

MUHASEBE BİLİMİNİN BİR AKSİYOMU OLARAK ADALET KAVRAMI*

Öğr. Gör. Kemal NALÇIN^a
Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN^b

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Temmuz 2019; 12 (2): 461-474

ÖZ

Muhasebe geçmişten tevarüs ettiği zengin tecrübe birikimi ve günümüze kadar ulaşan sürekliliği nedeniyle çoğu bilim adamı tarafından bir bilim olarak kabul edilir. Tüm bilim dallarında olduğu gibi muhasebe bilimine de temel teşkil edecek kavram veya kavramların var olması kaçınılmazdır. Bilim dünyasında bu temele karşılık gelen kavram aksiyom olarak ifade edilir. Muhasebe literatürü incelendiğinde birçok aksiyom ile karşılaşmak mümkündür. Bu çalışmada muhasebe biliminin temel aksiyomunun adalet olduğu varsayımından hareketle muhasebenin aksiyomatik yapısı üzerine düşünsel bir analiz gerçekleştirilecektir. Analize konu olan adalet kavramı salt muhasebe biliminin değil birçok bilim dalının aksiyomu olduğu iddiası, analizin dayanak noktasını oluşturacaktır. Dolayısıyla adalet kavramı analiz edilirken temel bilim dallarından ve bu bilim dallarının aksiyomatik yapısından hareketle muhasebe biliminin aksiyomu olarak varsayılan adalet kavramının önemi vurgulanmaya çalışılacaktır.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe, Adalet, Aksiyom.

JEL Kodları: M41, M49.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Nalçın, K., Can, A. V. (2019). Muhasebe Biliminin Bir Aksiyomu Olarak Adalet Kavramı. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (2), 461-474.

* Makalenin gönderim tarihi: 04.10.2017; Kabul tarihi: 30.07.2018, iThenticate benzerlik oranı %14

^a Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi, Ferizli MYO, kemalnalcin@sakarya.edu.tr,
ORCID: 0000-0002-6296-1654.

^b Sakarya Üniversitesi, İşletme Fakültesi, acan@sakarya.edu.tr,
ORCID: 0000-0002-1105-144X.

CONCEPT OF JUSTICE AS AN AXIOM OF ACCOUNTING SCIENCE

ABSTRACT

Accounting is regarded as a science by most scientists because of its accumulation of remarkable experience gained from the past and its continuity reaching to the present. Such as in the other branches of science, it is inevitable that there is a notion or notions being the basis of accounting science. The concept that corresponds to this starting point in the scientific world is expressed as axiom. When accounting literature is examined, it is possible to meet with many axioms. An intellectual analysis on the axiomatic structure of the accounting will be carried out in this study based on the assumption that the basic axiom of accounting science is justice. The notion of justice, which is the subject of analysis, is not just the axiom of accounting science but the axiom of many disciplines will constitute the main point of analysis. Therefore, when the concept of justice is analyzed, it will be tried to emphasize the importance of the concept of justice, which is supposed to be the axiom of accounting science, based on branches of fundamental science and the axiomatic structure of these branches of science.

Keywords: Accounting, Justice, Axiom.

JEL Codes: M41, M49.

1. GİRİŞ¹

Muhasebe teori ve uygulamalarının mantıksal bir silsilede açıklanmasına imkân verecek yaklaşımlar, muhasebe biliminin sürekliliğini ve gelişimini sağlaması açısından son derece önemlidir. Bu yaklaşımlar; kavramlar, ilkeler ve standartlar gibi bir takım temel ifadelerle anılırlar. Muhasebe teorileri ve uygulamalarının oluşumu esnasında kullanan kavramlar, muhasebenin ne olduğu ile ilgili açıklamaları ifade ederler. Burada oluşturulacak kavramsal çerçeve ne denli sağlam olursa oluşturulacak yapı kaçınılmaz olarak kendine güçlü bir ifade alanı bulmuş olacaktır. İşte bu gibi yapılarda özellikle matematik gibi soyut bilim alanında ortaya çıkan aksiyom kavramı üretilecek sistematik bilgilerin öncülü ve temeli olarak kendine yer bulur. Peki, aksiyom kavramı nedir? Belit olarak da bilinen bu kavram Kubbealtı Lugatı'nda "*Doğruluğu ispat edilmesi gerekmeyecek kadar apaçık olan, böylece başka hükümlerin ispatına yarayan temel önerme, belit, mütearife.*" olarak tanımlanmaktadır. Bahsi geçen tanımı matematikten bir örnek ile açıklamak aksiyom kavramını anlamlandırmaya yönelik çabamıza yardımcı olacaktır. Örneğin klasik analitikte sayma sayıların tanımı yapılırken kullanılan bir ifade vardır. Sayma sayılar, bir üstüyle bir altının toplamının yarısına verilen isimdir. Fakat bu tanımı "bir" sayısına uyguladığımızda problemlerli bir alana girmiş oluruz. Çünkü bir sayısının altı yoktur. Yani bir sayısını tanımlarken kullanacağımız bir altındaki sayı olmadığı için zorunlu olarak bu sayıya sayma sayıların

