akademisinin yönetim kurulunu oluştururlar. Fikret hoca, aynı yıl yapılmaya başlayan Muhasebe Eğitimi Sempozyumunu da yaşamış ve bu oluşuma destek vermiştir. Öcal Hoca ilk sempozyum için; *yüz elli kişi kadar vardık, ben İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisini temsil ediyordum, sempozyum başkanı da Prof. Dr. Mustafa Aysan idi, sempozyum, muhasebe kongrelerinden daha doyurucu olmuştur* diyor.

#### **4. MARMARA ÜNİVERSİTESİ DÖNEMİ VE EMEKLİLİK**

1982 Yılı büyük üniversite reformunda İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Marmara Üniversitesi olunca, üniversitenin rektörü olan Prof. Dr. Orhan Oğuz, bu kurumun deneyimli idarecilerinden Prof. Fikret Öcal'ın rektör yardımcısı olmasını rica eder. O da bu sırada taşınılan Koca Mustafa Paşa'daki binada üniversite yönetiminde görev alır. Fikret Hoca'nın rektör yardımcılığı 1983-1987 yılları arasında devam eder ve üniversitenin kuruluş yılları olarak kabul edilen bu dönemde üniversiteye büyük emeği geçer. Bu nedenle Prof. Öcal, kendisini her zaman üniversitenin kurucularından biri gibi gördüğünü söyler.

1982 Yılında Marmara Üniversitesi'nin kurulması ile akademik yaşam değişmeye ve üniversite olmanın getirdiği yenilikler ile gelişmeye başlar. Ancak Öcal ailesini zorlu gelişmeler beklemektedir. Bir süredir meme kanseri tedavisi gören Muhterem Hanım 1982 yılı Ekim ayında vefat eder. O günlerde İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Bahçelievler'deki kampüse taşınma telaşı içindedir. Okulun bahçesinde Muhterem Hanım için tören yapılır.

Bir süre sonra, Prof. Dr. Ömer Faruk Batirel İİBF'nin dekanı olunca, kader yine Prof. Öcal'ın, Ticari Bilimler Fakültesi adını YÖK'ün kuruluşundan sonra kaybeden ve yeniden yüksekokul durumuna gelen Beyazıt'taki okulun yönetimine gelmesine neden olur. Dekan Prof. Batirel, Beyazıt'taki okul işlevini yitirinceye kadar dekan yardımcısı olarak bu okulla meşgul olmasını rica eder. Prof. Öcal yine hem

derslerine girmeye devam eder hem de eskiden uzun süre yöneticiliğini yaptığı okulun yöneticiliğine dekan yardımcısı olarak devam eder. Öğrencisi olmuş Dekana, yardımcı olmaktan hiç de gocunmaz.

Prof. Fikret Öcal'ın 1985 yılında hayatında iki önemli olay olur. Annesi Gülsüm Hanım vefat eder ve Aycil Hanım ile tanışarak onunla ikinci evliliğini yapar.

Aycil Hanımın Fikret hocanın hayatına girmesi 1985 yılında şöyle bir gelişme ile başlar: Öğrencilik yıllarında İstanbul İnhisarlar İdaresinin yurdunda beraber kaldığı dışçı okuluna giden Fıtrî Öktem'in eşi Aycil Hanım ile daha önce tanışıklığı vardır. 1985'de onunla bir sergide karşılaşılır. Aycil Hanım Fıtrî Beyden ayrılmış, iki oğlu ile birlikte oturmakta ve dışçılık yapmaktadır. Fikret Hoca, bir süre sonra Aycil Hanım ile evlenir. Aycil Hanım hocanın desteği ile Marmara üniversitesinin sağlık kadrosuna geçer ve Göztepe kampüsünde görev yapmaya başlar. Aycil Hanım ile Fikret Hoca pek geçinememeler ve Fikret Hoca Aycil Hanım'dan boşanmak üzere ayrı yaşamaya başlar. Aycil Hanım ne yazık ki 1995 yılında vefat eder.

Prof. Fikret Öcal, 1987 yılında Marmara Üniversitesi'nin rektör seçimlerinden sonra, Bahçeli evlerdeki İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde derslere girer ve muhasebe ve finans ana bilim dalı başkanlığını sürdürür. İdari görev almaz ve bir süre sonra yeniden şirketlerde mali danışmanlığa döner. 1990 yılında Anadolu Hayat Sigorta'da danışmanlığa başlar. Yıllar önce olduğu gibi yine Prof. Arkun aracılık yapmıştır. Daha sonra yeminli mali müşavirlik mesleği başlayınca eski öğrencisi Talha Apak ile bir limited şirket kurarlar (1994) ve çalışmaya başlarlar. 2001 yılında Anadolu Hayat Sigorta

Őirketindeki görevinden ayrılır. Bu arada 2004 yılında, Fikret Hoca kalp ameliyatı olur. Faaliyete bir süre ara verdikten sonra yeniden devam ederler.

Fikret Öcal, 1997 yılında emekli oluncaya kadar Bahçelievler'deki İİBF'de derslerini verir ve yeminli mali müşavirlik yapar. Emekli olduktan sonra daha çok yeminli mali müşavirlik ile meşgul olur ve 2001 yılından itibaren İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası'nın müdavimi olarak onlara yardım eder.

Prof. Fikret Öcal'ın daha önceleri yazdığı çeşitli muhasebe kitaplarından sonra, eski asistanlarından Dr. Sadi Işıklar ile önce İşletmelerde *Planlama* ve sonra Uygulamalı İleri Muhasebe kitaplarını yazmışlardır.

Prof. Fikret Öcal, Yüksek Ticaret Okulunun hem öğrencisi hem de öğretim üyesi olmuştur. Geçen yüzyılın ikinci yarısında muhasebe mesleğinde görev alan muhasebecilerin büyük bölümünün hocası olan Prof. Fikret Öcal'a Türk muhasebe eğitiminin teşekkür borcu vardır. Prof. Öcal, son yetmiş yılın büyük Türk muhasebe düşünürlerinden birisidir.

**Prof. Fikret Öcal'ın Kitapları**

S. No	Eser Adı	Yayınevi	Yıl	B.Yeri
1	Otel İşletmesi ve Muhasebesi	Fatih Matbaası	1967	İstanbul
2	Maliyet Muhasebesi Temel Bilgiler	Fatih Matbaası	1969	İstanbul
3	Genel Muhasebe II	Fatih Matbaası	1971	İstanbul
4	Maliyet Muhasebesi	Beyazıt İktisadi ve Ticari İlimler Yüksek Okulu Yayın ve Yardım Derneği	1976	İstanbul
5	İnşaat Muhasebesi (Selman Erden ve Sadi Işıklar ile birlikte)	Türkmen Kitabevi	2003	İstanbul
6	Mali Müşavir ve Muhasebeciler İçin Uygulamalı İleri Muhasebe (Sadi Işıklar ile birlikte)	Hilâl Yayıncılık ve Seminer A.Ş.	2013	İstanbul
7	İşletmelerde Planlama (Sadi Işıklar ile birlikte)	Hilâl Yayıncılık ve Seminer A.Ş.	2015	İstanbul

**Kaynak:** MUFTAV Kütüphanesi ve Milli Kütüphane

**Prof. Fikret Öcal'ın Yayınlanmış Makaleleri**

No	Makale Adı	Yayın Adı	Yıl	Cilt	Sayı	s.s.
1	Fransa'da Uygulanan Genel Hesap Planında Analitik İşletme Muhasebesi	Muhasebe Dergisi	1967	9	30	9-42
2	Analitik İşletme Muhasebesi	Muhasebe ve Maliye Mecmuası	1968	23	267	8-41
3	İstanbul İ.İ.T.İ.A.'nde Muhasebe Eğitimi ve Türkiye'de Muhasebe Eğitimi Sorunları	I. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu (Marmaris, 20-21.04.1979)	1979			93-117
4	Fon Akım Hazırlık Tabloları	Vergi Dünyası	1995	13	164	16-34
5	Hayat Sigortacılığında Vergisel Sorunlar: Riyazi İhtiyatlar Gider Sayılmalı mı?	Vergi Dünyası	1998	17	203	86-97
6	Muhasebe Dergisi ve Muhasebe Kongreleri Üzerine Birkaç Söz	Muhasebe Dergisi	1965	6	21	3
7	Küçük Oteller İçin Basitleştirilmiş Muhasebe Sistemi (Çeviri)	Muhasebe Mecmuası	1967	8	28	35-51

**Kaynak:** *Milli Kütüphane Makaleler Bibliyografyası ve H.S. Keseroğlu ve İ. Mengüler (2008) Türkiye Muhasebecilik Bibliyografyası – Makaleler: 1886 – 2008.*

## KAYNAKLAR

- Apak Yeminli Mali Müşavirlik Ltd.şti. (yok). Prof. Fikret Öcal Yeminli Mali Müşavir. 02 21, 2018 tarihinde Apak Yeminli Mali Müşavirlik: [http://www.apakymm.com/fikret\\_ocal.htm](http://www.apakymm.com/fikret_ocal.htm) adresinden alındı.
- İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi İİBF Mezunları Derneği. (2017, 02 23). Prof.Fikret Öcal’la Söyleşimiz. 02 21, 2018 tarihinde İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi İİBF Mezunları Derneği: <http://www.yuksekticaretli.org/sn-prof-fikret-ocalla-soylesimiz-23-02-2017.html> adresinden alındı.
- Keseroğlu, H.S. (2008). Türkiye Muhasebecilik Bibliyografyası – Makaleler: 1886 – 2008. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası İstanbul.
- Milli Kütüphane Makaleler Bibliyografyası (2018). [https://makaleler.mkutup.gov.tr/SonucListe.aspx?Ara=&Auth=fikret\\_ocal&Dergi=&Sbjt=&PbBgYr=&PbNdYr=&Dtl=1&SrcTp=1&issn=](https://makaleler.mkutup.gov.tr/SonucListe.aspx?Ara=&Auth=fikret_ocal&Dergi=&Sbjt=&PbBgYr=&PbNdYr=&Dtl=1&SrcTp=1&issn=) adresinden 06.02.2018 tarihinde alınmıştır.
- Milli Kütüphane Katalog Tarama (2018). [https://kasif.mkutup.gov.tr/OpacArama.aspx?Pgn=1&Ara=fikret\\_ocal&Auth=undefined&AId=undefined&PbId=undefined&Dergi=undefined&PbBgYr=undefined&PbNdYr=undefined&Lngg=undefined&Sbjt=undefined&Dtl=undefined&DtSrc=0&SrcTp=undefined&SrcDrc=undefined&MakAut=undefined&AuthDer=undefined&MatN=undefined&YilFlt=undefined&fld=-1&MatTur=undefined&YEvi=undefined&GstS=undefined&Cond=undefined&Cond3=undefined&NvBar=0](https://kasif.mkutup.gov.tr/OpacArama.aspx?Pgn=1&Ara=fikret_ocal&Auth=undefined&AId=undefined&PbId=undefined&Dergi=undefined&PbBgYr=undefined&PbNdYr=undefined&Lngg=undefined&Sbjt=undefined&Dtl=undefined&DtSrc=0&SrcTp=undefined&SrcDrc=undefined&MakAut=undefined&AuthDer=undefined&MatN=undefined&YilFlt=undefined&fld=-1&MatTur=undefined&YEvi=undefined&GstS=undefined&Cond=undefined&Cond3=undefined&NvBar=0) adresinden 08.02.2018 tarihinde alınmıştır.
- Öcal, F. (2018). Fikret Öcal’ın Anılarını Kişisel Anlatımları.



## **MUHASEBE TARİHİNDEN SAYFALAR**

*Okulun 75. yılı dolayısı ile 1958 yılında basılan yayından alınmıştır.*

## **İSTANBUL YÜKSEK İKTİSAT VE TİCARET OKULUNUN TARİHÇESİ**

Memleketimizde hakiki anlamda ticaret öğretimi ancak İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Okulunun kurulduğu 1883 yılında başlar. Daha önceleri ticaret öğretimi ile uzaktan veya yakından ilgili bazı izlere<sup>1</sup> rastlanmakta ise de, Türk halkı ticaret ilmine karşı uzun zaman yakınlık gösterememiş, hatta Batıda olduğu gibi, ticareti bile hakir görmüştür<sup>2</sup>. Devlet görüşünün dahi bundan uzak olmadığı bir

---

1 1859 da açılmış bulunan Mektebi Mülkiye programında, Usulü İstatistikiye, Kavanini Ticaret ve bazı Esasi Malumatı Ticariye gibi dersler mevcuttur. Müteakip senelerde (1863-1873) aynı Mektepte, Ticaret Kanunları, Senet ve Defter Tutma Usulleri gibi dersler de okutulmaya başlar. Bk. Osman Ergin, Türkiye Maarif Tarihi, II. , 499-500.

1868 de açılan Galatasaray Sultanisinde bir ticaret kısmı olduğu malumdur. Bk. Aynı eser, V. , 1754.

1871 yılında İzmir’de bir İngilizce Ticaret Mektebinin kaydı geçmektedir. Bk. aynı eser, II. 321.

1878 de açılan Mektebi Fünunu Maliyede Ticari Bilgiler okutulmakta idi, Bk. aynı eser, III. 888.

Diğer taraftan bazı azınlık mekteplerinde de ticaret bilgileri verildiğini anlıyoruz. 1839 da Tanzimat’ın ilanıyla kültür faaliyetlerini hızlandırmış olan Ermeniler 1840 yıllarında Üsküdar’da açılan Cemaranian mektebinde: Usulü Defteri, Ticaret okutmakta idiler. Mamafih 1840 dan sonra İstanbul’daki Hristiyan mekteplerinde cemiyet üzerinde müessir olabilecek bir inkişaf göze çarpmaktadır. Frer ve Sörlerin mekteplerine devam eden “çocuklar serbest ticari, finansiyer ve idari mesleklere hazırlatılıyordu. Kolejlerde usulü defteri dersleri gösteriliyordu.” Bk. aynı eser, II., 643, 627.

2 “Sanatkâr veya tacir demek olan herif tabirinin dilimizde sonradan almış olduğu aşağı ve hakaret mefhumu bu telâkkinin en göze çarpan misallerindendir.” Türk halkının ticarete karşı ilgisizliği, dini ve siyasi sebeplere bağlanmak istenilmiş ise de, bu düşünce yanlıştır, zira: “ ... harp kapıları kendilerine kapandıktan sonra, İslamlar da san’ at ve ticarete girmek istemişlerse de, İslam olmayanlar kendilerine yaklaşmak isteyen Türkleri bu yoldan uzaklaştırmak için ellerinden geleni yapmaktan geri durmamışlardır.” Bk. aynı eser, III, 932.

vakıdır. Nitekim Osmanlı İmparatorluğu Hariciye Nazırlarından Reisülküttap Feyzi Efendinin, İspanya Sefiri tarafından teklif olunan Ticaret Muahedesi dolayısıyla, söylediği şu sözler, bir zihniyeti ifade bakımından ibret derecesinde manidardır: “Devleti Aliyye, ticaretin vücud ve ademini müsavi tutar”.<sup>3</sup> Bununla beraber aynı senelerde (1870) çizilen yeni Darülfünun programında yer alan İlmi Servet ve Usûlü Defterî gibi dersler, Türk çevrelerinde ticarete ve ilmine gösterilen ilginin gelişmekte olduğuna dair hissedilir bir emaredir. Gerçekten, Türk Cemiyetinde geç de olsa, İslam – Türk tacirler sınıfının teşekkül ettiğine şahit oluyoruz; ancak Avrupa ile ticaret, yabancı dil bilen Hristiyan ve Musevilerin elinde kalmakta devam ediyor, Türkler Hayriye Taciri adı altında iç ticarete yer almaya başlıyorlardı.<sup>4</sup> Esasen Tanzimat’ı Hayriye’nin (1839) ilanı ile tebaaya tanınan eşitlik ve serbestlikten “en çok faydalananlar İslâm olmayan reaya ve Avrupalı tacirler sınıfı olmuştu”.<sup>5</sup> Avrupalıların dillerini, huylarını bilen ve esasen öteden beri Avrupa ile ticareti yürüten bu unsur “çocuklarını da bu yolda yetiştirerek Tanzimat’tan sonra bütün ticareti eline aldı”.<sup>6</sup> “Kapitülasyonlar dolayısıyla hükûmetçe memleketin sanayi ve ticareti himaye edilmediğinden ve müstemden denilen yabancı tacirler hiçbir vergiye tâbi olmadıklarından dil bilmeyen, yabancı memleket ve millet tanımayan Hayriye, yâni Müslüman tacirleri birer birer ticaret hayatından çekilmeğe başladılar ve çocuklarını da o sırada açılmakta olan Askerî ve Mülkî mekteplere vererek<sup>7</sup> memleketin can damarı olan ticareti yabancı ellere bıraktılar.

Memleketin atisi bakımından vahim olan bu durum, hükûmetin dikkatini üzerinde toplamakta gecikmemiş, ticaret öğretimine ihtiyaç ilk defa bütün şiddetiyle duyulmuştur. Buna rağmen Ticaret Mektebinin kuruluşu, çok uzun sürmüş, açılıp tekâmül yoluna girinceye kadar, ayrı ayrı teşebbüslere mevzu olmuştur.

