

Muhasebe Eğitime Verilen Doksan Yıllık Ömür:

Kirkor Kömürcüyan

Şenay Karataş^{1*}, Göksel Yücel², Burcu Adiloğlu³

¹(Muhasebe Yöneticisi, İstanbul, Türkiye)

²(Prof.Dr., İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye)

³(Doç.Dr., İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye)

ÖZ

Yirminci yüzyılın başlarında ülkemizde ticari hesap ve muhasebe konularında eserler vermiş belki de en önemli akademisyen Kirkor Kömürcüyan'dır. Uzun ömrü boyunca (1868-1958) elliye yakın kitap yayınlamış, değişik seviyelerdeki okullarda öğretmenlik yapmıştır. Başarısı nedeniyle hem Osmanlı Hükümetince, hem de Türkiye Cumhuriyetince ödüllendirilmiştir. Çalışmanın amacı, yaşantısını ve eserlerini günümüzün koşullarına göre gözden geçirmektir.

Anahtar Kelimeler: Kirkor Kömürcüyan, muhasebe tarihi, amortisman, iffa

Ninety Years Life Dedicated to Accounting Education: Kirkor Kömürcüyan

ABSTRACT

In Turkey, at the beginning of the twentieth century probably the most notable academician was Kirkor Kömürcüyan, who has wrote about fifty books in the field of financial mathematics and accounting. During his long life (1868-1958) he has thought different level courses in high schools and high education institutions. With his high performance he was awarded by the Ottoman Empire and by the Turkish Republic. The main objective of this study is to review Kömürcüyan's life and publications with todays perspective.

Keywords: Kirkor Kömürcüyan, accounting history, depreciation, amortization

1. Giriş ve Yöntem

Ülkemizde muhasebe tarihimize verilen önemin giderek arttığını gözlemliyoruz. Tarihin bugünüümü kapsamlı biçimde anlamak adına her araştırmacının belirli ölçüde hakim olması gereken bir alan olduğuna da inanıyoruz. Ülkemizde devlet muhasebesinin kökenlerini hayli eski yüzyıllara götürebilmek mümkünse de, ticaret ve sanayi hayatımızın ancak ondokuzuncu yüzyıldan itibaren gelişmeye başlaması, işletme muhasebesi konularında bizlere çoğunlukla gelişmiş ülke uygulamalarına bakmak zorunluluğu getirmiştir.

Ondokuzuncu yüzyılda ticaret ve sanayinin ihtiyaç duyduğu muhasebe konuları ve eğitimi ile bilimsel bakış açısıyla uğraşanların sayısı da çok azdır. Bunlardan biri olan Kirkor Kömürcüyan uzun ömrünü ticari ve mali konuların öğretilmesine ve eğitimine tahsis ederek, çok sayıda eser vermiş bir akademisyendir. Belki de

* İlgili Yazar (Karataş, Şenay)
E-mail: senaykaratas@hotmail.com

alanında en fazla eser vermiş kişidir. Onun günümüzün muhasebe dünyasınca daha fazla tanınmasının doğru olacağı inancı yazarları bu çalışmaya yönlendirmiştir.

Kömürcüyan'ı araştırırken ülkemiz muhasebe literatüründe hakkında yazılmış yazıların çok az olduğunu gözlemledik. O nedenle yöntem olarak, daha önce ulaşılmamış kaynaklara gitmeyi doğru bulduk.

İlk ulaşılabildiklerimizden biri Kömürcüyan'ın torunu Hilda Uzer idi. Hilda Hanım Kömürcüyan'ın vefatında 9 yaşında olduğunu, yıllar içerisinde Kömürcüyan'a ait kitapları su baskını vb gibi sebeplerle saklayamadıklarını belirtti. Kendisinden yazarın son yıllarında görme sıkıntısı yaşadığını öğrendik. Mevcut tek fotoğrafına da biz başka kaynaklardan ulaştık. Yaptığımız araştırmalarda eşinin adının Akabi olduğunu belirtince, kendisi de babaannesinin adını ilk kez duyduğunu ifade etti. Kömürcüyan'ın tamamlayamadığı son kitabının Dış Borçlar Tarihiçesi olduğunu belirtti. Teyzelerinin Amerika'da yaşamaları nedeniyle Kömürcüyan'ın Türkiye'deki tek yakını Hilda Uzer'di.

Bunun dışında Kömürcüyan'ın bir dönem öğretmenlik yaptığı Eseyan Ermeni Okulu ile temas kurduk. Maalesef oradaki bilgiler de çok sınırlıydı. Ermeni Patrikhanesi Kütüphanesi, Ermenice yayımlanan Jamanak ve Nor Marmara gazetelerinin de arşivlerinin tatmin edici sonuçlar vermediğini gözlemledik. Bir kısmı yangın vb nedenlerle yok olmuştu. Ancak buna rağmen Pars Tuğlacı'nın, Ali Çankaya Mücellidoğlu'nun başka amaçlarla yaptıkları çalışmalardan doyurucu bilgilere ulaşabildik. Türkçe gazete arşivlerinden de sonuçlar elde etmek mümkün oldu. Ayrıca bu çalışmanın yazarlarının kütüphanesinde yer alan Kömürcüyan kitapları önemli bir kaynak oluşturdu.

