

KIRKOR KÖMÜRCÜYAN'IN YENİ MUHASEBE USÜLÜ BAŞLIKLİ KİTABININ TAHLİLİ

Mehmet Tursun¹

İbrahim Aksu²

ÖZ

Osmanlıdan sonra cumhuriyetin ilk yıllarında yayımlanan muhasebe kitaplarının günümüzdeki bakış açısıyla tahlil edilmesi, ülkemizde muhasebe biliminin son 100 yılda kat ettiği mesafeyi görebilmek için önemlidir. Bu çalışmada; Türkiye’de Latin Alfabesiyle yazılan ilk muhasebe eseri olan “Yeni Muhasebe Usulü” kitabı tahlil edilmiştir. Kitap Osmanlı İmparatorluğu’nun son döneminde yetişmiş önemli bilim insanlarından olan Kirkor Kömürcüyan tarafından 1929 yılında yayımlanmıştır. 173 sayfa olan kitabın yazarı, esasen Fransız yazar Charles Lejeune’dir. Kirkor Kömürcüyan, Charles Lejeune’nin muhasebe kitabının bazı bölümlerini değiştirerek yayımlamıştır. Kitapta, günümüzde bile kolaylıkla anlaşılabilir şekilde sade ve anlaşılır bir dil kullanılmıştır. Yazar, kitabında muhasebe teori ve uygulamalarını beraber vermiş ve konuları oldukça basit ve anlaşılır örneklerle açıklamıştır. Ayrıca, kitapta “tümevarım” metodunun kullanıldığı görülmektedir. Eserde her konunun ardından özet mahiyetinde olan ve anlatılan konunun daha iyi anlaşılması için diyagramlar kullanılmıştır. Bu diyagramlar konuların bütünsel bir bakış açısıyla kavranmasını sağlamaktadır. Kitabın sonunda tüm konuyu ayrıntılı olarak ele alan geniş bir uygulama örneğine yer verilmiştir. Kitap, harf inkılabı gibi köklü değişikliklere rağmen Osmanlıdan cumhuriyet dönemine aktarılmıştır. Dolayısıyla eser, Osmanlı’nın muhasebe alanındaki bilgi ve entelektüel birikiminin cumhuriyet dönemine aktarıldığını gösteren bir kanıt niteliğindedir.

Anahtar Kelimeler: Kömürcüyan, Yeni muhasebe usulü, Muhasebe tarihi, Kitap tahlili.

JEL Sınıflandırması: M41, M49.

¹ Doç. Dr., Adıyaman Üniversitesi, mtursun@adiyaman.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9731-2198 .

² Prof.Dr., İnönü Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, ibrahim.aksu@inonu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-3903-9338.

Atıf (Citation): Tursun, M., Aksu, İ. (2024). Kirkor Kömürcüyan’ın Yeni Muhasebe Usulü Başlıklı Kitabının Tahlili. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(27), 23-36.

REVIEW OF KIRKOR KÖMÜRCÜYAN'S BOOK "NEW ACCOUNTING METHOD"

ABSTRACT

Analyzing the accounting books published in the first years of the republic after the Ottoman Empire from today's perspective is important to see the distance covered by the science of accounting in our country in the last 100 years. In this study, the book *Yeni Muhasebe Usulü*, which is the first accounting book written with the Latin alphabet in Turkey, has been analyzed. The book was published in 1929 by Kirkor Kömürcüyan, one of the important scientists who grew up in the last period of the Ottoman Empire. The 173-page book was originally written by the French author Charles Lejeune. Kirkor Kömürcüyan modified some parts of Charles Lejeune's book on accounting and published it. The book is written in a simple and comprehensible language that can be easily understood even today. The author has combined accounting theory and practice in his book and explained the subjects with very simple and understandable examples. In addition, it is seen that the "inductive" method is used in the book. In the book, after each subject, diagrams are used for a better understanding of the subject, which is in the form of a summary. These diagrams enable the subjects to be comprehended from a holistic point of view. At the end of the book, there is a large application example that deals with the whole subject in detail. The book has been transferred from the Ottoman to the republican period despite radical changes such as the alphabet reform. Therefore, the book is proof that the Ottoman knowledge and intellectual accumulation in the field of accounting was transferred to the republican period.

Keywords: Kömürcüyan, New accounting method, History of accounting, Book review.

Jel Classification: M41, M49.

