



Prof. Dr. Çiğdem Solaş



Sinan Ayhan

Çin Muhasebesinin ve Defter Kayıt Tekniklerinin Oluşumu Üzerinde Kültür Etkisi

Prof Dr. Çiğdem SOLAŞ
İstanbul Ticaret Üniversitesi
Sinan AYHAN
Ali Servi Audit Firması

Özet

Çalışmanın amacı, Çin muhasebe gelişimindeki etkileri tartışmaktır. Literatürde çevresel etkiler diye bilinen, ülkeler arası muhasebe gelişimini karşılaştırmalı bir yapıya kavuşturan etkenler, Çin ulusal muhasebesinin yerini tespit etmek açısından amacımıza araç olmuştur. Karşılaştırma ve sınıflandırma, uluslararası düzeyde çevresel etkilere bağlı olarak muhasebe karakterini ayrıntılı ve doğru belirlemede ileri metotlardır. Mueller ve izleyicilerinin kriterlerine göre Hofstede'in kültürel değer vurgusu ve devamında Gray'in sosyo-kültürel modeli Çin muhasebe karakterini daha iyi çözümlenen bir yapıdadır. Günümüzün birçok araştırması Çin halkı ile onların geleneksel kültürleri ve yaşam biçimleri arasında ayrılmaz bir bağ olduğunu göstermiştir.

Anahtar Kelimeler: Çevresel faktörler, muhasebe iklimi, kültür etkisi, çin, konfüçyüsçülük, feng shui.

Abstract (The Effect of Culture on The Formation of China's Accounting and the Bookkeeping Technics)

Many recent studies have proved that China has had inseparable linkages between their traditional rules, cultural interests and their life style. Culture is the main point for their breathing. Hofstede, Gray, Mueller, and some other empiric accounting researchers who emphasize the influence of cultural effects on national accounting improvements said that on China's Accounting there is one function that distinguishes from the other parameters has been indicating most dominant character named "culture". These characteristic effects are known as "environmental factors" in literature. This paper attempts to relate that Chinese cultural variables(e.g. Confucianism, Feng Shui, Buddhism, Yin-Yang, etc.) have shaped the Chinese accounting behaviors and techniques.

Key Words: Environmental factors, accounting climate, culture, china, confucianism, feng shui.

1. Giriş

Muhasebe bilgisi, temel olarak ekonomik eylemi tarif eder ve etkisi ekonomik kişilikler üzerinedir. Ülkelerin muhasebe kuralları, geleneklerin ve zamanın ötesinde birikimli gelişimlerin üzerine oturmuştur. Ama genel olarak muhasebe kuralları, bir ülkenin "*ekonomik çevresi*"nin aynasıdır ve tarih, kültür, dil, din, ticari alışkanlıklar

gibi sayılı ulusal etkenlere bağlıdır.¹ Ulu-sal muhasebe sistemlerinin boyutlarını çözümlenmede *çevresel etkiler* diye bilinen unsurlar belirleyici bir rol üstlenmiştir. Ulusal muhasebeler öncelikle kendi çevre şartlarının bir parçası ve sonucu olmuştur;

¹ Thomas G. Evans-Martin E. Taylor-Oscar Holzmann, **International Accounting and Reporting**, Boston, PWS-KENT Publishing Company, 1988, p.24

bu şartlar altında şekillenen ulusal muhasebe yapılarına ancak daha sonra uluslararası düzeyde bir mevki tayin edilebilmektedir. Bu mevkiin belirlenmesi uluslararası sınıflamada karşılaştırmaların ayırt edici bir kimlikte değişkenlerle ölçülenmesi şartına bağlanmıştır. Dünyada muhasebe gelişmeleri devam ederken, 1960'larda, araştırmacılar açısından iki anlayış belirginleşmiştir; birincisi "deductive-tümdengelimci", ikincisi "inductive-tümevarımcı" anlayıştır.² Mueller, Choi ve Nobes gibi araştırmacılar tümdengelimci anlayış grubu içinde düşünülmüşlerdir. Tümdengelimci anlayıştaki araştırmacılar, muhasebe oluşum ve gelişimini, etken çevresel faktörler arasında anlamlı etkileri birbiriyle ilişkilendirip inceleyerek açıklama yolunu seçmişlerdir. Nair ve Grand gibi tümevarımcı anlayışa sahip araştırmacılar ise, faktörler ve uygulamaların tek tek analizini muhasebe bileşenlerini tanımlamada kullanmıştır.³ Burada muhasebe ölçümlemesi ve finansal açıklama uygulamaları arasında bir ayrıma gidilmiştir ve özel olaylar üzerinden bir sonuca varılmıştır.⁴ Bütün bu gelişmelere bağlı olarak 1970'lerde karşılaştırmalı ve betimleyici muhasebe üzerinden sınıflandırma ölçülerinde Hofstede'in öncü araştırmaları kurumların çalışma şartlarında nasıl davranışlar sergilediklerini ortaya çıkaran kültür unsurlarının tartışılması sürecini başlatmıştır.⁵ Hofstede, ulusal ve uluslararası düzeylerde "muhasebe iklimleri"nin analizi ve sınıflandırılmasında egemen yapısal unsurun *kültür* olduğunu vurgulamıştır.

