

Luca Pacioli Zamanında Çin’de Muhasebe*

Assoc. Prof. Song Limeng
Accounting School,
Zhongnan University of
Economics and Law,
China

Tercüme Eden: Aydan Çelenk Üstün

Özet

Çin’de, Luca Pacioli zamanına denk gelen Ming Hanedanı döneminde (1368-1644) Çin, dünyadaki en güçlü ve refah içindeki ülke olmakla beraber; bu çağ aynı zamanda gelişmeden çöküşe doğru anlamlı bir dönüşüm sürecini de ifade etmektedir. Kapitalizmin filizlendiği bu çağda, Çin kırsal kesiminde, şehirlerde ve pazar yerlerinde muhasebeye her yerde rastlanır ve *Tripod* kayıt yönteminin (*sanjiaozhang*), muvakkat, standart olmayan ve yerli bir çift taraflı kayıt yöntemi olarak kullanım alanına girdiği görülmektedir. Yerli Çin çift taraflı kayıt yöntemi, *Sanjiaozhang* ile ortaya çıkmış, *Longmenzhang* (ejder geçidi kayıt yöntemi) ile gelişmiş, *Sijiaozhang* (dört ayaklı kayıt yöntemi) ile olgunlaşmış ve batılı kayıt yöntemlerinin tanınması ve hakimiyet kurması ile de yok olmuştur. Bu araştırmada, Çin defter tutma yönteminin gelişimi incelenecek ve bunun rasyonel devamlılığı, çağdaş ekonomik ve kültürel karakteristikleri temel alınarak analiz edilecektir. Çin geleneksel çift taraflı kayıt yöntemi ile Luca Pacioli’nin *Partita doppia*’sını karşılaştırarak, Çin defter tutma yönteminin İtalyan tarzı defter tutma yönteminden geride kalma sebepleri açıklanmaya çalışılacaktır.

Anahtar kelimeler: Çin defter tutma yöntemi, İtalyan tarzı defter tutma, çift taraflı kayıt yöntemi, Ming Hanedanı, Luca Pacioli.

JEL sınıflandırması: M41, M48

Abstract (Accounting in China at the time of Luca Pacioli)

At the time of Luca Pacioli, in Ming Dynasty (1368-1644), China remained still the most prosperous, powerful nation on Earth, but the age also was the significant

* II. International Conference Before and After Luca Pacioli, 16 – 19 June 2011, Italy’de sunulan bildiri-
riden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

transforming period from flourish to decline. In this age of “sprouts of capitalism”, accounting-keeping became ubiquitous in the Chinese countryside, cities and market towns, and *sanjiaozhang* (Tripod bookkeeping) came into use as one type transitional, halfway, non-standardized and indigenous Chinese double entry bookkeeping. Indigenous Chinese double entry bookkeeping originated in *Sanjiaozhang*, improved in *Longmenzhang* (Dragon gate bookkeeping), and matured in *Sijiaozhang* (Four-leg bookkeeping), terminated in the introduction and domination of Western bookkeeping. The article reviews the evolution of Chinese bookkeeping, and analyses the ‘substantive rationality’ of this evolution on the basis of contemporaneous economic and cultural characteristics. Through the comparative study between Chinese traditional double entry bookkeeping and the Luca Pacioli’s *Partita doppia*, the article tries to explain the reasons of Chinese bookkeeping falling behind Italian-style bookkeeping.

Key words: Chinese Bookkeeping, Italian-style Bookkeeping, Double Entry Bookkeeping, Ming Dynasty, Luca Pacioli

JEL classification: M41, M48

1. Giriş

Ming Hanedanı dönemi (1368-1644), Çin’in üç altın çağından biridir (diğerleri Han ve Tang Hanedanı ile Song Hanedanı dönemleridir). O çağda Çin, dünyanın en geniş ekonomik varlığı konumunda idi. İmparator Chengzu dönemi boyunca (r. 1403-24), Ming Devleti Pekin’de görkemli yeni bir başkent inşa etti ve Moğol topraklarının¹ içlerine doğru ağır bir askeri hareket başlattı. Aynı zamanda Asya’nın pek çok bölgesi ile diplomatik ve ticari bağlantılar yeniden kuruldu ve “hadım amiral” Zheng He, (1371-1433) Ming bayrağını, Güneydoğu Asya’ya ve Kızıl Deniz ile Afrika’nın doğu kıyılarına kadar taşıyacak yedi adet harikulade deniz sefinesine komuta etmekle görevlendirildi. Bütün bu aktivitelerin maliyetinin, 15. yüzyılın ilk yılları boyunca dünyada herhangi başka bir hükümetin finansal kapasitesini aşacağı açıktır.

Bu dönemde ilk defa Çin dış ticareti önemli ölçüde genişledi ve

¹ Yuan Hanedanı (1271-1368), ya da büyük Yuan İmparatorluğu, Moğol Han’ı Kubilay Han tarafından kurulmuş, günümüzde çoğunlukla Çin tarafından yönetilen bölgede bir Moğol Hanedanı’ydı ki bütün modern Moğolistan ve onu çevreleyen bölgelerde 1271’den 1368’e kadar varlığını resmen sürdürdü. Hem Moğol İmparatorluğu’nun bir bölgesi, hem de Çin İmparatorluğu’nun bir Hanedanı olarak düşünülmüyordu. Çin tarihinde Song Hanedanı’nı takip eden Yuan Hanedanı, Ming Hanedanı’ndan önce gelir.

