

AKADEMİK BAKIŞ

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694 – 528X

Sayı: 12

Mayıs – 2007

İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi – Türk Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü Celalabat – KIRGIZİSTAN

LUCA PACIOLI “MUHASEBENİN BABASI” MIDIR ?

IS LUCA PACIOLI “THE FATHER OF ACCOUNTING” ?



Prof.Dr. Ahmet Vecdi CAN* İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi Türk Dünyası Fakülteleri Celalabat – Kırgızistan dekan@tdcif.org

ÖZET

Adı, literatüre “muhasebenin babası” olarak geçen Pacioli'nin gerçekte kim olduğunun, hangi zamanlarda, nerelerde ve nasıl yaşadığının, yaşamı boyunca muhasebe ile ilgili hangi çalışmalara imza attığının araştırılması bu makalenin asıl amacını oluşturur. Çalışmada, beş asır önce yaşayan Pacioli'nin muhasebeye yaptığı katkılar ile sözü edilen ünvanı hak edip etmediği anlaşılmaya çalışılmıştır. Kuşkusuz, Pacioli'nin özellikle muhasebede bugün halen kullanılan çift yanlı kayıt tekniğinin gelişimine önemli katkıları olmuştur. Ancak birçok kaynakta ifade edildiğinin aksine bu tekniğin mucidi olmadığı anlaşılmaktadır. Zira Pacioli'den önceki uygulamalar ve yazılan eserler incelendiğinde “muhasebenin dedeleri”nin de olduğu açıkça görülecektir. Pacioli, 1494 yılında yayınladığı, esasında bir matematik kitabı olan “Summa Arithmetica...” adlı meşhur ansiklopedik çalışmasının yalnızca bir kısmını muhasebe konularına ayırmıştır. Pacioli'nin muhasebe bilimine yaptığı katkının, Venedikli tacirlerin asırlık uygulamalarının ilk defa sistematik olarak anlatıldığı bu kısımlar ile sınırlı olduğu görülmektedir.

ANAHTAR KELİMELER

Muhasebe Tarihi, Luca Pacioli, Venedik Sistemi, Çift Yanlı Kayıt Tekniği

ABSTRACT

This article mainly aims to investigate Pacioli -who is mentioned as “the father of accounting” in literature- in terms of who he really was; where, when and how he lived; and what works he did regarding accounting. Whether Pacioli -who lived five centuries ago- deserved the title that is attributed to him was evaluated in this article. Undoubtedly, Pacioli contributed to the development of double-entry bookkeeping method that is still used in accounting today. However, contrary to the claims of many sources, he was not the inventor of this method. The fact that “the grandfathers of accounting” also existed becomes evident when applications and written sources prior to Pacioli are examined. Pacioli's famous encyclopedic work titled “Summa Arithmetica” was published in 1494. It was actually a mathematics book, and only some parts of the books were devoted to accounting subjects. Pacioli's contribution to accounting is limited to those parts by which the age-old applications of the merchants of Venice were systematically explained for the first time.

KEY WORDS

History of Accounting, Luca Pacioli, Venice System, Double-Entry Bookkeeping Methods

* (Sakarya Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, acan@sakarya.edu.tr)

AKADEMİK BAKIŞ

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694 – 528X

Sayı: 12

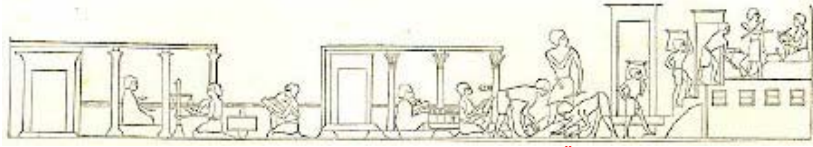
Mayıs – 2007

İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi – Türk Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü Celalabat – KIRGIZİSTAN

Giriş

Büyük Alman şair ve filozofu Goethe muhasebedeki çift yanlı kayıt tekniğini “insan dimağının en mükemmel icatlarından biri” olarak ifade eder¹. Her şeyin saniyeler içerisinde hızla değişebildiği bugün dahi halen dünyanın hemen her yerinde kullanılan bu tekniğin, özünde hiçbir değişiklik olmadan, beş asırdan uzun bir süredir kullanılıyor olması Goethe'nin ne kadar haklı olduğunu çok açık biçimde ortaya koymaktadır. Dolayısıyla çift yanlı kayıt tekniğinin hangi gereksinimlerden doğup nasıl bir düşünce atmosferinden geçerek bugünkü düzeyine ulaştığını bilmek, en azından muhasebe bilimiyle uğraşanlar veya muhasebeyi kendilerine meslek haline getirenler için önem arz eder.

Muhasebenin ilk nerede, ne zaman, ne şekilde ortaya çıktığı tam ve kesin olarak bilinmemekle beraber insanlık tarihi kadar eski olduğu düşünülmekte²,



Şekil 1 Eski Mısır'da iş ve kayıt düzeni (M.Ö. 3000)

bütün yönetim bilim, teknik ve uygulamalarının en eskisi olduğu kabul edilmektedir³. Bazı muhasebe tarihçileri yazının ve rakamların icadını muhasebeye bağlamaktadır. Diğer bir anlatımla yazı ve rakamlar insanların muhasebe (hesaplaşma) ihtiyacından doğmuş ve gelişmiştir.



Şekil 2 Mermer tablet üzerinde muhasebe kayıtları (M.Ö. 418-415/Atina)

Muhasebenin tarihi hakkında elde bulunan sınırlı sayıda kaynakların tümü veya çoğu muhasebe tarihinin ilk önce Asurlardan başladığını ve buradan Mısır'a ve asırlarca sonra da Pacioli zamanında İtalya'ya geçtiğini yazmaktadır⁴. Muhasebe ile ilgili ilk yazılı belgelere⁵ M.Ö. 5000 yıllarında Sümerliler'de⁶, M.Ö. 4000 yıllarında İbraniler'de, M.Ö. 3000 yıllarında Mısırlılar'da (bkz. Şekil 1), M.Ö. 2000 yıllarında Babililer'de⁷, M.Ö. 500 yıllarında Yunanlılar'da (bkz. Şekil 2) rastlamak mümkündür⁸.

Muhasebe ile ilgili gelişmelerin milat ve milattan sonraki dönemlerde Romalılar⁹ ile sürdüğünü yazan kaynaklar Türkler ve Araplar' dan hemen hiç bahsetmemektedir. Aynı şekilde İranlılar, Hintliler ve Çinliler' in de esamesi okunmadan gelişmelerin M.S. 1.500 yıllarına kadar Venedikliler ile devam ettiği anlatılmaktadır¹⁰.

Kayıtlı geçmişi 7000 yıl kadar geriye uzanabilmekle birlikte “alacak – borç” ilişkilerini düzenli yansıtan süreklilik arz eden biçimde tutulmuş muhasebe kayıtlarına ise ancak

¹ İfadenin orijinali: “Die doppelte Buchführung ist eine der schönsten Erfindungen des menschlichen Geistes”, Johann Wolfgang von Goethe (1749 – 1832): Wilhelm Meisters Lehrjahre; theatralische Sendung, 8. Kapitel im 111. Buch; Hardorp, 1993:199.

² Twain, 2007.

³ Plunkett'e (1979) göre muhasebe, mesleklerin de en eskisidir (aktaran; de Santis, 2007).

⁴ Webster, 1937:101' den aktaran Oktay, 1938:112.

⁵ Yazılı belgeden söz edebilmek için yazan kişiye, yazma araç-gerecine ve üzerine yazı yazılan maddeye gerek olduğu ortadadır. İşte o tarihlerin üzerine kayıt düşülen maddeleri ebla pişmiş tuğlalar, kil levhalar, mermer tabletler, papirüsler, ahşap yüzeyler vb. maddeler olduğu arkeolojik araştırmalar ile ortaya çıkmıştır.

⁶ Wren, 1979; Güvemli, 1995:45-70.

⁷ Witty' den aktaran Oktay, 1938:112.

⁸ Twain, 2007.

⁹ Croix, 1956.

¹⁰ Muhasebe tarihçilerinin muhasebe gelişmelerini anlatırken Türkleri, Arapları, İranlıları, Hintlileri ve Çinlileri atlamalarını, tarihsel süreçte Asya ile Arabistan coğrafyasının katkılarını göz ardı etmelerini hiçbir açıdan anlamak ve kabul etmek mümkün değildir. Çok sayıda kaynak ve belge ile ortaya konabilecek bu durum esasında ispata muhtaç değildir. Ancak çalışma Luca Pacioli ile sınırlı olduğu için burada bu konuda daha fazla ayrıntıya girilmeyecek, yalnızca yukarıda yapılan tespit ile yetinilecektir (bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Güvemli, 1994, 1995, 2000a, 2000b, 2001; Otar, 1990, 1991, 1995).