2. Literatürdeki Gelişmeler

Birçok araştırmacı muhasebe birikimini, ampirik bir anlayışla yorumlamaya ve ona göre de araştırmalar ve araştırma metodları geliştirmeye başlamıştır. Muhasebe kendi içine kapalı bir disiplin değildir. Ulusal muhasebe sorunları olduğu gibi, uluslararası muhasebe sorunları da vardır. Çok uluslu şirketler, "*uluslar-üstü ticaret*" muhasebe laboratuvarının araştırma alanını büyütüştür, en azından muhasebe daha çok konu başlığıyla karşı karşıyadır; üstelik başka disiplinlerle alışveriş içinde olarak böyle bir ihtiyaca ev sahipliği yapmaktadır. Öncelikle *Uluslararası Muhasebe* incelenmeye ve sorgulanmaya değer bir alan haline gelmiştir. Bu bağlamda araştırmacılar, ulusal muhasebe sistemleri ve uygulamalarını farklı kılan anahtar unsurları veya etkili çevresel faktörleri tanımlamayı denemişler ve bir sınıflandırma ölçüsü ortaya koymaya çalışmışlardır.⁶ Uluslararası muhasebe gelişimi ve uygulama farkları açısından kültür, politika, yasal sistemler gibi doğrudan ilgili faktörler, bunun yanında finansal yapı, vergi yapısı, muhasebe meslek yapısı ve muhasebe teorisi düzeyi gibi mesleki faktörler ve tarih, dil, din, eğitim koşulları gibi ulusal faktörler sınıflandırma ölçüleri olarak parametreleştirilmişlerdir. Ama asıl soru şudur: "*Hangi faktör veya faktör dizisi muhasebe ortamını şekillendirmektedir?*" Araştırmalarda bir çevresel etki olarak *kültür etkisinin* egemen bir karakter sergilediği gözlenmiştir. Bunun yanı sıra politik ve ekonomik çevre de önemli unsurlardır. Bu çevresel etkiler yeri geldiğinde toplumsal değişimler doğrultusunda birbirlerinin yapılarını şekillendirmekte tetikleyici rol oynayabilmektedirler. En çok gözlenen ise *kültür etkisinin* politik ve ekonomik etkilerin üzerinde bir şemsiye ölçü oluşturması olmuş; *kültür etkisi* politik ve ekonomik etkileri türevleriyle farklı yapılara taşımıştır.

² Guohua Zhang, "Environmental Influence on Accounting Development", **Environmental Factors in China's Accounting Development since 1949**, 2005, p.14 (Çevrimiçi) <https://ep.eur.nl/bitstream/1765/1888/5/Chapter+2.doc>, 14.05.2006

³ Zhang, **Ibid**.

⁴ Shalin Chanchani-Alan MacGregor, "A Synthesis of Cultural Studies in Accounting", **Journal of Accounting Literature**, 1999, (Çevrimiçi) http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3706/is_199901/ai_n8848157/pg_2, 07.01.2007

⁵ Sidney J. Gray *et al.*, **Global Accounting and Control**, New York, John Wiley & Sons., 2001, p.42

⁶ Schradhha Verma, **Culture and Politics in International Accounting: An Exploratory Framework**, University of London, 2005, p.1 (Çevrimiçi) http://www.bbk.ac.uk/manop/research/wpapers/m andocs/00_06_verma.PDF, 11.02.2007

Mueller, en başta sadece bir etkinin olduğunu keşfetmiştir. Hofstede ise süreci, kültür boyutları ve muhasebe davranışlarını kıyaslayarak tartışmaya açma yolunu denemiştir. Gray, birikimli ampirik düzeyden faydalanarak kültür ve muhasebe uygulamaları arasında bir formül geliştirmeye çalışmıştır ve ispatlanabilir etkinin kültür değişkenleriyle olabileceğini iddia etmiştir.⁷ Radebaugh ise sosyal değerlerin değişimini kültürle açıklayabilme vurgusunu yapmıştır. Buna ek olarak Radebaugh ve Gray, kültür etkisinin belirteçlerini finansal raporlama uygulamalarında ayrıntılarıyla tartışmışlardır. Yaptıkları karşılaştırmalı çözümlenmelerde, finansal raporlamada ülkelerarası farklılıkların büyük ölçüde kültürel farklılıklardan olduğunu ve finansal raporlama uygulamalarının o ülkenin tarihi ve kültüründen oldukça etkilendiğini ortaya çıkarmışlardır.⁸ Aarpen ve Radebaugh'un kavramsal çalışmaları ve çevresel unsurları ekonomik unsurun belirteci görmeleri de dikkat çekicidir. İddialarına göre ekonomik gelişmelerin doğurduğu ihtiyaçlar sosyo-kültürel tabakaları tetiklemekte, bu da her biri muhasebe uygulamalarına etki etmek üzere yasal, politik ve eğitimsel unsurları başka bir içeriğe taşımaktadır.⁹ Literatürde bir başka dikkat çekici teori Belkaoui'nin *Dilbilimsel Yaklaşım*'dir. Belkaoui, muhasebe farklılıklarını görece ve olasılık anlayışıyla çözümlenmeye çalışmıştır. Anlayışın çatısını, kültürel görecelik, dil göreceliliği, siyasi ve sivil toplum göreceliliği, ekonomik ve nüfussal görecelik, yasal ve vergi sistemi göreceliliği üzerinden tartışmıştır. Dil göreceliliğinde sadece ulusal dil farklılığı veya onun muhasebe üzerine etkileri yoktur; ayrıca muhasebeyi bir dil olarak görüp onu bir üstün iş idraki olarak algılayıp algılamamanın etkisi de tartışılmaktadır.