3 Ahmet Rasim Bey, Resimli ve Haritalı Osmanlı Tarihi, III, s. 1080 Zikreden: O. Nuri, Türkiye Maarif Tarihi, III, 934.

4 Bk. O. Nuri Ergin, Türkiye Maarif Tarihi, III, s. 934.

5 Bk. aynı eser, III, s. 935.

6 Bk. aynı eser, III, s. 935.

7 Bk. aynı eser, III, s. 935.

### **Birinci Teşebbüs: 1861**

Yeni kurulmuş olan Ticaret Nezareti tarafından mekteb olarak mı, yoksa hususî kimseler tarafından kurs mahiyetinde mi açılmasına teşebbüs edildiği henüz katiyetle bilinmeyen ilk Ticaret Mektebinin Ticaret Nezareti binasında açılmak istendiği, zamanın gazetelerinde çıkan bir ilândan anlaşılmaktadır.<sup>8</sup> Küşadı haber verilen bu mektebin açılıp açılmadığı da bilinmediğinden bu teşebbüse neticelenmemiş bir heves olarak bakmak lâzım geliyor. Açılmış bile olsa, “hırfet ve ticaretin hakir görüldüğü bir devirde Türklerden buraya kaydolunacak talebe bulunacağına ihtimâl verilemez”.<sup>9</sup>

### **İkinci Teşebbüs: 1881**

Birinci teşebbüsten tam yirmi yıl sonra, zamanın Maarif Nazırı Mehmet Tahir Münif Paşa, beklenen Ticaret Mektebini açmak için harekete geçer. Verilen arz tezkeresinden<sup>10</sup> anlaşıldığı veçhile “Maarif bütçesine bar olmayarak erbabı servet ve iktidarın ianesiyle idare olunmak üzere, Yeniköy’de vâki Cezayirli sahilhanesinde büyük bir Mektebi Ticaret tesis” edilecektir. Padişahın iradesi saniyesinde<sup>11</sup> bugünkü bir tâbirle, prensip itibariyle mektebin açılabilmesine işaretle, “masarifî tâmiriyesi için atıyyeyi seniyye ihsan buyurulacağı... fakat keşfinin yapılması, şakirdan için taş ve tuğladan koğuşlar tesisi” lâzım geldiği, padişahın “bu mektebi dahi himaye-i seniyyeyi şahanelerine kabul buyurdıklarından mektepte ne nevi dersler okunacağı ve nizamı dahiliyesinin” bildirilmesi kayıtları vardır. “Erbabı servet ve iktidarın ianesi” müsbet bir kaynak olmadığından zâhir, mekteb açılmaı ve bu ikinci teşebbüs de gerçekleşemeyen yeni bir heves olarak sönmüştür.

<sup>8</sup> Bk. Osman Ergin, Türkiye Maarif Tarihi, III, 936.

<sup>9</sup> Bk. aynı eser, III, 936.

<sup>10</sup> Bk. aynı eser, III, 936.

<sup>11</sup> Bk. aynı yer, III, 937.

### **Üçüncü Teşebbüs: 1883**

İkinci teşebbüsten iki yıl sonra, yeni bir hamleye daha şahit oluyoruz: Bu defa mektebin Galatasaray'da, Mektebi Hukuk Dairesinde açılacağı gazetelerde ilân edilmektedir. Ancak ne o tarihte ne de o yerde böyle bir Ticaret Mektebi açılmadığından, bu üçüncü teşebbüs bir muamma olarak kalmaktadır.

### **Dördüncü Teşebbüs: 16 Ocak 1883**

Nihayet 16 Ocak 1883 de, Babiâli civarında, Kapalı Fırın'da merhum İzzet Efendinin hanesinde, Ticaret Nezaretine merbut olarak, zamanın Ticaret Nazırı Suphi Paşa, Hamidiye Ticaret Mektebi Âlisini açıyor. Bunda kurucunun rolü büyük olmuştur.

Bugünkü Yüksek İktisat ve Ticaret Okulunun kökünü teşkil eden bu mektep, gelişme yolunda birçok safhalardan geçmiştir.

Başlangıçta mektep idadî ve fennî kısımlara ayrılmış olup, tahsil müddeti dört yıldır. İdadî kısmında Tarih, Coğrafya, Fizik, Kimya gibi umumî kültür dersleri; fennî kısmında ise Ticaret riyaziyesi, Muhasebe, Mal bilgisi, Hukuk, İktisat gibi meslek dersleri okutulmakta idi.<sup>12</sup> Yabancı dile ise çok önem verildiği anlaşılmaktadır. Gerçekten mecburî olan Fransızcadan başka, Arapça, İngilizce, İtalyanca, ve Rumca da okutulmaktadır.

1884 tarihli bir esbabı mucibe mazbatasına<sup>13</sup> göre, mektepteki talebe mevcudunun (40)'ı aşmadığı, ancak (200)'e ulaştığı taktirde masrafların açık vermeyeceği, hatta bu sayıya ulaşırsa (20) fakir talebenin de ücretsiz okutulabileceği anlaşılmaktadır. Bununla beraber, o an için mektebin bütün masraflarının Hükümetçe karşılandığı kaydedilmektedir. Cuma ve pazar günleri ders okutulmadığına göre, mektebin öğretim heyeti ile talebesinin mühim bir kısmının İslam olmayan unsurlardan teşekkül ettiği anlaşılmaktadır.

<sup>12</sup> Bk. Osman Ergin, Türkiye Maarif Tarihi. III, 938.

<sup>13</sup> 1886 Yılında Debats (Paris) gazetesinde çıkan bir yazıdan Mektebin 115 neharî talebesi olduğu anlaşılıyor. Zikreden: Maarif Tarihi, III, 940.

Görüldüğü gibi, Mektep, uzun gayretlerden sonra, nihayet açılabilmiştir. Ancak, iyiden iyiye tedrisatta bulunduğu bir sırada, aradan altı yıl geçmeden aniden kapanmıştır. Sebep olarak talebe kifayetsizliği ileri sürülmüşse de bu kapanmaya Mektebin ilk Müdürü, Avusturyalı bir Musevi olan Grati Efendinin işlediği bir ihtilâs suçu sebep olmuştur.<sup>14</sup> Baştaki şahıs nice zahmetlerle kurulan Mektebin de yıkılmasına sebep olmuştur.

“Ehli İslam’dan olan tacirlerin”<sup>15</sup> bilgisizlik yüzünden sermayelerini iyi kullanamayıp mutavassıtlara kaptırdıkları ve sık sık iflâs ettikleri görüldüğünden, Mektep, dört yıllık bir fasıladan sonra, 1894 de Beyazıt’ta ikinci defa açılmıştır. Bu defa talebe sayısı, neharî olmak üzere 40 kişi olarak tespit edilmiş, tedris yılı dörtten üçe indirilmiştir. Ders programlarının tetkikinden anlaşıldığına göre, mecburî olarak okutulan Fransızcaya, daha da fazla yer verilmiştir, şöyle ki: Birinci ve ikinci sınıfların 9 ilâ 10 dersinden 2 ilâ 3 ünün tatbikatı Fransızca yapılacak, üçüncü sınıfta ise Sanayi ve Şimendüferler, Emtiai Ticariye, Memalik-i Şahanenin İthalât ve İhracatı, Ticaretgâh idaresi ameliyatı (Büropratik), Usûlü Muhasebe ve Tetkikatı Hesabiyeyi Ticariye (Kontabilite Komersiyal) dersleri Fransızca tedris olunacaktır. Fakat talebe lisan itibariyle kuvvetli olmadığı için, bu derslerden istifade edilemeyince, Mektebe mahreç adıyla bir ihzarî sınıf açıldı.<sup>16</sup> Mektebin ders programında bir defa daha değişiklik yapılmış oluyordu.

1908 İnkılâbı ile Maarif sahasına esaslı yenilikler gelmiştir. Bu meyanda Ticaret Mektebi de ilk gelişme adımını atmıştır. Kütüphane,

Kimya Laboratuvarı kurulmuş, müteaddit ders malzemesi temin edilmiş, İhsaiat usulü, Maliye, Medenî Hukuk dersleri ile, ihtiyarî olmak üzere, İngilizce ve Almanca dersleri de programa ilâve edilmiştir. Mektebin programı yeni ihtiyaçlara göre zenginleştirilmiştir.

1910 yılında ayrıca Cebri Malî ve Sarrafi, Daktilografî ve İstenografi dersleri de konulmuştur.

14 Bk. Osman Ergin, III, s. 941.

15 Bk. aynı eser, III, s. 942.

16 Bk. aynı eser, III, s. 942.

1914 yılında ise ticaret mensuplarına, muhtaç oldukları ticari bilgileri öğretmek üzere, devre-i iptidaîye ve devre-i intihaiye kısımlarına ayrılmış Serbest Ticaret Dersleri açılmıştır.

Aynı senelerde, ilk defa olarak, kız talebe için ticaret kursları açılmıştır.<sup>17</sup>

Beklenen faideyi daha geniş mikyasta temin ve her sınıf talebesinin ticarî tahsilden istifade etmesi için, Mektebin programı değiştirilip genişletilmiştir.

1915 de yapılan değişiklikte, Paris “Ecole des Hautes Etudes Commerciales” nin teşkilâtı örnek tutuldu. Eski adı Hamidiye Ticaret Mektebi Âlisi yerine, sâdece Ticaret Mektebi Âlisi ismi kullanıldı. Bu yeni teşkilâtta mektep, kısmı evvel (Tâli) ve kısmı sanî (Ulumu Âliyeyi Ticariye veya sadece Âli) olarak ikiye ayrıldı. Kısmı saniye alınacak talebe Fransızca imtihanlarından muvaffak olan Sultanî mezunları idi. Bu kısımda tahsil müddeti üç yıl olup, ticarî ilimlerin yüksek derecesi gösterildi. Yeni programa göre ilk defa olarak Mektebin ihtisas şubeleri ayrıldı: Ticaret- Banka, Ticaret-Sanayi, Ticaret-Şehbenderlik.

1917 Ders yılında, Mektepte tahsil müddeti bir seneden ibaret olmak üzere kızlar için Amelî Ticaret şubesi açıldı. 1924 yılına kadar devam eden bu şubenin derslerini o tarihten sonra erkek-kız birlikte tâkip etmişlerdir.

Birinci Cihan Harbinde, gençlerin askere alınması üzerine, mektep talebesiz kaldı. Bütün tedris heyeti, tecilli olması dolayısıyla askere alınmayan tek talebe için çalıştı. O zamanın tek talebesi, bugün aynı müessesede üç bin kişiye hocalık eden Muhasebe Profesörü Sayın Nail Esin'dir.<sup>18</sup> Aynı senelerde, mektebin ikinci ve üçüncü sınıflarında da tek talebe okumuştur.

---

<sup>17</sup> Bk. Pervin Esenkova: La Femme Turque Con temporaire: education et rôle social, (ayrı baskı) s. 260.

<sup>18</sup> Prof. Nail Esin'in neşredilmemiş hatıralarından.

## *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi Temmuz 2018 (15)*

1919-1920 Yılları arasında Mektep, garp memleketlerindeki Yüksek Ticaret Mekteplerinin programlarına uygun olarak teşkilât ve tedrisatını tekrar ayarlamıştır.

Cumhuriyetin ilanı ile Mektep 1923 de İktisat Vekâletine bağlanmıştır. Ders programlarında yapılan yenilikler ise, ihtisaslaşmağa doğru bir çıkış açmıştır; 1924 de çizilen bu programa göre kısmı sâni birinci, ikinci, üçüncü ve dördüncü sôemstrlerinde talebe bir arada ders görmekte idi. Beşinci ve altıncı sôemstrlerde ise İktisat ve Muhasebe adlarıyla iki ihtisas şubesi ayrılmıştır.<sup>19</sup> Keza Okulda kız-erkek beraber öğretimine de, ilk defa olarak, 1924 yılında başlanmıştır.

1925 Yılında Bankacılıkla birlikte Sigortacılık şubesi de açılmıştır. Aynı yıl içinde, Fransadaki benzeri “Ecole des Hautes Etudes Commerciales” in programından faydalanılarak Mektep, İstanbul Ulûmu Âliyei Ticariye Mektebi adını almıştır.

“1936 da devam ve imtihan rejimi daha mazbut bir şekilde sokulmuştur. Adı “Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu” na çevrilen Mektep, 1938 yılında, İktisat Vekâletinden, Maarif Vekâletine devredilmiştir.”<sup>20</sup>

1938 de, evvelce yabancı dil olarak yalnız Fransızca okutulurken, yeni bir kararla İngilizce ve Almanca tedrisatına da başlanmıştır.

1940-1945 Yıllarında Okulun kendi bünyesinde gelişmesini sağlayacak iki kanun tasarısı hazırlanmışsa da, tahakkuku mümkün olmamıştır.

1952 Yılında Okulu akademik unvanları ihtiva eden yeni kadrolar tahsis edilmiş ve öğretim heyeti genişletilmiştir.

1953 de Siyasal Bilgiler Okulu talimatnamesinin öğretim üyeleri ile ilgili hükümleri Yüksek İktisat ve Ticaret Okuluna da teşmil edilmiştir. 1956 Yılında ise, Okula ilmî muhtariyet verilmiştir.

---

<sup>19</sup> Bk. Osman Ergin: Türkiye Maarif Tarihi III, 1932.

<sup>20</sup> Bk. Prof. Nihad Sayar: Cumhuriyetin XX. yılında Y. İkt. ve Tic. Okulu.



Cumhuriyet devrinde Okul, gittikçe artan bir rağbet görmüş, talebe sayısı devamlı olarak artmıştır ve artmaktadır.

Yetmiş beş yıllık tarihi içinde çeşitli güçlükleri yenerek daha müttekâmil olma yolunda bugününü idrak etmiş bulunan İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu, bu müddet zarfında en az 6 bina<sup>21</sup> değiştirmiş, 15 müdürün<sup>22</sup> idaresini görmüştür.

Memleketin en önemli sektörlerinden olan iktisat, ticaret ve sanayinin öğretimi ile ilgili bulunan bu Okul açılışındaki zorluklara, sık sık bina değiştirerek, göçebe bir hayat sürmesine rağmen, vatan hizmetinde ve garbın tekniğini öğrenme yolunda büyük bir kültür savaşını kazanmış addedilir.

**Enver ESENKOVA**

---

**21** 1883 de kuruluşuna mekân olan bina, katiyetle tesbit edilmiş sayılmaz zannederiz. Zira ilk yer olarak Bâli Paşa yokuşundaki ilk tiyatronun karşısındaki konak da gösterilmektedir. Buradan Sultan Mahmut Türbesi karşısında Maarif Nazırı Hasan Paşa konağına nakledildiği (1908 yıllarında), 1914 yılında yine Sultan Mahmut Türbesi civarında, Ankara caddesine bakan İstanbul Kız Lisesinde tedrisatta bulunduğu sabittir.

**22** 1883- 1886 Müdür Grati Efendi  
1886- 1897 Okul kapalı kalmıştır.  
1897- 1906 Müdür Gelenbevîzâde Sait Bey  
1906- 1908 Hâmit Bey  
1908- 1909 Aynîzâde Hasan Tahsin Bey  
1909- 1914 Kırkor Kömürciyan  
1914- 1917 Gelenbevîzâde Hikmet Bey  
1917- 1919 Müderris Hulûsi Bey (Aynı yıl içinde S. Nihat Bey)  
1919- 1920 Meclisi Müderrisin Reisi Nihat Bey  
1921- 1925 Müdür Sadettin Bey  
1925- 1929 Naki Köstem  
1929- 1933 Hüsnü Yaman  
1933- 1935 Nihad Odabaşı  
1935- 1937 Prof. Ali Fuat Başgil  
1938- 1939 (Vekâleten) Prof. Şükrü Baban  
1939 dan beri Prof. Dr. Nihad Sayâr.

Hamidiye Ticaret Mektebinin kuruluşunda(1883) emeği olan  
Ticaret Bakanı

**ABDÜLLATİF SUPHİ PAŞA**  
**(1818 – 1886)**

Abdüllâtif Suphi Paőayı, Yüksek İktisat ve Ticaret Okulunu memleket hizmetine koyan bir kurucu olarak anıyoruz. XIX uncu asır irfan ve siyaset hayatımızın mütebariz bir siması olan Suphi Paşa, bize, ticaretin mektepleştirilmesi ve ilminin yapılması lâzum geldiği düşünce ve ihtiyacını getirdi. Kurmuş olduğu müessese ile, Türkiye’de ticaret sahasında çalışacak olan bütün unsurlar hakikî bir “başlangıç” a kavuştu. Yetmiş beşinci yıldönümünü idrak eden bu eser, ilme değer vermesini bilenlerin şükranlarına lâyıktır. Geçen asrın yetiştirdiği fikir ve devlet adamımızı, gelecek nesiller karşısında kıymetlendirmek için, onun bibliyografisini, eserlerini ve anekdotlarını anlatmayı, yerine getirilmesi gereken bir vazife saydık.

Abdüllâtif Suphi Paşa, 1818 tarihinde Mora’nın merkezinde Tropoliçekasabasında doğdu. Babası, ilk Maarif Nazırımız Abdurrahman Sami Paşa’dır. Mora İhtilâlinde ailesi ile beraber âsilerin eline esir olan Sami Paşa, babası Mora hanedanından Şeyh Ahmet Necip Efendinin hatırasına hürmet eden bir kaptanın sayesinde esirlikten kurtuldu. Şeyh Ahmet Necip Efendiden, vakitle gördüğu iyiliği unutmayan gemi kaptanı, aileyi toplu bir halde Napoli’den bir gemiye bindirerek onların Mısır’a gitmelerini sağladı.

Mısır valisi Mehmet Ali Paşa, Sami Paşa’nın Yunanistan’daki vak’alar ve ihtilâlin sebepleri üzerinde izahat istedi. Bu hususta Sami Paşa tarafından yazılan lâyiha, pek beğenildi ve Mısır Valisi’nin Muavinliği vazifesine tayin olundu.

Çocuklarına yakın bir alâka gösteren ve onların tahsilleri ile şahsen uğraşan Abdurrahman Sami Paşa, Suphi Paşa’nın tahsil ve terbiyesi için, bizzat meşgul olmakta ve devrin değerli hocalarından bilgisini arttırmak yolunda, gerekli dersleri almasına yardım etmekte

idi. Kabiliyet ve istidadı kısa bir zamanda anlaşıldığından, Suphi Paşa'yı kendisine Maiyet Kâtibi yaptı. Bir müddet sonra bu değerli genç, Mehmet Ali Paşa'nın hususî kalemine kâtip olarak tayin olundu.

Mehmet Ali Paşa, hususî kalemindeki kâtipler arasında genç Suphi Efendi'ye yakın bir alâka gösteriyor ve yetişmesi için etrafındakilere talimat veriyordu.