AKADEMİK BAKIŞ

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694 – 528X

Sayı: 12

Mayıs – 2007

İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi – Türk Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü Celalabat – KIRGIZİSTAN

14.yüzyıldan sonra rastlanır¹¹. Muhasebenin tarihsel gelişimi içinde 14.yüzyıl bu nedenle kırılma noktası kabul edilir. Kaynaklar özellikle çift yanlı kayıt tekniği açısından kayda değer (bilimsel) gelişmelerin 15.yüzyılın sonlarına doğru başladığını yazar. İşte bu dönemlerde önemli bir isimle karşılaşılır: Luca Pacioli. Günümüzde kimi muhasebe bilgisayar yazılımlarına da bizzat adı verilen¹² bu insan kimdir, ne yapmıştır, niçin önemli biridir?

Derin bilgisi ile rönesansı kendi içinde mükemmel bir şekilde yaşatan Toskana'lı bu büyük matematik bilgini, 15.yüzyılda Avrupa'ya bilim zevkini tattıran dehalar arasında gösterilmekte ve yaşadığı devrin en ünlü matematikçisi olarak tanınmaktadır¹³. 1878 yılında toplanan İtalyan Muhasebeciler Kongresi tarafından Pacioli'nin doğduğu yerde hatırasına hürmeten dikilmiş bulunan abidede (bkz. Şekil 3) yer alan şu satırlar, Pacioli'nin kim olduğunu veciz bir şekilde özetlemektedir:

“Leonard de Vinci ile Leon – Baptista Alberti'nin dostu ve müşaviri olan, cebire ilk defa ilim hüviyeti kazandıran, muhasebeyi çift yanlı usule göre öğreten, eseri ileriki çağlara model olan, büyük hemşehirlere Luca Pacioli'ye kendisini üçyüz yetmiş sene hatırlamaktan kaynaklanan mahcubiyet içinde San Sepolcro'lular bu anıtı diktiler”¹⁴.

Bu çalışmada, aslında bir matematikçi olan ama aynı zamanda muhasebe bilimine yaptığı katkılardan ötürü kendisine “muhasebenin babası” (!) ünvanı verilen Pacioli'nin yaşamı ve eserleri inceleme konusu yapılarak bu ünvanı hak edip etmediği anlaşılmaya çalışılmıştır.

I. “Pacioli”mi ? yoksa “Paciolo”mu ?

Her şeyden önce isimden başlamak yerinde olur. Zira Mazhar Hiçşaşmaz tarafından 1958 yılında kaleme alınan, en teferruatlı Türkçe kaynakta bile baştan sona “Paciolo” ismi yer alır. Bu istisna dışında Türkçe kaynaklarda genellikle “Pacioli” adının kullanıldığı görülür¹⁵. Niçin bazı kaynaklarda “Paciolo”, “Paccioli” veya “Paciuolo” adı kullanılırken bazı kaynaklarda “Pacioli” adı kullanılmıştır; doğrusu hangisi ?

Rahip Lucas de Borgo, Fra Luca de Pacioli of Borgo San Sepolcro¹⁶, Fra Lucas Bartolomeo¹⁷ Pacioli isimleriyle de anılan Paciolo veya Pacioli'nin gerçek adı üzerinde yapılan araştırmalarda, muhasebe tarihi üzerindeki çalışmalarıyla tanınmış İtalyan bilim adamı Federigo Melis; Toskana'da hem Pacioli, hem de Paciolo isminin kullanıldığını saptamıştır¹⁸. Bununla birlikte “Pacioli” nin şekil olarak Latince forma uygun düşüğünü düşünerek zamanın bütün hümanistleri gibi bilginin de Latince'ye uygun şekli kendisine isim olarak seçtiğini iddia eden kaynaklarla karşılaşmak mümkündür¹⁹.



Şekil 4 Beşyüz İtalyan Lireti

Şekil 1'den de görüleceği üzere 1994 yılında basılan İtalyan 500 Liretleri üzerinde “LVCA PACIOLI” adı yer almıştır. Pacioli'nin San Sepolcro' da bulunan abidesi üzerinde (bkz. Şekil 3) ve ayrıca Floransa'daki bir sanat galerisinde bulunan büstünün kaidesinde “Pacioli” yazılıdır.

Diğer yandan “Paciolo” adının tekil şahsa atıfta bulunduğunu; “Pacioli” adının ise esasında “Paciolar” dan biri anlamına gelen “dei Pacioli” nin kısaltılmış hali olduğunu ileri süren görüşlerde vardır²⁰.



Şekil 3 Pacioli'nin Abidesi

¹¹ Hiçşaşmaz, 1958:7.

¹² Örneğin “Pacioli 2000 for Windows” (de Santis, 2007), “Luca” vb. (<http://www.luca.com.tr>).

¹³ Vlaemminck, s. 87'den aktaran; Hiçşaşmaz (1958).

¹⁴ Lauwers & Willekens, 1994: 289-304.

¹⁵ Türkçe kaynakların hemen tümünde “Pacioli” olarak geçmesinin nedeninin okunma/telaffuz kolaylığından kaynaklandığı düşünülebilir. Pacioli' nin Türkçe telaffuzu (okunuşu): paç'i-yo-li.

¹⁶ Morison, 1969.

¹⁷ <http://www-groups.dcs.st-and.ac.uk/~history/Biographies/Pacioli.html>; “Bartolomeo” Pacioli'nin babasının adıdır.

¹⁸ Hiçşaşmaz, 1958.

¹⁹ Stevelinck & Haulotte, 1956, s.410 – 421'den aktaran; Hiçşaşmaz (1958).

AKADEMİK BAKIŞ

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi
ISSN:1694 – 528X Sayı: 12 Mayıs – 2007

İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi – Türk Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü Celalabat – KIRGIZİSTAN

Dolayısıyla bu çalışmada da kısaca en çok bilinen ve yerleşen, Türkçe telaffuzu dile daha kolay gelen “Pacioli” ismi tercih edilmiştir.

II. Pacioli'nin Yaşamı

Luca Pacioli, Toskanalı tüccar bir ailenin oğlu²¹ olarak, 1445 yılına doğru İtalya'nın Borgo San Sepolcro isimli küçük bir kasabasında dünyaya geldi²². Bu kasaba oldukça küçük bir kasaba olmakla birlikte dönemin ünlü ressam ve bilim adamı (matematikçi) Piero Della Francesca'nın da (1415-1492) yaşadığı ve resim atölyesinin bulunduğu bir kasabaydı. Bu atölye birkaç sene sonra Pacioli'nin ilkokulu olacaktır.



Şekil 5 Pacioli'nin İtalya'da doğduğu kasaba (kırmızı nokta)

Pacioli'nin doğum yeri ve tarihi konusunda ihtilaf bulunmamakla birlikte tam olarak nerede ve ne zaman öldüğü kesin olarak bilinmemektedir. Bazı kaynaklara göre 1514, bazılarının göre 1515 ve bazılarının göre ise 1517 yılında yine İtalya'da ölmüştür. Ancak öldüğü yerin Roma mı yoksa doğduğu kasaba olan San Sepolcro' mu olduğu halen tartışmalıdır.

²⁰ Taylor, 1943' den aktaran Lauwers & Willekens, 1994:290.

²¹ Bitz' e göre Luca Pacioli tanınmış ve zengin tüccar bir aileden gelmektedir (Bitz, 2006:2). Ancak Lauwers ve Willekens' e göre orta sınıf bir ailenin çocuğu olarak dünyaya gelmiştir (Lauwers & Willekens, 1994: 290).

²² Bkz. Şekil 2. Bu kasaba, bugünkü Perugia'nın yaklaşık 60 km kuzeyinde bulunmaktadır.

AKADEMİK BAKIŞ

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694 – 528X

Sayı: 12

Mayıs – 2007

İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi – Türk Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü Celalabat – KIRGIZİSTAN

Kaynaklarda Pacioli'nin yaklaşık 70 küsur yıllık ömrünün ilk ve son yıllarına dair çok ayrıntılı bilgi yoktur. Pacioli'nin çocukluk yaşamı hakkında çok kesin bilgiler olmamakla birlikte, çocukluğunu ailesinin yanında geçirmediği bilinmektedir. Onun San Sepolcro'da Befolci ailesi tarafından büyütüldüğü sanılmaktadır.