⁷ Zhang, *Ibid.* p.15

⁸ Fossung Michael Forzeh-Rexon Tayong Nting, "Harmonization of Accounting Standards-Disclosure Policies and Practices of European Commercial Bank", **Göteborg University**, master Thesis No. 2001:11, December 2001, p.10

⁹ *Bkz.* Jeffrey S. Aarpen-Lee H. Radebaugh, **International Accounting and Multinational Enterprises**, 2nd Edition, New York, John Wiley & Sons, 1985, p.23

Kültür göreceliğinde ise, diğer kültürlerle nazaran ulusal kültürlerle olan bağın muhasebeye muhasebe davranışı ve yargısı olarak etkisi ifade edilmektedir. Her kültür kendine has muhasebe davranışını ve yargısını meydana getirmiştir.¹⁰ Kültürel görecelik ulusal ve uluslararası düzeyde farklılıkların belirteçlerini anlamada başı çekmiştir.

Nobes'un tartıştığı muhasebe iklimlerini sınıflandırma ölçüsü üzerinden muhasebe gelişim ve uygulama karakterlerini belirlemede en ayırt edici unsurları göz önüne alırsak, Gray'in Hofstede'in sosyo-kültürel değerleri üzerinden oluşturdukları model isabetli sonuçlara ulaşabilmek açısından önem kazanır. Çünkü, Gray'e göre teorik olarak, bir muhasebe değerinin şekillenmesinde bir değerler sistemi olarak kültürün büyük rolü olduğu iddia edilmektedir.¹¹ Örneğin belirsizlikten kaçınma refleksi yüksek bir ülke uygulamasında, bütün tepkiler belirsizliği asgariye indirme yönünde olacak ve ülkedeki muhasebe kuralları ve düzenlemeleri de bu bölgesel belirsizlik anlayışı üzerinden açıklık, ayrıntı, perspektif ve içerik kazanacaktır.¹² Dolayısıyla Gray'in gözünde muhasebe bir alt-kültürdür.¹³ Bir başka deyişle Gray sosyo-kültürel değerler sistemiyle muhasebe alt sistemi değerlerini ilişkilendirmiş ve bunlar üzerinden çeşitli birleşimler elde ederek hipotezler geliştirmiştir.¹⁴ Gray'in

¹⁰ *Bkz.* Ahmet Belkaoui, **International Accounting Issues and Solutions**, London, Quorum Books, 1985, p.29

¹¹ Verma, *Ibid.*, p.11

¹² Susanne Fritz-Christina Lammler, **The International Harmonization Process of Accounting Standards**, p.20 (Çevrimiçi) www.diva-portal.org/diva/getDocument?urn_nbn_se_liu_diva-1554-1_fulltext.pdf, 10.02.2007

¹³ Roger Willett, **An Empirical Assessment of Gray's Accounting Values Constructs**, Working Paper No. 2002-003, 2002, p.2 (Çevrimiçi) <http://www.bus.qut.edu.au/faculty/schools/accountancy/documents/2002-003Willett.pdf>, 10.02.2007

¹⁴ Yuan Ding *et al.*, "Why do National GAAP Differ from IAS? The Role of Culture", **The International Accounting Conference Athens University of Economics and Business**, March 2004, p.10 (Çevrimiçi) <http://www.business.uiuc.edu/accountancy/research/vkzcenter/conferences/athens/papers/Ding.pdf>, 11.02.2007

modelinde sunduğu unsurlar şunlardır: *Profesyonellik-Yasal Kontrol, Birörneklik-Esneklik, Tutuculuk-İyimserlik, Gizlilik-Şeffaflık*. Buna göre profesyonellik muhasebe otoritesini; birörneklik derecesi muhasebe sistemi uygulamalarını, tutuculuk muhasebe açısından tanıma ve ölçümleme uygulama ve kurallarını, gizlilik ise finansal açıklama ve diğer açıklama unsurlarını etkileyecektir.¹⁵ Gray'in Hofstede'in değişkenleriyle kurduğu modeline göre Çin Muhasebe Davranışı Tablo 1'de gösterilmiştir.¹⁶

Tablo 1-Çin Muhasebe Davranışı

Hofstede'in değişkenleri	Çin
Bireycilik/Toplumsalcılık	Toplumsalcı
Statü Farkları	Fazla
Belirsizlikten Kaçınma Hali	Güçlü
Erillik/Dişillik	Düşük Erillik
Uzun-erimlik/Kısa-erimlilik	Uzun-erimli (Konfüçyüs Dinamizmi-Hareketli Eylemsizlik)

Gray'in muhasebe alt-kültürü boyutlarının Çin vakasına uyarlanmasındaki son hükmü şöyledir: “*Çin muhasebesi, devlet yasal kontrolü altında olan, tekdüzenlik derecesi yüksek, tutuculuk ve gizlilik eğilimi olan bir muhasebe karakteri üzerinde seyretmektedir.*”¹⁷

3. Ejderha'nın Ağzındaki Rüzgâr ve Su: Çin Muhasebesi

Antropoloji çalışmaları eski Çin dönemlerinde, üzerinde muhasebe amaçlı sikkelelerin bulunduğu çivi yazısında kullanılan zarf biçimli tabletlerin varlığından söz etmektedir. İçinde çok sayıda sikke var

olan bu tabletlerin üzerine oyulan işaretler ticari işlemlerin içeriğini yansıtmaktadır.¹⁸ Çin erken dönem muhasebesi Xia hanedanlığına, yani milattan önce 2206 ile 1766 kadar gider, Çin'de bugün hala kullanılan terimler o dönemden gelmiştir. Shang hanedanlığı, yani milattan önce 1500-1000 arasında ise, ilk muhasebe kayıt şekilleri oluşmuş ve yavaş yavaş Çin tarihi boyunca Çin muhasebesi çeşitli değişimlere uğrayarak günümüze kadar gelmiştir.¹⁹ Araştırmacılar arasında Aiken ve Lu'nun üzerinde ısrarla durdukları bir konu, Çin muhasebe gelişiminin feodal bir toplumda ve sadakat kültürü üzerine gerçekleşmiş olmasının getirdikleridir.