Mehmet Ali Paşa, daima Vilâyet işleriyle meşgul olduğundan, günün birkaç saatini araba ile gezmeğe tahsis etmişti. Böylece zihnen dinleniyor ve gezdiği yerlerde yapılması gereken işleri mahallinde düzenliyordu. Bu gezintilerde yapılacak işleri yanına aldığı Suphi Efendi'ye not ettirir, onun hata yapmadan en küçük kusurları bile tashih ettirmesini ve kendisine yardımcı olmasını taktirle karşıladı.

Suphi Efendiye her geçen günde teveccühü arttı. Dirayet ve nezâketini pek beğeniyordu. Mir-i livalık rütbesini vermek istedi. Pederleri Sami Paşa Hazretleri bu rütbenin pek erken olduğunu ileri sürerek mâni oldular. Suphi Paşa, bunu daima tekrarlar ve (Peder, bizim rütbeye mâni oldu) diyerek ve gülümseyerek hâdiseyi yâd ederdi.

Mehmet Ali Paşa'nın ölümünden ve yerine Abbas Paşa'nın Vali olmasından sonra 1848 de pederi Sami Paşa Hazretleri ile birlikte İstanbul'a geldi.

1849 da (Meclis-i Maarif-i Umumiye) azâlığına ve 1854 yılında da Meclis-i Valây-ı Ahkâm-ı Adliye azâlığına memur oldu. Memuriyet hayatının ehemmiyetli vakalarından biri burada iken cereyan etti. Bir Hristiyan kızın katlinden dolayı ecnebiler tarafından Varna Ferik'i Salih Paşa zan altında idi. Dâvanın çözülmesi ve muhakemenin icrası için Varna'ya gönderildi. Tahkikatı hiçbir tesire tâbi olmadan icra ve ikmâl etti. Neticede Salih Paşa'nın masum olduğu gerçekleşti. Kızın katili olan Mustafa, tevkif edilerek gereken takibat yapıldı.

Koca Reşit Paşa, Meclis-i Valây-ı Ahkâm-ı Adliye'yi birkaç şubeye ayırarak ihtisasa göre muameleler icrasına karar verdiğinden, bununla ilgili nizamnamelerin tertibi lâzım geliyordu. Bu vazife de

Suphi Paşa'ya havale olundu. Meclis-i Valâ'nın dahilî nizamnamesini Suphi Paşa kaleme aldı. Vazifede gösterdiği ehliyet, dirayet ve dürüstlük o devrin en mühim devlet işlerini gören şubelerde riyaset vazifesine tayinini intaç etti.

Abdülaziz'in cülûsunu müteakip, Evkaf Nazırlığına tayin olundu. Evkaf, borç içinde idi. Varidatı da eksilmişti. Üç ay içinde yirmi dört bin kese borç ödedi. Daha büyük hizmetler ifası beklendiği bir anda, Sadrazam Âli Paşa'nın arz tezkeresiyle azlolundu. Azle sebep olan hâdisе şudur:

Sadrazam Âli Paşa, Devlet işlerinde saltanat makamının müdahalesini asla caiz görmez ve bu gibi hallerde fevkalâde şiddet gösterirdi. Bir Cuma selâmlığında –Evkaf Nazırı sıfatıyla – buhurdan tuttuğu esnada, kötü hallerini duyan Padişah, Evkaf memurlarından ikisinin hemen azledilmesini irade etti. Bu azli Âli Paşa, bir memurun hükûmetin rızası olmadan Padişah iradesiyle azledilmesine tahammül edemediğinden, hâdiseyi haber alınca, Evkaf Nazırının hemen azlini talep etti. Suphi Paşa azledildi ve Meclis-i Valâ azâlîğine nakil olundu. Altı yıl bu vazifede kaldıktan sonra Maarif Nazırı oldu. Sultan Hamit devrinde İstinaf Dairesi Riyaseti, müteaddit defalar Evkaf, Maarif ve Ticaret Nazırlıklarında bulundu.

11 Rebiülâhir 1303 de vefat etti. Sultan Mahmut Türbesine defnolundu. Arabî, Farisî, Fransız ve Yunan dillerine vakıftı, Tarih ve asârı atika ilminde ihtisası vardı. İbni Haldun tarihinin bir kısmını (Miftahül'ibar) namıyla neşretmiştir. Uyunül ahbar finukud vel âsar adı ile yayınlanmış eserleri vardır. Hatem-i nebî adlı makalesi değerlidir. İslâhat-ı Maliye Lâyihası matbudur ve meşhurdur.

Merhum Ali Puat Türkgeldi (Tarihî Fıkralar)'ında Suphi Paşa hakkında aşağıdaki fıkrayı yazmıştır.

“Ahmet Vefîk Paşa'nın tabiatı, ifrat ve mübalağaya meyyaldi. Her hususta olduğu gibi hususiyle ilmî bahislerde de mübalağadan çekinmez, bazen mübalağayı ifrat derecesine vardırırmış. Ahbaplarından, Şark ilimlerine vukufu itibariyle kendisine faik bulunan Suphi Paşa merhum,

irfan ve bilgi sahibi bir arkadaşı ile Vefik Paşa'yı ziyaret ederler ve ilmî bahisleri münakaşa ederlerken, söz eski müelliflerin meşhur eserleri üzerinde toplanır.

Vefik Paşa:

- O zatın filân fenne dair filân eseri de vardır.

Diye, kendilerinin duymadıkları eserlerden bahsedermiş. Her ziyaret edişte ve müelliflerin eserleri bahis konusu oldukça, Vefik Paşa'nın bu derece ihata göstermesini tereddütle karşılayan Suphi Paşa, bunların uydurma olduklarından şüphe etmeğe başlar.

Paşa, arkadaşına şüphelerini naklederek, bu işte hakikate varmak için bir tertip yaparlar. Buna göre, bir müellif ismi uyduracaklar ve ona birtakım eserler isnat edeceklerdir. Vefik Paşa bir söz söylemez ise, şüphelerinde yanıldıklarını kabul, aksi halde ise Paşa'nın mübalağa ve ifrata kaçan meyli anlaşılmış olacak.

Ziyaret ve mülakat esnasında Vefik Paşa'ya uydurma müellifin ismini ortaya atarlar. Ahmet Vefik Paşa, eskisi gibi derhal söze başlayarak:

- Bu müellifin şu fenlere dair filân ve filân eserleri de vardır, diye mütalâa ettiğini görünce, hakikat meydana çıkar”.

Merhum Suphi Paşa, çok sağlam bir seciyeye sahipti. Hâkimlik ettiği devirlerde adaletin tahakkuku için Saltanat Makamından gelecek her türlü ukubetlere göğüs gererdi.

Sultan Hamit, Milletvekilleri tarafından kontrol edilen şartlı bir idare kurmak vaadiyle tahta oturmuştu. Devletin bekası için, meşrutî idarenin tek çıkar yol olduğuna inanan Mithat Paşa ve arkadaşları, bu işin gerçekleşmesi uğrunda devamlı gayret sarf ediyorlardı.

İktidara geçmeden önce Meclis kontrolüyle işleyen idare rejimini Mithat Paşa ile birlikte öven Sultan Hamit, iktidarı ele geçirdikten

sonra, keyfi takdirine bağlı şahsi bir idare kurmak kararını verdi. Mithat Paşayı memleket sınırlarının dışına sürdü.

Mithat Paşa'nın etrafında bulunan aydın yazarlardan bir kısmını, para ve mevki ile satın aldı. O günlerin en tesirli kalem sahiplerinden biri olan Namık Kemal'in dünya nimetleriyle celbi imkânsız görülünce, her müstebidin yaptığı gibi, ukubetler yağdırma yolu ile yıldırma usulünü kullandı.

Namı Kemal hakkında uydurma ihbarlar yaptırıldı. Hükümdarı tahttan indirmek gayesiyle adamlar topladığı ileri sürülerek, siyasî cinayet ithamıyla tevkif edildi. Sevk edildiği mahkeme "Mahkeme-i İstinaf Ceza Dairesi" ve birinci reisi Abdüllâtif Suphi Paşa'dır. Namık Kemal, tevkif edilmesinden birkaç yıl önce, Edirne'de bulunan Abdülhak Hamit Bey'e yazdığı bir mektupta, Suphi Paşa'ya, babası Abdurrahman Sami Paşa'ya ve oğlu Ayetullah Bey'e ağır surette sövmüştü. Sövm hâdisesi, Suphi Paşa tarafından haber alınmış ve halk arasında da yayılmıştı. Namık Kemal, üç yıl sonra Suphi Paşanın riyaset ettiği mahkemede, suçlu sıfatıyla muhakeme edileceğini anlayınca, mutlaka mahkûm olacağına kanaat getirmişti.

Sultan Hamit, dâva ile yakından alâkalandı. Muhakeme gününden önce eniştesi Mahmut Celâlettin Paşa'yı Çamlıca'daki Suphi Paşa'nın köşküne gönderdi.

Enişte Paşa, Suphi Paşa ile köşkün bahçesinde gezinerek, ona söz arasında:

"-Kemal Bey hakkında ne yapacaksınız?" dedi. Suphi Paşa'nın bu soruya verdiği cevap şudur:

"-Efendimiz emin olsunlar. Adaleti tatbik edeceğim."

Merhum Suphi Paşa, bu vakayı kızısı Ayşe Hanım'a naklederken, kızının:

“-Efendim, Hünkâr (Sultan Hamit) dan korkmuyor musunuz?” sorusuna karşı verdiği cevap şudur:

“-Yarın, Hünkârın da, benim de huzuruna çıkacağımız bir hâkim vardır ki, ben yalnız ondan korkarım.”

Suphi Paşanın reisliğindeki İstinaf Ceza Dairesi, Namık Kemali, Padişahı tahttan indirmek suçu ile muhakeme etti ve cereyan eden duruşma sonunda beraat kararını (vazifeszlik) verdi.

Namık Kemal, Suphi Paşa'nın ölümü dolayısıyla kardeşi Abdülhalim Bey'e yazdığı mektupta, Ayşe Hanım'ın ifadesini teyit etmekte ve “Suphi Paşa merhum, zulümden hürriyetimi kurtararak bana bir nevi velinimetlik etmiştir” demektedir.

Abdüllâtif Suphi Paşa, gelecek nesillerin hürmetle yâd edecekleri bir Devlet adamıdır.

*Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu'nun  
75. Yılı (1958) dolayısı ile yazılan  
kitaptan alınmıştır*

## **OKULUN BUGÜNKÜ DURUMU HAKKINDA BİLGİLER**

Hâlen İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Okulunun 3000 küsur talebesi ve 38 kişilik bir öğretim kadrosu vardır.

Lise ve Ticaret Lisesi mezunlarını kabul eder ve 4 sömestrlik lisans, 2 sömestrlik ihtisas öğretiminden sonra, mezuniyet imtihanlarında başarı gösterenlere lisans diploması verir. Son yıllarda okula müracaat eden lise mezunlarının sayısı 1500-2500 arasında değişmektedir.

Müracaat sayısı lise ve ticaret liseleri mezunları için ayrı ayrı tespit edilen kontenjanlar üstüne çıktığı zaman, müsabaka imtihanı açılmaktadır.

Talebe sayısı 1945 yılından itibaren süratle artmağa başlamış, 1954 yılında (3000) i aşmıştır. 1954 Yılında kontenjanın istisnaî olarak (1000) e çıkarılması, buna amil olmuş, müteakip yıl (800) e ve daha sonraki yıllarda (700) e indirilmiştir.

Talebe sayısının anormal bir şekilde artması, birinci ve ikinci sınıflarda başarı nispetinin tersine olarak, azalmasına sebep olmuştur. Bu menfi durum, son sınıfta kısmen zail olmakla beraber , her üç sınıfın toplamı üzerinde bariz bir şekilde görülmektedir. Bu hal göz önünde tutularak, okula alınacak talebe kontenjanının (700) e indirilmesine zaruret hasıl olmuştur.

Talebe sayısının anormal şekilde artmasının, mezun sayısı üzerinde müessir olmadığı da müşahede edilmektedir.



*İstanbul Yüksek Ticaret ve İktisat Okulu'nun 75. Yıl dönümü (1958)  
dolayısı ile özel kitaptan alınmıştır...*

## **İKTİSADİ VE TİCARİ İLİMLERLE MEŞGUL YÜKSEK TAHSİL MÜESSESELERİ**

**Prof. Dr. Nihad Sayar**

*İYTİO Müdür*

### **1. MUHTELİF MEMLEKETLERDE BU MÜESSESELERİN KURULUŞU VE GELİŞME SEYRİ**

XIX uncu yüzyılda, Amerika ve Avrupa memleketlerindeki iş hayatı liberal bir düşünüşün tesiri altında genişlemiş, şahsi teşebbüs ve sermaye hareketleri sayesinde yeni yeni iş mevzuları ve işyerleri yaratılmıştır. Medeniyet ve kültür seviyesinin yükselmesiyle mütenasip şekilde artan ve değişen ihtiyaçların giderilebilmesi için iş hayatına atılan insanların sayısı çoğalmaya başlamıştır. Bunun neticesi olarak, iş hayatında örf ve adet yanında kanuni nizam teessüs etmiş, iş münasebetlerinden doğan haklar ve ihtilafların halli, kanunlarla teminat altına alınmıştır.

Diğer taraftan iktisat ilminin toplu ve sistemli olarak meydana gelmesi, yine XIX uncu asır sonlarında sür'atli bir gelişme kaydetmiştir. Bu yeni amiller dolayısıyla iş hayatında vazife alacak insan topluluklarının çalışmalarını daha bilgili ve verimli bir hale getirme maksadıyla, evvelce kurulmuş bulunan orta dereceli ticaret ve meslek mekteplerinin üstünde yüksek dereceli tahsil müesseselerinin kurulmasına lüzum ve ihtiyaç hasıl olmuştur.

Nitekim 1852 de Belçika'da, 1869 da İtalya'da 1881 de Fransa da Yüksek İktisat ve Ticaret Mektepleri kurulmuş ve bunları Almanya, İngiltere ve İsviçre'deki benzerleri takip etmişler.

1890-1900 yılları arasında yapılan Milletlerarası istatistikler Batı memleketlerinde iş hayatı ile ilgili tahsil müesseselerine verilen ehemmiyet derecesini şu rakamlarla belirtmektedir:

On yıllık bir müşahede devresi sonunda, umumi kültür müesseselerindeki öğrenci sayısının %15 nisbetinde bir artış göstermesine mukabil, iktisat ve ticaret tahsili veren müesseselerdeki öğrenci sayısı %25 nispetinde bir artış kaydetmiştir.

Milli istihlal ve dolayısıyla milli serveti arttırma yolunda vazife alacak unsurları yetiştiren iktisadi, ticari ve teknik öğretim müesseselerini adet ve evsaf itibarıyla, çoğaltmak ve yükseltmek için mali fedakarlıklar yapmaktan çekinmeyen milletler, bu hususa aynı önemi vermeyenlere nazaran, iktisadi üstünlükler elde etmeye muvaffak olmuşlardır. Nitekim, bu yarışmada geri kalan memleketlerden biri olan Fransa, XIX uncu asır sonlarında, istihlal maddelerinin kıymetlendirilmesi ve dış piyasalara sürülmesi hususunda, komşu ve rakip memleketlerle boy ölçüşemeyecek duruma düşmüştür. Birinci Cihan Harbine tekaddüm eden yıllarda, meşhur Fransız filozofu Alfred Fouillee <sup>1</sup>, memleketinin durumunu şu acı cümlelerle açıklanmıştır:

“Son zamanlarda memleketimizde bir yandan edebiyat, felsefe ve güzel sanatların, bir yandan da ticaret ve endüstri faaliyetlerinin gerilemesi, Fransa'nın istikbali için iki büyük tehlikedir. Fakat bunlardan ikincisi, birincisinden daha vahim neticeler doğuracaktır.” Hakikatleri önceden görmesini bilen bu mütefekkir, sözlerini şöyle bitiriyor: “Fransız genç nesli iktisat ve ticaret sahasında, komşu memleketlere nazaran, pek cılızdır. Halbuki istikbalin milletlerarası mücadelesi tamamen ekonomik ve teknik bir savaşıma olacaktır.”

XX inci yüzyılda iş hayatındaki faaliyetler büsbütün hızını arttırmış, ziraatte, sanayide, nakliyatta ve ticarete makineleşme sayesinde sür'at ve emniyet hakim olmuştur.

---

<sup>1</sup> Bk. Fouillee Alfred, L'Enseignement au point de vue national, cite par Dr. Auguste Foubert, L'Enseignement Commercial Superieur en France et a l'Etranger, Paris, 1922.

Bu çok cepheli çalışma sahaları arasındaki irtibatı sağlayan para, kredi ve finansman müesseseleri inkişaf etmiş, milletlerarası münasebetler, anlaşma ve yardımlaşma teşekkülleri vücuda getirilmiştir. Aynı faaliyetlere muvazi olarak 1900-1926 yılları arasında, İşpanya, İşviçre, Finlandiya, Hollanda, Danimarka, Romanya, Çekoslovakya, Japonya, Polonya, Yugoslavya, Yunanistan ve Bulgaristan'da da iktisadi ve ticari ilimler tedris eden yüksek tahsil müesseseleri kurulmuştur. İktisadi ve ticari faaliyetlerin gelişmesine hizmet eden her türlü işletmelerin kuruluş ve idaresini üzerine alacak mütehasıs elemanları yetiştiren bu nevi tahsil müesseselerinin sayısı bugün, Sovyet Rusya dahil, Avrupa memleketlerinde (100) den fazladır.<sup>2</sup> Bunlara Kuzey ve Güney Amerika'dakiler ilave edildiği zaman yekûnun (200) ü aştığı görölmektedir.<sup>3</sup>

Bu nevi tahsil müesseselerinin bir kısmı Üniversitelerin içinde<sup>4</sup> Fakülte veya Mektep adı ile, bir kısmı Üniversiteler dışında<sup>5</sup> müstakil Akademi, Kolej veya Okul adı ile, bir kısmı da Ticaret Üniversitesi<sup>6</sup> unvanı ile teşkilatlanmış bulunmaktadır.

