

MUHASEBENİN KÖKENİNE GERÇEKÇİ BİR YAKLAŞIM

Oya YILDIRIM (*) Adnan BATUR (**)

ÖZET

Uygarlığa ve ekonomik ilkelere paralel bir gelişme gösteren muhasebe, özellikle yazının bulunması ve paranın ortaya çıkmasıyla daha da önem kazanmış ve günümüzde her konuda başvurulacak bir öge durumuna gelmiştir.

Yapılan çeşitli araştırmalar sonucu ; ilk çağlarda Sümerler, Mısırlılar, eski Yunan ve Romalılar da muhasebe kavramını ortaya çıkartan birçok belge ve bilgilere rastlanmıştır.

İlk çağlarda tacir ve bankerleri günlük işlemlerin kaydına zorlayan nedenlerin, Ortaçağdaki ticari gelişmeler sonunda bir kez daha ortaya çıktığı ve aynı nedenlerin, aynı sonuçları oluşturduğu görülür.

Bundan sonraki dönemlerde yaşanan sanayi devrimi, birbirini izleyen ekonomik, sosyal, kültürel ve teknolojik gelişmeler ile yönetimin bir uzmanlık dalı durumuna gelmesi, muhasebe kuram ve uygulamalarının dinamik bir görünüm kazanmasına yol açmıştır.

Muhasebenin gelişme düzeyi ile uygulandığı ekonominin, ekonomik, sosyal, kültürel düzeyleri arasında sıkı bir ilişkinin bulunduğu açıkça gözlemlenebilir.

(*) Prof. Dr. D.E.Ü.I.I.B.F. İşletme Bölümü

(**) Münih Siemens Hesap Merkezi Bilgisayar Uzmanı

Tarihsel gelişimine kısaca değindiğimiz muhasebeye ilişkin ilk eserin Venedikli bir din adamı olan Luca Pacciolo tarafından 1494 yılında kaleme alınan " Summa Arithmetica " olduğu söylenirse de, yapılan bazı araştırmalar sonucunda muhasebeye ilişkin kayıtların kökekinin daha eski tarihlere dayandığını gösterir bilgi ve belgelere rastlanmıştır.

Bunlardan birisi de ; varlığı 1930 yılında İstanbul'da A. Zeki Velidi Toğan tarafından ortaya konulan ve 1363 yılında kaleme alındığı tahmin edilen "Risâle-i Felekiyye " dir.

Risâle-i Felekiyye 1952 yılında Prof. Walter Hinz tarafından tercüme edilerek bastırılmıştır. (XXX)

Muhasebe ile uğraşanların ilgisini çekeceğine inandığımız bu araştırmanın giriş bölümüne ilişkin çevirisini ve kayıtlarının aslını orijinal şekliyle bu sütunlarda sizlere sunmaktan mutluluk duyuyoruz.

GİRİŞ

Ortaçağda, İran Devlet İdaresi ve Ekonomi Yasaları üzerine yapılan araştırmalar, kısa bir zaman öncesine kadar yalnızca, muhtelif tarihlere serpiştirilmiş, kronik ve bireysel açıklamalara dayanmakta ve bugüne kadar ulaşılmaları çok güç olan Vergi - Kitabe (Vergi - Yazıt) ve Beratları ile Avrupalı seyyahların verdikleri bilgilerden oluşmaktaydı.

Çok fazla olmalarına rağmen, tüm bu açıklamalar, bir bütünü oluşturabilecek biçimde birleştirilmemekteydiler. Aynen, taslağı bile çizilmemiş bir modelin içine yerleştirilmesi gereken yığın halindeki mosaik taşları gibiydiler. Öyle ki tarihçelerde rastlanan saray ünvanları, memurların payeleri ve vergi türü gibi deyimlerin yalnızca tasviri bile telafisi mümkün olmayan zorluklara neden olmaktaydı.

Aslında mahalli, temel kaynaklar tamamen noksandı. Bu bölümde adı geçen XI. yüzyıl Selçuklu Vezirlerinden Nizam-ul Mülk (Nizâm'ül Molk) 'ün Siyaset -Namke (Siyâsat-Nâmâ) veya Politikanın Fermanı kitabı, gerçekte bir devlet rehberi niteliğinde olmayıp yalnızca Devlet ve İdare birimlerine ilişkin bilgileri öneren, araştırmalarda bugüne kadar kendisinden yararlanılmayan prenslik işlerini yansıtan bir ayna görünümündeydi.

