



Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi
The Journal of International Social Research
Cilt: 10 Sayı: 51 Volume: 10 Issue: 51
Ağustos 2017 August 2017
www.sosyalarastirmalar.com Issn: 1307-9581
Doi Number: <http://dx.doi.org/10.17719/jisr.2017.1848>

ALİ SUAVİ VE MUHASEBE ÖĞRETİMİ: “FENN-İ TANZİM-İ DEFTER (1869)”
ALİ SUAVİ AND ACCOUNTING TEACHING: “THE SCIENCE OF BOOKKEEPING (1869)”

Ömer YAZAN*
Mevlüt KAYA**

Öz

Ali Suavi siyasi karakterinin yanında farklı disiplinlerde yazılar kaleme almış olmasıyla da tanınmaktadır. Muhasebe bilimi de bunlardan biridir. 15 Kasım 1869'da Paris'te yayınladığı Ulûm Gazetesi'nde Fenn-i Tanzim-i Defter adlı bir makale yazmıştır. Makalede İtalyan Yöntemi olarak tanımladığı çift yanlı kayıt yöntemini, muhasebe hesaplarını ve defterlerini ele almıştır. Bu çalışma söz konusu makaleyi karşılaştırmalı olarak inceleyerek muhasebe tarihi alanına bir katkı sağlamayı amaçlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Ali Suavi, Muhasebe Tarihi, Defter Tutma, İtalyan Yöntemi.

Abstract

Ali Suavi is known for writing essays about different disciplines beside his political character. One of those is also accounting science. He wrote an article named The Science of Bookkeeping in Ulûm Newspaper which was published in Paris at 15 November 1869. In the article he approached double entry bookkeeping method that he described as Italian Method, accounts and accounting books. This study aims to provide a contribution to the field of accounting history by reviewing aforementioned article comparatively.

Keywords: Ali Suavi, Accounting History, Bookkeeping, Italian Method.

GİRİŞ

1869 yılı Türk Eğitim Tarihi açısından önemli bir dönemin başlangıcını ifade etmektedir. Zira bu yıl eğitimin bir “devlet meselesi” olarak mütalaa edildiği ve en kapsamlı eğitim islahatlarından birinin belgesi olarak değerlendirilen Maarif-i Umumiye Nizamnamesi'nin yayınlandığı yıldır. 1867-1871 yılları arasında Maarif Nazırı olarak görev yapan Mehmed Esad Safvet Paşa'nın idaresinde bir heyet tarafından hazırlanan nizamnamede İhtilal sonrası Fransız Eğitim Sistemi'nin büyük etkisi olduğu belirtilmektedir. 1 Eylül 1869'da yayınlanan bu nizamnamede ilköğretimden yükseköğretime kadar tüm eğitim kurumları; sıbyan mektepleri, rüşdiyeler, idadiler, Sultani ve Alî mektepler olarak beş grupta yeniden düzenlenmiştir. Nizamnamede okullara öğrenci kabulleri, eğitim süreleri, okutulacak dersler, personelin ücret vb. ihtiyaçları gibi konularda geniş düzenlemeler yapılmıştır (Altın, 2008:272-274). Maarif-i Umumiye Nizamnamesi'nin 1867 yılında Fransız eğitimci Victor Duruy'e hazırlatılan, Osmanlı eğitim kurumlarının sistemleştirilmesi konulu bir proje çalışmasından uyarlandığı belirtilmektedir. Bu yönüyle mühendishanelerin kuruluşuyla başlayan Fransız Eğitim Sistemi etkisinin söz konusu nizamname ile adeta resmileştiği iddia olunmaktadır (Erkek, 2009: 51).

Maliye Nazırı Sâdık Mehmed Paşa muhasebe defterleri ve hesaplarının modernleşmesi için bir kısım islahat teşebbüslerinde bulunmuş ve hatta bunun için personeli eğitecek dershaneler dahi tesis etmiştir. Öyle ki Fransızca eğitim de verilen bu dershanelerde Münir Bey tarafından maliye personeline muhasebe eğitimi için anlatılan *Usul-i Defteri* dersinin notlarını 1861 yılında *Fenn-i Defter* adıyla taşbasması olarak Matbaa-i Amire'de bastırılmıştır (TDV, 2008:399). Ancak bu eserin muhasebe öğretimi için ne derece etkin kullanılabildiği bilinmemektedir. Bununla birlikte Maarif-i Umumiye Nizamnamesi sonrası modern muhasebe eğitimi verilmesi hususunda düzenlemeler yapıldığı bilinmektedir. Mevcut muhasebe öğretim kitaplarının yetersiz olduğunun değerlendirilmesi sonucu bizzat Mehmet Esad Safvet Paşa'nın yönlendirmesiyle Fransızca'dan bir muhasebe kitabı Türkçe'ye çevrilmiştir. Bu kitap, 15 Kanun-u Sani 1286 / 27 Ocak 1871 tarihinde Meclis-i Kebir-i Maarif Daire-i İlmiyesi azalarından Fardis Efendi'ye çevirisi yaptırılan *Usul-i Defteri* adlı eserdir. Kitabın Mukaddeme'sinde Fardis Efendi bu durumu: “...şimdiye kadar Osmanlı lisanında çıkarılmış eserlerin bazıları tafsilatlı bazıları ise kısaltılmış olduğundan ancak adı geçen okullarda okutulmaya elverişli görülmediğinden “*Kadris Marma*” adlı zatın Fransız lisanı ile yayınlamış olduğu eser ayrıntılı,