Tablo 1 Paciolinin Kısa Özgeçmişi

1445	Borgo San Sepolcro doğdu ve Belfoci ailesi tarafından büyütüldü
1450 – 1460	Pierro Della Francesca'dan ilk derslerini aldı
1460	Venedik'e geldi ve çeşitli işlerde çalışarak geçimini sağladı
1460 – 1470	Domenico Bragadino'dan matematik dersleri almaya devam etti
1464	Antonio Rompiansi'nin muhtemelen defterlerini tuttu ve çocuklarına hocalık yaptı
1470	Aritmetik üzerine, Rompiansi'ye ithaf ettiği ilk önemli eserini yazdı
1470 – 1472	Roma'ya gitti, Leon Battista Alberti ile tanıştı ve ondan dersler aldı
1472	Venediğe geri döndü ve hocalığa devam etti
1473 – 1480	Manastıra kapanarak Fransisken rahibi oldu
1480	Tekrar hocalığa geri döndü ve Pérouse'da profesör olarak vazifeye başladı
1480 – 1486	Perugia, Floransa, Roma ve Nepal'de üniversite hocalığı yaptı
1488	Tekrar Roma'ya gitti ve Ürben dükünün sarayına girdi
1490 – 1493	Doğduğu kasabaya geri döndü
1494	Venedik'e gitti ve ünlü eseri "Summa Arithmetica"yı yayımladı
1496 – 1499	Milano'da profesörlük yaparken Leonardo da Vinci ile dost oldu
1499	Floransa'ya göç etmek zorunda kaldı
1500 – 1510	Pérouse, Bolonya ve Piza'da 10 yıl süreyle profesörlük yaptı
1508	Arapça'dan Latince'ye Öklit'in çevirisini yaptı
1509	Venedik'e döndü ve "De Divina Proportione"yi yayımladı
1510	Tekrar doğduyu kasabaya çekildi
1514	Papa'nın daveti üzerine Roma'ya gitti ve Sapienza'ya profesör olarak atandı
1515 – 1517	İzi kaybedildi; bir görüşe göre bu tarihlerde Roma'da öldü
1517	Diğer bir görüşe göre doğduğu kasabaya geri döndü ve burada öldü (18 Haziran 1517)

İlköğrenimini hemşerisi ve zamanın tanınmış ressamı olan Pierro Della Francesca'dan aldığı anlaşılmaktadır. Zira Pacioli'nin sonraki yaşamında yaptığı çalışmalar ağırlıklı olarak Francesca'nın izlerini taşımaktadır. Buradan çocukluk yıllarında zamanının büyük bir kısmını Francesca'nın atölyesinde geçirdiği sonucu çıkmaktadır. Bu aynı zamanda Pacioli'nin ileride yazacağı ve sonraki devirlere de ışık tutacak matematik kitaplarının aslında temelini nerede ve kim tarafından atıldığını da açıklamaktadır. Dolayısıyla Francesca Pacioli'nin ilk hocası; Francesca'nın atölyesi, daha önce de ifade edildiği üzere, Pacioli'nin ilkokulu kabul edilmektedir.

Pacioli'nin San Sepolcro kasabasından çok genç yaşlarda ayrıldığı sanılmaktadır. Henüz genç bir delikanlıyken Venedik şehrine gelmiş ve bir müddet çeşitli işlerde çalışmıştır. O dönemlerde ticari hayat büyük oranda bugün de olduğu gibi doğal olarak liman şehirlerinde yoğunlaşmaktaydı. Pacioli'nin geçimini bir süre limanda gemilerde çalışarak sağladığı zannedilmektedir. Antonio Rompiansi ile karşılaşması da bu sıralarda gerçekleşir. Rompiansi limanda birçok gemisi de bulunan dönemin en ünlü tüccarlarından biridir. Zekâsı, çalışkanlığı, dürüstlüğü ve bilgisi ile Rompiansi'si etkilemeyi başarır. Pacioli'nin sağlam bir matematik bilgisine sahip olduğunu fark eden Rompiansi, 1464 yılında, oğullarının yetiştirilmesi için kendisini öğretmen-eğitmen (mürebbiye) sıfatıyla yanına alır hatta kendi evine yerleştirir²³. Pacioli, Francesca'dan almış olduğu iyi eğitim ve matematik bilgisi sayesinde bir yandan Rompiansi'nin üç çocuğuna öğretmenlik yaparken bir yandan da ticari işlerine yardımcı olmaya başlar. Zamanla ticari hayatın inceliklerini öğrenir.

²³ http://www.uni-essen.de/didmath/texte/jahnke/hnj_pdf/leb_pa.pdf

AKADEMİK BAKIŞ

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694 – 528X

Sayı: 12

Mayıs – 2007

İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi – Türk Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü Celalabat – KIRGIZİSTAN

Yaşamının bu dönemi herhalde teorik matematik bilgilerinin pratik ticari faaliyetlerle yüzleşmeye ve bağdaşmaya başladığı dönemlerdir. Muhasebe konularıyla ilk defa Rompiansi'nin yanında çalışırken karşılaştığı sanılmaktadır²⁴. Daha açık bir ifadeyle tacir olmanın, ticaret yapmanın, defter tutmanın, hesap – kitap yapmanın tecrübe ve birikimini bu sıralarda edindiği anlaşılmaktadır. İyiye yaşlanan ve rahatsızlanan Rompiansi'nin, ticari işlerinin yönetimini (tamamen veya kısmen) Pacioli'ye devrettiğine inanılmaktadır. Daha sonra ünlü eserinde anlatacağı çift yanlı kayıt tekniğinin inceliklerine nasıl vakıf olduğu sorusundan hiç değilse Rompiansi'nin defter kayıtlarını tuttuğu sonucu çıkartılabilir²⁵.



Şekil 6 Borgo San Sepulcro'lu Rahip Luca Pacioli²⁶

Pacioli, Venedik'teki yıllarında, Rialto Okulu'nda²⁷ hocalık yapan dönemin ünlü matematikçisi Domenico Bragadino'dan aldığı derslerle matematik bilgisini oldukça ilerletir. Rompiansi'nin çocuklarına hocalık yaparken matematik (aritmetik) konusunda hazırladığı ders notlarını biraz daha geliştirerek ilk önemli eserini ortaya koyar. Ne var ki söz konusu eserini

²⁴ İşte Pacioli'nin daha sonra kendisine “muhasebenin babası” ünvanını kazandıracak muhasebe bilgisini burada öğrenip geliştirdiği düşünülmektedir.

²⁵ Lauwers & Willekens, 1994: 290.

²⁶ Bu resim Jacopo de Barbari tarafından, „Summa Arithmetica“ yayınlandıktan sonra, 1495 yılında yapılmış olup, şu anda Nepal'de bulunan „Nazionale di Capodimonte“ müzesinde sergilenmektedir. Pacioli görüleceği üzere rahip kıyafetleri içindedir. Sağ eliyle kenarında „Öklid“ yazılı bir tahtacığın üzerine geometik bir şekil çizerken sol eliyle masanın üzerinde yaklaşık olarak ortasından açık bir kitabın üst paragrafını işaret etmekte olduğu görülür. Resmin yapıldığı tarihten hareketle bu kitabın onun meşhur „Summa Arithmetica“sı olabileceği tahmin edilmektedir (Cantor, 1900: 336; de Waal, 1927:53). Bir başka görüşe göre „Öklid“ tercümesinin bir kopyası da olabilir (Littleton & Yamey, 1956: 181). Masanın üstü biraz daha yakından incelendiğinde ise tipik bir matematikçinin ihtiyaç duyduğu gereçlerin yer aldığı görülür. Resimdeki gencin kim olduğu ise halen kesinlik kazanmamıştır. Büyük olasılıkla bir öğrencisidir (Volmer, 1993).

²⁷ Scuolo di Rialto; Aristotalianizm tarihi açısından çok önemli bir okuldur (Lauwers & Willekens, 1994: 290).

AKADEMİK BAKIŞ

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694 – 528X

Sayı: 12

Mayıs – 2007

İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi – Türk Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü Celalabat – KIRGIZİSTAN

tamamladığı 1470 yılı, baba gibi sevip bağlandığı Rompiansi'nin öldüğü yıldır. Dolayısıyla aritmetik üzerine yazdığı bu ilk önemli eseri Rompiansi'ye ithaf eder.

Rompiani'sinin ölümü Pacioli'yi derinden etkiler. Bir süre bunalıma girer ve Venedik'i terk eder. Muhtemelen içine düştüğü manevi boşluğun da etkisiyle kendini dine verir. 1470 yılında Roma'ya gider ve orada dönemin ünlü mimar, filozof, matematik ve din bilimcisi Leon Battista Alberti (1404-1472) ile tanışır. Burada kısa bir süre Alberti'yle birlikte din çalışır ve bu konuda kendisini geliştirir.

Ancak Roma'da uzun süre kalamaz, Alberti'nin ölümü ile birlikte geri döner ve Venedik'te hocalık yapmaya başlar. Ancak din konusunda ki düşünceleri onu terk etmez, aksine o kadar derinleşir ki kendisini kiliseye kapanmaya kadar götürür. Pacioli sonunda, (1473 yılında) bir manastıra girerek Fransisken rahibi olur²⁸.

1480'lere doğru tekrar hocalığa döner ve Pérouse'da profesör olarak vazife yapmaya başlar. 1486' ya kadar Perugia, Floransa, Roma ve Nepal gibi bir çok meşhur İtalyan üniversitesinde matematik dersleri verir. 1488' de Roma'ya gider, devrin sanatkar ve bilginlerini yanına almakla tanınmış Ürben düküne çalışmalarını takdim ederek dükün sarayına alınır. Bir müddet burada kaldıktan sonra 1490 – 1493 yılları arasında doğduğu kasabaya geri döndüğü görülür. 1494 tarihinde yayımlandığına bakılarak “Summa Arithmetica” adlı eserini kendi kasabasında bulunduğu yıllar esnasında hazırladığı tahmin edilmektedir²⁹. 1494 yılında bu meşhur eserinin baskı hazırlıklarını tamamlamak üzere tekrar Venedik'e gider. Kısa süre içinde hazırlıkları tamamlanan bu önemli eserin aynı yıl 10 Kasım'da Paganino de Paganini tarafından basıldığı görülür.

