

TARİHSEL PERSPEKTİFTE MUHASEBENİN DOĞUŞUNU ve GELİŞİMİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

THE FACTORS AFFECTING THE EMERGENCE AND DEVELOPMENT OF ACCOUNTING IN HISTORICAL PERSPECTIVE

Öğr.Gör. Ahmet GÖKGÖZ

Yalova Üniversitesi Yalova Meslek Yüksek Okulu
Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü
agokgoz@yalova.edu.tr

Özet

Bu çalışmanın amacı, muhasebe biliminin doğuşunda ve gelişiminde etkili olan faktörlerin incelenmesidir. Muhasebe, iktisadi faaliyetlere ve günlük hayatın ihtiyaçlarına bağlı olarak kendiliğinden doğmuştur ve bazı faktörlere bağlı olarak gelişmiştir. Özetle, muhasebenin doğuşunu ve gelişmesini sağlayan faktörler temel olarak; ticaret, din, hukuk, devlet, bilim ve teknoloji ekseninde etrafında toplanmıştır. Ticaretin doğuşu ve gelişimi ile ortaya çıkan karmaşıklığa çözüm olarak muhasebe kayıtlarının tutulması, dinlerin bir emri olarak ticarî işlemlerin kaydı, hukukun icrasında muhasebe kayıtlarına başvurulması, devletin vergi toplamasında ve topladığı vergiyi harcamasında bir kaydın gerekliliği, bilimin önderliğinde meydana gelen teknolojik gelişmelerin muhasebede kullanılmaya başlanması muhasebe ilminin gelişmesini sağlamıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Bilimi, Muhasebe Tarihi, Muhasebenin Doğuşu, Muhasebenin Gelişimi.

Abstract

The purpose of this study is to examine the factors affecting the emergence and the development of accounting science. As a result of economic activities and daily life needs, the term “accounting” occurred spontaneously. In brief, the factors that provide the beginning and the development for Accounting Science are basically trade, religion, law, state, science and technology. The necessity of accounting registration for dealing with the complexity caused by the birth and the development of trade, for supporting the needs of legal execution and for commercial transactions based on the orders of religion helps the development of the term “Accounting Science”. Moreover, registration of both incomes and expenses of the government and technological developments help its developing process, too.

Key Words: Accounting Science, History of Accounting, Emergence of Accounting, Development of Accounting.

Giriş

Muhasebe, iktisadi faaliyetlerin inkişafına ve günlük hayatın ihtiyaç ve zaruretlerine bağlı olarak günlük hayatın ihtiyaç ve zaruretlerine bir cevap vermek üzere kendiliğinden doğmuştur (Hiçşaşmaz, 1956:351).

Muhasebe tarihçilerinin birçoğu yazının ve rakamların icadını muhasebeye bağlamakta; yazı ve rakamların insanların muhasebe (hesaplaşma) ihtiyacından doğmuş ve gelişmiş olduğunu ileri sürmektedirler (Can, 2007:95). Bu iddia gösteriyor ki muhasebe yazının icadından önce de vardı. Bu sebeptir ki muhasebenin ilk olarak nerede, ne zaman, nasıl ve ne şekilde ortaya çıktığı tam ve kesin olarak bilinememektedir. Dolayısıyla muhasebenin insanlık tarihi kadar eski olduğu düşünülmektedir (Can, 2007:95). İlkel biçimde hesap tutma tekniğinin doğuşu mübadelelerin başladığı çağlara kadar uzanır (Sevilengül, 2003:12). Bundan dolayı muhasebe, bütün yönetim tekniklerinin en eskisi olarak kabul edilmektedir (Güvemli, 1994). Plunkett'e göre muhasebe, mesleklerin de en eskisidir. (de Santis, 2007; aktaran Can, 2008:96).

Muhasebe ilmi doğuşu ve gelişimi sürecinde çeşitli faktörlerden etkilenmiştir. Günümüze geldiğimizde muhasebe çok geniş bir alana yayılmıştır. Bu durumu ifade mahiyetinde Alfred Isaac Muhasebe Nazariyesi isimli kitabında şöyle demektedir: “Eski zamanlarda muhasebe, defter tutmakla bir tutuluyordu. Halbuki bugünkü iktisatta defter tutma usulündeki kayıtlardan başka bir takım kayıtlar da peyda olmuş ve muhasebe mefhumu gittikçe genişlemiştir” (Isaac, 1941:1). Bu çalışmada; “bir bilim dalı olan muhasebenin ortaya çıkışında ve gelişim sürecinde hangi faktörler etkili olmuştur?” sorusunun cevabı aranmaya çalışılmıştır.

1. Bir Bilim Dalı Olarak Muhasebe

Muhasebe, Arapçadaki “muhasaba” kelimesinden dilimize geçmiştir. Muhasaba, hesaplaşma, hesap ilmi anlamlarına gelmektedir. Muhasaba kelimesinin kökeni ise yine Arapça olan ve hesap anlamına gelen “hisab” kelimesinden gelmektedir. Bu kelimenin kökeni ise Arapçada “hsb” köküne dayanmaktadır ve mahsup, muhasebe, hesap eş kökenli kelimelerdir (www.istanbul.edu.tr). Batı Avrupa dillerinde de muhasebe, hesap sözcüğünden türemiştir. Örneğin Fransızca’da “Comptabilite”, “Compte” sözcüğünden, İngilizce’de “Accounting”, “Account” sözcüğünden türemiştir (Güvemli, 1995:3). Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre Muhasebe kelimesi, “hesaplaşma, karşılıklı hesap görme, hesap işleri ile uğraşma” anlamına gelmektedir.

