

ÇİFT YANLI KAYIT YÖNTEMİNİ ESAS ALAN ÖNCÜL BİR ESER: MUĞNI'L KÜTTAB (1869)'IN MUHASEBE ANLAYIŞI VE SAADETNAME (1306) VURGUSU

Dr. Öğr. Üyesi Ömer Yazan¹

ÖZ

Bu çalışmada, Mehmed Nüzhet'in Muğni'l Küttab adlı eserindeki muhasebe anlayışı ele alınmış ve muhasebenin kökenine yönelik Saadetname üzerinden yaptığı eleştirisi değerlendirilmiştir. Mehmed Nüzhet'in Muğni'l Küttab adlı eserinin Usul-i Defteri bölümü, yazıldığı dönem itibariyle Türk muhasebe öğreti eserleri arasında öncül bir konumdadır. Bu bölümde yevmiye defteri, defter-i kebir, kayıt kuralları, hesapların kapatılması, mizan ve icmal defteri düzenleme, hesapların yeniden açılması konuları ele alınmıştır. Ayrıca Mehmed Nüzhet, eserin bu bölümünde çift yanlı kayıt esasına dayalı muhasebe düzeninin kökeninin İslam coğrafyasında aranması gerektiğini iddia etmiştir. Bu iddia İlhanlılar devrinin önemli devlet muhasebesi eserlerinden Saadetname (1306) 'ye vurgu yaparak somutlaştırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Mehmed Nüzhet, Muğni'l Küttab, Saadetname.

Jel Kodu: M41, M49.

A Precessor Book that Base on Double Entry Bookkeeping: Accounting Approach of Muğni'l Küttab (1869) and Its Emphasis of Saadetname (1306)

ABSTRACT

In this study, Mehmed Nüzhet's accounting approach in Muğni'l Küttab named book has been addressed and his criticism about accounting's origin through Saadetname has been evaluated. Mehmed Nüzhet's The Bookkeeping chapter of Muğni'l Küttab named book is in an initial position between Turkish accounting teaching books by its publication period. In this chapter, the topics of journal and ledger, recording rules, closure of accounts, trial balance and extract book, reopen of books had been

¹ Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, omer_yazan@hotmail.com

embraced. Otherwise Mehmed Nüzhet, had asserted to search the origin of accounting organization based upon double entry bookkeeping in Islamic geography in this chapter of the book. This claim had instantiated to emphasise Saadetname (1306) that is one of the important state accounting books in Ilkhanids period.

Keywords: Mehmed Nüzhet, Muğni'l Küttab, Saadetname.

Jel Code: M41, M49.

1. GİRİŞ

19. yy.'ın ilk döneminde yurtdışında basılmış ve Osmanlı Ermeni toplumuna yönelik bir kitapçık dışında çift yanlı kayıt yöntemini esas almış bilinen başka bir muhasebe öğreti kitabı bulunmamaktadır. 19.yy.'ın ikinci yarısından itibaren ise Tanzimat'ın pek çok alanda olduğu gibi eğitim anlayışına da getirdiği yeniliklerin bir yansıması olarak -özellikle yüzyılın sonlarına doğru artan oranda- modern muhasebe düşüncesine yönelik muhasebe eserleri yayınlanmaya başlanmıştır (Güvemli, 2000: 407-408).

Devrin muhasebe anlayışını yansıtan eserlerin 1Eylül 1869 tarihinde yayınlanmış Maarif-i Umumiye Nizamnamesi'nin ardından ivme kazandığı belirtilebilir. Zira Nizamname'yi takip eden dönemde eğitim kurumlarında ortak müfredat geliştirme çabaları sonucu Maarif Nezareti'nin onayladığı eserler öğreti kitapları olarak kullanılmaya başlanmıştır. Meclis-i Kebir-i Maarif Daire-i İlmiyesi azalarından Fardis Efendi tarafından Fransızca'dan çevrilmiş ve konu anlatımı ile örnekleri Osmanlı toplumuna uyarlanmış olan 1871 yılında yayınlanmış Usul-i Defterî adlı kitap –önsözünde ifade edildiği üzere- Maarif Nezareti'nce okullarda muhasebe öğretimi için uygun görülen ilk eser olma özelliğini taşımaktadır (Yazan ve Kaya, 2017: 1174-1175).

Mehmed Nüzhet tarafından hazırlanarak 3 Rebiülahir 1286/13 Temmuz 1869 tarihinde yayınlanan *Muğni'l Küttab* adlı eser edebiyat ve matematik gibi alanlarda bilgiler sunmakla birlikte, eserin son kısmında *Usul-i Defterî* adlı bir bölüm yer almaktadır. Bu bölümde çift yanlı kayıt esasına göre defter tutma usulü ve kullanılacak muhasebe defterleri kısaca tanımlanmıştır. Eser sadece bu yönüyle dahi Türk muhasebe eğitimi tarihi için önemli ve öncül eserler arasındadır. Zira yayınlandığı tarihte Maarif-i Umumiye Nizamnamesi henüz yürürlükte olmadığı gibi eser Fardis Efendi'nin çevirisinden de eskidir. Fransız muhasebe kaynaklarından esinlendiği düşünülmeyle birlikte salt bir çeviri niteliğinde değildir.

Türk muhasebe eğitimi yazınında Mehmet Nüzhet ile aynı dönemde – Muğni'l Küttab'dan dört ay sonra- çift yanlı kayıt yöntemini esas alan dikkat çekici bir çalışma daha yer almaktadır. Bu çalışma *Ali Suavi* tarafından 15 Kasım 1869 tarihinde Paris'te çıkarılan *Ulûm Gazetesi*'nin 8.sayısında yayınlanan *Fenn-i Tanzim-i Defter* adlı makaledir. Ali Suavi bu

makalede çift yanlı kayıt yöntemini *İtalyan Yöntemi*² adıyla ele almıştır (Yazan ve Kaya, 2017). Aynı dönemin öncül iki eseri olmaları sebebiyle Ali Suavi'nin Fenn-i Tanzim-i Defter adlı makalesi, çalışmanın ilgili bölümlerinde Mehmet Nüzhet'in eseri ile konular bağlamında karşılaştırılmıştır.

Türk muhasebe eğitimi tarihindeki öncül konumunun yanında Mehmed Nüzhet'in Muğni'l Küttab'ının dikkat çeken farklı bir yönü de bulunmaktadır. Zira Mehmed Nüzhet bu eserde, devrinin muhasebe anlayışının kökeninin Avrupa değil İslam kaynaklı olduğunu iddia etmektedir. Bu iddiayı desteklemek için çift yanlı kayıt yöntemini esas alan muhasebe düzenine yönelik bilinen ilk eserlerden olan, 1306 yılında yazılmış İlhanlılar devri devlet muhasebesi kitaplarından *Saadetname*'ye vurgu yapmaktadır. *Saadetname*'de yer alan defterleri devrinin muhasebe defterleri ile karşılaştırarak yevmiye, defter-i kebir ve yardımcı defter rolü üstlenen defterlerin *Saadetname*'deki karşılıklarından bahsetmektedir. Bu yönüyle Mehmed Nüzhet'in Muğni'l Küttab'ının Usul-i Defteri bölümü, muhasebenin köklerini Paccioli (1494)'den yaklaşık iki asır önceye götüren ve iddiasını -*Saadetname*'den örnekler göstererek- somut biçimde destekleyen Türk muhasebe öğretici kitapları arasındaki ilk eserlerden biri olması yönüyle önemlidir.

Bu çalışmada Mehmet Nüzhet'in hayatı ve Muğni'l Küttab hakkında kısa bilgiler verildikten sonra - transkripsiyonu ve tahlili araştırmacı tarafından yapılan- Usul-i Defteri bölümü ayrıntılı olarak ele alınmış, ilgili konular devrin bir diğer eseri olan Ali Suavi'nin makalesi ile karşılaştırılmıştır. Son bölümde, eserde vurgu yapılan *Saadetname* doğrultusunda Mehmed Nüzhet'in muhasebenin kökeninin İslam coğrafyasında olduğu yönündeki iddiası değerlendirilmiştir.