Asya'nın her yerinden diplomatik ve ticari görevliler düzenli olarak Ming sarayına gelmeye başladılar. Bu arada ağzına kadar dolu Çin hazine gemileri (baochuan)² Hindistan ve Orta Doğu limanlarını ziyaret ediyorlardı. Zheng He'nin gemileri yüklü miktarda ipek, porselen ve diğer eşyayı Asya, Afrika ve Orta Doğu pazarlarına taşıyorlardı (Guy, 1986). Zheng He'nin *Ming Shi*'deki (Ming Hanedanı Tarihi) biyografi kayıtlarına göre, Zheng He'yi bu seferlere çıkmaya sevk eden motivasyon, kayıp imparator Hui'yi aramak, yabancı ülkelere askeri gücünü göstermek ve Çin'in zenginliğini sergilemekti. Ama Haraprasad Ray'ın işaret ettiği gibi Ming deniz seferleri devam ettikçe Çin, Hint Okyanusu ve Orta Doğu'da ticari fırsatları yakalamak için daha çok görülmeye başlandı (Ray, 1987). 1415'te, Aden ve Dhofar'a Güneydoğu Asya ve Hint biberini, Hümmüz'e Hint baharatını ve biberini, Mogadişu'ya (Etiyopya) sandal ağacı ve pirinç ve Mekke'ye de demir kazanlar ve buz götürüyorlardı. Burada kazanç motivasyonu çok açıktır ve seferlerin oldukça baskın olan ticari karakteri gözden kaçırılmayacak kadar aşıkardır (Ray, 1987). Aralarında Çin'den gelen ipek, porselen ve diğer eşyanın da bulunduğu çok çeşitli doğu kökenli lüks malların değerini ödeyebilmek için, Londra'dan Kahire'ye kadar ülkeler, “doğuya külçe uçuşu”ndan oldukça yakınıyorlardı (Lopez, Miskimin, ve Udovitch, 1970). Önceden refah içinde bulunan Bizans İmparatorluğu, ekonomik ve politik bir yıkımın eşiğine gelmişti (Norwich, 1995) ve altın ve gümüş sikkelerin bulunması kuzey Hindistan ve Java'da da gittikçe artan bir şekilde zorlaşıyordu (Digby, 1982). Ama bu arada gümüş, Çin'e giden başlıca şehirlerarası ve deniz ticaret rotaları boyunca seve seve kullanılır halde ortaya çıkmıştır (Ma, 1970).

Muhasebe süreçleri tepkiseldir. Esas olarak, herhangi belirli bir zamandaki iş gereklerine göre yapılanırlar ve gelişmeleri genellikle ekonomik ilerlemelere uygun olur. Genelde medeniyet seviyesi ne kadar yüksekse defter tutma yöntemleri de o ölçüde gelişmiştir (Chatfield, 1977). Aslında gelişen dış ticaret, üretim endüstrisini geliştirdi ama nüfusu hızlı ve dramatik bir şekilde artan Ming Hanedanı, Çin defter tutma sisteminde nitelikli bir sıçrama

2 Wang Gungwu'nun değindiği gibi, “baochuan” dönemi, Çin tarafından ‘hazine arama’yı işaret eder. Buna göre ilginç olan nokta şudur ki, Zeng He tarafından yönetilen seferler, ticari operasyonlardan çok, diplomatik görevler olarak addedilmiştir (Wang, 1992).

gerçekleştiremedi. Devlet muhasebesi, orijinali Tang ve Song Hanedanı'ndan gelmiş olan “dört ayaklı hesaplama”ya uyarlandı ve tıpkı önceden olduğu gibi özel sektör muhasebesi esas olarak onu takip ederek daha basit ve pratik olan tek taraflı kayıt yöntemi şeklini aldı. Ming döneminde, özel defter tutma şekillerinin yanı sıra bunu destekleyen temel sayı sistemi sıradan (Guo, 1988) olmakla birlikte, Çin defter tutma yönteminin dikkat çekici ilerlemesinde kapitalizmin filizlenmesi ve ticaretin zenginleşmesi etkide bulundu. Pratikte yaygın olarak kullanılmamış olmasına rağmen “aksak defter tutma” (*boxingzhang*) olarak da bilinen Tripod kayıt yöntemi (*sanjiaozhang*), Çin’de ilk defa ortaya çıkan, çift taraflı kayıt yöntemine benzer, muvakkat, orta yollu, standart olmayan, yerli bir yöntemdi ve bu yöntem, sonradan gelen *Longmenzhang* (ejder geçidi kayıt yöntemi) ve *Sijiaozhang*’ın (dört ayaklı kayıt yöntemi) temeli olan bir çift taraflı kayıt yöntemi niteliğinde idi. Pekin, Nanjing, Suzhou, ve Guangzhou gibi Ming Hanedanı döneminin önemli ticaret kentlerinin ekonomisi, Venedik, Cenova, Firenze gibi İtalya’nın o çağdaki önemli kent devletleri kadar müreffeh görünmekle birlikte, Çin defter tutma yöntemi, çağdaşı olan İtalyan defter tutma yönteminin oldukça gerisindeydi. En az 14. yüzyıldan beri çok sayıdaki İtalyan ticari belgesi, nispeten basit tek taraflı kayıt yönteminden çift taraflı kayıt yönteminin standart olmayan formlarına intikal sürecine tanıklık yapar (Origo, 1957; Littleton ve Yamey 1956). *Partita doppia*’nın standartlaştırılmasında esas itibarıyla 19. yüzyıla intikal eden form, matematikçi Luca Pacioli’ye kadar gider (Pacioli’nin çift taraflı formlar hakkındaki tezi, cebirle ilgili çığır açan 1494 metninin bir bölümüdür). Matbaa baskısı sayesinde bu ticari İncil, “İtalyan defter tutma yöntemi” metni, 16. ve 17. yüzyıllarda batıya geniş çapta yayılmıştır (Littleton ve Yamey, 1956).

2. Batı Zhou Hanedanı’ndan Ming Hanedanı’na Devlet Muhasebesi

Çin, en eski insan medeniyetlerinden biri olarak, uzun bir muhasebe ve defter tutma tarihine sahiptir. Tarihi kayıtlar göstermektedir ki Çin’de insanlar yaklaşık altı bin yıl önce sayısal bilgiye sahiptiler. Tahtaya kazanmış

hesaplamalar ve kayıtlar, Çin muhasebesinin en ilkel basamağının manzarasını ortaya koyarlar. Çin’de muhasebenin en erken referansı, bugün bile kullanılan Çin sikkelerini basan Xia Hanedanı’ndan Yu’dur (M.Ö. 2206 - M.Ö. 1766). Yu, aynı zamanda mali sorumluluğu birleştiren denetim ve muhasebe kavramlarını da birlikte ortaya koymuştur. Tarihi verilere göre, üç bin yıldan daha eski olan batı Zhou Hanedanı’nda, muhasebe aktiviteleri devlet muhasebesi özelinde oldukça karmaşıktı (Chatfield, 1977). O yıllarda Çin muhasebesi, Dünya’nın başka yerlerindeki muhasebe sistemlerinden daha gelişmiş durumda idi (Wei Lu ve Max Aiken, 2003).