3.1. Çin Muhasebe Çevresinde Kültür Etkisi

Çin hakkındaki temel argümanlara baktığımızda kültür unsurunun iki kategoriye ayrıldığı görülür: bunlar sırasıyla Konfüçyüsçülük ve Budizm felsefesine dayanan ve artı nesilden nesle aktarılan geleneksel kültür ve 1949'la birlikte sosyalist yapının yönlendirdiği modern kültürdür. Çin'deki geleneksel kültürün; *Haklar(Yi) ve Kârın(Li) Birbirine Karşıt Düşmesi Teorisi*, *Güven ve Sözleşmelerin Karşıt Düşmesi*, *Geleneksel Davranışlar*, *Tutucu Düşünceler*, *Kolektivist Düşünce*, *İnanç* kökenlerine dayandığı ortadadır. Modern kültürün hakim değerleri ise muhasebenin amaçlarına, işlevlerine ve örgütlenmesine karar veren devlet teorisi, sınıf karakterleriyle birlik muhasebe karakteri üzerindeki argümanlara ve politik kaynaklara rehberlik eden muhasebe sınıf teorisi, muhasebenin temel düşüncesi, kurumsal yapısı haline gelen ve muhasebe uygulamalarının nereye doğru gelişeceğine ön ayak olan Marksizm ideolojisi ve muhasebe mesleği ile muhasebeciyi birbirinden ayıran Kültür Devrimi'dir.²⁰

¹⁵ Verma, *Ibid.*, p.14

¹⁶ Simon S. Gao-Morrison Handley-Schachler, “The Influence of Confucianism, Feng Shui and Buddhism in Chinese Accounting History”, *Accounting, Business & Financial History*, 13: 1March 2003, pp.41-68 (Çevrimiçi) www.taylorandfrancis.metapress.com/index/0L0UJH89A2LYRMBQ.pdf, 03.06.2006

¹⁷ Gao-Schachler, *Ibid.*, s.50

¹⁸ Wei Lu-Max Aiken, “Origins and Evolution of Chinese Writing Systems and Preliminary Counting Realitions”, *Accounting History*, November 2004 (Çevrimiçi) http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3933/is_200411/ai_n10297975, 05.06.2006

¹⁹ Lu-Aiken, *Ibid.*

²⁰ Zhang, *Ibid.*, p.49

3.2. Hareketli Eylemsizlik: Çin'in Anahtar Değerleri

Kültür etkileri açısından Çin'i mercek altına yatırdığımızda, muhasebe davranışının bin yıllar boyu süren tarihi kültürel değişimden nasıl etkilendiği konusunda eşsiz bir örneğe ve az rastlanır bir vakaya rastlarız.²¹ Çin, kültürel boyutlarıyla muhasebe davranışlarını sinayıp çözümleyebileceğimiz bir fırsat çıkarmaktadır. Çünkü batılılarla kıyaslandığı vakit, eski değerlerini korumakta ısrarlı olan Çin; kültürel anahtar değerler olarak Konfüçyüsçülüğü, Feng Shui'yi ve Budizmi ruhunda, dilinde ve terbiyesinde muhafaza etmiştir. Örneğin bir bakıma Çin uygulamacıların, muhasebe belirsiz olaylar karşısında tutucu davranış sergilemesi Konfüçyüsçülüğün "orta-yol" anlayışından geldiği düşünülmektedir.²² Semboller, kahramanlar, törensel alışkanlıklar ve değerlerin tabakalaştırdığı Çin düşüncesi ve uygulamalar dizisi Konfüçyüs ve Tao öğretilerin Çin ortak aklını oluşturan düşünce disiplinleri olduğu görülür. Çin düşüncesinin dört büyük okulu vardır. *Dao Jia* 'Yol'dur; *Bing Jia* 'Ordu'dur; *Fa Jia* 'Kanun'dur; *Ru Jia* 'Konfüçyüs'tür.²³ Konfüçyüs, gençliğinden itibaren devlet stoklarından sorumlu, orta düzey bir yöneticidir; yaptığı işe, kayıtların belgeleri ve harcamaların güncellenmesi gibi tam, gerçek olarak tutulması gereken muhasebe işleri de dahildir. Bu yüzden Konfüçyüs'ü o dönemde muhasebe melseğini yürüten bir kişilik diye işaretleyebiliriz. Konfüçyüs öğretileri arasında tarihi korumak bir sorumluluktur; dolayısıyla mevcut muhasebe kayıtları Konfüçyüs uygulamaları doğrultusunda bu tarihin parçası olarak ifade edilmektedir.²⁴ Konfüçyüs ılımlılıktan yanadır. Güven duygusu ihtiyacı Çin muhasebesi anlayışını basiretli bir yere getirmiştir. Konfüçyüs, risk karşısında

belirsizlik anlamına gelen durumu orta bir yol veya bir makul ölçü tutturarak yok etmektir. Konfüçyüs öğretileri, bu anlamda olduğu gibi her anlamda kısacerminden çok, uzunerimli yürütmeye odaklanmıştır.²⁵