(XXX) Kitabın orjinal adı : Die Resala-ye Falakiyya Des'Abdollah Ibn Mohommad Ibn Kıyâ Al-Mâzandarâni'dır.

Son yirmi yıl içinde ilk kez, büyük bir gelişme olmuş, hızlı bir tempo ve süreklilikle birçok mahalli temel kaynak gün ışığına çıkarılmıştır. Bunlardan dikkate değer olanı Mongolların İran üzerinde hükümlanlık kurdukları (1250-1380) yıllara rastlayan, İran Devlet ve Finans Yönetimine ilişkin yeni kaynakların en değerli bilgilerini kazandıran eserleridir.

İlhanlı'ların fetihlerinden sonraki hükümlanlık zamanlarında, varlıklarını sürdürebilmek için, Oxus 'tan Mısır sınırlarına kadar uzanan devletin ; ekonomisini, yönetimini tekrar işler duruma getirmek için gayret gösterdikleri bir gerçektir. Mongol Prenslarının kaygıları, eski belgelere önem verilmesine ve bunların İranlı uzmanlar tarafından incelenerek değerlendirilmesine neden olmuştur. Söz konusu İranlı uzmanlardan yalnızca tanınmış astronom, filozof ve şair Nasreddin Tusi (Naşîrod Din Tusi - 1263) bilinmektedir. Mongolların ve Tatarların hükümlanlıklarında, finans ilmi ; yüksek makamlardan kaynaklanıp, İran Devlet İdare Mekanizmasındaki tüm memurlara kadar uzanan, güçlü ve etkin bir araştırma süreci yaşamıştır.

Araştırmacı olarak biz, metin ve öğretici kitap niteliğinde olan her türlü eserin, birçok meraklısına sahibiz. Söz konusu bu eserler genelde devlet muhasebesini içermekte, Kraliyet İdaresi ve Finans Ekonomisi alanlarında detaya inebilen bilgiler vermekte, aktüel olmamalarına rağmen araştırmacıların çalışmalarına ışık tutabilmektedir.

Bu rehber kitaplardan en eski ve detaylılarından biri Kanuni'nin Saadet'i (Qânüno's - Sa'âdet) olup, maalesef akibeti bilinmemektedir. Bununla beraber kitabın yazarı Falak' Alâ-ye Tebrizî'nin, 1307 yılında imparatorluk Finans Bakanı Sadettin Savagi (Sa'do'd-Din Sâwâgi) tarafından ısmarlanmış olan Saadet Name'yi hatıra olarak bırakabilmesi bizim için sevindiricidir.

Geçen zaman süreci içinde Saadet Name'yi izleyen idari rehber kitabı, 1363 yılında kaleme alındığı tahmin olunan, kitabımızda basılı ve büyük değer taşıyan Risâle-i Felekıyye 'dir. Her iki eser de A. Zeki Velidî Toğan tarafından 1930 yılında İstanbul'da bulunmuştur. Diğerlerine kıyasla daha az değer taşıyan bir başka eser ise, Timur zamanından kaynaklanan Ali Şirazi'nin 1441 yılında Herât'ta yazdığı Samsos-Sıyâg adlı kitabdır. Bu kitapta, akibeti bilinmeyen Şerafettin Fazıl (Sarafo'd-Din Fazl) adlı bir kişinin Bahr's-Sıyâgat adlı rehberinden yararlanılmıştır. Samsos-Sıyâg ; Adnan Erzi tarafından 1944 yılında bulunup, ortaya çıkarılmıştır. En son olarak ise A. Zeki Velidi Toğan, 1950 yılında Konya'da 1337-38 yıllarına ilişkin İlhanlıların son zamanlarına rastlayan günlerden kalma eksiksiz bir bütçe (Varidat ve Masarif Cetveli) karakterinde ki "İmparatorluk Deteri- Kebiri " (Göme'o'l-Hesâb-ı) ni bulmuştur. Yukarıda anılan her dört eser de A. Zeki Velidi Toğan tarafından, İstanbul'da derlenerek, aslına uygun baskıları ile yayınlanmıştır.

İçeriğinin büyük bir kısmını, okunup anlaşılabilir duruma getirdiğim Samso's-Siyôg dışında, bu metinlerin tümü okunması zor, işaretlemelerden yoksun ve herşeyden önce Siyâp yazısından yararlanarak yazılmış şekilleriyle çözümünü zor bir problem karakterinde olduklarından hiçbirinin basımı düşünülmemiştir.