1496 ve 1499 yılları arasında Milano'da profesörlük yaparken Leonardo da Vinci (1452-1519) ile tanışır ve yakın dost olurlar. Milano dükü Ludovico Sforza'nın sarayında birlikte çalışma fırsatı bulurlar. Ancak Fransız işgali ile birlikte 1499 yılında Floransa'ya göç etmek zorunda kalırlar. Pacioli, 1500 tarihinden sonra 10 yıl süreyle Pérouse, Bologna ve Piza Üniversitelerinde tekrar profesör olarak görülür. 1508'de Arapça'dan Latince'ye Öklit'in (Euclide) bir tercümesini yapar³⁰. 1509'da tekrar Venedik'e döner ve en önemli ikinci eseri olan “De Divina Proportione”yi yayımlar. 1510'dan itibaren tekrar doğduğu kasabaya çekilir. 1514' de Papa'nın daveti üzerine Roma'ya gelir. Papa 10. Leo tarafından Roma'da Sapienza'ya matematik profesörü olarak atanır. Kariyerinde aldığı bu en yüksek rütbe ile bir müddet çalıştıktan sonra kendisinin izi kaybedilir. Bazı kaynaklar kısa bir süre sonra 1514 yılında burada (Roma) öldüğünü söylerken, bazı kaynaklarda bir yıl sonra memleketine döndüğü ve 18 Haziran 1517 yılında Borgo San Sepulcro'da yaşamına gözlerini yumduğu yazılıdır³¹.

III. “Summa Arithmetica...” nedir ?

Pacioli'nin en ünlü ve önemli eseri kuşkusuz “Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita”dır³². “Summa” tabirinden de anlaşılacağı üzere bu eser o devrin kitaplarının sahip

²⁸ Rahipliği seçişinin, manastırların o devirde aydın insanları kendilerine kazanma konusundaki davranışları ile açıklanabileceğini ileri sürenler de vardır (Hiçşaşmaz, 1958).

²⁹ Hiçşaşmaz, 1958.

³⁰ Arapça'dan Latince'ye bu tercüme yapacak bir kimsenin çok iyi düzeyde Arapça bilmesi gerektiği gerçeğinden hareketle Pacioli'nin bir özelliği daha keşfedilmektedir ki bu da onun çok iyi düzeyde Arapça bildiğidir. Arapçayı nerede ve nasıl öğrendiği sorusu ise tekrar geçmişine göz atmayı gerektirir. Bir yaklaşıma göre Pacioli Arapçayı gençlik yıllarında Rompiansi'nin yanında çalışırken Arap ve Türk tacirlerden öğrenme fırsatı bulmuştur. Hatta limanda gemilerde çalışırken veya daha sonra yanında çalıştığı tacirin gemileri ile Anadolu'ya ve Arabistan'a sefere çıkmış ve bir süre bu coğrafyalarda yaşama imkanı bularak Arapçasını ilerletmiş olabileceği düşünülmektedir. Bir başka yaklaşım ise Arapçayı Roma'da Leon Battista Alberti ile din çalışırken öğrenmiş olabileceği üzerinde yoğunlaşmaktadır. Ancak burada asıl altı çizilmesi gereken husus şudur: Pacioli “Summa Arithmetica” yı yazarken çok büyük bir olasılıkla Arapça biliyordu. Bu ise özellikle kitabın muhasebe ile ilgili kısımlarını yazarken Arapça kaynaklardan yararlanmış olabileceği güçlendiren bir noktadır. Zira ileride ayrıntılı olarak anlatılacağı üzere Kling ve Piper'e (2003) göre Pacioli, Venedikli tacirlerin yaptığı gibi çift yanlı kayıt tekniğini Araplardan alıp öğrenmiştir.

³¹ Lauwers & Willekens, 1994: 291.

³² 1494 yılında basılan bu kitap Pacioli'nin beşinci eseridir (Smith, 2002). Başlıkta geçen ifadelerden de anlaşılacağı üzere kitap aritmetik, geometri, oran-orantı vb. matematik konularını bütünleyen bir çalışmadır. Bundan sonraki kısımlarda kitabın adı “Summa Arithmetica” olarak kısaltılarak kullanılacaktır. Pacioli'nin başlıca diğer eserleri “Divina de Proportione (1509)” ile “Euclide (1508)” tercümesidir.

AKADEMİK BAKIŞ

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694 – 528X

Sayı: 12

Mayıs – 2007

İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi – Türk Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü Celalabat – KIRGIZİSTAN

olduğu özelliklere uygun düşen bir ansiklopedi mahiyetindedir ve aynı zamanda basılı ilk matematik kitabı olarak kabul edilir³³.



Şekil 7 Summa Arithmetica'dan bir sayfa

“Summa Arithmetica” 10 Kasım’da 1494 yılında Venedik’te Paganino de Paganini tarafından basılırken Pacioli’nin yaşı 49’u gösteriyordu. Amerika keşfedildiği sıralarda Pacioli’nin muhtemelen San Sepolcro’da³⁴ “Summa Arithmetica”yı yazmakla meşgul olduğu, kitabın yayım tarihinden, anlaşılmaktadır.

³³ Glushkova & Glushkov, 1982: 57-63. “Summa Arithmetica”nın orijinal nüshalarına şu internet adresi üzerinden ulaşmak mümkündür: http://archimedes2.mpiwg-berlin.mpg.de/archimedes_templates/, (Archimedes Projekt, Digital Research Library).

³⁴ Hiççaşmaz, 1958.

AKADEMİK BAKIŞ

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694 – 528X

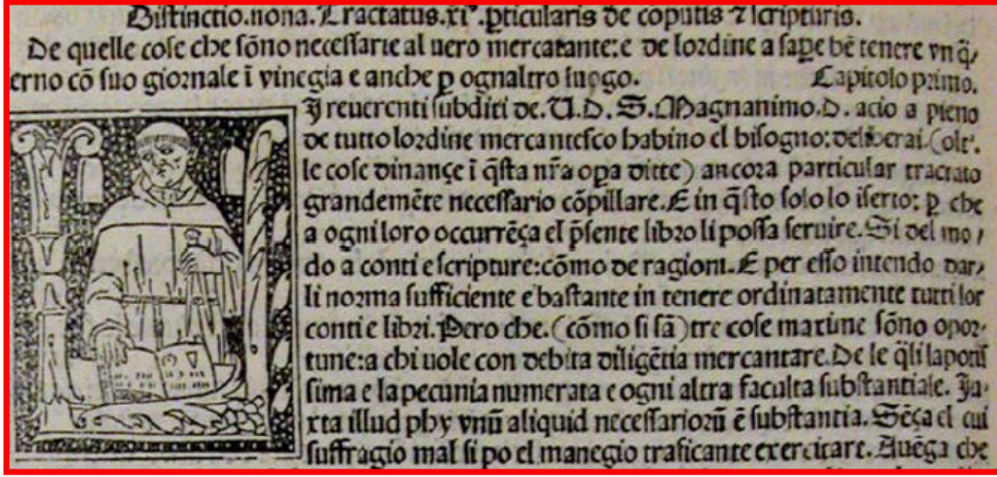
Sayı: 12

Mayıs – 2007

İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi – Türk Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü Celalabat – KIRGIZİSTAN

“Summa Arithmetica”nın ilk baskısı İtalyanca, ikinci baskısı ise Latince’dir³⁵. 1523 yılında tekrar basılmıştır. Çok sonraları bir çok dile tercüme edilerek basılmıştır³⁶. Sayfa sayısı altı yüzü aşan bu kitapta; cebir, ticari matematik, mali hesap ve muhasebe konularına, dünyanın belli başlı ticaret bölgelerinde yürürlükte olan mal alım satımıyla ilgili örf ve adetlere, pratik ve teorik matematik konularına yer verilmiştir. Kitapta yer alan çizim ve şekiller Pacioli’nin yakın dostu ünlü ressam Leonardo Da Vinci tarafından yapılmıştır.

“Urbın” düküne ithaf edilen kitap, yarısı Latince ve yarısı İtalyanca olmak üzere şu satırlarla sona ermektedir³⁷: “Kitabın tab’ı, bütün masrafları Paganina de Paganini de Brescia tarafından karşılamak suretiyle ve onun himmetiyle pek muhteşem Venedik şehrinde 1494 senesinin 10 Kasımında tamamlandı. Borgo San Sepulcro’lu rahip mevzu’u bilmeyenlere merhamet duyarak naçiz bilgisi ile bu “Hesap, Hendese, Nisbet ve Tenasüp” tretesini yazdı, gece gündüz demeden tâbilere yardım ederek gücü yettiği kadar ve kendi eliyle müsveddeleri düzeltti.”



Şekil 8 Summa Arithmetica'dan bir görüntü

Kitabın muhasebe açısından taşıdığı önem, muhasebe uygulamalarını (çift yanlı) sistematik biçimde ortaya koyan ilk eser olmasıdır. Dolayısıyla Pacioli'nin, “Venedik Sistemi” olarak ifade ettiği çift yanlı kayıt tekniğine ilişkin uygulamaların tüm Avrupa'ya yayılmasında çok önemli bir role sahip olduğu ve bu açıdan isminin muhasebe tarihinde çift yanlı kayıt tekniği ile birlikte anılageldiği ifade edilmektedir³⁸.

