

Tarih Eğitimi ve Muhasebe Tarihi Eğitimi

Prof. Dr. Oktay Güvemli

Marmara Üniversitesi E. Öğr. Üyesi

Özet

Muhasebe tarihi eğitimi, başta tarih eğitimi olmak üzere, iktisat tarihi, ticaret tarihi, mali tarih ve işletme tarihi ile etkileşim içindedir. Bunlardan ilki ile ilişkisi, muhasebe tarihinin bir tarih türü olmasından kaynaklanmaktadır. Ötekiler ile ilişkisi ise, muhasebenin bu disiplinlere hizmet vermesine dayanmaktadır. Yapılan muhasebe tarihi eğitimi deneyiminden, muhasebe araştırmalarının başladığı bir ülkede muhasebe tarihi eğitimine geçilebileceği, eğitimde muhasebe eserlerine öncelik verilmesi gerektiği, sonra arşiv çalışmalarına başlanabileceği anlaşılmaktadır. Çalışmalarda yine önceliğin kaynak bulgularının aktarılmasında olduğu; karşılaştırmalar, testler, değerlendirmeler, kuramsal çalışmaların daha sonra başlayabileceği görülmektedir. Ulusal kaynakların incelenmesine öncelik verilmesinin muhasebe eğitiminde özendirme niteliği taşıdığı da anlaşılmaktadır. Tarih ve muhasebe tarihinde zaman, mekan ve kaynak (belgeleme) boyutlarının incelenmesinde ise, bunlardan ilk ikisinin her iki bilim dalında farklı olduğu, üçüncüsünün ise aynı anlayış çerçevesinde ele alınabileceği görülmektedir. Bu boyutların incelenmesinin ve ders programlarına çeşitli şekillerde alınmasının muhasebe tarihi eğitimini zenginleştireceği sonucuna varılmaktadır.

Anahtar kelimeler: Tarih eğitimi, muhasebe tarihi eğitimi, muhasebe tarihinde zaman, mekân ve kaynak (belgeleme) boyutları.

JEL sınıflandırması: M40, M41, M49.

Abstract (Education of History and Education of Accounting History)

Accounting history education interacts with the historical disciplines of economy, commerce, finance and administration. Accounting serves these disciplines; that's why they are related. Also, because that accounting history education is a type of history, it mainly interacts with the history education. According to accounting history education experiences, in a country where accounting researches take place, there can be accounting history education. In that country, accounting studies have to be the priority, afterwards archival studies can take place. Again, conveying the information on findings is the priority. It is seen that comparisons, tests, evaluations and theoretical studies can begin afterwards. It is also understood that examination of national

resources has a prioritized nature in respect of accounting education. There are two important aspects. Observation of time and place is different in history and accounting history. On the other hand, observation of source (documentation) is undertaken with the same understanding within history and accounting history. The findings tell us that examination of those aspects and putting them into course schedules in different ways will eventually enrich accounting history education.

Key words: History education, accounting history education, aspects of time, place and source (documentation) in accounting history.

JEL classification: M40, M41, M49.

1. Bir Muhasebe Tarihi Eğitim Deneyimi ve Ortaya Çıkardığı Bulgular

10. Muhasebe Tarihinde Bir Eğitim Deneyimi

Marmara Üniversitesi'nde 1999-2002 yılları arasında lisans üstü programlarda (master ve doktora programları) muhasebe tarihi eğitimine yer verilmişti. Elimde dört cilt halinde yazılmış, dünya muhasebe tarihini de içeren, Türk Devletleri Muhasebe Tarihi kitapları¹ vardı. Bu kitaplar, ders kitabı olarak yazılmamıştı. İlk yıl programlarında kitapların belirli bölümleri öğrencilere ödev olarak verilmeye başlandı. Öğrenciler verilen ödevleri, kendilerine verilen kitapları esas alarak ve bulabildikleri kaynaklardan da yararlanarak hazırlamaya başladılar. Sınıfta, hazırlanan ödevler üzerinde tartışmalar sürerken, öğrencilerden her ödevden beş soru çıkarmaları istendi. Ders programı tamamlandığında elimizde seçilmiş yüz elli dolayında soru birikmişti. Sınavlar bu sorulardan yararlanılarak yapıldı. İkinci yıl ders programları başladığında, yeni öğrencilere önceki yıl belirlenen sorular ödev olarak verilmeye başlandı. Öğrenciler soruları, aynı kitapları esas alarak, başka kaynakları da (özellikle internetten) tarayarak hazırlamaya başladılar.

1 - Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar, 1. Cilt, 2. Baskı, 2000, İstanbul
- Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparatorluğu, Tanzimat'a Kadar, II. Cilt, 2. Baskı, 1998, İstanbul
- Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyet'e, III. Cilt, 2000, İstanbul.
- Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, XX. Yüzyıl, IV. Cilt, 2001, İstanbul.

İkinci yılın sonunda muhasebe tarihi ders programı oluşmaya başlamıştı. Üçüncü yıl yüz dolayında sorudan oluşan seçilmiş bir envanter oluşmuştu. Artık, yeni araştırmalarla zenginleştirilerek, lisans üstü ders programları uygulanabilirdi. Hatta bir muhasebe tarihi ders kitabı dahi yazılabilirdi.

Bu deneme süreci, biraz da, yeni bir konunun ders programı haline getirilmesini ortaya koymuştu. Ancak deneyimin önemi, muhasebe tarihi eğitimi derslerinin daha çok hangi konularda yoğunlaşması gerektiğini ortaya koyması idi. Bu noktada iki husus üzerinde durulması gerekiyordu. Bunlardan birincisi, ulusal kaynakların önemi ve önceliği idi. İkincisi de muhasebe tarihi araştırmalarında ülkenin bulunduğu seviyenin göz önünde tutulması gereği idi. Yani muhasebe tarihi araştırmalarına yeni başlayan bir ülkenin uğraş alanını simgelemekte idi. Bu iki husus birleştiğinde, ulusal kaynaklardaki bulguların değerlendirilmesi ve tanıtımı ilk aşamayı oluşturuyordu. Daha sonraki aşamalar, aynı zaman boyutunda kıyaslamalar, testler, kuramsal katkıların değerlendirilmesi, uygun inceleme yöntemlerinin araştırılması gibi çalışmaları gündeme getiriyordu. Ülke araştırmacılarının çalışmalarının gelişmesine paralel olarak eğitim süreci de bu aşamaları yaşayacaktı.