1. GİRİŞ

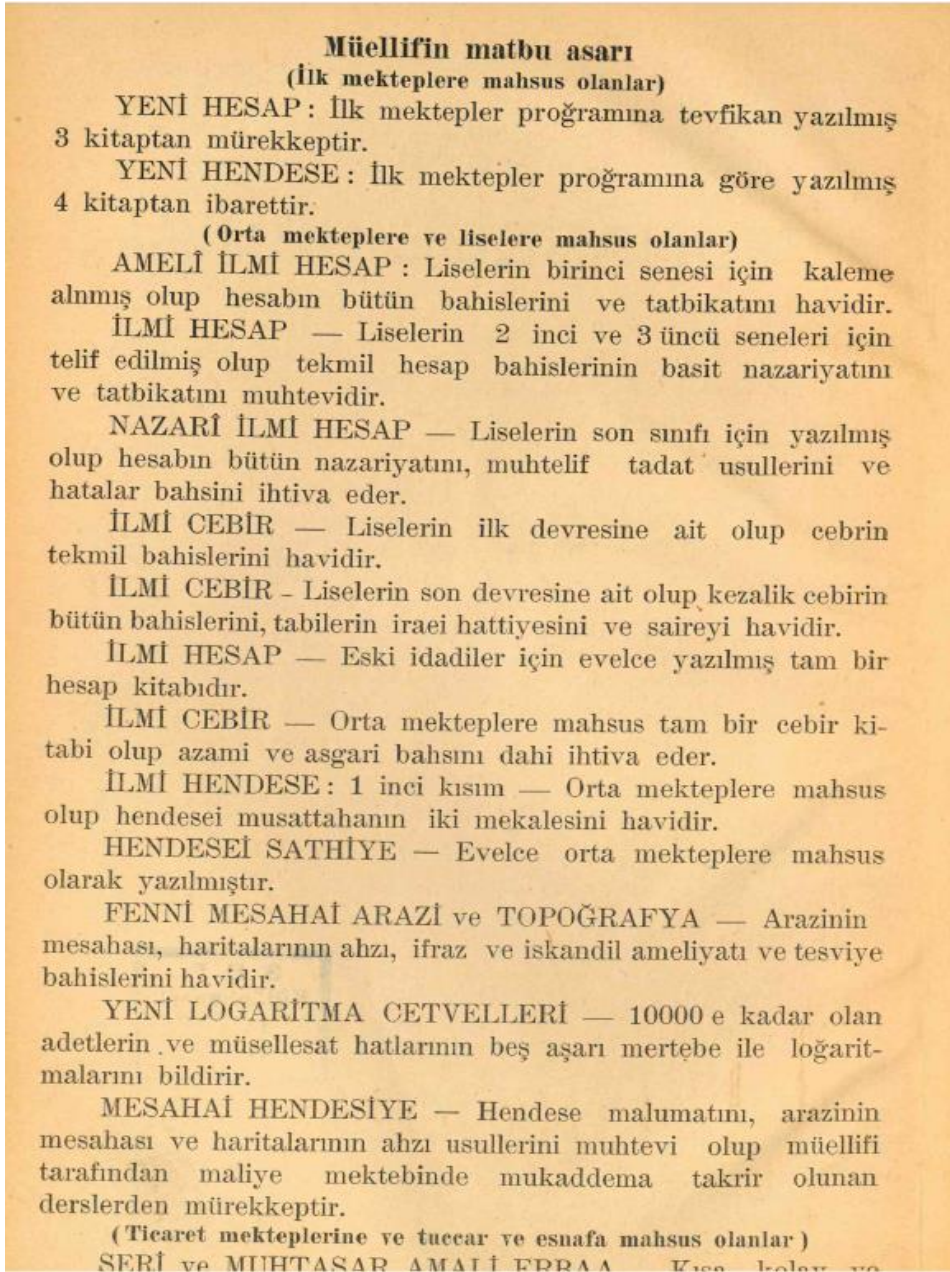
Türkiye’de Latin Alfabesi ile yayımlanan ilk muhasebe kitabı olan “*Yeni Muhasebe Usulü*” Kirkor Kömürcüyan tarafından 1929 yılında yayımlanmıştır. 173 sayfa olan kitabın yazarı, esasen Fransız yazar Charles Lejeune’dir. Kirkor Kömürcüyan, Charles Lejeune’nin muhasebe kitabının bazı bölümlerini değiştirerek yayımlamıştır. Kömürcüyan bu durumu kitabın “*Mukaddime*” bölümünde aynen şu şekilde ifade etmektedir (Kömürcüyan, 1929: Karataş, Yücel ve Adiloğlu, 2018:74).

“Bu defa eseri resen telif etmekten ise, muhasebe ve ticaret riyaziyatı ve bankacılık hakkında neşretmiş olduğu birçok kıymetli asariyle iştihar etmiş garp müelliflerinden “Charles Lejeune”in muhasebe kitabını, icap eden bazı tadilatı icra etmek şartıyla, esas ittihaz eylemeyi münasip gördüm”.

Kirkor Kömürcüyan 6 Mart 1868 tarihinde İstanbul’da doğmuştur. 1888 yılında Mektebi Mülkiye’den mezun olan Kömürcüyan; Selanik, Edirne ve İstanbul’da lise düzeyindeki çeşitli okullarda matematik, trigonometri, kozmografya, kimya, muhasebe, ticari hesap ve mali cebir dersleri vermiştir. 1909 yılından 1914 yılına kadar Hamidiye Ticaret Mektebi Alisi müdürü olarak görev yapan Kömürcüyan daha sonra okulda Ticari ve Mali Riyaziyat Kürsüsünün başına geçmiştir. 1930 yılında Maarif Vekâletince profesör unvanı alan Kömürcüyan, 1933 yılında emekli olmuştur. Kömürcüyan 1891-1948 yılları arasında birçok eser yazmıştır. Bu eserler arasında “*Yeni Muhasebe Usulü Kitabı*” dâhil, 40’ın üzerinde kitap bulunmaktadır.

Kömürcüyan 1958 yılında ölmüştür (Karataş, Yücel ve Adiloğlu: 2018:72-73).

Kirkor Kömürcüyan'ın eserleri incelendiğinde büyük bir kısmının ilkokuldan yükseköğretime kadar gerekli ders kitaplarından oluştuğu görülmektedir. Kömürcüyan'ın matematik ve muhasebe konularında doğrudan iş sektörüne (tüccar ve esnafa) yönelik teorik ve pratik bilgileri aktarma çabasının olduğu görülmektedir. Kömürcüyan'ın eser sayısı ile ilgili net bir bilgi bulunmamasıyla birlikte “*Yeni Muhasebe Usulü*” isimli kitabının ilk sayfasında kendi eserleriyle ilgili yaptığı bir liste bulunmaktadır. Toplamda 26 eserden oluşan bu liste aşağıdaki gibidir.



Şekil 1: Kirkor Kömürcüyan'ın Eserleri

Kaynak: (Kömürcüyan, 1929)

ÇAPRAST KAİDESİ — Zarpta, hasılı zarbın bir kalemede bulunmasına ait olup bir kaç hesap ameliyatını birleştirmek ve takribî zarf yapmaktan dahi bahseder.

HESABI TİCARİ ve MALİ: 1 inci kısım. — Amali erbaa kaidelerinden, mkyasattan, yüzde ve binde kaidelerinden, tak-simi mütenasipten, faiz ve iskonto ve bono hesaplarından ve saireden bahseder.

MUHTASAR HESABI TİCARİ — Hesabı ticarinin bütün bahislerini ve bu meyanda kıymetli madenler, kambiyo ve borsa muamelâtı bahislerini dahi havidir.

YENİ HESABI TİCARİ — Amali erbaa kaideleri, mkyasat, ağaçların tekibi, fiçilerin istimaresi, gemi tonilâtolarının tayini, maliyet ve satış fiyatları, yüzde binde kaideleri, selâse ve şirket kaideleri, ayar, halita, tadil, terkip, faiz, iskonto, muadil bono, hesabatı cariye, meadini semine, kambiyo ve borsa muamelâtı bahislerini havi mufassal bir eserdir.