Son bir konu olarak Kirkor Kömürcüyan'ın mezarını tesbit ettik ve 2017 yılının başlarında bir grup öğrenci ile ziyarete gittik.

Umudumuz verdiğimiz çabanın, bu gibi çalışmaların artmasını teşvik etmesidir.

2. Kirkor Kömürcüyan'ın Özgeçmişi

Kirkor Kömürcüyan'ın en kapsamlı biyografilerinden birine Pars Tuğlacı'nın "Tarih Boyunca İstanbul Adaları" isimli kitabında rastlamak mümkündür(Tuğlacı, 1989). Kömürcüyan da bir ada sakini olduğu için, Tuğlacı ilgi çekici bilgiler paylaşmıştı.

Kirkor Kömürcüyan 6 Mart 1868 tarihinde İstanbul'da doğmuştur. Kayserili Bezzaz Haçadur Ağa'nın ve eşi Akabi'nin oğullarıdır. Orta öğrenimini gördüğü Ermeni okulundan sonra 1888 Ekim'inde Mülkiye Mektebinin (*o zamanki adıyla Mekteb-i Mülkiye*) 3 yıllık idadi (lise) ve 2 yıllık yüksek bölümünü 1888 yılında bitirmiştir.

Kendi kaleminden anlatımında (Çankaya,1968-1971) mezuniyetini takiben Selanik'e gitmiş ve Selanik İdadisinde ve Işık Lisesi Feyzi Sıbyan adlı okullarda riyaziye (matematik) öğretmenliğine başlamıştır. İlerleyen yıllarda Edirne'de, trigonometri, kozmografya, kimya öğretmenliği, İstanbul'da, aralarında Arşagunyan Ermeni Mektebi, Maarif Nezareti İdadisi, İstanbul Lisesi, Kabataş Lisesi, Taksim Eseyan Ermeni Okulu, Ziraat Bankası Dershanesi de bulunan birçok okul ve kurumda muhasebe, ticari hesap, mali cebir dersleri vermiştir.

1909-1914 yılları arasında bugünkü Marmara Üniversitesinin temelini oluşturan Hamidiye Ticaret Mektebi Âlisi'nde müdürlük görevi üstlenmiştir. Bu yönüyle 1883 yılında kurulan okulun beşinci müdürü olmaktadır. Kurumda daha sonra Ticari ve Mali Riyaziyat Kürsüsünün de başına getirilmiştir.

1930 yılında dönemin Maarif Vekaletince kendisine profesör unvanı verilmiştir. 1933 yılında 65 yaşında Devlet hizmetinden emekli olmuştur.

Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet döneminde toplam 44 yıl öğretmenlik yapmıştır. Kırkor Kömürcüyan hizmetlerinden ötürü Osmanlı Hükümetince Saniye rütbesi ⁽¹⁾ ve Liyakatname, Türkiye Cumhuriyeti Maarif Vekilliğince Gümüş Maarif Nişanı ile ödüllendirilmiştir.

1942 yılında “50 Yıllık Yazarlar Jübilesi”nde yazar, siyasetçi ve kütüphanecilik yönleriyle tanınmış Hakkı Tarık Us tarafından hakkında özel bir yazı yazılmıştır. Us Kömürcüyan için, “*hocalığı sadece nakilden ibaret değildir, işleyip bulan, ikmal eden bir kafa derslerine ve neşriyatına hakim görülür*” demektedir (Us, 1943). Us’un önemli bir tesbiti ise Kömürcüyan’ın soyadı ile ilgilidir: “*Sayın Profesörün soyadı Soyadı Kanunu çıktığından bu yana Kömürcüyan değil, Kömürcan’dır.*” Gerçekten 1934 yılında aldığı soyadı budur. Mezar taşında da **Kömürcan** yazılıdır. Ancak adını, 1934 yılında Soyadı Kanunu çıkmadan önce de eserlerinde **Kırkor Kömürcüyan** olarak kullandığı için muhasebe literatüründe böyle tanınmaktadır.

Kömürcüyan 1891-1948 yılları arasında çok sayıda eser vermiştir. Bu eserleri Pars Tuğlacı 44 kitap olarak listelemektedir. Bunların dışında bir eseri de Ermenice olarak yayınlanmıştır. Kömürcüyan çok iyi düzeyde Ermenice, Türkçe ve Fransızca, biraz da Rumca bilirdi.

9 Şubat 1958 tarihinde ölmüş ve Şişli Ermeni Katolik Mezarlığına defnedilmiştir.

Gazetede vefatı ile ilgili haberin bitimi aynen şöyledir: “*İlerlemiş yaşı yüzünden vefat eden Kömürcüyan’ın eşi bundan 20 sene önce vefat etmişti. Profesörün hepsi kız olmak üzere dört çocuğu vardı.*”



Kırkor Kömürcüyan, farklı yaşlarından iki fotoğrafı

¹) Osmanlılarda sivillere verilen, ordudaki albaya denk gelen rütbe.