11. Muhasebe Tarihi Eğitim Deneyinin Ortaya Çıkardığı Bulgular

Bu deneyim, muhasebe tarihi açısından başka bir çok önemli konuyu gündeme getirmişti. Muhasebe tarihi eğitiminde göz önünde tutulması önem taşıyan bu konulardan bir kaç aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

Bu konulardan ilki kuşkusuz muhasebe tarihi eğitiminde izlenecek yöntem idi. Bunun lisans üstü bir program olmasından yararlanılarak, öğrencilerin araştırma yapmaları ve bu araştırmalarını derste anlatmaları yolu izlenmekte idi. Öğrencilerin araştırmalarını yazılı eserleri tarayarak ve arşivlerde inceleme yaparak hazırlamaları esas idi. Ancak, muhasebe tarihi eğitiminin ilk aşamasında bulunduğu ve ilk uygulama yapıldığı için yerli ve yabancı yazılı eserlerin taranmasının öne alınması ve arşiv çalışmalarına tez aşamasında baş vurulması uygun görüldü. Bunun başlangıç için yeterli bir yöntem olduğu anlaşılmış ve zamanla geliştirilmesinin gerekli olacağı sonucuna varılmıştı.

Ortaya çıkan konulardan birisi de, muhasebe tarihinin iktisat tarihi, ticaret tarihi, mali tarih ve giderek işletme tarihi ile ilişkilerini içeriyordu. Bu ilişkilerin incelenmesini gerekli kılan nedenler, muhasebenin geleneksel görevinin, iktisat, ticaret, hizmetler, mali yönetim ve işletme yönetimine hizmet vermekte olması idi. Sözü edilen konuların tarihi ile muhasebe tarihi arasında etkileşim ve paralellik vardı. Çünkü muhasebenin başarısı, bu sektörlere verdiği hizmetin başarısı ile ölçülüyordu.

Bu arada muhasebe-sanat ilişkilerinin de gündeme geldiğini belirtmek gerekmektedir. Muhasebenin sanatsal yanı iki hususta kendisini gösteriyordu. Bunlardan ilki güzel yazı ile sayfaların donatılmasıdır. XIV. Yüzyılda Ortadoğu'da yazılmış bir muhasebe öğreti kitabında, bir günlük defter maddesinin sayfanın ilgili yerine muhasebe kurallarına uygun bilgileri içeren güzel bir yazı ile oturtulmasının uzun uzun anlatıldığı görülmekte²; XVI. yüzyılda bir Osmanlı devlet muhasebesi kesin hesabının bir deftere yazılmasında hattat zarafetinin sergilendiği dikkati çekmektedir. Batı Avrupa'da aynı yüzyıllardaki uygulamalarda da bu tutumu görmek olanağı vardır³. Bu sanatsal yanı tamamen ortadan kaldıran gelişme bilgisayarlı muhasebe olmuştur. İkinci sanatsal anlayış, muhasebe defterlerinin tutulması bilgisinin sanatsal bir bilgi olarak kabul edilmesinden kaynaklanıyordu. Örneğin, Osmanlı devlet muhasebesinde usta – şakird (çırak) ilişkisi ile eğitimin devam ettiği ve bilgilerin, deneyimlerin (sanatsal) ustadan çırağa geçtiği belirtilmektedir⁴. Osmanlı devlet muhasebesinde bu sanatsal muhasebe

2 İlhanlılar Dönemi'nde muhasebe öğreti kitabı: Risale-i Felekiyye, Kitab-us Siyakat, Farsça, Hicri 765 (Miladi 1363).

3 Massimo Ciambotti, Anna Falcioni: Liber Viridis Rationum Curie Domini, 2007, İtalya

4 Topkapı Sarayı Arşivi 3208/2 no.lu belge. Hicri 1081 (Miladi 1670) yılına ait olan bu belgenin Ahval-ı Şakirdan-ı Aklam-ı Mezbur (Sözü edilen kalemlerde çırakların durumu) kısmında şunlar yazılıdır: Muhasebe kalemine çırak olarak alınacak çocuklar, okuma yazmayı yeni öğrenmiş 7-8 yaşlarındadırlar. Başmuhasebeci efendi, çırak adayının tezkeresine (belgesine) kalemi iyidir, rakamları bilir diye yazar ve Defterdar-ı Şikkı Evvel'e (başmuhasebecinin bağlı olduğu birinci defterdar) imzalatıp, kalemin serhalifesine (bölüm başkanı) gönderir. Tezkereyi kalemin kisedarı (personel bölümü yetkilisi) görür, sonra adı çıraklar defterine yazılır, tarih kayıt edilir. Tezkerenin kenarına kayıt yapıldı diye yazılır. Katibin (muhasebeci) birinin terbiyesinde olmak üzere verilir. Bundan sonra şakird (çırak) her gün sabahtan gelir, onun hizmetinde çalışır... akşam onunla birlikte çıkar... hizmeti iyi, sadakati iyi, yetenekli ve çalışkan olursa beş-altı yıl sonra şakird devamlıdır diye onu ücretli duruma getirirler... beş-altı yıl bu şekilde çalıştıktan sonra her gün daha ileri gider... sonuçta halife, kisedar yahut malikane halifesi, zimmet halifesi, muhalefat halifesi olur...

anlayışı XIX. yüzyılın ilk yarısı ortalarına kadar devam etmiş, daha sonra çırağların toplu eğitimine geçilmiştir. Ve muhasebe eğitimi Türkiye’de böylece başlamıştır. Kuşkusuz, eğitim başladıktan sonra da mezun olan kişinin usta muhasebeci yanında çalışması sanatsal anlayışı devam ettiren bir uygulama görünümündedir. Bu, eğitim - uygulama bağıntısında her zaman var olan bir olgudur. Ama sanatsal yaklaşımdan uzaklaşmıştır. Çünkü sanatsal anlayışı ortadan kaldıran süreç, XIX. yüzyılda muhasebenin bilim haline dönüşmesi olmuştur.