Üniversiteler içinde bulunanlar ya Hukuk Fakültelerine bağlı olarak Yüksek İktisat ve Ticaret Okulları ismini almakta veya Üniversite camiası içinde bulunmakla beraber, Hukuk Fakültelerinden ayrı olarak

---

<sup>2</sup> Bk. Prof. Andrew Schranz, The Higher Economic Education in Europe, Budapest, 1948.

<sup>3</sup> Bk. The World of Learning, 4. Edition, London, 1952.

<sup>4</sup> İngiltere'de: London School of Economics and Political Science, Birmingham University, Faculty of Commerce. ; İşviçre'de: Ecole des Hautes Etudes Commerciales de Lausanne ; Hollanda'da: La Faculte de Commerce de l'Universite d'Amsterdam, Türkiye'de: İktisat Fakültesi... gibi.

<sup>5</sup> Fransa'da: Ecole des Hautes Etudes Commerciales de Paris, Maceristan'da: Hungarian State School of Economics, Polonya'da: Commercial Academy of Poznan, Academia Handlowa Szczecin, Yunanistan'da: Ecoles des Sciences Economiques et Commerciales d'Athenes, Türkiye'de: Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu.. gibi.

<sup>6</sup> İtalya'da: Universita Commerciale Luigi Bocconi, Japonya'da: The Tokio University of Commerce, İşviçre'de: Universite Commerciale de St. Gall.. gibi.

İktisat ve Ticaret Fakülteleri adını taşımaktadırlar. (İtalya'da Bari, Bologna, Catania, Genova, Messina, Napoli, Roma ve İngiltere'de Leeds Üniversitelerinde olduğu gibi.)

Bir kısım memleketlerde de İktisat ve Ticaret Fakülteleri, Teknik Üniversitelerin içinde bulunmaktadır. Bunun bir örneğini Çekoslovakya Teknik Üniversitesi teşkil eder. Prague şehrinde 1707 de kurulmuş olan ve 15.000 talebesi bulunan Çek Teknik Üniversitesinin Mimarlık, Makine ve Elektrik Mühendisliği Fakültelerinin yanında Ziraat ve Orman Fakülteleriyle Ticaret Fakültesi yer almaktadır.

Gerek Prague, gerek Bruxelles Üniversitelerinde dört yıllık Ticaret tahsilini ikmal edenlere Ticaret Mühendisi (= Ingenieur commercial) unvanı tevcih edilmektedir.

Üniversiteler dışında bulunanlar ise; İktisadi ve Ticari ilimler Akademisi <sup>7</sup> veya Okulları adı altında faaliyette bulunmaktadırlar. Her iki kategoriye giren yüksek tahsil müesseselerinin kuruluş maksatları, öğretim ve araştırma faaliyetleri birbirine benzerlik gösterir. Ancak, içinde buldukları memleketin veya mıntıkanın iktisadi karakterine uyacak şekilde rejyonel bir öğretim hususiyetine sahip olmaları, okutulan derslerin programlarındaki dağılışı şekli ve miktarı bakımından aralarında farklar vardır.

Bir kısmında hukuk tedrisatı, bir kısmında iktisat nazariyatı, bir kısmında matematik ve teknik bilgiler, programların ağırlık merkezini teşkil eder. Netice itibariyle bu müesseselerden yetişenler iktisadi hayatın her safhasında karşı karşıya ve yan yana birlikte çalışırlar.

Bu nevi tahsil müesseselerinin en mütakamil şeklini Ticaret Üniversiteleri adı altında teşkilatlanmış olanlarda görürüz. Bunların başında İtalyadaki Università Commerciale Luigi Bocconi gelir. 1902 tarihinde, Milanoda kurulmuş olan bu Üniversite İktisat ve Ticaret, Edebiyat ve Felsefe Fakültelerini sinesinde toplar. İktisat ve Ticaret Fakültesinde asgari öğretim süresi dört yıldır. Lisans ve Doktora

---

<sup>7</sup> I' Academie Royale de Commerce de Budapepst, I' Academie des Hautes Etudes Commerciales et industrielles de Bucarest.

diplomaları verilir. Üniversitenin iktisadi ve ticari ilimlerle alakalı yedi enstitüsü faaliyet halindedir.<sup>8</sup>

Ticaret Üniversitesinin ikinci bir örneği de İsviçre’dedir. 1898 tarihinde Handels – Hochschule St. Gallen adı altında faaliyete geçer, bu müessese, son yıllarda teşkilatını genişleterek İsviçre’nin sekizinci Üniversitesi<sup>9</sup> haline gelmiştir. İçinde dört Araştırma Enstitüsü ve üç semineri bulunan<sup>10</sup> bu müessese de tahsil süresi dört yıl olup, Lisans ve Doktora diplomaları verilmektedir.

İsviçre, Ticaret öğretiminde en ileri gitmiş memleketlerden biridir. “Milletlerarası Ticaret Öğretim Cemiyeti” 1901 de İsviçrede kurulmuş olup, merkezi halen Zürih’dedir. Bir kısım memleketler Ticaret Öğretim Müesseselerini İsviçre örneğine göre kurmuşlar, İsviçreli profesörleri kendi memleketlerinde bu sahada vazifelendirmişlerdir.<sup>11</sup> İsviçre’de iktisat ve ticaret tahsili, Üniversitelere bağlı iktisat ve içtimaiyat fakültesi, yüksek ticaret okulu ve Ticaret Üniversitesi gibi müesseseler tarafından verilmektedir.

Avrupa memleketlerinde olduğu gibi, Balkan memleketlerinde de iktisat ve ticaret tahsili veren müesseseler büyük bir inkişafa mazhar olmuştur. Yugoslavya, Romanya, Yunanistan ve Bulgaristan’da ki Yüksek İktisat ve Ticaret Mekteplerinin tahsil süreleri üç yıldan, dört yıla çıkarılmış ve bu müesseseler teşkilat, öğretim ve araştırma bakımından üniversite seviyesine getirilmiştir.

Bunlar arasında Atina’daki İktisadi ve Ticari İlimler Okulu, 1920 yılında kurulmuş olmasına ve henüz mektep unvanını muhafaza

---

8 Istituto di Economia “Ettore Bocconi” Istituto di Storia economica, Istituto di Ricerche Tecnico – Aziendali, Istituto di Diritto Commerciale Comparato, Istituto di Statistica, Istituto di Geografia Economica, Istituto Borse Valori.

9 Bk. Aymon de Mestral, La Plus Jeune Universite Suisse, St. Gall.

10 İbid. , p. 19, İntitut Suisse pour l’Etude des Relations Economiques Exterieures et des Marches, l’Intitut Suisse de Cours Administratifs, l’Institut Suisse de Recherches pour les Arts et Metiers l’Institut pour la Formation Professionnelle dans la Branche des Textiles, Le Seminaire de Tourisme, Le Seminaire des Assurances, Ainsi que, Le Seminaire d’Economie et de Droit Agriocles.

11 Bk. Prof. A. Laett. İsviçre’de Ticari Öğretim, Yeni İstanbul, 21. VI.1954.

etmesine rağmen, 1955 yılından itibaren yürürlüğe giren Akademik Kariyer Kanunu ile Lisans, Doktora ve “Doctor Honoris Causa” diplomalarını verme yetkisine sahip, tamamen üniversiter bir müessese halinde geliştirilmiştir.<sup>12</sup>

İktisadi ve ticari öğretim sahasında dev adımlarıyla ilerleyen memleketlerden biri de Japonya’dır. Tokio şehrindeki 1885 senesinde kurulmuş olan Yüksek Ticaret Okulu, 1920 senesinde The Tokio University of Commerce adı ile Ticaret Üniversitesi haline getirilmiştir. Üç yıllık lisans öğretiminden sonra, ticaret, bankacılık, sigortacılık, nakliyat ve konsolosluk şubelerinde ayrıca iki yıllık ihtisas tahsilini ikmal edenlere iktisat ve ticaret doktorluğu unvanı tevcih edilmektedir. Bu müessesenin bir benzeri de, 1903 yılında Kobe şehrinde kurulmuştur.<sup>13</sup>

Avrupa ve Asya’da olduğu gibi, Amerika’da da yüksek dereceli İktisadi ve Ticari Öğretim Müesseseleri okuldan fakülteye, fakülteden müstakil üniversiteye doğru sür’atlı bir inkişaf seyri takip etmiştir.

Nitekim XIX ‘uncu asır sonlarında Birleşik Amerika Üniversiteleri arasında ilk defa olarak Pennsylvania Üniversitesinde (Warton School of Finance and Commerce) adlı Maliye ve Ticaret Okulunun kurulmasıyla işe başlanmış, bunu Columbia Üniversitesinde açılan (School of Commerce) Ticaret Okulu ve daha sonra (School of Business Science) İktisat ve Ticaret İlimleri Okulunun kurulması ve nihayet New-York, Chicago, Harvard Üniversiteleriyle diğer üniversitelerin hemen hepsinde (Graduate School of Business Administration, Commercial Faculty, Faculty of Economic and Commerce) Yüksek Ticaret ve İşletmecilik Okulu, Ticaret Fakültesi, İktisat ve Ticaret Fakültesi gibi adlarla iktisadi ve ticari öğretim ve araştırma müesseselerinin kurulması birbirini takip etmiştir.

---

<sup>12</sup> Bk. Year book of the academic year 1956 – 1957, the athens graduate school of economics and business science.

<sup>13</sup> Bk. Dr. Gaston Cahn, Le Commerce et les Hautes Etudes, p. 127, Lausanne 1928.

## 2. TÜRKİYE’DE BU MÜESSESELERİN KURULMASI VE GELİŞME SEYRİ

Batıda olduğu gibi, memleketimizde de iktisadi ve ticari öğretim müesseselerinin kuruluşu XIX uncu asır sonlarına rastlar.

Birinci Meşrutiyetin ilanını müteakip kurulmaya başlanan yüksek tahsil müesseseleri arasında “*Hamidiye Ticaret Mektebi Âlisi*” dikkati çeker. Bu mektep, 16 Ocak 1883 tarihinde İstanbul’da açılmıştır.<sup>14</sup> İlk çalışma yıllarında büyük zorluklarla karşılaşmıştır. Öğretim ve öğrenci kadrolarının kifayetsizliği yüzünden, bir müddet faaliyetini durdurma zorunda kalan müessese, sonra tekrar çalışmaya başlamıştır.

XX inci asır başlarında ve bilhassa İkinci Meşrutiyet’in ilanından sonra, mektebin teşkilatı genişletilmiştir, kütüphane ve laboratuvarı tesis edilmiş, programları Avrupa’dan getirtilen mütehassıslara tanzim ettirilmiştir. Birinci Dünya Harbi yıllarında, eşine az rastlanan bir durumla karşılaşmış, 22 kişilik öğretim hey’etinin üç yıllık süre içinde sadece bir talebeye hizmet ettiği görülmüş, buna rağmen müessese faaliyetini durdurmamıştır.<sup>15</sup>

Cumhuriyet devrinde, 1925 yılında yapılan bir reform neticesinde, Fransa’daki “Ecoles des Hautes Etudes Commerciales” örnek tutulmak suretiyle, mektebin tedrisat ve teşkilatında değişiklikler yapılmış, yeni ihtisas şubeleri açılmış ve aynı ismin tercümesi olarak adına: “Ulumu Aliyei Ticariye Mektebi” denilmiştir. Bu tarihten itibaren mektebe büyük rağbet başlamış, her yıl talebe sayısının süratle artmasına rağmen, Cumhuriyet devrinde kurulan İktisadi Devlet Teşekküllerinin ve Serbest Teşebbüs hayatının eleman ihtiyacını gidermekte müşkülütle karşılaşmıştır. Bu ihtiyaçlar muvacehesinde 1934 yılında İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesine bağlı “İktisat ve İçtimaiyat Enstitüsü”

<sup>14</sup> Bk. İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu tarihçesi.

<sup>15</sup> 1915-1918 yıllarındaki mektebin tek talebesi, 1958 de 40 ıncı hizmet yılını tamamlayarak emekliye ayrılacak olan Profesör Nail Esin’dir.

kurulmuş ve kısa bir müddet sonra, bu enstitü, Fakülte haline inkılap eylemiştir.<sup>16</sup>

Onu takiben İzmir’de 1944 yılında Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu açılmış ve nihayet, Ankara’da, 1954 yılında bu müessesenin bir benzeri daha kurulmuştur.

Görülüyor ki, ihtiyaçların tazyiki karşısında İktisadi ve Ticari Öğretim ve Araştırma Müesseselerinin sayılarını fazlaştırmak zarureti hasıl olmuştur. Halen bu dört tahsil müessesesinde 10.000 talebe okumaktadır. Bunların en kıdemlisi olan İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Okulundaki talebe mevcudu 3000 dir. Bu müesseseye her yıl namzet yazılan talebe sayısı 1500-2500 arasında değişmektedir. Namzetler arasından müsabaka imtihanıyla okula her yıl 700 lise mezunu kabul olunmaktadır.

Bu büyük rağbet karşısında, Yüksek İktisat ve Ticaret Okullarını, sayı itibariyle fazlaştırdırken, evsaf bakımından ihmal etmemek, Batı memleketlerinde, asrımız ihtiyaçlarına göre, kurulan ve teşkilatlandırılan müesseseleri örnek tutmak lazımdır. İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu, bu maksadı temin için, 1940, 1945, 1952, 1957 yıllarında dört defa teşebbüse geçmiştir. Hazırlanan kanun tasarılarında 1940 ve 1945 yıllarındakiler akamete uğramış, 1952 yılı tasarısı, Maarif Vekâletince ele alınarak müessesenin ihtiyaçları, gelişmesi ve ilmi hüviyetinin tayini bakımından ilk adım atılmıştır.

1952 Yılında, Maarif Vekaleti Merkez Teşkilatı Kanunu’na bağlı, akademik unvanları ihtiva eden öğretim üyeleri ve yardımcılarına mahsus kadrolar, bütçenin (L) cetvelinden çıkarılarak Yüksek İktisat ve Ticaret Okullarına tahsis edilmiştir.

1953 Yılında, Siyasal Bilgiler Okulu’nun öğretim üyelerine ait talimatnamesi, bu okullara teşmil edilmiştir.

---

<sup>16</sup> Bu Fakültenin, İçtimai Siyaset, Maliye, İstatistik, İşletme İktisadi Enstitüleri bulunmaktadır.



1956 yılında yürürlüğe giren yeni talimatname ile de Yüksek İktisat ve Ticaret Okulları “İlmi muhtariyeti haiz öğretim ve araştırma” müesseseleri haline getirilmiştir.<sup>17</sup> 1956 talimatnamesiyle bu okullara tanınan hak ve mes’uliyetleri, kanun hükümlerine bağlamak, Batı memleketlerindeki benzerleri gibi, teşkilatını, öğretim ve araştırma faaliyetlerini genişletmek için, aynı yıl içinde hazırlanan “İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi” kanun tasarısı, alakalı Vekaletlerce de incelenip tasvip edilmiştir. Bu tasarı kanunlaştırıldığı takdirde, İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri, İtalya, İsviçre, Japonya ve hatta Balkanlardaki benzerleri gibi, kendi bünyeleri içinde inkişaf etmiş, gençleri şahsi mesaiye sevkedici metodlarla öğretim ve araştırma yapan müesseseler olarak, memlekete güzide insanlar yetiştirme vazifesini daha geniş salahiyyet ve imkanlar içinde tahakkuk ettireceklerdir. Lisans öğretimi üç yıldan, dört yıla çıkartılacak, ihtisas şubelerinin sayısı arttırılacak ve doktora sınıfı ihdas edilecektir.

Zamanımızda, iktisadi ve teknik faaliyetler o derece güç ve girift bir durum arz etmektedir ki, içtimai ve iktisadi problemleri, eskisi gibi tecrübeye dayanan bilgi ve vasıtalarla incelemek, artık mümkün değildir. Bu problemler, ancak iktisadi kanun ve prensiplere bihakkın vakıf, ilmi rezonman ve formasyona sahip, geniş görüşlü insanlar marifetiyle incelenebilmektedir. Bu sebepledir ki, yeter derecede umumi kültür almış gençleri iktisadi ve ticari ilimlerle gereği kadar teçhiz etmek ve bilhassa ihtisasa önem vermek lazımdır. Zira, XX inci yüzyıl, bir ihtisas asrıdır. Her ilim ilerledikçe dallara bölünmekte ve ihtisas, ana gövdeden ayrılmamak şartıyla, bu dallarda derinleşerek yapılmaktadır. Felsefe, Hukuk ve Tıp’da olduğu gibi, iktisadi ve ticari ilimlerde de süratle ihtisasa doğru gidilmektedir.

Nitekim, 1957 yılında Torino ve Madrit şehirlerinde toplanan Milletlerarası Kongrelerde, birinci planda ele alınan konu: “Devlet sektöründeki ve bilumum iktisadi işletmelerdeki yüksek idare organlarının formasyonunu temin edecek ihtisas öğretim sistemleri ve

---

17 13.X.1956 tarihli talimatname, madde 1: “Yüksek İktisat ve Ticaret Okulları, Maarif Vekaletine bağlı, ilmi muhtariyeti haiz öğretim ve araştırma müesseseleridir.”

müesseseleri” olmuştur. Bu da, iktisadi ve ticari öğretim ve ihtisasa, zamanımızda ne büyük bir önem verildiğinin en kuvvetli delilidir.

İktisadi ve teknik sahada sür’atle gelişen memleketleri takip edebilmek için, bizim de tahsil müesseselerimizi en mütakâmil şekle getirmek hususunda hiçbir fedakarlıktan kaçınmamamız, yapılan teşebbüsleri, bir an önce, tahakkuk ettirmemiz icap etmektedir.

IV

***Tarım ve hayvancılık işletmeleri***

Türkiye’de tarım ve hayvancılık alanındaki sorunlar giderek büyüyor. Muhasebe akademisyenlerine düşen görevler nelerdir?

V

***Tarım ve hayvancılık işletmeleri***

Kayıt dışılıktan yakınan Türkiye’de tarım ve hayvancılık niçin genellikle kayıt dışı kalmıştır?