* Yrd. Doç. Dr., Aksaray Üniversitesi, İ.İ.B.F., omer_yazan@hotmail.com

** Okt., Giresun Üniversitesi, E.K.N.M.Y.O., tarihmeltemi@hotmail.com

¹Fardis Efendi “*Kadris Marma*” olarak belirttiği bu ismi Fransızca yazılışı yerine okunuşunun yazılışı şeklinde göstermiş olmalıdır. Bu ismin orijinal yazımı, yazarın kimliği ve eseri hakkında bir bilgiye ulaşılamamıştır.



kuralları ve örnekleri yeterli bulunduğundan işbu kitap Maarif Nezaretince öğretim için uygun görülmüş ve.....Safvet Paşa Hazretleri tarafından bu aciz kula nakli ve tercümesi emir ve irade buyurulmuş olduğundan....” şeklinde ifade etmektedir (Fardis, 1871:3). Bu kitaptan bahseden önceki çalışmalarda mütercimim Fardis Efendi olduğu belirtilmekle birlikte esas yazarın kim olduğunun bilinemediği ifade edilmektedir. Ancak yukarıda da görüldüğü üzere eserin yazarı “Kadris Marma” adlı bir zat olup kitap Fransızca’dan çevirilmiştir.

Nizamname’nin yayınlanmasını takip eden dönemde öğrencilere muhasebe eğitiminin rüşdiye mekteplerinde son sınıfta verilmeye başlandığı görülmektedir (Güler, 2000:13; Kaya Doğanay, 2011:258). Bununla birlikte modern muhasebe eğitimine ilişkin olarak Nizamname ile aynı dönemde yayınlanmış görüşler de mevcuttur. Ali Suavi, 10 Şaban 1286 (15 Kasım 1869) tarihinde Paris’te çıkardığı *Ulûm Gazetesi*’nde **Fenn-i Tanzim-i Defter** adıyla bir makale yazmıştır. Türkiye Diyanet Vakfı İslam Araştırmaları Merkezi (İSAM) Osmanlıca Makaleler Veri Tabanı’ndan orijinal belgesi temin edilebilen söz konusu makale bu çalışmanın araştırma konusudur. Siyasi kişiliğinin yanında farklı disiplinlerde yaptığı araştırmalarla da tanınan Ali Suavi’nin bu makalesi, Türkiye’de modern muhasebe eğitiminin öncül eserlerinden biri olarak değerlendirilebilir. Zira Maarif Nezaretince muhasebe öğretimi için uygun görülen ilk kitap olan ve Fardis Efendi’ye çevirisi yaptırılan *Usul-i Defteri*’nin 1871 yılında yayınlanmıştır. Bunun yanında devletin çift yanlı kayıt yöntemine göre muhasebe işlemlerini kaydetmeye karar verdiği ve uygulamaya başladığı yılın 1880 olduğu ve modern muhasebe eğitim kitaplarının bu yıldan itibaren hızla artış gösterdiği değerlendirildiğinde (Güvemli ve Güvemli, 2015:31-32) Ali Suavi’nin makalesinin önemi açığa çıkmaktadır. Bu makalenin önceki çalışmalarda incelenmediği değerlendirilmektedir. Zira Çelik (1991:400) *Ulûm Gazetesi*’nin 8. sayısında defter tutma yöntemlerinin öğretilmesi amacıyla “Fenn-i Tanzim-i Defter” adlı bir tefrikaya başladığını bildirmekte ancak metin hakkında ayrıntılı bir bilgi sunmamaktadır. Ek olarak Uğurlu (2010:210) Ali Suavi’nin *Fenn-i Tanzim-i Defter* isimli eserinin başka kaynaklarda sözü edildiği halde bulunamamış olduğunu ifade etmektedir. Bu çalışma, söz konusu makaleyi inceleyerek muhasebe tarihi alanına bir katkı sağlamayı amaçlamaktadır.

1. Ali Suavi’nin Yaşamı ve *Ulûm Gazetesi* Hakkında Genel Bilgiler

1839 Kasım’ında İstanbul Cerrahpaşa’da doğan Ali Suavi, Davut Paşa Rüşdiyesi’ni bitirdikten sonra girdiği Bab-ı Seraskeri Dersaadet Yoklama Kalem’inde 3 yıl çalışmış bu sırada cami derslerine devam etmiştir. 1856 yılında Maarif Nezaretinin açtığı bir sınavı kazanarak Bursa Rüşdiyesi’ne muallim olarak atanmıştır. 1858 yılında Simav’da rüşdiye öğretmenliği ve Kurşunlu Medrese hocalığı, takip eden dönemde Sofya Ticaret Mahkemesi reisliği, Filibe’de rüşdiye hocalığı ve tahrirat müdürlüğü yapmış, azledilince 1866 yılında İstanbul Şehzadebaşı Camii’nde vaaz vermeye başlamıştır. 1867 yılında “*Muhbir*” gazetesinde yazmaya başlamış, devrin siyasi meseleleri üzerindeki değerlendirmeleri sebebiyle Kastamonu’ya sürülmüştür. 22 Mayıs 1867’de Avrupa’ya kaçan Ali Suavi, Namık Kemal ve Ziya Paşa ile birlikte Paris’e gitmiştir. Buradan Londra’ya geçen ve *Muhbir*’i tekrar çıkaran ancak aykırı ve geçimsiz tavırları gerekçesiyle Yeni Osmanlılar Cemiyeti ile yolları ayrılan Ali Suavi, maddi yetersizlikler dolayısıyla gazetesine 50. Sayıda son vermiştir. 1868 sonunda yeniden Paris’e gelerek burada “*Ulûm Gazetesi*”ni (daha sonra *Muvakkaten Ulûm Gazetesi Müşterilerine* adıyla neşredilmiştir) çıkaran Ali Suavi bu gazetede daha çok ilmi ve fikri konulara değinmiştir. Ekim 1876’da II. Abdülhamid’in izni ile İstanbul’a gelmiş, Batı eserlerinin tercüme edilmesi amacıyla kurulan Cemiyet-i Mütercimim adlı komisyona üye seçilmiş ancak bu komisyon çok çabuk dağılmıştır. 1877 yılında Mekteb-i Sultani’ye müdür olarak atanmasına rağmen aynı yılsonunda görevine son verilmiştir. Ali Suavi 20 Mayıs 1878 tarihinde, 1877-78 Osmanlı-Rus Savaşı (93 Harbi) dolayısıyla İstanbul’a sığınmış Filibeli muhacirlerden topladığı 250 kişilik bir grupla Çırağan Sarayı’nu basmıştır. V. Murad’ı yeniden tahta çıkarmayı amaçladığı iddia edilen ve Çırağan Baskını adıyla bilinen bu eylemde Beşiktaş Karakolu muhafızı Hasan Ağa (sonradan Yedisekiz Hasan Paşa) tarafından başına sopa ile vurulmak suretiyle öldürülmüştür (TDV, 1989:445-446).