Muhasebenin sanatsal yanı ile birlikte, muhasebe kayıtlarının içerdiği bilgilerin o zamanın iktisadi, mali ve sosyal yapısını ortaya koyar nitelikte bulunması muhasebe tarihine kültürel bir nitelik vermektedir. Ve bu nedenlerden dolayı, muhasebe tarihi, insanlığın en önemli kültürel miraslarından birisi olma niteliğine sahiptir.

Bir başka konu olarak, muhasebe tarihi araştırmaları ile muhasebe tarihi eğitimi arasında bir bağıntı olduğunu da belirtmek gerekmektedir. Ve görülüyor ki, bir ülkede muhasebe tarihi eğitiminden önce muhasebe tarihi araştırmalarının başlaması gerekiyor. Muhasebe tarihi araştırmaları ise, uluslararası araştırmaların, yazarların kitaplarının incelenmesi ile başlıyor ve hızlı bir şekilde ulusal araştırmalara yöneliyor. Bu yönelişi, ulusal kaynakların çekiciliği özendiriyor ve sözü edilen yöneliş ulusal kaynakların bolluğu oranında etkin ve geniş oluyor. Ve daha sonra ulusal ve uluslararası konuların birlikte ele alınarak araştırmaların geliştirildiği gözleniyor. Bu ulusal ve uluslararası boyutların inceleme akışı, ulusal muhasebe olaylarının tanıtımına, kültürel boyutun ortaya konulmasına öncelik verilmesi şeklinde kendini gösteriyor. İkinci aşamada olayın teorik yanına giriliyor ve son aşamada da olayların etkileşiminin (kıyaslamalar, testler) incelenmesi başlıyor. Bu aşamaların birbirleri içine girerek geliştiği ve gelişmelerin ne kadar uluslararası aktivitelere katılma olanağı bulunur, görüş alış verişi yapılıp ve gelişmiş ülkelerin araştırmaları incelenirse o kadar hızlı olduğu dikkati çekiyor. İki binli yıllardan önce, gelişmiş ülkelerin tanınmış muhasebe tarihçilerinin kitaplarının incelenmesi öncelik taşıyordu. Şimdi bu aşama ilk aşamanın içinde yer alan bir bölüm olabiliyor. Çünkü her yıl dünyanın çeşitli

yerlerinde bu konuda bir çok konferans düzenleniyor, internet mucizesi ve hava ulaşımının son on yıldır hızlı gelişme göstermesi bu konudaki globalleşmeyi hızlandırmış görünüyor.

Burada değinilmesi gereken önemli bir husus da, muhasebe tarihinde zaman, mekan ve kaynak (belgeleme) boyutlarıdır. Bu boyutlar, tarihi araştırmaların da önemli konusu olup, aşağıda üzerinde ayrıca durulacaktır.

Bir muhasebe tarihi eğitim denemesinin yukarda birkaçı sıralanan bulgularının her biri ayrı inceleme konusu olacak önemdedir. Muhasebe tarihi eğitiminin, bir tür tarih eğitimi olması, tarih eğitiminde önemli bir yeri olan zaman, mekan ve alan araştırmaları konularının muhasebe tarihi açısından ele alınmasına öncelik verilmesini gerektiriyor.

2. Tarih ve Muhasebe Tarihinde Zaman, Mekan ve Kaynak (Balgeleme) Boyutları

20. Tarih ve Muhasebe Tarihinde Zaman Boyutu

Öncelikle belirtmek gerekir ki muhasebe tarihi iki temel bilgiye gerekseme gösterir. Yeterli muhasebe bilgisine ve yeterli tarih bilgisine. Bunlardan birincisi ikincisinden daha önemlidir. Ama ikincisine duyulan ilgi ve sevginin de önemi ve etkisi fazladır.

Genel olarak tarih, geçmişin yazılı belgelere dayanılarak anlatımıdır. Geçmişteki olayları ve etkilerini ortaya çıkarmayı amaçlayan anlatıdır. Bugün tarih bilimi, basit anlatımın ötesinde tarih felsefesi⁵ gibi konuları da içine alacak biçimde gelişmiştir. Tarih, büyük gelişimini ve bilim olma aşamasını XIX. yüzyılda yaşamıştır. Muhasebenin de gelişmesi ve bilim olma yüzyılı XIX. yüzyıldır⁶. XIX. Yüzyıldaki teknik gelişmelerin ve istatistiğin sistemli biçimde her iki bilime olumlu katkıda bulunması, tarih ve muhasebenin bilim olmasındaki müşterek etkenler olarak dikkati çekmektedir.

Tarih biliminin, muhasebe tarihini etkileyen genel kabul görmüş kuralları vardır. Tarih biliminin genel kabul görmüş üç boyutu olan zaman,

5 Tarih felsefesi, genel ve mukayeseli tarih olaylarına hakim olan kanunları ortaya koymaya çalışan anlayıştır (Meydan Larouse, Cilt 11, Tarih maddesi, Meydan Yayınevi, 1973, İstanbul.

6 Muhasebe tarihi yeni bir bilim dalıdır. Muhasebenin bilim olma zaman dilimi ile muhasebe tarihinin bilim olarak ortaya çıktığı zaman dilimi arasında yaklaşık yüz yıllık bir süre vardır.

mekan ve araştırma alanları konuları muhasebe tarihini de etkiler.