*Serkiz Nihad'ın 1935 yılında yayınladığı Devlet Muhasebesi  
Usulü adlı eserinden alınmıştır.*

## **TÜRKİYE'NİN MALİYE TARİHÇESİ**

### **Birinci Devre**

#### ***Devlet işlerinde maliye ve hesap işlerine ayrıca bir ehemmiyet ve kıymet atıf olunmadığı (dönem)***

Bunun tetkiki, dersimiz programı haricinde olduğundan mevzuumuza temas edecek derecede kısaca bahsedeceğiz. Memleketimizde maliye ve hesap işlerine çok zamanlar hiç kıymet ve ehemmiyet verilmemiştir. Osmanlı hükümetinin ilk zamanlarında malî idare işleri askerî idare işler ile karışık olarak yürümüştür. Harplerde yeni arazi fetih oldukça bu araziyi işlemek, zer etmek işi halka terk olunmakla beraber bunların öşrü şer 'ilerini almak, mahlûl araziyi talibine satmak ve ferağ ve intikal halinde de tapu senedi vermek hakkı, ekseriya muharebelerde yararı görülenlere ve diğer bir kısım mansıp sahiplerine verilir ve bir kısmı da padişaha ve merkezi idareye hasr ve tahsis kılınırdı.

Bir kazanın hukuku şer'iyesi kaç kişiye ihsan olunursa onlara (sahibi arz) ve araziye de (dirlik) denilirdi.

Hasılatı mukayyidesi 20 bin akçe olan dirliğe Tımar; 100 bin akçe olana Zeamet, 100 binden fazla olana Has denilirdi.

Bir tımar sahibi her üç bin akçe için bilcümle masarifi kendisine ait olmak üzere tamüsilâh harbe muktedir bir cebelû yani sipahi asker beslemeğe ve sahibi zeamet olanlar da her beş bin akçe için bir cebelû beslemeğe ve hazırlamaya mecburdu. Hükümetin o vakitler en büyük ihtiyacı askerî levazım ve masrafa müteallık olduğu ve bunlar da eshabı arazi tarafından temin olunduğu için hükümetin maliye bakımından gördüğu iş bittabi çok mahdut bulunmakta idi.

## İkinci Devre

### *Maliye işlerinde bir (Defterdarlık) ihdası*

Orhan Gazi zamanında ihdas olunan ve maliye vekili demek olan (Defterdarlık) ın vazifesi, havası hümayun aşarını, gümrük ve muadin hasılatını, gayri Müslimlerden alınan haracı yani cizyei şer'iyeyi ve emvali ganaimin humsı şer'isini toplamak ve onları umuru askeriye ve mütebakisini de umuru idariye ve hayriye ve nafiaya sarfetmek ve bunlara müteallık hesapları tutmaktı.

## Üçüncü Devre

### *Defterdarlık teşkilâtının tevsii*

İkinci Beyazıt zamanında maliye işleri gelişmiş bir hal aldığından Rumeli, Anadolu, Arabistan ve Diyarbakır defterdarlıkları ihdas edilmiş, reis olan defterdara da (baş defterdar) ismi verilmiş ve diğerlerini de derecelerine göre (şikkı sani) ve (şikkı salis) defterdarı isimleri verilmiştir.

Hazine-i merkeziyenin tediye mecbur olduğu masarif az olduğundan merkeze, ancak iç hazine veya Enderon hazinesi ve kısmen de hazine-i emiriyede toplanmak suretiyle para celbolunurdu.

Muharebeler için ihtiyat akçesi olarak toplanan iç hazineni idaresidoğrudan doğruya zamanın padişahına ait idi.

Kanunî Süleyman zamanına kadar memleketin varidatı ve kudreti maliyesi haddi azamiyi bulmuş denilebilirdi. Veziri âzam Rüstem Paşanın Venedik elçisine söylediği rivayet ve naklolunan söze nazaran, iç hazinenin ihtiyatı 70-80 senelik harp masarifini karşılayacak derecede imiş. Hazine-i emiriyenin senelik hasılatı da on beş milyon altın liradan aşağı değilmiş. O zaman paranın kuvve-i iştiraiyesi nazarı dikkate alınırsa hasılatın derecesi hakkında bir fikir edinilebilir.

Devr-i Kanunî'den sonra Osmanlı devleti hayatı umumiyesinde yavaş yavaş başlayan inhitat malûmdur. Bittabi bu idaresizlik ve

inhibitat bilhassa kendisini umuru maliyede göstermiştir. Dirlikler müstahaklarına değil bir takım saray bendegânına tevzi olunmaya, memuriyetler satılmaya başlanmış, vergiler nisbet ve kaide-i şer'iyeleri dahilinde tahsil ve cibayet olunmadığı için ahaliye daha fazla yük tahmil edilmeğe başlanmıştır. Rüstem Paşa zamanında, hümayun gelirlerini iltizama vermek usulü ihdas olunmuş ve bu hal memleketin ziraati üzerinde de aksi tesirini yapmakta gecikmemiştir. Bir taraftan Osmanlı hanedan ve erkânı ve yüksek tabakasında başlayan israf olanca kuvvetile devam ederek diğer taraftan buna inzımam eden masarif askeriyede Enderun hazinesinin boşalmasına sebebiyet veriyor ve memaliki meftuha da yavaş yavaş elden çıkıyordu.

(İmdadiye), (seferiye namile yeni vergiler ihdas olunuyor. Serveti azime biriktirmiş olanların birer vesile ile servetleri zabt ve müsadere olunuyordu. Bunlara rağmen Yeniçeri maaşlarını bile hazine ödemekte izharı acediyordu. Dördüncü Murat cülûs bahşışını verebilmek için ilk defa hariçten para istikrazına mecbur kalmıştı.

### **Dördüncü Devre**

#### ***Maliye Islahatı***

1062 (Miladi 1652) tarihinde Sadrıâzam Turhoncu Ahmet Paşa ıslahatı maliyeye ilk defa olarak ehemmiyet veriyor. Bir ıslahatı maliye komisyonu teşkil ediyor. Masarifi varidatla tevzin etmek ve maaşattan tensikat yapmak gibi ıslahat teklif olunmuş ise de bu kararlar kabul edilmemiş ve Ahmet Paşa da başını vermek suretile felâkete uğramıştır.

Bundan sonra, köprülüler, idare ve ciheti mülkiyede olduğu gibi maliye işlerinde de kısmen muvaffak olmuşlardır. Bu muvaffakiyet zamanın temayülünden ziyade birkaç zatın himmet ve gayretile doğmuş olduğundan onların işten çekilmesile ve uzaklaşmasile bittabi buhranlar yine baş göstermiştir.

Üçüncü Selim zamanında Yeniçeri ocağını ve Sipahi teşkilâtını lâgv etmek, maaşlı memurlar istihdamı suretile devlet varidatının cibayetini ve masarifinin icrasını daha mukannen ve muayyen usuller

dairesine almak, ziraat, ticaret ve nafia işleri tanzim edilmek istenilmiş idiyse de Yeniçeri ihtilâli bu teşebbüsleri âkim bırakmıştır.

Mahmud-u Sani 1241 (Miladi 1825) tarihinde yeniçerileri büsbütün kaldırmağa muvaffak olmuş ve askerın masarufı umuruna bakmak üzere (masarifât nezareti) ve bu askere tahsis olunan varidad cibayet için de bir (mukataat nezareti) teşkil kılınmıştır. Her ne kadar o vakıt zuhur eden haricî ve dahilî gaileler islâhatın kâfesinin tatbikine meydan ve imkân bırakmamış ise de, teşkilât-ı maliye hususunda birçok ıslahat adımları atılmış oldu.

### **Beşinci Devre**

#### ***Maliye nezaretinin ihdas ve teşkili***

1254 (Miladi 1838) tarihinde defterdarlıkların lağvile hazaini şahanenin kâffesine şamil olmak üzere (maliye nezareti) teşkil kılınmış ve mutasavvere defterdarı (Abdurrahman Nafiz) de rütbe-i vezaret tevcihi suretile ilk maliye nazırı tayin olunmuş idi.

1255 (Miladi 1839) tarihinde Gülhane'de Tanzimat hattı hümayununun neşir ve ilânı bilcümle menabi ve varidadın hazinenin idare ve kontrolü altına verilmesi karargir oldu. Devlet gelirleri, timar ve zaamet mukataatı tamamen lağvedildi, yerlerine emlâk ve temettü vergileri gibi vergiler ihdas olundu.

Bu ıslahat zaten maliyece müzayakanın icap ettirdiği ıslahattı. Semeresi büyük olmadı. Çünkü Kırım muharebesi zuhur etti. Hazine paraca müzayakaya düştü. Sergiler, hazine tahvilâtı, evrakı nakdiye yekdiğerini takip ve veli etti. Ecnebî istikrazları başladı.

Bu sıralarda Âli ve Fuat (paşa) ların teşebbüsleri üzerine esaslı ıslahatı maliye icrası için kısmen ecnebilerin de dahil olduğu bir ıslahatı maliye komisyonu teşkil kılındı. Halbuki bu bütçe komisyonu Millet Meclisinden vucüde gelmiş olmayıp padişahın iradesile toplanmış kimselerden mürekkepti. Osmanlı bankası hükümet bankası olarak kuruldu. İstikrazlar birbirini takip ettiğinden nihayet tediye-i duyun

meselesi de kesbi müşkülât etti. Ecnebler bundan istifade ederek Muharrem kararnamesinin isdarını temin ederek Düyunu Umumiye idaresinin temellerini atmış oldular. Düyunu Umumiye idaresine rüsumu sittenin tahsil ve cibayeti işi verilmiş ve devletin bünyesi içinde ve maliye nezaretinin yanında ecneblerin idaresinde ikinci bir maliye idaresi çalışmaya başlamış oldu.

O zamanlarda her ne kadar bütçe, tahsilat mevcut idiyse de nezaretlerce sarfiyat için bir had gözetilemediğinden bu tahsisat sözleri daha ziyade şekli bir vaziyette kalıyordu.

Bir kısım vergiler, idaresizlik yüzünden tamamiye tahsil edilememekte, büyük bir kısmı ekseriyetle bakayada ve natahsil vaziyette kalmakta idi. Hayvanatı ehliye rüsumu, şahsî vergi vesaire unvanlarile hükümet yeni yeni vergiler ihdas etmekte ve kâğıt üzerinde bütçe muvazenetini temin eylemeğe çalışmakta idi.

1290 (Miladi 1873) Tarihinde yapılmış olan bütçeyi o vaktın bütçe komisyonunu teşkil eden: (İstanbul sarraflarından Hristaki, Köçeoğlu Agop, Banker Zarifi, Osmanlı bankasile bank dö Konstantinopl direktörleri şirketi umumiî Osmaniye ve itibarı umumiî Osmani direktörleri) zevat hazırlamıştır. Komisyonun mazbatası tabedilerek muvazene defterlerine raptedilmiştir.

Abdulhamidi Sanî zamanında saray masrafı yüksek olmakla beraber memurini devlet senede ancak bir iki maaş alabilecek vaziyete düşürülmüş idi. (1325/1908) senesinde Hürriyet ilân edildi. Meşrutî hükümet 1326 (Miladi 1909) senesi bütçesini Millet Meclisine takdim ve tevdi eylemeğe muvaffak oldu.

Bunu müteakip, bütçe usulü dairesinde hareket olunmaya ve maliyede yeni yeni tekâmülü vücade getirecek kanunlar yapılmaya başlandı. Bir taraftan mösyö Loran, mösyö July mösyö Loran gibi kuvvetli Fransız maliyecileri getirilerek maliyede ıslahat yapılmaya ve diğer tarafından bilhassa Fransaya tahsil ve tetkikat için gençler gönderilerek maliye müfettişleri yetiştirmeğe ve bir taraftan da mektepler açarak maliye memurlarının malûmatı müktesibelerini artırmaya ve

yeni malûmat elde etmelerine gayret olundu. Bunlar, maliyemizde büyük himmet ve gayret devirleri idi. Oldukça etraflı ve mükemmel bir de Muhasebe-i Umumiye Kanunu neşredilerek nezaretlerin ve muhasiplerin salâhiyet ve mesuliyet dereceleri tesbit edilmiş oldu. Ancak bu önlemlere rağmen, devlet diğer harp galesi dolayısıyla küçük veya büyük istikrazlar akdinden kurtulamadı. Mamafih, maliye umuru zabt ve rabt altına alınmış oldu.

Ancak, Meşrutiyet devrinde bütçelerdeki yegâne kusur, meclisten çıkan bütçelerin tatbikatı sırasında tahsisatı mütehavvile cetvellerinde gösterilen fasıl ve maddelere (Meclisi vükelâ) kararile ve irade ile tahsisatı munzama ve mahiyeti fevkalâdeyi haiz hizmetler için de tahsisatı fevkalâde ilâve edilmesidir. Bu ilâve olunan tahsisat bazen o kadar mühim yekûnlar teşkil etmiştir ki, meclisten çıkan bütçenin siması tamamen değişmiştir. Bunun tabii neticesi olarak bütçenin açıklarının istikraz yolu ile kapanmasına gidilmiştir.

### **Altıncı Devre**

#### ***Cumhuriyet devresi***

Milli harekât esnasında dahili tekâlif (vergiler) ve kısmen Rusya'nın paraca yardımı malûmdur. Ondan sonra Büyük Millet Meclisine her sene muntazam bütçe tevdi olunmuş ve devlet bir müddet hariçten para istikraz etmemek siyaset ve kiyasetini gösteren maliye umurunu pek ziyade ıslah etmiştir. Her senenin bütçesi tevzin olunmakta ve bir bütçe kanunu Millet Meclisinin tasdikine iktiran etmektedir.

Âşar vergisi kaldırılarak yerine arazi vergisi, temettü vergisi kaldırılarak yerine kazanç vergisi ikame olunmuştur. Kapitülâsyonların ilgası ve nihayet Düyunu umumiye'nin de kaldırılmasına muvaffakiyet hâsıl olması üzerinedir ki, hükûmet gümrük siyasetine ve dahildeki menabi varidatına da muayyen bir siyaset tatbik edebilmeğe başlamıştır. Reji ilga edilerek yerine İnhisarlar İdaresi vücude getirilmiştir. Nihayet Cumhuriyet Merkez Bankası tesis edilerek devlet kendi millî varlığı ile bir hükûmet bankası vücuda getirmiştir.



Maliye işleri mazbut bir hale gelmiştir. Divan-ı muhasebat teşkili vize işlerini daha iyi bir hale koymuştur. Maliye teşkilatı muntazam işler bir hale gelmiş ve tatbikatına ehemmiyeti azime atfedilmekte olup, aylık hesabat ve senelik hesabat memleketin her tarafında muntazaman ıkartılabilmekte ve maliye müfettişleri bilgili bir halde teftişat yapmaktadır.

Devlet menabii varidatını tayin ve tesbit eylemiş ve vergiler de halka ağır gelmeyecek şekilde adilâne esaslara istinat ettirilmiştir. İstihlāk vergisi gibi bazı hatalı ve tatbikatta mřklāt arzedenlerini devlet derhal değiştirerek yerine kabiliyeti tatbikiyesi olan vergileri koymakta tereddüt etmemiştir. Bugün için bazı vergilerimizin memleketin her tarafında aynı derecede tatbik edilemediği iddiası kısmen doğru olsa bile, devletin, halen Avrupa'nın, maliye işlerinde, en müterakki devletlerinin vergi usullerini, tahsil ve cibayet tarz ve sistemlerini kabul etmiş olduğuna göre, küçük bazı tatbik noksan veya kifayetsizlikleri nihayet zamanla ve mükelleflerin daha ziyade usullere alışmalar ile gidilecek şeylerdir. Bunun en güzel misali kazanç vergisi kanununun ilk neşri zamanlarındaki tatbikatı ile hali hazırdaki tatbikatının geçirdiği tekāml arasında mukayese imkânı olmayacak derecede safhalar geçirilmiş olduğudur.

## **ENDÜSTRİ 4.0<sup>(1)</sup>**

**Mahfi Eğilmez**

### **1. DEVRİM VE ÜRETİM YAPISINDA DEVRİM**

Devrim, bir toplumun yaşamında önemli işlevi olan kurumların hızlı ve geniş kapsamlı bir biçimde kökten değiştirilmesi ya da yenileştirilmesi, yeniden biçimlendirilmesi ya da belli bir alanda birdenbire gerçekleşen kökten değişiklik olarak tanımlanıyor. Devrimler sosyal ve kültürel alanlardan üretime dönük ekonomik alanlara kadar her alanda ortaya çıkabiliyor. Yukarıdaki tanımdan gidersek bazen devrimlerin belirli bir evrim süreciyle iç içe geçerek geliştiğini görüyoruz. Mesela birinci sanayi devriminden ikinciye geçiş birdenbire olmuş bir devrim değil. Bu iki devrim bir arada bir süre yaşadktan birlikte var olduktan sonra ilki ortadan kaybolmaya yöneliyor ve onun sistemleri yerine ikincinin sistemleri geçiyor. Buna karşılık mesela Fransız devrimi çok daha kısa bir sürede gerçekleşmiş ve daha ani ve kökten değişikliklere yol açmış görünüyor.

Dünya, bugün, Hannover 2011 Fuarında Almanların ortaya attığı Endüstri 4.0 deyiimiyle tanımlanan yeni bir sanayi devrimini konuşuyor.

Üretim alanında şimdiye kadar biri tarım kesiminde üçü sanayi kesiminde olmak üzere 4 büyük devrim yaşandı. Önce kısaca bunlara bir bakalım.