Batı Zhou Hanedanı’ndan önce, bir çeşit günlük defter olan Cao Liu (ajanda, not defteri) muhasebe defteri olarak görülebilir. Batı Zhou Hanedanı’nda muhasebe defterlerinin iki şekli vardı: Cao Liu ve Zong Quing (Guo, 1986). Cao Liu, muameleleri oldukça basit biçimde, olduğu gibi kaydeder ve bunu takiben işlemler, hesap başlıkları bazında muamele kategorilerine göre Zong Quing’e (büyük defter, kütük) kaydedilirdi. Bu defter tutma yöntemi, kayıt tabloları şeklinde Ru (içeri akış) ve Chu (dışarı akış) olan üç ayaklı defter tutma yöntemi (üç kolonlu defter tutma) olarak, devlet hesaplarında, her bir hanedanın hazinesindeki tarım ürünlerinin akışını, gayrimenkulleri ve diğer varlıkları takip altında tutmak için kullanılmıştır. Böylece, devlet gelirlerinin, harcamalarının ve net servetin kayıt ve rapor edilmesi açısından Ru (içeri akış) - Chu (dışarı akış) = Yu (eldeki mallar) hesap eşitliği ortaya çıkmıştır. Bu üç kategorinin gösterdiği gibi her hanedanın ekonomik aktivitelerinin üç ana cephesinin (ya da üç ayağının) kaydedilmesi, Çin muhasebe literatüründe “üç ayaklı defter tutma” ya da “Ru-Chu defter tutma” olarak adlandırılır (Zhao, 1987). Bu tek taraflı bir kayıt yöntemidir ve belirgin tarafı, devlet gelirlerinin, harcamalarının ve servetinin ardışık olarak birbiri peşine yerleştirilerek kaydedilmesidir. Üç ayaklı defter tutma yöntemi, Batı Zhou Hanedanı’ndan Orta Shong Hanedanı’na kadar yaklaşık iki bin yıl boyunca devlet muhasebesinde önemli rol oynamıştır (M.S. 1100 civarı).

Batı Zhou Hanedanı’ndan sonra ve feodal toplumun pek çok yüzyılı boyunca Çin’de muhasebe yavaş bir ilerleme göstermekle birlikte bazan hızlı gelişmeler de olmuştur. Örneğin, Bi-Bu sistemi - Tang Hanedanı döneminde

(M.S. 618-907) gelişen bir denetim sistemi - ve bir de Song Hanedanı döneminde (M.S. 960-1279) ayrıntılı bir devlet muhasebesi sisteminin bulunuşu gibi. “Dört ayaklı bütçeleme”, ilk olarak Tang Hanedanı boyunca ortaya çıkmıştır. Feodal ekonomi, sosyal üretkenlik seviyesinin epeyce yükselmesi ile hızla büyümüştür. Bunun sonucunda, defter tutma ya da muhasebe aktiviteleri, “dört ayaklı bütçeleme”nin bulunuşuna doğru yeni bir ivme göstermiştir. Bu yöntem, ekonomik aktiviteleri dört adet defter tutma unsuru ile açıklar: *Jiuguang* (eski zimmet - geçmişten geleceğe aktarılmış mallar), *Xingshou* (yeni gelirler - şu anki dönem boyunca elde edilen gelirler ya da içeri akış), *Kaicu* (masraf - şu anki dönem boyunca dışarı akış) ve *Shizai* (gerçek mevcudiyet - kapanış bütçesi). Çinli muhasebe bilginleri, “dört ayaklı bütçeleme”nin Çin tarzı defter tutmada temel muhasebe denklemi olduğunda genellikle mutabıktırlar (Guo, 1982):

1. *Jiuguang* (eski zimmet) + *Xingshou* (yeni gelirler) = *Kaicu* (masraf) + *Shizai* (gerçek mevcudiyet ya da kapanış bütçesi) ya da bu denklem hesap defterlerinin mizanları için yeniden düzenlenebilir:
2. *Xingshou* (yeni gelirler) - *Kaicu* (masraf) = *Jiuguang* (eski zimmet) - *Shizai* (gerçek mevcudiyet ya da kapanış bütçesi).

Açıkçası bu yöntemin her kategorisi (ya da “ayağı”), iş muamelelerinin belirli bir yönünü temsil eder ve defter tutma amacıyla kenetlenmiş bir çerçeve oluşturmak için aralarında iç bağlantılar mevcuttur. Aslında bu yöntemin prensipleri, bütün müteakip Çin tarzı defter tutma yöntemlerini somutlaştırmıştır.

Ming Hanedanı’nda Çin tek taraflı kayıt yöntemine, o çağda toplumun her yerinde rastlamak olanağı vardır. Yönetim, dört ayaklı kayıt yöntemini Song Hanedanı’ndan³ miras almıştır ama ilk dönemi ile karşılaştırıldığında dört ayaklı bütçeleme Ming Hanedanı’nda daha kapsamlı, sistematik ve kuralcıdır.

1. Hongwu’nun 14. yılında (1381), imparator, “*Fu Yi Huang Ce*”nin

³ Yuan Hanedanı (1271-1368), Song Hanedanı’nı takip edip Ming Hanedanı’ndan önce gelmesine rağmen, Çin’de hakimiyet kurmuş bir Moğol Hanedanı’ydı. Bu yüzden, Ming Hanedanı’nın yönetim sistemi, Yuan Hanedanı’ndan çok Song Hanedanı’nın devamıdır.

(köleler ve vergiler sarı birimi), dört ayaklı kayıt yöntemi ile yani *Jiuguang* (eski zimmet), *Xingshou* (yeni gelirler), *Kaicu* (masraf) ve *Shizai* (gerçek mevcudiyet ya da kapanış b t gesi) ile hane halkı bazında tamamlanmasını emretti. Halk ana hatlarıyla siviller, askerler ve esnaf olarak ayrılmıştı ve dört ayaklı kayıt yöntemi, bu sınıflandırmaya göre nüfusu, tarım arazileri, hububat vergisi, çiftlik hayvanları, kara ve deniz taşıtları, ...vs gibi standart (bir örnek) bir şekilde kaydetti. “*Fu Yi Huang Ce*”, diğ r muhasebe kitaplarının temeli olarak, yöntemin en önemli muhasebe kitabıydı.