3.3. Rüzgâr ve Suyun Tenindeki Kaligrafi: Çin Defter Kayıt Teknikleri

Çin tek taraflı girdi-çıkıtı kaydı metodu Zhou zamanında(M.Ö. 1066-M.Ö 771) devlet muhasebesinde kullanılmıştır; diğer metotlar içinde bu metodun yürürlükte kalması ancak ondokuzuncu yüzyılın ortasına kadar olmuştur. Metodun üç ana özelliği vardır: kayıt sembolü olarak girdi anlamına gelen 'Ru' ve çıktı anlamına gelen 'Chu' Çince karakterlerinin kullanılması, hesapların günlük defterde(*Cao Liu*) ve büyük defterde(*Zong Qing*) sınıflanması, hesapların üç kolonda kontrol edilmesi (cari olarak teslim alınanlar-ödemeler=denge).²⁶ Daha sonra bu üç kolon metodu dört kolon olarak geliştirilmiştir; dörtlü kolonun uygulaması ise Tang hanedanlığı, (M.S. 618-M.S. 907) dönemine rastlar. Dört kolonun esası şuna dayanır: (*Bilanço Periyodu*)+*Cari Olarak Teslim Alınanlar-Ödemeler=Denge*. Ming hanedanlığı döneminde (M.S. 1368-M.S. 1644), ticari faaliyetin artması sonucu tek taraflı defter kayıt sistemi yetersiz kalmıştır; çünkü sayıları ve işlemleri karmaşıklaşan yapı içinde bu yolla izlemek zorlaşmıştır²⁷. Üç kademeli defter kayıt metodu ihtiyaçtan yaklaşık olarak onbeşinci yüzyılın ortalarında icat edilmiştir. Bu metot, onbeşinci yüzyılın geç döneminde dört kademeli metodun geliştirilmesini sağlamıştır; bu Çin'deki ilk çift taraflı defter kayıt sistemidir; çift taraflı sistem ondokuzuncu yüzyıla kadar pek geniş olarak kullanıma geçememiştir. Ondokuzuncu yüzyıldan önce Çin muhasebe sistemi temel olarak, *caoliu*-günlük defter, *xiliu*-jurnal, *zonqing*-büyük defter gibi hesap defterlerini esas

²¹ Gao-Schachler, *Ibid.*, p.54

²² Gao-Schachler, *Ibid.*

²³ Jimmy F. M. Cheng, "A Fundamental Study of How Chinese Thinking Influences Westerners and Managerial Practices", *Hong Kong School of Business Research Project*, August 1996, p.40

²⁴ Frederick Choi *et. al.*, *International Accounting*, Fourth Edition, Prentice Hall Inc., New Jersey, 2002, p.125

²⁵ Robert Bloom-John Solotko, "The Foundation of Confucianism in Chinese and Japanese Accounting", *Accounting, Business & Finance History*, No. 13, 1 March 2003, p.33

²⁶ Gao-Schachler, *Ibid.*, s.52

²⁷ Gao-Schachler, *Ibid.*, s.53

almıştır. İşlemler *caoliu*'ya günlük deftere kayıt, daha sonra *xiliu*'ya transfer ve sonunda *zongqing*'e büyük deftere kayıt aşamalarını takip etmektedir. Son görev de muhasebe raporunun hazırlanmasıdır. El yazısıyla günlük deftere kaydedilen hesaplar, daha sonra *caoliu*'dan *xiliu*'ya geçirilirken düzenli ve sınıflandırılmış bir şekilde kaydedilmektedir.²⁸ O dönemlerin Çin uygulamasının standardı, karakterleri yukarıdan aşağıya olmak üzere sayfanın sağından başlayarak dikey kolonlara yazmaktır. Muhasebe defterleri bu kurallara göre hazırlanmıştır. Ming-Qing dönemlerinde (M.S. 1368-M.S. 1911) alışılmadık bir muhasebe uygulaması olarak birbirine eş yürüyen üç farklı rakamsal kullanım söz konusudur: ticari formlar için *caoma* rakamlandırması, standart formlar için *hunti* rakamlandırması, muhasebe formları için *kuaiji ti* rakamlandırması. *Kuaiji ti*, süslü karakterlerden oluşmaktadır, kolayca değiştirilmezler ve bu sebeple önemli başlıklarda, bankacılık gibi büyük toplam kayıtlarında kullanılmışlardır. Tablo sunumları batı tarzından farklı olarak dikey yapılmaktadır. Çin rakamları birbirini takip eden hanelere bağlı bir yazım ilkesine sahip olmadıkları için sıra değerleri birbirine karışmakta, *on-yüz-bin* gibi sayıların basamaklarının hizası tutturulamamakta ve bu yüzden imkânsız olmasa bile sayıların hesabını tutmak oldukça zorlaşmaktadır. Bu zorluğu aşmak için Çinliler, hesaplamalarını abaküsle yapmışlardır.