### **2. TARIM DEVRİMİ YA DA NEOLİTİK DEVRİM**

İnsan, M.Ö.10 binlere, bir başka deyişle neolitik döneme, gelinceye kadar avcı ve devşirici olarak yaşadı. Vahşi hayvanları eti ve postu için avladı, yabani meyveleri devşirip yedi. Ürettiği tek şey hayvan öldürmeye ve kendini savunmaya yarayan taştan yapılmış ilkel silahlar ve üşümek için giydiği ilkel kıyafetlerdi. Bunun dışında

---

1 05.02.2018 tarihinde [www.mahfiegilmez.com/2017/05/endustri-40.html](http://www.mahfiegilmez.com/2017/05/endustri-40.html) adresinden alınmıştır.

yalnızca bir tüketici konumundaydı. Doğaya hiçbir şey katmıyor, yalnızca doğanın verdiklerini alıp tüketiyordu. M.Ö. 10 binlerde insanın ilk kez yerleşik yaşama geçerek, tarım yapmaya ve hayvan yetiştirmeye başladığına ilişkin izler var. Çatalhöyük ve Hacılardaki kalıntılar, insanların buralarda yerleşip kentler kurduklarını, bitkileri ehlileştirerek tarımsal üretim ve hayvanları evcilleştirerek hayvancılık yapmaya başladıklarını gösteriyor. İnsanın tüketicilikten üreticiliğe geçişi çok büyük bir ekonomik devrimdir. Bu devrimin sonraki devrimlerden çok önemli bir farkı var: İnsan ilk kez tüketicilikten üreticiliğe geçmiş bulunuyor. Buna ‘tarım devrimi’ ya da ‘neolitik devrim’ adı veriliyor. Buna sorarsanız bu devrimin adı ‘üretim geçiş devrimi’ olmalıydı. Çünkü bunun ötekilerden ayırt edici farkı insanın üretime başlamasıdır.

### **3. BİRİNCİ SANAYİ DEVRİMİ YA DA ENDÜSTRİ 1.0**

1712 yılında Thomas Newcomen yeni bir tür buhar makinesi geliştirdi. Bu makinenin pistonu bir zincir yardımıyla bir kaldıraca, kaldıraç da su tulumasına bağlanmıştı. Piston silindirin en üst noktasında iken silindirin içine gönderilen soğuk su buharı yoğunlaştırılıyor, böylece atmosferik basınç pistonu aşağıya doğru kuvvet uyguladığında su madenden yükseliyordu. 1764 yılında bozulan Newcomen makinelerinden birini onaran James Watt, bu makineyi geliştirerek iki odalı ve supaplı hale getirdi. Bu odalardan biri sürekli sıcak, diğeri soğuk tutuluyordu. Watt 1781 yılında yeni mekanik aksam ekleyerek makineyi iyice geliştirdi.

Bu yeni katkıyla buhar makinesi sanayiye uygulanabilir hale geldi. Bu şekilde geliştirilmiş buhar makinesinin 1700’lerin son bölümünde dokuma tezgâhlarında kullanılmasıyla üretim sürecinde çeşitli aşamaları tamamlayacak biçimde birbiriyle bütünleşmiş bir düzene geçilmesi birinci sanayi devrimi olarak kabul ediliyor. Tekstil sanayiinde başlayan bu değişim başta kimya sanayii olmak üzere diğeri sanayi dallarına hızla yayıldı. Demiryolu ağının yaygınlaşması bu devrimin de yaygınlaşmasına yol açtı. Endüstri 1.0 üretimin makineleşmesi ve elde edilen ürünlerin demiryolu ağlarıyla tüketim merkezlerine taşınması olarak tanımlanıyor.

#### **4. İKİNCİ SANAYİ DEVRİMİ YA DA ENDÜSTRİ 2.0**

İkinci sanayi devrimi, üretim sistemlerinde elektriğin kullanılması ve elektrik gücünün montaj hatlarına kumanda etmesiyle ortaya çıktı. Elektrik gücüyle hareket eden üretim hattı ilk kez hayvan kesim işlemleri için ABD’de mezbahalarda kurulan sistemlerle başladı. Ama sistemin asıl uygulandığı Ford Motor Fabrikalarında kurulan seri üretim hatlarıyla oldu. Ford Motor Fabrikalarının otomobil üretiminde uyguladığı bu sistem, üretim ölçeğinin büyütülebilmesine ve dolayısıyla maliyetlerin ve fiyatların ucuzlamasına yol açtı. Bu fabrikalarda uygulanan teknikler o zamana kadarki iş yönetim modellerinin de yeniden yazılmasına yol açtı. Bu devrimin yarattığı ekonomik verimliliğin yaygınlaşmasında karayolu ağının yaygınlaşması önemli rol oynadı. Endüstri 2.0 üretimin makineleşerek seri üretime geçilmesi ve üretilen malların demiryolunun yanı sıra karayolu ağıyla da tüketim merkezlerine ulaştırılması olarak tanımlanıyor.

#### **5. ÜÇÜNCÜ SANAYİ DEVRİMİ YA DA ENDÜSTRİ 3.0**

1970'lere girerken algılayıcılardan alınan bilgiyi, bir program çerçevesinde iş elemanlarına aktaran mikroişlemci tabanlı programlanabilir mantık devresi geliştirildi. Ve bu sistemin üretim sistemlerine uygulanmasıyla üretim sisteminin otomasyonu mümkün oldu. Bu gelişme üretime insan katkısını oldukça düşürerek hatayı da minimize etti. Böylece 1970'lerin başından günümüze kadar gelen yeni bir sanayi devri başlamış oldu. Bu dönemde bilgisayar kullanımı, akıllı telefonlar, internetin yaygınlaşması üretimi her yönüyle geniş biçimde etkiledi ve biçimlendirdi. İletişim ve ulaşımdaki gelişmelerle, ticaret ve endüstri küreselleşti. Endüstri 3.0 üretimde insan emeğinin en aza indirilmesi ve üretimin otomasyonu olarak tanımlanıyor.

Buraya kadar saydığım devrimlerin iki özelliği var: (1) Devrimler arasındaki süreler kısalıyor. Tarım devrimi ile ilk sanayi devrimi arasında yaklaşık 12 bin yıl süre geçti. Endüstri 1.0 ile 2.0 arasındaki süre yaklaşık 80 yıldır. Bu süre Endüstri 2.0 ile 3.0 arasında

120 yıl, Endüstri 3.0 ile 4.0 arasında 70 yıldır. (2) İnsan emeğine ihtiyaç azalıyor. Her bir sanayi devrimi üretim yapılırken bir önceki üretim sistemine göre insan emeğine olan ihtiyacın daha da azalmasını sağladı.

## **6. YENİ BİR SANAYİ DEVRİMİNİN EŞİĞİNDEKİ DÜNYA: ENDÜSTRİ 4.0**

Dünya ekonomisinin küreselleşmesi en açık etkisini iki alanda gösterdi: (1) Sermaye akımlarının serbestleşmesi, (2) Üretimin yer değiştirebilmesi. İlkinin sonucu olarak sermaye, en çok para kazanabileceği alanlara ve yerlere gitmeye başladı. İkincinin sonucu olarak da üretim en ucuza gerçekleştirilebileceği yerlere kaydırıldı. Üretimin en ucuza yapılabileceği yerler, ucuz emek ve sağlanan vergi kolaylıkları nedeniyle başta Çin olmak üzere Uzakdoğu ülkeleriydi. 1980'lerden başlayarak ABD ve Avrupa sermayesi üretim merkezlerini bu ülkelere kaydırdılar. Çin ve diğer Uzakdoğu ülkeleri bir süre Amerikalı ve Avrupalı firmaların üretim üssü olarak çalıştı. Halen de bu şekilde çalışmaya devam ediyorlar. Ne var ki artık bu ülkeler bu ürünleri kendileri de yapmaya yöneldiler. Çin ve diğer Uzakdoğu ülkeleri, yavaş yavaş başkaları için üretim yapmaktan çıkmaya ve kendi markaları altında üretim yapmaya başladılar. Bugün yalnızca Çin mallarını satan çok sayıda internet satış sitesi var.

Aşağıdaki tablo 2006 ile 2011 yılları arasında sanayi malı satış gelirlerindeki değişimi gösteriyor (milyar USD, Kaynak: Ali Rıza Ersoy: On the Way to Industry 4.0, March 2016)

<b>Ülke</b>	<b>2006</b>	<b>2011</b>	<b>Değişim (%)</b>
Euro Bölgesi	550	620	13
ABD	280	280	0
Almanya	190	220	16
Rusya	10	15	50
<b>Çin</b>	<b>170</b>	<b>580</b>	<b>241</b>

Tablo bize Çin'in sanayi malı üretiminde sergilediği çarpıcı gelişimi gösteriyor. Alman hükümeti bu gelişme üzerine Doğu'nun Batı'yı geçtiğini ve aranın hızla açılmakta olduğunu görerek 2011'de Hannover Fuarında Endüstri 4.0'ı gündeme getirdi.

Endüstri 4.0; asıl olarak imalat sanayiinde bilgisayarlaşmanın en üst düzeye çıkarılması ve dolayısıyla üretimin yüksek teknolojiyle donatılmasını hedefleyen bir yaklaşım. Burada üç temel amaç güdüyor: (1) Üretimde insan emeğinin en aza indirilmesi ve bu yolla üretimdeki hataların ortadan kaldırılması. (2) Üretimin en üst düzeyde esnekliğe kavuşturulması ve bu yolla tüketiciye özel ürün yapabilme imkânının elde edilmesi. (3) Üretimin hızlandırılması.

Bu amaçlara ulaşıldığında Çin ve diğer Uzakdoğu ülkelerinin ucuz emekle elde ettikleri rekabet üstünlüğü ortadan kalkacak. Üreticiyle tüketicinin anlaşması çok daha kolay olacak. Örneğin beyaz boya üzerine siyah puanlı desenleri olan bir otomobil isteyen tüketiciye, aşağı yukarı aynı fiyat kalıpları içinde kalınarak, özel üretim yapılması mümkün olacak. Üretim hızlanacak ve bu yolla siparişin beklenme süresi son derecede azalacak.

Almanya tarafından ortaya atılmış olsa da bugün ABD ve diğer Avrupa ülkeleri de Endüstri 4.0 üzerinde ciddi çalışma yapıyorlar.

## **7. SANAYİ DEVRİMİNİN OSMANLI DEVLETİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ**

Nüfusu ve doğal zenginlikleriyle Osmanlı Devleti Avrupa malları için önemli bir pazar niteliği taşıyordu. Sanayi Devrimi sonrasında Avrupa'da ortaya çıkan arz fazlası üretim, kapitülasyonların da varlığından yararlanarak Osmanlı pazarlarını istila etmeye başladı. Sanayi devriminin yarattığı bu gelişmeden olumsuz yönde etkilenmemek için Osmanlı Devleti'nin gümrük vergilerini artırması ve Avrupa mallarına karşı yerli sanayiye koruması gerekiyordu. Ne var ki kapitülasyonlar ve çeşitli antlaşmalar bu konuda adım atabilmek için önemli bir engel oluşturuyordu. Dolayısıyla sanayi devrimi, Osmanlı Devleti'ni ve sanayisini olumsuz yönde etkiledi.

İngilizler mevcut haklarla yetinmediler Osmanlı Devleti'nin uyguladığı ticaret yasaklarını kaldırtmak için çeşitli baskılar uygulamaya başladılar. Bu çabaları 1838 Ticaret Antlaşmasıyla sonuçlandı. Serbest ticaret hakkını elde eden İngilizler, Osmanlı pazarlarına mallarını rahatça soktular. Bu antlaşma daha sonra Avrupalı devletlere de yaygınlaştı ve Osmanlı devleti bir yarı sömürge konumuna geldi.

## **8. TÜRKİYE'NİN SANAYİ DEVRİMİNDEKİ YERİ**

Osmanlı devletinin sanayi devrimine girememesinin temel nedeni Rönesans ve Reformun getirdiğı aydınlanmaya ve dolayısıyla bilimsel atılıma girememiş olmasıydı. Türkiye, cumhuriyetin kurulmasından sonra Atatürk devrimleriyle aydınlanma dönemine girdi ve yavaş yavaş açığı kapatmaya yöneldi. Cumhuriyetin ilk yıllarında kamu iktisadi teşebbüslerinin atılımlarıyla başlatılan sanayileşme hareketi sonraki yıllarda özel kesime de yayılarak ve hızlanarak ilerledi. Türkiye, bir tarım ekonomisi olma konumundan sanayi ve ticaret ekonomisi olma konumuna geçti. Günümüzde Türkiye'nin ihraç ettiği ürünlerin yüzde 80'i sanayi ürünü olmakla birlikte bu ürünlerin hala yalnızca yüzde 3'ü yüksek teknoloji içeren mallardan oluşuyor.

Bugün Türkiye'nin Endüstri 2.0 ile 3.0 arasında bir yerde olduğu kabul ediliyor.

## **9. ENDÜSTRİ 4.0 EŞİĞİNDE TÜRKİYE**

Sanayi devrimini sonradan yakalamış olmak bugün için büyük bir kayıp değil. Ama sanırım Endüstri 4.0 diye adlandırılan yeni devrimi kaçırmanın maliyeti çok yüksek olacak. Endüstri 4.0 eşğinde iki mesele var. (1) Endüstri 4.0 uygulamasının gerektirdiğı robotları yapmak. (2) Yapılmış robotları satın alıp üretimi bunlarla yapmak.

Bizim için geçerli konu ikinci başlıktaki konu. Yani, biz Almanya'da veya ABD'de ya da bir başka gelişmiş ülkede yapılmış olan robotları ve dijital makineleri satın alıp üretim tesislerimize monte edeceğiz. Bunların çalışma programlarını da (yani softwarelerini) satın alacağız, bu programlarla o robotların çalışmasını sağlayarak üretim

yapacağız ve ürettiğimiz ürünleri satacağız. Yani bizim açımızdan Endüstri 4.0, bu devrimin gerektirdiği makine, robot vb. gibi araçları veya bunların çalıştırılmasına yarayan programları yapmak değil, bunları satın alıp kullanarak gerekli üretimi yapmak olacak. Kuşkusuz asıl parayı o makine ve robotları yapanlarla o programları yazanlar kazanacak. Bu makineleri, robotları ve programları alıp üretimi bu yöne kaydırmayı başaranlar da kazanacak. Çünkü anlaşılan o ki bir süre sonra bu yeni sanayiyle üretim yapan birimlerle eski sanayiyle üretim yapan birimler arasındaki fark terziyle konfeksiyon arasındaki fark gibi olacak.

Türkiye açısından bu devrimin dalgalarına hazırlanmak gerekiyor. Bu açıdan birkaç önerimi sıralamak isterim: (1) Sanayi odalarımızın önderliğinde yüksek kalitede eleman yetiştiren bilim liseleri kurulmalı. Bu liselerde öğrenciler bir yandan bu yeni sanayiye, bir yandan da onun gerektireceği programları kullanmaya adapte olacak şekilde yetiştirilmeli. Türkiye artık vakıf üniversiteleri yerine vakıf bilim liseleri kurmalı, devlet bunları teşvik etmeli. Bu okullarda üniversitelerin teknik alanlarında ders veren hocalar ders vermeli. Devlet, bu okullarda okuyacak öğrencilere burs vermeli. (2) Üniversitelerde bilim dallarına dönüş yapılmalı. İktisadi İdari Bilimler Fakültelerinde kontenjanlar hızla düşürülmeli. Çünkü bu bölümlerden mezun olanlara duyulacak ihtiyaç bu yeni devrimle hızla azalacak. Yeni düzende muhasebecilik, insan kaynakları uzmanlığı, işletmecilik gibi mesleklerin çoğu büyük ölçüde bilgisayar programları yoluyla yapılacak ve insana olan ihtiyaç azalacak. Biz bu bölümlerden bu kadar çok sayıda öğrenci mezun etmeye devam edersek bu mezunlar çalışacak iş bulmakta giderek daha fazla zorlanacaklar. (3) Endüstri 4.0, aksine bütün iddialara karşın ister istemez işsizliği artıracak bir devrim. Robotlarla çalışan üretim birimlerinde mavi yakalılara ihtiyaç azalacak. Bu yeni oluşumda ancak program yazabilen, robotları ve makineleri yapabilen insanlarla programları kullanabilen insanlara yer olacak. Diğerleri sanayiden hizmetlere kaymak durumunda kalacak. O nedenle bu büyük dalgayı karşılayabilmek için geleceğin toplumuna yönelik eğitim değişikliğine gidilmesi gerekiyor. (4) Endüstri 4.0'a geçişle birlikte ortaya çıkacak işsizliği azaltabilmek için tarım ve hayvancılık



politikalarını, bu alanlarda üretimi ve verimliliği artıracak biçimde ele almamız gerekiyor. Esasen o alanlarda da genetik biliminin gelişmesi ve uygulanması sonucu birçok devrim peş peşe geliyor. Yani yalnızca sanayi devrimi değil tarım ve hayvancılık devrimi de güncelleniyor. Tarım ve hayvancılık alanında Türkiye bırakın ileri gitmeyi geri gitmiş bulunuyor. Endüstri 4.0'ın yaratacağı işsizliği azaltmak ve yeni tarım ve hayvancılık devrimine ayak uydurabilmek için bugünden tarım politikamızı baştan aşağıya ele almamız gerekiyor. (5) Bütün bunları yapabilmek için başımızı inşaattan kaldırıp çevremize bakmamız gerekiyor. Sanırım yenilenme inşaata odaklanmış gözlerimizi çevremize çevirmekle başlayacak. İlk adım bu.

Türkiye'nin bir kez daha sanayi devrimini kaçırmamak ve onun etkilerinden olumsuz olarak etkilenmemek için ve binlerce yıl önce bu topraklarda başlamış olan tarım devriminde bugün yaşanan güncellenmeyi yakalayabilmek için eğitimde mutlak surette bilime yönelik reforma gitmesi gerekiyor. Bugün için Türkiye'nin önündeki en önemli yapısal reform olarak bu değişim uzanıyor. Sorgulayan, araştıran, analiz yapabilen bir kuşak yetiştirmek için yeterince geç kaldık. Bundan sonra kaybedilecek tek bir saniyemiz bile yok.