2. MEHMED NÜZHET VE MUĞNİ'L KÜTTAB ADLI ESERİ

Mehmed Nüzhet, 1809 yılında Sivas Vilayeti'nde doğmuş (Mehmed Nüzhet es-Sivasî adıyla da bilinmektedir) ve 1887 yılında vefat etmiş olup Kırım Tatar asıllı bir aileye mensuptur. Şehreminliği ve vezirlik yapmış İsmail Rıdvan Paşa ile Birinci Ferik Reşid Paşa'nın babasıdır. Çeşitli eğitim kurumlarında muallimlik yapmış, Farsça ve Arapça bilgisi yüksek olup Fransızca da bildiği düşünülen ve modernleşme taraftarı olarak tanınan Mehmed Nüzhet, döneminin önemli şair ve ediplerinden biri olarak gösterilmektedir. Telif eserleri olarak

² Ali Suavi'nin makalesinde, İtalyan Üslubu olarak tanımladığı çift yanlı kayıt yöntemine ilişkin şu ifadeler yer almaktadır (Yazan ve Kaya, 2017:1176): Üslub-u tanzim iki türlüdür. Birine müfredat üslubu derler diğerine İtalyan üslubu... Müfredat üslubu üzre defter tutan tacir sehv ve nisyardan pek de salim olamaz. Ve defterde aradığını çabuk bulamaz. Böyle defter küçük ticaretler için belge oluyor. Hesabını ve sattığını kendi tutan melekeli tüccara kâfidir. Fakat büyük ticaretler için İtalyan üslübü gerek. Hususa Katib ve Sandukkâr kullanılan eşyalar için pek lazım. Fakat bu üslubu çok yerde dağdağalandırmışlar. Biz bu kitapta sadeleştireceğiz. Çünkü defter hem kâfi hem de sade olmalı.

Muğni'l-Küttâb, Muhtasar Münşeât, Muaddilü'l-İmlâ ve Mükemmilü'l-İnşâ, Kirli Çıkı, Letaifü'l- Muhadarat, tercüme eserleri olarak ise Tercüme-i İzharü'l-Hak ve Phedre Tercümesi sıralanmaktadır (Belen, 2014:107).

Mehmed Nüzhet'in Muğni'l Küttab adlı eseri, Tanzimat sonrası Türkçe belagat kitapları arasındaki ilk telif eser olarak gösterilmektedir. Darülmualimîn'de kitabet hocası olarak verdiği levâzım-ı tahsiliyye, tehzîb-i ahlâk-ı etfâle, âdâb-ı kalem, usul-ı inşâ ve kitabete dair ders notlarının birleştirilmesi sonucunda açığa çıkmış ve İstanbul'da 3 Rebiülahir 1286/13 Temmuz 1869 tarihinde basılmıştır. Nitekim Muğni'l Küttab idadilerde okutulan ilk edebiyat ders kitabı olma özelliğini taşımaktadır (Yetiş, 1992: 385; Argıt, 2006:260). Bununla birlikte eser yalnızca bir edebiyat öğreti kitabı olmayıp matematik ve muhasebe bölümlerine de haizdir.

Muğni'l Küttab (1869) 446 sayfalık bir eserdir. Kitabın ağırlıklı kısmında inşa/münşeât, kitabet, adab-ı kalem, ulum-u edebiyenin lüzum-u tahsili, cinas, istiare, kinaye, şiir gibi pek çok edebi konu işlenmiştir. Nitekim Muğni'l Küttab literatürde de genellikle edebiyat öğretim esaslı bir eser olarak değerlendirilmektedir. Eserin son 127 sayfalık bölümü matematik ve muhasebe konularını barındırması yönüyle dikkat çekicidir. Matematik bölümü adad-ı sahihe, küsurat-ı adıye, mikyaslar, küsurat-ı aşariye, tenasüb gibi hesap konularını ele almaktadır. Eserin son bölümü ise muhasebe ile ilgili olup defter türleri ve defter tutma yöntemlerini değerlendirmektedir. Muğni'l Küttab'ın iki ayrı bölümün birleştirilmesi şeklinde hazırlandığı düşünülebilir. Zira yazar, eserde edebi konular için ayrı bir fihristi giriş bölümünde verirken, matematik ve muhasebe ile ilgili olan bölümün fihristini eserin sonunda ayrıca sunmaktadır.

Eserin matematik ve muhasebe ile ilgili olan 127 sayfalık son bölümü, Risale-i İlm-i Hesab adıyla Rumi 1302/M.1886 yılında ayrı bir kitap olarak Maarif Nezareti eliyle yeniden basılmış ve mekteplerde okutulmuştur. Bu kitabın bir nüshasına TBMM Kütüphanesi E-Kaynaklar bölümünün Eski Harfli Türkçe Kitaplar kısmında 197404615 sıra numarası ile ulaşılabilir. Eserin yazımından 17 yıl sonra dahi Maarif Nezareti'nin onayıyla okullarda matematik ve muhasebe eğitimi için kaynak kitap olarak okutuluyor olması, bu konularda devrinin diğer kaynakları arasında ifade ettiği önemin bir delili olarak sunulabilir.

Muğni'l Küttab (1869)'ın orijinal nüshalarına İstanbul Üniversitesi Nadir Eserler Kütüphanesi, Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Kütüphanesi gibi çeşitli üniversite kütüphanelerinin nadir eserler koleksiyonlarından ulaşılabilir. Bununla birlikte eserin Ohio State University, University of Michigan ve University of Toronto gibi çeşitli yabancı üniversite kütüphanelerinde elektronik nüshaları da mevcuttur. Ulaşılabilirliği ve kullanım kolaylığı nedeniyle bu çalışmada University of Toronto Kütüphanesi bünyesinde 1869 basım orijinal eserin tıpkı sunumu olarak yer alan bir elektronik nüsha esas alınmıştır.

3. MUĞNİ'L KÜTTAB (1869)'IN USUL-İ DEFTERÎ BÖLÜMÜ VE MUHASEBE ANLAYIŞININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Muğni'l Küttab (1869)'ın son bölümü *Usul-i Defteri*³ başlıklıdır. Mehmed Nüzhet bu bölüme muhasebenin (defter tutma usulünün) Avrupa'da ayrı bir bilim olarak geliştiğini ve hemen her eğitim kurumunda okutulduğunu belirterek başlamaktadır. Muhasebenin sadece ticaret işletmelerinin muhasebe uygulamaları için değil tüm hesap işleri ve idari faaliyetler için çok faydalı bir bilim olduğunu, bu faydayı artırmak için pek çok kitap yayınlandığını, muhasebenin artık emtia ve sarraflık gibi çeşitli özel işlemlere yönelik şubelere ayrıldığını ve dolayısıyla yeni kurallar geliştirildiğini ifade etmektedir. Nitekim muhasebenin tüm mali işlemlerin odak noktası olduğu “...*fenn-i mezkur yalnız umur-u ticariyeye münhasır olmayıp küllî ve cüzî kaffe-i muamelat-ı hesabiyeye ma'ahz-ı istifade olunmuştur.*” şeklinde vurgulanmıştır (Mehmet Nüzhet, 1869: 435).

Muğni'l Küttab'la aynı dönemde yazılan Ali Suavi'nin *Fenn-i Tanzim-i Defter* (1869) adlı makalesinde ise muhasebe, (defter tutma olarak değerlendirilmektedir) Kanunname-i Ticaret'in zorunlu kıldığı bir uygulama olarak ele alınmaktadır (Yazan ve Kaya, 2017: 1176):

Tanzim-i defter emur ticareti bir üslub üzere kayd etmektir. Fen üzere defter tanzimini ticaret kanunnamesi emr eder. Çünkü tüccar bununla kârını bilir. Zararını anlar. Alacağını vereceğini tanır. Bazı neza'yı keser. Bu fennin kavaidi şu üç kelimeye raci'dir. Defter-i muhtasar vazihî pak olmalı. Muhtasar olmalı. Yani her madde kısaca yazılmalı. Bu sebeptendir ki bazı maruf işaretler kullanılır. Vazih yani ma'na anlaşılacak suretle yazılmalı. Ve içinde aranan şey çabuk bulunmalı. Demek ki maruf olmayan işaretler kullanmamalı. Ve kolay tertible tutulmalı. Pak olmalı. Yani yalanmış kazanmış olmamalı. Ve sehv ve hataen okunmayacak surette çizilmemeli. Tanzim-i defter tarifinde “bir üslub üzere kayd” demiştik.

Bu açıklamalarda görüldüğü üzere Ali Suavi, defterlerin açık, anlaşılır, kısa, sade ve hatadan uzak bir biçimde tutulması gerektiğini ifade etmektedir. Söz konusu anlayış Mehmed Nüzhet ile örtüşmektedir.

