

## **Muhasebe Denetimi Tarihçesi<sup>(\*)</sup>**

**Joseph Reiserv**

*Tercüme: Hasan Erdinç*

Muhasebe ilminin menşei tarihin en eski zamanlarına kadar çıkar. Bu ilim milattan 3000 sene evveline kadar Mısır'da biliniyordu. Daha sonra Fenikeliler, Hintliler, Yunanlılar, Çinliler ve Romalılar onu ticaret muamelelerinden doğan ihtiyaçlara tatbik etmeyi öğrendiler. Vergi toplamak mecburiyeti de Maliye İlmini meydana getirdi.

Orta zamanlar, bir merhale kaydederek yeni yollar açtı. Çifte Muhasebe usulü XIII üncü asrın sonlarında İtalya'da meydana getirildi ve 1494 yılında bu ilme dair basılan ilk eserin, konusunu teşkil etti. İngiltere, Hollanda ve Fransa gibi tüccar milletler arasında istimali taammüm etti. Geniş bir literatür, mevcut olan usulleri her tarafa yaydı ve bu suretle Muhasebe İlmi cihanşümul oldu.

Bu tekamüle muvazi olarak kontrol unsuru inkişaf etti. Bütün muhasebe faaliyetleriyle beraber yürüyen kontrol, muhasebenin her türlü hususlarını adım adım takip etti. Esasen kontrolün menşei, Muhasebe İlminin menşei ile karışmış bulunuyor. Mevcut kanaate göre, kontrolün ilk tezahürlerini Mısır'da aramak lazımdır. Firavunların divanı, kontrol hakkında esaslar ve kaideler tespit ve tatbik etti.

---

*(\*) Bu yazı, Hasan Erdinç tarafından 1945 yılında tercüme edilen Muhasebe Kontrol Tekniği kitabının başlangıcıdır.*

Atina, İsa'dan 300 sene evvel, enteresan bir Devlet Maliyesi Nezareti'ne malikti. Bu müessese "Onlar" Muhasebat Divanı idi. Vazifesi halktan vergi toplayan kimselerin hesaplarını tahkik etmek ve icabında bunlardan yolsuz hareket edenleri adliyeye tevdi etmek olan bu divana Logistler Divanı da denilirdi. Kontrole müteallik bu asliye mahkemesinden başka, idari bakımdan olan adaletin tecelli ettiği Euthyne'lerin (murakipler) koleji de vardı.

Roma'da devlet maliyesi kontrolü, muhakeme ve temyize dayanan bir talimatın konusunu teşkil ediyordu.

Başlangıçta, varidat ve sarfiyatın tanzimi konsoloslara mevdu bir vazife idi. İsa'nın doğumundan önce, 443'ten itibaren bu salahiyet, devlet malikânelerinin idaresi ve hazinenin nezaretiyle mükellefler ve hakiki maliye nazırları mevkiinde olan teftiş unsurlarına tevdi olundu.

Varidatın temini ve sarfiyatın yapılması için bu salahiyetli zatlar tarafından her şehirde olduğu gibi ordu ve donanmada (Questores Oerarii) adını taşıyan ahvali maliye ve bütçenin tahkikine memur kimseler tayin edilirdi. Bundan başka hesapların heyeti umumiyesi senatonun nezaretine mevdu idi.

Başlangıçta çok müessir olan bu kontrol, büyük inkişaflar kaydetti. Fakat başlayan sefaheti ve generallerinin ve hakimlerinin ifsadı yüzünden mahvolan Roma devletinde tesirini gösteremedi. Birçok kanunlara suiistimallerin bertaraf edilmesi, ahlakın düzelmesi ve devlet maliyesinin temizlenmesi istendi ise de fayda temin olunamadı.

Bundan sonraki devre, kontrolün inkişafında bir tevakkuf kaydetti.

Bununla beraber, orta çağda İtalyan şehirlerinde bu kontrolün izine tesadüf edilmektedir. Sahillerde yerleşmiş bulunan cumhuriyetlerdeki bolluk ve ticaretin genişlemesi muhasebeye ilk planda gelen bir kıymet vermişti.

831 Senesinde Milano'da intişar eden bir yazı (rationator) yani murakıpların mevcudiyetini göstermektedir.1164 tarihinde bu murakıplara dukalık divanında ve piskoposluk idaresinin dairelerinde rastlanmakta idi. 1394 tarihinde belediye dairesi kendi hesaplarını kontrol etmek için bir ragonato intihap etti. Bu memuriyet hususi bir talimat mevzuu oldu. 1484 Yılında asil bir zat Milano dukasına yaptığı hizmetten dolayı mükafat olarak (site hesaplarının tahkikçisi) unvanıyla resmi vazifesini ahvadına intikal ettirmek hakkını aldı.