2. Vergi departmanı, vergilendirme kayıtlarını “*Quian Liang Wen Ce*”ye (arazi vergisi defteri) kaydetmek için dört ayaklı kayıt yöntemini uygulamak zorundaydı ve aynı zamanda bunu, vergi koyma ve denetleme için uygunluk sağlamak açısından yukarıda sözü edilen “*Fu Yi Huang Ce*” ile yazışmalarda da uygulamak zorundaydı.
3. İş takibi sektörü olarak depolama departmanının kayıt yöntemi, defter tutma yöntemi ve kategorisi bakımından vergi departmanı ile uyumlu olmalıydı.
4. Diğ r departmanlar, vergi koyma ve toplama (para ya da mal olarak) işlemlerini yaparken sözü edilen dört ayağı kaydetmek zorundaydılar. Sonra her yılın sonunda⁴ her yerel departman, yıllık muhasebe raporlarını bağlı buldukları üst departmana göndermek mecburiyetindeydi. Hu Bu (feodal Çin’de Gelirler Bakanlığı), her departmanın yıllık muhasebe raporlarını onaylayıp hesabı kapatır, eğer hata bulursa raporu yeniden yazılmak üzere geri gönderir, bir rüşvet durumu tespit ederse Du Ca Yuan’a (sansür kurulu) gönderirdi.
5. Her departman olağan istatistiksel raporlarını, Hu Bu (feodal Çin’de Gelirler Bakanlığı)’ya düzenli olarak sunmak zorundaydı:

4 Çin ay takvimine göre

Tablo 1 – Olağan İstatistiksel Rapor

	<i>Dört aylık rapor</i>	<i>Yıllık rapor</i>	<i>Altı aylık rapor ve üç aylık rapor</i>	<i>İki aylık rapor ve aylık rapor</i>
<i>İçerik</i>	<i>Jiuguang (eski zimmet) Xingshou (yeni gelirler), Kaicu (masraf) ve Shizai (gerçek mevcudiyet ya da kapanış bütçesi)</i>	<i>Jiuguang (eski zimmet) Xingshou (yeni gelirler), Kaicu (masraf) ve Shizai (gerçek mevcudiyet ya da kapanış bütçesi)</i>	<i>Jiuguang (eski zimmet), Xingshou (yeni gelirler) ve Shizai (gerçek mevcudiyet ya da kapanış bütçesi)</i>	<i>Kaicu (masraf)</i>
<i>Talep</i>	<i>Fu Yi Huang Ce (Köleler ve Vergiler Sarı Birimi)</i>	<i>Mizan</i>	<i>Gerçek değerin kaydı</i>	<i>Gerçek değerin kaydı</i>

3. Ming Hanedanı’nda özel kesim muhasebesi

Çin’de, muhasebede devlet muhasebesi gelişimi genelde, özel kesim muhasebesinden daha erken olmuştur ve özel kesim muhasebesi daima devlet muhasebesini takip ve taklit etmiştir. Ama Ming Hanedanı’nda bu durumun yavaşça değişmeye başladığı görülmektedir. Çin tek taraflı kayıt yöntemi, “dört ayaklı defter tutma”, Ming Hanedanı’nın özel kesim muhasebesine hakim oldu ama çift taraflı kayıt yönteminin yani “*Boxingzhang*” (aksak defter tutma) olarak da bilinen “*Sanjiaozhang*” (tripod kayıt yöntemi)’nin filizlenmesi Çin’de ilk defa bu dönemde ortaya çıktı. Ve “*Sanjiaozhang*” (tripod kayıt yöntemi) ile “*Longmenzhang*”⁵ (ejder geçidi kayıt yöntemi) temel alan Çin tarzı çift taraflı kayıt yöntemi, Ming Hanedanı’nın son dönemlerinde özel bankacılık ve ticari teşebbüslerde kullanılmaya başlandı.

Kapitalist ekonominin ilk unsurları, Çin’de on beşinci yüzyılda Ming Hanedanı’nın geç dönemlerinde ortaya çıktı. Ekonomik büyümenin bir sonucu

5 Çinli muhasebe tarihçilerine göre, sözde, Longmenzhang, Kuzey Çin’de Fu Shang adında bir tüccar tarafından bulunmuş bir defter tutma sistemiydi ve ilk olarak özel bankacılık ve ticari kuruluşlarda uygulandı.

olarak, aile atölye ve fabrikaları, bankacılık, faizcilik işi ve özel borç finansmanı gibi mal alım satımı ve ticari aktiviteler ortaya çıkmaya ve yayılmaya başladı. Özellikle bankacılık aktiviteleri, “*Piaohao*” ya da “*Qiangzhuang*” (para evleri) ve “*Danpu*” (faizci dükkanları) vasıtasıyla, bankacılar ve tüccarlara borç para ve kredi sağlamak için popüler hale geldi. Geleneksel, devlete dayalı tek taraflı kayıt yöntemi, tüccarlar ve bankacılar arasındaki daha karmaşık ve artan miktardaki muameleleri takip altında tutmak için yetersiz kaldı ve on beşinci yüzyılın geç dönemlerinde “*Longmenzhang*”ın (ejder geçidi kayıt yöntemi) ortaya çıkması ile, yerini aşama aşama çift taraflı kayıt yöntemine bıraktı. Çoktan beri yerleşmiş olan tek taraflı kayıt yönteminin çift taraflı kayıt yöntemine dönüşümü yavaş bir süreç yaşadı ve “*Longmenzhang*”, “*Sanjiaozhang*” ya da “*Shijiaozhang*” olarak ayrı ayrı iki gelişim aşamasından geçti. “*Sanjiaozhang*” (tripod kayıt yöntemi), tahsil edilen para ya da ortaya çıkan ödemeler bazında muamelelerin kaydedilmesi için farklı işlemler gerektiriyordu. Nakit olmayan bütün muameleler (alacaklar ya da havaleler), eşzamanlı olarak yapılan “*Lai Zhang*” (ondan) ve diğeri de “*Qu Zhang*” (buna) olmak üzere ikili kayıt girişi tutulmasını gerektiriyordu. Bununla birlikte, nakit muameleler sadece bir giriş ile kaydediliyordu (örneğin nakit hacminin yazılmaması) ya da tek taraflı kayıt yapılıyordu.

Çin muhasebe literatüründe tripod (üç ayaklı) kayıt yöntemi ya da aksak kayıt yöntemi olarak da adlandırılan “*Sanjiaozhang*”, nakit ve nakit olmayan muamelelerin ayrımı ve nakit olmayan muamelelerin iki yönlü kaydedilmesi sayesinde, tek taraflı kayıt yönteminin aksine, önemli bir ilerleme gösterdi (Guo, 1982). Çin’de, karma prosedürlerle ilgili “*Sanjiaozhang*”, belki de tek taraflı kayıt yönteminden çift taraflı kayıt yöntemine dönüşüm için gerekli bir basamak olarak görülebilir (Guo, 1988).