Muhasebeciliğin kayıt ve defterlerin tutulması yoluyla kendi kuralları olan ayrı bir meslek olarak açığa çıktığını belirten Mehmed Nüzhet, tutulacak esas defterleri *Jurnal*⁴ (Yevmiye Defteri) ve *Defter-i Kebir* olarak değerlendirmektedir (Mehmed Nüzhet, 1869: 436). Ali Suavi'nin (1869) de makalesinde temel muhasebe defterleri olarak yevmiye defteri ve defter-i kebir gösterdiği görülmektedir (Yazan ve Kaya, 2017:1177). Muğni'l Küttab'da yevmiye defterinin Jurnal olarak nitelendirilmesi ve aşağıda ayrıntıları sunulan jurnal ve defter-i kebir arasında madde numaraları yoluyla bağlantı kurulması şeklindeki kayıt mantığından yola

³ Belen (2014:114)'in çalışmasında, Muğni'l Küttab'ın Usul-i Defteri bölümüne Saadetname vurgusu yönüyle değinilmekte, yazarın muhasebenin kökeni iddiasına dikkat çekilmektedir. Bununla birlikte ilgili çalışma, Muğni'l Küttab'ın muhasebe anlayışını, defter türleri, kayıt kuralları ve ay/dönem sonu işlemleri ile ilgili görüşlerini irdelememiştir.

⁴ Muğni'l Küttab (1869) yevmiye defterini *Jurnal* olarak nitelediği için çalışmada eserle ilişkili metinlerde de yevmiye defteri yerine jurnal ifadesi kullanılmıştır.

çıkılarak Mehmed Nüzhet'in muhasebe bilgisinin temelde Fransız kaynaklarına dayandığı belirtilebilir.

Eserde jurnal ile defter-i kebir esas defterler olarak ele alınmakla birlikte bu defterlerde yer alan çok sayıda işlemin daha iyi anlaşılabilmesi ve için -isimleri ayrı ayrı sıralanmaksızın yardımcı defterler (defatir-i muavene) tutmanın gerekliliğine de şu ifadelerle değinilmiştir (Mehmed Nüzhet, 1869: 438):

...ikinci derecede olarak işin cesametine ve müfredatının kesret ve ehemmiyetine göre bir takım defatir dahi tutulmak iktiza edip bunların menba-ı mercii ise zikr olunan jurnal ile defter-i kebir olduğundan ve onlar havi olduğu muamelatın izah-ı tafsilat ve tadad-ı müfredatı zamanında terkim olduğundan işbu ikinci derecede tutulması icab eden defterlere **Defatir-i Muavene** tabir edilir.

Mehmed Nüzhet (1869), muhasebede çift yanlı kayıt esasına sık sık vurgu yapmakta, özellikle defter-i kebir üzerinde hesapların kaydedilmesi esnasındaki en az iki adet eşit tutarlı değer hareketinin gerekliliğini "**Muzaaf-ı Mütেকabil Kaidesi**" şeklinde tanımlamaktadır. Takip eden eserlerde (örneğin Hasan Tahsin (1895)'de) çift yanlı kayıt esasının "**Usul-i Muzaafe**" şeklinde tanımlandığı görülmekte iken Mehmed Nüzhet'in çift yanlılık/karşılıklık (*mütেকabil*) vurgusunu kuvvetlendirmiş olması dikkat çekicidir.

3.1. Jurnal (Yevmiye Defteri) Kayıt Kuralları

Mehmed Nüzhet (1869:438) eserinde birinci defter olarak tanımladığı **Jurnali** her sayfasına/her bir maddesine numara verilmiş, özel çizgilerle ayrılmış ve işlem tarihini gösteren bir defter olarak ele almaktadır. Bu defterde hazineye, tacir veya sarrafın kasasına ve ambar mağazasına giriş ve çıkışı yapılan nakit, senetler ve aynı eşya gibi unsurların, alınan (makbuzat) ve verilen/ödenen (medfuat) tüm değerlerin miktar ve kıymetleriyle ait oldukları yevmiye maddelerinde açıklama ve rakam olarak gösterilmesi gerektiği tanımlanmıştır. Yevmiye maddesinde borçlu ve alacaklı hesapların gösterimi "*...fakat bir mahalden gelip hazine veyahut kasaya idhal olunan mebalig ve saire cedvelinde kain hane-i mahsusuna terkim ile bunun hizasına hazine veyahut kasanın beyan olunan mahalle ol miktar şeyi **borçlu** ve ol mahallin dahi o miktar şeyi **alacaklı** olduğu ibaresi bu sırada yazılır.*" şeklinde ifade edilmiştir (Mehmed Nüzhet, 1869:438).

Müflis bir tacirin ticaret mahkemeleri tarafından iflas durumunda olduğunun onaylanabilmesi için jurnal önemli bir kanıt niteliğindedir. Zira jurnaldeki kayıtların gerçek durumu yansıtır bir biçimde düzenlenmiş olduğunun tespiti, kayıtlar üzerinde herhangi bir kazıntı (*hakk*) ve silinti yapılmamış olduğunun belirlenmesi tacirin iflas halini hukuki olarak doğrulayacak mahiyette görülmektedir. Aksine jurnal kayıtlarının gerçek durumu yansıtmadığı, kayıtlar üzerinde sonradan oynama yapıldığının tespiti halinde ise tacire hilekar müflis gözüyle bakılıp ilgili davalarda aleyhinde önemli bir delil olarak sunulacağı belirtilmiştir (Mehmed Nüzhet, 1869: 439).

Jurnal maddeleri düzenlenirken hata ile yanlış hesap, eksik veya fazla tutarda kayıt yapılması halinde ve durumun gün sonunda tespit edilmesi durumunda hatalı kayıt/kayıtların düzeltilebileceği ifade edilmiştir. Burada yanlış hesap, eksik veya fazla tutarın bir düzeltme kaydıyla ortadan kaldırılması gerektiği “...şayet bir kalem akçe sehven ziyade veyahut noksan yazılmış olduğu ol günün nihayetinde tayin eder ise zuhur edecek tefazul ve tenakus yevmiyenin nihayet kaleminin altına başkaca bir kalem olarak yazılıp balada tarif olunduğu veçhile hazine veyahut kasa borçlu veya alacaklı gösterilerek tashih-i sehviyata müsaraaat olunması kaide-i mahsusa iktizasındandır” şeklinde açıklanmıştır (Mehmed Nüzhet, 1869: 439).

3.2. Defter-i Kebir Kayıt Kuralları

Defter-i kebirde nakit, senetler ve aynı eşya gibi unsurların kayıt olduğunu açıklayan Mehmed Nüzhet (1869:439-440), bu kayıtların *jurnal*den alındığını, işlemlerin nakli esnasında çift yanlı kayıt esasına (muzaaf-ı mütekebil) dikkat edilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Defter-i kebirde aynı hesaba ait bir borç ve bir de alacak sayfası bulunacağı, yan yana açılan bu sayfalar için tek bir yerde sayfa numarası sunulacağı dolayısıyla diğer bir hesaba geçildiğinde sayfa numarasının da çiftler çiftler verileceği söylenmektedir. Hesaplara ait borç ve alacak sayfalarının daima karşılıklı çalışması gereğini vurgulayan Mehmed Nüzhet (1869:440-441) bir sayfanın tamamen dolması ancak karşısındaki sayfada boşluk bulunması durumunda bu sayfada başka işlem yapılmasını önlemek için boş kalan yerde bir uçtan diğer uca bir çizgi çizerek her iki sayfanın toplamını sayfaların sonunda göstermeyi ve aynı hesaba ait yeni açılacak sayfalara da bu tutarlarla başlanılmasını önermektedir.

Şahıs veya heyetlerle olan borç-alacak ilişkilerini (muhasabe-i hususiye) takip edebilmek ve sayfaları kolay bulabilmek için defter-i kebirin en sonunda veya ayrıca küçük bir defterde alfabetik isim sırasına (huruf-u heca) göre oluşturulmuş bir fihristin faydalı olacağı belirtilmiştir (Mehmed Nüzhet, 1869: 441).