CEBRİ MALİ — Uzun vadeli muamelâtı sarafiye ve maliyeden ve bu meyanda: mürekkep faiz, mürekkep iskonto, irat, taksit, istikrazat ve sigorta hesaplarından bahseder.

ESNAFIN HAZİR HESABI (AMELİ HESABI TİCARİ). — Hesabı ticarinin bütün bahislerini ameli ve tatbikatlı olarak izah eder.

ESNAFIN HAZİR DEFTERİ (AMELİ USULÜ DEFTERİ) — El defteri, yevmiye, defteri kebir ve kitap kısımlarından yani 4 kısımdan mürekkeptir. Ticari muamelâta, ecnebi paralarına, emanet ve kumüsyon emtiasına, ortaklığa, kollektif şirketlerine ait bütün muamelâtın tatbikatlarını gösterir ameli bir eserdir. 4 defa bilanço çıkarılmıştır. ve yevmiyede 312 madde mevcuttur. Yalnız başına usulü defteri öğrenilmesine hizmet eder.

AMERİKÂN USULÜ YEVMİYELİ DEFTERİ KEBİR. — Usulü defteri malumatından ve amerika usulünden bahs eder.

RİYAZİYATİ TİCARİYE ve MALİYE: 2 inci cilt — Müzdevice kaidesi, maadini semine, kambiyo ve borsa muamelâtından nazari ve mufassal olarak bahs eder.

FİYAT CETVELİ. — Okkası her hangi bir fiata göre bir malın her hangi bir miktarının bedelini derhal bildiren ve kilosunun dahi fiyatını yekten gösteren bir cetveldir.

AMELİ ve TATPİKİ KAMBIYO. — Kambiyonun hususatını, hesaplarını ve karcılığını ameli tarzda bildirir bir eserdir.

Şekil 2: Şekil 1'in Devamı

Kaynak: (Kömürcüyan, 1929)

Kömürcüyan, 1929 yılında kaleme aldığı “*Yeni Muhasebe Usulü*” eserinden sonra da 1929-1933 yılları arasında Latin Alfabesiyle altı adet kitap daha yazdığı bilinmektedir (Sözbilir, Özyılmaz, Demirel, 2008). Bu altı kitap;

“*Ticari Malumat*”

“*Ticari Malumat ve Bankacılık*”

“*İhtisas Muhasebeleri*”

“*Ticari ve Mali Hesap*”

“*İktisat ve Ameli*”

“*Tatbiki Kambiyo*” kitaplarıdır.

Kömürcüyan'ın araştırmanın konusunu oluşturan “*Yeni Muhasebe Usulü*” dâhil yukarıda bahsedilen 33 kitabın haricinde de yazılmış kitaplarının bulunduğunu çeşitli kaynaklarda belirtilmektedir.

Muhasebe tarihinde birçok belge ve kitap çeşitli araştırmacılar tarafından incelenmiştir. Bu çalışmalar temelde iki kısımda değerlendirilebilir. Bunlardan ilki defter tutma yöntemlerine yönelik iken ikincisi muhasebe defter ve kayıtları üzerine yazılmış eserleri incelemeye yöneliktir (Çetin, 2023:20). Söz konusu bu çalışmalardan bazıları aşağıda belirtilmiştir.

Sürmen vd. (2006) çalışmalarında 19. yüzyılın ikinci yarısında Osmanlı Devleti'nde yükseköğretim kurumlarının gelişimi ve bu dönemde muhasebe eğitime verilen önemi incelemiştir. Çalışmada döneminin siyasi ve ekonomik koşulları tahlil edildikten sonra muhasebede çift taraflı kayıt yöntemi ile birlikte bu dönemde ortaya çıkan yükseköğretim kurumları ve bu kurumlarda kullanılan muhasebe kitaplarından örnekler verilmiştir.

Örten vd., (2011), çalışmalarında Abdullah Püser Muhammet Bin Kiya-el Mazandarani (1363) tarafından yazılan Kitab-us Siyakat (Risale-i Felekkiye) adlı eseri incelemiştir. Araştırma konusunu oluşturan Kitab-us Siyakat bütünsel olarak ele alındığında kayıtlama yönteminin tek taraflı kayıtlama olmadığı, kitaptaki kayıtlama yönteminin çift taraflı kayıt sistemine herhangi bir aykırılık teşkil etmediği belirtilmiştir. Yazarlar araştırma konusu eserin Luca Pacioli'den 131 yıl önce yazıldığını ve devlet muhasebesinde kullanılan merdiven yöntemini açıkladığını ortaya koymuşlardır.

Güvemli ve Güvemli (2015), arşiv belgelerine dayandırdıkları çalışmalarında Osmanlı devlet muhasebesinin işlevsel yapısını incelemiştir. Çalışmada Abbasilerde (750-1258) ortaya çıkmış, İlhânlılarda (1256-1353) gelişme kaydetmiş ve Osmanlılarda ideal şeklini almış olan merdiven yöntemi Orta Doğu'nun kayıt kültürü kapsamında gelişme süreci ortaya konulmuştur. Osmanlı'nın merkezi muhasebe örgütünde var olan defterlerin üç ana bölümde toplandığı vurgulanmıştır. İlk kümede günlük defterlerin ve yardımcı defterlerin bulunduğu, yardımcı defterlerin, büyük defter hesabı niteliğinde olduğun, günlük defter ve yardımcı defterler arasında özel bilgi akım belgeleri ile bilgi akışını sağladığı ve yıllık gelir ve gider hesabının düzenlenmesine odaklanan bir yapı ortaya koyduğu belirlenmiştir. Kümenin ikinci odak noktasının hazinenin yönetimi olduğu vurgulanmıştır. Üçüncü küme de yer alan merkezi muhasebe örgütünün denetim amaçlı bulunduğu, asıl muhasebesinin ise dışarda tutulan vakıflar ile ilgili kayıtlar olduğu belirlenmiştir.

Yazan ve Kaya (2017), çalışmalarında Ali Suavi'nin 1869'da Paris'te yayınladığı Ulûm Gazetesi'ndeki Fenn-i Tanzim-i Defter adlı makalesini incelemiştir. Makalede İtalyan Yöntemi olarak tanımlanan çift yanlı kayıt yöntemini, muhasebe hesaplarını ve defterlerini karşılaştırmalı olarak incelemiştir.