“*Longmenzhang*” ve özellikle de “*Shijiaozhang*” ya da “*Tian Di He Zhang*”ın sonradan artırılmış versiyonu, aralarında önemli farklar bulunmasına rağmen, İtalyan tarzı çift taraflı kayıt sistemine oldukça benzemektedir. Çin muhasebe literatüründe iyi bilinmektedir ki, “*Longmenzhang*”, Çin tarzı çift taraflı kayıt yönteminin erken bir formudur ve dolayısıyla Çin muhasebesinin evriminde önemli bir kilometre taşı olarak kabul edilebilir (Guo, 1988).

4. Çin tarzı defter tutma yöntemi ile İtalyan tarzı defter tutma yönteminin karşılaştırılması

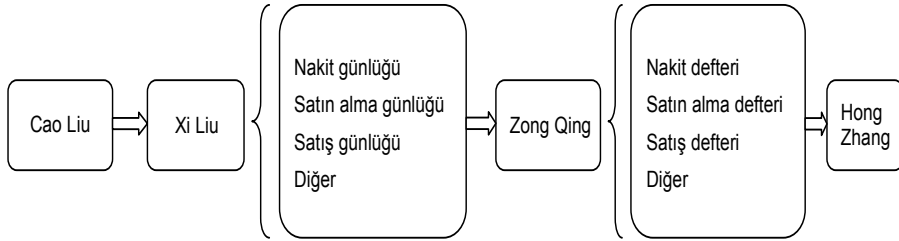
A) Hesap defteri sistemi ve muhasebe döngüsü

Batı Zhou Hanedanı'ndan itibaren, Çin kayıt yönteminin hesap defteri ve muhasebe döngüsü, yaklaşık üç bin yıl boyunca yavaş yavaş gelişti ve Ming Hanedanı'nda derece derece olgunluk ve normalleşmeye doğru gitti.

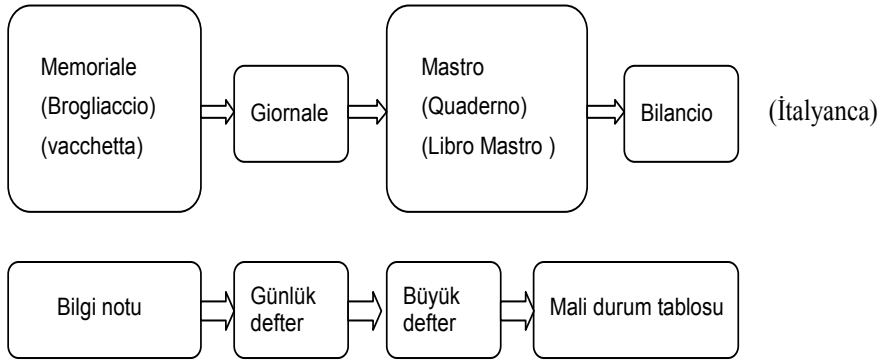
- 1) *Ben Zhang, Cao Pi, Di Bu, Di Zhang* olarak da adlandırılan *Cao Liu* (tezkere), bir muamele vuku bulunduğu anda kaydını tutmak için kullanıldı. Bu, kaynak doküman rolünü oynar.
- 2) *Ri Liu, Qing Liu, Er Liu, Zong chen* olarak da adlandırılan *Xi Liu* (günlük), *Cao Liu*'ya göre her günün sonunda madde madde güncelleştirilir, her on günde bir, her ayın sonunda ve her yılın sonunda toplam alınır.
- 3) *Teng Qing Zhang, Zong Bu, Zong Zhang* olarak da bilinen *Zong Qing* (büyük defter), iş aktivitelerini ve muameleleri belirli periyodlarla sınıflandırmak ve özetlemek için kullanılırdı. *Xi Liu*'nun, ilgili hesaba geçirilmiş şekliydi ve ekonomik aktivitelerin kayıtlarını tutardı. Bu, her finansal beyanname (*Hong Zhang*) için kanıt sağlardı ve maliyet, kar ve zarar hesaplaması için temel oluştururdu. *Cao Liu*'dan *Hong Zhang*'a muhasebe döngüsü, Çin finansal tablosunun bir şekli, Tablo 2'de gösterildiği gibidir. Tablo 3 ile karşılaştırıldığında, İtalyan tarzı kayıt yöntemi ile arasındaki benzerlikler ve farklılıklar bulunabilir. Çin kayıt yöntemindeki *Cao Liu*, İtalyan tarzı kayıt yöntemindeki tezkere (belge) ile aynıdır ki ikisi de kaynak doküman rolünü oynayabilirler. Çin muhasebesindeki *Xi Liu*, İtalyan tarzı kayıt yöntemindeki günlük defterden farklıdır. İtalyan tarzı kayıt yöntemi, çift taraflı kayıt yöntemi olarak, gerekli günlük girişleri

borç ve alacak şeklinde kaydederken, *Xi Liu* sadece *Cao Liu*'daki bilgilerin yeniden yazımından ibarettir. Çin muhasebesindeki *Zong Qing*, başlı başına her bir hesaptaki muamelelerle aynıdır.

Tablo 2 – Cao Liu'dan Hong Zhang'a muhasebe döngüsü



Tablo 3 – Luca Pacioli'nin muhasebe döngüsü



B) Kayıt sembolleri, hesap sınıflaması, temel denklem, kayıt prensipleri ve esas teori

- 1) *Shou* (alındı) ve *Fu* (masraf), Çin defter tutma yönteminde kayıt sembolleri olarak İtalyan tarzı defter tutma yöntemindeki *debito* (borç) ve *credito* (alacak)'tan daha çok kullanılıyordu.
- 4) Çin defter tutma yönteminde hesap, aktif, pasif ve öz sermaye'den çok, *Jin* (alındı - tahsilat), *Jiao* (ödeme),

Cun (muhafaza - kalan) ve *Gai* (borç) olmak üzere sınıflandırılıyordu. Bu sınıflandırma, muamelelerin içeriklerine değil, aktivitelerin sonuçlarına dayanıyordu. Şartlara bağlı olarak, gümüş (nakit) de *Cun* (muhafaza - kalan) ya da *Gai* (borç) olarak sınıflandırılabilirdi.