Jurnalde işlemlerin açıklama bölümü birkaç satırdan oluşabilmekte ve satırların en sonuna gelene kadar karşısındaki rakam hanelerinin boş bırakılabilmesine rağmen defter-i kebirde bu mümkün görülmemektedir. Bu sebeple defter-i kebirde işlem açıklamalarının mümkün olan en kısa haliyle sunulması, ayrıntının jurnale bırakılması öngörülmüştür.

Mehmed Nüzhet’in tanımladığı yevmiye ve defter-i kebir kayıt kurallarının kendi devrindeki Türk muhasabe yazını ile karşılaştırılması açısından Ali Suavi (1869)’nin makalesindeki yevmiye ve defter-i kebir açıklamaları önemlidir (Yazan ve Kaya, 2017:1177):

Usul-i defter yevmiye defteridir. Alınan satılan eşya bunda gün gün kayd olunur. Fakat tarihinden başka fihristi yoktur. İçinde bir kalem aramak için vakt zayi olmaz ve hesabda belli olmayan bazı sehv nasıl bulunur. Bu halde yevmiye defteri için bir de mukabele defteri lazım. Bu defter yevmiyenin nüsha-i sanisi gibi olmalı. Ve bir minval üzere tutulmalı ki aranan kalem çabuk bulunmalı. Yevmiye defteri icabında bununla mukabele edilebilmeli. Böyle mukabele defterinin ismine ana defter

ve bazen defter-i kebir derler. İtalyan üslubu için şu iki defter mutlaka lazım. Demek ki yevmiye defteri ticarete müteallik her şeyin gün gün tarihli jurnalidir. Defter-i kebir jurnalde mukayyet mevadı çabuk bulmak ve mukabele etmek içündür. Hâsılı enva-i ticaretin kaydı bir minval üzere lazım ki diğher minval üzere nüsha-i sanisi der akib alınabilsin. İşte bu minvaller tenasübünden tanzim-i defter denilen fen peyda olmuştur.

Bu açıklamalarda Ali Suavi'nin Mehmet Nüzhet'te olduğu gibi yevmiye defteri – açıklamada Jurnal de denilmektedir- bilgilerinin defter-i kebre nakledilmesi, her iki defterin birbiriyle karşılaştırılarak işlemlerin doğru bir biçimde takip edilebilmesine yönelik vurguları dikkat çekmektedir. Ali Suavi her iki defteri de esas defter olarak görmekle birlikte defter-i kebirin *ana defter* olarak da nitelendirildiğini belirtmektedir.

Ali Suavi defter-i kebir üzerinde hesap açma işlemleri ile ilgili ayrıca şu ifadelerde bulunmuştur (Yazan ve Kaya, 2017: 1179):

Defteri kebirde bir de hesap açmak tertibi vardır. Bu dahi mühimdir. Mesela bir cüz daha ayırıp şahsa kıymete müteallik hesaplar açılır. Bu cüzün başına da feth-i hesap yahud memleket istilahına muvafık bir tabir yazılır (İstanbul'da buna hesap açmak derler. Müşterek tacire bunun için defterinde bir hesap tabir eder. Avrupa'da dahi keza). İşte ticaretin behemehal muhtaç olduğu kayıtlar ne imiş ve yevmiye defterinin ve defter-i kebirden ecza-i selasenin nazariyatı neden ibaretmiş anlaşıldı. Şimdi bakalım yevmiye defteri bir minval-i hüsn üzere kayd olunsun ki ondan hesapları defter-i kebirde açılan ecza-i selaseye nakl kolaylıkla müyesser olsun. Ameliyatda matlub olan kolaylığı ve sadeliği tarif ve resm etmek sadedine artık girişelim.

Ali Suavi'nin *feth-i hesap*/hesap açmak tabiri ile alacaklı ve borçlu olunan ilgili kişiler adına açılacak hesapları kastettiği düşünülebilir. Bu açıklamada ecza-ı selase olarak tanımladığı hesaplar *Sermaye*, *Mağaza* ve *Sandık* hesaplarıdır (Yazan ve Kaya, 2017: 1179). Mehmet Nüzhet, defterlere kayıt kurallarını hesaplarla doğrudan ilişkilendirerek ele almazken Ali Suavi çeşitli hesaplara atıf yapmaktadır.

3.3. Yevmiye Defterinden Defter-i Kebire Kayıtların Aktarılması

Mehmed Nüzhet (1869:437) yevmiye defterindeki maddelerin düzenlenmesinin ardından ilgili hesapların ve işlem tutarlarının defter-i kebre aktarılması işlemlerini şu ifadelerle açıklamaktadır:

*...ve bir tarafa akçe itası lazım geldiği halde kezalik menvali muharrer üzere terkim edilerek bunun hizasına dahi masarifi umumiyenin hazine veyahut kasaya olmiktar akçe borçlu ve hazine ve kasanın dahi alacaklı olduğu tahrir kılınır ve ruz merre vuku bulacak idhalat ve ihracatın ibtidasına parantiz içinde olarak ol günün tarihi gösterilmek lazım olduğu gibi makbuzat ve medfuat vakianın beher gün arkası alındıktan sonra ol defter-i kebre de kain-i mahallerine geçirilmesi ve bu sırada ol akçe defter-i kebirin hangi sahifesine tesadüf eder ise **ol sahifenin numerosu jurnalde ve jurnalın sahife numerosu dahi defter-i kebirde her bir kalemin hizasına caize verilerek işaret olunması** ve bu defterlerin evrakı ber vech-i muharrer cedvelli olduğundan ileride bir güne fesada mahal kılmamak için **cetvellerin arası yazısız bırakılması caiz olamayacağından** yevm-i mezburun jurnalde vaki muamelat-ı kuyudiyesine hangi satırda hitam verilmiş ise ertesi gün yine bila-fasıla ol satırın arkasından yalnız*

vech-i meşruh üzere bir tarih vazıyla medfuat ve makbuzat yevmiyenin sırasıyla tahrir edilmesi lazım gelir.

Yukarıdaki ifadelerde Mehmed Nüzhet, -takip eden eserlerdeki anlayışın hilafına/bkz. Hasan Tahsin (1895)- yevmiye defterine kaynak olarak bir *Müsvedde Defteri*'nin tutulması ve buradaki bilgilerden yola çıkarak yevmiye defterinin düzenlenmesinden bahsetmemektedir. Bununla birlikte diğer kaynaklarla uyumlu bir biçimde muhasebe defterlerinde *caize vermek* işlemine değinildiği görülmektedir.

Caize vermek, muhasebe defterlerinde kayıtlı tutarların birbiriyle örtüştüğünün onaylanması ve bu onayın bir işaret yardımıyla gösterilmesi demektir. Hasan Tahsin (1895), iki- üç kişilik bir ekiple defter kayıtlarının ve tutarların kontrol edilmesi ve hata olmadığının tespiti durumunda *caize* verildiğini, onay işareti olarak ise (=) kullanılabileceğini ifade etmektedir. Nitekim *caize* vermek, defter kayıtlarının kesinleştirilmesinin yanı sıra tutarların bir sonraki döneme devrinin de onaylanması anlamını taşımaktadır (Yazan, 2018: 86). Mehmed Nüzhet (1869:437) ise *caize* vermeyi daha genel bir ifade ile defter-i kebirdeki ilgili kaydın sayfa numarasının yevmiye defteri maddesi yanına, yevmiye defterindeki madde numarasının ise defter-i kebirde ilgili hesapların hizasında gösterilmesi şeklinde tanımlamıştır. Esas itibarıyla bu tür bir numaralandırma da kayıtların kontrolüne imkân vereceğinden tutarların örtüşmekte olduğu veya aksi bir durum kolaylıkla belirlenmiş olabilecektir.

Defterlerin ilgili sayfa ve maddelerinin numaralandırılması, bir tür muhasebe denetimi faaliyetidir denilebilir. Zira Mehmed Nüzhet (1869:437-438) defterlerin her devlette ticaret nezaretleri tarafından özel olarak mühürlenmekte olduğunu ve tacir hakkında bir dava zuhurunda ticaret mahkemeleri tarafından inceleneceğini belirtmektedir. Bu doğrultuda numaralandırmak yoluyla (*caize* vermek) yevmiye ve defter-i kebir maddelerinin örtüşüp örtüşmediği kolaylıkla belirlenebilecektir. İsimleri belirtilmemiş olmakla birlikte genel olarak değinilen yardımcı defterlerin de (defatir-i muavene) mevcut kayıtların kontrolünde doğrulayıcı bir rol oynayacakları ifade edilmiştir.