Ulûm Gazetesi Ali Suavi’nin Paris’te kendi imkânlarıyla bastırıldığı, adı gazete olmakla birlikte aslında bir dergi hüviyetinde olan yayınıdır. İlk sayısının Temmuz 1869’da yayınlandığı düşünülen *Ulûm Gazetesi*, Ali Suavi tarafından önceleri elle yazılmış ve taşbaskı ile basılarak posta yoluyla dağıtılmıştır. İlk sayısı hariç diğer tüm sayıları 64 sayfa olarak planlanmıştır. İki Frank (sekiz buçuk kuruş) karşılığında satılan *Ulûm* yayın politikası olarak; bilim ve eğitime ilişkin konuların ele alındığı, felsefi tartışmaların yapıldığı, ele alınan bilim ile bunun İslam dünyasındaki karşılığının değerlendirildiği, her tabakadan insana seviyesine göre bilimsel konuların sunulduğu, bid’at ve hurafelerin şer’i delillerle çürütüldüğü, Avrupa’da mevcut bilimlerin tanıtıldığı bir dergi olmayı benimsemiştir (Çelik, 1991:142-144)

Ulûm Gazetesi siyasi tartışmalara da yer yer değinilen bir yayın olmakla birlikte tarih, coğrafya, din, felsefe, pedagoji, sosyoloji, hukuk, siyaset, matematik, jeoloji, kimya, madencilik, fizik, astronomi, biyoloji



alanlarında bilgiler içeren makalelerden oluşmaktadır (Çelik, 1991:145-146). Yazarın bu çalışmaya esas olan makalesi, muhasebe bilimine de yer verilmiş olduğunu göstermektedir. 1 Eylül 1870 tarihine kadar toplam 25 sayı olarak yayınlanmış olan Ulûm Gazetesi'nin ilk yirmi sayısı el yazıyla, son beş sayısı ise matbu olarak hazırlanmıştır (Çelik, 1991:146).

2. Fenn-i Tanzim-i Defter (1869)

Fenn-i Tanzim-i Defter (Defter Tutma Bilimi) adlı makale Ulûm Gazetesi'nin 8. sayısında 15 Kasım 1869 tarihinde Ali Suavi'nin kendi el yazısı ile 7 sayfa olarak yayınlanmıştır. Makalenin orijinal belgesinin bir elektronik nüshası Türkiye Diyanet Vakfı İslam Araştırmaları Merkezi (İSAM) Osmanlıca Makaleler Veri Tabanı'nda sunulmuş olup çalışmada bu nüsha kullanılmıştır.

Makale aşağıdaki genel açıklama ile başlamaktadır (Ali Suavi, 1869:480):

"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"

Ali Suavi, ticari işlemlerin belirli kural ve yöntemlere göre kaydedilmesi olarak tanımladığı defter tutmayı ticaret kanunnamesinin getirdiği bir zorunluluk olarak vurgulamaktadır. Burada atfı yapılan kanunname 1850 yılından itibaren uygulanmaya başlanan Kanunname-i Ticaret'tir. Fransız Ticaret Kanunu'nun (1807) bir tercümesi olan Kanunname-i Ticaret 1850-1926 yılları arasında yürürlükte kalmış ancak çeşitli sebeplerle ticari ihtiyaçları karşılayamamıştır. Bu sorunun sebepleri olarak 1807 Fransız Ticaret Kanunu'nun (*Le Code de Commerce*) ticari kurumları tam anlamıyla kapsamıyor olması, kanunun tercümesinde ciddi hataların yapılması ve bunların 75 yıllık yürürlük döneminde düzeltilmemiş bulunması, devrin Türk Borçlar Hukuku sisteminin fıkıh kaynaklı olması sebebiyle Fransız Borçlar hukukuna dayalı mevcut kanunla örtüşmemesi ve kanunun yürürlük döneminde hiçbir değişikliğe uğramaması gösterilmektedir (İnan, 1966:829).

Modern muhasebe uygulamalarına kaynaklık eden Kanunname-i Ticaret, çift yanlı kayıt yönteminin bir gerekliliği olarak muhasebe defterlerine işaret etmiştir. (Güvemli, 2000:79). Ali Suavi de makalesine defter tutmanın tacire kar ve zararı ile borç ve alacağını bildirmesi açısından önemli olduğunu açıklayarak başlamaktadır. Burada defterlerin açık ve anlaşılır olması, işlemlerin özetlenmiş bir biçimde sunulması, defter üzerinde silinti, kazıntı ve karalama yapılmaması ihtar edilmektedir. Ali Suavi'nin dikkat çektiği bu husus Kanunname-i Ticaret'le örtüşen bir biçimde Hasan Tahsin'in 1895 yılında rüşdiyeler için yazdığı "*Usul-i Defteri*" adlı eserinde de açıklanmaktadır. Bu eserde, yasal defterlerde aralık (*fasıla*), kazıntı (*hakk*), yanlış yazılmış bir kelimeyi bozup üzerine doğrusunun yazılması (*tashih*), satırlar arasına kelime ekleme (*ilave*), sayfaların alt, üst ve yanlarına kelime ekleme (*derkenar*) yapılmaması gerektiği vurgulanmaktadır (Yazan, 2017:371).