Zaman boyutu tarih biliminde kronolojik bölünme olarak ortaya çıkar. Kronolojik bölünme Eski Çağ ile başlar. Bu süre Roma İmparatorluğu'nun çökmesine kadar (MS 476) devam eder. Sonra gelen Orta Çağ'ın genellikle Amerika'nın keşfine (1492) kadar olan süreyi kapsadığı kabul edilir. Sonra gelen Modern Çağ, Fransız ihtilaline kadar (1789) olan süre olarak kabul edilir. Ve nihayet bugünlere kadar devam etmekte olan çağdaş dönem söz konusudur. Çağdaş tarihçilerin bu kronolojik sıralamaya sıcak bakmadıkları görülmektedir. Bu tarihçilere göre, toplumların içinde buldukları zamanın özellikleri, yaşam deneyimlerine bağlı olarak toplumdan topluma fark gösterir. Yeryüzünde kültür ve yer değişkenlikleri ile ifade edilebilecek çeşitli zaman bölgeleri mevcuttur. Araplar, Avrupalılar, Çinliler gibi toplumların birbirinden farklı takvimleri vardır ve kültürel, toplumsal ve fiziksel olarak birbirinden ayrılan farklı zaman bölgelerinde yaşamaktadırlar⁷.

Çağdaş tarihçilerin fazla benimsemedikleri kronolojik bölünmenin muhasebe tarihinde benzer nedenlerle kullanılamayacağı anlaşılmaktadır. Bunu Anadolu'nun kayıt kültürünü oluşturan kimi olaylara bir göz atarak da görmek olanağı vardır.

- *Anadolu'da Prohititler ile Mezopotomya'daki Asurlular arasında ticari ilişkilere ait (MÖ 2000-1500) kayıt kültürünün yer aldığı kil tabletler*⁸.

- *Gediz Ovası'ndaki madeni para kültürü (MÖ 500)*⁹.

- *Şimdiye kadar yeterli kayıt kültürü bilgisi bulunamamış olmakla birlikte, XVI. yüzyılın sonlarına kadar etkin olan İpek Yolu kervansaray kültürü.*

- *Anadolu Beylikleri ve Selçuklu Devleti mali yönetimine ait (MS 1000- 1300) kayıt kültürü.*

- *Ahilik, Lonca düzeni ve Gedik düzeninin asırlar boyu süren (1220-*

7 İ. Tekeli: Tarih Bilinci ve Gençlik, Tarih Vakfı Yurt Yayınları, 1998, İstanbul.

8 Recep Karabulut, Hakan Erkuş: Financial Transactions in the Period of Assyrian Trade Colonies (2000-1500 BC) and Origins of Present Financial Terms, Paper, 12. World Congress of Accounting Historians, July 20-24 2008, İstanbul.

9 Gediz Ovası'ndaki bulgulara göre MÖ 500'lü yıllarda Tartı paranın yerini alan Metal Para, alış veriş kolaylaştırarak ticaretin önünü açmış ve bu da kayıt kültürünü geliştiren etken olmuştur (Süleyman Yükücü, Gülşah Uğurluel: The First Money (Metal Coin) in Anatolia, Paper, 12. World Congress of Accounting Historians, July 20-24 2008, İstanbul).

1909) ve Türk müteşebbisinin girişimcilik alışkanlıklarının kaynağı olarak değerlendirilen kayıt kültürü¹⁰.

- Osmanlı İmparatorluğu döneminin kayıt kültürü: Mali yönetimin Merdiven Yöntemi'ne dayalı devlet muhasebesi kültürü (1300-1839); Tanzimat'tan sonra XIX. yüzyılın ikinci yarısında büyük kayıt kültürü değişimi.

- XX. Yüzyılda Türkiye Cumhuriyeti kayıt kültürü.

Anadolu'nun, yukarıda ana hatları ile sıralanan 4000 yıllık kimi kayıt kültürü olaylarını ya da bu olayların benzerlerini, bu zaman dilimlerinde başka coğrafyalarda görmek pek mümkün değildir. Bu durum, her coğrafyanın kendisine özgü bir kayıt kültürü tarihi olduğunu açık olarak ortaya koymaktadır. Aynı zaman dilimlerinde bu kültür sıralaması, Hindistan, Çin için başka olaylara dayanarak yapılabileceği gibi, Batı Avrupa, Orta ve Güney Amerika (İnka, Maya medeniyetleri) için de farklı olaylara dayalı olarak yapılabilir. Herhangi bir zaman diliminde ayrı coğrafyaların muhasebe tarihi farklılıklarının birbirlerini etkilediği de bir gerçektir (İpek Yolu ticaretinin, Asya ve Orta Doğu ülkeleri ile Batı Avrupa arasında ilişki kurulmasına yardımcı olması; Batı Avrupa'nın deniz aşırı ticaretinin hem Doğu ile hem de Amerika kıtası ile olan ilişkileri etkilemesi gibi). Bu etkileşimin XIX. yüzyılın özellikle ikinci yarısında, Avrupa ve Amerika'da başlayan sanayileşme devrimi ile küreselleşme sürecine girdiği de bilinmektedir. Bu küreselleşmenin yüz yıllık dönemi, XX. yüzyılın ilk yarısına kadar çift yanlı kayıt yönteminin yaygınlaşma olgusunu getirmiştir. XX. Yüzyılın ikinci yarısında başlayan ve XXI. yüzyılda hızlanarak devam ettiği görülen muhasebe standartlarının küreselleşmesi ise, muhasebenin son yüz elli yılda görülen ikinci büyük yaygınlaşma dalgasıdır. Nasıl ki çift yanlı kayıt yönteminin küreselleşmesine sanayi devrimi yol açmıştır. Muhasebe standartlarının küreselleşmesini de iktisadi entegrasyon - son otuz yılda hızlanan kapitalizmin yaygınlaşması-etkilemiş, iletişim – internet vb.-, ulaşım – özellikle hava yolu- olanaklarının artması bu yaygınlaşmayı desteklemiştir.

10 Mehmet Özbirecikli: The Three Institutions Which Created the Socioeconomic Structure of Turkish Private Entrepreneurs Between the 13. and 19. Centuries: Akhism, the Guilds and the Gedik System, Paper, 2. Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History - 2nd BMAC -, September 15-18, 2010, İstanbul- Turkey.