Bir bilim dalı olarak muhasebe, işletmenin varlıkları ve kaynakları (sermaye ve borçları) üzerinde değişme yaratan ve para ile ifade edilen (mali) işlemlere ait bilgileri; kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar şeklinde sunan bir bilgi sistemidir (Sürmeli, Cemalcılar ve Bengligiray, 2002:9).

Muhasebenin doğuşu ve gelişimi üzerine çok fazla çalışma bulunmamasına karşın, elde bulunan sınırlı sayıda kaynakların çoğu, muhasebe tarihinin ilk önce Asurlar’da başladığını ve buradan Mısır’a ve yüzyıllar sonra da Pacioli zamanında İtalya’ya geçtiğini yazmaktadır (Webster, 1937:101; aktaran Can, 2008:96). Muhasebe ile ilgili ilk yazılı belgelere M.Ö. 5000 yıllarında Sümerlilerde, M.Ö. 4000 yıllarında İbranilerde, M.Ö. 3000 yıllarında Mısırlılarda, M.Ö. 2000 yıllarında

Babillerde, M.Ö. 500 yıllarında Yunanlılarda rastlamak mümkündür (Can, 2008:96).

Bugünkü muhasebe teorisinin temelini oluşturan çift taraflı kayıt yönteminin 13. yüzyıldan itibaren İtalya’da kullanılmaya başlandığı, 1296 tarihinde Floransa’da tutulmuş kayıtlardan anlaşılmaktadır. Fakat bu kayıt sisteminin daha önceleri Doğu’da kullanılmış olması ihtimali de mevcuttur (Sevilengül, 2003:12).

2. Muhasebenin Gelişimini Etkileyen Faktörler

Muhasebenin doğuşu ve gelişimi ile ilgili yapılan literatür taramasında genel olarak muhasebenin doğuşu ve gelişimini etkileyen faktörlerin ticaret, din, devlet, hukuk ile bilim ve teknoloji ekseninde toplandığı görülmektedir.

2.1. Ticaret

Ticaretin doğuşu, insanlık tarihinin erken dönemlerine dayanmaktadır. Ticaret; iki taraf arasında (alıcı ve satıcı) bir değişim aracı (örneğin para) vasıtasıyla yapılan mal ve hizmet alış verişidir. Ticaretin tarihteki ilk örneği takastır. Takas yöntemi ile mal ve hizmetler birbiri karşılığında değiş tokuş edilirdi. Günümüzde ise artık değişim aracı olarak para kullanılmaktadır.

Ticaretin ortaya çıkış nedeni, insanın ihtiyaçlarını karşılama zorunluluğudur. İnsanlar, üretimin ve kaynakların kısıtlı olmasından dolayı, kendinde olmayan mal veya hizmeti bir başkasından sağlamak istemiş, bunun için de kendinde bulunan mallar ile değiş tokuş yapmaya başlamıştır. Sonraları ticarî malların çeşitlerinin artmasıyla ortak bir değişim aracına ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Böylelikle ekmek, altın, inci gibi mallar değişim aracı olarak kullanılmaya başlanmıştır. Paranın keşfiyle değişim aracı olarak kullanılan malların yerine para kullanılmaya başlanmış ve böylece ticaret kolaylaşmaya ve yaygınlaşmaya başlamıştır. Tüm bu gelişmelerin akabinde ticaret değişime uğrayarak günümüzdeki halini almıştır.

Ticarette meydana gelen değişimler, ticarete konu olan mal ve hizmetlerin sayısının artması, çok farklı ticaret yöntemlerinin (taksitli, veresiye, senetli satış gibi) ortaya çıkması, sermayelerin birleşimini sağlayan şirketlerin kurulması ile ticarî hayat karmaşık bir hale gelmeye başlamıştır. Bu karmaşıklıkta ticaretin sağlıklı yürütmesi ancak işlemlerin düzenli kaydı ile mümkündür.

Her ticarî etkinlik bir takım hesap-kitap işini bünyesinde barındırır, okur-yazar toplumlarında bu bir takım defterlerin tutulmasıyla olur (Goody, 1986). Hesap defterlerinin nasıl tutulması gerektiğini anlatan Avrupa el kitapları, bu noktayı önemle belirtirler; hafızaya güvenmek yerine kayıtların yazılı olarak saklanmasıyla önemini vurgularlar. Bir çalışmada ticarî hayatta işlemlerin kayda dökülmesi gerektiği hususu şöyle ifade edilmiştir; “Ticaret adamı iş ilişkilerinde hafızasına güvenmemeli; tabii sayısız askerinin her birini adlarıyla bilen Kral Kyros gibi değilse” (Yamey, 1949:103). Daha sonraları bir 18. yüzyıl metninde tüccar şöyle uyarılmaktadır: “Hafızamıza gereğinden çok güvenirse, işimizde yaptığımız bir işlemi

kaydetmeyi ihmal edersek ya da bu işleri düzensiz ve karışık bir biçimde halletmeye çalışırsak, isteyerek veya istemeyerek hem kendimize hem de başkalarına haksızlık edebiliriz; her insanın hakkını doğru olarak ayırt edemez, kimini az, kimini daha çok borçlu çıkarırız.” (Yamey, 1949:103).