Ali Suavi (1869:481) "*İtalyan Üslubu*" olarak nitelediği çift yanlı kayıt yöntemini karşılaştırmalı olarak aşağıdaki gibi açıklamıştır:

"Üslub-u tanzim iki türlüdür. Birine müfredat üslubu derler diğerine İtalyan üslubu (H)². Bu iki üslub üzere defterler bu kitabın ahirinde resm olundu. Müfredat üslubu üzere defter tutan tacir sehv ve nisyandan 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 üslubu gerek. Hususa Katib ve Sandukkâr kullanılan eşyalar için pek lazım. Fakat bu üslubu çok yerde dağdağlandırmışlar. Biz bu kitabda sadeleştireceğiz. Çünkü defter hem kâfi hem de sade olmalı."

Ali Suavi defter tutma yöntemlerini *Müfredat* (Tek Yanlı Kayıt Yöntemi/Basit Yöntem) ve *İtalyan Üslubu* (Çift Yanlı Kayıt Yöntemi) olarak belirtmiştir. Burada çift yanlı kayıt yönteminin makale boyunca İtalyan Üslubu olarak anılması dikkat çekicidir. Ali Suavi makalesinde İtalyan Yöntemi adlandırmasını (H) kodlu bir dipnot aracılığıyla açıklamıştır. Aşağıda sunulan bu dipnotta Fransızların bitkiler aleminde yapılan sınıflandırmaya benzer biçimde *Müfredat* yöntemine göre tutulan defterleri bir katlı (tek yanlı kayıt), *İtalyan Yöntemi*'ne göre tutulan defterleri ise katmerli (çift yanlı kayıt) olarak isimlendirdiklerini ifade etmiştir. Bu sınıflandırmanın anlaşılamayacağı endişesiyle makalesinde çift yanlı kayıt yöntemini İtalyan

² "(H): Fransızlar âlem-i nebatat istimlasından olarak müfredat defterini bir katlı ve İtalyan defterini katmer manasında tesmiye ederler. Bizim lisanımızda böyle istilah maruf değildir. Katmer deftere biz İtalyan üslubu dedik. Çünkü bu üslubu İtalyanlar icad etmiştir." (Bu dipnot Ali Suavi tarafından oluşturulmuştur).



Yöntemi olarak adlandırdığını zira yöntemin İtalyanlar tarafından icat edildiğini açıklamıştır. Ali Suavi'nin makalesinin ardından yayınlanan eserlerde (örneğin Fardis 1871, Hasan Tahsin 1895) çift yanlı kayıt yöntemi için "Usul-i Muzaafe" tabirinin kullanıldığı görülmektedir.

Muhasebede çift yanlı kayıt yöntemi, 1495 yılında Venedikli rahip Luca Pacioli tarafından yazılan "Summa de Arithmetica, Geometrica, Proportioni et Proportionalita" adlı kitapla tanıtılmış olduğundan (Otar, 2005:97) İtalyan Yöntemi adıyla da bilinmektedir. Örneğin 1771 yılında William Jackson adlı bir muhasebeci tarafından yazılan ve defter tutma kurallarını öğretmeyi amaçlayan İngilizce bir eserde çift yanlı kayıt yöntemi İtalyan Yöntemi olarak tanıtılmaktadır. Pacioli'nin çift yanlı kayıt yönteminin mucidi olmaktan ziyade bu yöntemi dünyaya tanıtan kişi olduğu hakkında görüşler mevcuttur. Nitekim 1450 yılında İtalyan papaz Angelo Senizio'nun eserinde bu yöntem hakkında bilgi sunduğu belirtilmektedir. Senizio'dan yaklaşık bir asır önce (1335-1363 yılları arasında) İlhanlı devri İran'ında Abdullah ibn Muhammed ibn Kiya el-Mazenderani tarafından yazılan "Risale-i Felekiyye der İlm-i Siyakat" adlı eserin muhasebede çift yanlı kayıt yöntemini anlatan bilinen ilk eser olduğu da ifade edilmektedir (Otar, 2005:97-98).

Ali Suavi, tek yanlı kayıt yöntemine göre defter tutmanın (Müfredat) hata ve unutkanlığa müsait olduğunu, aranan bilginin çabuk bulunamadığını, küçük çaplı iş gören ve yetenekli tacirler için uygun olduğunu belirtmiştir. Fakat özellikle katip ve veznedar (sandukkâr) kullanılması gereken büyük ölçekli ticari faaliyetlerde çift yanlı kayıt yöntemini (İtalyan Üslubu) kullanmanın zaruri olduğunu ifade etmiştir. Yöntemin mevcut eserlerde çok ayrıntılı anlatıldığını ancak kendisinin sadeleştirdiğini zira defterlerin de zaten sade olması gerektiğini vurgulamıştır.

Ali Suavi (1869:482), muhasebenin temel defterleri olan yevmiye defteri ve defter-i kebir makalesinde şu şekilde ele almıştır:

"Usul-ü 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 sanîsi 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 mevadî çabuk bulmak ve mukabele etmek içündür. Hâsılı enva-i ticaretin kaydı bir minval üzere lazım ki diğer minval üzere nüsha-i sanîsi der akib alınabilsin. İşte bu minvaller tenasübünden tanzim-i defter denilen fen peyda olmuştur."