Bu açıklamalar göstermektedir ki, XIX. yüzyılın ikinci yarısından itibaren aynı zaman diliminde değişik coğrafyalarda muhasebe ile ilgili benzer gelişmeler yaşanmaya başlanmıştır. Yani zaman boyutu, muhasebe tarihinde önemini yitirme eğilimine girmiştir. Ama tarih bilimi için aynı durumu söylemek güçtür. Örneğin Arap ülkelerinin, Fars kültürünü temsil eden İran'ın demokrasi anlayışı ile Batı Avrupa ülkelerinin demokrasi anlayışı arasında derin farklar vardır. Ama muhasebe anlayışlarındaki farklar o kadar fazla değildir.

Sonuç olarak muhasebe tarihinde zaman kavramının, coğrafi bölgeler farklılığında başladığını ve XIX. yüzyılın özellikle ikinci yarısından sonra teknik ve iktisadi gelişmelerin etkisi ile küreselleşme haline dönüştüğünü söylemek mümkündür. Bu açıklamalar muhasebe tarihi eğitiminde, XIX. yüzyılın ortalarına kadar zaman boyutunun göz önünde tutulmasını; daha sonrasında ise küreselleşmenin etkilerinin üzerinde durulmasının gerektiğini ortaya koymaktadır.

21. Tarih ve Muhasebe Tarihinde Mekan Boyutu

Tarihte mekan boyutunun tanımlanmasında görüş birliğinin olduğunu söylemek güçtür. Baskın olan iki görüşten birincisi, XX. yüzyılın tarih incelemelerinde mekan boyutu olarak büyük medeniyet akımlarının ele alınmasına dayanır. Orta çağlarda büyük Batı Avrupa istilaları, Orta Asya halklarının göçleri, Ural dağlarındaki istila dalgaları bu akımların örnekleri arasında yer alır. Aynı görüş çerçevesinde Eski Çağın Akdeniz'i, Orta Çağın Latin Hıristiyanlığı, Modern Çağın Atlantik bölgesi gibi ayırımların olduğu da görülmektedir. Bir başka görüş, benzer etkenleri farklı anlatmaktadır¹¹. Buna göre, *mekan, insan davranışının tarihsel süreç içinde oluştuğu yerdir. Mekan, coğrafi ve kültürel şartlar göz önünde bulundurularak değerlendirilmelidir... Yaşanılan yere ve çevreye olan tarihsel bağımlılık, insanın yaşadığı yere karşı geliştirdiği tutum ve sergilediği davranış, vatanseverlik duygusunu ortaya çıkarmış ve bu duygunun paylaşımı milliyetçilik ve bir kurum (devlet)*

¹¹ Dursun Dilek: Tarih Derslerinde Öğrenme ve Düşünce Gelişimi, 3. Baskı, Nobel Yayınları, 2007, Ankara.

etrafında toplanma gibi değerlerle yaşamayı beraberinde getirmiştir. Dolayısı ile bir tarihçi, mekan boyutunu göz önünde tuttuğunda geçmişte var olan insan davranışı ve insanın var ettiği kültürün tarihsel olayın belirleyicileri olduğunu ve bu belirleyicilerin mekanla olan ilişkilerini keşfetmiş olacaktır.

Muhasebe tarihi öğretisinde mekan boyutu, insanın bulunduğu yerde var ettiği iktisadi, ticari ve mali gelişmelere bağımlılık gösterir. Çünkü muhasebe, bu alanların geliştiği mekanlarda hizmet verir ve bunlara bağımlı olarak gelişir. İktisadi gelişmeler, halkların büyük göçlerine bağımlılık göstermişse ve tarihsel süreç içinde şekillenen insan davranışı iktisadi gelişmeleri ortaya çıkarmışsa, tarihi mekan anlayışı ile muhasebe tarihindeki mekan anlayışı yaklaşım halinde demektir. Anlaşılacağı üzere, tarihteki mekan anlayışını iktisadi süzgeçten geçirmeden, tarihi mekan anlayışı ile muhasebe tarihi mekan anlayışını yakınlaştırmak güçtür.

Öte yandan büyük göçlerle, bir çok kültür gibi muhasebe kültürünün de mekan değiştirdiği söylenebilir. Ama bunun örneği çok azdır. Çünkü büyük halk göçleri muhasebe düşüncesinin ilksel döneminde (büyük göçler zamanında ticari gelişmelerin daha çok trampa dönemini yaşaması ve basit hesaplaşma düzenlerinin hakim olması nedenleri ile) olmuştur. Bunun yerine, çok daha sonraları siyasi güçlerin başka coğrafyalara egemen olması ile muhasebe kültürünün, biraz zorla da olsa, göç ettiği görülmektedir. XIII. ve XIV. Yüzyıllarda Ortadoğu ve Anadolu'ya Moğol egemenliği gelmese idi, Osmanlı İlhanelilere (1256-1363) XIV. yüzyılın ilk yarısı boyunca vergi ödemeyecek ve bu mali ilişkiler sayesinde tanıştığı, bir devlet muhasebe yöntemi olan Merdiven Yöntemi'ni öğrenmekte güçlük çekecekti. Yakın tarihte de benzer bir gelişme, II. Dünya Harbi boyunca Avrupa'ya ve özellikle Fransa'ya Göbel doktorini çerçevesinde Alman muhasebe anlayışının yayılma göstermesinde ortaya çıkmıştır.

Yukarda belirtildiği üzere, mekan, tarihsel süreç içinde insan davranışının oluştuğu yer ise, kayıt kültürü de bu mekanda insanların iktisadi davranışlarının bir ürünü olarak ortaya çıkmış demektir. Örneğin Ortadoğu'da insan iktisadi davranışı, devletçiliğe önem verir nitelik sergilediğinden, iktisadi gelişmeler de devletçi anlayışın etkisinde gelişmiş ve bunun sonucu

olarak özel kesim yerine devlet muhasebesi gelişme göstermiştir. Öte yandan, yukarıda İpek Yolu örneğinde belirtildiği üzere, ayrı coğrafyaların birbirleri ile ticari ilişkilerinin de muhasebe kültürünün yaygınlaşmasına neden olduğu bilinmektedir.