- 5) Çin çift taraflı kayıt yönteminin altındaki temel denklem:
 Jin (alındı - tahsilat) - $Jiao$ (ödeme) = Cun (muhafaza - kalan) - Gai (borç)

Cun (muhafaza - kalan) = Gai (borç) ± $Lishi$ (kar ya da zarar) = Gai (borç) + Jin (alındı - tahsilat) - $Jiao$ (ödeme)

İtalyan tarzı çift taraflı kayıt yönteminde temel denklem:
Aktif = pasif + öz sermaye

- 6) Çin çift taraflı kayıt yönteminin kayıt prensibi aşağıdaki gibidir:

Shou (alındı- tahsilat) ve *Fu* (masraf) aynı anda gözükme ve tutarlar ayrı ayrı birbirine eşit olmak zorundadır. *Jin* (alacak) ve *Gai* (borç) hesaplarına kaydedilen işlemler daima alacak kalanı verir. Diğer taraftan, *Jiao* (ödeme) ve *Cun* (muhafaza - kalan) hesaplarına kaydedilen işlemler daima ödeme fazlalığı verir. *Jin* (alacak), *Jiao* (ödeme), *Cun* (muhafaza - kalan) ve *Gai*'ye (borç) sadece artışlar kaydedilir. Bu hesaplarda bir eksilme olduğunda, örneğin iade mallar, o zaman bu *Jin* (alacak) hesabına artış olarak kaydedilir ve bunu takiben yevmiye kaydı hazırlanırdı:

Shou (alındı- tahsilat): Gümüş (nakit) elde mevcut olandan (borç hesabı)

Fu (masraf): Gümüş (nakit) stoktan (muhafaza - kalan hesabı)

O halde *Jin*'de (alındı) bir eksilme olduğunda bu *Cun* (muhafaza - kalan) hesabına artış olarak kaydedilebilirdi ve iade mallar satın alma olarak kabul edilirdi.

- 7) İtalyan tarzı defter tutma yönteminin orijinalliğinin altında

yatan teori kişileştirmedir. Hesapların kişileştirilmesi, çift taraflı kayıt sisteminin çok derinlerinde yatar. İlk hesaplar borçlulara ve alacaklılara açılır. Başlıkları “deve dare (veren) ve deve avere (alan), mal ve masraf hesaplarına ve nihayet tüm hesaplara transfer edilir. Bununla beraber, Çin çift taraflı kayıt yönteminin temel prensibi gümüş (nakit) içeri akışı ile gümüş (nakit) dışarı akışının birbirine eşit olması durumudur. Nakit hareketi, bir hesaptan diğerine vasat bir akış şeklindedir. Nakit akışı dışarıya doğruysa Çinliler bunu *Fu* (masraf) olarak adlandırır ki bu akış eşzamanlı olarak Çinlilerin *Shou* (alındı- tahsilat) olarak adlandırdıkları hesaba doğru olmalıdır. *Shou* (alındı-tahsilat) ve *Fu* (masraf), aynı anda gözükme ve tutarlar ayrı ayrı birbirine eşit olmak zorundadır. Nakit ve banka mevduatları ile ilgili muameleler, bu prensibe göre bir istisna oluşturur. Satıştan bir nakit elde edildiğinde bunun karşılığı, *Fu* (masraf) olarak kaydedilir: eldeki nakit. Satın almada nakit harcanırsa bunun karşılığı *Shou* (alındı) olarak kaydedilir: eldeki nakit.

Tablo 4 – Geleneksel Çin tarzı defter tutma yöntemi ile İtalyan tarzı defter tutma yönteminin karşılaştırılması

<i>Hesap sınıflandırması</i>		<i>Çin çift taraflı kayıt yöntemi</i>		<i>İtalyan tarzı çift taraflı kayıt yöntemi</i>	
<i>Shou (alındı)</i>	<i>Fu (masraf)</i>	<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>		
<i>Jin (alındı)</i>		<i>Artan</i>		<i>Azalan</i>	<i>Artan</i>
<i>Jiao (ödeme)</i>		--	<i>Artan</i>	<i>Artan</i>	<i>Azalan</i>
<i>Cun (muhafaza-kallan)</i>			<i>Artan</i>	<i>Artan</i>	<i>Azalan</i>
<i>Gai (borçlu)</i>		<i>Artan</i>		<i>Artan</i>	<i>Artan</i>

5. Sonuç

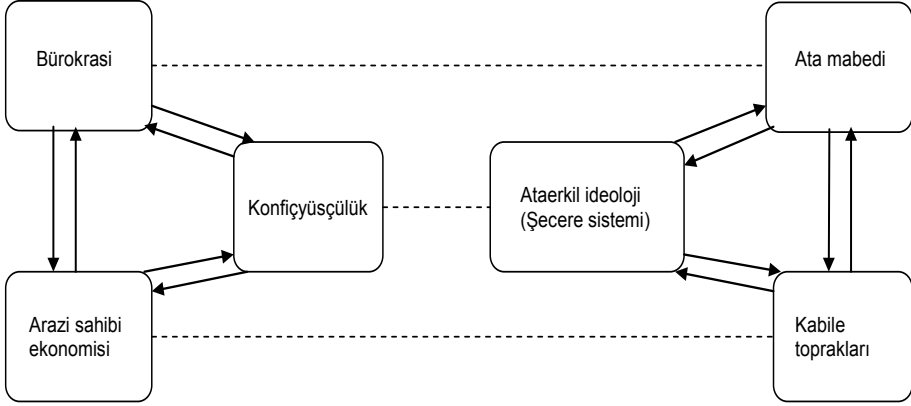
Çin, uzun tarihi boyunca, Batı Zhou Hanedanı'nın muhasebe sistemi ve Tang Hanedanı'nın *Bi Bu* sistemi de dahil olmak üzere, muhasebe alanında bir çok yeniliğe sahip olmuştur. Bu sistemler, Çin muhasebesinin Dünya muhasebesine katkılarını temsil etmektedir. Çin muhasebesi aynı zamanda diğer doğu kültürlerindeki, örneğin Kore ve Japonya'daki muhasebe gelişimi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir (Jong, 1979). Ama Çin defter tutma yöntemleri, yirminci yüzyıldan önce esas olarak feodal ekonominin küçük ölçekli üretimi için söz konusu idi. Görece basit ekonomik aktivitelerin kaydının tutulmasını gerektiren bir çevrede gelişmişlerdi. Muhasebe yöntemlerinin değişimi aşırı derecede yavaştı, çünkü ticari aktiviteler önemsizdi ve basitçe, muhasebenin ilerlemesi için gerekli ön şart mevcut değildi. Hanedanın ne sıklıkla değiştiği önemli değildir. En yüksek kural koyucu olan İmparator ile Çin, dış dünyaya kapalı bir toplum olarak kalmıştır. Muhasebenin başlıca sebebi, İmparator'un servetinin akışını ve devletin varlıklarını takip altında tutmaktır. Ekonomik verimlilik, binlerce yıllık tarihinde Çin'in kural koyucusunu asla ilgilendirmemiştir.