Shizufa dört-kolon metodu, *sanjiao zhang* üç kademeli defter kayıt sistemi, *longmen zhang* ejderha kapısı defter-kayıt sistemi ve *shijiao zhang* dört kademeli defter-kayıt sistemi Çin'in Qing dönemine ait (M.S. 1644-M.S. 1911), tipik geleneksel muhasebe metodolojileridir; dört sütun dengeleme metodu aslında Tang hanedanlığının orta evresinde görülmüş, Tek taraflı kayıt sistemine göre çalışan bir defter kayıt sistemidir ve alttaki şu eşitliğe dayanır²⁹:

$$J+X-K=S$$

J= Jinguang (Bir önceki sütun işleminden veya periyottan alınan karşılık)

X= Xinshou (Şimdiki sütun işleminin veya periyodun yeni alındı kaydı)

K=Kaichu (Şimdiki sütun işleminin veya periyodun harcama kaydı)

S=Shizai (Cari dönemin sonunda hesabın kapatılması ve dengenin sağlanması)

Bu dört kolon ve dört temel değişken sanki bir binanın dört sütunu gibidir. Burada muhasebenin esas fonksiyonu kâr ölçümü olarak görülmektedir; esas olan varlığın korunmasıdır ve hesaplamadaki dengenin varlıklar yönünde olması önemlidir. Bu metot Song (M.S. 960-M.S. 1279), Ming ve Qing dönemleri boyunca gündemde kalmıştır ve devlet muhasebesinde, aynı zamanda özel sektör muhasebesinde kullanılan raporlama şekli standardı olmuştur. Çin'de önemli ikinci muhasebe yeniliği onbeşinci yüzyılın yarısında kullanılmaya başlanan üç kademeli defter kayıt sistemidir. Bu uygulamanın farklılık oluşturan yanı üç temel günlük defter kaydı esasına dayanmasıdır³⁰: *huoqing bu* nakit satışlar ve nakit satın almalar; *yingqing bu* nakit defteri; *wunlui bu* kişisel hesap ve aktarım defteri. Sistemin en orijinal özelliği talep ve nakil işlemlerinin etkilerini içeren çift taraflı bir kayıt sisteminin kullanıldığı *wunlui bu*'nun uygulamadaki işlevidir. Her ne kadar nakit işlemleri tek taraflı olarak *huoqing bu* ve *yingqing bu*'da gösteriliyor olsa bile, bu sisteme üç kademeli denmesinin sebebi olan üçüncü ayağın *wunlui bu*'da talep ve nakiller üzerinden nakit işlemlerini çift taraflı kayıt sistemine göre bağlaması onu farklı kılmaktadır. Çünkü çift taraflılık borçlanma değişimlerini, tek taraflılık nakit değişimlerini gözlemlemek için kullanılır.³¹ Üç kademeli defter kayıt sistemine bağlı olarak gelişt-

³⁰ Auyeung-Ivory, *Ibid.*, p.8

³¹ Pak K. Auyeung, "A Comparative Study of Accounting Adaptation: China and Japan During the Nineteenth Century", *Accounting Historian Journal*, December 2002 (Çevrimiçi) http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3657/is_200212/ai_n9155013, 12.06.2006

²⁸ Pak K. Auyeung-Paul Ivory, "A Weberian Model applied to the Study of Accounting Stagnation in late Qing China", *Accounting Business & Financial History*, No.13, March 2003, p.9

²⁹ *Ibid.*, p.10

rilen “*dragongate bookkeeping-ejderha kapısı defter kayıt sistemi*”, Ming ve Qing Hanedanlıkları döneminde kullanılmaya başlanmıştır. Ana özellik olarak şu denge eşitliği esasına dayanır³²:

$Jin(\text{Gelirler}) - Jiao(\text{Harcamalar-Yin}) =$
 $Cun(\text{Varlıklar-Yang}) - Gai(\text{Özsermaye ve Yüklülükler})$

Bütün kayıtlar; *jin, jiao, cun ve gai* ana başlıklarına göre sınıflandırılarak yapılmış, bütün işlemler büyük deftere çift taraflılık esasına göre kaydedilmiş ve büyük defterden *Jin Jiao*(Gelir-Harcama) ve *Cun Gai*(Varlık-Özsermaye-Yüklülük) raporları olmak üzere iki raporlama şekli ortaya çıkarılmıştır. Kâr zarar rapor hazırlayıcısı tarafından bir muhasebe periyodu içinde toplam *jin* ve toplam *jiao* karşılaştırılarak bulunmaktadır; keza benzer karşılaştırma toplam *cun* ve toplam *gai* için de yapılmaktadır. Kâr göstergeleri eşitliğin iki tarafındaki eşleştirme sürecine bağlı olarak üretilmektedir; bu sürece hesapları kapatmak anlamında *he longmen* denilmektedir. Süreç önemlidir; çünkü eş zamanlı olarak kayıtların tamlığı ve kesinliği kontrol edilirken özel bir değer olarak kâr zarar durumu ortaya konmaktadır.

Çin muhasebe gelişimi içinde bir önemli kilometre taşı olarak onsekizinci yüzyılda kullanılan dört kademeli defter kayıt sistemidir. Bu metot aynı zamanda *tiandi panzhang*, yani yer ve gök metodu olarak da bilinir.³³ Bu sistem diğerlerine göre daha iyi bir sistemdir. Daha geniş bir hesap sınıflandırmasına sahiptir ve genel hesaplarla bağlantılı kayıtlar daha iyi bütünleştirilmiştir; bunun sebebi daha geniş hacimdeki ve daha karmaşık yapıdaki ticari işlemlerle baş edebilecek bir sistem kurmaktır.³⁴ Üç kademeli sistemin karma yapısının, yani çift ve tek taraflılığı kademeli bir şekilde kullanmasının aksine; dört