Siyasi etkileşim yoluyla muhasebe kültürünün transferi ile ticari ilişkilerin hesaplaşma ihtiyacından doğan etkileşimin muhasebe kültürünün yaygınlaşmasına etkisi karşılaştırıldığında, XIX. yüzyılın ilk yarısı sonuna kadar siyasi etkileşimin, bu tarihten sonra ticari ilişkilerin muhasebe tarihinin yaygınlaşmasında etkili olduğu görülecektir. Örneğin XVIII. yüzyılda Avrupalı tüccarların Çinli tüccarlar ile ilişkilerinde doğu kayıt kültürü, batının muhasebe kültürüne karşı direnç göstermiştir. Ama şimdilerde uluslararası sermaye hareketleri, muhasebe standartlarının küreselleşmesinin önünün açılmasında yeterli olmuştur.

Muhasebe tarihi eğitiminde mekan boyutunun, tarih eğitimindeki kadar kolay uygulanamayacağı anlaşılmaktadır. Bununla beraber, insan davranışlarının iktisadi yanının sergilendiği bir mekan anlayışı; siyasi egemenliğin etkilediği bir coğrafyaya egemen olan kültürün muhasebe anlayışını da getirdiği bir mekan anlayışı; iktisadi ve ticari ilişkilerin muhasebe kültürünün transferine yol açtığı bir mekan anlayışı söz konusu olabilmektedir. Ve bütün bunların muhasebe tarihindeki mekan anlayışını oluşturduğu görülmektedir.

22. Tarih ve Muhasebe Tarihinde Kaynak (Belgeleme) Boyutu

Tarih ve muhasebe tarihinde kaynak boyutu, zaman ve mekan boyutlarının birleştiği noktada ortaya çıkar ve onları tamamlar. Buna göre, kaynak boyutu, önceki iki boyutu birleştiren bir fonksiyona sahiptir. Örneğin, Çorum çevresinde Prohibitler ile Mezopotomya'daki Asurlu tüccarlar arasında MÖ 1500'lü yıllara ait ticari bir hesaplaşma ile ilgili *kil tablet* üzerinde çalışma yapılırken, sözü edilen üç boyut bir araya getirilmiş olur. Burada Çorum çevresi mekan boyutunu, MÖ 1500'lü yıllar zaman boyutunu, *kil tablet* de kaynak boyutunu ortaya koyar.

Tarih ve muhasebe tarihi araştırmalarında kaynak (belgeleme) boyutu,

önceki iki boyuttan daha açıktır. Ve tarih ve muhasebe tarihini daha fazla yakınlaştırır.

Tarihte kalıntı ve iz kavramının (kanıt ve delil olarak algılanacak olan) önemi öğretilmeden, sadece tanınmış yazarların yapıtlarındaki bilgi ile donatılan *öğrencilerin, inceleme alanındaki otoritelere başvurmak yolu ile ya da çoğunluğun ne söylediğine bakarak doğruyu aramak çabasına girmeleri sakıncasının bulunduğu; oysa tarihsel anlamının, geçmişin ardında bıraktığı kalıntı ve izler ile kurulan etkin diyalog ile mümkün olabileceği* belirtilmektedir. *Bununla birlikte, bilgi ve kanıtın öğrencinin tarih anlayışının gelişiminde birlikte önemli olduğu* da ileri sürülmektedir¹².

Muhasebe tarihinde de, yukarıda belirtildiği üzere, önce tanınmış muhasebe tarihçilerinin kitaplarından muhasebe tarihi bilgilerinin alınması, genellikle izlenen yoldur. Bu yolun izlenmesinin nedeni, muhasebe tarihi nedir, neye yarar gibi genel soruların yanıtlarının verilmesi yanında, belirli konulardaki görüşlerin öğrenilmesini sağlaması ve muhasebe tarihi duyarlılığının edinilmesine katkıda bulunmasıdır. Buna tarihsel bilgi boyutu denilmektedir¹³. Bu temel bilgiler olmadan, öğrencilerin tarihsel kalıntı ve izleri acemice kullanarak yanlış sonuçlara varmaları ihtimali her zaman vardır. Ancak, kalıntılar ve izler üzerinde yapılacak laboratuvar çalışmaları ile tarihsel bilgi boyutu desteklenmez ise incelemenin kaynak boyutu eksik kalabilecektir. Bu nedenle, *tarihin beslendiği kaynakların, geçmişten kalan kalıntılar ve izlerin sorgulanması sonucunda tarihsel kanıt haline getirilmesiyle oluşan veriler olduğu* ileri sürülmektedir. Ve ayrıca *geçmişten kalan kalıntı ve izlerin sorgulanarak delil haline getirilebileceği; delillerin yorumlara katkı sağlayabileceği; yorumların tarihsel bilgilerin temelini oluşturacağı* da belirtilmektedir¹⁴.

Bu açıklamalar, muhasebe tarihinde kaynak boyutunun iki ayağı olduğunu göstermektedir. Bunlardan birincisi, muhasebenin tarihsel bilgi

12 - Dursun. Dilek: a.g.e. Sayfa : 71 vss.

- A.K. Dickinson, A. Gard and P.J. Lee: History Teaching and Historical Understanding, 1978, London.

13 C. Husbands: What is History Teaching? Language, Ideas and Meaning in Learning Abolut the Past, 1996, Buckingham and Philadelphia, Open University Press.