Avrupa'nın defter tutma etkinliğinde yaşadığı gelişmeler açık bir şekilde ticaretin tarihine, özellikle erken dönem Akdeniz ticaretine bağlıdır. (Goody, 2002:67) Akdeniz ticaretinin gelişmesi, muhasebenin ilerlemesini teşvik etti. 12. yüzyılda bir ticaret gemisinde baş sorumlular dümençi (nouclerus) ve geminin kâtibiydi (scribanus). Ücretlerin ve mal taşımak için ödenen paranın kayıtlarını tutma görevi bunlardan ikincisine aitti (Lane, 1973:50).

Osmanlı tarihine baktığımızda aktif bir ticarî hayat göze çarpar. Özellikle Bursa, Edirne ve İstanbul ticaretin merkezleri konumundadır. 15. yüzyılın ikinci yarısında yazılmış bir nasihatnamede, hükümdara şu öğütler yapılır (İnalçık, 2009:263): “Hükümdar memlekette olan tacirleri hoş göre, dâim onları reayetle gözliye, onların ticaretiyle memleket abâdân olur ve onların bizâatleri (becerileri) ile âlem içi erzan (ucuzluk) olur, onların vasıtasıyla Padişahın nâm-ı haseni (güzel adı) etrafa gider ve onların sebebiyle memleket içinde olan emvâl artar.” Osmanlı'da etkin ticarî hayat tahrir, icmal, mufassal, derdest, tevcih, cizye, zevayid, mevkuf, tereke gibi birçok defterin tutulmasını gerekli kılmıştır. Bu durum muhasebenin gelişmesi açısından kayda değerdir.

Osmanlı İmparatorluğu'nda kapital ve kapitalist hakkında incelemelere temel olabilecek en önemli belgeler, kadıların tuttuğu defterlerdir. Bunlar her çeşit ticarî işlemin kaydedildiği siciller ile miras bölüşümü dolayısıyla ölenlerin her çeşit mallarının değerleriyle beraber kaydedildiği tereke defterleridir (İnalçık, 2009:268).

2.2. Din

Din; hür iradeleriyle inanan akıl sahibi insanları, en iyiye, en doğruya, en güzele ve ebedî mutluluğa ulaştıran ilahî kanunlar bütünüdür (www.diyaret.gov.tr). Başka bir deyişle; peygamberin bildirdiği biçimde kulluk görevlerini belirleyen ilahi yol, bu yolu tanımlayan kanunların tümü olarak tanımlanmaktadır.

Dinler toplumlar üzerinde kuşkusuz tesir sahibidir. İnsanların yeme-içme alışkanlıklarından giyim kuşamlarına kadar hayatın hemen her alanına tesir edebilen dinlerin ticaret alanına sirayet etmemiş olabileceğini düşünmek ve kabul etmek mümkün değildir. Dolayısıyla muhasebe gelişmeleri üzerinde dinlerin mutlaka etkisi olmuştur (Can, 2008:95).

Muhasebenin tekâmül seyrini takip ederken, Avrupa'nın pek çok asırlar gerilemiş bulunduğu bir dönemde ileri bir İslam medeniyetinin mevcudiyetini de gözden kaçırmamak lâzımdır. Nitekim yedinci asra ait bir takım vesikalar Eski Yunan medeniyetinde rastlanan cari hesap, envanter cetveli ve hesap özeti örneklerine benzemektedir (Hiçşaşmaz, 1956:352).

İslam dünyasında özellikle matematik alanındaki ilerlemeler muhasebe gelişmelerinde çok önemli rol oynamıştır (Hiçşaşmaz, 1970:10). Sayıları sınırlı da olsa bu konuda bazı çalışmaların, bilgi, belge ve kayıtların olduğu bilinmektedir. Özellikle İslam dininin doğuşu ile birlikte Müslüman toplumların bilimsel, kültürel, sosyal ve ekonomik yapılarında önemli değişimler meydana geldiği bir gerçektir. Her

alanı etkisi altına alan bu değişimlerin muhasebe gelişmelerini etkilemeyeceğini düşünmek mümkün olmadığına göre İslam din, düşünce ve kültürünün muhasebe gelişmelerini etkileyebileceği ihtimali kabul edilmeli ve araştırmaya- incelemeye değer bulunmalıdır. Sadece İslam dini olarak değil tüm dinlerin muhasebe gelişmelerini etkilemiş olma ihtimali üzerinde durulmalıdır (Can, 2008:96).

Ticarî hayatın inkişafı ile kayıt tekniği arasındaki muvaziliğin (paralelliğin) bir gerçek olduğu düşünülür ve İslam medeniyetinin temel prensiplerini ihtiva eden “Kur’an”daki hükümlere, aynı zamanda İslam dininin kurucusu olan peygamberin davranışlarına bakılacak olursa muhasebe tarihi bakımından işlenmemiş bu devrenin da bir takım hakikatleri gizlediği şüphesizdir (Hiçşamaz, 1956:352).

İslam dininin temel kaynağı olan Kur’an’ın diğer kutsal kitaplardan farklı olarak malî olayların kayıt altına alınması konusunda getirdiği açıklamalar dikkat çekicidir. “Kur’an” incelendiğinde muhasebenin temelinde yatan malî olayların kayıt altına alınması düşüncesinin aynı zamanda ilahi emirler ile desteklendiği görülebilecektir (Can, 2008:98).