Risâle-i Felekiyye'nin kitaptaki baskısı yalnızca, İstanbul 'da aslına basılan şekline, orijinal metinden aldığımız çok kısıtlı bazı şekilleri ek olarak verebilmek amacını taşımaktadır.

Risâle-i Felekkiye, bize XV. yüzyılın ikinci yarısında, bir İran finans sekreterinin derlemelerinden kaynaklanan bir eser olarak kalmıştır. Kitabımızdaki el yazı baskının orijinali, Ayasofya kitaplığının 2756 sayılı tek nüshasıdır. Eseri bulup çıkaran A. Zeki Velidi Toğan " Mongollar zamanında Anadolu'nun Ekonomik Durumu " adlı makelesinde, eserin bazı kısımlarına atıf yapıp, açıklamıştır.

Muhasebe işlemlerini kaleme alan ilk yazara ilişkil ön bilgiler çok azda olsa derleyenin önsözünden bize ulaşabilmektedir. Derleyenin önsözünde ki ifadeye göre, eserin yazarı ; Hazandarân ülkesinin seçkin kişilerinden birisi olan Abdollâh Ibn Mohammed Ibn K1yâ Al-Mâzandarâni'dir. Derleyen Abdollah, Tebriz civarında yetişmiş, daha sonraları, dünyayı dolaşmış ve birçok bilim dalında isim yapmış biri olarak tanımlamaktadır.

Hangi ihtiyaçtan kaynaklanarak kaleme alındığı belirtilmemekle birlikte, Devlet Muhasebe İşlemlerini esas alan bu eserin, Homâmo'd-Din Falako'l - Ma'ani'nin vezirliği zamanında tamamladığı ve esere Risâle-İ Felekiyye adının verildiği belirtiliyor. Bu değerli kişiye ilişkin önsözde daha fazla bilgi verilmemektedir. Aslında, o devrin vezirinin Mazâdaran'nın yalnızca büyük Prenslüklerden birinin veziri olması, Abdollâh Ibn Mohammad'un da İran'ın seçkin kişilerinden birisi olduğu anlamına gelmemektedir.

Eserin aslındaki en son maddenin tarihi 1363 yılıdır. Büyük divan (Kraliyet Sarayı, Devlet Hazinesi v.b. divanlar) arşivlerinden kaynaklanan, yazar tarafından serpiştirilmiş özetler, 1358 - 62 yıllarını kapsamaktadır. Risâle-i Felekiyye'nin kaleme alınması takriben 1363 yılına rastlayabilir. Yazarın o tarihlerde, devlet idare mekanizmasının kayıt ve belgelerine ulaşabilme gücüne sahip, en üst düzeydeki biri olduğunu da belirtmek gerekir. Büyük bir olasılıkla yazarın bu eseri zamanının Mazâdaran Vezirine ithaf ettiği ancak eser tamamlandığında vezirin görevinden uzaklaşarak kendi ülkesine döndüğü düşünülebilir.

Risâle-i Felekiyye'yi bugünkü görünümüyle bize hazırlayan yazara ilişkin bilgiler daha da saklı kalmıştır. Çünkü, derleyen adını bile vermemiştir. Öğrenebildiğimiz, yalnızca önsözde de belirtildiği gibi, Devlet muhasebesi ve Finans İlmî'nin önemine büyük bir değer verilmesi gerektiği görüşünden hareket ha-

reket ederek Risâle-i Felekiyye 'yi yeniden yazarak kopye ettiğidir. Bununla beraber kitabın, Abdollah İbn Mohammed'in uslubuna ve olayların gerçekleşme zamanına uygun bir önsözünün olmadığını saptamaktadır. Bu eksikliğin giderilmesinde yardımcı olmak için, önsöz yazma görevini ise kendisi üzerine almıştır. Bunun için ihtiyaç duyduğu kayıt, örnek ve bilgileri büyük bir olasılıkla o zamanın Tebriz Kraliyet Kayıtları'ndan yararlanarak elde etmiştir. Öğretici örneklerde rastlanan en son kayıt 1466 yılındadır. Önsöz'ün ise bu tarihten 1 yıl sonra yani 1467 yılında yazıldığı düşünüldüğünde, yazarın varlığını Türkmen Prenslерinden Gehânsah Qaro-Qayonlu'nun Sarayında aramalıyız. Bu, daha sonraki bir tarih olarak ele alındığında ise kendimizi, 1468 yılının ilkbaharından itibaren İran ve Doğu Anadolu'da hükümlerlik süren Uzun Hasan (Aq-Qoyunlu)'un zamanında bulacağımızdan, yazarı da hükümdarın Tebriz'deki Finans Görevlilerinden birisi olarak varsayabiliriz.