Yazan (2017), çalışmasında Hasan Tahsin tarafından rüştiyelerde muhasebe eğitimi için yazılmış olan “*Usul-i Defteri*” adlı eserin 1895 yılına ait bir nüshası incelemiştir. İçerik ve kapsam bakımından başlangıç seviyesinde olan eser, muhasebe bilgi ve belgelerini, defter tutma yöntemlerini, çift yanlı kayıt yöntemini, muhasebe defterlerini ve muhasebe hatalarını içermekte olduğu görülmüştür.

Cihan Temizer (2022) çalışmasında, 19. yüzyılda Osmanlı'da vakıf tarım işletmelerinin muhasebe kayıtlarını, Avrupa'da ise İspanya'nın Katalonya bölgesinde tarım işletmelerinin muhasebe kayıtlarını incelemiştir. Vakıf tarım işletmelerinin gelirlerinin işletmelerin bağlı buldukları mal sandığından temin edildiği gider kalemlerinin genelde bakım onarım, personel maaşı ve yemek giderleri, posta ve kırtasiye giderlerinden oluştuğu belirlenmiştir.

Çetin (2023), 19. yüzyılda Osmanlı dönemindeki muhasebe eğitimi üzerine yazılan kitaplar hakkında bir fikir vermek amacıyla Mehmed Mecdeddin tarafından Osmanlı rüştiyelerinde muhasebe eğitimi için hazırlanan "*Mebâdî-i Usûl-i Defteri*" adlı eserin 1883 yılına ait bir nüshasını incelemiştir. İncelenen eserde "*müsvedde defteri*" tutulmasının gerekli olduğu ve her türlü ticari işlemin müsvedde defterine kaydedildikten sonra diğer defterlere naklinin yapıldığı belirtilmiştir. Çalışmada "*Mebâdî-i Usûl-i Defteri*" de yer alan müsvedde ve yevmiye defteri kayıtlarının transkripsiyonu yoluyla dönemin defter kayıt sistemi ortaya konulmuştur.

Literatürde az da olsa Osmanlı döneminde muhasebe konusunda yazılan kitapları inceleyen çalışmaların bulunduğu görülmektedir. Ancak, Kömürcüyan'ın "*Yeni Muhasebe Usulü*" kitabını ayrıntılı olarak tahlil eden herhangi bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu çalışmada, Türkiye'de cumhuriyet döneminde 1929 yılında Latin harfleriyle yayımlanan ilk muhasebe kitabı olan "*Yeni Muhasebe Usulü*" adlı eser birincil kaynak (arşiv) üzerinden incelenmiştir. Çalışma, Osmanlı'nın son dönemi ve cumhuriyetin başlarında hem ders kitabı hem de ilgili meslek kuruluşlarına bilgi aktarmak için kullanılan eserin günümüz perspektifiyle incelenmesini ve günümüz ders kitaplarıyla kıyaslamayı amaçlamaktadır. Böylece, 100. yılını geride bıraktığımız cumhuriyet döneminde muhasebe mesleği ve muhasebe eğitimindeki gelişmelerin daha iyi anlaşılacağı düşünülmektedir.

2. KİTABIN YAZILDIĞI DÖNEMİN ÖZELLİKLERİ

Muhasebe mesleği ve eğitimi çerçevesinde cumhuriyet öncesi döneme bakıldığında Osmanlı'nın kuruluşundan Tanzimat'a kadar Osmanlı İmparatorluğu güçlü bir devlet muhasebe sistemine sahip olmakla birlikte sanayileşmede Avrupa'nın gerisinde kalmasından dolayı muhasebe mesleğinde ve işletme muhasebesinde kayda değer bir ilerleme gösterememiştir. Bu dönemde mesleki eğitim, genel itibarıyla Ahi Birlikleri, Loncalar ve Gedik Teşkilatları aracılığıyla yapılmaktaydı (İmamoğlu, 2010:7). Hazine-i Amire'de ise eğitim usta-çırak ilişkisiyle yürütülmekteydi. Bununla birlikte muhasebe eğitiminin bu dönemde yabancı okullarda verildiği görülmektedir (Güvemli, 2000: 90; Karataş, Yücel ve Adiloğlu: 2018: 74).

Osmanlı İmparatorluğu'nun ekonomik yaşamdaki devletçi tutumu nedeniyle özel kesim girişimleri küçük işletmeler şeklinde kalmıştır. Bu küçük işletmeler de ciddi bir muhasebe sistemine ihtiyaç duymamış, muhasebe ihtiyaçlarını basit kayıt düzeniyle karşılamaya çalışmışlardır (Güvemli, 2005:18). Osmanlı İmparatorluğu'nda Tanzimat (1839) ile çağdaşlaşma yönünde adımlar atılmaya başlayınca, 1839 yılında açılan ilk muhasebe okulu "*Bâb-ı Defterdârî Mektebi*" olmuştur. Osmanlı Devleti'ndeki devlet muhasebesi ve maliyeye yönelik kalifiye elaman gereksinimi bu açılan okul ile karşılanmaya çalışılmıştır (Sağlamyürek,

2014:45). Sonrasında Kanunname-i Ticaret'in (1850) kabul edilmesiyle ticaret, tüccar kavramları ve çift taraflı defter sistemi batı standartlarıyla Türkiye'ye gelmiştir (Şimşek, 2021:30).

Ondokuzuncu yüzyılda Osmanlı devletinde çift taraflı defter sistemine ilişkin ilk eserler Ermenice olarak kaleme alınmış, daha sonra ise Fransızca'dan yapılan çeviriler ön plana çıkmıştır. Bu bağlamda Osmanlı devletinde ilk tercüme edilen muhasebe kitabı 1882 yılında Süleyman Asaf tarafından Fransızcadan çevrilmiş olan "*Muhtasar Usul-i Defter*" adlı eserdir (Sürmen ve ark. 2006:11).