Pacioli'nin çift yanlı muhasebeye ilişkin görüşleri, “Summa Arithmetica”nın “Tractatus XI” ayrımı ve “Particularis de Computis & Scripturis” ismiyle anılan kısmında 36 konu başlığı altında toplanmıştır³⁹. Bu kısımlarda ticaret erbabına ve tek kişilik bir şahıs işletmesine ait hesap ve kayıtların oluşturulması ile alakalı kurallar, yöntemler ve izlenecek yollar anlatılmaktadır. Defter-i kebir mizanının düzenlenme biçimi, yevmiye maddelerinin borç ve alacak taraflarını göstermek üzere iki satır halinde düzenlenmesi, yevmiye defteri ile defter-i kebir arasındaki bağlantının nasıl kurulacağı ayrı ayrı açıklanmakta; bölümün sonunda bütün muhasebe maddeleri toplu şekilde gösterilmektedir. İşe başlama vanterinden, muhasebe defterlerinden (müsvedde defteri: “memorial”, yevmiye defteri: “giornale” ve defteri kebir: “quaderno”) ve kayıtlarından, yevmiye kayıtlarının naklinden, defteri kebir hesaplarının kapatılmasından, sonuçların saptanmasından ve ayrıca defterlerin tasdiki ile ilgili esaslardan genişçe bahsedilmektedir.

³⁵ Her iki baskının da birer nüshası Londra'da “Chartered Accountants”lara ait zengin kütüphanede bulunmaktadır.

³⁶ 1878'de İtalyan, 1893'de Rus, 1896'da Hollanda, 1900'de Çek, 1914'de Amerikan ve 1924'de İngiliz diline ve daha sonraları başka dillere de bir çok kez tercüme edilmiştir.

³⁷ Çevirinin orijinali için bkz. Hiçşaşmaz (1958) ve Geijsbeek (1914).

³⁸ Şakrak, 1997: 25.

³⁹ Esteve, 2007.

AKADEMİK BAKIŞ

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694 – 528X

Sayı: 12

Mayıs – 2007

İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi – Türk Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü Celalabat – KIRGIZİSTAN

Bu açıklamaların yanısıra, kitapta, muhasebe tarihi bakımından önem taşıyan konulara da değinilmiştir. Örneğin Venedik'te⁴⁰, Cenova'da ve Floransa'da mevcut ticari işletmelere, bu işletmeler arasındaki alış veriş şekillerine, ticari teamüller doğrultusunda kullanılagelen ödeme yöntem ve araçlarına ilişkin açıklamalarda da bulunulmuştur⁴¹. “Summa Arithmetica”da ayrıca günümüzde hala geçerliliğini koruyan bazı muhasebe temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları, etik değerleri ile defter tasdiki ayrıntılarına da değinildiğini söylemeden geçmek doğru olmaz.

IV. Pacioli “Muhasebenin Babası” mıdır ?

Pacioli, yukarıda sözü edilen “Summa Arithmetica” adlı eserinin sadece muhasebe konularına ayırdığı kısımlar ile “Muhasebenin Babası” ünvanını⁴² almıştır. Bazı kaynaklarda çift yanlı kayıt tekniğinin mucidi, bazı kaynaklarda kurucusu olarak anlatılan Pacioli gerçekten “muhasebenin babası” mıdır ? Çift yanlı kayıt tekniği Pacioli'den önce yok muydu ? Bu tekniği ilk bulan ve uygulayan gerçekten kimdir ?

Çift yanlı kayıt tekniğinin, kim tarafından ve ne zaman ilk kez uygulandığı veya ortaya atıldığı konusunda muhasebe tarihçileri arasında derin görüş ayrılıkları söz konusudur. M.Ö. 100 yılında, Çiçeron'un tacirler için Defter-i Kebir'i öneren ilk kişi olduğu iddia edilmektedir⁴³. Kimi araştırmacılara göre bu tekniğin ilk izlerine Eski Roma'da rastlamak mümkündür. M.S. 191-192 yıllarına ait, papirüsler üzerine yapılmış, muhasebe kayıtlarından bunun açıkça görülebileceği, “alacaklı” ve “borçlu” deyimleri ile II. ve III. yüzyıllarda karşılaşılabileceği ileri sürülmektedir⁴⁴. Alman tarihçi Nibur'da aynı görüştedir⁴⁵. Diğer yandan Nerro ve Gillion, Eski Yunan'daki gümrük defterlerini çift yanlı kayıt tekniğinin ilk uygulamasına kanıt olarak göstermektedirler⁴⁶. Japon tarihçisi Iosatara Hirayi bu uygulamanın ilk kez Kore'de olduğunu, Vito Kiymino ise 1135 yılında Sicilya'da kullanıldığını, E. Forrestize ise ilk kez 1339 yılında Fransa'da uygulandığını⁴⁷, K.P. Kling ise bu tekniğin XI.yüzyılda Araplar tarafından bulunduğunu ve Venedik'lilere satıldığını savunmaktadır⁴⁸. Ünlü İtalyan muhasebe tarihçisi Federigo Melis'e göre ise çift yanlı kayıt tekniğinin beşiği, aynı zamanda Pacioli'nin de memleketi olan, Toskana'dır⁴⁹. Colt'a göre, İtalyan'ların çift taraflı kayıt tekniğine ilişkin sahip oldukları bilgi birikiminin kaynağı İstanbul ve İskenderiye gibi doğudaki kültür ve bilim merkezi sayılan büyük kentlerdir⁵⁰. Savaşlar (haçlı seferleri) ve deniz ticaretinin doğudan batıya bilgi transferinde önemli rol oynadığı kabul edilmektedir. Doğu ticaret yollarının Venedik gibi liman şehirlerinden geçmesi, batıya, sadece doğuya özgü malları getirmekle kalmamış aynı zamanda bilimin ve diğer kültür varlıklarının da taşınmasına ve yayılmasına uygun zemin

⁴⁰ Venedik'te, ticari işlemlere gözcülük eden ve belli bir yüzde almak suretiyle belli yaptırımlar altında faaliyet gösteren bir “borsa araçları odasının” varlığı Pacioli'nin eserinden öğrenilmektedir. Söz konusu odaya mensup araçlar (simsar) yüzdeyi alıcıdan tahsil etmekte, alıcı da ödediği yüzde miktarının yarısını satıcıdan geri isteme (satıcıya rücu) hakkına sahip bulunmaktaydı (Hiçşazmaz, 1958).

⁴¹ Pacioli, zamanın ödeme türlerinden de bahsetmiştir. Ödeme şekilleri “Summa Arithmetica”da dokuz farklı biçimde sıralanmıştır: Peşin, vadeli, takas, peşin-vadeli, peşin-takas, vadeli-takas, borç senedi, vadeli veya takaslı borç senetli yapılan satışlar.

⁴² Fischer, 2000:299; Smith, 2002.

⁴³ <http://horizon.salzburgresearch.at/karibik/eswareinmal.htm>

⁴⁴ Croix, 1956.

⁴⁵ Çiçero'nun “Dostlar kendi aralarında hesap defterlerini tutarlarken, verilen para ile alınan malın değerinin birbirine eşit olmasına dikkat etmelidirler” sözleri Nibur'un bu görüşünün dayanağını oluşturmaktadır (Güvemli, 1995).

⁴⁶ Güvemli, 1995.

⁴⁷ Vyaçeslaviç, 1990.

⁴⁸ Güvemli, 1995; Piper, daha da ileri giderek, “İktisadın Tarihi” adlı kitabında, Pacioli'nin, çift yanlı kayıt tekniğini (alayıcı bir ifade ile) Araplardan nasıl kopya çektiğini anlatır (Piper, 2003:52). Diğer yandan muhasebenin ve özellikle çift taraflı kayıt tekniğinin Araplar ile ilişkilendirilmesinde İslam dini önemli rol oynar. İslam dinin temel kaynağı olan “Kur'an” ın “Bakara” süresinin 282. ayetinde muhasebeye çift yanlılık esasına işaret edildiği düşünülmektedir. Ayet'te geçen (mealen) alacaklı da olsanız borçlu da olsanız bunu yazdığını ifadesi buna delil olarak gösterilmektedir. Ayrıca İslam dinindeki ibadetlerin bir kısmının (zekat, oşur, fitre vb.) finansal nitelikli oluşunun muhasebeye duyulan gereksinimin anlam ve önemini artırıcı bir etki yarattığı kabul edilmektedir.

⁴⁹ Antinori (2004), Melis'in bu görüşünü aktarırken, ona katılmadığını ifade etmek için kendisini fazla memleket sevgisiyle dolu bulunduğunu söyler. Antinori'ye göre çift yanlı kayıt tekniği tek bir yerde doğmamış, başta kıyı bölgeleri olmak üzere Venedik, Milan, Cenova, Ligura, Lombardi gibi ticari hayatın gelişmiş olduğu şehirlerde eşzamanlı olarak ortaya çıkıp gelişmiştir.

⁵⁰ Colt, 1844' den aktaran Lauwers & Willekens, 1994: 299.