Bilindiği üzere Kur’an, diğer kutsal kitaplarda olduğu gibi, âyetlerden ve âyetlerin aynı başlık altında toplandığı surelerden oluşur. Kur’an’ın en uzun sûresinin en uzun âyeti olan “Bakara” Sûresi’nin 282. âyeti muhasebenin en önemli işini oluşturan malî olayların kayıt altına alınması eylemini, ilahî bir emir olarak açıkça ortaya koyar mahiyettedir. Bu âyetin Türkçe anlamı (mealî) şöyledir (www.diyaret.gov.tr):

“Ey iman edenler! Belli bir süre için birbirinize borçlandığınız zaman bunu yazın. Aranızda bir yazıcı adaletle yazsın. Yazıcı, Allah’ın kendisine öğrettiği şekilde yazmaktan kaçınmasın, (her şeyi olduğu gibi dosdoğru) yazsın. Üzerinde hak olan (borçlu) da yazdırsın ve Rabbi olan Allah’tan korkup sakınsın da borçtan hiçbir şeyi eksik etmesin (hepsini tam yazdırsın). Eğer borçlu, akli ermeyen veya zayıf bir kimse ise, ya da yazdıramıyorsa, velisi adaletle yazdırsın. (Bu işleme) şahitliklerine güvendiğiniz iki erkeği; eğer iki erkek olmazsa, bir erkek ve iki kadını şahit tutun. Bu, onlardan biri unutacak olursa, diğerinin ona hatırlatması içindir. Şahitler çağırıldıkları zaman (gelmekten) kaçınmasınlar. Az olsun, çok olsun, borcu sûresine kadar yazmaktan usanmayın. Bu, Allah katında adaletle daha uygun, şahitlik için daha sağlam, şüpheye düşmemeniz için daha elverişlidir. Yalnız, aranızda hemen alıp verdiğiniz peşin ticaret olursa, onu yazmamanızdan ötürü üzerinize bir günah yoktur. Alış-veriş yaptığınız zaman da şahit tutun. Yazana da, şahide de bir zarar verilmesin. Eğer aksini yaparsanız, bu sizin için günahkârca bir davranış olur. Allah’a karşı gelmekten sakının. Allah size öğretiyor. Allah her şeyi hakkıyla bilendir.” (Bakara Sûresi, 2/282).

Âyetin mealinden, daha önce de ifade edildiği gibi İslam dininde kayıt tutmanın İlahi bir emir olduğu anlaşılmaktadır.

Kur’an’ın en uzun sûresinin en uzun âyeti olan bu âyette, borç-alacak ve alış veriş işlemlerinde çıkacak anlaşmazlıkları önleyecek, tarafların haksızlığa uğramamasını sağlayacak belgelendirme, şahit tutma ve rehin gibi önlemlerin alınması istenmektedir. Bu uygulamaların nasıl yapılacağı ve ne şekilde gerçekleştirileceği konusunda ayrıntılara kadar inilmiş olması konuya verilen önemi göstermesi bakımından dikkat çekicidir.

İslam dininin muhasebeye bakışını bir âyetin üzerinden açıkladıktan sonra tarihsel süreçte muhasebe ve din arasındaki bağlantıları incelemekte fayda vardır. Kahire

Geniza’da saklanan zengin yazışmaların gösterdiği gibi Yahudi ve Müslüman tüccarlar, Akdeniz’de ve Hint Okyanusu’nda yoğun olarak ticaretle uğraşıyorlardı ve etkinliklerinde yazıyı geniş kapsamlı iş amaçlarında, bilgi iletiminde, envanter kaydında, muhasebe defterleri ile ilgili soruları da kapsayan hukukî anlaşmazlıklarda ve seyahatteyken aileleri ile haberleşmede kullanıyorlardı (Goitein, 1954:195). Yahudi cemaatin kayıtları, Mısır’ın kurak topraklarına gömülüyor, orada saklanıyordu; aynı uygulama, Müslümanlar ve Hristiyanlar’da da vardı. Çünkü; “Tanrının adının yazılı olduğu metinler yakılarak ya da başka bir şekilde yok edilemiyordu.” (Goitein, 1954:182). Bu dönem Kahire’sinde din, ticarete önemli bir öğeydi, mezhepler arası dayanışma yaygındı; din adamları çoğunlukla beraber seyahat ediyor, zor durumlarda birbirlerinin desteğini arıyorlardı.

Ortaçağ Kahire’sinde din ve ticaret arasındaki bağ şu gerçekten dolayı açıktır: Merkantilist kapitalizm, bir kimsenin, Tanrı üzerine yemin eden meslektaşına duyduğu güven temeli üzerine kurulmuştur. Aynı şey defter tutma için de geçerlidir (Goody, 2002:88). Din ve muhasebe arasındaki ilişkiyi ortaya koymak için Defoe (1841), “Bir ticaret adamı, cenneti ve ruhu düşünerek ölüm için hazırlanmanın yanında, hesap defterlerini de düşünerek daima ölüme hazır olmalıdır.” demiştir (Defoe, 1841:321). William Temple gibi yazarlardan destek alan bu söylem “muhasebe defteri tutmayı ilk kez dinsel bir yükümlülük haline getirdiğini” göstermektedir (Yamey, 1949:104).