kademeli sistem, nakit olan-olmayan tüm kayıt işlemlerini yapmakta günlük veya büyük defter için çift taraflı tutmaktadır. En sonunda ise, *caixiang*(kâr-zarar tablosu) ve *cungai* (bilânço) raporları ortaya çıkarılmaktadır. Dört kolon denge metodu, Qing hanedanlığı döneminde, şirket ölçeklerine bakılmaksızın ticari şirketlerde uygulanmıştır.³⁵ Oysa üç kademeli defter kayıt sistemi orta ve küçük ölçekli ticari işlerde kullanıldığı dönemlerde; ejderha kapısı defter kayıt sistemi ve dört kademeli defter sistemi sadece belli sayıda büyük ölçeğe sahip şirkette uygulanmaktadır. Çin muhasebesi varlığını, tarıma dayalı öğelerin fazla olduğu ve ticari işlerin, el sanatlarının büyüdüğü bir dönemde göstermiştir. Defter kayıt sistemi ise, etkili bir hafıza yardımcısı olarak ticari kârın belirlenmesinde önemli bir rol oynamıştır. Kâr ve zararın hesaplanması, nakit esasına göre olduğu için ön ödemelerin ve büyüme miktarının hesap verme bağlamında pek bir önemi yoktur. Sermaye ve yatırım harcamaları arasında net bir ayırım yoktur. Kârın ölçülmesi üzerinde özel bir ilgi de yoktur. O zaman için ailenin mal sahibi olduğu ve ortaklıklara dayanan ticari organizasyonların temel şekilleri görülmektedir. Henüz iş ortaklığı şirketleri ortada görülmemektedir.³⁶ Çin'in ondokuzuncu yüzyılda yaşadığı dönemde ekonomik büyümenin sermaye yoğun yatırımlar gerektiren niteliksel ilerleme yerine sadece niceliksel bir genişleme sağladığı söylenebilir. Üstelik sermaye harcamaları ve yıpranma payı hesaplama fikri doğuracak bir muhasebe uygulaması görülmemiş, böyle bir cazibe oluşmamıştır. Bu dönem içte kalmış bir Çin muhasebesinin ve defter kayıt metotlarının izlerini taşır; endüstri öncesi ticari hayatın karmaşık yapısını karşılar;³⁷ ama daha ilerisi için başka bir kabuk değiştirme sürecine ihtiyaç vardır.

3.3.1. Defter Kayıt Sistemini Oluşumunda Kültürel Etki

³² Auyeung-Ivory, *Ibid.*

³³ Auyeung, *Ibid.*

³⁴ You Liang Zhao, “A Brief History of Accounting and Auditing in China”, in E.Y. Lou, S.N. Wang and A.J.H. Enthoven (eds), **Accounting and Auditing in PRC: A Review of its Practices, Systems, Education and Developments**, August 1987, pp.165-175

³⁵ Auyeung-Ivory, *Ibid.*, p.11

³⁶ Auyeung-Ivory, *Ibid.*

³⁷ Auyeung-Ivory, *Ibid.*, p.12

Ekonomik faaliyetin içeriği ve ölçeği değiştiğinde Çin'deki muhasebe kayıt sistemi de değişim içinde olmaktadır. Örneğin Çin düşünce tarzı, *Yin-Yang*'ın tek parça içindeki zıtlığı üzerine oturmuştur; dragon-gate defter kayıt tekniğindeki denge eşleştirmesi bu anlayışın uygulamaya bir yansımasıdır. Tek ve çift taraflı kayıt sistemleri kullanmış olmasına rağmen Çinliler, onların düşüncesi açısından hesaplar pek de önemli gözükmemektedir.³⁸ Araştırmacılardan Lin'in izlenimlerine göre Çin muhasebe tarihi tarandığı vakit, önemli olan unsurun hesapların varlıklar, yükümlülükler, öz sermaye veya kazançlar olarak ayrılmasının olmadığı; daha çok kayıtlarda nakit akışlarının içerden dışarıya ve dışardan içeriye olarak dengesinin gözlenmesi olduğu ortaya çıkmıştır. Feng Shui'nin etkisinin ise muhasebe bilgisinin Yin & Yang ilkelerine bağlı olarak değerlendirilmesi ve yorumlanmasıyla özdeş olduğu düşünülmektedir.³⁹

4. Sonuç

Kültür etkeni üzerinden hareket eden araştırmacıların yaptığı Çin muhasebesinin gelişimini inceleyen araştırmalar, Çin muhasebe çevresinin geleneksel kültür bileşenlerinden (*Konfüçyüs, Feng Shui, Yin-Yang*, vb...) etkilendiğini ortaya koymuştur. Çin kültürü, Konfüçyüs'ün Yin-Yang dengesine dayanan "*orta-yol*" algısı tarafından biçimlenmiştir. Orta-yol, Çin'in risk unsurlarını azaltmak adına uzunerimli ve basiretli muhasebe davranışı geliştirmesine nedendir. Bunun bir Feng Shui etkisi olduğu, Çin muhasebe uygulamasının Yin-Yang ilkeleriyle benzer ilkeler taşıdığı düşünülmektedir. Aynı etkinin Çin defter-kayıt tekniklerinde ve muhasebe bilgi oluşumunda, Çin devlet muhasebesinde ve özel sektör muhasebesinde devam ettiği gözlenmektedir. Sonuçta, Çin muhasebesi kültür etkisine bağlı olarak gelişmiştir. Politik, ideolojik, ekonomik etkiler kültür etkisinin birer türevidir. Çin muhasebesi, doğu bilgeliğinin içsel kültüründen türemiş; mantığı Konfüçyüs ve Feng Shui

algoritmasına dayanan kültürel bir sistem tasarımıdır.