*Cumhuriyet'in XX'nci yılında Yüksek İktisat  
ve Ticaret Okulu adlı kitaptan - 1943*

## **CUMHURİYET'İN XX'NCİ YILINDA YÜKSEK İKTİSAT VE TİCARET OKULU**

*Tanzimat' tan önce ve sonraki zamanlarda ticaret öğretimi Yüksek İktisat ve  
Ticaret okulunun kuruluşu Meşrutiyet devrindeki gelişme hareketi –  
Cumhuriyet devrinde yapılan hamleler – Okulun bugünkü durumu –  
Meslekî ve teknik öğretim nizâmı içinde okulun gelecekteki ödevi*

### **1. TANZİMAT'TAN ÖNCE VE SONRAKİ ZAMANLARDA TİCARET ÖĞRETİMİ**

Yurdumuzda ticaret öğretimi, Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu'nun kuruluşu ile başlar. Maarif tarihimize göre, hiçbir öğretim müessesesinin kuruluşu mektebimizinki kadar geç ve güç olmamıştır. Bunun sebeplerini araştırırken, karşılaşılan güçlüklerin en önemlisini Osmanlı Türklerinin sosyal yaşayışında ve düşüncesinde buluruz. 16 ve 17'nci asırlarda Avrupa memleketleri halkının ticaret ve sanat hakkındaki geri ve yanlış düşüncelerinin<sup>1</sup> memleketimizde 18 inci ve hattâ 19 uncu asırlar boyunca halk arasında yerleşmiş olduğunu görürüz. Türk ve İslâm halkının ticaret ve sanata karşı hiçbir yakınlık göstermemeleri, fazla olarak da bu işleri kendine meslek edinenleri hoş görmemeleri yüzünden, yurdumuzda asırlarca ticaret ve sanatı kendine meslek olarak seçenlerin pek büyük bir kısmını azınlıklar ve yabancılar teşkil etmiştir. Yalnız halkımızın değil, devlet adamlarının bile ticaret hakkındaki bilgi ve düşüncelerinin pek kıt olduğu zamanlarda, çeşitli tahsil müesseselerimizin kurulmuş olmasına rağmen, neden bir ticaret

---

<sup>1</sup> Bk. L'Enseignement Commercial Superieur en France et a l'Etranger, Auguste Foubert. Paris 1922.

okulunun da bu arada açılmamış olmasının sebebini şu sözler bize pek açık olarak anlatır: “Devleti aliyye ticaretin vücud ve ademini müsavi tutar!” Bu cümle, kendisinden bir ticaret anlaşması isteğinde bulunan İspanya sefirine Osmanlı imparatorluğu hariciye nazırlarından biri tarafından verilen cevaptır.<sup>2</sup>

Böyle bir anlayış ve düşünüşün hâkim olmasına rağmen, zaman ile ticaretin çekici taraflarını gören Türk ve İslâm halkının da yavaş yavaş bu yolda çalışmağa başlaması üzerinedir ki yurdumuzda Türk ve İslâm tâcirler sınıfı güçlkle teşekkül edebilmiştir.

Umumî ihtiyaçların genişlemesi, iş hacminin artması neticesinde, Avrupa’dan Türkiye’ye ve memleketimizden Avrupa’ya mal getirip götüren Avrupalı ve müste’men tâcirler sınıfının yurdumuzda milletlerarası ticaretini kurmuş olmalarına ve bu çalışmalara sonradan Hayriye ve Kapan tâcirleri adı verilen Türk ve İslâm müteşebbislerin de katılmış olmalarına rağmen, 19 uncu asrın ikinci yarısına kadar, memleketimizde herhangi bir ticaret öğretim müessesesinin kurulmasına lüzum ve ihtiyaç görülmemiştir.

Tanzimat devrinde, fertlere tanınan serbestlik ve eşitlik hakları üzerine, ticaret alanında daha büyük bir genişlik ve çalışma başlamıştır. Gedikler kaldırılmış, herkese dilediği yerde çalışma ve ticaret yapma hakkı verilmiştir. Fakat bu rejimden en çok faydalananlar İslâm olmayan reaya ve Avrupalı tâcirler sınıfı olmuştur.

Bunun sebebi de; bu sınıf tüccarın Avrupa ile daima temas halinde olmaları, Avrupalıların dillerini, huylarını iyi bilmeleri, çocuklarını da ona göre terbiye etmeleri ve hususî surette onlara ticaret bilgisi ve zevkini aşlamış olmalarıdır.

Bu devirde memleketimiz ticareti tamamen yabancıların elinde kalmış, kapitülasyonlar yüzünden, hükûmet bu duruma ilişememiş, bu yüzden de millî tüccar sınıfı korunamamıştır. Avrupalıların dillerini

---

2 Bk. Osmanlı Tarihi, cilt 3. S: 1080 : Ahmet Rasim.

bilmeyen, milletlerarası ticaret bilgilerine sahip olmayan Hayriye tâcirleri de birer birer yerlerini reaya ve müste'men sınıfına bırakılarak ticaret hayatından uzaklaşmak zorunda kalmıştır.

## **2. YÜKSEK İKTİSAT VE TİCARET OKULUNUN KURULUŞU**

Bu durum hükûmetin dikkatini çekmiş ve ilk defa olarak yurttan ticaret öğretimine ihtiyaç duyulmuştur. 1861 de Ticaret Nezareti tarafından bir ticaret mektebinin kurulması için ilk teşebbüs yapılmış ise de o tarihte mektebin açıldığına ve öğretime başladığına dair vesikalara rastlanmamaktadır.

1881 de mektebin açılması için ikinci bir teşebbüs yapılmış. Maarif Nazırı Münif Tahir Paşa, bu teşebbüsü kolayca başarmak için, maarif bütçesine yük olmayacak şekilde, ticaret erbabından ve servet sahiplerinden alınacak teberrülerle masrafların karşılanmasını teklif etmiş, fakat binasızlık yüzünden mektebin kurulması işi yine başırlamamıştır.

İki yıl sonra, Galatasaray'da, eski Mekteb-i Hukuk binasında açılmak üzere, yapılan üçüncü teşebbüste de muvaffak olunamamıştır.<sup>3</sup>

Nihayet, 16 İkinci kânun 1883 de, o zaman Ticaret Nazırı olan Suphi Paşa, Babıâlide bir konak içinde, okulu kurmağa muvaffak olmuştur. "Hamidiye Ticaret Mektebi Âlisi" adı verilen müessese idadî ve fennî olarak iki kısma ayrılmıştı. Tahsil müddeti dört yıldır. İdadî kısmında tarih, coğrafya, fizik, kimya gibi umumî kültür dersleri; fennî kısımda da ticaret riyaziyesi, muhasebe, mal bilgisi, hukuk, iktisat gibi meslek dersleri okutulmakta idi. Yabancı dil derslerine büyük ehemmiyet veriliyor, Fransızca mecburî; İngilizce, İtalyanca ve Rumca ihtiyarî olarak okutuluyordu. 30 kişilik öğretim heyeti arasında mektebin ilk kurucularından Münif Tahir Paşa ile diğer paşalar bulunuyordu. İlk yıl 95 talebe ile işe başlanmış, ikinci yıl talebe adedi 115'e çıkmıştır.<sup>4</sup>

<sup>3</sup> Bk. Türkiye Maarif Tarihi, cilt 3. S:938: Osman Ergin 1941.

<sup>4</sup> 1884 tarihli nizamnameye göre, mektebin talebe kadrosu 200 kişilikti. Her talebeden ayda yarım lira tahsil ücreti alınmakta, 20 fakir talebe de ücretsiz olarak okutulmakta idi.

Cuma ve Pazar günleri ders okutulmadığına göre, mektebin ğretim heyeti ile talebesinin mühim bir kısmının islâm olmayan unsurlardan teşekkül ettiği anlaşılmaktadır. Bu şekilde kurulan ‘‘Hamidiye Ticaret Mektebi lisi’’ birkaç yıl çalıştıktan sonra, maarif tarihimizde iyice aydınlatılamayan sebeplerden, bir müddet kapatılmıştır. Fakat, islâm tcirlerinin, bilgisizlik yüzünden, millî sermayelerini iyi kullanamayıp mutavassıtlara kaptırdıkları ve sık sık iflâs ettikleri görüldüğünden, mektebin tekrar açılması dşnlmş, dört yıllık bir fasıladan sonra, Beyazıt’ta ikinci defa açılmıştır. Bu sefer üç yıllık bir yüksek ğretim müessesesi haline konulan mektebin ders programlarında bankalar, borsalar, şimendiferler, ticaret emtiası, muhasebe, muhabere ve büro pratik gibi derslerin Fransızca olarak okutulması kararlaştırılmıştır.<sup>5</sup> Fransızca ğretimde karşılaşılan zorlukları yenmek ve talebenin yabancı dil bilgisini kuvvetlendirmek için de mahreç sınıfı adıyla, ayrıca bir ihzarî sınıf açılmış, Meşrutiyete kadar bu şekilde öğretime devam olunmuştur.

### **3. MEşRUTİYET DEVRİNDEKİ GELİŞME HAREKETİ**

Hamidiye Ticaret Mektebinin gelişmesi için ilk adım Meşrutiyet devrinde atılmıştır. Bu defa ‘‘Ticaret Mektebi lisi’’ adı verilen müessesenin kütüphanesi ve kimya laboratuvarları bu devir başında kurulmuş, ders programları ihtisas sahibi kimselere yeniden yaptırılmış, ihsaiyat, usulü maliye, meden hukuk dersleri ile o zamana kadar ihtiyarî olarak okutulan İngilizce ve Almanca dersleri programlara konmuş, mektebin yıllık tahsisatı fazlalaştırılmıştır.<sup>6</sup>

1915 de ikinci bir reform yapılarak beklenen faydanın daha geniş ölçüde olması dşnlmş, teşkilât genişletilmş, programlar tekrar gözden geçirilmiş, mektep kısmı evvel ve kısmı sâni adlarıyla, iki kısıma ayrılmıştır. Kısmı evvel üç senelik tl bir tahsil, kısmı san de üç senelik l bir tahsil müessesesi halinde teşkiltlandırılmıştır. Ayrıca kısmı evvele bağlı ve küçüklere mahsus bir de üç senelik amel ticaret şubesi açılmıştır. Kısmı evvelde umumî ticaret bilgileri amel bir

5 Bk. Maarif Salnamesi, cilt 3.

6 Bk. Maarif Salnamesi, cilt 3.

şekilde öğretilmekte, kısmı sâlide de hem nazarî hem ameli bir tahsil yolu takip edilmektedir. Bu gelişme devrinde, ilk defa olarak, ihtisasa doğru bir adım atılmış ve mektebin âli kısmında bankacılık, sanayi ve şehbenderlik şubeleri açılmıştır.

#### **4. CUMHURİYET DEVRİNDE YAPILAN HAMLELER**

Cumhuriyet devrimizin maarif alanındaki ilk ileri hareketini mektebimizde görüyoruz. 1924 yılında, ilk defa olarak, kız-erkek beraber öğretime okulumuzda başlanmıştır. Cumhuriyet devrimizde yapılan üçüncü ve dördüncü gelişme hamleleri ile ticaret öğretiminde ihtisasa doğru yeni bir çıkış açılmıştır. 1924 de İktisat-Muhasebe zümreleri halinde yürütülen ihtisat öğretimine 1925 yılında Bankacılıkla birlikte sigortacılık şubesi de katılmıştır. Memleketimizde o tarihte tamamen yabancılar elinde bulunan sigortacılık mesleğinin bugün millî unsurlar eline geçmiş olmasında ve bu alanda çok kıymetli sigortacılarımızın yetişmiş bulunmasında mektebimizin büyük bir hissesi vardır.

Yine aynı yıl içinde, Fransa'daki benzerlerinin programlarından faydalanarak okul programlarında yenilikler yapılmıştır. "Ecole des Hautes Etudes Commerciales" ın karşılığı olarak, okulumuza "Ulumu Âliyei Ticariye Mektebi" adı verilmiştir.

1936 yılına kadar fakültatif bir rejimle idare edilen müessesede yeni bir değişiklik daha yapılarak, sömestr usulü yerine, sınıf usulü konulmuş, bu suretle devam ve imtihan rejimi daha mazbut bir şekilde sokulmuştur. Adı "Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu" na çevrilen müessesemiz, 1938 yılında, İktisat Vekâletinden Maarif Vekillğine devredildikten sonra, gayesine en yakın bir öğretim sistemi içinde, çalışma ve gelişmesine devam etmektedir.

Son beş yıl içinde talebe sayısı bir misli artan okulumuzun dershaneleri ve tedris kadrosu genişletilmiş, kimya laboratuvarı tesis ve kütüphanesi tanzim edilmiş, neşriyat, yardım ve iş büroları kurularak ders kitapları bastırılmıştır, burslar tesis edilmiş, talebeye nizam, disiplin ve samimiyet havası içinde çalışma ruhu aşılanmıştır.

**a) Okulun Bugünkü Durumu**

Cumhuriyet devrimizde, millî ekonomiye verilen önem sayesinde, bir taraftan devlet eliyle kurulan işletmelerin, diğeri taraftan fert teşebbüsü ile meydana getirilen millî ve hususî müesseselerin sayısı o derece çoğalmıştır ki, bunların idare ve işletilmesi için, ilmî, teknik ve tatbikî bilgilerle yetiştirilmiş gençlere büyük bir ihtiyaç duyulmaktadır. Bu yüzden çok önem kazanan İktisat ve Ticaret öğretimi her yıl bir kat daha artan bir istekle karşılanmaktadır.

Okulumuz, bugünkü durumu ile bu büyük ihtiyacı, kısmen olsun, karşılamak ödevini üzerine almıştır. Talebe sayısı 1300 ü aşmış bulunan okulumuzda, geniş bir ekonomi kültürü içinde, ticaret branşlarında derinleştirip ihtisaslandırılan bir öğretim yolu takip edilmekte, meslekî hukuk derslerine de gereği kadar yer verilmektedir. Bu sayede, zamanımız ekonomisinin güç ve çeşitli olayları karşısında, gençlerimizin sağlam bir bilgiye dayanarak iş ve hayat savaşına cesaretle atılabilmelerine çalışılmaktadır.

1940 yılı talimatnamesiyle kurulan yeni çalışma rejimi de talebenin okula muntazam devam etmesini ve ders yılı içinde çalışmasını sağlamıştır. Bu ciddi şartlar altında yetiştirilen gençlerin müsabaka imtihanlarında kazandıkları dereceler, çalıştıkları müesseselerde ve tuttıkları işlerde gösterdikleri başarılar yeni çalışma tarzının iyi sonuçlarını göstermektedir. Gerek resmî daireler gerekse hususî kurumlarca daima aranan ve istenen okulumuz mezunları bu özlü çalışmalardan elde edilen kazancın canlı örnekleridir.

Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu 60 yıldan beri yurdumuzda ticaret öğretiminin düzenleyici rolünü yapmak suretiyle de büyük hizmetler görmüştür. Bugün yurdumuzun ticaret merkezlerinde bulunan ticaret okullarımızın başında ve içinde çalışanların çoğu hep okulumuzun yetiştirdiği kıymetli unsurlardır.

## **b) Mesleki ve Teknik Öğretim Nizâmı İçinde Okulun Gelecekteki Ödevi**

Zamanımızda, ticaret, sanat ve maliye alanındaki çalışmalar o kadar fazlalaşmıştır ki, bunları düzenleyecek ilim ve fikir hareketlerinin çokluğu bir insan dimağının alamayacağı kadar genişlemiştir.

Geçen umumî harpten sonra, iktisat ve ticaret bilgilerinin nazariyat ve tatbikatında, hukuk ve hesap sistemlerinde görülen büyük yeniliklerin, ikinci cihan harbinden sonraki yıllarda, daha çeşitlilerini görmek kabil olacaktır. Klâsik ekonomi nazariyelerini bile altüst eden bu sürekli değişiklikleri yerinde ve zamanında takip etmek, yurt ekonomisi ile ilgili taraflarını incelemek, karşılıklı tedbirleri arayıp bulmak ekonomi ve ticaret öğretiminde derin bir ihtisaslaşmayı icap ettirmektedir.

Asrımızda her ilim sahasında ihtisasa doğru geniş bir çığır açılmıştır. Nasıl ki eskiden botanik ve kimya bir ilim şubesi olarak okutulurken, zamanla, birbirinden ayrılmış ve yalnız kimya ilminin uzvî, gayri uzvî, sınaî, farmasotik kimya gibi çeşitli ihtisas kolları meydana gelmişse, tıpta, hukukta, iktisat ve ticarete de ihtisasa doğru gidilmiş; ziraî, sınaî, ticarî ve içtimaî iktisat kolları, iç ve dış ticaret branşları ayrı ayrı ihtisas şubeleri haline getirilmiştir.

Her ilim eskidikçe, ilerledikçe kollara ayrılmakta ve ihtisaslaşma, ana gövdeden ayrılmamak şartı ile, bu kollar üzerinde derinleşerek elde edilmektedir. İktisat ve ticaret bilgilerinin çokluğu ve genişliği bu ihtisaslaşmayı, aksi iddia edilmeyecek şekilde, lüzumlu kılmaktadır.

Yüksek İktisat ve Ticaret Okulumuz'da ihtisaslaşma henüz başlangıç devresindedir. Bugünkü şartlar içinde, iktisat ve ticaretin umumî öğretiminden ibaret olan kuvvetli bir lisans bilgisi verilmekle iktifa olunuyor. Üç yıllık tahsil devresinin beş sômesi umumî lisans öğretimine, ancak bir sômesi de meslekî ihtisas öğretimine ayrılabilir.



Halbuki, içinde bulunduğumuz ihtisaslaşma devrinde, okulumuzda ihtisas öğretimine daha çok yer ve önem vermek emelindeyiz.

Şöyle ki; üç yıllık umumî lisans öğretiminden sonra, ayrıca bir yıllık ihtisas öğretimi bu ihtiyacı şimdilik karşılayabilir.

Millî Şefimizin pek yakından takip ettikleri Meslekî ve Teknik öğretim davası ile Cumhuriyet devri maarif politikasında ihtisas öğretimine doğru yeni ve büyük bir adım daha atılmıştır. Bu davanın amacı; umumî öğretim nizamının yanında, ekonomik ve teknik öğretim nizamının, yurt ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde, kurulması ve önem kazanmasıdır.

Bu hamlenin ilk başarılarını teknik öğretim alanında görmekte bahtıyız. Fakat; ziraat, ticaret; nakliyecilik, bankacılık, sigortacılık... gibi bütün ekonomik çalışmalarda vazife alacak memleket gençliğinin aynı hızla yetiştirilebilmesi için, teknik öğretimle beraber, ekonomik öğretim yolunda da ikinci ve büyük bir hamleye ihtiyacımız vardır.