Bu dönemde muhasebe eğitiminde Kömürcüyan haricinde öne çıkan bazı eserler şunlardır (Çetin, 2023:19)

"*Usul-i Defteri*" Fardis Efendi (1871)

"*Mebâdî-i Usul-i Defteri*" Mehmed Mecdeddin (1883)

"*İlaveli Usul-i Defteri-i Cedid*" Muhyiddin (1886)

"*Usul-i Defteri*" ve "*Yeni Usul-i Defteri*", Hasan Tahsin (1895)

"*Kavaid-i Malumat-ı Ticariye ve Usul-i Hesabat-ı Defteriye*" Mehmed Hikmet (1899)

"*Mufassal Usul-i Defteri (2. Kısım)*" İsmail Hamid (1901)

"*Usul-i Defteri*" İsmail Hamid (1905)

"*Malumat-ı Ticariyye ve Usul-i Muhasebe (Kısmı Evvel)*" İsmail Hamid (1910)

"*Muhtasar Usul-i Muhasebe: Fenni Defteri (Kısmı Sani)*" İsmail Hamid (1911)

"*Mükemmel Usul-i Defteri*" İsmail Hamid (1913)

"*Defter-i Kebirli Yevmiye yahud Amerikan Usulü*" Serkiz Nihad (1916)

Bu dönemde İsmail Hamid'in muhasebe alanıyla ilgili kitaplarının yoğunlukta olduğu görülmektedir. İsmail Hamid, kitaplarını Hamidiye Ticaret mektebinde çalışmaya başladıktan sonra yayınlamıştır (Aslan, 2017:255).

Osmanlı'nın son döneminde ve cumhuriyet döneminin başında Ermeni asıllı profesörlerin ve Fransızcadan çevrilen muhasebe kitaplarının çokluğu dikkat çekmektedir. Bu durum 1950'li yıllara kadar ki dönemde Fransız muhasebe sisteminin ülkemizde etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Bu dönemde muhasebe eğitimi konusunda aklan gelen isimlerin arasında Kirkor Kömürcüyan (1868-1958), Sarkis Nihat (1887-1953) ve Fardis Efendi bulunmaktadır. Osmanlı dönemi rüşdiye mekteplerine yönelik ilk ders kitabı Fardis Efendi tarafından Fransızca bir kitabın tercüme edilmesi ve örnek kayıtların Osmanlı ticari hayatına uyarlanmasıyla hazırlanmıştır (Kaya Doğanay, 2011:334). Bu yazarlar başta eserlerini ortaokul ve lise eğitimine yönelik olarak yazmışlardır. Sonrasında yükseköğretimin başlamasıyla birlikte bu kademeye yönelik eserler ortaya koymuşlardır. Cumhuriyet döneminde harf inkılabının gerçekleşmesi ile çift taraflı defter tutma sistemi ve muhasebe düşüncesinin gelişimi pozitif şekilde etkilendiği görülmektedir (Gençoğlu, 2009:32).

3. KİTABIN İÇERİĞİ VE TEMEL ARGÜMANLARI

Türkiye’de Latin harfleri ile yayımlanan ilk muhasebe kitabı olan “*Yeni Muhasebe Usulü*” Kirkor Kömürcüyan tarafından 1929 yılında yayımlanmıştır. 173 sayfa olan kitabın Türkiye’de yeni harflerle yazılan ilk kitap olma özelliğinde olması ve muhasebede “*Fransız Sistemi*” veya “*Merkeziyet Sistemi*” olarak bilinen muhasebe sisteminin bu kitapta “*Yeni Muhasebe Usulü*” adıyla verilmesi önem arz etmektedir. Kirkor Kömürcüyan kitapta verdiği örnek uygulamalar ile konunun daha iyi anlaşılmasını sağlamıştır. Ayrıca, kitabın yazıldığı dönem ile günümüz arasında yaklaşık 100 yıl bulunmaktadır. Bu yönüyle eser muhasebe sisteminin son 100 yılda geldiği durumu analiz etmek için önemli bir kaynak niteliğindedir.

Bu çalışmaya konu olan eserin iç kapağında kitabın muhteviyatı yer almaktadır.

Buna göre kitap;

- a) İlk malumat
- b) Fenni tabirat
- c) Muhasebe
- d) Hesap
- e) Basit usul
- f) Mürekkep usul
- g) Ticaret defterleri
- h) Muhtelif muhasebe usulleri: Tecrübi usul, Yardımcı defterler usulü, Merkeziyet usulü, Amerika usulü
- i) Muhtelif usullerin hattı iradesi
- j) Hesapların taksim ve tasnifi
- k) Müstemir usul
- l) Yevmiye maddelerinin başlıca şekilleri
- m) Bilanço ve hususatı
- n) Hesapların kapatılması ve tekrar açılması
- o) Ticarethane tertibatı bölümlerinden oluşmaktadır.

Ayrıca kitabın tatbikat bölümünde ise:

- a) Yarım toptancı ve perakendeci bir ticarethane muhasebesi: İfa olunan muamelat
- b) Yardımcı defterler ve bir yevmiye usulü
- c) Merkeziyet usulü, bölümleri yer almaktadır.

Çalışmaya konu olan eser hem ders kitabı niteliğinde hem de dönemin iş sektörüne (tüccar ve esnafa) yönelik teorik ve pratik bilgiler içerdiği görülmektedir. Eser bu yönüyle Osmanlı’nın son döneminde ve Türkiye Cumhuriyeti’nin ilk döneminde önemli bir kaynak niteliğindedir.

4. YENİ MUHASEBE USULÜ ADLI ESERİN İNCELENMESİ

Kitapta baştan 104. sayfaya kadar konular örneklerle açıklanmıştır. 105. sayfadan itibaren kitabın sonuna kadar “*tatbikat*” başlığı altında uygulamaya yer verilmiştir. Bu bölümde çalışmaya konu olan eser eleştirel bir bakış açısıyla incelenmiştir.

Yazar “*İlk Malumat*” başlıklı birinci bölümde “*Usulü Muhasebe*” kavramının tanımını ve açıklamasını yapmıştır. Sadeleştirilmiş haliyle usulü muhasebe; bir teşebbüse ait çeşitli işlemlerin sonucunu belirlemek üzere bu işlemlerin mümkün olduğu kadar düzenli bir şekilde usul dairesinde kaydedilebilmesi için gerekli kaidelerin tümü şeklinde tanımlanmıştır. Sonrasında usulü muhasebenin öneminden bahsedilmiş ve hangi maksada hizmet ettiği şu şekilde belirtilmiştir.