Ali Suavi defter tutmanın esası olarak gördüğü yevmiye defterini, alım-satım işlemlerinin gün gün kaydedildiği, işlemleri ararken gününe bakmanın yeterli olduğu, böylece hataların çabucak tespit edilebildiği bir muhasebe defteri olarak tanımlamıştır. Defter-i kebir ise yevmiye defterindeki kalemlerin karşılaştırılmasını sağlayan "ana defter" olarak değerlendirmektedir. İtalyan Yöntemi'ne göre her iki defterin de zorunlu olduğunu, birbirlerinin varlığını zorunlu kılan ve birlikte tutulması gereken bu defterler sebebiyle söz konusu ilmin (fenn-i tanzim-i defter) oluştuğunu ifade etmiştir.

Ali Suavi'nin muhasebe defterlerini tanımlarken Fransız Le Code de Commerce (1807) çevirisi Kanunname-i Ticaret'i (1850) esas almadığı anlaşılmaktadır. Zira bu kanunda yukarıdaki muhasebe defterlerinden sadece yevmiye defteri zorunlu defter olarak belirtilmektedir. Örneğin Hasan Tahsin'in söz konusu kanunu esas alarak hazırladığı eserinde yevmiye defteri esas veya yasal defterler (defatir-i esasiye veya kanuniye) arasında sayılırken defter-i kebir yardımcı defterlerden (defatir-i muavene) biri olarak belirtilmektedir (Yazan, 2017:371).

Ali Suavi (1869:483-484) makalesinde İtalyan Yöntemi'ni ayrıntılarıyla ele almaya çalışmış, ticaretteki amacın ne olduğunu, ticari kıymetleri ve sermaye kavramını şu şekilde tanımlamıştır:

"Sair fenler gibi usul ve vesaili ve ferdi ve mesaili ve [silik sözcük] İtalyan üslubunun bilcümle esraratı dahi bu tenasübedir. Biz bu tenasübü kemal-i teshil ile beyan edeceğiz."

Ticaret kıymet-i mevcuda ve itibariyenin müstemian mübadelesinden ibaret tacir bir sermayesini şu mübadele i'tarında mümkün olan tahvilata bırakan. Maksad-ı ticaret mübadele esarından munfasıl olan raic ve kârın alettevali tezaidi. Sermaye-i ticaret bilcümle mübadii hesabının mübadiidir. Sermayenin devri ya kıymet-i mevcudadır ya kıymet-i itibariyede. Kıymet-i itibariye ticaretde bab-ı creditdir. Asselan hatta Hegmeden Fenelon³ buna itibar etmişdiler. Kıymet-i mevcud da şunlardır.

(1)Nukud (2) Emval ve Emlak-ı Ticaret. Kıymet-i itibariye bunlar (1) Senedat (2) İtimad.

İtimad dahi sermayedir. Bunu mukavelesinde duran ve mucrib olan tedarik eder. Bazı memleketlerde hala ticaretin âdem-i tevsi'ini kıymet-i itibariye sermaye addolunmadığındandır. Velhasıl şimdi ticaretde ahz ve i'tai kıymet-

³ Fenelon:Ali Suavi'nin eserinde geçen ve bir iktisat ve/veya muhasebe eseri yazarı olduğu düşünülen bu isim hakkında bir bilgiye ulaşılamamıştır.



i mevcudeye mahsus değildir. Bir tacir şunları hin-i iştirada i'tai ve bayide ahz edebilir. (1) Nukud (2) Senedat (3) İtimad (4) Emval ve Emlak (5) beyanlarında uyuşulan kayyum."

Ali Suavi ticareti mevcut ve itibari değerlerin değişimi olarak tanımlamıştır. Ticaretteki esas amacın ise kar elde etmek ve bu karı artırmak olduğunu belirtmiştir. Ticari sermayenin kullanılan muhasebe hesapları sonucu ortaya konulduğunu belirten Ali Suavi, mevcut veya itibari değerler aracılığıyla sermayenin devredildiğini ifade etmiştir. İtibari değer kavramının ticarete yeni bir kavram olduğunu ve *Hegmeden Fenelon* gibi kimselerin bu değere odaklandıklarını vurgulamıştır. Mevcut değerleri nakitler, mallar ve ticari mülkler olarak belirtirken itibari değerleri ise senetler ve sermaye (*itimad*) şeklinde sıralamıştır. Sermayenin sözleşme doğrultusunda sağlandığını, ticarete sadece mevcut değerlerin değil itibari değerlerin de söz konusu olduğunu belirtmiştir.

Ali Suavi makalesinde (1869:484-485) defter tutma işlemlerinin Kanunname-i Ticaret'te tanımlanan asgari düzeyde yapılması halinde yeterli bilgiyi sunamayacağını aşağıdaki örnek aracılığıyla açıklamıştır:

"Farz edelim ki bir tacir ticaret mağazasının sandığına 30.000 kuruş koydu. Ba'de filan gün iki çuval kahve nakitle satın aldı. Her çuval 200 kıyye cemian 400 idi. Bahası her kıyye 6 kuruştan darben 2400. Ertesi gün her kıyyesi yedişerden bir çuvalı sattı. Ve nakden 1400 aldı. Şöyle de bir defter tuttu:

30.000- (tarih) Sandığa koyduğum sermaye

02.400- İştira ettiğim kahve. Çuval 2 kıyye 400 fi 6

01.400- Sattığım kahve. Çuval 1 kıyye 200 fi 7

Ve buna kıyas gün gün alım satım yazdı. Bu tacir kanunname-i ticaretin fakat emrini yerine getirmiş olur. Lakin böyle defter kendinin hacâtına kâfi mi. Elbette değil. Zira defterden murad şu beş hesabı tutmaktır. (1) İştira'i (2) Bey'i (3) Bakî (4) Merabih yani rebh bırakan (5) Mevcud sandık. İşte defterden meram bu hesablardır."