3. Etkinlik Döneminin Özellikleri

Ondokuzuncu yüzyılın ortalarına ulaşıldığında Osmanlı İmparatorluğu güçlü bir devlet muhasebesine sahip olmakla birlikte, sanayileşmede Avrupa'nın gerisine düşülmüş olunması nedeniyle işletme muhasebesinde kayda değer bir varlık göstermiyordu. Tanzimat'la çağdaşlaşma çabaları toplumsal kurumların yenilenmesine yavaş da olsa imkan vermeye başlamıştı. İlk ticaret kanunu, Kanunname-i Ticaret adıyla 1850 yılında yayınlanmıştır. 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunundan adapte edilen Kanunname-i Ticaret çift girişli (tarafli) defter tutmaya yönelik hükümler ihtiva etse de gelişmemiş ticaret ve sanayi hayatında henüz böyle bir ihtiyaç bulunmuyordu.

Okullar ise esas olarak orduya veya devlete eleman yetiştiren bir yapıdaydı. Çoğu özel olan eğitim kurumlarında sınırlı kapsamda da olsa ticaret hayatına ve muhasebeye yönelik dersler veriliyor, ancak bunlar ticari hesap düzeyinin fazlaca ötesine geçmiyordu.

Yüzyılın ortalarından itibaren hem eğitimde, hem de uygulamada Batılı bir muhasebe anlayışı hız kazanmaya başladı (Güvemli ve Güvemli, 2006). Kanunname-i Ticaret'in yürürlüğe girmesi ilerleyen yıllarda birçok gelişmeye yol açmıştır (2).

Ondokuzuncu yüzyılda muhasebede çift girişli defter tutmaya ilişkin ilk eserler Ermenice olarak kaleme alınmış, daha sonra ise Fransızca'dan yapılan çeviriler ön plana çıkmıştır. Bu görünüm de ticari konularda Ermeni asıllı Osmanlı vatandaşlarının daha üretken olmasına imkan vermiştir. Kirkor Kömürcüyan (1868-1958) ve kendisinden yaşça küçük olan Sarkis Nihat Kiver (1887-1953) burada akla gelen ilk isimlerdir.

O zamanlar bu yazarlar eserlerini daha ziyade ortaokul ve liselere yönelik olarak hazırlamışlar, yükseköğretimin başlaması ile de o kademeye yönelmişlerdir. Kömürcüyan'ın ve Sarkis Nihat Kiver'in her ikisi de Hamidiye Ticaret Mektebi Âlisi'nde müdürlük görevi dahi üstlenmişlerdir.

1929 yılında Harf Devriminin gerçekleşmesi çift girişli defter tutma sistenini geliştirmiştir. Bunun en büyük sebebi Arap harfleri ile sağdan sola yazılırken, Latin alfabesinin soldan sağa yazılması nedeniyle muhasebe tekniğine daha kolay adapte olunmasıdır (3).

4. Kirkor Kömürcüyan'ın Eserleri

Yazarın toplam verdiği eser sayısında tam bir kesinlik bulunmamaktadır. 1928'e kadar eserlerini Arap harfleri ile yayınlamış olan Kömürcüyan'ın 1929 yılında Latin alfabesi ile yayınladığı "Yeni Muhasebe Usulü" isimli eserinde bizzat kendisinin yaptığı bir liste yer almaktadır. İlk ve orta mektepler, liseler, ticaret mektepleri, tüccar ve esnafa mahsus başlıkları ile grupladığı bu listede 26 eseri aşağıdaki biçimde listelenmiştir.

Müellifin Matbu Asarı (Eserleri)

(İlk mekteplere mahsus olanlar)

Yeni Hesap: İl mektep programına tevfikan yazılmış 3 kitaptan mürekkeptir (*oluştur*).

Yeni Hendese (Geometri): İlk mektepler programına göre yazılmış 4 kitaptan ibarettir.

(Orta mekteplere ve liselere mahsus olanlar)

Ameli İlmi Hesap: Liselerin birinci senesi için kaleme alınmış olup, hesabın bütün bahislerini ve tatbikatını havidir.

²) Bu konuda bkz: Barış Sipahi, İsmail Küçük, **Türk Ticaret Kanunları ve Muhasebenin Gelişimine 160 Yıllık Etkileri**, MUFTAV, Oktay Güvemli Muhasebe ve Tarih Vakfı Dergisi, Sayı 1, Temmuz 2011, s.181-193. Kanun, Cumhuriyet Döneminde 1926 yılında yenilenmiş, takiben 1957 ve 2011 yıllarında iki kez daha yeniden düzenlenmiştir.

³) Bu konuda bkz: Ümit Gücenme Gençoğlu, **Türkiye'de Harf Devriminin Muhasebe Eğitimi ve Uygulamalarına Etkisi**, Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Cilt 1, Sayı 1, 2009, s.30-37.

İlmi Hesap: Liselerin 2 inci ve 3 üncü seneleri için telif edilmiş olup teknil hesap bahislerinin basit nazariyatını ve tatbikatını muhtevidir.