Tarihsel süreçte din ile muhasebe arasındaki ilişkiyi ortaya koyan örnekleri bulmak çok da zor değildir. Katolikler, hesaplarının doğruluğunu tanıklık etmeleri için Tanrı’yı ve Meryem Ana’yı çağırırlarken, Yahudi ve Müslüman tüccarlar arasındaki çatışmalar çok uzun zamandan beri dinsel mahkemeler aracılığıyla çözülmüyordu. 1313 ve 1316 yıllarından kalan iki hesaptan kopya edilmiş en eski banker defterlerinden biri şöyle başlar (Goody, 2002:88);

“In nomine domini, amen. Ut Infra Reperitur in Cartularia banci quondam Lonfronchini de Donato anni de MCCCXIII die XII Februarii, quad Incipit in primo folioi In nomine domine nostri Jesu Xristi et Sonctorum sit.”

Yani; “Tanrı’nın adıyla. 1313 yılının Şubat ayının 12’si; Lonfranchini de Donatus hesap defterlerinin ilk sayfası: Yüce Tanrı ve İsa Efendimiz adına kutsanmıştır.”

Bütün bu söylemler göstermektedir ki; dinler sosyal yaşamda olduğu gibi ticarî hayatta da etkili olmuşlardır. Genellikle bütün dinlerde ticarî hayatta kayıt tutmanın önemli bir yere sahip olduğu görülmektedir.

2.3. Hukuk

Hukuk kelimesi Arapça "hak" kökünden gelir ve hak kelimesinin çoğulu olarak bilinmektedir. Türk Dil Kurumu'na göre hukuk kelimesi, "Toplumu düzenleyen ve devletin yaptırım gücünü belirleyen yasaların bütünüdür" (www.tdkterim.gov.tr).

Hukuk dönemden döneme değiştiği için hâlâ doyurucu bir tanım yapılamamıştır. Günümüzde en çok kabul edilen tanımı ise: "Toplumsal yaşam içindeki kişilerin kendi aralarındaki ve toplumla olan ilişkilerini düzenleyen ve uyulması kamusal güç ile desteklenmiş olan toplumsal kurallar bütünüdür" (Aslan, Şenyüz, Taş ve Kortunay, 2006:11).

Bilimsel bir disiplin olarak hukuk, kendi içinde temel olarak ikiye ayrılır. Genel olarak hukukun kişiler arası ilişkileri konu alan kısmına özel hukuk, kişiler ile devlet veya devleti oluşturan kurumlar arası ilişkileri düzenleyen kısmına ise kamu hukuku adı verilir. Medenî Hukuk, Ticaret Hukuku ve Devletler Özel Hukuku özel hukukun, buna karşılık Anayasa Hukuku, Ceza Hukuku ve İdare Hukuku kamu hukukunun başlıca alt dallarıdır.

Ticarî hayatta meydana gelen sorunları çözüme kavuşturan hukuk; özel hukukun alt dalı olan ticaret hukukudur. Ticaretle uğraşan kişiler veya şirketler arasında bazı sorunlar çıkabilmektedir. Bu sorunların çözümü mahkemeler tarafından ticaret hukukuna dayanılarak çözüme kavuşturulmaktadır. Vergi kaçakçılığı ile ilgili sorunlarda vergi hukukuna dayanılarak hüküm verilmekte, ticaret mahkemelerinde dava görülürken tarafların kayıtlarına başvurulmaktadır. Bunun için hukukun vereceği kararlar açısından tarafların tuttuğu kayıtlar önemli bir yere sahiptir.

Tarihe bakıldığında muhasebe kayıtlarının hukukî yüzünü gün yüzüne çıkaran Roma medeniyetidir. Meşhur Romalı hatip Çiçeron mahkemede müvekkilini müdafaa ederken davacının kayıtlarına şu şekilde saldırmaktadır: “Davacı mevzuubahis tutarın defteri kebirine kaydedilmemiş olduğunu itiraf etmekte, fakat muhtıralarında mevcut olduğunu ileri sürmektedir. Muhtıraların defterikebir ile kıymeti aynı olsaydı, defterikebir tutmaya ne lüzum kalırdı. Defterikebir tanzim âdetinin kabul edilmesinin sebebi, gelip geçici muhtıralara itimat câiz olmamasındandır.” (Erkural, 1991:3).

Hukukun kararlarında muhasebe kayıtlarının etkili olması, kayıt tutma etkinliğini daha önemli hale getirmektedir. Bu durum kayıt tutma işini sistemleştirecek bir muhasebe ilminin doğuşunu ve gelişmesini sağlamaktadır.

2.4. Devlet

Devlet; üzerinde yaşayacak toprağı olan, üzerinde yaşayan insanları olan, üzerinde yaşayan insanları bir arada tutan kuvveti olan siyasal bir kurumdur (www.etarih.net). Bir başka açıdan devlet; ortak bir hayatı ve kültürü paylaşan bir toplumda, bu toplumu düzenleme, bu topluma güvenlik, refah ve huzur sağlama amacını güden ve bu amaca yönelik olarak kanun koyma, bu kanunları uygulama, yargılama, cezalandırma gibi güçlere sahip olan kurumdur.

Devlet müessesesi, tarihin bilinen en eski toplumlarından bu yana hep var olmuştur. Hakkında bilgi sahibi olabildiğimiz en eski medeniyetlerin hepsinde, güçlü devlet mekanizmaları bulunduğu bilinmektedir.