Yukarıdaki örnekte 30.000 kuruş sermayesi olan bir tacirin her biri 200 kıyyeden oluşan iki çuval (400 kıyye) kahve satın aldığını ve her kıyye için 6 kuruş olmak üzere toplam 2400 kuruş ödediği belirtilmiştir. Bu tacir bir çuval (200 kıyye) kahveyi kıyyesi 7 kuruştan olmak üzere toplam 1400 kuruşa satmıştır. Bu işlemlerin gün gün bir deftere kaydedilmiş olması halinde Kanunname-i Ticaret'in gerekliliğinin yapılmış olacağına dikkat çeken Ali Suavi böyle bir defter kaydının muhasebe bilimi açısından yetersiz olacağını vurgulamaktadır. Çünkü defter tutma işlemi ile aslında 5 farklı hesapta işlem gerçekleştirmenin amaçlandığını ifade etmiştir. Bu hesapları 1.Satın alışlar (iştirada), 2.Satışlar (Bey'i) 3. Kalanlar/Mevcutlar (Bakî), 4.Kazançlar (Merabih) 5.Kasa (Sandık) olarak sıralamıştır.

Ali Suavi'nin temel muhasebe işlemlerinde 5 adet hesap kullanılması gerektiğini önermesi dikkat çekicidir. Zira Hasan Tahsin de benzer bir biçimde 5 adet muhasebe hesabının önemini vurgulamaktadır. Bu hesaplar; 1.Emtia-i Umumiye (Genel Ticari Mallar) yahut Mağaza Hesabı, 2.Matlup Senedatı (Alacak Senetleri) Hesabı 3.Dayın Senedatı (Borç Senetleri) Hesabı 4.Sandık yahut Kasa Hesabı 5. Kar ve Zarar Hesabı olarak belirtilmiştir (Yazan, 2017:372). Hasan Tahsin'in Hesabat-ı Umumiye-i Hamse (Beş Genel Hesap) olarak nitelendirdiği bu hesaplar ile Ali Suavi'nin saydığı temel muhasebe hesapları arasındaki benzerlik açıkça görülmektedir. Her iki yazarda Kasa/Sandık ve Kar ve Zararlar/Merabih hesapları aynı işlevi karşılar niteliktedir. Bununla birlikte Ali Suavi'deki alış, satış ve bakiye işlemlerini gösteren hesapların karşılığında Hasan Tahsin'de ticari mallar, alacak ve borç senetleri hesapları yer almaktadır. Ali Suavi'nin bir gazete makalesi yoluyla defter tutma işlemlerini anlattığı özet niteliğindeki bu çalışmada muhasebe hesaplarını daha genel bir bakış açısıyla değerlendirmiş olduğu görülmektedir. Hatta yukarıda doğrudan muhasebe hesaplarını tanımlamadığı aslında hesapların sonucunda ulaşılması gereken bilgileri sıraladığı düşünülmektedir.

Ali Suavi makalesine (1869:485-486) hesapların defter-i kebire nasıl kaydedilmesi gerektiğini anlatarak aşağıdaki şekilde devam etmiştir:

"Bunları bir büyük deftere taksim-i ecza ile kayd etmedikçe hesap bulunmaz. Büyük defter yukarıda defter-i kebir ismiyle geçti. Taksim-i ecza işte beşinci bendde tarif olunacak.

(1) Defter-i kebirden bir cüz tefrik edilir. Yeomiye defterinde sermayeye müteallik hesap bunda kayd olunur. 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. Yeomiye 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. Yeomiye 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 kılınur. "



Ali Suavi yevmiye defterine kayd edilen işlemlerin defter-i kebirde hangi hesaplara nasıl ve ne şekilde yazılacağını maddeler halinde açıklamıştır. Yevmiye işlemlerinin kısımlara göre ayrılması (*taksim-i eczai*) yoluyla defter-i kebirde alınacağını bunun için defter-i kebirde her hesaba ayrı bir bölüm ayrılacağını ifade etmiştir. Ali Suavi, muhasebe hesaplarının temel kayıt mantığını gösteren Borç/Zimmet ve Alacak/Matrup kavramlarını kullanmamaktadır. Makalesinde Borç/Zimmet yerine *Masraf* alacak/matrup yerine ise *İrad* (Gelir/Kazanç) kavramlarını kullanmayı tercih ettiği görülmektedir. Ali Suavi'nin bu makalesinden 2 yıl sonra yayınlanan Fardis Efendi'nin Usul-i Defteri'inde günümüze değin takip eden tüm muhasebe öğretisi eserlerinde de olduğu gibi Zimmet (Borç) ve Matrup (Alacak) kavramları kullanılmıştır.

Ali Suavi, defter-i kebirde geçirilecek hesapları *Sermaye*, *Mağaza* ve *Sandık* olarak sıralamıştır. Bir önceki maddede saydığı 5 temel hesap içinden sadece Sandık Hesabı burada tekrar edilirken Sermaye ve Mağaza Hesapları'na ilk defa değinilmiştir. Satın alınan ve satılan ticari malların Mağaza Hesabı'na kaydedilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Hesapların giriş ve çıkış (*duhul-huruc*) işlemlerinin iki farklı sayfa açılarak gösterilmesi gerektiği çift yanlı kayıt yönteminin bir sonucu olmakla birlikte Ali Suavi mevcut metinde bu durumu açıkça izah etmemiştir.