Nazari İlmi Hesap: Liselerin son sınıfı için yazılmış olup hesabın bütün nazariyatını, muhtelif tadat usullerini ve hatalar bahsini ihtiva eder.

İlmi Cebir: Liselerin ilk devresine ait olup cebirin teknil bahislerini havidir.

İlmi Cebir: Liselerin son devresine ait olup kezalik cebirin bütün bahislerini, tabilerin iraei hattiyesini ve saireyi havidir.

İlmi Hesap: Eski idadiler için evvelce yazılmış tam bir hesap kitabıdır.

İlmi Cebir: Orta mekteplere mahsus tam bir cebir kitabı olup azami ve asgari bahsini dahi ihtiva eder.

İlmi Hendese: 1 inci kısım. Orta mekteplere mahsus olup hendese-i musattahanın (düzlem) iki mekalesini havidir.

Hendesei Sathiyeye: Evvelce orta mekteplere mahsus olarak yazılmıştır.

Fenni Mesahai Arazi ve Topoğrafya: Arazinin mesahası (*yüzölçümü*), haritalarının ahzı, ifraz ve iskandil ameliyatı ve tesviye bahislerini havidir.

Yeni Logaritma Cetvelleri: 10.000'e kadar olan adetlerin ve müsellesat (*trigonometrik*) hatlarının beş aşarı merite ile logaritmalarını bildirir.

Mesahai Hendesiye: Hendese malumatını, arazinin mesahası ve haritaların ahzı usullerini muhtevi olup, müellifi tarafından maliye mektebinde mukaddema takrir olunan (*anlatılan*) derslerden mürekkeptir.

(Ticaret mekteplerine ve tüccar ve esnafa mahsus olanlar)

Seri ve Muhtasar Amali Erbaa: Kısa, kolay ve zihni hesap kaidelerinden bahseder.

Çapraz Kaidesi: Zarpta (*çarpma*), hasılı zarbın bir kalemdede bulunmasına ait olup, birkaç hesap ameliyatını birleştirmek ve takribi (*yaklaşık*) zarp yapmaktan dahi bahseder.

Hesabı Ticari ve Mali: 1.Kısım. Amali erbaa (*dört işlem*) kaidelerinden, mıkıyasattan (*ölçekten*), yüzde ve binde kaidelerinden, taksimi mütenasipten, faiz ve iskonto ve bono hesaplarından bahseder.

Muhtasar Hesabı Ticari: Hesabı ticarinin bütün bahislerini ve bu meyanda kıymetli madenler, kambiyo ve borsa muamelatı bahislerini dahi havidir.

Yeni Hesabı Ticari: Amali erbaa (*dört işlem*) kaideleri, mıkıyasat, ağaçların terkibi, fiçuların istimaresi (*değer takdiri*), gemi tonilatolarının tayini, maliyet ve satış fiyatları, yüzde ve binde kaideleri, selase ve şirket kaideleri, ayar, halita (*alaşım*), tadil, terkip, faiz, iskonto, muadil bono, hesabatı cariyeye, maadini semine (*kıymetli madenler*), kambiyo ve borsa muamelatı bahislerini havi mufassal (*ayrıntılı*) bir eserdir.

Cebri Mali: Uzun vadeli muamelatı sarafiye ve maliyeden ve bu meyanda: mürekkep faiz, mürekkep iskonto, irat, taksit, istikrazat ve sigorta hesaplarından bahseder.

Esnafın Hazır Hesabı (Ameli Hesabı Ticari): Hesabı ticarinin bütün bahislerini ameli ve tatbikatlı olarak izah eder.

Esnafın Hazır Hesabı (Ameli Usulü Defteri): El defteri, yevmiye, defteri kebir ve kitap kısımlarından, yani 4 kısımdan mürekkeptir. Ticari muamelata, ecebi paralarına, emanet ve komisyon emtiasına, ortaklığa, kollektif şirketlerine ait bütün muamelatın tatbikatlarını gösterir ameli bir eserdir. 4 defa bilanço çıkarılmıştır ve yevmiyede 312 madde mevcuttur. Yalnız başına usulü defteri öğrenilmesine hizmet eder.

Amerikan Usulü Yevmiyeli Defteri Kebir: Usulü defteri malumatından ve Amerikan usulünden bahseder.

Riyazatı Ticariye ve Maliye: 2 inci cilt. Müzdevice kaidesi, maadini semine, kambiyo ve borsa muamelatından nazari ve mufassal olarak bahseder.

Fiyat Cetveli: Okkası herhangi bir fiyata göre bir malın her hangi bir miktarının bedelini derhal bildiren ve kilosunun dahi fiyatını yekten gösteren bir cetveldir.

Ameli ve Tatbiki Kambiyo: Kambiyonun hususatını, hesaplarını ameli tarzda bildirir bir eserdir.