Sonunda Çin toplumundaki değişiklikler, muhasebenin dönüşümüne neden oldu. Orta Ming Hanedanı'ndan (Luca Pacioli zamanı) başlayarak, Çin'de özel ticari aktiviteler derece derece büyüdü ve özel mülkiyet el işçiliği atölyeleri ile oluşan ticaret merkezleri, şehirlerin ve dış ticaretin ortaya çıkmasına yol açtı (Lin et al., 1983). Bağımsız bir işe alma ilişkisi, feodal sistemden farklı olarak, ticari aktivitelerdeki gelişmenin ilerletici teşvikiyle yeni özel sektör işleri içinde gelişti. Ekonominin büyümesi ve iş muamelelerinin daha karmaşık bir hale gelmesiyle, geleneksel Çin defter tutma yöntemi, birleşik hesap sistemlerinin yokluğu, birbirine uymayan hesap sınıflandırmaları, düzensiz hesap şekilleri, farklı defterlerin tutulması, defterlerin organizasyonundaki zayıflık, muğlak kayıtlama kuralları ve öğrenme ve öğretme zorluğu gibi bazı ciddi zayıflıklar gösterdi (Lin, 1992). On dokuzuncu yüzyılın ortalarında muhasebe reformu ihtiyacı doğdu ve insanlar bir alternatif olarak batı muhasebesini öğrenmeye başladılar. Bu ortamda bu, Çin'e tanıtılmış olan İtalyan tarzı defter tutma yöntemiydi.

Defter tutmanın muhasebenin önemli bir aracı olduğu konusunda, muhasebe tarihçileri genelde hemfikirdirler ve belirli bir defter tutma sisteminin bulunması ve benimsenmesi, teknolojik gelişmeler, ekonomik büyüme ve kültürel normlar da dahil olmak üzere pek çok faktörden etkilenir (Littleton ve Yamey, 1956). Çin defter tutma yönteminin İtalyan tarzı defter tutma yönteminin gerisinde kalmasının başlıca sebebi, Çin toplumunun aşırı derecede durağan yapısı (Jin, 1992) ya da Çin'in esas olarak Avrupa sosyal yapısından farklı olan ataerkil kabile sisteminin entegrasyon yapısı olarak özetlenebilir. Bu aşırı durağan yapı, devlet yapısı, aile yapısı, alim bürokratlar, Konfiçyüsçülük nitelikli kültür yapısı ve baskın tarım ekonomisi yapısından oluşmuş bürokratik sistemden ibaretti. Bunlar karşılıklı etkileşim sosyal dengeyi koruyarak Çin'in feodal toplum dönemindeki durağan devlet yapısını meydana getirdiler. Konfiçyüsçülüğe dayanan güçlü ataerkil sistem, Çin toplumunu son derece merkezileştirmek ve üzerinde etkili bir kontrol sağlamak için devlet yapısına sıkı bir şekilde entegre olmuştu. Aşırı durağan yapının bir sonucu olarak Çin feodal toplumu 2000 yıldan fazla sürdü, halk ve onun kültürü uzun bir zaman tek tip bir şekilde devam etti ve böylece Çinliler görkemli doğu kültürünü yarattılar, fakat gelişim - yıkım⁶ döngüsüne batarak kronik bir şekilde hareketsizleştiler. Ticaretin gelişmesi ve diğer sosyal ilerlemeler üzerindeki zorla kabul ettirilmiş bir kısıtlama olan bu hareketsiz, aşırı derecede durağan yapı, Luca Pacioli zamanında Çin defter tutma yönteminin İtalyan tarzı defter tutma yönteminin gerisinde kalmasının belirgin sebebidir.

6 Genelde, Çin köylüsü her 200-300 yılda bir ayaklanarak eski hanedanı yıkmış ve yeni bir hanedan kurmuştur. Her hanedanın başlangıç döneminde yeni imparatorlar güçlerini sağlamlaştırmak istemişler ve bu yüzden, Çin toplumunun aşırı durağan yapısına dayanan ekonomik ve sosyal reformlar yapmaya başlamışlardır. Bir süre sonra her şey sabitlenir ve ekonomik ve sosyal şartlar kötüye gider, bunu takiben köylüler ayaklanarak ekonomi, bilim ve teknolojinin gelişimine ciddi ölçüde zarar verirlerdi.

Tablo 5 – Çin devlet yapısının tekyapısalcılığı ve aile yapısı (Çin toplumunun aşırı durağan yapısı)



Yüksek derecedeki merkezîyetçiliği sürdürmek adına İmparator, aşırı durağan yapının dengesini korumak zorundaydı ve tüccarlar, otoriter yönetim için esas tehditlerden biri olarak görülüyordu. Çünkü özel sermayenin zenginliği, eski sosyal yapıyı yıkacak olan olası yeni sosyal sınıfları doğurabilirdi. Bu yüzden, “ticareti kısıtlarken tarıma ağırlık verme” politikası, Çin Hanedanları’nın hemen hemen asli milli politikası haline geldi. Politik sistemlerde, yönetim tüccarlar aleyhine ayırım yapardı örneğin, erken Batı Han Hanedanı döneminde kanun, tüccarlar ve onların soyundan olan kişilerin bürokrat olmalarını, ata binmelerini ve ipek elbiseler giymelerini alenen yasaklamıştı. Bu arada, Çin feodal toplumunda, Konfiçyüs felsefesinin hakimiyeti sebebiyle, beyefendilerin paradan söz etmeleri yasaktı, aksi takdirde cimri olarak nitelendirilirdi. Konfiçyüs, ticaretin tamahkarlık tarafından motive edildiğine inanırdı. Tarımı ticarete tercih ederdi. Kendisi bir muhasebeci olmasına rağmen, bunun uygunsuz bir iş olduğuna inanırdı, özellikle de yüksek gelirli için (Aiken ve Lu, 1998). Gerçekten Konfiçyüsçülük, ticareti toplumun en alt basamağına koyar. Bazı hanedanlarda tüccarlar, suçlular olarak dahi sınıflandırılmış, sınır bölgelerinde orduya hizmet etmeye zorlanmışlardı. Özel ticaretin gelişmesinin en önemli kontrol vasıtası, birincil durgun piyasa ve

tuz, demir ve diğer minerallerin işletilmesi ile basılmış para ve üretimin önemli araçlarını tekelleştiren resmi ticaret ve Çin’de eşsiz olan el işçiliği sistemiydi. Örneğin, gelişen dış ticaret, sistem ekonomik olarak verimsiz ve yozlaşmış olmasına rağmen, Ming Hanedanı’nın, çoğunlukla kamu ticareti ve el işçiliği sistemi tarafından işletilen üretim endüstrisini geliştirdi. Böyle olsa bile, Ming Hanedanı’nda özel ticaret ve el işçiliği inatla gelişerek bazı özel bölgelerde bazı büyük tüccarlar doğdu, ama Çin, çağdaşı Avrupa toplumundan oldukça farklı olarak, asla yönetimden bağımsız, kuvvetli bir ekonomik girişimci sınıfına sahip olamadı. Örneğin, “I mercanti... mantengano le Repubbliche (Tüccarlar Cumhuriyet’in dayanağıdır)” (Luca Pacioli, 1494). Bu şartların hepsi, özellikle de Ming ve Qing Hanedanları’nın son yıllarında Çin’de özel kesim muhasebesinin gelişmesine engel olmaya devam etti, (Meng, 1957; Xu, 1955).