XIII üncü asır başlangıcında bugün elimizde mevcut bulunan bir tahkik raporu ile de sabit olduğu gibi, Piza belediyesinin de kendine mahsus bir murakibi vardı.

Bu devirde cari olan muhasebe usulüne göre aynı defter iki kopya halinde ayrı iki dairede tutulmakta idi. Papa III üncü Nikola'ya ait bir kasa defterinin bu suretle kaydettiği bakiyenin karşısında şu izahat okunmaktadır: Bu kayıt noterimizin defteriyle de mutabıktır.

Buna benzer bir kontrol sistemi de, Maliye Nezareti nezdinde Büyük Britanya'da mevcuttu. Defterin bir tanesi hazinedarın verdiği rakamları ihtiva etmekte, bir diğeri kañçelarya kâtibinin elinde bulunmakta ve nihayet bir üçüncüsü de kralın hususi bir mümessili tarafından tutulmakta idi. Birinin her yaprağı ve her sahifesinin diğerinin yaprak ve sahifelerine tekabül etmesi lazımdı. Bu muhtelif vesikaların birbiriyle karşılaştırılmasından kayıtların mutabık olduğu meydana çıkıyordu.

Bu murakabeden başka, ayrıca bugünkü kontrol anlamıyla ciddi bir kontrol, gerek hakim veya baronlara ve gerekse krallık tacına mensup memurlara mevdu idi. Daha sonra bu kontrol ile mükellef olan Auditores computorum scaccarii adındaki hususi teşekküller vücuda getirildi.

Bugün işitilen auditor tabiri ilk defa olarak bütün hizmet erbabını, hakimleri mabeyinci ve tahsildarları muntazam hesap tutmaya mecbur kılan birinci Eduvard'ın (1285) bir statüsüne kadar çıkmaktadır. Hilekarların, (auditor) ların şahadeti üzerine krallığın en yakın olan hapishanesine sevk edilmeleri gerekmekte idi.

1298 tarihinde Londra Belediye Reisi vazife icabı olarak auditor tayin edilirdi. Daha sonra 1310 da bu hususta bütün camia huzurunda intihap edilen altı kişi seçilirdi.

İrlanda'da (1316) Dublin şehrinin hesapları yeminli zatların murakabesine arz olunurdu.

İskoçya'da Maliye Nazırının defteriyle mabeyincinin defterleri her sene kral tarafından tayin edilen Auditor Lordlar" tarafından kontrol edildi.

1586 ya doğru Aberdeen sitesi hesaplarının doğruluğu bu kelime ile tasdik olunurdu: "Futit calculat and audit by the auditors." Diğer bazı hallerde şu izahata rastlanmaktadır. "Heard, seen considerit, calculat and allowit by the auditors."

Kraliçe Elizabet'in hüküm sürdüğü sıralarda Maliye Nezaretinin auditorları on İngiliz lirasına bağlı olan senelik bir para alırlardı. Esasen ayrıca aylık olarak da mükâfatlandırılmakta ve ziyafetlere iştirak etmekte idiler. Onlardan birçoğu rahatlarına düşkün insanlara benzetilerek hatırlanmakta ve hatta içlerindeki içki düşkünlerine de tesadüf olunmakta idi.

XVII. Asır sonlarında Fransa'da hesap kontrolleri izine tesadüf edilmektedir. Colbertlin nazırlığı zamanında Paris Muhasebat Divanında bütün hesap ve hesap ameliyelerini tahkik vazifesiyle mükellef bir eksper vardı. Bu vazife, çok tanınmış bir hesapçı olan ve çifte muhasebe usulü üzerine yazılmış meşhur bir eserin müellifi bulunan Bertrand –François Bareme (1640-1703) tarafından senelerce görüldü.

Aynı zamanda bu devirde mahkemeler nezdinden ehlihibreye de müracaat olunmakta idi. Ticaret mahkemeleri nezdinde eksperlik ve hakemlik vazifeleri muhtelif emirname ve iradelerde (1667 ve 1690) zikredilmiş bulunmaktadır.

Profesyonel revizörlerin, ilk şirketleri 1581 tarihinde Venedik'te Collegio dei Raxonati namı altında kuruldu. Bir devlet müessesesi olan bu tesis, sahasını derhal genişletti ve azalarının kabulü hakkında pek ciddi ve sıkı hükümler koydu.