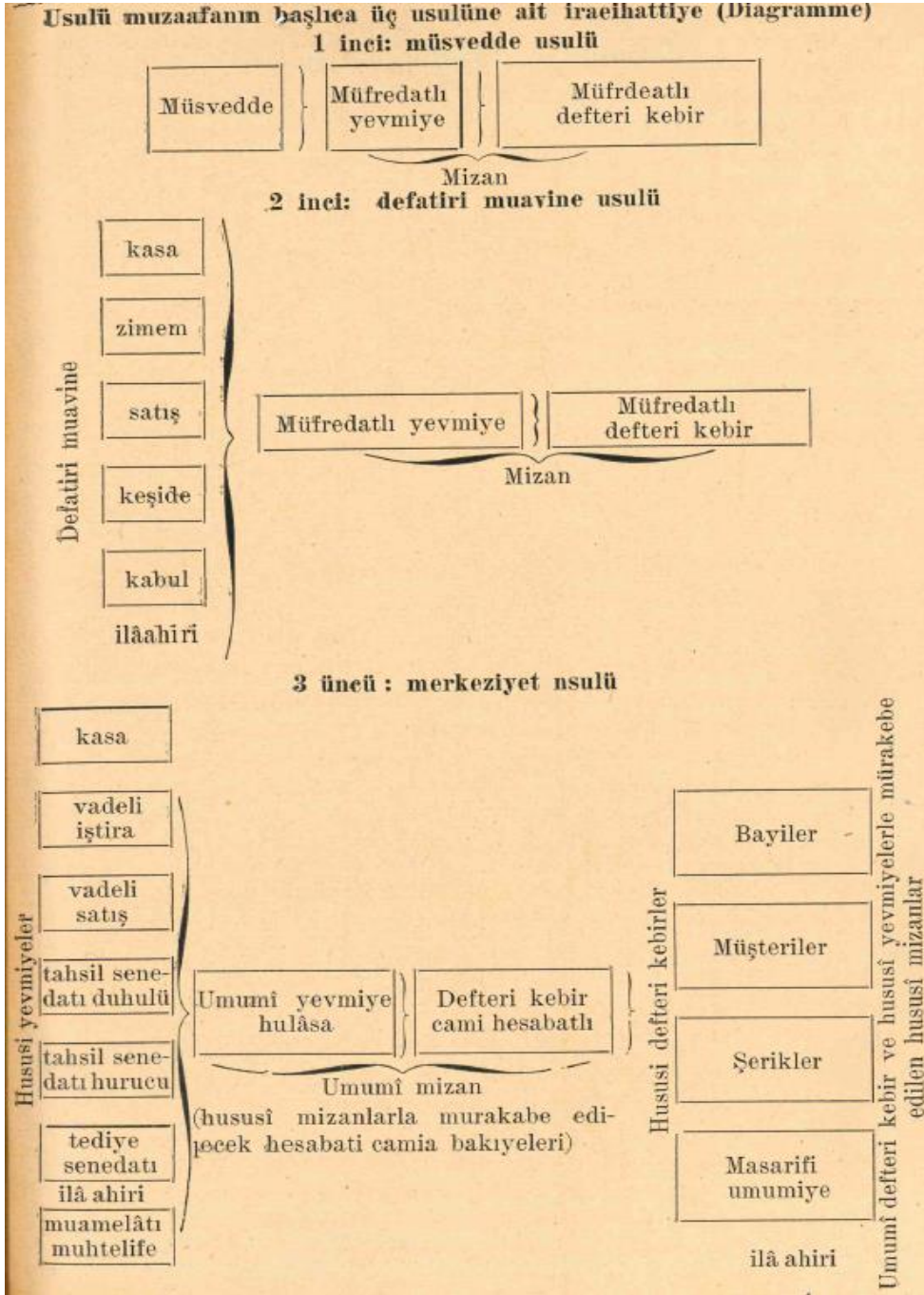
1. Gerektiğinde, derhal bulunabilecek tarzda, yapılan işlemin kaydını muhafaza etmek,
2. Tacirin, kendisine karşı ve dış bilgi kullanıcılarına karşı işletmenin finansal durumunu her an bildirmek,
3. İşletme sahibinin istediği zamanda senede veya altı ayda bir hesap dönemi denilen bir süre zarfında kar veya zararını yani ifa edilen işlemin sonucunu göstermek.

Yazar, usulü muhasebenin yukarıda sıralanan amaçlara hizmet ettiğini belirtmekle; muhasebe kayıtlarının öncelikle işletmenin kendi faaliyetlerini sağlıklı bir şekilde sürdürebilmesi için zaruri olduğunu vurgulamıştır. Günümüzde özellikle küçük işletmelerin muhasebe kayıtlarını sadece tutulması zorunlu olan defterleri tutmak ve cezai müeyyideden kaçmak amacıyla tuttıkları göz önüne alındığında, yaklaşık 100 yıl öncesinde yazılan bu kitabın muhasebe kayıtlarının işletme için önemini vurgulaması dikkat çekicidir. Ayrıca, tacirin kendisi için olmasa bile kanuni gereklilikler için defter tutmasının mecburi olduğu vurgulanmış ve düzenli tutulmayan defterlerin delil olma özelliğini yitirebileceğinden ötürü tacirin haklı olduğu bir davayı bu nedenle kaybedebileceğini ifade etmiştir. Bu bölümde ayrıca “*Usulü Defteri*” kavramı usulü muhasebe kavramıyla karşılaştırılarak açıklanmıştır. Bu karşılaştırmaya göre; usulü muhasebe, defter tutmanın kaide ve kuramından bahsetmekte iken usulü defteri, bu kaide ve kuramların uygulamasını göstermektedir. Kitapta usulü muhasebe ve usulü defteri ile muhasebe teori ve uygulamalarının birlikte verilmesi gerekliliği ortaya konulmaktadır. Günümüzde muhasebe teorisini uygulama ile birlikte veren kitap sayısının oldukça az olduğu göz önüne alındığında, kitabın ne kadar ustaca hazırlandığı daha iyi anlaşılmaktadır. “*Muhasip*” ve “*Hesap*” kavramları da açıklanarak bu bölüm sonlandırılmıştır.