14 Dursun Dilek: a.g.e., Sayfa 73.

boyutunu oluşturan muhasebe tarihi yazarlarının kitaplarıdır. Örneğin, İngiliz Edward Thomas Jones'un XVIII. yüzyılın sonlarında yazdığı Defter Tutmada İngiliz Sistemi adlı kitabının yayınlanması üzerine, XIX. yüzyılın ilk yarısında Batı Avrupalı muhasebe düşünürlerinden Edmond Degrange (oğul), J.S. Quiney, Desarnaud de Besignon, R. P. Coffy, J.E. Quelin ve Courcelle Seneuil gibi yazarların eserlerini incelemeyen, kolonlar savaşı diye ünlenen 1800-1850 yılları arasında yer alan dönemi anlamak mümkün değildir¹⁵. Çift yanlı kayıt yönteminde günlük defterin iki kolonlu olarak yazılmasının genel kabul görmesi ve en önemlisi muhasebenin bilim niteliğine kavuşması ile sonuçlanan bu önemli süreci muhasebe kalıntıları (bulguları) ile takip etmek güçtür. Oysa yukarıda adı geçen yazarlar bu süreci muhasebe kalıntılarına dayanarak yazmışlardır. Daha sonra Stevelinck, Vlaemminck, Sokolov gibi yazarlar da bu süreci değerlendirmişlerdir. Kolonlar savaşı adını da bu yazarlar koymuşlardır¹⁶.

Muhasebe tarihi kaynaklarının ikinci kümesi de geçmişten günümüze kalan muhasebe kalıntı ve izleridir. Bunlar, taş, kil, tahta, yaprak ve kâğıt üzerine yazılmış hesaplaşma bilgileri olabileceği gibi, muhasebe defteri, sağlama (mizan), mali tablolar, kayda esas olan muhasebe belgeleri de – makbuzlar, senetler, ticari yazışmalar gibi- olabilir. Bu kümedekilere kalıntı ve izler (bulgular, belgeler) denilmektedir. Laboratuvar çalışması yapılarak, kanıt ve delil haline getirilecek olanlar bu belgelerdir. Bu belgeler muhasebe tarihinde, kayıt ve hesaplaşma kültürünün durumu (belge düzeni, defter düzeni, envanter, sağlama, muhasebe sistem ve yöntemleri vb.) yanında, dönemin iktisadi, ticari bilgilerini, sosyal yapı ile ilgili bilgileri vermektedir.

Örneğin Osmanlı'nın XVI. yüzyılda Rumeli bölgesinde (Trakya, Balkanlar), bir tuzlaya, bir madene ya da bir gümrüğe ait *mukataa* (gelir yerinin devlet tarafından kiraya verilmesi) defterleri, Osmanlı'nın devlet muhasebe yöntemi olarak kullandığı Merdiven Yöntemi ile büyük defter

15 Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyet'e, 3. Cilt, Sayfa 249 vss., 2000, İstanbul.

16 - Ernest Stevelinck: La Comptabilité a Travers Les Ages, Bibliotheque Royal Albert 1, 1970, Brüksel.
- Joseph H. Vlaemminck: Histoire et Doctrine de la Comptabilité, Dunod Yayını, 1956, Paris.
- V. Yaroslav Sokolov: Muhasebenin Gelişim Tarihi, Finans ve İstatistik Yayınevi, 1956, Moskova (Rusça).

niteliğinde bir yardımcı defterin nasıl düzenlendiğini, hesaplamanın nasıl yapıldığını, devlet muhasebe sistemi içinde tamamlayıcı olarak mukataa defterlerinin bilgilendirme özelliklerini ortaya koyabilir. Ayrıca, bu belgeler üzerinde muhasebe tarihi açısından yapılacak çalışmaların (sorgulama), bu belgeleri muhasebe belgesi olarak delil haline getirebileceğini, yapılacak yorumlarla muhasebe düşüncesinin seviyesini ortaya koymanın mümkün olabileceğini ve nihayet muhasebenin görevini yerine getirmedeki başarısının saptanabileceğini belirtmek gerekmektedir.

Öte yandan, bu muhasebe tarihi belgeleri üzerinde yapılacak çalışmalardan, o zamanın üretim-tüketim ilişkileri hakkında bilgi edinmek; devletin gelir yerleri ve bu gelirleri toplama yolları konusunda iktisadi ve mali bilgileri ortaya koymak; ölçme, tartma, değerlendirme ölçütlerini öğrenmek; sosyal alışkanlıkların neler olduğunu anlamak; ambalajlama, taşıma, depolama bilgilerine ulaşmak vbg. bir çok veriyi sağlamak olanağı vardır.

Bütün bu yararların, önce kalıntıları (belgeleri) sağlamak, sonra bunları değerlendirerek zaman ve mekan boyutları ile delil (kanıt) haline getirmek ve daha sonra da çeşitli açılardan yorumlamalar yapmakla sağlanabileceğini belirtmek gerekmektedir.

Burada yapılan açıklamalar, muhasebe tarihinin zaman, mekan ve kaynak (belgeleme) boyutları çerçevesini kapsamaktadır. Yoksa öğrencileri araştırma yöntemleri konusunda eğitmek¹⁷; verilerin nerelerden nasıl bulunacağı, birinci el ve ikinci el verilerin değerlendirilmesi, tezlerin hazırlanma (yazma) sorunları¹⁸, muhasebe tarihi eğitiminde ayrı ayrı ele alınması gereken önemdedir.

Öte yandan, bu incelemede tarih ve muhasebe tarihi ilişkileri, bazı konular ele alınarak incelendi. Muhasebe tarihinin iktisat tarihi, ticaret tarihi, mali tarih, işletme tarihi gibi disiplinler ile ilişkileri önemi yadsınamaz. Çünkü muhasebe, bu konulara hizmet ve bu disiplinlerle birlikte gelişir. Başarısı verdiği bu hizmetler ile ölçülür.

17 Jean Guy Degos: Muhasebe Tarihinde Araştırma Yöntemleri, Tercüme, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 33, Ocak, 2007.

18 Stephen P. Walker: Muhasebe Tarihi Araştırmalarında Araştırma ve Yazma, Tercüme, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Sayı: 1, Temmuz, 2011, İstanbul.