Bu 26 esere ek olarak, yazarın 1929-1933 arasında Latin alfabesi ile yayınladığı 7 adet daha kitaptan söz edilmektedir (Sözbilir, Özyılmaz, Demirel,2008). Biri yukarıdaki alıntının yapıldığı 1929 tarihli Yeni Muhasebe Usulü ⁽⁴⁾ olmak üzere, diğer altısı şu eserlerdir:

Ticari Malumat
Ticari Malumat ve Bankacılık
İhtisas Muhasebeleri
Ticari ve Mali Hesap
İktisat
Ameli ve Tatbiki Kambiyo

Eserlerin isimleri, içerikleri ve yazıldığı gruplar incelendiğinde Kömürçüyan'ın ilkokuldan yükseköğretim kurumlarına veya doğrudan iş hayatına yönelik, teorik ve pratik matematik ve muhasebe bilgileri aktarmayı amaçladığı görülmektedir.

Yukarıdaki liste, 33 adet kitap işaret etmekle birlikte, Kömürçüyan'ın üretkenliği daha sonra da devam etmiştir. Örneğin 19 Kasım 1935 tarihli Cumhuriyet Gazetesindeki şu ilan ilgi çekicidir:

Yeni Eserler:

Zihni Hesap Kaideleri

Profesör Kirkor Kömürçüyan tarafından “Zihni Hesap Kaideleri” isimle mektep talebelerinin, şirket, banka ve mal memurlarının, hesabla meşgul herkesin istifadesini temin edecek, bir kitap çıkarılmıştır. Tavsiye ederiz.

Bu eser yukarıdaki listeye dahil değildir.

Pars Tuğlacı ise Kömürçüyan'ın 44 eserinden söz etmekte ve aşağıdaki gibi listelemektedir.

1)Fenn-i Mesahai Eraziy ve Topoğrafya, 1891, 2) Hendese-Sathiye, 1896, 3) İlm-i Hesab (idadi okullar için), 1913, 4) Mesaha-i Hendesiye, 1914, 5) İlm-i Cebir, 1915, 6) Nazari İlm-i Hesab, 1917, 7) İlm-i Cebir (Sultanilerin edebiyat bölümleri için), 1917, 8) Şeri Muhtasar Amal-i Erbaa, 1917, 9) Ameli İlm-i Hesab (Sultanilerin altıncı sınıfı için), 1917, 10) İlm-i Hesab (Sultanilerin yedinci ve sekizinci sınıfları için), 1917, 11) Muhtasar Hesabı-Ticari, 1920, 12) Hesab-ı Ticari ve Mali (1.Cilt,I.Kısım), 1920, 13) Hesapta Çapraz Kaidesi, 1923, 14) Yeni Hesab (3.Kitap, Devre-i Mutavassıta, 1.Yıl), 1925, 15) Yeni Hesab (4.Kitap, Devre-i Mutavassıta, 2.Yıl), 1925, 16) Yeni Hesab (5.Kitap, V.sınıf), 1925, 17) Mebadi-i Cebr-i Mali, 1925, 18) Esnafın Hazır Hesabı; Ameli Hesab'ı Ticari, 1926, 19) Amerikan Usulü Yevmiyeli Defter-i Kebir, 1926, 20) Amerikan Usulü Yevmiyeli Defter-i Kebir, Defter Kısmı, 1926, 21) Esnafın Hazır Kitabı: Ameli Usul-i Defteri, 1926, 22) Esnafın Hazır Defteri: El Defteri, 1926, 23) Esnafın Hazır Defteri: Yevmiye, 1926, 24) Esnafın Hazır Defteri: Defteri Kebir, 1926, 25) Yeni Hesab-ı Ticari, 1927, 26) Yeni Logaritma Cetvelleri, 1927, 27) Riyazat-ı Ticariye ve Maliye (2 Cilt), 1928, 28) Ameli ve Tatbiki Kambiyo, 1929, 29) İktisat İlmi, 1929, 30) Yeni Muhasebe Usulü, 1929, 31) İhtisas Muhasebeleri: I.Kısım, Sanayi ve Ziraat Muhasebeleri, 1931, (32 atlanmıştır) 33) İhtisas Muhasebeleri, 1.Cilt, 1931, 34) Ticari ve Mali Hesap, I.Kısım, 1933, 35) Zihni Hesap Kaideleri, 1935, 36) Hendese-i Müsteviye, 1915, 37) İlm-i Cebir, (Sultanilerin dokuzuncu sınıfları için), 1917, 38) Ticaret Aritmetiği, II.Kısım, 1941, 39) Çapraz Kaidesi, 1943, 40) Halkın Ticaret Aritmetiği, 1946, 41) Öğretmensiz Muzaaf Usulü, 1948, 42) Ticari Malumat ve Bankacılık, 1948, 43) Mebadi-i Cebri Mali (ticaret mektebi son sınıf için), 44) Yeni Hendese (3 kitap, ilkokul 3,4 ve 5.sınıfları için)

⁴⁾ Eser yazarların kütüphanesinde mevcuttur.

Pars Tuğlacı titizliği bilinen bir araştırmacı olmasına rağmen eserleri listelerken zorlandığı görülmektedir. Liste yapıldıktan sonra ele geçen eserler sonlarda listelenmiş, bu arada bir numara da atlanmıştır.