AKADEMİK BAKIŞ

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694 – 528X

Sayı: 12

Mayıs – 2007

İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi – Türk Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü Celalabat – KIRGIZİSTAN

hazırlamıştır. Doğudaki ticari teamüller ve o dönemler için ileri sayılabilecek çift taraflı kayıt tekniği gibi muhasebe uygulamaları da bu yolla İtalyanlara ulaşmıştır. Son yıllarda yapılan bilimsel araştırmalar bu tezi günden güne güçlendirmektedir. Örneğin Albraiki, Memlûklar devrinden (1250 – 1517) çok daha önceleri çift yanlı kayıt tekniğinin Mısır ve Suriye’de kullanıldığını ispatlamıştır⁵¹.

Muhasebe gelişmelerinin dünyanın hemen her yerinde, ekonomik, teknik ve sosyal koşullar ile pazar özelliklerindeki gelişmelere bağlı kaldığı kabul edilmektedir⁵². İşte kapitalizmin doğmasıyla birlikte sosyo-ekonomik gelişmelerin yoğunca yaşanmaya başlandığı 14.yüzyıl Avrupa’sı da muhasebe gelişmelerine adeta uygun bir ortam yaratmıştır. Rönesans, matbaanın icadı, Amerikanın keşfi, Hindistan yolunun açılması muhasebe gelişmelerini hızlandıran başlıca olaylar arasında sayılabilir. İtalya’da Cenevre, Venedik, Fransa’da Liyon, Almanya’da Nürnberg, Bremen, Kiel, Lübeck⁵³ ve Hamburg, Hollanda’da Anvers ve Amsterdam muhasebe gelişmeleri açısından en önemli şehirler olmuştur. Tarihsel gelişmelerin Pacioli’ye kadar özellikle 12. yüzyılın sonlarına doğru Cenevre, 13. yüzyılın başlarından itibaren İtalya ve Batı Avrupa Ülkelerinde sürdüğü belirtilmektedir⁵⁴. Örneğin, muhasebenin daha 1249 yılında Oxford Üniversitesi’nde ders olarak müfredatlara alındığı görülür⁵⁵.

Muhasebede, bugün hala geçerli olan çift yanlı kayıt tekniğinin temellerinin bundan yaklaşık beşyüz küsur yıl önce Pacioli tarafından tanımlanmış olduğu düşüncesi, görüleceği üzere, tam da gerçeği ifade etmemektedir. Zira aynı çağda, İtalyan tacirlerinin defterlerinde bulunan muhasebe kayıtlarından esasında Pacioli’nin çift yanlı kayıt tekniğinin mucidi olmadığı, çünkü muhasebe uygulamalarının, eserinde anlattıklarından çok daha ileri düzeyde olduğu anlaşılmış hatta bu konudaki ilk eserin 1458 yılında Napoli’de hazırlanmış olduğu ne var ki 115 yıllık bir gecikmeden sonra 1573 yılında yayımlanabildiği ortaya çıkmıştır⁵⁶. Bununla birlikte, belirli bir sürecin sonucu olarak ortaya çıkmış olan ve muhasebenin olgunlaşması olarak da ifade edilebilecek bu tekniğin en iyi şekilde Luca Pacioli tarafından dile getirildiği ve eserinin sözü edilen konulara yer veren ilk sistematik eser olduğu daha çok kabul görmektedir⁵⁷.

Yapılan araştırmalar Pacioli’nin eserinden yüzyıllar önce muhasebe ile ilgili kitapların⁵⁸ yazıldığı göstermektedir (bkz.Tablo 2). Örneğin daha 1202’lerde el yazması bir kitap yayınlandığı bilinmektedir. Kısa adıyla “Liber Abaci” olan bu kitabın yazarı İtalyan matematikçi Piza’lı Leonardo Fibonacci’nin muhasebe konuları ile uğraşan ilk yazar olduğu sanılmaktadır⁵⁹. Ticaret ve kredi işlemleriyle uğraşacak kimseler için zorunlu olan bilgileri içeren bir el kitabı yazan Francesco Balducci (1340) ile muhasebe prensiplerinin mucidi olduğu sanılan Angelo Senisio (1450) adındaki bir papazı ve Amsterdam’da muhasebeyle ilgili bir kitap yayımlayan Guftwell’i (1348) unutmamak gerekir.

Çift yanlı kayıt tekniğine çok açık bir şekilde yer vermiş olan “Della Mercatura e Del Mercante Perfetto” (Malın ve Mükemmel Tacirin Kitabı) isimli ilk eserin⁶⁰, Benedetto Cotrugli Raugeo (1458)

⁵¹ Albraiki, 1994’ den aktaran Lauwers & Willekens, 1994: 299; Scorgie, 1994.

⁵² Peker, 1978:4.

⁵³ Almanca kaynaklarda, Lübeck (1211 yılında) çift yanlı kayıt tekniğinin ilk defa kullanıldığı yer olarak geçer. Yine, Lübeck’te bulunan bir ticari belgeden, 1180 yılında bir kumaş tacirinin, basit usulde de olsa 160 mali olayın kaydını tuttuğu tespit edilmiştir. Lübeck, bugünkü Hamburg’un 70 km. kuzeydoğusunda bulunan, Almanya’nın en eski ve önemli ticaret merkezlerinden biri olan tarihi bir liman şehridir (aus Wikipedia, der freien Enzyklopädie).

⁵⁴ Güvemli, 1995:105; Şakrak, 1997:24-25; Akıncı, 1995:12.

⁵⁵ <http://horizon.salzburgresearch.at/karibik/eswareinmal.htm>

⁵⁶ Akıncı & Erdoğan, 1995:12; ilerde açıklanacağı üzere bu eser 1458 yılında el yazısı ile yazılmış ancak 115 yıl sonra matbaada basılabilmektedir. Eserin sahibi Napoli’de yarıçık yapan Cotrugli’dir (Özgür, 1996:18).

⁵⁷ Özgür, 1996:18; Gücenme, 2000:9; http://www.tnud.org.tr/muhasebeningelisimi.htm#_ftn7, 16.04.2004.

⁵⁸ Burada ilginç olan o dönemlerde muhasebe ile ilgili kitapları yazanların muhasebe ile ilgisi olmayan kişiler olmasıdır. Bunlar matematikçi, rahip, yarıçık gibi zamanın ünlü ve bilgin kişileridir ancak hemen hiçbiri ticaretle uğraşmış defter tutan kişiler değildir. Bir istisna olarak burada Amatino Manucci’den bahsetmek gerekir. Floransa’lı bir tacir olan Manucci, 1299 yılında, çift taraflı kayıt tekniğinin tüm önemli bileşenlerini kapsayan ilk finansal kayıtları yapmıştır (Twain, 2007). Yine Pacioli’de kısmen bu istisna içine alınabilir; büyük olasılıkla yanında çalıştığı tacir dolayısıyla ticaretle tanışma imkanı bulmuş ve o tacirinin defterlerini tutmuştur.

⁵⁹ Antinori, 2004:4-23.

⁶⁰ Söz konusu eserin ticaret ve muhasebeye ayrılan 15.bölümünde konular kısa şekilde ele alınmakla beraber defter tutmanın, muhasebe öğrenmenin veya muhasebeci kullanmanın önemi üzerinde durulduğu görülür. Kitapta, bir tüccarın tutmak zorunda olduğu defterler müsvette (memorial), yevmiye (giornale), ve defter-i kebir (quaderno) olarak sıralanmakta, hesapların kolaylıkla

AKADEMİK BAKIŞ

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694 – 528X

Sayı: 12

Mayıs – 2007

İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi – Türk Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü Celalabat – KIRGIZİSTAN

ismindeki Dalmaçyalı'ya ait olduğu da hatırdan çıkarılmamalıdır. Bu kitabın en önemli özelliği içeriğinden çok Paciolo tarafından yayınlanan eserden 36 yıl önce yazılmış olmasıdır. Cotrugli'nin eseri, el yazısı ile yazılmış olmasından dolayı, el yazısından sonra matbaada dizilmiş muhasebe kitaplarına geçişte aracı bir durum yaratmaktadır. Bu nedenle bazı yazarlar Pacioli'nin kitabına Cotrugli'nin el yazılı eserinin kısmen temel oluşturmuş olduğunu ileri sürmüşlerdir. Kullanılan tabirlere her iki eserde de rastlanılması iki türlü yorumlanabilmektedir: Birincisi Pacioli'nin Cotrugli'den yararlandığı, yoksa (ikincisi ise) gerek Cotrugli'nin gerekse Paciolo'nun ortak bir kaynaktan yararlanmış olabilecekleridir. Sonuç itibarıyla, bu tartışmalı durum, Pacioli'ye verilen "muhasebenin babası" sıfatının itirazlar ile karşılanmasına neden olmuştur. Ancak Cotrugli'nin kitabında yer alan açıklamaların "Summa Arithmetica"nın zengin içeriği ile karşılaştırılmasına asla olanak olmadığı altı çizilmektedir⁶¹.