Ali Suavi (1869) ise yevmiye defterinden defter-i kebir işlemlerin naklini 3 aşamada aşağıdaki şekilde ifade etmiştir (Yazan ve Kaya, 2017: 1178):

Defter-i kebirden bir cüz tefrik edilir. Yevmiye defterinde sermayeye müteallik hesap bunda kaydolunur. Bu cüzün başına sermaye kelimesi kalın kalemle yazılır. Sahifelerine rakamlar atılır. Her sağ sahife başına masraf yine kalın kalemle tahrir edilir. (Yahud dâhil-hariç). (2) Defter-i kebirden bir diğer cüz tefrik olunur. Yevmiye defterinde mukayyet mağazaya giren çıkan eşya bunda yazılır. Bu cüzün başına da kalın kalemle mevad-ı ticaret denir. Sahifeler rakamlanır. Her sağ sahife başına irad ve her sola masraf yazılır. (3) Bir de üçüncü cüz tefrik etmeli. Yevmiye defterinde mukayyet sandığa müteallik dâhil ve hariç bunda kayd olunmalı. Bu cüzün başına sandık yazılır. Sahifelere diğerleri gibi rakam atılır. Ve irad ve masraf tahrir kılınır.

Ali Suavi'nin Sermaye, Mağaza ve Sandık hesapları üzerinden defter-i kebirde işlem naklini ele aldığı görülmektedir. Her bir hesap için defter-i kebirde ayrı bir bölüm açılmasını önerdiği, hesaplarda giriş ve çıkış tutarlarını farklı başlıklar altında sınıflandırdığı dikkat çekmektedir.

3.4. Mizan Düzenleme, Hesapların Kapatılışı, İcmal Defteri'nin Düzenlenmesi ve Hesapların Yeniden Açılışı

Her ay sonunda hesap işlemlerinde bir hata olup olmadığını anlamak için mizan çıkartılması gerektiğini belirten Mehmed Nüzhet (1869:441-442), hata olmaması halinde yevmiye defterindeki borç ve alacak tutarlarının defter-i kebirdeki borç ve alacak tutarları ile birebir örtüşeceğini ifade etmiştir. Bu yönüyle yazarın günümüzdeki anlamı ile bir *Aylık Mizan* tanımı yaptığı görülmektedir. Tutar eşitliğinin sağlanamaması halinde ise unutulmuş, eksik/fazla kaydedilmiş veya mükerrer kayıt yapılmış işlemlerin tespit edilmesi, defterler üzerinde *hakk* ve silinti yapmadan ayrı bir düzeltme kalemi ile hatanın ortadan kaldırılması gereği belirtilmiştir.

Her altı ayda veya sene sonlarında hesapların kapatılması için borç ve alacak taraflar arasındaki farkın (bakiye) belirlenmesi ve genel bir muvazene⁵ yapılması işlemleri de ilgili eserde açıklanmıştır. Buna göre defter-i kebirde bakiye vermeyen hesapların dışındaki tüm hesapların bakiyeleri belirlenerek jurnal üzerinde bir kapanış kaydı yapılması daha sonra da defter-i kebirde bu hesapların kapatılması gerekmektedir (Mehmed Nüzhet, 1869: 442-443).

Bir dönemlik ticari işlemlerin sonucunda işletme varlıklarında bir artış veya azalış olup olmadığını (kar veya zarar durumu) tespiti için dönem sonunda İcmal Defteri düzenlenmesi bir zorunluluk olarak belirtilmiştir. Nitekim Hasan Tahsin (1895:140) de bu defteri Kanunname-i Ticaret (1850)'in zorunlu kıldığı defterler arasında göstermektedir. Mehmed Nüzhet (1869:443) İcmal Defteri'nin nasıl düzenleneceğini şöyle açıklamaktadır:

...işbu icmal defteri dahi biri alacak ve diğeri verecek olarak iki taraflı yürütülmek icab eder. Ve alacak tarafına senedat-ı mevcudenin havi olduğu mebaliğ ile eşya-ı ayniyenin kıymetleri başka başka Sandık mevcudatına zam olunduktan sonra tahrir olunur ve verecek tarafına dahi masarif-i umumiye ile hazine veyahut kasanın harice olan düyun senedatı terkim olunup yekunu alacak yekunıyla muvazene edilerek bu suretle ne kadar fazlası veyahut açığı olduğu tayin eyler.

Bu tanımda defterin alacak ve verecek şeklinde iki taraflı olduğu, *alacak* tarafında mevcut senetlerin ve aynî eşyanın tutarlarının kasa mevcuduna eklenerek yazıldığı, *verecek* tarafında ise genel masraflar ile borç senetleri gösterilip aradaki farkın işletmenin dönem sonu fazla veya açığına (kar veya zarar) işaret ettiği belirtilmektedir.

⁵ Hasan Tahsin (1895) dönem sonunda hesapların kapatılması için *Muvazene-i Huruc* isimli ayrı bir hesap önermekte ve burada kapatılan hesapların bakiyelerini takip etmektedir.

Dönem başında hesapların yeniden açılması için önceki dönemin muvazenesinde yer alan hesap bakiyelerinden yola çıkılarak önce jurnal üzerinde bir açılış kaydı yapılmakta ardından defter-i kebirde sırasıyla hesapların çalışma prensiplerine göre borç veya alacaklandırılarak yeniden açılması sağlanmaktadır⁶ (Mehmed Nüzhet, 1869:443). Aynı dönemin eserlerinden Ali Suavi'nin ilgili makalesinde dönem sonunda hesapların kapatılması, mizan çıkarma, icmal defteri düzenleme ve hesapların yeniden açılması konularına değinilmediği görülmektedir (Yazan ve Kaya, 2017).

4. MEHMED NÜZHET'İN MUHASEBENİN KÖKENİNE DAİR ELEŞTİRİSİ: MUĞNİ'L KÜTTAB (1869)'DA SAADETNAME (1306) VURGUSU

Çift yanlı kayıt yönteminin kökenine dair çeşitli eleştiriler bulunmaktadır. Bu eleştirilerin 20.yy.'da ağırlık kazandığı görülmektedir. Bununla birlikte Türk muhasebe eğitimi eserleri arasında öncül bir konumu olan Mehmet Nüzhet'in Muğni'l Küttab adlı eserinin Usul-i Defterî adlı bölümünde yöntemin kökenine dair dikkat çekici bir yaklaşım yer almaktadır. Mehmed Nüzhet Muğni'l Küttab'da (1869:445-446), muhasebenin kökeninin Avrupa'da olduğu şeklindeki kendi devrinden yetmiş-seksen yıl öncesinden bu yana Avrupa akademik çevrelerinin (*Avrupa maarifdanının*) savunduğu iddiayı yersiz bulmaktadır. Tarihsel köklerin İslam coğrafyasında aranması gerektiğini, İslam âlimlerinin yüzyıllar evvel çeşitli eserlerde muhasebe kayıt ve defter tutma yöntemlerini geliştirdikleri ve kullandıklarını: “...*Kaldı ki fenn-i mezburun dahi Avrupa maarifdanının ihtiraat-ı naflia-i ahirleri cümlesinden olduğu ve bundan hemen yetmiş seksen sene evvel tedvin olunduğu bazı taraftan iddia edilmekte ise de ulema-i İslamiyenin pek eski zamanlarda fenn-i mezbur ile uğraşıp buna dair bir hayli asar-ı makbule meydana koymuş oldukları müellifat-ı kadime ile müsbet olup...*” şeklinde ifade etmiştir. Bu iddiasını Felek'ül Ala-t Tebrizi'nin 1306 yılında yazdığı Saadetname adlı eserine vurgu yaparak desteklemektedir.⁷

⁶ Hasan Tahsin (1895) hesapların kapatılması işleminde kullanılan ve dönem sonu hesap bakiyelerini gösteren *Muvazene-i Huruc Hesabı*'nın tam tersi bir mantıkla çalışan *Muvazene-i Duhul Hesabı* yardımıyla dönem başında hesapların yeniden açılabilirliğini açıklamaktadır. Mehmed Nüzhet'te de geçmiş dönemin muvazenesine vurgu yapılması bu açıdan değerlendirilebilir.