Mükemmel bir listenin oluşmamasında herhalde Kirkor Kömürcüyan'ın müthiş üretkenliğinin etkisi vardır.

Listede muhasebe ile ilgili en önemli kitap 1929 yılında Latin alfabesi ile basılan “Yeni Muhasebe Usulü”dür. Bu kitapla ilgili bazı ayrıntılar bu çalışmanın bir sonraki bölümünde yer almaktadır.

Ülkemizde bir öncü olarak görülebilecek bu kitap kapsamında, sırasıyla İlk Malumat, Fenni Tabirat, Muhasebe, Hesap, Basit Usul, Mürekkep Usul, Ticaret Defterleri, Muhtelif Muhasebe Usulleri: 1)Tecrübi Usul, 2) Yardımcı Defterle Usulü, 3) Merkeziyet Usulü, 4) Amerikan Usulü, Muhtelif Usullerin Hattı İraesi, Hesapların Taksim ve Tasnifi, Müstemir Usul, Yevmiye Maddelerinin Başlıca Şekilleri, Bilanço ve Hususatu, Hesapların Kapatılması ve Tekrar Açılması, Ticarethane Tertibatı bölümleri yer almaktadır.

Kömürcüyan'ın eserlerinde dikkati çeken bir diğer husus, toplumun matematik ve hesap bilgisini yükseltmeye yönelik olarak kaleme aldığı eserlerdir. “Halkın Ticaret Aritmetiği”, “Öğretmensiz Muzaaf (çift girişli defter tutma) Usulü” bunlara örnektir. Bunları ileri yaşlarında, özellikle ikincisini 80 yaşında hazırladığı dikkate alırsa Kömürcüyan'ın yılların durduramadığı üretkenliği bir kez daha ortaya çıkar.

Kömürcüyan'ın ticari ve mali matematikteki uzmanlığı içinde keşfettiği veya düzenlediği bir takım kural ve usuller de vardır. Pars Tuğlacı bunların başlıcalarını şu şekilde sıralamaktadır.

1. Çapraz çarpma ve kaidesi
2. 78 ile özel çarpma kaidesi (kilo sayısını okkaya çevirmek hakkında)
3. Oughtred⁵ kaidesi yerine bir kalemde çarpma
4. İngiliz faiz usulünü kısaltacak tadilat
5. Faiz yüzdesinin 3.6 usulüne göre bölüş usulü ile faiz hesabı
6. Oughtred yoğunluk usulünü kısaltacak tadilat
7. 89 ile özel çarpma kaidesi
8. Kirkor Kömürcüyan Yeni Banka Takvimi (Yılın herhangi iki tarihi arasındaki günlerin sayısını derhal ve doğru bildirir tablo. 15 yıl için beratı alınarak tüm yerli bankalarda ve birçok resmi kuruluştaki kullanılmıştır.)

5. Kirkor Kömürcüyan ve Çeviri Üslubu

Geçen yüzyıldaki sanayi devriminin muhasebeye kazandırdığı belki en önemli kavram amortisman olmuştur. Özel durumlar hariç olmak üzere arazi ve arsalar ile sanat eserleri dışında kalan maddi duran varlıkların, gelir elde etmek uğruna geçmişte esas olarak fiziki, günümüzde ise öncelikle teknolojik olarak yıpranmasının dikkate alınması muhasebenin ilgi çekici bir konusunu oluşturur.

"Amortisman", temel olarak, maddi duran varlıklarda her yıl meydana gelen yıpranmanın, işletmenin o yıldaki giderleri arasına aktarılması düşüncesidir. Bununla birlikte ekonomik ömrün saptanmasında fiziki ömür kadar, teknolojik faktörlerin ve işletme politikalarının da belirleyici olması nedeniyle, amortisman maddi duran varlık maliyetinin, varlığın ekonomik ömrü boyunca işletme giderleri arasına belirli bir yöntemle dağıtılması olarak tanımlanır.

Özünde tahmin yatan bu uygulamaya dilimizde amortisman yerine "**yıpranma**" demek mutlaka daha kolay anlaşılır olurdu. Nitekim bu anlamdaki İngilizce (*Amerikan İngilizcesi*) terim "**depreciation**" (yıpranma)

⁵) William Oughtred, İngiliz matematikçi, 1574-1660

kelimesidir.

Bizim kullandığımız amortisman kelimesi esas olarak Fransızca "**amortissement**" (kökeni Latince *morte*) sözcüğünden gelmiştir. Orijinal dilinde yalnızca, maddi duran varlıkların yıpranması için değil, maddi olmayan duran varlıkların kayıttan silinmesi ve borç taksitlerinin ödenmesi anlamında da kullanılmaktadır (Yücel, 1999).