Memleketimizdeki ticaret unsurlarının millî ruh ve meslekî ahlâka sahip olmalarını sağlamak için ticaret öğretim müesseselerimizi bugünkünden daha büyük bir ehemmiyetle karşılamamız, bir taraftan zekâ ve kabiliyetini şahsî teşebbüslerde kullanabilecek zümreyi, diğer taraftan da devlet eliyle kurulan ekonomik işletmelerimizi inançla ellerine bırakabileceğimiz, ahlâk, hukuk, iktisat ve ticaret bilgileriyle bezenmiş, Cumhuriyet gençliğini sayı itibariyle çoğaltmamız lâzımdır.

Milletlerin refah ve saadetinin ancak ekonomik kalkınmalarına bağlı olduğu bir devirde, tekniksiz ekonomi olamayacağı gibi ekonomisiz teknik de olamaz. Nasıl ki endüstri ve ticaret kelimeleri, ad ve soyadı gibi, birbirine kuvvetle bağlı iseler tüccar, banka, maliyet, elektrik, eşantiyon gibi kelimeler de ekonomi ailesi içinde, birbirinden ayrılmaz fertlere benzerler. Bir malı çıkarma, *yapma*, *satma* modern iş âleminin birbirini tamamlayan üç büyük faktördür. Satılan mal millî bir kazançtır. Fakat satılmayanı elde etmek için sarf edilen para ve enerji ise millî bir kayıptır. Endüstri ve ticaret birbirini düzenleyen ekonomik bir bütün olduğuna göre, meslekî ve teknik öğretimin hakikî

manası da *ekonomik ve teknik kültür birliği* demektir. Bu kültür birliği içinde yer alan Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu'nun ödevi ve ideali; yalnız millî ekonomi makinesinin tamamlayıcı parçalarını meydana getirmekle kalmamakta, aynı zamanda bu makinenin umumî durumu üzerinde derin düşünüş ve inceleyiş kabiliyetlerinin inkişafına yol açmaktadır.

Henüz küçük bir zümre halinde bulunan iktisatçılarımız ve teşekkül halinde bulunan millî tüccar sınıfımız; milletlerarası ticaret teamülleri, ihracat mallarımıza istekli veya rakip memleketlerin ekonomik durumları, dilleri, huyları, paraları, gümrükleri ilâh... hakkında umumî ve meslekî bilgileri yeter derecede elde etmezlerse, büyük harpten sonra da bugün çekilen sıkıntıların başka şekilleriyle karşılaşacağımıza şüphe etmemeliyiz. Zamanımızda bile, ticaret işlerinin meleke ve pratikle çevrilebileceğini düşünen ve söyleyenler de yok değildir. Ancak, bu gibi kimseler 17 inci asrın ekonomi ve ticaret zihniyetini taşıyan ve zamanımızın ticaret tekniği hakkında bilgi sahibi olmayanlardır. Vakıa içinde bulunduğumuz buhranlı harp yıllarında, bu bilgiye sahip olmaksızın, tesadüflerin yardımıyla veya nizamsız yollara sapma cüretiyle servet sahibi olanlar vardır. Fakat unutmamalıyız ki harp yıllarını takip edecek uzun sulh yılları önümüze açılacaktır. O vakit ilim ve teknik erbabının fırsatçı ve cüretkârlar sınıfına galebe çalacağına emin olmalıyız.

Netice itibariyle; toprakaltı ve toprak üstü servetlerimizin çıkarılması, işletilmesi ve kıymetlendirilmesi için müteahhit, mühendis, mimar, tüccar, teknisyen, bankacı, nakliyecisi, sigortacı... gibi ekonomik ve teknik kültür almış, büyük sayıda kaliteli insana ihtiyacımız vardır. Millî servet yaratan bu vasıflı insanı hazırlayacak yegâne vasıtamız da ekonomik ve teknik öğretim yoludur.

Cumhuriyet devrinde gelişen, yükselen ve yeniden kurulan müesseselerimizi, bu ışıklı yoldan, tam ve olgun şekillerine doğru götürmekteyiz. Bizi amacımıza yaklaştıran her adımımız, yakın bir gelecekte, idealimizin gerçekleşeceğine bir işaret sayılır.

**Nihad SAYAR**  
29 Birinci teşrin 1943

**ETKİNLİKLER  
VE  
DUYURULAR**

## **İSTİNYE ÜNİVERSİTESİ MYO ÖĞRENCİLERİ VE ÖĞRETİM GÖREVLİLERİ MUFTAV'I ZİYARET ETTİLER**

İstanbul-İstinye Üniversitesi Meslek Yüksek Okulu'nun öğrencileri ve öğretim görevlilerinden Serdar Aytekin, Özlem Nur Besler ve Meryem Kara 29 Kasım 2017 tarihinde OG Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfını ziyaret etmişlerdir.

Konuklar ile Prof. Oktay Güvemli, Orta Doğu muhasebe tarihi üzerine söyleşi yapmışlar ve konukların soruları yanıtlanmaya çalışılmıştır. Konuklar, yaklaşık on bin kitabın bulunduğu vakıf kütüphanesinde incelemeler yapmışlar ve muhasebe tarihi müzesini ziyaret etmişlerdir.



*Vakfı ziyaret eden öğrenci ve öğretim görevlileri Prof. Dr. Oktay Güvemli ile birlikte*

## **SAKARYA ÜNİVERSİTESİ'NDEN PROF. DR. AHMET VECDİ CAN VE DOKTORA ÖĞRENCİLERİ MUFTAV'I ZİYARET ETTİLER**

Her yıl MUFTAV kütüphanesini ve muhasebe müzesini ziyaret eden, Sakarya Üniversitesi'nden Prof. Dr. Ahmet Vecdi Can ve muhasebe – finans ana bilim dalında doktora yapan öğrenciler 5 Aralık 2017 tarihinde MUFTAV kütüphanesinde incelemeler yapmak üzere İstanbul'a gelmişlerdir. Kalabalık bir grup halinde MUFTAV'ın konuğu olan öğrenciler ile, 1500'lü yıllarda başlayan okyanus ticaretinde ticaret hukukunun gelişmesi ve muhasebenin ticaret hukuku içinde disipline olması süreci inceleme konusu yapılmıştır. Doktora öğrencileri MUFTAV muhasebe müzesinde de incelemeler yapmışlardır.



*Prof. Dr. Ahmet V. Can ve öğrenciler Prof. Dr. Oktay Güvenli ile birlikte*

## 20. TÜRKİYE MUHASEBE KONGRESİNİN HAZIRLIK KOMİTESİ TOPLANDI

Bilindiği gibi Türkiye muhasebe kongreleri, 1992 yılından bu yana TÜRMOB tarafından, dört yılda bir, Dünya Muhasebeciler Kongreleri öncesinde yapılmaktadır. Yine bilindiği gibi gelecek dünya muhasebeciler kongresi 2018 yılının Kasım ayında Avusturalya, Sydney’de yapılacaktır. 20. Türkiye Muhasebe Kongresi’nin de Ekim ayı başında İstanbul’da yapılması planlanmıştır.

TÜRMOB’un yeni binasında 8 Mart 2018 tarihinde yapılan hazırlık toplantısının konusu, kongre başlığının tespit edilmesi ile ilgili görüşlerin alınması idi. Toplantıya yüzün üzerinde kuruluş temsilcisi katıldı ve bu temsilciler kongreden beklentileri ile ilgili görüşlerini belirttiler. Toplantıyı TÜRMOB genel sekreteri Yahya Arıkan yönetti ve yardımcılığını Doç. Dr. Zafer Sayar yaptı.



Toplantıyı Başkan Masis Yontan açtı.



Toplantıyı Yahya Arıkan yönetti.



Toplantıya katılanlar toplu halde

**RUSYA FEDERASYON'DAKİ KUBAN  
ÜNİVERSİTESİ'NDEN İKİ AKADEMİSYEN VAKFİMİZİN  
KONUĞU OLARAK İSTANBUL'A GELDİLER**

Bilindiği gibi XX. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi 2020 yılında St. Petersburg'da yapılacaktır. Rus akademisyenlerin Türk akademisyenler ile birlikte çalışmalarını temin etmek üzere her yıl bahar ve sonbahar aylarında ikişer genç akademisyen vakfımız tarafından davet edilmektedir. Rusya'nın büyük eyaletlerinden Krasnodarskiy Krai'deki Kuban Üniversitesi muhasebe - istatistik doktora programı öğrencilerinden Susanna Khatkhokhu ve Angelina Andreenkova 19 Mart – 31 Mart tarihleri arasında İstanbul'a geldiler. Bu süre içinde yedi Türk akademisyeni ile Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı'nda çalışmalar yapmışlardır.

Prof. Dr. Mikail Kuter, Kuban Üniversitesinde önemli bir muhasebe tarihçisidir. Gelenler, onun doktora öğrencileridir.

Amaç, Türk muhasebe ve finans akademisyenleri ile ortaklaşa makaleler ve St. Petersburg Kongresi için bildiriler hazırlamalarıdır. Ancak Türk âdet ve göreneklerini tanımaları ve çeşitli turistik yerleri ziyaret etmeleri de önem taşımaktadır. Bu bağlamda MUFTAV'ın konukları İstanbul'da çeşitli turistik yerleri gezmiş, ayrıca muhasebe ve finans tarihi ile ilişkili olmaları yönüyle de Osmanlı Arşivi'ni, İstanbul Borsası'nı ve İstanbul Yeminli Müşavirler Odasını ziyaret etmişlerdir.

Rusya'da muhasebe tarihi çalışmaları üç ayrı zaman diliminde incelenmektedir. İlk bölüm çalışmalar, XIX. yüzyılı ve XX. yüzyılın başlarını kapsamaktadır. Bu dönemde Rus muhasebe düşüncesi, batı Avrupa ile entegre bir şekilde gelişme göstermiştir. Daha sonra Sovyetler dönemi (1917-1989) gelmektedir. Bu dönemde sosyalist düzen muhasebesi vardır. 1989 Sonrası uzunca bir süre arayış dönemi olmuş, XXI. yüzyılın ikinci on yılından itibaren ise, küreselleşme düşüncesine uyum sağlama çalışmalarının başladığı görülmektedir.



**Öğrenciler Prof. Oktay Güvemli ile**



**Öğrenciler, Doç. Dr. Celali Yılmaz ile**



**Öğrenciler, Osmanlı Arşivi  
Genel Müdür Yardımcısı ile**



**Öğrenciler İst. YMM Odası Başkanı  
Vehbi Karabıyık ile**



**KKTC'den Güzide Atai ve Emel  
Çapkıner onlar için geldiler.**



**Adıyaman Üniversitesinden  
Doç. Dr. Osman Uluylol ile**



## **YAYIN POLİTİKASI İLKELERİ**

### **1)Yayın Politikası:**

Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırma Dergisi EBSCOHOST' un BUSINESS SOURCE COMPLETE veri tabanında yer almaktadır. Dergimizin diğer yerli ve yabancı veri tabanların da yer alabilmesi ve daha fazla okunan atıf alan bir dergi haline gelebilmesi için yayın kurulumuzca aşağıda verilen kuralların uygulanması yönünde karar alınmıştır.

Bu çerçevede yayın kurulumuz, dergiye gelen yazılar için;

- Yayınlamama,
- Düzeltme yapılması için yazarlara geri gönderme,
- Hakem değerlendirme sürecini başlatma seçeneklerini değerlendirir.

Hakem değerlendirme sürecinde gelen yazılar en az iki farklı hakem tarafından değerlendirilir.

Hakemlere gönderilen yazılarda, yazar adı ve kurum bilgisi yer almamakta, yazarlar hakemleri, hakemler de hakemlik sürecinde inceledikleri yazının yazarlarını bilmemektedirler.

Hakem değerlendirme sürecinde hakemler kendilerine gönderilen yazı ile ilgili hakem değerlendirme formunun yazı kendilerine ulaştıktan sonra en geç 20-25 gün içerisinde dergi yayın kuruluna ulaştırlar.

Dergi yayın kurulu hakem değerlendirmesinden gelen yazıları gerekirse düzeltme yapmaları için yazarlara gönderir. Yazarlar gerekli düzeltmeleri yaparak yazıyı dergiye tekrar yolladıkların da gerekirse yayın kurulu tekrar hakem süreci işletilebilir.

### **2) Yazım Kuralları:**

1. Ana başlık büyük harf, 16 punto, bold ve sağa yaslı. Makalenin adı Türkçe ve İngilizce verilir.
2. Başlığın alt tarafında yazarın İsim, unvan ve kurum bilgileri yazılmalıdır. Boyut 14 punto, yazar ismi bold ve unvanı italik olmalıdır.
3. İkinci bir yazar varsa aradaki boşluk 2 aralıklı olmalıdır.
4. Makalenin hemen başına Türkçe ve İngilizce “öz (abstract)” yer alır. Öz, 100-200 sözcükten oluşur. ÖZ büyük, 11 punto ve bold olmalıdır.
5. Öz'ün altına Anahtar Sözcükler 11 punto bold olarak yazılmalı. Türkçe “öz” ün altında yazı hangi konuları içeriyorsa onlara ilişkin Türkçe “anahtar sözcük” ler belirtirler. Anahtar sözcükler bir tane olabileceği gibi beş, altı tane de olabilir.
6. Yazılar 1,5 satır aralıklı “Times New Roman” olarak yazılmalı, Yazılar 12 punto olmalı.
7. Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm ana başlıkları numaralandırılmalı 12 punto, bold ve büyük harf olmalı.
8. Alt başlıkların sadece baş harfleri büyük yazılmalı 12 punto, bold olmalı.

9. Kaynakça ve Ek büyük harf, 12 punto ve bold olmalı.
10. Sayfa sağ, sol üst taraftan 2,5 cm alt taraftan 3 cm boşluk bırakacak şekilde ayarlanmalıdır.
11. Alıntılar metin içerisinde gösterilmelidir. Metin içindeki alıntılar, araç içinde (yazarın/yazarların soyadı, kaynağın basım yılı: ilgili sayfa numarası sırasını izleyerek) verilmeli ve yararlanılan kaynakları eksiksiz ve tam künyesiyle içeren kaynakça listesi, metin sonunda, APA sistemine uygun olarak gösterilmelidir.

## **ACCOUNTING AND FINANCIAL HISTORY RESEARCH JOURNAL PUBLISHING POLICY AND GUIDELINES**

### **1) Publishing Policy:**

Accounting and Financial History Research Journal is a semi annually published peer-reviewed journal. The journal is indexed at EBSCOHOST (BUSINESS SOURCE COMPLETE).

The editorial board has the right;

- Not to publish,
- Send the manuscript to the author for rectification and improvement,
- Send the manuscript to two referees for evaluation purposes.

Referees send their evaluation reports to the editorial board within 20-25 days. Evaluation process may start once again according to the referees reports.

### **2) Guidelines:**

1. The font of the heading should be 16, bold and aligned to the right. Heading should be written in English and Turkish.
2. The names, titles and the title of the institution should be written below the heading in 14, bold and italic.
3. If there is a second author, line spacing between authors should be
4. Manuscripts begin with Turkish and English abstracts. Abstract should be between 100-200 words. ABSTRACT should be written in capital letters, 11, bold.
5. Key words should be 11, bold. Key words should be no more than six.
6. Manuscript should be 1,5 spaced, in Times New Roman and font size should be 12.
7. All sections including the introduction and conclusion should be numbered.
8. Only the first letters of all sub sections should be written in capital letters. Font size should be 12 and bold.
9. References and annexes sections should be written with 12, bold.
10. Layout margins should be 2,5 cm from top, right and left, 3 cm from bottom.
11. Citations should appear in the text. The author's last name and the year of publication (and page if necessary) for the source should appear in the text. References should be written with APA style.

# ÇİFT YANLI KAYIT YÖNTEMİNİN KISA TARİHİ VE BİR TEORİ

## HESAPLARIN MİZANI

		Borç	Alacak			
I	Kasa	25.152,45	19.504,35	Kasr	I	
II	Majaza 61.123,80	İşlet	42.000,-	21.375,40	Majaza 42.162,80	
		Pasnak	20.000,-	12.142,80		
		Çeyitli	19.123,80	8.644,20		
III	Portföy 15.250,75	Alacak Senetleri	7.230,75	6.000,-	Alacak Senetleri	Portföy 28.123,25
		Borç Senetleri	8.000,-	22.115,35	Borç Senetleri	
IV	Alacaklar ve Borçlar 59.082,50	Sermaye ve İstisnalar	-	30.000,-	Sermaye ve İstisnalar	Alacaklar ve Borçlar 90.827,50
		Denirbaşlar	800,-	-	Denirbaşlar	
		Genel Müstaf	1.300,-	-	Genel Müstaf	
		Kür ve Zamm	1.578,80	-	Kür ve Zamm	
			322,40	4.578,25		
Çift Hesaplar	A..... B..... C..... Çeyitli alacaklılar Çeyitli borçlular	15.325,40	30.142,25	A.....	Çift Hesaplar	
		28.454,20	14.224,15	B.....		
		12.530,55	15.520,65	C.....		
		3.227,45	5.235,40	Çeyitli alacaklılar		
		5.663,70	1.226,80	Çeyitli borçlular		
	180.619,50	180.619,50				

PROF. DR. OKTAY GÜVEMLİ  
Marmara Üniversitesi E. Öğretim Üyesi

ORDU SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERLER ODASI

Ordu SMMM Odası Yayınları  
Bilgi Bankası Cep Kitapları  
08

İLETİŞİM İÇİN:

E-mail: guvemli.muftav@yahoo.com

Telefon: 0 (212) 248 19 36 - 240 33 39

Faks: 0 (212) 231 01 69

maximum

NE  
DİLERSEN  
DİLE  
MAXIMUM  
MOBİL'DE



Kart yönetimi, kampanya takibi,  
Cinemaximum bileti, Petrol Ofisi'nde  
Öde-Geç özelliği, Yemeksepeti  
siparişi ve fatura ödeme...  
Sayısız özellik bu uygulamada!



**HEMEN İNDİR**