⁷ Eserin Lahika başlığı altında sunulan muhasebenin kökenine ilişkin eleştirilerinin orijinal transkripsiyon tam metni şu şekildedir (Mehmet Nüzhet, 1869: 444-446):

Mukaddemede beyan olunduğu veçhile işbu usul-i defteri vüsatlı bir fenn-i müstakil hükmüne konulmuş olduğuna nazaran tarif ve ifadat-ı muharrere derece-i kafilede görülmez ise bunun cihet-i nazariyatı ne kadar tafsil olursa biraz zamanlar ... muamelat-ı failiyesiyle tuğal olunmadıkça layıkıyla vukuf-u mümarese iktisabı müteassir ve fenn-i mezburun hulasatüllhasa olarak mebadi ve maksad-ı asliyesine elhale-i nazar-ı iman eylediğimiz halde muamelat-ı hesabiye gayet dikkat ve itinaya şayan olmasıyla sehve ve hatadan salim olması ve tutulacak kuyudatından birinde sehviyet vuku bulmuş ise diğer sahih olacağından onunla bilmukabele tashih edilmesi zamanında birşeyin birkaç mahalle kayd olunması ve

Saadetname adlı eserin tam adı “*Saâdetnâme fi’t-Teressül ve Kavâidü’ d-Defter*” şeklindedir (Sahillioğlu, 1994: 434; Serin, 2009:292). Eserin İlhanlılar devrinde 1306 yılında Ali Felek Âlâ-i Tebrizî tarafından vezir Muhammed b. Tâceddin Ali es-Sâvecî’nin oğluna istîfâ (defterdarlık ve devlet muhasebesi) sanatını öğretmek üzere yazıldığı belirtilmektedir (Sahillioğlu, 1994: 434). Eserin Tahran kütüphanesindeki bir nüshasından yola çıkılarak yazarın adının Abdullah b. Ali Felek-Âlâ-i Tebrizî olduğu da öne sürülmektedir (Otar, 2006: 78).

Saadetname, -Abdullah b. Muhammed b. Kiyâ el-Mâzenderânî’nin “*Kitâb fi’l-hisâb ve Risâle-i Felekiyye*” adlı eseri gibi- siyakat rakamlarını bilen ve alanında uzmanlaşmak isteyen kimselere yönelik olarak hazırlanmıştır. Saadetname, kitabet (teressül) sanatına giriş ve devlet

defterlerinin muntazam münakkah tutulması esasî üzerine mevzu bulunduğunun zahir olacağına ve umuru maliye ve hesabiyye memur olan aklam-ı şahanede ise külli ve cüzi herbir şeyi defatir-i müteaddeye sebt ve tahrir olunmak ve muamelat-ı kuyudiye ve hesabiye icraat-ı failiyesi kaide-i muntazama ve salime tahtında olarak yürütülmek minelkadim kaffe-i devair-i aliyyede mer’i ve cari olan usul-i müstahsene iktizasından olup bundan tahdik-i nazar olunacak dakika öteden beri aklam-ı hümayunda müesses olan usul-i hesabiye ile fenn-i mezburun kavâidi tatbik ve muvazene olunarak hangisinin muamelatında sadelik ve suhuletle birer hüsn-ü intizam olduğunun ve kuyudat ve icraat-ı hesabiyyenin daha ziyade teminine kafi bulunduğunun mevki-i sübuta isal olunması kaziyesi olarak bu ise hazain-i celile rical-i kiraminin dikkat-ı nazariyelerine mef’uz bulunduğuna binaen burasını rical-i müşarüniylehin muhakeme-i adilanelerine havale ile fenn-i mezkura dair balada serd olunan bir nebze malumat-ı esasîye ile iktifa olunmuştur.

Kaldı ki fenn-i mezburun dahi Avrupa maarifdanının ihtiraat-ı nafia-i ahirleri cümlesinden olduğu ve bundan hemen yetmiş seksen sene evvel tedvin olunduğu bazı taraftan iddia edilmekte ise de alima-i islamiyyenin pek eski zamanlarda fenn-i mezbur ile uğraşıp buna dair bir hayli asar-ı makbule meydana koymuş oldukları müellifât-ı kadime ile müsbet olup hatta “FELEK’ÜL ALA-T TEBRİZİ” nam müellif kesirelmaarif canibinden yediyüz altı sene-i hicriyesinde SAADETNAME namıyla telif olunmuş ve Risalet-ül Mülkiyye ve Risalet-ül Felekiyye ünvanıyla şöhret bularak hala bir nüshası mahfuz-u dest-i acizanem bulunmuş olan kitaptan defter tutmaklığın usul ve kaidesi ber vech-i tafsil münderiç olarak iki talim üzerine mukaddematıyla mebadisi uzun uzadıya tarif ve beyan olunduktan sonra yedi faslı şamil olan üçüncü talimde yedi nev’ defter tutulmasının lüzumu ve her birerlerinin ne suretle olacağı muharrer ve mebsut olup birincisine DEFTER-İ RUZNAMÇE ve ikincisine DEFTER-İ TEVCİHAT ve üçüncüsüne DEFTER-İ KANUN ve dördüncüsüne DEFTER-İ MUKARRER ve beşincisine DEFTER-İ AVÂRECE ve altıncısına DEFTER-İ MÜFRED ve yedincisine DEFTER-İ CAMİ esamileri verilmiştir.

RUZNAMÇE denilen defterin tarifine bakılınca yukarıda zikr olunan jurnalın ve DEFTER-İ CAMİ defteri kebirin hemen aynı gibi olduğu ve ara yerde bulunan beş nev’i defter defatir-i muavene mesabesinde bulunduğu anlaşıldığından her birerlerinin tarifâtı tercüme ile bu fennin pek kadim bir şey olduğunu isbat için işbu mahalle derç olunması tasavvur olunmuş ise de müellif-i müşarileyh bunları mensup olduğu devletin usul-i mer’iyye-i divaniyesi esasına tevfikân yazılmış ve istilâhatını dahi lisan-ı asrına tatbik etmiş olmasıyla tarifât-ı mezburenin hakkıyla tefhimi mütalaası mucib-i kelal olacak birçok tafsilat ihtiyarına mutavakkıf görüldüğüne ve bu dahi değerli bir istifadeyi mucib olamayacağına mebni tatvil-i kelamdan ihtirazen kitab-ı mezburun vücudu usul-i defteri fenninin iddia olunduğu veçhile yeni bir şey olmayıp fûnun-u mütedavile-i kadimeden olduğuna nokta-i muhtıra olmak üzere zikr ile hitam-ı mekal olunur.

muhasabesi için gerekli bilgileri öğreten bir eser niteliğinde iken Risale-i Felekiyye otantik belgelerle desteklenmiş bir devlet muhasabesi öğretimi eseri olarak görülmektedir (Sahillioğlu, 1994: 434). Bununla birlikte Saadetname, Risale-i Felekiyye'den yarım asır kadar bir zaman önce yazılmıştır. Nitekim İlhanlılar devrinde devlet muhasabesini esas alan dört adet muhasabe öğreti kitabının varlığı bilinmektedir. Bunlar sırasıyla Saadetname (1306), Kanun-u Saadet (1333), Cami-ül Hesab (1337) ve Risale-i Felekiyye (1363)'dir (Güvemli, 1995:222-223). Bu sıralama da Saadetname'nin muhasabe öğreti kitapları arasındaki öncül vasfına işaret etmektedir.

Saadetname'nin 1930 yılında Ahmet Zeki Velidî Togan tarafından Konya Yusufpaşa Kütüphanesi'nde bulunarak incelendiği (Togan, 1931) ve literatüre tanıtıldığı bilinmektedir. Bununla birlikte Mehmed Nüzhet, Muğni'l Küttab (1869)'da eserin bir nüshasının elinde bulunduğunu “...bir nüshası mahfuz-u dest-i acizanem bulunmuş olan...” ifadesiyle belirtmektedir. Bu durumda çift yanlı kayıt esasına göre kurulmuş muhasabe düzeninin Avrupa'da değil İslam dünyasından neş'et etmiş olduğu iddiası Mehmed Nüzhet'in Muğni'l Küttab (1869) ve bu kitaptan türetilmiş Risale-i İlm-i Hesap (1886) adlı kitaptaki aynı ifadeleri yoluyla Togan (1931)'dan uzun yıllar önce ilim dünyasına duyurulmuş görünmektedir. Öyle ki Muğni'l Küttab (1869) ve Risale-i İlm-i Hesap (1886) adlı kitapların mekteplerde uzun yıllar ders kitabı olarak okutulmuş olduğu da düşünüldüğünde, bu iddia 1869'dan itibaren yüzlerce öğrenci ve bu eserleri okumuş herkesin aslında haberdar olduğu bir iddia olarak görülmelidir.