Buraya kadar şaşırtıcı bir şey yoktur. Ancak, ülkemizde maddi olmayan duran varlıkların dönem giderlerine yansıtılmasına "**itfa**" denildiği de bilinmektedir. Oysa, itfa amortismanın Arapçası'dır. Nitekim itfa kelimesinin karşılığı "söndürme, dindirme" (kökeninde yok etme) gibi kelimelerdir (örneğin itfaiye). Hal böyle iken, bir kelimenin Fransızca'sını maddi duran varlıklar, Arapçası'nı maddi olmayan duran varlıklar için kullanmak uygun mudur? En hafif eleştiri ile, mesleki dil titizliğinin gösterilmemiş olmasının örneğidir. VUK Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (THP) finansal tablolarda ve hesap planında bu açıdan tutarlı davranmış maddi olmayan duran varlıklar için de amortisman kelimesini tercih etmiş, ancak finansal tabloları açıklayıcı notlar arasında yine de "**itfa payları**" kelimesini kullanmıştır.

Bu tuhaflığın temelinde, Türk muhasebe literatürünün 1950'ler sonrası Amerikan kaynaklarına daha fazla başvurması yatmaktadır. Amerikan uygulamaları günümüzde de sadece ülkemiz için değil, Avrupa ve diğer ülkeler için de önemlidir. Amerikan uygulaması maddi duran varlıklar (sabit kıymetler) için **depreciation** kelimesini kullanırken, maddi olmayan duran varlıklar (gayri maddi sabit kıymetler) için **amortization** kelimesini tercih etmiştir. Maddi olmayan duran varlıklar esas olarak bir ülkede ekonomi, teknoloji ve hukuk düzeninin gelişmesi ile oluşan değerlerdir. Örneğin, söz konusu yıllarda dahi Hollywood sinemasının şirketlerinin varlıkla arasında filmler yer almakta ve bunları kayıttan silinmesi bilimsel makalelere konu olmakta iken, Yeşilçam sinemasından bilanço örneği bile bulmak çok zor olacaktır. Patent, lisans vb gibi hakların da o yılların Türkiye'sinde rastlanmayan kalemler olduğunu söylemek gerçekçiliğin uzağına düşmez. Amerikan literatüründeki "depreciation" kelimesini amortisman olarak kullanan Türk literatürü, "**amortization**" kelimesi ile karşılaşınca açıkça ne yapacağını şaşırmış ve karşılık olarak itfa kelimesini kullanmaya başlamıştır. Bu anlamsızlık halen devam etmektedir. Örneğin, günümüzde, ülkemizde de nihayet önemli bir işletme göstergesi olduğu anlaşılan EBITDA kavramının Türkçe açılımı da bu yüzden tuhaf olmaktadır: Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortization: Amortisman, İtfa, Vergi ve Faiz Giderleri Öncesi Kâr.

Oysa ki, yıllar önce Kirkor Kömürcüyan bu konuda çok daha başarılıdır:

Kirkor Kömürcüyan 1929 yılında Latin harfleri ile "**Yeni Muhasebe Usulü**" isimli kitabını yayınlamıştır (Kömürcüyan, 1929). Türkiye'de yeni alfabe ile yayınlanan ilk muhasebe kitabı da budur. 173 sayfalık kitabı Kömürcüyan telif etmemiş, Fransız yazar Charles Lejeune'nin kitabından adapte etmiştir. Günümüzde olsa, çok yadırganacak olan bu davranışla, o yıllarda ve daha sonraları ülkemiz literatüründe çokça karşılaşılmaktadır. Ülkemizdeki muhasebe ve işletmecilik uygulamalarının gelişmemiş olması nedeniyle başvurduğu anlaşılan bu yaklaşımda, gerçek yazar adı önsöz veya giriş (ya da o yılların ifadesi ile mukaddime) bölümlerinde belirtilmekte idi. Günümüzde akademik yazında kabul edilemez olan bu davranış, o yıllar için doğal bulunmaktaydı. Örneğin, Ziraat Bankası ve Halk Bankasında yöneticilik ve danışmanlık yapmış olan, Asım Süreyya'nın (soyadı kanunu sonrası İloğlu) 1930 tarihli "**Bilanço ve Bilanço Tahlilleri**" kitabı da yeni harflerle basılmış ilk kitaplardandır (Süreyya, 1930). Bu kitapta da yazar eserin M.J.Chavenau'nun eserinden iktibas edildiğini yazmaktadır. Kitap x + 176 sayfadır. Asım Süreyya "Mevzua Dair Birkaç Söz" başlığı taşıyan sunuş bölümünde kitaba ilaveler yaparak dilimize kazandırdığını söylemektedir. Başlangıca ise Chavenau'nun kaleme aldığı "Muharririn Mukaddemesi"ni koymuştur. Kitabın 126.sayfasından sonra başlayan "Bilanço Tahlilleri" kısmı ise Alman kaynaklarına dayalıdır. Yazarı belirtilmemiştir. Dönemin dilini yansıtan eserde ilgi çekici ifadelerden biri "kârü zarar hesabı" terimidir.

Sonuç olarak Kirkor Kömürcüyan'ın "Yeni Muhasebe Usulü" isimli kitabı Fransızca bir esere dayanmaktadır. Zaten kendisi de kitabın Mukaddime (6) bölümünde durumu şöyle ifade etmiştir.