Abdollah İbn Mohammad'in ortaya koyduğu tasvir, XIV. yüzyılda İran'ın Devlet ve Finans Yönetiminin Temel Kurallarını açığa kavuşturmuştur. Yazarın görüşüne göre bu eserde konular ; boşluk bırakılmaksızın ve sistematik olarak incelenmiştir. Bizi ciddi olarak ilgilendiren bazı soruların yanıtsız kalmasına rağmen, eser bir Devlet El Rehberi olmaktan çok hesap (muhasabe) görevlileri için hazırlanmış bir klavuz niteliğindedir. Bu nedenle Risâle-i Felekiyye'yi tarihi kültür alanında meydana çıkarılmış en büyük ganimetlerden biri olarak kabul edebiliriz.

Saadet name'de (1309), düşünülen madde örneklerinde, ne isim, ne yer hemen hemen bildirilmemektedir. Bazen, yalnızca tarihlerin verilmesiyle (fâlan tarihte, şu küsurda) yetinilmesine rağmen Risâle-i Felekiyye'de farklı olan durum ; düşünülen her maddenin, okuyanların yararına sunmak üzere Tebriz Resmi Vergi Dairesi kayıtlarından özetlenerek alınmış olmasıdır. Bazı maddeler ve bunların içeriğindeki kişi ve sayılar birbirlerine kesinlikle uymakla birlikte, madde tarihleri arasındaki fark otuz yılı bulmaktadır. Bu durum bizi yazarın yanlış olma diye, özellikle bir veya birkaç örneği kendi zamanından önceki tarihlerle değiştirerek madde düştüğü, görüşüne sevketmektedir. Maddelerin değerlendirilmesinde bu konuya mümkün olduğunca dikkat edilmelidir.

Oysa ki, 1358-63 yıllarını yansıtan kanıtlı bilgiler resmidir. Örneğin 50 a. sayfada adı geçen sarayın Yük Hayvanları Ahırının sorumlusu Ömer Şahin ('Omorsâh) aynı zamanlara (1366) rastlayan tarih ve yerde (Tebriz) yazılan, Mohammad İbn. Hindusâh'ın Dastüro'l-Kâteb'inde de geçmektedir. Bu nedenle bu eserde adı geçen kişi, o tarihlerde yaşamış gerçek kişilerden birisidir.

Risâle-i Felekiyyeye ve buna benzer eserlerin anlaşılmasındaki en büyük güçlük, sayıca çok fazla olan deyimlerin gerçek anlamlarına erişilememesinden kaynaklanmaktadır. Bu eserde, o zamanın İran'ındaki tarihsel olaylardan ve İnsa Kayıtlarından yararlanarak bana gelen verilere göre hazırladığım bir fihristi, burada

gerçek deyimleri ile sunuyorum. Risâle-i Felekiyye'den yararlanmak isteyenler ayrıca bunu destekleyen makalelerinden de yararlanabilirler. İşaret etmek gerekir ki, İstanbul kaynaklı derlenmiş baskının anlamına erişebilmek için, elyazı eserin sayfa işaretleri ve onun dayandığı baskı ve kayıtlar da gözönüne tutulmalıdır.

Yazımızıda, değerleri gösteren Siyaq-sayıları, Dirhem olarak belirtilmemiş olsalar bile, Gümüş Dinarı ifade etmektedir. Yer açısından tasarruf sağlamak için baskı sırasında, Siyaq- sayıların ifadesinde genellikle Dinar ilavesi yapılmamıştır.

Fihriste ilişkin tarihleri, genellikle Farçsa (ve de Arapça) ifadeler izlediğinden, tezat ve istikrarsızlıklardan kaçınılmamıştır. Ayrıca asıl metnin kendine özgü durumunu bozmamak için sık sık Arapça yanlış düşülen maddelerin düzeltilmesine de gidilmemiştir.

SONUÇ

Muhasebe kural ve yöntemlerine ilişkin ilk eser olarak kabul edilen Risâle-i Felekiyye 'nin kaleme alındığı yıllara bir göz atıldığında, Avrupa ülkelerinin karanlık günler geçirdikleri, buna karşın, Orta Doğu ülkelerinin ticaret açısından en verimli çağlarını yaşadıkları rahatlıkla gözlemlenebilir.