Kaynakça

Auyeung, Pak K.: A Comparative Study of Accounting Adaptation: China and Japan During the Nineteenth Century, **Accounting Historian Journal**, December 2002 (Çevrimiçi) http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3657/is_200212/ai_n9155013, 12.06.2006

Auyeung, Pak K.- Ivory, Paul.: A Weberian Model Applied to The Study of Accounting Stagnation in Late Qing China, **Accounting Business & Financial History**, Volume 13, No 1, March 2003

Barbu, Elena.: **L'existence d'un Référentiel Comptable International Reconnu Réduit-il Vraiment le Vagabondage Comptable?**, Université d'Orleans Laboratoire Orleans de Gestion, 2003, (Çevrimiçi) <http://www.univ-orleans.fr/DEG/LOG/>, 11.06.2006

Bloom, Robert- Solotko, John.: The Foundation of Confucianism in Chinese and Japanese Accounting, **Accounting, Business & Finance History**, No. 13, 1 March 2003

Chanchani, Shalin -Alan MacGregor.: "A Synthesis of Cultural Studies in Accounting", **Journal of Accounting Literature**, 1999, (Çevrimiçi) (http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3706/is_199901/ai_n8848157/pg_2), 07.01.2007

Cheng, Jimmy F. M.: **A Fundamental Study of How Chinese Thinking Influences Westerners and Managerial Practices**, Hong Kong School of Business Research Project, August 1996

Choi, Frederick *et. al.*: **International Accounting**, Fourth Edition, Prentice Hall Inc., New Jersey, 2002

Ding, Yuan *et al.*: "Why do National GAAP Differ from IAS? The Role of Culture", **The International Accounting Conference At-hens University of Economics and Business**, March 2004, (Çevrimiçi) <http://www.business.uiuc.edu/accountancy/research/vkzcenter/conferences/athens/papers/Ding.pdf>, 11.02.2007

Evans, Thomas G.-Martin E.Taylor-Oscar Holzmann.: **International Accounting and Reporting**, Boston, PWS-KENT Publishing Company, 1988

Fritz, Susanne -Christina Lammle.: **The International Harmonization Process of Accounting Standards**, (Çevrimiçi) www.diva-portal.org/diva/getDocument?url

³⁸ Gao-Schachler, **Ibid.**, s.54

³⁹ Aiken-Lu, **Ibid.**, p.238

nbn_se_liu_diva-1554-1_fulltext.pdf),
10.02.2007

Forzeh, Fossung Michael-Rexon Tayong Nting.: "Harmonization of Accounting Standards-Disclosure Policies and Practices of European Commercial Bank", **Göteborg University**, master Thesis No. 2001:11, December 2001,

Gao, Simon S. - HandleySchachler, Morrison.: The Influence of Confucianism, Feng Shui and Buddhism in Chinese Accounting History, **Accounting, Business & Financial History**, Volume 13, 1 March 2003, (Çevrimiçi) www.taylorandfrancis.metapress.com/index/0L0UJH89A2LYRMBQ.pdf, 03.06.2006

Gray, Sidney J. *et. al.*: **Global Accounting and Control**, New York, John Wiley & Sons., 2001

Güvemli, Oktay.: **Muhasebe Tarihi**, IV.Cilt, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2001

Lu, Wei- Max Aiken.: Origins and Evolution of Chinese Writing Systems and Preliminary Counting Realitionships, **Accounting History**, November 2004 (Çevrimiçi) http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3933/is_200411/ai_n10297975), 05.06.2006

Mcdonald, Daniel I.: **Comparative Accounting Theory**, Washington, Addison-Wesley Publishing Company, 1972

Nobes, Christopher.: **International Classification of Financial Reporting**, Secon Edition, London, Routledge, 1992

Radebaugh, Lee H.-Sidney J. Gray.: **International Accounting and Multinational Enterprises**, Fourth Edition John Wiley & Sons Inc., New York, 1997

Solaş, Çiğdem.: **Finansal Muhasebe I**, İstanbul, İ.İ.T.İ.A Nihad Sayar Yardım Vakfı Yayınları, Yayın No:357-590, 1981

Stittle, John.: The reformation of European Corporate Reporting-Towards a Model of Convergence or Confussion, **European Business Review**, Emerald Group Publishing Limited Vol. 16 No. 2, 2004, pp.139-151 (Çevrimiçi) <http://www.emeraldinsight.com/0955-534X.htm>, 17.06.2006

Verma, Schradhha.: **Culture and Politics in International Accounting: An Exploratory Framework**, University of London, 2005, (Çevrimiçi) http://www.bbk.ac.uk/manop/research/wpapers/mandocs/00_06_verma.PDF, 11.02.2007

Velayutham, S. - M.H.B. Perera.: The Influence of Underlying Metaphysical Notions on Our Interpretation of Accounting, **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 9, No. 4, 1996

Willett, Roger.: **An Empirical Assessment of Gray's Accounting Values Constructs**, Working Paper No. 2002-003, 2002 (Çevrimiçi) <http://www.bus.qut.edu.au/faculty/schools/accountancy/documents/2002-003Willett.pdf>), 10.02.2007

Zhang, Guohua.: Environmental Influence on Accounting Development, **Environmental Factors in China's Accounting Development since 1949**, 2005 (Çevrimiçi) <https://ep.eur.nl/bitstream/1765/1888/5/Chapter+2.doc>, 14.05.2006

Zhao, You Liang.: "A Brief History of Accounting and Auditing in China", in E.Y. Lou, S.N. Wang and A.J.H. Enthoven (eds), **Accounting and Auditing in PRC: A Review of its Practices, Systems, Education and Developments**, August 1987