Mehmet Nüzhet (1869:445), elinde bir nüshası mevcut olan Saadetname'yi yazarı, yazım tarihi ve içeriği ile birlikte şu ifadelerle tanımlamaktadır:

...Hatta “*Felek'ül Ala-t Tebrizî* nam müellif kesirelmaarif canibinden *Yediyüz Altı sene-i hicriyesinde Saadetname* namıyla telif olunmuş ve *Risalet-ül Mülkiyye* ve *Risalet-ül Felekiyye* ünvanıyla şöhret bularak hala *bir nüshası mahfuz-u dest-i acizanem* bulunmuş olan kitaptan defter tutmaklığın usul ve kaidesi ber vech-i tafsil münderiç olarak iki talim üzerine mukaddematıyla mebadisi uzun uzadıya tarif ve beyan olunduktan sonra yedi faslı şamil olan üçüncü talimde yedi nev' defter tutulmasının lüzumu ve her birerlerinin ne suretle olacağı muharrer ve mebsut olup birincisine *Defter-i Ruznamçe* ve ikincisine *Defter-i Tevcihat* ve üçüncüsüne *Defter-i Kanun* ve dördüncüsüne *Defter-i Mukarrer* ve beşincisine *Defter-i Avârece* ve altıncısına *Defter-i Müfred* ve yedincisine *Defter-i Cami* esamileri verilmiştir.

Bu ifadelerde Saadetname'nin *Risalet-ül Mülkiyye* ve *Risalet'ül Felekiyye* isimleriyle şöhret bulduğunun belirtilmesi dikkat çekicidir. Zira bu eserden yarım asırdan uzun zaman sonra yazılmış Mazenderanî'nin meşhur eseri de Risale-i Felekiyye (1363) adını taşımaktadır.

Mehmed Nüzhet, Saadetname'de yer alan yedi çeşit defter sıralamakta ancak bu defterleri açıklamamaktadır. Muğni'l Küttab (1869)'da verilen sıraya göre adı geçen defterlerin kısa tanımları aşağıda verilmiştir (Göyünç, 1994:89):

1. *Ruznamçe Defteri*: Divanda alınan kararların, verilen hükümlerin resmi belgelerde içerik farklılığına bakılmaksızın günü gününe ve bir sıra ile kaydedildiği defterdir.
2. *Defter-i Tevcihat (Defter-i Vücûb)*: Ruznamçe defterindeki kayıtların şahıslara ve kalemlere göre bir araya toplandığı defterdir.
3. *Defter-i Kanun (Defter-i Kanun-u Memleket)*: Vilayetlerin tüm gelirleri, damga, gümrük vergileri bu defterde izlenmektedir. Bu defterin defter-i mâl (vilayet gelirleri) ve defter-i me’huz ya da defter-i darbiyye (damga resmi vb.) gibi alt defterlere ayrıldığı da görülmektedir.
4. *Defter-i Mukarrer (Defter-i Harc-ı Mukarrer)*: Kesinleşmiş gelir ve giderlerin yılbaşından yılsonuna kadar yazıldığı, bakiyenin sarfına ilişkin bilgilerin yer aldığı defterdir.
5. *Defter-i Avarece*: Ruznamçe defterindeki kayıtların vilayetlere, gelir ve gider türlerine göre ayrıştırıldığı defterdir.
6. *Defter-i Müfred*: Defter-i Mukarrer’deki gelir ve giderlerin vilayet ve şehirlere göre yalnız toplamalarının yazıldığı defterdir.
7. *Defter-i Camî (Cami’ül Hesab Defteri/Defter-i Târîh)*: Devletin her türlü gelirleri ve bunların sarf mahallerinin yazıldığı defterdir.

Bu defterlerden başka Göyünç (1994:89) İlhanlılar devrinde tutulan muhasebe defteri arasında Tahvilat Defteri’ni de saymaktadır. Bu defterde ise hazine girdilerinin kimler tarafından gönderildiği kaydedilmektedir. Nitekim takip eden dönemin bir diğer önemli eseri olan Mazenderanî’nin Risale-i Felekiyye’sinde (1363) de Tahvilat Defteri’nin bulunduğu görülmektedir. Bununla birlikte ilgili eserde Saadetname’de tanımlanan Defter-i Mukarrer yer almazken hususi muhasebe defterleri olarak emir-i ahur, çeltik, inşaat, ambar, daphane, cevahirhane ve hazine muhasebesine ilişkin ek defterlerin de ele alındığı bilinmektedir (Otar, 2012: 200).

Mehmed Nüzhet’in devrinin muhasebe anlayışında tutulan defterler ile Saadetname’deki defterleri karşılaştırdığı asıl dikkat çeken ifadeleri: “...*Ruznamçe denilen defterin tarifine bakılınca yukarıda zikr olunan Jurnalın ve Defter-i Cami Defter-i Kebirin hemen aynı gibi olduğu ve ara yerde bulunan beş nev’i defter Defatir-i Muavene mesabesinde bulunduğu anlaşıldığından...*” şeklindedir (Mehmed Nüzhet, 1869:446). Mehmed Nüzhet burada Saadetname’deki Ruznamçe ile yevmiye defterini, Defter-i Cami ile de defter-i kebirini örtüştürmektedir. Diğer beş defterin ise devrinin muhasebe defter sisteminde yer alan yardımcı defterlerin görevini üstlendiğini belirtmektedir. Mehmed Nüzhet, çift yanlı kayıt esasına dayalı “*bu fennin pek kadim bir şey olduğunu isbat için*” her bir defteri tercüme

edip açıklayarak eserine eklemek istemiş ancak Felek-ül Ala-t Tebrizî'nin bu defterleri İlhanlıların devlet teşkilatı ve divan düzenine göre (*mensup olduğu devletin usul-i mer'iyye-i divaniyesi esasına tevfikân*) hazırlaması, terimleri devrinin dil kuralları doğrultusunda açıklaması sebebiyle pek çok izahat yapılması gerektiği için konuyu layıkıyla değerlendirmenin zor olduğunu belirtmiştir. Bu sebeple defterleri ayrıntılı olarak ele alamadığını belirten Mehmed Nüzhet "*kitab-ı mezburun vücudu usul-i defterî fenninin iddia olunduğu veçhile yeni bir şey olmayıp fûnun-u mütedavile-i kadimeden olduğuna nokta-i muhtıra olmak üzere*" şeklindeki ifadesinde görüldüğü üzere Saadetname'nin mevcudiyetinin dahi muhasebe biliminin iddia olunduğu şekilde yeni bir şey olmadığını, elden ele geçerek gelen kadim bilimlerden biri olduğunun delili olduğunu vurgulamıştır.

5. SONUÇ

Mehmed Nüzhet'i ve dolayısıyla Mugni'l Küttab'ın Usul-i Defterî bölümünü muhasebe literatüründe öne çıkaran husus çift yanlı kayıt esasını ve devrinin muhasebe anlayışını değerlendiren öncül eserlerden biri olmasıdır. Bu eserde Mehmed Nüzhet, muhasebe bilimi ve devrinin muhasebe anlayışı hakkında önemli açıklamalarda bulunmaktadır. Nitekim Usul-i Defterî bölümünün *Lahika* kısmında, muhasebenin oldukça geniş çaplı bir bilim olduğu, temel kurallarını tanıtarak sağlayabileceği faydaların değerlendirilmesi için bu bölümün bir tür öneri babında hazırlandığını ifade etmiştir. Devrin devlet ricaline çift yanlı kayıt esasına dayalı muhasebe uygulamaları tanıtılarak mevcut muhasebe düzeni ile aralarındaki farkların belirlenmesi, hangisi daha kolay, sade ve düzenli ise onun tercih edilmesi gerektiği açıklanmaktadır. Her ne kadar tercih devlet ricalinin *muhakeme-i adilânelerine* bırakılsa da Mehmed Nüzhet'in kayıt kolaylığı, kontrol ve hata tespitine daha uygun olarak gördüğü çift yanlı kayıt esasına dayalı muhasebe düzeninin taraftarı olduğu açıktır.