Bu müesseseye, Venedik şehrinde en az beş seneden beri oturmakta olan ve makine sanatıyla işğal etmeyen ve herhangi bir şuçtan mahkûmiyeti olmayan Venedikli, vatandaşlar girebilirlerdi.

Koleje kabul edilmek için, 45 kişiden mürekkep bir komisyon huzurunda imtihan geçirmek ve bu imtihana işğirak eden namzedin komisyon azalarından  $\frac{3}{4}$  ünün reyini kazanması lazımdı.

Buna benzer ve fakat hususi mahiyette olan diğeri bir müessese de Milano'da kuruldu. 1741 Tarihinde bu müessese Senato'nun da muvafakatini aldı, fakat ömrü pek kısa geçti.

1813'de Bolonya'da hesap revizörleri yetiştirmek maksadıyla bir akademi kuruldu. 1858 de bu müessese Academia dei Ragionieri'ye inkılâp etti.

İskoçya'da ilk muhasebeciler, hususi katiplerden (Writers to the Signet), bazan da muhasebe profesörlerinden veya güzel yazılar hocalarından seçildiler. Daha XIX. asır başlangıcından itibaren mesleki murakipliğın büyük bir ehemmiyet kazandığı İngiltere'de dahi vaziyet aynı idi.

1825 ve 1836 senesi buhranları, sanayi inkişafı, buharın keşfi, şimendiferlerin artması mesleki meraklılığa olan rağbeti arttırmaya vesile oldu. Halkta spekülasyon yapmak isteği uyandı, birçok sanayi maddelerini dalgalar halinde mali piyasalara akıtan mütaaddit şirketler kuruldu. O kadar ki bunların bir nizamnameye raptı keyfiyeti kendisini hissettirdi.

1845 Yılında çıkan “Railway Companies Consolidation Act” senelik bilançonun Auditors” lar tarafından tahkikini emretmekle murakabe faaliyetine yeni bir çağır açtı. Bu temayül, takip eden devre içinde hızlandı, şimendifer kumpanyalarının birçok felaketli neticelerini meydana çıkarmakla kendini gösterdi.

Revizörler saadet devirlerini İngiltere’de yaşadılar. Bu revizörlerden birçoğu en az bir yılda elde edebilecekleri kazançlarından daha fazlasının bir haftada kazanıyorlardı. Bu kazancın senelere göre inkişafı şöyledir.

|      |      |      |      |      |      |      |      |
|------|------|------|------|------|------|------|------|
| 1840 | 1841 | 1842 | 1843 | 1844 | 1845 | 1846 | 1847 |
| 107  | 140  | 151  | 160  | 182  | 210  | 203  | 186  |

1855 tarihli İngiliz Kanunu ile şirketlere müteallik hükümler arasına ithal edilen mahdut mesuliyet prensibi ile 1862 tarihli “Kumpanyaların” serbest teşkil edilebilecekleri hakkındaki kanun, muhasebecilik mesleğinin geniş mikyasta ilerlemesine âmil oldu. 1869 Senesinde iflas kanunu ahkamıyla (Bankruptcy act) bu mesleğe tekrar yeni bir hız verildi.

Muhasebecilerin istikbali müemmen gibi idi. Fakat suiistimler oldu ve fena ruhlu eksperler “auditors”ların faaliyetlerine leke sürdüler. Uzun müddet tesirlerini mesleğe hissettirecek derece de zararları dokundu.

İşte bu durum karşısında birleşmeye doğru topluluklar teşekkül ederek İngiltere'ye geçtiler.

Bugün en mühim revizörler birliği Institut of chartered Accountants in England and Wales''dir. Buna benzer şirketlerden İrlanda'da Avusturalya'da Kanada'da ve Transval'de vardır.

Germen dilinin konuşulduğu memleketlerde kontrolün inkişafı oldukça ağır bir seyir takip etti. İlk eksperler, çifte muhasebe usulünün temin eylediği terakki ile ortaya çıktılar. Fakat bunlar daha ziyade organizatör idiler ve bu yüzden murakabe uzvu olarak iktisadi hayatta mahdut bir rol oynayabildiler.

Mutaakıben fiduciare (sadık el) şirketleri inkişaf ettiler. Bunlar Trust Companies modelinde iken yavaş yavaş revizyon enstitülerine inkılâp ettiler. Almanya, Avusturya, Danimarka ve İsviçre'de bunlardan mevcuttur. Bir müddetten beri Fransa, Belçika ve İtalya'da da bu enstitülerden açılmıştır.