Tablo 2 Belli başlı batılı muhasebe yazarları (1200 -1600)

YAZAR	YIL
LEONARDO (de Pisa) FİBONACCİ	1202
FRANCESCO BALDUCCİ	1340
GUFTEWELL	1348
ANDREA BARBARİGO	1430
ANGELO SENİSİO	1450
BENEDETTO COTRUGLİ RAUGEO	1458
LUCA PACIOLI	1494
GIORGİO LORENZO Dİ CHİARİNİ	1500
DİEGO DEL CASTİLLO	1522

Diğer yandan Pacioli'yle az çok aynı devirde yaşadığı bilinen Diego Del Castillo adındaki bir İspanyol, Bolonya Üniversitesi'nde tahsilini tamamladıktan sonra 1522' de memleketinde bir "Tratado de Cuentas" (Hesabat Tretesi) yayınlamıştır. Yine İtalya'da Giorgio Lorenzo di Chiarini tarafından yazılan küçük bir kitap, "Summa Arithmetica"nın bazı konularını içermekteyse de, Paciolo, böyle bir şahsın isminden hiç bahsetmemiştir. Pacioli ile beraber çift yanlı kayıt tekniğinin gelişmesinde Tagliente ve Domenico Manzoni da Oderzo gibi yazarların da önemli katkılarının olduğunu belirtmesi gerekir⁶². Bunlardan başka, yazarlarının adı bilinmeyen (anonim) birkaç eserin daha Paciolo'nun yaşadığı devrin yayınları arasında yer aldığı bilinmektedir⁶³.

bulunabilmesi için defter-i kebire bir fihrist (alfabeto) ilave edilmesi de önerilmektedir. Ancak bu konuda uygulamaya yönelik bir örnek verilmemiştir. Açılış envanterinden bahsedilmemekle beraber sermayenin kapsamlı şekilde yevmiye defterine kaydı gereğine işaret edilmekte, yevmiye defteri ile defteri kebirin belli zamanlarda karşılaştırılması suretiyle bilanço (bilancione) düzenlenmesinden bahsedilmektedir. Fakat buradaki bilanço ifadesini bakiyeli mizan (genel geçici mizan) şeklinde anlamak gerekir. Kitapta nihai sonuçların sermaye hesabına devredileceği belirtilerek, dolan defteri kebirden yenisine yapılacak nakiller (aktarmalar) hakkında da açıklamalar yapılmış bulunmaktadır. Ne var ki tüm bu açıklamalara rağmen yazar "çift yanlı muhasebe (kayıt)" tabirini kullanmamıştır.

⁶¹ Stevelinck & Haulotte, 1956: 319; Vlaemminck, 88.

⁶² Ünal, S. vd., 1988:8.

⁶³ Stevelinck & Haulotte, 1956: 165.

AKADEMİK BAKIŞ

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694 – 528X

Sayı: 12

Mayıs – 2007

İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi – Türk Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü Celalabat – KIRGIZİSTAN

Batı'da durum böyle iken doğuya bakıldığında yazılan muhasebe kitaplarının Pacioli'nin eserinden yüzyıllar öncesine ait olduğu görülür⁶⁴. Batıda yazılan kitapların çoğu aslında matematik kitapları olup muhasebe konuları, bu kitapların içinde küçük bir bölüm veya bölümler halinde yer almıştır. Hâlbuki doğuda muhasebe ile ilgili olarak yüzyıllar önce yazılan kitapların hemen tümü başlı başına muhasebe kitaplarıdır. 1300 – 1400 yılları arasında yayınlanan bu kitapların başlıcaları şunlardır⁶⁵: Şems üs- Siyak(at) ve Bahr üs- Siyak(at), Ali Sirazi; Mecma-ül Kavaid; Risale-i Sahibiyye, Saadetname, Kanun-u Saadet (Kitab-ı Kanunu Sade Des-Siyakat), Felek Ala-i Tebrizi; Cami ul- Hesab, İmad es Seravi; Risale-i Felekiyye Kitab us- Siyakat, Abdullah Püser Muhammed bin Kiya el-Mazenderani.

O halde, İtalya'da bir matematikçi ve rahip olarak Pacioli'nin 1494 yılında yayımladığı kısa adıyla "Summa Arithmetica" başlıklı matematik kitabının, aritmetik kısmında⁶⁶ "Venedik Metodu" diye isimlendirdiği çift taraflı kayıt tekniğinin yaratıcısı olmadığı kesinlik kazanmaktadır⁶⁷. Katkısının kendisinden önce yazılan kitapları derlemekle ve yüzyıllardır yapılagelen uygulamaları aktarmakla sınırlı olduğu açıkça ortaya çıkmaktadır. Ancak diğer toplumların, ülkelerin çift yanlı kayıt tekniğinden bu sayede haberdar olarak yararlanabilmiş olmalarının sağlanmış olduğu düşünüldüğünde, derleme ve aktarmalarla sınırlı katkının dahi küçümsenemeyecek bir büyüklüğe eriştiği de kabul edilmelidir.

Sonuç

Netice itibarıyla, "Summa Arithmetica"nın aslında orijinal bir eser sayılamayacağını; çünkü, kitabın bir çok kaynağın ve yazarlara ait fikirlerin iyi bir derlemesi niteliğinde olduğunu ve bu sonuca varırken, Pacioli'nin dahi kendi eserini bizzat orijinal saymadığını ifade etmek gerekir. Pacioli, ikiyüz yılı aşkın Venedik'te teamül haline gelmiş bulunan bir tekniği tasvir ettiğini bizzat belirttiğine göre, bazı yazarların yaptıkları gibi, ne kendisini ağır ithamlarla yerden yere vurmaya doğrudur⁶⁸ ne de "muhasebenin babası" diyerek göklere çıkarmak...

Pacioli, hala eğer "muhasebenin babası" kabul edilecek ise; yukarıda anlatılanlardan da çıkarılabileceği gibi "muhasebenin dedeleri"nin de olduğu kesinlikle kabul edilmelidir⁶⁹.

Kaynakça

- AKINCI, N. ve N. ERDOĞAN, Maliyet Muhasebesi, 1995.
- ALBRAIKI, S.S., Accounting in Medieval Islam, Working Paper, United Arab Emirates University, UAE, 1994.
- ANTINORI, C., "Accounting Practice Before Luca Pacioli: Emergence Of Double Entry", De Computis, Spanish Journal of Accounting History, No:1, December, 2004, pp. 4-23.
- BITZ, M., "Schöpfungswille und Harmoniestreben des Renaissancemenschen: Luca Pacioli und die Folgen – Dogmenhistorische und sprachtheoretische Reflektionen zum Begriff des Eigenkapitals", in: Winkeljohann, N., Bareis, P., und Volk, G. (Hrsg.): Rechnungslegung, Eigenkapital und Besteuerung – Entwicklungstendenzen. Festschrift für Dieter

⁶⁴ Pichard A. Witty'nin "How to become a qualified accountant" başlıklı çalışmasından "Para muameleleri hakkında malûm olan eski kayıtlar, milâttan takriben 2600 sene önceki Babilonya İmparatorluğu devrine ait ve o devirde çok ileri gitmiş olan tecim evlerinin muamelâtından bahseden kitabelerde görülmektedir. Geçen asır zarfında buna benzer bir çok kitabeler bulunmuştur. Bu kitabelerin ihtiva ettiği kayıtlar kelimenin bugün ifade ettiği manaya göre "Hesap,, diye tarif edilemez ise de, 5000 sene evvel bir nev'i muhasebe ve kayıt metodunun bilfiil kullanılmış olduğuna kat'i vesika sayılabilir. Bu devirden 2000 sene daha evvelde vâsi miyasta ticaret yapıldığı malûm olduğuna göre ilk devirlerde de her hangi nev'i bir muhasebe kaydı tutulmuş olduğunu kabul etmek pek yerinde olur..." açıklamasını aktaran Oktay: "Muhasebenin doğduğu devir ve memleket hakkında İngiliz ve Amerikan müelliflerinin verdiği yukarıdaki malûmat dikkati çeker mahiyettedir, her ikisi de Türk medeniyetinin ilk devirlerine rastlamaktadır, incelemeğe değer bir mevzudur" notunu düşmektedir. (Bkz. Oktay, 1938:112)

⁶⁵ Otar, 1995; Solaş, 1995; Erkan, 2006:5-9.

⁶⁶ "Summa Arithmetica"da muhasebe konuları, 11. bölümünün (Tractatus) 19. ayrımında (Distinctio) "Particularis de Computis et Scripturis" ana başlığı altında 36 alt başlıkta anlatılmaktadır.

⁶⁷ Dodd, 1964:209.

⁶⁸ Litteton & Yamey, 179 –180.

⁶⁹ Bu ifadenin orijinali ilk Türk muhasebe tarihçisi merhum İsmail OTAR'a aittir (Otar, 1995).