Yazar kitabın “*Muhtelif Muhasebe Usulleri*” başlıklı bölümünde; “*Basit Usul*” ve “*Muzaaf Usul*” kavramlarını ayrıntılı örneklerle açıklamıştır. Kitapta basit usul; “*her muamele sadece, muamelenin kendisi ile ifa olduğu müşteri, bayi, banker, komisyoncu ve saire gibi eşhasın hesabına kaydedilir*” şeklinde açıklanmıştır. Yazar basit usulün kanuna uygun olmadığını belirtmiştir. Bunun sebebi olarak da, kanunen bir işlemin iç ve dış olmak üzere iki tarafı bulunduğu halde basit usulün sadece dış tarafı kaydettiğini öne sürmektedir. Kitapta muzaaf usul ise, her işlem iki bakış açısıyla ele alınır. Birincisi, tacirin kendisiyle işlemde bulunduğu şahsa göre olan bakış açısıdır. İkincisi ise, tacirin kendi şahsına göre olan bakış açısıdır. Yazar bu açıklamayla yapılan bir işlemin iki tarafının bulunduğunu ve her iki açıdan

bakılması gerektiğini açıkça ve basite indirgeyerek açıklamıştır. Kitabın bu bölümünde ayrıca, basit ve muzaaf usule ilişkin örnek uygulama kayıtları verilerek konunun tam anlaşılması sağlanmıştır.

Kitabın “*Defatiri Ticariye*” başlıklı bölümünde yazar öncelikle ilgili kanun maddelerini doğrudan ifade etmiştir (1929 da yürürlükteki ticaret kanunu). İlgili kanuna göre tutulması gereken zorunlu ve ihtiyari defterlerden bahsetmiştir. Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterin usulü muzaaf’a göre tatbiki konusunda; “*Müsvedde yani el defteri usulü*”, “*Muavin defterler usulü*” ve “*Merkeziyet usulü*” konularını anlatmıştır. Müsvedde yani el defteri usulü, tacirin ticarethanesini ilgilendiren tediye, tahsilat, satış ve senet gibi işlemlerin gerçekleştiği tarih sırasına göre rastgele bir şekilde bir deftere not edilmesi olarak açıklanmıştır. Muavin defter usulü; “*müsvedde defter yerine, birçok muavin defter kullanılır ve bu defterlerin her birine bir nevi işlemler kaydedilir ve her akşam bu muavin defterlerdeki kayıtlar ayrı bir yevmiye defterine nakledilir*” şeklinde açıklanmıştır. Merkeziyet usulünde işlemler muavin deftere kaydedilir. Ancak, bu muavin defterler artık müsvedde defteri olmayıp şekli ve ehemmiyeti itibarıyla hakiki yevmiye defterleridir. Her akşam bütün işlemler bu yevmiyelerden birer madde halinde ayrı bir yevmiyeye aktararak kaydedilir. Örneğin, kasa yevmiyesi, tahsil senetleri yevmiyesi gibi ayrı bir yevmiye defterine kaydedilir. Ticari defterlerini kayıt usullerinin gayet anlaşılır ve basit bir dilde açıklanması kitabın yayımlandığı yıllarda bile ne kadar öğretici olduğunun bir göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bölüm sonunda anlatılan her üç usul toplu olarak bir diyagramla gösterilmiştir (Şekil 3).



Şekil 3: Muhasebe Usulleri Diyagramı

Kaynak: (Kömürcüyan, 1929)

Yazar kitabın “*Merkeziyet Usulü*” başlıklı bölümünde merkeziyet usulünü uygulama örnekleri ile ayrıntılı açıklamaktadır. Bu bölümde; Muavin yevmiyeler, Yevmiye defteri, Defter-i kebir ve Mizan ayrıntılı bir şekilde örneklerle açıklanmıştır. Örneklerin basite indirildiği ve anlaşılır bir halde sunulduğu görülmektedir.

Yazar “*Hesapların taksimi ve tasnifi*” başlıklı bölümde hesapları sermaye hesapları, kıymet hesapları, netice hesapları, eşhası salise (müşteri) hesapları ve nazım hesaplar şeklinde gruplandırmıştır. Bütün hesaplar örnekleriyle birlikte ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Hesap

gruplarının günümüzde kullanılan hesap sayısından oldukça az olduğu dikkat çekmektedir. Ancak, hesap gruplarının günümüzdeki mantıkla benzer şekilde gruplandırıldığı görülmektedir. Bu durum, hesap sayısında farklılıklar bulunsa bile geçen 100 yılda muhasebe kayıt sisteminin değişmediğinin göstergesidir. Bölüm sonunda yapılan hesap gruplamaları toplu bir şekilde bir tabloda özetlenmiştir.

Başlıca hesapların tasnifi ve vazifeleri				
Hesaplar	Zimmetin istimali	matlubun istimali	Bakiyenin manası	Bakiyenin nevi
1.— Sermaye ihtiyat	sermayeyi tenkis eden döyün kıymetleri	sermayeyi tezyit eden mevcudat ve matlubat kıymetleri	Teşebbüsün vaziyetleri	daima matlup
2.— Kıymetler	İthalât	İhracat	Mevcut	emtia istimrarı halinde daima borçlu
3.— Netice	Zarar	Kâr	safi netice	zarar halinde borçlu kâr halinde alacaklı
4.— Eşhas ve muhabir	eşhasın tacire karşı borçları	eşhasın tacirde olan alacakları	eşhasın tacire karşı vaziyetleri	borçlu halinde zimmet alacaklı halinde matlup neviden

Şekil 4: Hesapların Tasnifi ve Vazifeleri

Kaynak: (Kömürcüyan, 1929)

Yazar “*Emtia istimrar ve istikrarı*” bölümünde örnekleriyle beraber yevmiye (dönem sonu dâhil), bilanço ve mizan ayrıntılı bir şekilde ve uygulamalı olarak anlatılmıştır. Yapılan açıklamaların ve verilen örneklerin basit anlaşılır ve sade bir dille yazıldığı görülmektedir. Ayrıca, kitabın bu bölümde de oldukça öğretici olduğu değerlendirilmektedir.

Yazar son bölümde ise yatırım, toptancı ve perakendeci bir ticarethanenin muhasebesini tatbikat etmekte yeni muhasebe usulünü bütünsel bir bakış açısıyla ele almaktadır. Her konunun içerisinde açıklamalarla birlikte verilen örneklerin haricinde anlatılan muhasebe usul ve esaslarının bütünsel bir şekilde anlaşılması için haricen tüm konuyu özetleyen bir geniş örneğin verilmesi konuyu hem tekraren öğretmekte hem de esasen bir bilgi sistemi olan muhasebe uygulamalarındaki sistemin bir bütün olarak anlaşılmasını sağlamaktadır.