Ali Suavi makalesini (1869:486) aşağıdaki açıklama ile tamamlamıştır:

"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 ıstılahına muvafık bir tabir yazılır (m)⁴. 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 üzre 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 defter-i kebir üzerinde *hesap açmak (feth-i hesap)* tabiriyle alacaklı veya borçlu olunan şahıslara ilişkin hesapları kastettiği düşünülmektedir. Zira Hasan Tahsin kendileriyle vadeli ve veresiye işlem gerçekleştirilen (alıcı veya satıcı) kişiler için açılan hesapları *hesabat-ı şahsiye* (şahıs hesapları) olarak nitelemekte ve bu hesapların ilgili şahısların isimleriyle (örneğin alacaklı Veli Efendi Hesabı, borçlu Hasan Efendi Hesabı gibi) anıldığını ifade etmektedir (Yazan, 2017:373). Ali Suavi'nin makalesinde (m) kodlu dipnotta verdiği (aşağıda da sunulan) açıklaması da bu duruma işaret eder mahiyettedir. İstanbul'da hesap açmak olarak tanımlanan bu işlemin karşı taraftaki (alıcı veya satıcı konumundaki) tacir adına bir hesap açılması şeklinde gerçekleştiği, Avrupa'da da buna benzer bir biçimde kayıt yapıldığı belirtilmiştir.

Ali Suavi makalesinde ticaretin ihtiyaç duyduğu kayıtları, yevmiye defteri ile defteri-i kebir üzerinde açılan ve yukarıda açıklanan üç hesabın (*ecza-i selase*) teorik temelini izah ettiğini ifade etmiştir. Yevmiye defteri üzerine güzel bir yolla (*minval-i hüsn*) kayıt yapılmasını böylece bu işlemlerin defter-i kebir üzerindeki üç temel hesaba kolaylıkla nakledilebileceğini belirtmiştir. Ali Suavi makalesini "*İşlemlerde istenilen kolaylık ve sadeliği açıklama ve çizmek konusuna artık girişelim.*" cümlesiyle tamamlamıştır. Bu cümle yazarın konuyla ilgili takip eden makalelerde de bilgi vermeyi sürdürdüğü veya buna niyetlendiğini göstermektedir. Nitekim Çelik (1991:400), bir tefrika olarak planlanan Fenn-i Tanzim-i Defter konulu makalenin 8. Sayıda başlayıp yine bu sayıda kaldığını belirtmektedir. Ancak bu isimle bir kitap basıldığı bilgisinin yine Ulûm Gazetesi'nin 11 ve 12. sayılarında bildirildiği ve bu kitabın 1 Frank fiyat karşılığında satıldığını ifade etmiştir. Dolayısıyla incelen bu makale Ali Suavi'nin bir dergide muhasebe öğretimi için yazdığı ilk ve son yayını olmalıdır.

Sonuç

Ali Suavi birbirinden oldukça farklı alanlarda yaptığı yayınlar sebebiyle kendi döneminde eleştirilmiştir. Nitekim Reşad Bey Ali Suavi'yi hiçbir bilgisi olmadığı konularda yazılar yazmakla itham etmekte ve "muhasebe" konulu yazılarını da buna örnek göstermektedir (Johnson, 2012:160). Ali Suavi'nin bu çalışmada incelenen makale ile aynı adı taşıyan kitabına ulaşamamış olduğundan Reşad Bey'in değerlendirmesini net bir biçimde desteklemek mümkün değildir. Ancak söz konusu makalede Ali Suavi'nin muhasebe bilimi ile ilgili -en azından o dönemde- bir kısım karışıklıklar yaşadığı söylenebilir. Makalede öncelikle hesap kavramı ile ilgili bir karmaşa mevcuttur. Basit bir anlatımın esas alındığını belirtmesine hatta İtalyan Yöntemi olarak tanımladığı çift yanlı kayıt yöntemini önceki eserlerin çok karmaşık olarak anlatmış olmasını eleştirmesine rağmen Ali Suavi de bu yöntemi sade ve anlaşılır bir biçimde sunmamıştır. Burada kullanılan dili eleştirmek değil yöntemin en temel kavramlarının dahi açıklanmamış olduğu ifade edilmeye çalışılmaktadır. Defter tutma yöntemini Ali Suavi'den bir asır önce ele alan eserlerde dahi (örneğin Jackson, 1771) İtalyan Yöntemi olarak ele alınan çift yanlı kayıt yönteminin "*bir*

⁴ "İstanbul'da buna hesap açmak derler. Müsterek tacire bunun için defterinde bir hesap tabir eder. Avrupa'da dahi keza." (Bu dipnot Ali Suavi tarafından oluşturulmuştur).



hesabı alacaklandırırken başka bir hesabı borçlandırmak zorunluluğu” bilgisi öncelikle sunulmaktadır. Bu bilgi makalede yer almamakta, İtalyan Yöntemi'nin tek yanlı kayıt yöntemine göre üstünlükleri vurgulanmakla yetinilmektedir. Çağdaş olan eserlerden bu yana süregelen temel muhasebe kavramlarının bazılarının Ali Suavi'de yer almadığı ve hatta yerlerine farklı ve anlaşılması zor nitelendirmelerin kullanıldığı görülmektedir. *Zimmet* (borçlu) ve *Matlup* (alacaklı) kavramları -ki çift yanlı kayıt yönteminin en temel kavramlarıdır- örneğin Fardis Efendi'de (1871) yer alırken Ali Suavi bunların yerine *Masraf* ve *İrad* kavramlarını kullanmaktadır. Masraf ve İrad muhasebe öğretiminde farklı anlamlar taşımakta olup zimmet ve matlup kavramlarını karşılayamamaktadır. Bununla birlikte üç temel hesap olarak belirttiği *Sermaye*, *Mağaza* ve *Sandık* hesaplarına hangi hallerde masraf ve hangi hallerde irad kaydedilmesi gerektiği gibi hesap işleyiş kurallarına da örtük bir biçimde değindiği görülmektedir.