3. Sonuç

Tarih ve muhasebe tarihi ilişkilerini, bir muhasebe eğitimi denemesi ile muhasebe tarihinde zaman, mekan ve kaynak boyutları kısaca ele alınarak yapılan bu incelemede aşağıdaki sonuçların ortaya konulmasının mümkün olduğu anlaşılmaktadır:

- Muhasebe araştırmalarının yapıldığı bir ülkede muhasebe eğitiminin başlatılabileceği; master ve doktora kurları ile başlatılabilecek muhasebe eğitiminde, önce muhasebe tarihi eserlerine, sonra arşiv çalışmalarına yer verilebileceği; Türkiye gibi kaynağı bol ülkelerde ulusal muhasebe tarihi bilgilerinin önem gösterdiği; önce olayları aktarmaya, sonra karşılaştırmalara (uluslararası), testlere, değerlendirmelere ve kuramsal çalışmalara önem verilebileceği anlaşılmaktadır.

- Muhasebe tarihinin, öncelikle tarih ve sonra iktisat tarihi, ticaret tarihi, mali tarih, işletme tarihi ile ilişkilerinin ihmal edilmeyecek önemde olduğu görülmektedir.

- Tarih ve muhasebe tarihinde zaman, mekan ve kaynak (belgeleme) boyutlarının incelenmesinde, iki bilim kolunda bu üç konunun ilk ikisinin farklı algılanması gerektiği sonucuna varılmaktadır.

- Muhasebe tarihinde, toplumların içinde bulunduğu zamanın özelliklerinin toplumdan topluma fark göstermesi biçiminde ortaya çıkan zaman boyutunun coğrafi bölgeler farklılığında başladığı (toplumların farklı hesaplaşma kültürlerine sahip oldukları), XIX. yüzyılın ikinci yarısından itibaren teknik ve iktisadi gelişmeler ile zaman boyutundaki gelişmelerin küreselleşme yoluna girdiği (bu aşamada çift yanlı kayıt yönteminin küreselleştiği), XX. yüzyılın ikinci yarısından itibaren ise uluslararası sermaye hareketlerinin etkisi ile muhasebe standartlarının küreselleşme sürecinin başladığı anlaşılmaktadır.

- Muhasebe tarihinde, insanın bulunduğu yerde var ettiği iktisadi, ticari ve mali gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkan mekan boyutunun, üç noktada kendisini gösterdiği, bunların insan davranışlarının sergilendiği mekan, siyasi egemenlikle bir başka coğrafyaya muhasebe kültürünün gelmesi ile ortaya çıkan mekan ve iktisadi, ticari ilişkilerin muhasebe kültürünün transferine yol

açması ile görülen mekan kavramları olduğu tespit edilebilmektedir.

Muhasebe tarihinde kaynak (belgeleme) boyutunun ise, tarih bilimindeki gibi iki ayağının bulunduğu, bunlardan birincisinin muhasebe tarihinin tarihsel bilgi boyutu olarak ortaya çıkan yazarlarının eserleri olduğu; ikincisinin de delil ve kanıt olarak değer ve önem taşıyan muhasebe tarihi bulguları olduğu anlaşılmaktadır.

Kaynakça

- *Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar, 1. Cilt, 2. Baskı, 2000, İstanbul.*
- *Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparatorluğu, Tanzimat'a Kadar, II. Cilt, 2. Baskı, 1998, İstanbul.*
- *Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyet'e, III. Cilt, 2000, İstanbul.*
- *Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, XX. Yüzyıl, IV. Cilt, 2001, İstanbul.*
- *Risale-i Felekiyye, Kitab-us Siyakat, Farsça, Hicri 765 (Miladi 1363). (Ayasofya Kütüphanesi, Elyazmaları Bölümü, no: 2756)*
- *Massimo Ciambotti, Anna Falcioni: Liber Viridis Rationum Curie Domini, 2007, İtalia*
- *İ. Tekeli: Tarih Bilinci ve Gençlik, Tarih Vakfı Yurt Yayınları, 1998, İstanbul.*
- *Dursun Dilek: Tarih Derslerinde Öğrenme ve Düşünce Gelişimi, 3. Baskı, Nobel Yayınları, 2007, Ankara.*
- *A.K. Dickinson, A. Gard and P.J. Lee: History Teaching and Historical Understanding, 1978, London.*
- *C. Husbands: What is History Teaching? Language, Ideas and Meaning in Learning Abolut the Past, 1996, Buckinghamm and Philadelphia, Open University Press.*
- *Ernest Stevelinck: La Comptabilite a Travers Les Ages,*

Bibliothèque Royal Albert I, 1970, Brüksel.

- *Joseph H. Vlaemminck : Histoire et Doctrine de la Comptabilité, Dunod 1956, Paris.*
- *V. Yoroslav Sokokov: Muhasebenin Gelişim Tarihi, Finans ve İstatistik Yayınevi, 1956, Moskova (Rusça) .*
- *Recep Karabulut, Hakan Erkuş: Financial Transactions in the Period of Assyrian Trade Colonies (2000-1500 BC) and Origins of Present Financial Terms, Paper, 12. World Congress of Accounting Historians, July 20-24 2008, İstanbul.*
- *İlknur Şeyhoğlu: A Review of the Units of Measurement and Their Usage in the Hittite Texts, Laws and Records, Paper, 12. World Congress of Accounting Historians, July 20-24 2008, İstanbul.*
- *Süleyman Yükçü, Gülşah Uğurluel: The First Money (Metal Coin) in Anatolia, Paper, 12. World Congress of Accounting Historians, July 20-24 2008, İstanbul).*
- *Mehmet Özbirecikli: The Three Institutions Which Created the Socioeconomic Structure of Turkish Private Entrepreneurs Between the 13. and 19. Centuries: Akhism, the Guilds and the Gedik System, Paper, 2. Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History -2 BMAC-, September 15-18, 2010, İstanbul- Turkey.*
- *Jean Guy Degos: Muhasebe Tarihinde Araştırma Yöntemleri, Tercüme, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Tercüme Sayı 33, Ocak, 2007.*
- *Stephen P. Walker: Muhasebe Tarihi Araştırmalarında Araştırma ve Yazma, Tercüme, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Sayı: 1, Temmuz, 2011, İstanbul.*
- *Meydan Larouse, Cilt 11, Tarih maddesi, Meydan Yayınevi, 1973, İstanbul.*
- *Topkapı Sarayı Arşivi 3208/2 no.lu belge. Hicri 1081 (Miladi 1670)*