Bir toplumda asayiş ve güvenliği sağlayabilecek, zararlı olan bütün davranışları kanunla yasaklayabilecek, çıkarmış olduğu bu kanunlara da uyulmasını mecbur kılacak tek ve tartışmasız güç, devlettir. Buna paralel olarak, günümüzdeki toplumların vazgeçilmez ihtiyaçları olan sağlık, eğitim, millî güvenlik, alt yapı gibi hizmetlerin de sadece devlet tarafından karşılanabileceği açıktır.

Devletin görevleri zaman içinde ve çeşitli toplumlara göre değişmektedir. Devletlerin görevlerini yerine getirebilmeleri ve mensubu olduğu insanların ihtiyaçlarını karşılayabilmeleri maddî bir imkânı gerektirir. Devletler bu maddî imkânları büyük bir kısmını halktan topladığı vergilerle elde etmektedir. Devletler görevlerini yerini getirirken iki önemli işi de titizlikle gerçekleştirme mecburiyetindedirler. Bunlardan birincisi ihtiyaç duyulan paraların halktan toplanması işi, ikincisi ise

toplanan paraların gerek görülen yerlere harcanması işidir. Bu işlerin sağlıklı, âdil ve hatasız yerine getirilebilmesi ancak düzenli bir kayıt tutma ile mümkündür.

Devlet vergi toplarken, vergide adalet ilkesine riayet etmelidir. Vergi toplarken devletin âdil olabilmesi için vergi mükellefinin durumunu ortaya koyan bir muhasebenin olması gerekir. Diğer bir taraftan da devletin topladığı vergilerin miktarının ve bu vergilerin nerelere harcandığının bilinmesi ancak devlet içinde bir muhasebenin yapılması ile bilinebilir. Bütün bu durumlar toplanan vergileri ve harcamaları kayıt altına alabilme etkinliğine sahip bir muhasebeyi gerekli kılar.

Muhasebeyi etkileyen bir faktör olarak devleti, 600 yıl hüküm sürmüş bir devlet olan Osmanlı üzerinde irdelemekte fayda vardır. Osmanlı'da devlet, temelde hükümdarın kuvvet ve kudretinden ibarettir. Devleti oluşturan bütün elemanlar, yani ahali, ülkenin zenginlik kaynakları, yalnız ve yalnız hükümdarın kudretini desteklemeye ve artırmaya hizmet etmelidir. Bu nedenle, bütün siyasi-toplumsal örgüt, her türlü ekonomik faaliyet bu amaca göre hükümdar tarafından ayarlanmıştır. Halk, hükümdarın otoritesini temsil edenler (yöneticiler, asker, din adamları) ve tebaa (reaya) olarak ikiye ayrılmıştır. Tebaa üretim işleriyle uğraşır ve vergi verir; bu sınıf içinde hiyerarşik sıra ile çiftçiler, tüccar ve hırfet erbabı yer alır (İnalçık, 2009:256).

Osmanlı devleti çok büyük topraklara sahip olmasına rağmen güçlü bir merkezi otoriteye sahipti. Bunun nedeni köyde yaşayan çiftçilerden, bölgeler arası ticaretle uğraşan tüccarlara, oradan küçük çapta ticaretle uğraşan hırfet erbabına kadar her zümrenin elde etmiş olduğu kazançlarının kendine has usulleriyle çeşitli defterlere kaydedilmesi ve bunların raporlarının merkezi otoriteye bildirilmesiydi. Bu raporlar sayesinde merkezdeki bürokrat, bir sancakta hangi köyde hangi statüde ne kadar nüfus bulunduğu, köylülerden hangilerinin ne kadar toprağı olduğu, hangilerinin topraksız olduğu, ürettiği ürün miktarı ve fiyatını kısa bir zamanda bulur, belirlenir ve gereken kararı alırdı (İnalçık, 2009:219).

Bütün bu söylemler göstermektedir ki; Osmanlı İmparatorluğu'nun uzun yıllar ayakta kalmasının ve güçlü bir merkezi otoritesinin olmasının nedenlerinden birisi etkili bir muhasebe sisteminin mevcut olmasıdır. Muhasebe sistemindeki aksaklıkların devletin çöküşüne zemin hazırladığına dair ifadeler kayıtlarda göze çarpmaktadır. Defter-i Hakani Emîni Müezzinzâde Ali, 16. yüzyıl sonunda tahrir ve defter sisteminde baş gösteren ihmal ve kargaşanın, nasıl imparatorluk idare sisteminin çöküşüne yol açtığını vurgulamıştır (İnalçık, 2009:219).

Osmanlı tarihine baktığımızda savaşların çok sık cereyan ettiği görülmektedir. Savaşlar sonucunda fetihler gerçekleşmekte ve yeni topraklar kazanılmaktadır. Yeni kazanılan toprakların devlete katılması bir muhasebe işlemini gerektirmektedir. Fethedilen toprakların muhasebesi şu şekilde yapılmaktaydı: Bir yer fethedildiği zaman, sultan bir emir ve kâtipten oluşan bir komisyon göndererek o ülkeyi tahrir ettirirdi (İnalçık, 2009:219). Yani ülkenin neyi var neyi yok kayıtlara geçirilirdi. Kayıtların sonucunda ne kadar vergi alınacağı belirlenirdi.

Altı yüz yıllık imparatorluk tarihinde görülen hadiselerin muhasebe ilminin gelişmesine büyük katkılar sağladığı aşikârdır. Bu kısımda sadece Osmanlı Devleti üzerinden devlet faktörünün muhasebeye etkisi açıklanmıştır. Dolayısıyla tarih boyunca tüm devletlerin de kendi yapıları veya sistemleri gereği muhasebe ilminin gelişmesine katkıda bulunduğu söylenebilir.

2.5. Bilim ve Teknoloji

Buharlı makineyle başlayan sanayileşme, insanoğlunun kas kuvvetinin yerini almış, bilgisayarla başlayan yeni teknolojiler ise insan beyninin gücünü artırmıştır. Bilgisayarların yardımıyla bilgi ve teknolojinin üretimi ve dağıtımı kolaylaşmıştır (Akbaş, 2003:75).

Bugünkü anlamda bilimsel çalışmalar başlamadan önce teknoloji büyük bir aşama kaydetmiştir. Bir kurum olarak bilim, teknolojiden binlerce yıl sonra oluşmuştur. 18. yy dan sonra teknoloji bilimin uygulama alanı olmuş, 19. ve 20. yy da bilimin teknolojinin gelişmesinde etkisi büyük olmuştur (Doğan, 1983:39).

Bilim doğal olayların sistematik açıklanması olarak kabul edilmektedir. Teknoloji ise bilimsel bilginin uygulanmasıdır (DPT, 1994:18). Teknoloji, bilimsel veya organize edilmiş bilgilerin sistematik bir şekilde işe koşulmasıdır. Teknoloji bunu yaparken temel araştırma ve teorik bilgi ile gerçek yaşam problemleri arasında köprü vazifesi görür (Newby, 1994:16).

Günümüzde bilim ve teknoloji birbirinden bağımsız iki farklı olgu olarak algılamak imkânsız hale gelmiş bulunmaktadır. Bilim ve teknoloji arasındaki sınır günümüzde bu yüzyılın başına göre çok daha az belirgindir. Bilimin içinde belli bir ihtisaslaşma sonucu bir dallanma gözlenirken, bilim ve teknoloji arasında giderek artan bir bütünleşme söz konusudur (TUBİTAK, 1993:8).

Bilimin önderliğindeki teknolojik gelişmeler hayatın her alanında kendini göstermektedir. Bu gelişmeler kuşkusuz bu alandaki işleri de kolaylaştırmakta ve bu alanın gelişmesine katkı sağlamaktadır. Bilim ve teknolojideki gelişmeler muhasebe ilminde de olumlu yönde etkilerini göstermiştir. Buharlı makineyle başlayan sanayileşme üretimde rekabeti artırmıştır. Bu durum da maliyet muhasebesinde önemli gelişmeleri doğurmuştur. Yirminci yüzyılda ortaya çıkan stratejik maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme gibi yöntemler bu gelişmelerin ürünüdür. Yine bilgisayar teknolojilerinin bir kayıt tutma etkinliği olarak muhasebede kullanılmaya başlanması muhasebe işlemlerinin kolaylaşmasına ve gelişmesine büyük katkı sağladığı aşikârdır.

Sonuç

Muhasebe ilmi günlük hayatın ihtiyaç ve zaruretlerine bağlı olarak doğmuştur. Muhasebe ilminin doğuşuna zemin hazırlayan unsurları genel olarak ticaret, din, hukuk, devlet ile bilim ve teknoloji ekseninde değerlendirmek mümkündür.

Ticaretin gelişmesiyle beraber karmaşık bir hal alan ticarî hayatın bir düzen içerisinde sürdürülmesi yapılacak ticarî işlemlerin kayıt altına alınması ile mümkündür. Ticarî hayatta gerçekleştirilen işlemlerin kayıt altına alınması ihtiyacı, kayıt tutma etkinliğine dayanan muhasebe ilminin ortaya çıkmasını sağlamıştır.

Genelde tüm dinlerde bir emir olarak belirtilen ticarî işlemlerin yazılması, kayıt altına alınması buyruğu muhasebe ilmine olan ihtiyaçta etkili olmuştur.

Ticarî uyumsuzlukların, vergi kaçakçılığı gibi meselelerin mahkemelerde görüşülmesi sırasında muhasebe kayıtlarına dayanılarak kararların verilmesi muhasebe ilminin gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Devletler görevlerini yerine getirebilmeleri için gerekli olan finansmanı mensubu olduğu halktan vergi adı altında topladığı paralarla sağlar. Gerek bu vergilerin toplanmasında, gerekse toplanan vergilerin ihtiyaç olan yerlere harcanmasında bütün işlemlerin kayıt altına alınması önem arz etmektedir. Bu durumda hem vergiyi ödeyecek olan birimler, hem de vergiyi gerekli yerlere harcayacak olan devlet açısından bir muhasebenin yapılması gereğini ortaya koyar.

Bilimin önderliğinde meydana gelen teknolojik gelişmelerin muhasebe işlemlerinde etkisini gösterdiği açıktır. Günümüzde muhasebenin, bilgisayarlı muhasebe olarak anıldığı bilinmekte, bilgisayar teknolojisinin muhasebe işlemlerini kolaylaştırdığı ve muhasebenin gelişmesini sağladığı bir gerçektir.

Bu çalışmada muhasebe biliminin ortaya çıkışında ve gelişiminde etkili olan ticaret, din, hukuk, devlet ve bilim-teknoloji faktörleriyle sınırlandırılması çalışmanın kısıtını oluşturmaktadır. Bu bağlamda bundan sonraki çalışmalarda bahsedilen faktörlerin dışında hangi faktörlerin nasıl bir etkide bulunduğu araştırılabilir. Bunun yanında muhasebenin doğuşu ve gelişimini etkileyen faktörlerin önem derecesini tespiti yönelik ampirik çalışmalar da yapılabilir.

KAYNAKÇA

- Akbaş, O. (2003), “Ulusal Teknoloji Politikaları ve İlköğretimde Teknoloji Eğitimi”, Milli Eğitim Dergisi, Sayı 160, <http://yayim.meb.gov.tr/dergiler/160/akbas.htm>, 03.01.2010.
- Aslan, İ. Yılmaz, D. Şenyüz, M. Taş, A. Kortunay (2006), “Hukuka Giriş”, 2. Baskı, Ekin Yayınları.
- Can, A. V. (2007), “Luca Pacioli Muhasebenin Babası mıdır?”, Akademik Bakış, Uluslar arası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 12, Calalabat - Kırgızistan, www.akademikbakis.org/12/acan.htm, 23.10.2009.
- Can, A. V. (2008), “Bir Âyetin Işığında İslam Dininin Muhasebeye Bakışı”, Akademik Bakış, Uluslar arası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:15, Calalabat-Kırgızistan, www.akademikbakis.org/15/acan.htm, 01.11.2009.
- Defoe, D. (1841), “The Complete English Tradesman”, Oxford.
- De Santis, J. (2007), “A Brief History of Accounting: from Prehistory to the Information Age”, http://ensign.ftlcomm.com/history/ResearchPaperFin.htm#N_1, 28.01.2007.
- Diyanet İşleri Başkanlığı (2009), “Bunları Biliyor muyuz”, <http://www.diyanet.gov.tr/turkish/biliyormuyuz/biliyormuyuzoku.asp?id=27&harf=D>, 14.12.2009.
- Diyanet İşleri Başkanlığı (2010), “Kur’an-ı Kerim ve Türkçe Meali”, http://www.diyanet.gov.tr/kuran/ayet.asp?Kuran_id=2&Ayet_No=282&13.x=9&13.y=6#, 20.10.2010.
- Doğan, H. (1983), “Teknoloji Eğitimi”, Ankara Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Fakültesi Yayınları, No:128, Ankara.
- DPT (1994), “Bilim ve Teknoloji”, Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Plan Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara.

- Erkural, K. (1991), “Muhasebe Prensipler ve Uygulaması”, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı, İstanbul.
- Goitein, S.D. (1954), “From the Mediterranean to India: documents on the trade to India, South Arabia, and east Africa from the eleventh and twelfth centuries”, Speculum 9.
- Goody, J. (1986), “The Logic of Writing and the Organisation of Society”, Cambridge.
- Goody, J. (2002), “Batıdaki Doğu”, Dost Kitabevi, Ankara.
- Güvemli, O. (1994), “Kronolojik Akış İçinde Muhasebe Uygulamasının Gözlenmesi”, Muhasebenin 500. Yılı Sempozyumu Bildirisi.
- Güvemli, O. (1995), “Türk Devletleri Muhasebe Tarihi”, 1. Cilt, MÖDAV Yayın No:1, İstanbul.
- Hiçşaşmaz, M. (1956), “Muhasebe Tekniğinin Tarihi Tekamülünde Bir Merhale: Basit Usul”, Ankara, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/368/3873.pdf>, 10.12.2009.
- Hiçşaşmaz, M. (1970), “Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı”, Ankara.
- Isaac, A. (1941), “Muhasebe Nazariyesi”, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:163, İktisat Fakültesi No:14, İstanbul.
- İnalçık, H. (2009), “Devlet-i Aliye Osmanlı İmparatorluğu Üzerine Araştırmalar-1”, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 36. Baskı, İstanbul.
- Lane, F.C. (1973), “Venice: A Maritime Republic”, Baltimore, MD.
- Muhasebe Terimleri Etimolojisi (2010), http://www.muhasabe.istanbul.edu.tr/site/index.php?option=com_content&view=article&id=94:muhasabe-terimleri-etimolojisi&catid=34:ogretimuyeyazimakaleleri&Itemid=77, 21.10.2010.
- Newby, J.T. (1996), “Instructional Technology For Teaching and Learning”, Prentice, Hall, Inc New Jersey.
- Sürmeli, F., Ö. Cemalçılar, Y. Benligiray (2002), “Genel Muhasebe”, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Yayın No:718. Eskişehir.
- Sevilengül, O. (2003), “Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe”, 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Sosyal Bilgiler ve Tarih Sitesi (2009), “Devlet Nedir?”, <http://www.etarih.net/tr/vatandaslik/devletnedir.html>, 14.12.2009.
- TÜBİTAK (1993), “Türk Bilim ve Teknoloji Politikası”, (1993-2003) Ankara.
- Türk Dil Kurumu (2009), “Büyük Türkçe Sözlük”, <http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=hukuk&ayn=tam>, 14.12.2009.
- Webster, D.N. (1937), “The American Institute of Accountants Fiftieth Anniversary Celebration”, New York.
- Yamey, B.S. (1949), “Scientific Bookkeeping and the rise of capitalism”, Economic History Review, New Series, Vol. 1, No. 2-3, pp. 99-113.