"Bu defa eseri resen (kendi başıma) telif etmekten ise, muhasebe ve ticaret riyazatı (matematiği) ve bankacılık hakkında neşretmiş (yayınlanmış) olduğu birçok kıymetli asarıyla (eseri ile) iştihar etmiş (tanınmış) Garp müelliflerinden Charles Lejeunne'nin muhasebe kitabını icap eden bazı tadilatı icra etmek şartile esas ittihaz eylemeyi (almayı) münasip gördüm."

Kömürcüyan kitabın "Muhasebe Bilançosu" isimli bölümünde ise sabit kıymetlere yönelik olarak şunları yazmıştır. (Özetle): *"Mesela bir mobilyanın kıymeti bir taraftan hep düşer. Bu hali göstermek için, mobilyaya ve aynı kabilden olan kıymetlere **itfa usulü (système de l'amortissement)** denilen bir usül tatbik olunur."*

Buradan görüldüğü gibi Kömürcüyan Fransızca **amortissement** ifadesini dönemin Türkçe'sine gayet başarılı biçimde **itfa** olarak çevirmiştir. Kömürcüyan'ın kitabını yayınladığı dönemlerde ülkemizde henüz sanayileşme olmadığı için sabit kıymetlerin kullanım nedeniyle yıpranması gibi bir konu henüz muhasebe sorunu değildi. O yıllarda da sanayileşmiş bir ülke olan Fransa'dan alınan bir kitapta kavram olarak yabancı bir terimin çevirisi tam olarak doğrudur.

Ancak, daha sonra tam yılı izlenemle birlikte, Fransızca **amortissement** sözcüğü Türkçe'de **amortisman** olarak kullanılmaya başlanmıştır. Devamında da, belirtildiği gibi günümüzde maddi duran varlıklar için **amortisman**, maddi olmayanlar için **itfa** kelimesini kullanmak gibi bir gariplik doğmuştur.

Kirkor Kömürcüyan'ın yabancı bir terimi Türkçe'ye aktarmasındaki başarı görmezden gelinemez. Terimi o dönemin diline başarı ile çevirmiştir.

6.Sonuç

Kirkor Kömürcüyan, günümüzden yaklaşık bir yüzyıl öncesinde büyük bir boşluk bulunan ticari matematik, muhasebe konularına büyük bir üretkenlikle eğilmiş, uzun ömrünün büyük bölümünü eğitime, nerdeyse tümünü yazmaya tahsis etmiştir. Eğitim hayatına katkıları daha da derinlemesine incelenecek bir değerdir. Çalışmalarının çeşitliliği ve zenginliği her akademisyen için örnek teşkil edecek niteliktedir.

Kirkor Kömürcüyan'ın mesleki sevdası kendi kalemi ile yazdığı aşağıdaki cümlelerde görülmektedir. Bu dahi onu saygıyla anmaya yeterlidir.

"Mezun olduğum sene, Maarif Nazırı Münif Paşa, Selanik İdadisi için iyi bir riyaziye hocasını müdürümüze teklif etmişti. O da arkadaşlarımdan Reşad ve Reşid Beyleri ve beni tavsiye etmiş, arkadaşlarım İstanbul'dan ayrılmak ve muallim olmak istememişlerdi. Ben ise meslek aşkımdan dolayı İstanbul'da babamdan kalan Yenikapı'daki Sahilhane'deki annem ve kardeşlerim yanındaki rahatımı feda etmiş, Gurbet'e çıkmaya razı olmuştum..."

6) Kitapta mukaddime olarak yazılmıştır. Latin alfabesine yeni geçiş döneminde bu tür yazım farklılıkları çokça gözlemlenmektedir.

Kaynakça

- Çankaya, M. A. (1968-1971) Yeni Mülkiye Tarihi ve Mülkiyeliler, Mülkiye Şeref Kitabı, Sekiz Cilt, III.Cilt,
- Gençoğlu, Ü. G., (2009), Türkiye’de Harf Devriminin Muhasebe Eğitimi ve Uygulamalarına Etkisi, Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Cilt 1, Sayı 1, s.30-37.
- Güvemli, O. Güvemli, B. (2006) Osmanlı’dan Cumhuriyet’e Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesi, Mali Çözüm, Sayı 76, Haziran-Temmuz 2006
- Kömürcüyan, K. (1929) Yeni Muhasebe Usülü, İstanbul. (Yayınevi yoktur, Marifet Matbaasında basılmıştır.
- Sipahi, B., Küçük, İ. (2011), Türk Ticaret Kanunları ve Muhasebenin Gelişimine 160 Yıllık Etkileri, MUFTAV, Oktay Güvemli Muhasebe ve Tarih Vakfı Dergisi, Sayı 1, Temmuz, s.181-193.
- 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.
- Süreyya, A., (1930), Bilanço ve Bilanço Tahlilleri, Birinci Cilt, İstanbul, 1 (Yayınevi yoktur, Cumhuriyet Matbaasında basılmıştır.)
- Tuğlacı, P. (1989), Tarih Boyunca İstanbul Adaları, Say Yayınları, İstanbul.
- Us, H. T. (1943), Elli Yıl..
- Yücel, G. (1999), “Kullandığımız Muhasebe Terminolojisi Üzerine”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 1, Ocak s.18-22