AKADEMİK BAKIŞ

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694 – 528X

Sayı: 12

Mayıs – 2007

İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi – Türk Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü Celalabat – KIRGIZİSTAN

- Schneeloch zum 65. Geburtstag, (www.fernuni-hagen.de/bitz/download/paper/schneeloch.pdf), 20.12.2006.
- CANTOR, M., Vorlesungen über Geschichte der Mathematik, (1965 edition, Johnson Reprint Corporation, New York, 1900.
- COLT, J.C., The Science of Double-Entry Bookkeeping, Nafish & Cornish, New York, 1844.
- CROIX, G.E.M., “Greek and Roman Accounting, In Studies in the History of Accounting, London, 1956.
- de SANTIS, J., “A Brief History of Accounting: from Prehistory to the Information Age”, http://ensign.ftlcomm.com/historyAcc/ResearchPaperFin.htm#N_1, 28.01.2007.
- de WAAL, P.G.A., Van Paciolo tot Stevin, een bijdrage tot de leer van het boekhouden in de Nederlanden, (Romen & zonen, Roermond), 1927.
- DODD, D.A.C., Accounting and Economic Decisions, Mead and Company, New York, Toronto, 1964.
- ERKAN, M. vd., “An Accounting System Used Between 14th And 19th Centuries In The Middle East: The Merdiven (Stairs) Method”, 11th World Congress of Accounting Historians, 19 – 22 Temmuz 2006, Nantes/Fransa, <http://palissy.humana.univ-nantes.fr/msh/wcah/textes/erkan-elitas-aydemir.pdf>, 18.12.2006.
- ESTEVE, E.H., Distinctio nona, Tractatus XI, Particularis de Computis & Scripturis, de la Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni & Proportionalita, Fra Luca Bartolomeo Pacioli, 1494, (Traducción y comentarios del Dr. D. Esteban Hernández ESTEVE), <http://www39.websamba.com/domingosafonso/blog/tratadopacioli.pdf>, 02.02.2007.
- FISCHER, J. M., “Luca Pacioli on Business Profits”, Journal of Business Ethics, Volume 25, Number 4 / June, 2000, pp. 299-312.
- GEIJSBEEK, J.B., Ancient Double Entry Bookkeeping: Lucas Pacioli's Treatise, 1914.
- GLUSHKOVA, F.R. and S.S. GLUSHKOV, The geometrical part of Pacioli's 'Summa' (Russian), in History and methodology of the natural sciences XXIX (Moscow, 1982), 57-63.
- GÜCENME, Ü., Genel Muhasebe, Marmara Kitabevi Yayınları, Bursa, 2000.
- GÜVEMLİ, O., “Kronolojik Akışı İçinde Muhasebe Uygulamalarının Gözlemlenmesi” ; Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış, TÜRMOB Yayınları: 23, Ankara, 1995a.
- GÜVEMLİ, O., Luco Pacioli ve Muhasebenin 500. Yılı. İstanbul, 1994.
- GÜVEMLİ, O., Türk Devletleri Muhasebe Tarihi 2. Cilt. İstanbul, 2000a.
- GÜVEMLİ, O., Türk Devletleri Muhasebe Tarihi 3. Cilt. İstanbul, 2000b.
- GÜVEMLİ, O., Türk Devletleri Muhasebe Tarihi 4. Cilt. İstanbul, 2001.
- GÜVEMLİ, O., Türk Devletleri Muhasebe Tarihi. 1. Cilt. İstanbul, 1995b.
- HARDORP, B., “Die doppelte Buchführung: Zeitpunkt-und Zeitraum-Rechnung” aus: Was ist Zeit? Die Welt zwischen Wesen und Erscheinung, Herausgeber: Georg Kniebe, 1993, s.198-207.
- HİÇŞAŞMAZ, M., “Muhasebe Tekniğinin Tarihi Tekâmülünde Bir Merhale: Basit Usul”, Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: XI, Sayı: 3, Yıl: 1956.
- HİÇŞAŞMAZ, M., “Muzaaf Muhasebe Usulünün Kurucusu Luca Paciolo - Eserleri ve Tesirleri”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 83-65, İşletme İktisadı ve Muhasebe Enstitüsü Yayınları No:1, Ajans – Türk Matbaası, Ankara, 1958.
- http://archimedes2.mpiwg-berlin.mpg.de/archimedes_templates, 01.01.2007.
- <http://horizon.salzburgresearch.at/karibik/eswareinmal.htm>, 27.01.2007.
- <http://palissy.humana.univ-nantes.fr/msh/wcah/textes/erkan-elitas-aydemir.pdf>, 18.12.2006.
- <http://www.fernuni-hagen.de/bitz/download/paper/schneeloch.pdf>, 20.12.2006.
- <http://www.luca.com.tr>, 15.11.2006.
- http://www.tmud.org.tr/muhasebeningelisimi.htm#_ftn7, 16.04.2004.
- http://www.uni-essen.de/didmath/texte/jahnke/hnj_pdf/leb_pa.pdf, 10.01.2007.
- <http://www-groups.dcs.st-and.ac.uk/~history/Biographies/Pacioli.html>, 21.01.2007.
- LAUWERS, L. & M. WILLEKENS, “Five Hundred Years of Bookkeeping, A Portrait of Luca Pacioli”, Tijdschrift voor Econornie en Management, Vol. XXXIX. (3), 1994,

AKADEMİK BAKIŞ

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694 – 528X

Sayı: 12

Mayıs – 2007

İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi – Türk Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü Celalabat – KIRGIZİSTAN

- http://www.econ.kuleuven.be/tem/jaargangen/1991-2000/1994/TEM1994-3/TEM1994-3_289-304p.pdf, 05.02.2007.
- LITTETON, A. C. and B. S. YAMEY, *Studies in the History of Accounting*, Sweet & Maxwell Ltd., London, 1956.
- MORISON, S., “Fra Luca de Pacioli of Borgo S. Sepolcro”, Kraus, New York, 1969.
- OKTAY, S. “Maliyet Muhasebesi Prensipleri”, MTA Enstitüsü Mecmuası, 314 (13) İlk Teşrin, 1938, http://www.mta.gov.tr/mta_web/kutuphane/mtadergi/13_10.pdf, 23.01.2007.
- OTAR, İ., “Muhasebede Siyakat Rakamları”, İstanbul, 1991.
- OTAR, İ., “Orta Doğudaki Muhasebe Tarihi Hakkında”, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış, TÜRMOB Yayınları: 23, Ankara, 1995.
- OTAR, İ., “Risale-i Felekiyye, Kitab-us Siyakat Hakkında”, İstanbul, 1990.
- ÖZGÜR, C., *Muhasebe İlkeleri*, 9.Baskı, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, İşletme İktisadi Enstitüsü Araştırma ve Yardım Vakfı, Yayın No: 2, İstanbul, 1996.
- PACIOLI, L., *Abhandlung über die Buchhaltung (Nach dem italienischen Original von 1494 ins Deutsche übersetzt von PENNDORF, B., Stuttgart 1933)*.
- PACIOLI, L., *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, Venezia, Paganino de’ Paganini, 1494.
- PACIOLI, L., *Summa de aritmetica, geometrica, proportioni et proportionalita*; http://archimedes2.mpiwg-berlin.mpg.de/archimedes_templates, Digital Research Library - Archimedes Projekt, (1494 yılındaki orijinal baskının sayfa sayfa görüntüleri).
- PEKER, A., “Yönetim Muhasebesi – Genel Esaslar”, 1.Kitap, 2.Baskı, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü, Yayın No: 27, İstanbul, 1978.
- PIPER, N., “Geschichte der Wirtschaft”, Beltz & Gelberg, 2003.
- PLUNKET, L., <http://www.cofc.edu/~plunkett/316/History.html>, 07.03.1997.
- PULIDO A., *Entrevista con Luca Pacioli*, http://econolandia.es/rincon_profesor/pacioli.pdf, 19.11.2006.
- SCORGIE, M.E., *Accounting Fragments Stored in the Old Cairo Genizah*, Working Paper, La Trobe University, Australia, 1994.
- SMITH, L. M., “Luca Pacioli: The Father of Accounting”, <http://acct.tamu.edu/smith/ethics/pacioli.htm>, 26.03.2002.
- SOLAŞ, Ç., “İlhanlılar Döneminde Yakın Doğudaki Devlet Muhasebe Uygulaması (1220-1350)”, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış, TÜRMOB Yayınları: 23, Ankara, 1995.
- STEVELINCK, E. and R. HAULOTTE, *Documentation Commerciale et Comptable*, Juillet - Août 1957; Nov. 1957; Av. 1957.
- STEVELINCK, E. and R. HAULOTTE, *Galerie des Grands Comptables*, L’orga, Nov. Déc. 1956; Jan. 1957; Fév. 1957; Mai 1957; Juin 1957; Av. 1957.
- ŞAKRAK, M., “Maliyet Yönetimi – Maliyet ve Yönetim Muhasebesine Yeni Yaklaşımlar”, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997.
- TAYLOR, R.E., “The Name of Pacioli”, *The Accounting Review*, 18, 69-76.
- TWAIN, M., “Who Was The First Accountant?”, <http://acct.tamu.edu/giroux/FIRST.html>, 30.01.2007.
- ÜNALAN, S. vd., *Genel Muhasebe*, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1988.
- VLAEMMINCK, J.H., *Histoire et doctrines de la Comptabilité*.
- VOLMER, F.G., *Luca Pacioli, the Perfect Accountant*, Working Paper, University of Limburg, the Netherlands, 1993.
- VYAÇESLAVIÇ, S.Y., “Muhasebenin Gelişme Tarihi”, Moskova, 1990.
- WEBSTER, D. N., “The American Institute of Accountants Fiftieth Anniversary Celebration”, New York, 1937.
- WREN, A. D., *The Evolution Of Management Thought*, 2nd ed. New York: Wiley, 1979.