Ticari İlişkilerin ; ülkelerin kültür, sanat ve uygarlık alanlarında güçlü etkiler oluşturdukları ve karşılıklı etkileşimlerden yarar sağlandığı açıktır. Değişik türdeki ticari eşyanın yanı sıra muhasebe, finans ve ekonomi alanlarında ki pek çok bilgi ve deneyimin de Orta Doğu ülkelerinden, Avrupaya aktarılmış olduğuna bir gerçektir.

Risâle-i Felekiyye'ye ilişkin çeviriden de görüleceği üzere daha o tarihler (XIII Y.Y) da :

- Muhasebede çift taraflı (Muzaaf) kayıt yönteminin kullanılması,
- Devlet gelir ve giderlerinin yasa ve bütçeye bağlı bulunması,
- Muhasebeciliğin saygın bir meslek olarak kabul edilmesi, v.b. gibi konulara önem verilmesi gerçekten ilginçtir.

Bizim için asıl ilginç olan konu ise, Risâle-İ Felekiye'ni (1363) Summo Arithmetica (1494) dan yaklaşık 130 yıl önce kaleme alınmış olması nedeniyle muhasebeye ilişkin bazı kural ve uygulama yöntemlerinin yine Türkler tarafından ortaya konularak geliştirilmiş olmasıdır.

Bu görüşe bağlı olarak muhasebe anlayışının Venedik'e Orta Doğu'dan gitmiş olabileceğini rahatlıkla ifade edebiliriz.

A REALISTIC APPROACH TOWARDS THE ORIGINS OF ACCOUNTING

It has been rumoured that the first document related to accounting is "Summa Aritmatica" which was written in 1494 by Lucūa Paciolo, a Venezian clergyman. But after some research undertaken, was concluded that information and documents exist, concerning accounting records based on earlier periods in the history.

One of these documents is "Risale-i Felekiye, belived that it was written in 1363 and it was brought forward by A. Zeki Velidi Togan in İstanbul in 1930. Risale-i Felekiyye was translated and published by Walter Hinz in 1952.

It is obvious that, trade relations create strong effects on countries with regard to their culture, art and civilization. It is also true that, in addition to different types of goods, information and experiences on accounting, finance and economy must have been delivered to Europe from Middle Eastern Countries, in those years.

The most interesting subject for us, is "Risale-i Felekiyye " (1363) that was written almost one hundred thirty years before from Summa Aritmatico (1494). According to this information, accounting approach, has firstly stemmed from our own history and some rules and procedures concerning accounting have been developed by Turks, as well.

و آن عبارت است از آن که در اصل جوهر مستحق است یعنی آنکه در بنام

۲ -

بنویسد بود این ضعیف او را خرد و سطر داد و ما تو فقیح الا بالله
متفرقه که البته مفروق نیستند الا بدانستین کشور و در نسخه اصل نظر زاده
مانند عبارت * بت الله و محاسبه جزایه خواهر و برادر و کنز اجناس و دیگر عیال عیال
دارند بر وفق صحاح طریقه رعایت اوقات بواسطه آنکه بسیاری از عیال عیال
و چون در طریقه نویسنده آن پایه می سریز قاعده آن بوده که رقم را مقیم

درما ۷۸۴۷۸۱/۲

۱ -

۵۰۰۹۹۳۲/۳ درما ۴۰

فی مقبال

۱۰۲۷۴۱/۴ مقبال

حضرت جلالتین

اشرف بزم جوانین

۳۲۶۱۰ درما ۱۰

فی الذراع

۱۰۸۷۱/۵ درما ۱۰۸۷۱/۶ درما ۱۰۸۷۱/۷ درما

بنشین آت فرسه

۶۷۴۳۷۲/۸

البرق

وال فرسه

۳۲۰۰۰

10. July 1436

بالتی

۳۲۶۱۱/۹ درما

بزمی بزم نظامه

۱۰۱۰۴۰۵/۱۰ درما

۱۰۱۰۴۰۵/۱۱ درما

فی حساب القریه بالذیوان الی

بزم اجزایات

۲۴۱۰۵۲۴/۱۲ درما

۲۴۱۰۵۲۴/۱۳ درما

من الذراع الراج

الرضی و تاتانیه الهجریه

فی عریه محرم الحرم فی

حما علیه من خریه النصارى

احدی از صاحبان دیوان

۸۸۱

در کتب قدیم طریقه

مرجه به قسم را قابل بقدر آرد در سطر اول نویسنده رقم در تحت آرد

در بنام و آنکه بجزیره که بجزیره چنانچه صورتی از میان مرتکی بوده آید دیگر

۱۲۱