Kaynakça

- Aiken, M. and Lu, W. 1998. Cultural and Administrative Antecedents of Financial Disclosure in Modern China, Atlanta, GA: Academy of Accounting Historians Meeting.
- Chatfield, Michael. 1977. A History of Accounting Thought. Huntington, New York: Robert E. Krieger Publishing Company.
- David Jacoby. 2006. Marco Polo, His Close Relatives, and His Travel Account: Some New Insights, Mediterranean Historical Review Vol. 21, No. 2, December 2006.
- Digby, Simon. 1982. The Currency System. In The Cambridge Economic History of India, vol. 1, edited by Tapan Rayachandhuri and Irfan Habib. Cambridge: Cambridge University Press. Geoff Wade. 2008. Engaging the South: Ming China and Southeast Asia in the Fifteenth Century. Journal of the Economic and Social History of the Orient 51, 2008.
- Guo Daoyang. 1982. Chinese accounting history vol.1, (in Chinese), Beijing: China finance and economics publishing house.
- Guo Daoyang. 1988. Chinese accounting history vol.2, (in Chinese), Beijing: China finance and economics publishing house.
- Guo Daoyang. 2008. Accounting history Research vol.3, (in Chinese), Beijing: China finance and economics publishing house.

- Guy, John S. 1986. *Oriental Trade Ceramics in South-East Asia, Ninth to Sixteenth Centuries*. Singapore: Oxford University Press.
- Hamilton, Gary G. 1985. "Why No Capitalism in China? Negative Questions in Historical, Comparative Research." In Andreas E. Buss, ed., *Max Weber in Asian Studies*. Leiden: E. J. Brill.
- Huang, Ray. 1974. *Taxation and Governmental Finance in Sixteenth-Century Ming China*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Jing Guanto, Liu Qingfeng. 1992. *The Cycle of Growth and Decline- On the Ultrastable Structure of Chinese Society*. Hong Kong: The Chinese University Press.
- Jong, Hyeonhuh. 1979. *The Traditional Accounting System in the Oriental Countries*, The Academy of Accounting Historians Working Paper Series, Vol. 2, 1979.
- Lin, Z. Jun. 1992. *Chinese Double-entry Bookkeeping Before the Nineteenth Century*, The Accounting Historians Journal. The Academy of Accounting Historians, Vol. 19, No. 2, December, 1992.
- Littleton, A. C., and B. S. Yamey. 1956. *Studies in the History of Accounting*. Homewood, Ill.: Richard D. Irwin.
- Littleton, Ananias Charles. 1966. *Accounting Evolution to 1900, (1933)*, New York: Russell & Russell, 1966.
- Lopez, Robert, Harry Miskimin, and Abraham Udovitch. 1970. "England to Egypt, 1350-1500: Long-term Trends and Long-distance Trade." In *Studies in the Economic History of the Middle East from the Rise of Islam to the Present Day*, edited by M. A. Cook. London: Oxford University Press.
- Luca Pacioli. 1494. *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*, Venezia
- Ma Huan. 1970. *Ying-yai sheng-lan: The Overall Survey of the Ocean's Shores*. Translated by J. V. G. Mills. Cambridge: Cambridge University Press
- Maxwell Aiken, Wei Lu. 1993. *Historical Instances of Innovative Accounting Practices in the Chinese Dynasty and Beyond*, the Accounting Historians Journal, Vol. 20, No. 2, December, 1993.
- Meng, Shen. 1957. *History of the Ming Dynasty*, Taipei.
- Norwich, John Julius. 1996. *Byzantium: The Decline and Fall*. New

York: Alfred A. Knopf. Origo, Iris. 1957. *The Merchant of Prato. Francesco di Marco Datini 1335-1410*. New York: Alfred A. Knopf.

- Ray, Haraprasad. 1987. "An Analysis of the Chinese Voyages into the Indian Ocean During the Early Ming and their Raison d'Étre." *China Report* 23(1).
- Robert Gardella. 1992. Squaring Accounts: Commercial Bookkeeping Methods and Capitalist Rationalism in Late Qing and Republican China. *The Journal of Asian Studies*, Vol. 51, No. 2, May, 1992.
- Simon S. Gao and Morrison Handley-Schachler. 2003. The influences of Confucianism, Feng Shui and Buddhism in Chinese accounting history. *Accounting, Business & Financial History*, Vol. 13, Issue 1, March, 2003.
- Shimin Chen. 1998. The Rise and Fall of Debit-Credit Bookkeeping in China: History and Analysis, *Accounting Historians Journal* Vol. 25, No. 1 June 1998.
- Weber, Max. 1951. *The Religion of China*. New York: Macmillan.
- Weber, Max. 1961. *General Economic History*. Frank H. Knight, trans. New York: Collier Books.
- Wei Lu and Max Aiken. 2003. Accounting history: Chinese contributions and challenges, *Accounting, Business & Financial History*, Vol. 13, Issue 1, March, 2003.
- William S. Atwell. 2002. Time, Money, and the Weather: Ming China and the "Great Depression" of the Mid-Fifteenth Century. *The Journal of Asian Studies*, Vol. 61, No. 1, Feb, 2002.
- Xu. Fu. 1955. *The Political System of the Qin Dynasty*. Shanghai Press.
- Zhao, Y. L. 1987. *A Brief History of Accounting and Auditing in China*, in *Accounting and Auditing in the People's Republic of China*, Dallas, TX: Center for International Accounting Development. Zhou Dynasty (anon), Rights of Zhou.
- Z. Jun Lin. 2003. Chinese bookkeeping systems: a study of accounting adaptation and change, *Accounting, Business & Financial History*, Vol. 13, Issue 1, March, 2003.