5. SONUÇ

Muhasebe mesleği ve eğitimi kapsamında cumhuriyet öncesi dönemde Tanzimat'a kadar Osmanlı İmparatorluğu güçlü bir devlet muhasebe sistemine sahip olmakla birlikte muhasebe mesleğinde ve işletme muhasebesinde kayda değer bir ilerleme gösterememiştir. Bu dönemde eğitim, Hazine-i Amire'de usta-çırak ilişkisiyle yürütülmekteydi. Osmanlı İmparatorluğu'nda Tanzimat (1839) ile birlikte 1839 yılında açılan ilk muhasebe okulu “*Bâb-ı Defterdârî Mektebi*” olmuştur. Sonrasında Kanunname-i Ticaret'in (1850) kabul edilmesiyle ticaret, tüccar kavramları ve çift taraflı defter sistemi kullanılmaya başlanmıştır. Ondokuzuncu yüzyılda Osmanlıda çift taraflı defter sistemine ilişkin ilk eserler Ermenice olarak kaleme alınmış, daha sonra ise Fransızca'dan yapılan çeviriler ön plana çıkmıştır.

Bu çalışmada, Türkiye'de cumhuriyet döneminde 1929 yılında Latin harfleriyle yayımlanan ilk muhasebe kitabı olan “*Yeni Muhasebe Usulü*” adlı eser birincil kaynak (arşiv) üzerinden incelenmiştir. “*Yeni Muhasebe Usulü*” kitabı Türkiye'de Latin Alfabesiyle yayımlanan ilk muhasebe kitabı olmasına rağmen eserde oldukça sade ve anlaşılır bir dil kullanılmıştır. Yazar kitapta muhasebe teori ve uygulamalarını beraber vermiş ve konuları oldukça basit ve anlaşılır örneklerle açıklamıştır. Ayrıca, kitapta “*tümevarım*” metodunun kullanıldığı görülmektedir. Eserde anlatılan her konunun ardından özet niteliğinde konunun bütünsel bir şekilde anlaşılmasını kolaylaştıran diyagramlar kullanılmıştır. Kitabın sonunda ise geniş bir uygulama örneği ile kitabın bütünsel olarak anlaşılması sağlanmıştır.

Ayrıca, kitabı yazıldığı dönem ve sonrasında başta eğitim kurumları olmak üzere yıllarca başvuru bir eser özelliğini taşımaktadır. “*Yeni Muhasebe Usulü*” kitabı Osmanlı döneminden cumhuriyet dönemine muhasebe biliminin aktarılmasında çok önemli bir rol oynamaktadır. Bu durum Osmanlıda muhasebe alanındaki bilgi ve entelektüel birikimin cumhuriyet dönemine aktarılabilirdiğini göstermektedir.

KAYNAKLAR

- Aslan, M. (2017). Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Bir Muhasebe Düşünürü: İsmail Hamid (1861-1931). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (13).
- Cihan Temizer, N. (2022). 19. Yüzyılda Avrupa ve Osmanlı İmparatorluğu'nun Tarım Politikalarının Muhasebe Defterleri Üzerinden Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (22), 79-96.
- Çetin, A. C. (2023). Osmanlı Döneminde Bir Muhasebe Eğitim Kitabı: Mebâdî-İ Usul-İ Defterîdeki Müsvedde Ve Yevmiye Kayıt Örneklerinin İncelenmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (24), 17-50.
- Gençoğlu, Ü. G. (2009). Türkiye'de Harf Devriminin Muhasebe Eğitimi Ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD)*, 1(1), 30-37.
- Güvemli, O. & Güvemli, B. (2015). Osmanlı devlet muhasebesinde kayıt düzeni ve defter sistemi. *III International Scientific Conference-Sokolov Reading, 22-25 April, Saint Petersburg State University, Russia*, 18-42.

- Güvemli, O. (2000), *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar*. Süryay Sürekli Yayınlar A.Ş. İstanbul.
- Güvemli, O. (2005). Türkiye’de Ticaret Liselerinin Kuruluş Öyküsü. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 28, 16-23.
- İmamoğlu, M. (2010). Ortaöğretim Kurumlarında Muhasebe Eğitimi ve Karşılaşılan Sorunların İncelenmesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Karataş, Ş., Yücel, G., & Adiloğlu, B. (2018). Muhasebe Eğitimine Verilen Doksan Yıllık Ömür: Kirkor Kömürcüyan. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16(59), 71-80.
- Kaya Doğanay, F. (2011). Tanzimat’tan Cumhuriyet’e Rüşdiye Mektepleri, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Kömürcüyan, K. (1929) *Yeni Muhasebe Usulü*, İstanbul. (Marifet Matbaasında basılmıştır).
- Örten, R., Ganite, K., & Torun, S. (2011). Muhasebede çift taraflı kayıtlama ve kitab-us siyakat. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (1), 34-69.
- Sağlamyürek, S. (2014). Etnik Yapıdaki Değişimin Muhasebe Düşüncesi Üzerindeki Etkisi: Hamidiye Ticaret Mektebi Örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gümüşhane.
- Sözbilir, H., Özyılmaz, C., Demirel, B.L. (2008), Serkiz Nihad and Kirkor Kömürcüyan in Turkish Accounting History, *12th World Congress of Accounting Historians : July 20-24, Istanbul, Turkey, Congress Proceedings*, 668-674.
- Sürmen, Y., Kaya, U. & Yayla, H. E. (2006). “Higher education institutions and the accounting education in the second half of XIXth century on the ottoman empire”. Munich Personal RePEc Archive (MPRA) Paper No. 2559.
- Şimşek, H. (2021). Osmanlı İmparatorluğu'nda Muhasebe Eğitimine Kronolojik Bir Bakış. *Bilge Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 5(1), 28-32.
- Yazan, Ö. (2017). Osmanlı rüşdiyelerinde muhasebe eğitimi: 1895 yılına ait bir usul-i defteri örneği. *Journal of Academic Value Studies*, 3(12), 367-380.
- Yazan, Ö., & Kaya, M. (2017). Ali Suavi Ve Muhasebe Öğretimi: Fenn-İ Tanzim-İ Defter (1869). *Journal of International Social Research*, 10(51).