Eserde kullanılacak muhasebe hesaplarının açıkça tanımlanmadığı görülmektedir. Aynı dönemde Ali Suavi muhasebe kayıtlarında 5 farklı hesap üzerinden işlem gerçekleştirmeyi önermiştir. Bu hesaplar 1.*Satın alışlar (işтира)*, 2.*Satışlar (Bey'i)* 3.*Kalanlar/Mevcutlar (Bakî)*, 4.*Kazançlar (Merabih)* 5.*Kasa (Sandık)* olarak sıralanmıştır. Bu hesapların dışında -Ali Suavi'nin makalesinin sonraki bölümlerinde- *Sermaye* ve *Sandık* hesapları da değerlendirilmiştir (Yazan ve Kaya, 2017:1178-1179).

Mugni'l Küttab'ın Usul-i Defterî bölümü çift yanlı kayıt yönteminin ve bu yönteme dayalı olarak muhasebe defterleri ve kayıt kurallarının ele alındığı bir tür tanıtım çalışmasıdır. Kısaca dönem sonu hesapların kapatılması/açılması, mizan çıkarma ve icmal defteri düzenleme hakkında da bilgiler vermiştir. Muhasebe hesaplarını ele almamakla ve pek çok muhasebe uygulamasına değinmemekle birlikte temel kayıt mantığı ile ilgili dikkat çekici ve tutarlı yönleri bulunmaktadır. Aynı devrin eserlerinden Ali Suavi'nin Fenn-i Tanzim-i Defter (1869)'inde ise çift yanlı kayıt yöntemine (diğer eserlerden farklı olarak İtalyan Uslubu adıyla anılır)

değnilmekle birlikte yöntem açıkça tanıtılmamıştır. Bazı temel muhasebe hesapları üzerinden örneklerle anlatım tercih edilmiş, anlaşılması zor ve farklı nitelendirmeler kullanılmıştır. Bununla birlikte Ali Suavi de tıpkı Mehmed Nüzhet gibi çift yanlı kayıt yöntemine dayalı muhasebe anlayışını savunmaktadır.

1869 yılında yayınlanmış her iki eserde de Fransız etkisi olduğu düşünülmektedir. Zira Mehmed Nüzhet'in defter kayıt kuralları, devrinin Fransız etkisinde yazılmış veya tercüme edilmiş eserleri ile örtüşürken Ali Suavi de makalesinde bu yönde açıklamalar yapmakta, ek olarak bir Fransız akademisyene (Hegmedon Fenelon) atıf yapmaktadır.

Muğni'l Küttab'ın en dikkat çekici iddiası, çift yanlı kayıt esasına dayalı muhasebe anlayışının kökenini kendi coğrafyasının kadim zamanlarına indiriyor olmasıdır. Mehmed Nüzhet sadece bir iddiada bulunmamakta, iddiasını 1306 yılında yazılmış "Saadetname" adlı esere vurgu yaparak ve burada ele alınan muhasebe defterlerini mevcut muhasebe düzenindeki defterler ile karşılaştırarak desteklemektedir. Mehmed Nüzhet, Saadetname'nin bir nüshasının elinde mevcut olduğunu dolayısıyla birincil kaynağa sahip olduğunu da beyan etmektedir. Saadetname'nin Ruznamçe adlı defterini yevmiye defteriyle, Defter-i Camî adlı defterini defter-i kebirle, ikisi arasında kalan *Defter-i Tevcihat*, *Defter-i Kanun*, *Defter-i Mukarrer*, *Defter-i Avârece* ve *Defter-i Müfred*'i ise yardımcı defterlerle örtüştürmektedir.

Mehmed Nüzhet'in iddiasının dikkat çekici bir diğer yönü ise Saadetname'nin çift yanlı kayıt esasına göre düzenlenmiş İslam dünyasındaki ilk eser olarak değil bilinen eski eserlerden sadece biri olarak görülmesidir. Nitekim Mehmed Nüzhet'in "...ulema-i İslamiyenin pek eski zamanlarda fenn-i mezbur ile uğraşıp buna dair bir hayli asar-ı makbule meydana koymuş oldukları müellifat-ı kadime ile müsbet olup..." şeklindeki ifadeleri bu anlayışı açıkça göstermektedir. Bu iddia modern muhasebe anlayışına karşı bir başkaldırı şeklinde nitelendirilemez. Aksine yazar taraftarı olduğu Osmanlı modernleşmesinin mali boyutunda çok faydalı olarak gördüğü devrinin çift yanlı kayıt esaslı muhasebe anlayışını, kökenleri ile tarihsel irtibat noktaları kurarak daha kolay benimsetme düşüncesinde gibi görünmektedir. Eserde devlet ricaline mevcut muhasebe düzeni ile çift yanlı kayıt esasına göre hazırlanan muhasebe düzeni arasındaki farkları değerlendirmeleri ve bir tercih yapmaları önerilmektedir. Mehmed Nüzhet her ne kadar bu öneriyi yapsa da açıklamalarından devrinin Batı kaynaklı muhasebe anlayışının mevcut düzene göre çok daha kullanışlı olduğunu düşündüğü anlaşılmaktadır. Nitekim bu öneriden tam 10 yıl sonra 1879 yılında Osmanlı maliye teşkilatı çift yanlı kaydı esas alan bir maliye düzenine geçiş için komisyonlar oluşturmuş ve geçiş kararı alınmıştır (Güvemli, 2000, 221-239).

KAYNAKLAR

- Argıt, Celile Eren (2006), Tanzimat'tan Cumhuriyet'e Edebiyat Ders Kitapları, *Türkiye Araştırmaları Literatür Dergisi*, 4/7, 257-290.
- Belen, Maksut (2014), Kırım Kökenli Mehmet Nüzhet Efendi Sanatı ve Etkileşimi, *Kültür Evreni*, 6/22, 106-117.
- Göyünç, Nejat (1994), “Defter” maddesi s.88-90, *Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi*, 9. Cilt, Ali Rıza Başkan Güzel Sanatlar Matbaası, İstanbul.
- Güvemli, Oktay (1995), *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar*, 1. cild, İstanbul Y.M.M. Odası Yayınları, İstanbul.
- Güvemli, Oktay (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 Defterî*, Kitapçı Kasbar, İstanbul.
- Mehmed Nüzhet (1869), *Muğni'l Küttab*, Mekteb-i Harbiye-i Şahane Matbaası, İstanbul. <https://archive.org/details/munlkttb00nzuoft> (Erişim Tarihi: 05.09.2018).
- Sahillioğlu, Halil (1994), “Divan Rakamları” maddesi s.433-435, *Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi*, 9. Cilt, Ali Rıza Başkan Güzel Sanatlar Matbaası, İstanbul.
- Otar, İsmail (2006), Muhasebede “Muzaaf Usul” L. Pacioli'den Önce Var mıydı? 2, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 29, 64-78.
- Otar, İsmail (2012), XIV. Yüzyılda Ortadoğu'da Yazılmış Muhasebe Kitabı Risale-i Felekiyye'nin İlk Bölümleri, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 2, 198-220.
- Serin, Muhittin (2009), “Siyakat” maddesi s. 291-292, *Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi*, 37. cilt, TDV Yayın Matbaacılık ve Ticaret İşletmesi, İstanbul.
- Togan, Ahmet Zeki Velidî (1931), Moğollar Devrinde Anadolu'nun İktisadî Vaziyeti, *Türk Hukuk ve İktisat Tarihi Mecmuası*, No.1.
- Yetiş, Kazım (1992), “Belagat” maddesi s.384-387, *Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi*, 5. cilt, Ali Rıza Başkan Güzel Sanatlar Matbaası, İstanbul.
- Yazan, Ömer (2018), İdadilerde Muhasebe Eğitimi: Hasan Tahsin'in Yeni Usul-i Defterî (1895) Örneği, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 15, 67-97.
- 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: Muğni’l Küttab (1869)’ın Kapak Sayfası



(Kapak sayfasının başında kurşun kalemle yazılan ifade: “Gülhane Mekteb-i Rüşdiye-i Askeriyesi dördüncü sene şakirdanından Süleymaniyeli Abdullah Akil Efendi’nin Hazine’yül Kitab’ı nam kitabından efendim hazretleri”)

EK-2: Eserin Usul-i Defterî Bölümünün İlk Sayfası



EK-3: Eserde Saadetname Vurgusu ve Muhasebenin Köken Eleştirisinin Yapıldığı Sayfalar
(s.445-446)

Ek- 3-a:



Ek 3-b:

