

GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE MUHASEBE UYGULAMALARI VE GELİŞİMİNE ETKİ EDEN ÇEVRESEL FAKTÖRLER

Accounting Applications From Past to Present and Factors Affecting Its Development

Ahmet AKGEMCİ¹

Reference: Akgemci, A. (2020). "Geçmişten Günümüze Muhasebe Uygulamaları ve Gelişimine Etki Eden Çevresel Faktörler", *International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies*, Vol:6, Issue:15: pp:123-136.

ÖZET

Bu çalışmada, farklı medeniyetlerde muhasebenin doğuşu, uygulanışı, günümüze kadar nasıl geldiği ve muhasebenin gelişiminde etkili olan faktörler araştırılmıştır. Muhasebe ilkel bir kayıt tutma düzeni ilk olarak M.Ö 3000-4000 yılları arasında karşımıza çıkmaktadır. Babil, Sümer Mısır, Yunan ve Roma medeniyetlerinden günümüze kadar ulaşan belgeler muhasebenin insanlar arasındaki hesaplaşma ihtiyacından doğup geliştiği bilgileri yer almaktadır. Bu belgelerden anlaşılmaktadır ki bu medeniyetler kayıt tutma düzeni olarak muhasebe uygulamalarına başvurulmuştur. Bu çalışmada, farklı medeniyetlerde muhasebenin doğuşu ve uygulamaları ele alınmıştır. Ayrıca bu medeniyetlerde muhasebenin var olduğundan günümüze kadar gelmesinde etkili olan faktörler üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelime: Muhasebe Tarihi, Muhasebenin Doğuşu, Antik Çağda Muhasebe, Muhasebe Uygulamaları

ABSTRACT

In this study, the emergence of accounting, emergence and implementation of accounting in different civilizations and how it survived until today and the factors that are effective in the development of accounting were investigated. Accounting appears between 3000-4000 BC as a primitive record-keeping scheme. The information that accounting arises and develops from the need on rendering an accounting between people is included in the documents survived from Babylonian, Sumerian, Egyptian, Greek and Roman civilizations until today. It is understood from these documents that, these civilizations referred to accounting practices as a record-keeping scheme. In this study, the emergence and implementation of accounting in different civilizations were addressed. In addition, the factors affecting the existence of accounting in these civilizations and surviving until today have been emphasized.

Keyword: Accounting History, Birth of Accounting, Accounting in Antiquity, Accounting Practices

1. GİRİŞ

Ekonomik hayatın gelişimi, insanlar arasında hesaplaşma ihtiyacını meydana çıkarmış, insanlar arasındaki işlemleri çeşitlendirmiş ve bu işlemler muhasebe tarafından izlenebilir hale gelmiştir (Erol vd.,2012:221). Muhasebenin ilk olarak nerede, ne zaman ve kimler tarafından ne şekilde bulunduğu konusunda muhasebe tarihçileri arasında kesin bir görüş birliği sağlanamamakla birlikte, insanlığın doğuşu muhasebenin ortaya çıkışı olarak kabul edilmektedir (Twain, 2007, Aktaran, Can,2007:2).

Muhasebe tarihi ile ilgili yapılan araştırmalar genellikle muhasebenin doğuşu ve gelişimini etkileyen faktörler olmak üzere, ekonomi, din, ticaret, hukuk, bilim ve teknoloji ve çevresel faktörler etrafında toplanmıştır. Sosya-ekonomik hayatta meydana gelen gelişmeler ve artışlar muhasebe biliminin bu gelişmelere cevap vermesini zorunluluk haline gelmiştir. Günümüzde muhasebe bilimi çok geniş bir coğrafyada faaliyet göstermektedir. Farklı kültürlerle ve toplumlara hizmet eden muhasebe bu kültürlerde ve topluluklarda farklılık gösteriyor olsa da aynı amaca hizmet etmektedir. Gelişen toplumlar, ekonomiler, teknolojiler muhasebe bilimini kayıt tutma düzeninden ayırarak daha farklı alanlarda da gelişme gösterdiğini söylemek mümkündür.

Günümüze ulaşan kaynaklarda muhasebe tarihinin M.Ö. 3000-4000 yılları arasına dayandığı görülmektedir. Sümer, Babil, Mısır ve Roma gibi antik medeniyetlerden günümüze ulaşan belgelerde bu medeniyetlerde muhasebesinin varlığını göstermektedir. Antik medeniyetlerde kullanılan muhasebe tamamen insanlar arasındaki günlük hesaplaşmalardan oluşmakta ve günümüzde kullanılan çift taraflı kayıtlı sisteminden oldukça uzaktır. İlkel düzeyde tutulan muhasebe uygulamaları bulunduğu toplumun sosyo-ekonomik yapısına göre her bir medeniyette farklılık göstermektedir. İlkçağ uygarlıklarının ekonomisi genel olarak kendi ihtiyaçlarını

karşılmak üzere tarım ve hayvancılığa dayanmaktaydı. Bu nedenle antik çağlarda muhasebenin gelişimine katkıda bulunan temel faktörler tarım ve hayvanlığa dayalı ekonomi olmuştur.

Muhasebe tarihi ile ilgili literatürde çok fazla araştırma vardır. Ancak insanlık tarihi o kadar uzundur ki muhasebe tarihi ile ilgili yapılan çalışmalar bu geçmişi açıklamada yetersiz kalmakta ve literatür eksikliği oluşturmaktadır. Bu çalışmada muhasebenin doğuşu, antik çağlarda muhasebe ve bu çağlarda muhasebenin gelişimine katkı sağlayan çevresel faktörler araştırılmıştır. Çalışmanın yapılma amacı, muhasebe tarihini konu alan pek çok araştırma olmasına rağmen, muhasebenin çağlar boyunca gelişimi ve bu medeniyetlerde gelişimine neden olan faktörleri inceleyen çalışmaların sınırlı sayıda olmasıdır. Bu nedenle, muhasebe tarihinin gelişim evreleri ve bu evreleri etkileyen faktörler hakkında bilgi edinmek isteyen araştırmacılara katkı sağlamak ve muhasebe tarihi literatüründeki kısmi eksikliği gidermek için bu çalışma yapılmıştır.

2. LİTERATÜR

Muhasebe literatürü incelendiğinde muhasebe tarihi ile ilgili sınırlı sayıda çalışmanın olduğu görülmektedir. Geçmişten günümüze ulaşan tarihi belgelerin çok fazla olmaması veya ulaşan belgelerin net bir şekilde anlaşılabilmesi bu alanda pek fazla araştırma yapılamamasının en önemli nedenlerinden olmuştur. Günümüze kadar ulaşan yazılı kaynaklar üzerinde, tarihçiler ve muhasebe tarihi ilgilileri farklı görüşler bildirmişlerdir. Bu nedenle, muhasebe tarihi ile ilgili akademisyenler ve tarihçiler ortak bir görüş birliğine varamamışlar ve bu nedenle, muhasebe tarihi farklı görüşlere ev sahipliği yapmıştır. Bu alanda literatür eksikliği olması, araştırmacıların muhasebe tarihi ile ilgili pek fazla yazılı kaynağa ulaşamaması ve geçmişten günümüze muhasebeyi etkileyen faktörler hakkındaki çalışmaların sınırlı olduğu görülmektedir.

Özyürek (2009) yaptığı tez çalışmasının bir bölümünde muhasebe tarihi ile ilgili araştırmalara yer vermiştir. Bu bölümde muhasebenin tarihi gelişimi, tarihte karşımıza çıkan antik medeniyetlerde muhasebenin doğuşu, uygulanma biçimleri ve günümüze kadar nasıl geldiği hakkında bilgiler verilmiştir. Kızıl ve Kocur (2017) çalışmalarında benzer şekilde antik çağ medeniyetlerinde muhasebenin doğuşu ve gelişimini incelemişlerdir ve muhasebenin Din ile olan ilişkisini ele almışlardır. Provasi ve Farag (2013) tarafından yapılan çalışmada M.Ö 3200-3100 dönemleri arasında en eski muhasebe metinleri ele alınmıştır. Bunlar Irak'ta bulunan kil tabletler üzerine oyulmuş ve direkt olarak çivi yazısı ile yazılmış piktogramları göstermektedir. Ayrıca çalışma, kayıtların nasıl tutulduğu ve kullanıldığı, farklı muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıkları göstermektedir. Aslan ve ark. (2016) yaptıkları çalışmada, modern muhasebenin temeli olan çift taraflı kayıt sisteminden bahsedilmiştir. Bu sisteme nerede rastlanıldığı ve bu sistemin ortaya çıkmasına neden olan faktörler hakkında bilgi verilmiştir. Ayrıca çalışma, muhasebe gelişmelerini dönemler itibarıyla ele almış ve muhasebenin ekonomiye olan katkısı hakkında bilgiler vermiştir.

Gökgöz (2011) çalışmasında geçmişten günümüze kadar olan süreçte muhasebe biliminin gelişimini etkileyen faktörleri ele almıştır. Araştırma bu faktörlerin neler olduğu açıklanmış ve çalışmada tarihsel perspektifte muhasebe bilimi ile olan ilişkileri ele alınmıştır. Ele alınan bu faktörler ile muhasebe arasında önemli ilişkiler olduğu ve muhasebe bilimi ile birbirini tamamlayıcı faktörler olarak geçmişten günümüze kadar ulaştığı bilgileri elde edilmiştir. Ayboğa (2004) çalışmasında muhasebe – hukuk ilişkisini ele almış ve tarihin ilk dönemlerinde insanlar arasında ticari hayatta meydana gelen anlaşmazlıkların çözümünde hukuk yoluna başvurdukları yer almaktadır. Ekonomik hayatta ticaretin gelişmesi ve artması ve ticari muhasebenin gelişmesi muhasebe alanında hukuki düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur. Ayrıca muhasebe alanında hukuk kuralları ile korunması gereken menfaatler arttıkça muhasebe alanına yasa koyucunun müdahaleleri artmıştır. Muhasebe – hukuk ilişkilerinin düzenlenmesi genel anlamda vergi hukukunun alanına girdiği çalışmada ulaşılan bilgileri arasındadır.

Cormona vd (2004) tarafından yapılan çalışmada, yeni/modern muhasebe tarihi kazanımlarıyla ilgili genel bir akışı sağlamıştır. Geleneksel muhasebe tarihi (Traditional Accounting History) ile yeni/modern muhasebe tarihini Köken ve Soyağacı, muhasebe rolü, tarihsel materyallerin kaynağı

gibi 4 farklı boyutta ele alınmıştır. Bu faktörler geleneksel muhasebe tarihi ile yeni/modern muhasebe tarihi arasındaki farklılıklar göstermiş ve yeni/modern muhasebe tarihinin muhasebe literatürüne katkısı gözlemlenmiştir. Çalışma sonucunda ise yeni/modern muhasebenin karşılaştırmalı muhasebe tarihine katkı sağlaması konusunda yerel/bölgesel alan çalışmalarını genişletmesi gerekliliği vurgulanmıştır.

Can (2008) incelemesinde, İslam dininin muhasebeye olan bakışımı ele almıştır. Bunun için Kur'an Kerim'in meal ve tefsirleri incelenmiş ve muhasebe bilimi ile ilgili ayetlerin varlığı araştırılmıştır. Araştırma sonucunda, İslam dininin muhasebe bilimini açık bir şekilde desteklediği sonucuna ulaşılmıştır. Bakara suresinin 282. Ayetinde yer alan küçük-büyük tüm vadeli ve ticari işlemlere getirilen kayıt ve belgeleme zorunluluğu muhasebenin temel kavramlarından biri olan "Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı" ile örtüşmektedir. Aynı şekilde ayetin Türkçe mealinde "Tam Açıklama" ve "Önemlilik" kavramlarına rastlanmak mümkündür.

3. MUHASEBENİN DOĞUŞU

Muhasebe kelimesi dilimize Arapçadaki "muhasaba" kelimesinden geçmiştir. Bu kelime köken olarak yine Arapça 'da olan ve hesap anlamında gelen "Hisap" hesap sözcüğünden gelmiştir. Türkçe de ise karşımıza hesap, hesaplaşma, saymanlık ve hesap ilmiyle uğraşma gibi anlamlarla karşımıza çıkmıştır (Aslan vd., 2016:150). Tarihe geri döndüğümüzde muhasebenin ilk olarak nerede, ne zaman ve ne şekilde ortaya çıktığı kesin olarak bilinmemekle birlikte insanlık tarihinin doğuşu kadar eski olduğu kabul edilmektedir ve muhasebenin insanların kendi aralarında hesaplaşma ihtiyacından dolayı kendiliğinden ortaya çıktığı ifade edilmektedir (Twain, 2007, Aktaran: Can, 2007:2 ve Aslan vd., 2016:151).

Muhasebe tarihiyle ilgili elde bulunan sınırlı sayıda kaynaklara göre, muhasebe tarihinin eski Mısır ve Mezopotamya uygarlıklarında başladığı bilinmektedir ve muhasebenin Asurlarda başladığı, buradan Sümer, Babil, Mısır, Yunan ve günümüz muhasebe sisteminin temeli olan çift taraflı kayıt sisteminin mucidi olan Pacioli tarafından Roma medeniyetine aktarıldığı bu kaynaklarda yer almaktadır (Webster, 1937; Aktaran, Can, 2008:2). Medeniyetlerin doğuşuyla insanlık çok geniş bir coğrafyaya yayılmış ve farklı coğrafyalara yayılan bu topluluklar kendi muhasebe uygulamalarını kullanmaya başlamışlardır. İlk kayıt tutma düzenleri M.Ö. 3000-4000 yılları arasında Sümer, Babil, Mısır, Yunan ve Roma gibi medeniyetler de karşımıza çıkmış ve günümüz muhasebe sistemiyle bağdaşmayan ilkel kayıtlarda muhasebe izlerine rastlanmıştır. Bu dönemlerde ortaya çıkan muhasebe uygulamaları günümüz muhasebe sisteminin temelini oluşturan çift taraflı kayıt sisteminden tamamen uzak ve içinde bulunulan dönemin sosyo-ekonomik yapısını yansıtan muhasebe uygulamaları kullanılmıştır. Özellikle bu dönemlerde tarım ve hayvancılık insanların temel uğraşları olması nedeniyle muhasebenin ilk karşımıza çıktığı noktalarda tarım ve hayvancılık alanları olmuştur (Aslan, vd. 2016:151).

Muhasebe ile ilgili yazılı belgelere ilk olarak M.Ö. 5000 yıllarında Sümerlilerde rastlanılmaktadır. Bu dönemde, çivi yazılı tabletler üzerinde tapınaklarda çalışan kadın işçilere ne kadar yün verildiği ve gün sonunda kaç metre dokuma yaptığına ait bilgilerine rastlanılmıştır. M.Ö. 3000'li yıllarda Mısırlılarda muhasebe uygulamaları, devlet bütçesi yapma, tapınaklarda çalışan işçilere ödenen paraları kayda alma ve mal takibi yapmak için envanter işlemlerinde kullanılmıştır. Eski Roma medeniyetlerinde ise muhasebe, "devlet, ticaret ve bankerlik" işlemlerinde özellikle devlet kayıtlarında vergilerin kayıt altına alınması işlemlerinde kullanılmıştır (Yücel, 1982: 220-221, Aktaran: Kızıllı, vd., 2015:74). Daha sonra muhasebe ile ilgili kayıtlara, M.Ö. 4000'li yıllarda İbranilerde ve M.Ö. 2000'li yıllarda Babillerde rastlanılmıştır (Can,2007:2 ve Aslan vd., 2016:152). Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, muhasebe bilimi farklı coğrafyalar ve farklı medeniyetlerde uygulanış yöntemi farklılık gösteriyor olsa da ortak bir amaca hizmet ettiği görülmektedir. Bu uygarlıklar muhasebenin doğuşu ve gelişimi olarak kabul edilse de, günümüz muhasebe sistemi ve uygulamalarından oldukça uzaktır. Bu uygulamalar, çok basit düzeyde ve yapılan işlemlerin hatırlanması için tek taraflı olarak kullanılmaktaydı. İnsan ihtiyaçlarının değişmesi, beklentilerin

artması, farklı düşünceler ve teknolojik gelişmeler gibi nedenlerden dolayı tek taraflı basit muhasebe uygulamaları değişim göstererek günümüzdeki muhasebe sistemin temeli atılmıştır (Kızıl ve Kocur, 2017:329).

13. yüzyıldan itibaren artan ticaret hacimleri ve gelişen ekonomiler daha gelişmiş muhasebe uygulamalarına ihtiyaç duymaktaydı. Çünkü tek taraflı olarak kayıt altına alınan ticari işlemlerin eksik veya hatalı olması ve bu hataların tespit edilmesinde yaşanan zorluklar çift taraflı kayıt sisteminin ortaya çıkışını hızlandırmıştır (Aslan vd., 2016:151). Bu sistem, hata yapma ihtimalinin en aza indirgenmesi ve yapılan hataların tespitinin kolaylaştırılması için işletme faaliyetlerini iki yönlü olarak ele almıştır (Bozkulak, 2018:5-6). Özellikle 1296 yılında Floransa'da ortaya çıkan kayıtlar ve 1340 yılında yine İtalya coğrafyasında yer alan Genova'da belediyelerin muhasebe işlemlerinde çift taraflı kayıt yöntemini kullandıkları görülmektedir (Sevilengül, 2003:12)

Günümüzde kullanılan muhasebe sisteminin temelini oluşturan çift taraflı kayıt yönteminin kurucusu olarak bilinen Luca Pocioli 1494 yılında dönemin gelişen ekonomik yapısına uyum sağlayan "Summa De Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalite" adlı eserinin bazı bölümlerinde çift taraflı kayıt yöntemine yer vermiştir. Bu çalışmada, envanter düzenlemesi, muhasebe defterleri ve muhasebe kayıtları hakkında bilgiler yer almaktadır. Ayrıca bu eserle birlikte muhasebenin insanlar arasındaki ilişkilerden doğan doğal gelişme seyri sona ermiş bir bilim alanı olarak ticarete kullanılmaya başlanmıştır (http://www.smmmselimityildiz.com.tr/muhasebe_tarihce.asp, Erişim tarihi: 10.01.2020) Bazı çalışmalar Luca Pocioli'yi bu sistemin mucidi olarak kabul etse de bazı kaynaklar bunu reddetmektedir. Çünkü çift taraflı kayıt sistemi uygulamaları Pocioli'den önce, Abdullah İbn Muhammed Kiya Al-Mazanderani'nin 1363 yılında yayınlanan "Resela-i Falakiyya Der ilmi Siyagat" adlı eserinde yer almaktadır. Bu sistem Yunan ve Roma İmparatorluğu dönemlerinde bilinmesine rağmen Venedik İtalya'sında adı konulmuş olması ve yaygınlaşmaya başlamasından dolayı Pocioli sistemin mucidi olarak bilinmekteydi ancak, Pocioli bu sistemin mucidi değil, bu sisteme katkı sağlayan biri olarak kabul edilebilir (Aslan, vd. 2016:151 ve Gökgez, 2011: 169).

Muhasebe uygulamaları ülkemizde Osmanlı İmparatorluğunun son dönemlerinde (1850-1925) belli bir disipline sahip olmasıyla ortaya çıkmıştır. 1850 yılında "Kanunname-i Ticaret" Fransa'da uygulanan Fransız Ticaret Kanunu'nun tercümesi şeklinde ülkemizde uygulanmaya başlamıştır. Bu kanunda tüccarların tutmakla zorunlu oldukları deftere ilişkin maddeler yer almaktadır. Bu kanunun kabulüyle muhasebenin yasal çerçevede düzenlemesine zemin hazırlanmıştır. 1909 yılında Mebusan ve Ayan meclisleri toplanarak bütçe oluşturmuşlardır. Bu bütçe Cumhuriyet dönemi bütçelerinin temelini oluşturması açısından önemlidir. Muhasebe-i Umumiye Kanunu 1910 yılında çıkarılmış ve 1927 yılında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun kabulüyle bu kanun yürürlükten kaldırılmıştır (Güler ve Gülçiçek, 2010:62). 1926-1964 tarihleri arasında ülkemizde kullanılan muhasebe sistemi Alman muhasebe sisteminin etkisinde kalmıştır ve Alman Ticaret Kanunu'nun tercümesi şeklinde sistemimizde yer edinmiştir. 1964 dönemi sonrasında ise Amerika muhasebe sistemi ülkemizde etkili olmuştur (Çetiner, 2009:11, aktaran, Bozkulak, 2018:7).

4. ANTİK ÇAĞLARDA MUHASEBE BİLİMİ

Muhasebenin geçmişten günümüze gelişim evresine bakıldığında farklı medeniyetlerde farklı uygulamalarla karşımıza çıktığı görülmektedir. Muhasebenin ilk çağlarda oluşumu ve günümüze kadar ulaşması günlük hayatın ihtiyaç ve zorunlulukların karşılanması üzere geliştiği bir gerçektir. Bundan dolayı ticari hayatın geliştiği dönemlerde insanlar arasında sürekli hesap tutma ihtiyacı farklı uygulama usullerinin ortaya çıkışına neden olmaktadır. Araştırmanın bu kısmında muhasebenin farklı dönemlerde ve medeniyetlerde nasıl ele alındığı sırayla açıklanmaya çalışılmıştır.

4.1. Sümerlerde muhasebe

Muhasebe tarihiyle ilgili günümüze kadar ulaşan sınırlı sayıda kaynaklarda muhasebenin bir Mezopotamya uygarlığı olan Asurlarda başladığı ve buradan diğer medeniyetlere geçtiği yer

almaktadır.. Ancak muhasebe ile ilgili ilk yazılı kaynaklara M.Ö. 5000’li yıllarda Sümerlerde rastlanılmaktadır (Webster, 1937; Aktaran, Can, 2008:2). Tigris ve Fırat nehirleri arasında yapılan arkeolojik kazılarda M.Ö 3200-3100 yıllarına ait olduğu tahmin edilen taş ve kil tabletler üzerine yazılı muhasebe kayıtları ortaya çıkarılmıştır. Bu kayıtlar daha çok dönemin günlük hayatının bir parçası olan ürünlerin listesi ve dağıtılmasıyla ilgiliydi. Çivi yazısıyla yazılan bu tabletlerin M.Ö 1200 yıllarda oluşturulduğu tahmin edilmektedir. Bu dönemlerde muhasebe sistemi simgeler (taşlar ve semboller) ve mühürler olmak üzere iki araç ile simgelenmekteydi. Bu simgeler elle şekillendirilmiş ve genellikle hayvan ve tahıl gibi ürünlerin miktarlarının temsil ettiği geometrik şekillerden oluşmaktaydı. Bu simgelere ilk olarak Neolitik Çağ’da rastlanılmaktadır (Provasi ve Farag, 2013:3).

Sümer uygarlığı ile birlikte ilk kent merkezleri Günel Mezopotamya’da karşımıza çıkmaktadır. Artan nüfus ve ilk şehirleşme hareketleri bu dönemde karşımıza çıkmaya başlamıştır. Ortaya çıkan yeni kent merkezleri ihtiyaçları artırmış, mesleklerin çoğalması ve ticari hayatın gelişmesi yeni bir muhasebe sistemi arayışına neden olmuştur. Artan nüfus devlete bağlı işçilerin içinde bir denetim ihtiyacı doğurmuştur. Bundan dolayı yapılan her işlem belgelerle kayıt altına alınmıştır. Bu belgeler iki veya üç kopya şeklinde düzenlemiş ve muhasebenin temelini oluşturur niteliktedir (Provasi ve Farag: 1348).

Tablo 1 : Sümerlerde Muhasebe : İkilik Sistemi

İkilik Sistemi		
Ürün ve Hizmetleri Maliyeti	Eşittir	Özkaynakların Bileşimi

Kaynak: (Provasi ve Farag, 2013: 1348)

İkilik sistemi, günümüz muhasebe sisteminde olduğu gibi, üretilen mal ve hizmetler için yapılan toplam harcamalar ve bu harcamalar sonucunda bilanço kaleminde meydana gelen azalmalar gösterdiği için önem arz etmektedir. İkilik sisteminde, bir taraf masrafları ödemek için verilen malları kaydetmek ve diğer taraf ise, yapılan bu masraflar karşısında elde edilen malların artışındaki değişiklikleri kaydetmektedir (Provasi ve Farag, 2013: 1348).

İlk dönemlerde tapınaklarda yapılan ekonomik faaliyetler, ilerleyen yıllarda bankacılık sisteminde kullanılan muhasebe belgelerinin de temelini oluşturduğu ifade edilmektedir. Sümer muhasebe sistemi Hammurabi Kodu olan kuralları da kapsamaktadır. Bu kurallar, antik dönemlerden kalma tek kapsamlı belge niteliğindedir, sivil ve ticari kuralları sistematik olmayan bir şekilde 282 madde şeklinde sıralanmaktadır. Bu kuralların farklı maddelerinde, günümüze ışık tutan bazı mekanizmalar ve enstrümanlar yer almaktadır. Bunlardan bir kaçısı ise, ödeme aracı olarak kil tabletler üzerine çekler kullanılmaktaydı. Bu tabletler el değiştirebilmekteydi ve başka malları alınabilmekteydi (Özyürek, 2009:12 ve Provasi ve Farag, 2013:1349).

4.2 Mısırlarda muhasebe

Eski Mısırdaki devlete hazinesine ayni ve nakdi olarak yapılan bağışlara, işçilere yapılan ödemelere ve tapınak hesaplarına ait pek çok sayıda kaynağa rastlanılmıştır. Muhasebe tarihi kaynaklarında katip adı verilen memurların toplumda önemli bir konuma sahip oldukları ve bunların okuma ve yazma becerilerinin yanında, bazı idari yöntemleri bilmek ve hesap yapıp defter tutma gibi yeteneklerinin olduğu yer almaktadır. Özellikle devlet hazinesi ve tapınaklar katipleri için muhasebe veya hesap tutma vazgeçilmez bir görev olarak görülmüştür. Ayrıca katipler tapınakların ihtiyaçları için tahminler yürüterek bütçe uygulamasını da üstlendikleri çeşitli kaynaklarda yer almaktadır (Hiçşaşmaz, 1970:5, aktaran; Kızıl ve Kocur, 2017:332-333).

Günümüzde de hesaptan hesaba para aktarılmada kullanılan “virman” deyimini ve çek benzeri ödeme araçları Yunanlı tüccarlar vasıtasıyla Mısırdaki kullanılmaya başlandığına dair belgelere rastlanılmıştır. Mısırdaki arazilerin halka pay edilerek dağıtılması ve elde edilecek mahsullerle ilgili olarak miktar ve vergi tahminlerinin yapıldığı ve bu görevleri yerine getiren tecrübeli muhasebecilerin olduğu günümüze ulaşan kaynaklarda yer almaktadır (Özyürek, 2009:13). Muhasebeyle ilgili ilk hesap kayıt belgelerinin M.Ö. 3400’lü yıllarda eski Mısır’da papirüsler

üzerine yazılı şekilde ortaya çıkmıştır. İki yılda bir defa olmak üzere papirüsler üzerine envanter çalışmaları yapıldığı ve bunların kayıtlara alındığı ve ilerleyen dönemlerde ise günlük kayıtları da papirüsler üzerine yapıldıkları ortaya çıkmıştır (<http://www.muhasabetr.com/> Erişim Tarihi: 11.01.2020). M.Ö. 3000'li yıllarda Mısırlılarda muhasebe uygulamaları, devlet bütçesi yapma, tapınaklarda çalışan işçilere ödenen paraları kayda alma ve mal takibi yapmak için envanter işlemlerinde kullanılmıştır (Kızıl ve Kocur; 2017:229).

4.3. Yunanlarda muhasebe

Eski Yunan medeniyetlerinde muhasebenin tarım ve inşaat alanında oluşmaya başladığına dair bilgiler günümüze ulaşan kaynaklarda yer almaktadır (<http://www.muhasabetr.com/> Erişim Tarihi: 11.01.2020). Tapınaklar muhasebeye ihtiyaç duyan organizasyonların başında geldiği ileri sürülmektedir. Özellikle Delf Tapınağında tutulan muhasebe kayıtlarından, bazı malların fiyatları, çalışanların ücretleri ve bazı inşaat malzemelerinin fiyatları gibi bilgilere ulaşılmıştır (Herve Stolowy, 2006:33, aktaran, Kızıl ve Kocur; 2017: 333). Bu tapınağın yeniden inşası sırasında gelir ve giderlerin takip edilmesi hususunda kayıtların düzenli bir şekilde tutulması amacıyla ayrı birimler kurulduğu günümüze ulaşan bilgiler arasındadır (Özyürek, 2009:14). Ayrıca bu dönemde envanter işlemleri muhasebe işlemleri için kullanılmıştır. Devlet varlıklarını kayıt altına almak için devlet muhasebesi kavramı da bu dönemde karşımıza çıkmaktadır (Kaya, 2019:5).

M.Ö. 400-300 yılları arasında Eski Yunan medeniyetinde sikke paranın kullanılması muhasebenin gelişmesine katkı sağlayan faktörlerden biri olduğu kabul edilmektedir. Sikke paranın kullanılması parasal hesapların daha kolay tutulmasını sağlamış hem de ekonomik hayatı canlandırarak muhasebeye olan ihtiyacı artırmıştır (Özyürek, 2009:14). Eski Yunan medeniyetinin muhasebenin gelişmesine sağlamış olduğu diğer katkı ise, envanter işlemlerinin maddi bir sorumluluk doğuran işlemler olarak ortaya çıkmasıdır (<http://www.muhasabetr.com/> Erişim Tarihi: 11.01.2020).

4.4. Babillerde Muhasebe

Günümüze ulaşan kaynaklarda Babillerde muhasebenin ortaya çıkışı, bireyler arasında hesaplaşma ihtiyacından doğduğu bilinmektedir. Bunun delili olarak ise, Babilli muhasebecilerin hesapları kayıt altına aldıkları ve çarpım tablolarının yer aldığı kil levhalar gösterilmektedir. Bu kil tabletlerin yanı sıra bileşik faiz hesaplamalarının yer aldığı hesaplarda günümüze ulaşan kaynaklar arasında yer almaktadır (Hiçşaşmaz, 1970:4). Ayrıca, muhasebede zaman olgusu Babil medeniyetinde ortaya çıkmış, kayıtlar ile olayların oluşum zamanı birlikte ele alınmıştır (<http://www.muhasabetr.com/> Erişim Tarihi: 11.01.2020).

M.Ö. 2200-2100 yılları arasında kil levhalar üzerine yazılı Hammurabi kurallarının muhasebe ile ilgili ilk yasal düzenleme olarak kabul edildiği yapılan araştırmalar sonucu kabul edilmiştir. Bu kurallarda muhasebe ile ilgili hükümlerin yer aldığı “tüccarların bağımsız muhasebe tutmalarının gerekliliği, para alış verişlerinde makbuz kullanılması gerekliliği ve tapınaklarda tutulan hesapların devlet muhasebesi niteliğinde olması” bu kurallarda yer almaktadır (Hiçşaşmaz, 1970:5).

4.5. İrannlarda Muhasebe

Eski İran'da muhasebe uygulamaları, ücretlerin bazen tarımsal ürünlerle ödenmesi bazen de para ile ödenmesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır. İşçilere yapılan ödemelerin belgelerle yapıldığı ve işçilerin bu belgelerle vezneden paralarını aldıkları ve veznedarların bu ödemeler için ödeme cetveli hazırladığı ve yapılan ödemeleri bu cetvellere kayıt ettiği günümüze ulaşan kaynaklarda yer almaktadır (Özyürek, 2009:12). Ayrıca M.Ö 500-400'lü yıllarda Pers ordusunun beslenme ve giyecek ihtiyaçlarının karşılanmasında muhasebenin denetim fonksiyonu kullanılmıştır (<http://www.muhasabetr.com/> Erişim Tarihi: 11.01.2020).

4.6. Hititlerde Muhasebe

Hititlerde muhasebe uygulamalarına dair günümüze ulaşan belgeler bulunmaktadır. Bu belgelerde günlük mal hareketleri ve yapılan ödemelerin yer aldığı muhasebe kayıtları ve veresiye mal alış

verişi işlemlerinin yapıldığı bilgileri yer almaktadır. Ayrıca bu işlemlerin ekonomik hayatın gelişmesine katkı sağladığı bu kaynaklardan günümüze kadar ulaşmıştır (Güvemli, 1995:119, aktaran, Özyürek, 2009:12).

4.7. Romalılarda Muhasebe

Diğer medeniyetlere göre daha gelişmiş muhasebe uygulamalarına Roma medeniyetinde rastlanılmaktadır (Özyürek, 2009:15). Roma medeniyetinde devlet ve bankacılık hesapları, Roma'nın önde gelen ailelerinin liderleri tarafından tutulduğu kayıtları günümüze ulaşan bilgiler arasındadır. Ailelerin günlük gelir ve giderleri tutulur ve bu kayıtlar "codex accepti et expensi" adında kasa defterlerine kayıt edilirdir. Bu kayıtlar Roma vatandaşlarının vergilendirilmesi ve mali haklarının belirlenmesi için temel olarak kullanılan varlık ve yükümlülüklerin tespiti için önem arz etmektedir. Roma'da devlet hazinesini yöneten ve mali kontrolünü sağlayan yüksek dereceli memurlar bulunmaktaydı. Bu memurlar tarafından hesapların tam denetimi yapılmış ve denge sistemi sağlanmıştır. İmparatorluğun üst düzey denetim ekipleri tarafından sürekli denetlenir ve memurlar görevden ayrıldıktan sonra görevi devralanlarla birlikte Roma senatosuna hesap vermekle yükümlülerdi. Roma muhasebesi yeniliklerinden birisi de devletin çeşitli finansal işlemlerinin koordinesi için yıllık bütçe planlarının kullanılmasıdır (Kızıl ve Kocur, 2017:334).

Romalı bankacıların, gelişmiş muhasebe teknikleri ile iki sütunu bulunun kasa defterleri tuttukları bilinmektedir. Kasa defterlerinin yanında, defteri kebir, matlup ve zimmet gibi defterlerin de kullanıldığı günümüze ulaşan bilgiler arasında yer almaktadır (Hiçşaşmaz, 1970:8). Ayrıca bu defterlerde, insanlara dağıtılan erzakların kaydı, ekim-biçim için halka dağıtılan toprakların kaydı, tapınaklarda çalışan görevlilere verilen ücretler ve askeri harcamalar kayıt altına alınır ve devlet yöneticileri tarafından bu defterler incelenerek mali planlama ve karar verme noktasında imparatora raporlama yapılırdı (<https://fremont.edu/history-of-accounting/> erişim tarihi:13/01/2020).

5. MUHASEBENİN GELİŞİMİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Muhasebenin gelişmesinde etkili olan en önemli faktörlerin başında Ortaçağ İtalya'sında gelişmeye başlayan ticaret merkezleri gelmektedir. 11-13. yy arasında yapılan haclı seferleri İtalya ile doğu ülkeleri arasında ticaretin gelişmesine neden olmuştur. Ayrıca Roma rakamlarının bu dönemde kullanılmaya başlanması muhasebenin gelişimini kolaylaştıran faktörlerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. (Özyürek, 2009:18-19). 14. yy'da çift taraflı kayıt sistemin ortaya çıkması muhasebe düşüncesinin ve muhasebe kavramlarının incelenmesi noktasında başlangıç noktası kabul edilmiştir (Yalkın, 2006:9).

Muhasebenin tarihsel gelişim süreci incelendiğinde, çevresel faktörlerin etkisiyle gelişmiş bir bilim dalı haline gelmesi ve muhasebe uygulamalarının da çevreden gelen talepleri karşılamaya çalışarak geliştiği ifade edilmektedir. Tarih boyunca muhasebe çevresindeki değişimlere uyum sağlamak ve ihtiyaçları karşılayabilmek için sürekli yeni yöntem, teori, ilke ve kurallar geliştirmek zorunda kalmıştır. Bu nedenle, geçmişten günümüze kadar olan süreçte muhasebenin ticaret, din, devlet, hukuk ve teknoloji gibi gelişmelerden etkilendiği ve kendini bu geliştirmelere uyarladığı bilinmektedir (Aygün ve Sürmen, 2013:366).

5.1. Ticaret

Ticaretin doğuşu, insanlık tarihinin ilk dönemlerine denk gelmektedir. Ticaret ilk ortaya çıktığı dönemlerde değişim aracı genellikle mal karşılığında mal alarak değiş tokuş yapılmaktaydı. Bu sisteme ise takas adı verilmektedir. Ancak günümüzde takas ticareti oldukça az kullanılmaktadır ve değişim aracı olarak genellikle para(nakit) tercih edilmektedir (Gökgöz, 2011:169).

Zorunlu insan ihtiyaçlarının karşılanması, insanlar arasından ticaretin ortaya çıkışına neden olmuştur. Elde bulunan sınırlı kaynaklar insanlar arasında değiş tokuşu (takas) geliştirmiştir. Çünkü insanlar, kendilerinde olmayan ürünleri başkalarından almak istemiş, karşılığında ise kendilerinde bulunan malları vermişlerdir. Ticari hayatın gelişmeye başlamasıyla ortak bir değişim aracına ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Bundan dolayı altın, gümüş ve ekmek gibi ürünler paranın icadına

kadar ortak bir değişim aracı olarak kullanılmaya başlanmıştır. Paranın bulunmasıyla birlikte ortak değişim aracı para olmuştur ve ticaret kolaylaşmış ve yaygınlaşmıştır. Paranın icadıyla birlikte ticaret günümüzde şeklini almaya başlamıştır (<http://www.fatihbalkan.com/> Erişim Tarihi:11.01.2020).

Ticarette meydana gelen değişimler, ticarete konu olan mal ve hizmetlerin artmasına neden olmuş ve farklı ticaret teknikleri ortaya çıkmıştır. Farklı ticaret teknikleriyle sermaye birikimi artmış ve ticari düzen daha karmaşık bir hal almaya başlamıştır. Özellikle artan sermaye birikimleri “özel mülkiyet” ve “kredi kurumlarının” ortaya çıkmasını hızlandırmıştır. Ortaya çıkan bu kavramlar ve ticari hayatın karmaşıklığı ticari hayatın sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için yapılan işlemlerin düzenli kaydı ile mümkündür (Özyürek, 2009:19).

Geçmiş çağlarda hesap işlemleri okuma-yazma bilen toplumlarda hesap defterlerinin tutulmasıyla yapılmaktaydı ve bu defterlerin nasıl tutulacağı ile ilgili bilgilere Avrupa el kitapları adındaki eserlerde yer almaktaydı. Bu kitaplar yapılan işlemlerin zihinde tutulması yerine yazılı olarak saklanması gerekliliğini vurgulamaktaydı. Artan Akdeniz ticareti muhasebenin ivme kazanarak gelişmesine neden olmuştur. Çünkü gemilerde taşınan malların kayıtları ve taşıma ücretlerinin kayıtlar altına alınması muhasebenin gelişmesine katkı sağlamıştır (Gökgöz, 2011:170).

Osmanlı devletinde muhasebenin gelişmesi 15. Yy aktif ticari hayatın varlığı ile birlikte belirginlik göstermeye başlamıştır. Özellikle icmal, desdest, tevcih ve cizye gibi bir çok defterin tutulması muhasebenin gelişmesi açısından önem arz etmektedir. Ayrıca o dönemin din görevlileri tarafından tutulan siciller ve miras bölüşüm defterleri muhasebenin gelişimine katkı sağladığı düşünülmektedir (İnalçık, 2009:268, aktaran; Gökgöz, 2011:170).

5.2. İnanç

Kişilerin içinde buldukları kültürel yapı onların oluşturdukları muhasebe sistemlerini ve bu sistem doğrultusunda aldıkları kararları etkileyebilmektedir. Kültür pek çok unsurdan oluşmaktadır, din ise kültürü oluşturan ve toplumları şekillerinden en önemli unsurlardan birisidir. Din, insanların davranışlarını şekillendiren ve insanların yaşama biçimini ifade bir kültürel olgudur. Özellikle bireylerin mensubu olduğu topluluklara hitap etmeleri nedeniyle dinler günlük hayatta karşılaşılan tüm sosyal olaylar ile karşılıklı etkileşim içinde olduğu düşünülmektedir. Bu nedenle toplumların kendi varlığı sürdürebilmeleri için en temel faktörlerden biri olan ekonomi kavramı da şüphesiz dini kurallardan etkilenmektedir. İnsanların günlük yeme-içme ihtiyaçlarından, giyim kuşamlarına kadar hayatın her alanında kendini gösteren dini değerleri ticaret arenasında da düşünmemek ve kabul etmemek mümkün değildir (Ülkü, 2014:216). Bu nedenle sosyo-ekonomik hayatın bir parçası olan ve çevresiyle sürekli etkileşim içinde olan muhasebenin dinlerin etkisinde kalmaması olası değildir (Can, 2008:95).

İslam dünyasında matematik alanında meydana gelen muhasebenin gelişmesinde önemli bir yere sahiptir. Sayıların ve işlemlerin gelişmeleri muhasebe kayıtlarına farklılıklar getirmiştir. İslamiyet’in doğuşu ile birlikte Müslüman toplumların bilimsel, kültürel, ekonomik ve sosyal alanlarda göstermiş oldukları ilerlemeler muhasebe gelişimini de etkilemiştir (Can, 2008:96).

İslam dünyasının ve Müslüman toplumların temel kaynağı Kur’an-ı Kerim’de diğer kutsal kitaplardan farklı olarak mali olayların kayıt altına alınması hususunda açıklamalar yer almaktadır. Muhasebenin temelini oluşturan mali olayların kayıt altına alınması düşüncesi ilahi emirler tarafından desteklendiği görülebilmektedir (Can, 2008:98). Bakara Suresi’nin 282.ayetinde muhasebenin temeli olan kayıt tutmanın mali nitelikteki olayları kayıt altına almada ilahi bir emir olarak ortaya koyar niteliktedir. Bu ayetin Türkçe anlamı şu şekildedir (www.diyaret.gov.tr erişim tarihi: 13.01.2020).

“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 süresine kadar yazmaktan usanmayın. Bu, Allah katında adalete 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).

Ayetin Türkçe anlamında da anlaşılacağı üzere kayıt tutma düzeninin ilahi bir emir olduğu kabul edilmektedir. Kur'an'ın en uzun suresinin en uzun ayetinde ticari işlem sonucu çıkabilecek uyuşmazlıkları önleyecek, tarafların ihtilafa düşmemesini sağlayacak belgelendirme, şahit tutma ve rehin gibi önlemlerin alınması istenmektedir. Bu konunun detaylı şekilde anlatılması konunun önemi bakımından dikkat çekmektedir (Gökgöz, 2011:172).

5.3. Hukuk

Hukuk TDK'ya göre; “Toplumunu düzenleyen ve devletin yaptırım gücünü belirleyen yasaların bütünüdür” şeklinde tanımlanmaktadır. Arapça karşılığı ise “hak” kökünden gelip ve hak kelimesinin çoğulu olarak kullanılmaktadır (www.tdkterim.gov.tr erişim tarihi: 07.01.2020).

Teknik açıdan muhasebe ve hukuk ilişkisi muhasebe ile ilgili hükümleri kapsamının yanı sıra kişi ve kurumların vergilendirilmesinde ve kar veya zarar durumlarının tespitinde vergi hukuku kapsamında karşılıklı ilişki içindedirler. Ancak muhasebenin nasıl tutulacağı konusu evrensel esaslara dayanmamaktadır ve her ülkenin kendi hukuk-muhasebe sistemine göre çeşitli düzenlemeleri mevcuttur.. Bu durum ise, muhasebe uygulamaları ve esaslarının dünya genelinde ortak bir dili olmadığı ve evrensel bir uygulama bulunmadığını işaret etmektedir (Ayboğa, 2004:39).

Hukuk ve muhasebe karşılıklı ilişkiler çerçevesinde birbirini tamamlayan bir bilim dalıdır. Orta Çağ Avrupa'sında ticaretin gelişmesiyle birlikte insanlar arasında anlaşmazlıkların çözüme kavuşturulmasında hukuk ve muhasebe ilişkisini ortaya koymaktadır. Ticari hayattaki anlaşmazlıklar muhasebe defterleri ile çözülmüş ve tarafların menfaatleri kanun koyucu tarafından hukuk kuralları çerçevesinde korunmuştur (Gökgöz, 2011:173).

Tarihsel perspektiften bakıldığında muhasebe ile hukuk ilişkisi çok eski dönemlere dayanmaktadır. 14-16. Yy arasında tutulan defterlerin yetkili kurumlara onaylatılması gerekliliği muhasebenin hukuk ile ilişkisini ortaya koymaktadır. 17. Yy'a gelindiğinde 1673 yılında Fransa'da yürürlüğe giren Colbert Kararnamesi, muhasebe alanında zorunlu defter tutma esasını getirmiş ve bu kararnameyle muhasebe hukuk arasındaki ilişki tesis edilerek muhasebe defterlerinin kullanımı yasal çerçeveye ele alınmıştır. Bu kararname on maddeden oluşmaktadır ve bu maddeler muhasebe – hukuk ilişkisini ortaya koymaktadır (Ayboğan, 2004:40).

- ✓ Madde 1'de , tüccarların alışverişlerini, senetli işlemlerini, borçlarını ve masraflarını bir deftere kaydetmeleri zorunluğu yer almaktadır.
- ✓ Madde 2' de, bankalar ve kambiyo ajanlarının ticari işlemlerini ve işlemlerde doğacak protesto durumlarını günlük deftere yazmaları zorunluğuna yer verilmiştir.
- ✓ Madde 3'te, ticaret defterlerinin ilk ve son sayfalarının bulunulan kentin noterinde onaylatılması zorunluğu ile ilgilidir.

- ✓ Madde 4'te, bankalar ve kambiyo ajanlarının defterlerinin her sayfasının onaylatılması gerekliliği belirtilmektedir.
- ✓ Madde 5'te, günlük deftere tarih sırası ile, boş yer bırakılmadan işlemlerin sırası ile yazılması zorunluğu ile ilgilidir.
- ✓ Madde 6'da, Kararname'nin yayınlanmasından sonra altı ay içinde yukarıdaki maddelerin uygulanmasına başlanması istenmiş ve eski defterlerin içindekilerin yeni defterlere aktarılabilmesi belirtilmiştir.
- ✓ Madde 7'de, tüccarların aldıkları değerli ödeme belgelerini defterlere yazmaları zorunluluğu getirmektedir.
- ✓ Madde 8'de, tüm tüccarların iki yılda bir kez tüm aktif ve pasiflerini gösteren envanter yapmak zorunluğunda oldukları yazılıdır.
- ✓ Madde 9'da, defterlerin , kayıtların ya da envanter bilgilerinin hukuki bir belge niteliği taşıdıkları belirtilmektedir.
- ✓ 10. Madde, bir tüccarın defterlerini ve kayıtlarını kanıt olarak kullanırken kendisine yemin verilebileceği hususunu içermektedir.

Bu maddeler muhasebenin hukuk ile ilgili çerçevesinin oluşturulması ile ilgilidir. Bu maddeler aynı zamanda çift taraflı kayıt sisteminin hukuki yapı ile sağlamlaştırılmasıdır (Ayboğan, 2004:42).

5.4. Devlet

Devletin görevleri içinde bulunulan topluma göre farklılık göstermektedir. Devletler mensubu olduğu bireylere karşı görevlerini yerine getirebilmek için ve bu bireylerin ihtiyaçlarını karşılayabilmek için maddi imkanlara ihtiyaç duymaktadır. Bu maddi imkânın finansmanını ise halktan topladığı vergilerle sağlamaktadır. Devletler bu görevleri yerine getirirken iki temel noktaya dikkat etmelidir. Birincisi, ihtiyaç duyulan paranın orantısız şekilde halktan toplanması, ikincisi ise, toplanan bu paraların en uygun şekilde harcanmasıdır. Bu işlemlerin hatasız, adil ve sorunsuz bir şekilde yürütülebilmesi düzenli kayıt sistemi ile sağlanabilmektedir. Yerinde ve zamanında yapılan kayıtlar muhasebenin bir gerekliliğidir ve mali düzenin sağlanması açısından devletler için elzem bir olgu haline gelmiştir (Gökgöz, 2011:173-174).

Devlet halktan vergi toplarken adalet ilkesine uymak zorundadır. Verginin adil bir şekilde toplanması için vergi alınan kişilerin veya mükelleflerin mali durumunu tespit eden bir muhasebe sisteminin olması gerekmektedir. Ayrıca toplanan vergilerin miktarının hesaplanması ve nerelere harcandığının takip edilmesi açısından devlet içinde de bir muhasebe uygulamasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenlerden dolayı toplanan vergileri ve yapılan harcamaların kayıt altına alınabilmesi ve sağlıklı bir şekilde takip edilebilmesi için etkin bir muhasebe sistemine ihtiyaç duyulmaktadır.

Osmanlı Devleti'nin çok büyük topraklara ve güçlü bir merkezi yönetim otoritesine sahip olması etkin bir muhasebe sisteminin kurulmasına neden olmuştur. Özellikle Anadolu topraklarından uzakta yaşayan Osmanlı halkının ve yeni fethedilen yerlerden toplanacak vergilerin adil bir şekilde yapılması etkin bir muhasebe sisteminin varlığı ile olmuştur. Çiftçiler, tüccarlar ve her kesim elde etmiş gelirleri ve yapmış oldukları giderleri kendilerine özgü usullerle çeşitli defterlere kaydetmiş ve bunu merkezi otoriteye rapor etmişlerdir. Bu raporlamayla merkezi otorite, vergi topladığı tüm kesim hakkında mali bilgiler elde etmiş, nüfus yoğunluğu öğrenmiş, kimlerin ne kadar toprak sahibi olduğu ve üretilen ürünün miktarını ve fiyatını hakkında bilgi sahibi olmuş ve bu doğrultuda kararlar almıştır (İnalçık, 2009:219).

Osmanlı imparatorluğunun uzun yıllar hüküm sürmesi ve aktif bir yönetim anlayışı sunmasının nedenlerinden birisi de etkili bir muhasebe sisteminin varlığıdır. Ancak zamanla mevcut muhasebe sisteminde meydana gelen aksaklıklar ve mevcut yönetim sisteminin eksiklikleri devletin

gerilemesine neden olduğu kayıtlarda yer almaktadır. Bu konuda Defter-i Hakani Emini Müezzinzâde Ali 16. Yy sonlarına doğru muhasebe sistemindeki aksaklıklar ve kargaşaların, devlet yönetim sisteminde gerilemelere neden olduğun vurgulamıştır (İnalçık, 2009:219). Ayrıca bu yaşanan aksaklıklar Osmanlı Devleti'nde muhasebe biliminin gelişimine büyük katkılar sağlamıştır. Geçmişten bugüne kadar tarihte kurulmuş tüm devletler düşünüldüğünde, her devletin kendi yapısı ve sistemleri muhasebe biliminin gelişimine katkı sağlamıştır (Gökgöz, 2011:174).

5.5. Bilim ve Teknoloji

Geçmişten günümüze kadar insanoğlunun toplumsal gelişime bakıldığında sosyo-ekonomik süreçte toplumlar, ilk olarak ilkel topluluktan tarım topluluğuna geçiş yapmış daha sonra tarım topluluğundan sanayi toplumuna ve son olarak sanayi toplumundan bilgi çağına geçiş yapmıştır (Yükçü ve Atağan, 2013: 142). İnsanların toplumlar arası hareketliliğinin altında farklı buluşlar ve icatlar yatmaktadır. İkel toplumdan tarım toplumuna geçişte taşlara çeşitli şekiller verilmesi tarım toplumunun başlangıç noktalarından biri kabul edilmektedir. Tarım toplumuna geçişle birlikte insanlar, avcılığın yanı sıra ekip-biçerek daha fazla ürün elde etmeyi başarmışlardır (Erkan, 1998: 134, aktaran, Arklan ve Taşdemir: 68-69). Tarım toplumundan sanayi toplumuna geçişte ise 18. Yy İngiltere'sinde buhar makinasının tekstil sektörüne uyarlanmasıyla sanayi toplumuna geçilmiştir ve teknoloji uygulamaları yavaş yavaş kendini göstermeye başlamıştır (Ceylan, 2010:72). 1950-1960 yıllara gelindiğinde ise, Amerika, Japonya ve Batı Avrupa gibi ülkelerin bilgi teknolojilerin hız kesmeden kullanılması bilgi toplumunun doğmasına neden olmuştur. Bilgi toplumun öncelikli bu ülkelerde biçimlenme nedeni, bilgi ve teknolojinin tarım, sanayi, sağlık gibi pek çok sektörde kullanılmaya başlanmış olmasıdır (Çoban, 1997:10).

Bilimin ışığında teknoloji her alanda kendisini göstermektedir. Teknolojik ilerlemeler üretimin ve verimliliğin artmasına neden olmuş ve akabinde yeni teknolojik, ekonomik, sosyal ve kültürel gelişmeleri birlikte getirmiştir. Her alanda kendini gösteren bilim ve teknoloji muhasebe bilimini de olumlu yönde etkilemiştir. Sanayileşmenin artması sonucu maliyet muhasebesi gelişmiş ve yaygınlaşmaya başlamış ve stratejik maliyetleme, hedef maliyetleme gibi muhasebe teorisi üzerine yeni düşünceler ortaya çıkmıştır. 18.yy'dan başlayıp 20.yy sonlarına kadar devam eden sanayi toplumu maliyet muhasebesi alanında faaliyet tabanlı muhasebe, hedef muhasebe ve stratejik maliyetleme gibi yeni muhasebe teorilerinin gelişmesine katkı sağlamıştır. Özellikle Amerika, Japonya ve Batı Avrupa ülkelerinde muhasebe alanında bilgisayar teknolojilerine yer verilmesi muhasebe işlemlerinin kolaylaşmasına ve gelişmesine büyük katkı sağlamıştır (Özyürek, 2009:20, Yükçü ve Atağan, 2013:2013:144 ve Gökgöz,2011:175).

Taş devrindeki yaşam biçimi, buharlı makinanın icadı, sanayi devrimi, 1929 Dünya Ekonomik Krizi gibi gelişmeler muhasebe alanında önemli etkilere sahiptir. Ülkeler ve ekonomileri üzerinde önemli etkilere sahip olan bu gelişmeler yeni üretim tesisleri ve yeni hizmet sektörlerinin ortaya çıkışı ile birlikte muhasebeye olan ihtiyacı artırmıştır (Yükçü ve Atağan, 2013:122).

5.6. Kültür

Kültür, toplum tarafından ortak yargılar çerçevesinde oluşturulan ve paylaşılan değerler ile davranışları kapsayan dinamik bir yapıya sahiptir ve ülkelerin muhasebe yapısını etkileyen önemli bir faktör olarak görülmektedir. Dinamik bir yapıya sahip olan kültür sosyo-ekonomik hayatın birçok yönüne dikkat çeken kültürel değişkenler toplumsal yapının düzenlenmesinde etkisini açık bir şekilde göstermektedir. Açık bir sistem olan muhasebede kültürden payını almaktadır. Perera (1989) "kültür bir ülkenin muhasebe sistemini etkileyen en güçlü çevresel faktördür" diyerek kültür-muhasebe ilişkisini ortaya koymuştur. Benzer şekilde Mueller, Gernon & Meek (1991)'de "muhasebe içinde faaliyette bulunduğu çevre tarafından şekillendirilir" diyerek kültür ve muhasebe arasındaki ilişkiyi işaret etmiştir. Bu nedenle, farklı muhasebe kuramları, sosyal değerler, din, politik sistem ve tarihi geçmiş gibi geniş kültürel faktörler ile etkileşim içindedir ve bu faktörlerin muhasebe üzerindeki etkisinin yadsınamayacağı açıktır. (Karabınar ve Kışlalıoğlu, 2014:234-235).

6. SONUÇ

Muhasebe bilimi insan ihtiyaçlarına bağlı olarak ortaya çıkmıştır. Tarih boyunca farklı coğrafyalara kurulan medeniyetler muhasebe uygulamalarının farklılaşması neden olmuştur. Çünkü farklı bölgelerde kurulan medeniyetler farklı kültürlere ve ekonomik hayata sahiptir. Bu faktörler medeniyetler arasındaki ihtiyaçların farklılaşmamasına neden olmaktadır. Mısır medeniyetinin kurulduğu bölgede yer alan Nil nehri insanların ekonomik hayatını şekillendirmiş ve diğer medeniyetlerden farklı kılmıştır, özellikle bu bölgede Nil nehrinin varlığı tarımı canlandırmış ve insanların ihtiyaç fazlası ürettiği ürünleri takas yapabilmesi için nehir taşımacılığına ihtiyaç duymuşlardır. Ancak eski Yunan medeniyetine baktığımızda muhasebenin ilk olarak tapınaklarda ortaya çıktığı, tapınak inşasında işçilere ödenen ücretlerin kayıt altına alındığı ve halka dağıtılan malzemelerin kayıt altına alınmasında kullanıldığı görülmektedir.

Muhasebe ortaya çıktığı ilk günden günümüze kadar pek çok evreden geçmiştir. Özellikle yerleşik hayatın başlamasıyla birlikte antik medeniyetlerin ortaya çıkması muhasebe alanında farklılıklara neden olmuştur. Bu medeniyetlerin ekonomik ve kurumsal yapısı ilkel düzeyde olması nedeniyle her medeniyette farklı muhasebe yapıları ortaya çıkmıştır. Örneğin, muhasebenin ilk izlerinin görüldüğü Sümerler basit bir muhasebe sistemine sahipken, Mısır medeniyeti daha gelişmiş bir ekonomik sistem ile daha gelişmiş bir muhasebe sistemi oluşturmuşlardır. Yunan medeniyeti, mali belgelerin halkla paylaşmışlar ve şeffaf bir muhasebe sistemi kurmuşlardır. Roma medeniyeti ise, bugünde kullanılan bütçeleme kavramının temelini oluşturmuş ve yenilikçi bir muhasebe sistemi belirlemiştir.

Muhasebenin geçmişten günümüze kadar ki gelişimine zemin hazırlayan pek çok unsur vardır. Bu unsurlar ticaret, din, hukuk, kültür, devlet ve bilim ve teknoloji ekseninde ele alınmıştır. Paranın ticarete kullanılmaya başlanmasıyla ticari hayatta düzensizlikle meydana gelmeye başlamıştır. Ticaretin devam edebilmesi için bir düzen içerisinde ticari işlemlerin kayıt altına alınması gerekmektedir. Bu işlemleri kayıt altına alma ihtiyacı, kayıt esaslı muhasebenin ortaya çıkmasına yardımcı olmuştur. Tüm dinlerde bir buyruk olarak ifade edilen ticari işlemlerin kayıt altına alınması, muhasebe bilimine olan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Ticari hayatta meydana gelen uyuşmazlıkların çözümünde, vergi mahkemelerinde görüşülmesi esnasında muhasebe kayıtları delil olarak kullanılmış ve kararlar verilmesi noktasında muhasebenin gerekliliğini ortaya koymaktadır. Devlet-muhasebe ilişkisinde ise, devlet görevi yerine getirebilmesi için finansal bir güce ihtiyaç duymaktadır. Bu gücü de vergi adı altında topladığı paralarla elde etmektedir. Bu vergilerin toplanması, ihtiyaç duyulan yerlere harcanması ve bu işlemlerin kayıt altına alınması muhasebenin gerekliliğini açıklamaktadır. Çünkü, vergiyi verecek olan halk ve vergiyi toplayacak olan devlet açısından bir muhasebenin yapılması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Teknolojinin muhasebe üzerindeki etkisi önemli bir yere sahiptir. Günümüz muhasebe sistemi teknoloji ile bir bütünleşik hale gelmiştir ve bilgisayarın muhasebe işlemlerinde kullanılması muhasebe kayıtlarının yapılmasında kolaylık sağlamış ve muhasebenin gelişmesi üzerinde önemli bir rol oynamıştır. Açıklanan bu faktörler muhasebenin gelişime kuşkusuz katkı sağlamıştır farklı coğrafyalarda farklı uygulama biçimlerine yön vermiştir.

Bu çalışmada muhasebe doğuşu, antik medeniyetlerde muhasebe uygulamaları ve muhasebenin gelişiminde etkili olan faktörler incelenmiştir. Bu başlıklar çalışmanın kısıtını oluşturmuş. Bundan sonra yapılabilecek çalışmalarda, çalışmada yer verilemeyen antik medeniyetlerde muhasebe uygulamaları ele alınarak muhasebenin gelişimine olan katkısı araştırılabilir. Ayrıca, muhasebenin gelişimine etki faktörler sosyal, kültürel ve çevresel açıdan ele alınarak daha detaylı araştırmalar da yapılabilir.

KAYNAKÇA

- Arklan, Ü. ve Taşdemir E. (2013). Bilgi Toplumu ve İletişim: Bilginin Yayılması Sürecinde Kitle İletişim Araçları ve İnternet. Selçuk İletişim, 5 (3), 67-80.
- Aslan, T., Baral, G. Ve Erdinç, Ç. (2016). “Muhasebenin Tarihsel Gelişimi ve Ekonomik Gelişmeye Katkısı”, Uluslararası Yönetim Araştırmaları Dergisi, (2), 150-164.
- Ayboğa, H. (2004). “Muhasebe – Hukuk İlişkileri”, İSMMO Yayınları, Sayı: 68, ss. 29-43.
- Aygün, D, Sürmen, Y. (2013). Muhasebe Çevresi ve Çevrenin Muhasebeye Etkisi. Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi , 4 (7) , ss,358 38
- Bozbulak, Ö., 2018. “Maddi Duran Varlıkların VUK ve TMS 16 Açısından Değerlemesi ve Amortismanı İle İlgili Özellikli Konular”, Yüksek Lisans Tezi, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas, 158s.
- Can, A.V. (2007). Luca Pacioli “Muhasebenin Babası” Mıdır?, Akademik Bakış Dergisi, (12), 1-16
- Can, A.V. (2008). “Bir ayet ışığında islam dininin muhasebeye bakışı”, Akademik Bakış Dergisi, (15), 1-10
- Carmona, S., Ezzamel, M., Guiterez, F. (2004). “Accounting History Research: Traditional and New History Perspectives”, Spanish Journal of Accounting History , Sayı: 1, ss.24-53.
- Ceylan C. (2010). Küreselleşmenin Sektörel Etkileri, Araştırma Projesi, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No:2010-98
- Çetiner, Ertuğrul (2009). Genel Muhasebe Teori ve Uygulama. 3. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çoban, H. (1997). Bilgi Toplumuna Planlı Geçiş, İnkılâp Kitabevi, İstanbul, 213s.
- Erkan H. (1998). 21. Yüzyıla Girerken Bilgi Toplumu ve Türkiye, Yeni Türkiye Derg, 4(19), 134-143.
- Erol, M , Elagöz, İ , Öztürk, S . (2012). “Tarih Boyunca Muhasebe Uygulama ve Eğitim Araçları”, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, (2) , 221-232 .
- Gökgöz, A. (2011). “Tarihsel Perspektifte Muhasebenin Doğuşu ve Gelişimini Etkileyen Faktörler”, Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (1), 167-177.
- GÜLER, M.S ve GÜLÇİÇEK, M. (2010). “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Tarihi Gelişimi”, Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi, Sayı 1, ss. 57-71
- Güvemli, O. (1995). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cilt 1, İstanbul, Avcıol Basım-Yayın, 440s.
- Hervé Stolowy, M. L. (2006). Financial Accounting and Reporting: A Global Perspective. Londra: Nelson Education Ltd, ss. 736.
- Hiçşaşmaz, D. M. (1970). Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı. Ankara : TİSA Matbaacılık. 233s
- İnalçık, H. (2009), “Devlet-i Aliye Osmanlı İmparatorluğu Üzerine Araştırmalar-1”, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 36. Baskı, İstanbul.
- Karabınar, S, Kışlalıoğlu, V. (2014). Muhasebe Kültürü İle İlgili Seçilmiş Bazı Çalışmaların Ampirik Analizi. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi , 17 (31) , 233-254.
- Kaya, O. (2019). “Sürdürebilir firma başarısı sağlamada muhasebe denetiminin rolü”, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü, Sakarya, 100s.
- Kızıl C., Akman V., Zorkalkan T. Ve Türkmen R. (2015). “Muhasebenin tarihine küresel kapsamda ve türkiye kapsamında vergisel bir bakış”, Leges Sosyal Bilimler Dergisi, (5), 70-87.
- Kızıl, C. Ve Kocur, D.K. (2017). “Antik Çağlarda Muhasebe ve Dinlerin Muhasebeye Bakışı”, Kesit Akademi Dergisi, (10), 327-339

Mueller, G. G., Gernon, H., Meek, G. (1991). "Accounting: An International Perspective" , Boston: Richard D" . Irwin Inc., 2.Baskı, ss. 150.

Özyürek, H. (2009). "Türkiye'de muhasebe ve muhasebe mesleğinin tarihi, muhasebecilerin iş tatmini, beklentileri, karşılaşılan sorunlar", Yüksek Lisans Tezi, Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 165s.

Perera, M.H.B. (1989), Towards a Framework to Analyze the Impact of Culture on Accounting, The International Journal of Accounting, v.24, n.1, 42-56.

Provasi, F., Farag, A. P. (2013). Accounting in Ancient Times : A Review of Classic References. III. Balkanlar ve Ortadoğu Ülkeleri Muhasebe ve Muhasebe Tarihi Konferansı, İstanbul. s.19.

Sevilengül, O., 2003. Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile uyumlu genel muhasebe, 11.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 829s.

Ülkü, S. (2014). "Dinlerin Muhasebe Bilimi Üzerindeki Etkileri", III. Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi'nde sunulan bildiri, Sakarya Üniversitesi, Sakarya, ss, 21-227. https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/40739003/Dinlerin_Muhasebe_Bilimi_Uzerindeki_Etkileri.pdf (Erişim Tarihi: 11.01.2020)

Webster, D.N. (1937), "The American Institute of Accountants Fiftieth Anniversary Celebration", New York.

Yalkın Koç, Y. (2019). Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar, Nobel Akademik Yayıncılık, 20.Baskı, Ankara, 816s.

Yücel, G. (1982). "Muhasebenin Çağlar Boyunca Gelişimi", İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, 11 (1), ss. 220-221.

Yükçü, S . ve Atağan, G. (2013). "Maliyet Muhasebesi Tarihinin Üretim Teknolojisi Tarihine Bağlılığı" , 19-22 Haziran 2013 III.Balkanlar ve Ortadoğu Ülkeleri Muhasebe ve Muhasebe Tarihi Konferansı, ss. 142-173. <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/3199134>

İnternet Kaynakları

<http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/erdogan/008/> (erişim tarihi: 11.01.2020).

http://www.smmmselimyildiz.com.tr/muhasebe_tarihce.asp (erişim tarihi: 10.01.2020)

<https://fremont.edu/history-of-accounting/> erişim tarihi (13/01/2020).