Ali Suavi'nin muhasebe öğretimi esaslı bu makalesinde dikkat çekici özellikler de yer almaktadır. Çift yanlı kayıt yöntemini çağdaşlarından farklı olarak İtalyan Yöntemi biçiminde tanımlamıştır. Devrinde bu nitelendirme yabancı eserlerde görülmekte olup Türkçe kaynaklar genellikle çift yanlı kayıt yöntemi anlamında *Usul-i Muzaafe* tanımlamasını kullanmıştır. Yer yer atıfta bulunduğu Kanunname-i Ticaret (1850) yevmiye defterini zorunlu görür iken Ali Suavi - mevcut uygulama ile uyumlu bir biçimde- defter-i kebirî de en az yevmiye defteri kadar zorunlu ve önemli olarak değerlendirmekte hatta “*ana defter*” olarak adlandırmaktadır. Makale üzerinde devrinin Türkçe kaynaklarında da görüldüğü gibi Fransız etkisi dikkat çekmektedir. İtalyan Yöntemi olarak tanımladığı çift yanlı kayıt yöntemini Fransızların -bitki biliminden yola çıkarak- *katmerli* yöntem olarak niteledikleri bilgisi ve metin içinde Fransız yazar H. Fenelon'a atıf bu yargıyı desteklemektedir.

Ali Suavi'nin muhasebe öğretimi ile ilgili görüşlerinin bir kısmını barındıran bu makalesi modern muhasebe öğretimi tarihi açısından öncül eserler arasındadır. Takip eden çalışmalarda yazarın aynı isimli kitabına ulaşılması halinde daha ayrıntılı bilgilerin elde edilebileceği açıktır.

KAYNAKÇA

- Ali Suavi (1869). “Fenn-i Tanzim-i Defter”, *Ulûm Gazetesi*, S.8, ss.480-486,Paris/Trouville. Türkiye Diyanet Vakfı İslam Araştırmaları Merkezi, Osmanlıca Makaleler Veri Tabanı, <http://ktp.isam.org.tr/?url=makaleosm/taranan.php>, Erişim Tarihi:10.07.2017.
- ALTIN, Hamza (2008). “1869 Maarif-i Umumiye Nizamnamesi ve Öğretmen Yetiştirme Tarihimizdeki Yeri”, *İlahiyat Fakültesi Dergisi*, S.13 (1), ss. 271-283.
- ÇELİK, Hüseyin (1991). *Ali Suavi - Hayatı ve Eserleri*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- ERKEK, M. Salih (2009). *II. Meşrutiyet Döneminde Türk Eğitim Sistemi'ndeki Gelişmeler ve Ethem Nejat Bey*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, İzmir.
- Fardis (1871). *Usul-i Defteri*, İstanbul: Mekteb-i Sanayi Matbaası.
- GÜLER, Ali (2000). *Askeri Öğrenci Mustafa Kemal'in Notları (Arşiv Belgelerinin Işığında)*, Ankara: Atatürk Araştırma Merkezi Yayınları.
- GÜVEMLİ, Oktay (2000). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Tanzimat'tan Cumhuriyete*, C. 3, İstanbul: İstanbul Y.M.M. Odası Yayınları.
- GÜVEMLİ, Oktay ve GÜVEMLİ, Batuhan (2015). “Türk Ticaret Kanunlarının Türk Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesindeki Etkileri”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, S.8, ss.26-50.
- Hasan Tahsin (1895-a). *Tedrisat-ı Rüşdiye Kütüphanesinden (Dokuzuncusu) Usul-i Defteri*, İstanbul: Kitapçı Kasbar.
- İNAN, Nurkut (1966). “Kanunname-i Ticarete Göre Protestolar”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S.22 (1), ss.829-846.
- JACKSON, William (1771). *Book-Keeping in The True Italian Form of Debtor and Creditor by Way of Double Entry, or, Practical Book-Keeping Exemplified from The Precepts of the Late Ingenious Author of Mercantile Arithmetic*, Printed by Isaac Jackson and Son, Dublin. <https://archive.org/details/bookkeepingintru00jack> (Erişim Tarihi: 29.07.2017).
- JOHNSON, Aaron S. (2012). *A Revolutionary Young Ottoman: Ali Suavi (1839-1878)*, Unpublished Doctoral Thesis, McGill University, Institute of Islamic Studies, Montreal, Canada.
- KAYA DOĞANAY, Fatma (2011). *Tanzimat'tan Cumhuriyet'e Rüşdiye Mektepleri*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- OTAR, İsmail (2005). “Muhasebede “Muzaaf Usul” L.Pacioli'den Önce Var mıydı?-1”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.28, ss.97-110.
- Türkiye Diyanet Vakfı (TDV) (1989). *İslam Ansiklopedisi Ahlâk-Amarı*, Michelle, C. 2., s. 563, Ankara: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları.
- Türkiye Diyanet Vakfı (TDV) (2008). *İslam Ansiklopedisi Resuliler-Sak*, C. 35, s. 587, Ankara: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları.
- YAZAN, Ömer (2017). “Osmanlı Rüşdiyelerinde Muhasebe Eğitimi:1895 Yılına Ait Bir Usul-i Defteri Örneği”, *International Journal of Academic Value Studies*, S.3/12, ss. 367-380.