¹ Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

aksiyomu denmektedir. Burada bir sayısının açıklanmaya veya kanıtlanmaya ihtiyacı yoktur ve buradan türetilecek her sayının bu başlangıç ile zorunlu bir ilişkisi olacaktır. Bu özelliği ile aksiyom tüm zihinsel faaliyetlerde olduğu gibi bilimsel bir teoride ve özellikle muhasebe teori ve uygulamalarında kendisine bir yer bulur. Bu yerin tespit edilmesiyle oluşacak aksiyomlar bir bilim alanının veya bir teorinin neden var olduğuna yönelik ontolojik izahlar sağlayacaktır.

Bu çalışma özellikle muhasebe teori ve uygulamalarının bir aksiyomu olarak adalet kavramının imkânlarını sorgulamaya yönelik bir girişimdir. Bu yüzden adalet kavramı çeşitli açılardan tanımlanarak literatüre sağlayacağı düşünsel imkânları tartışılacaktır.

2. LİTERATÜR

Muhasebe biliminin kökenine dair zihinsel faaliyet gerçekleştirmiş, bu alana yönelik önemli katkılar sağlamış çalışmalara literatürde rastlamak mümkündür. Bunlardan Amerikan Muhasebe Birliği'nin (American Accounting Association- AAA) akademik araştırmaları destekleyen çalışmaları dikkat çekicidir. AAA'nın katkıları ile 1940 yılında W.A. Paton ve A.C. Littleton tarafından hazırlanan "An Introduction to Corporate Accounting Standards" başlıklı çalışmada muhasebenin/muhasebe kayıt sisteminin kuramsal yapısını oluşturmak ve muhasebe teorisinin unsurlarını belirlemek amaçlanmaktadır (Gaffikin 2005:8). Paton ve Littleton'un bu çalışması muhasebe teorisinin oluşturulmasının gerekliliğini vurgulayan ilk çalışmadır. Mattessich'in 1957 yılındaki çalışması muhasebede aksiyomatik yöntemi anlatan ilk çalışmalar içerisinde yer almaktadır (Carlson ve Lamb,1981:555). Ardından Moonitz'in 1961 yılındaki çalışması da muhasebenin ilkelerinin ve postulatlarının belirlenmesine yönelik çalışmaların gerekliliğini vurgulayıcı niteliktedir (Gaffikin 2005:9). Yine İjiri'nin 1964 yılındaki "Axioms and Structures of Conventional Accounting Measurement" isimli çalışması ile 1967 yılındaki "Foundation of Accounting Measurement" isimli çalışması muhasebenin aksiyomatik yapısının oluşturulmasına ve muhasebe ölçümlerinin nasıl olması gerektiğine yönelik bilgiler içermektedir (Carlson ve Lamb 1981:555).

3. MUHASEBE TEORİLERİ VE UYGULAMALARINDA OLUŞTURULMUŞ AKSİYOMLAR

İjiri'ye göre (1965:36-37), geleneksel muhasebe ölçümlerinin matematiksel ölçümler açısından değerlendirilmesi ve muhasebe ölçümlerinin aksiyomlar seti üzerine kurulması modern muhasebenin kayıt sisteminin anlaşılması için bir gerekliliktir. Geleneksel muhasebe birçok farklı muhasebe ilkesini ve bu ilkelerin uygulamalarını içermektedir. Bu nedenle geleneksel

muhasebenin bu ilkelerinin ve uygulamalarının çok sayıdaki aksiyomlar ve ölçüm kuralları ile açıklanması uygulamaların daha kolay anlaşılmasına imkân tanımaktadır. Aksiyomlar sadece kavramlar listesi değildir aynı zamanda geleneksel muhasebeye mantıksal ve matematiksel olarak bağlantılı ölçüm kuralları setidir. Bu da muhasebe ölçümlerinin geçerliliği sağlanmış olan ölçüm kuralları yardımıyla her ilgi ya da çıkar grubu tarafından aynı şekilde yapılmasını sağlamaktadır. Geleneksel muhasebe teorisine ilişkin bu mantıksal ölçüm kuralları aynı zamanda modern muhasebe teorisinin gelişimine ve yeni teorilerin oluşturulmasına da zemin hazırlamaktadır.

Ijiri'ye (1965:37-40) göre, muhasebe ölçümlerinde üç temel aksiyom vardır. Bunlar: miktar aksiyomu, kontrol aksiyomu ve değişim aksiyomudur. Bu aksiyomlar sayesinde gerek muhasebe teorisinin oluşturulması gerekse muhasebe ölçümlerinin yapılması kolaylaşmaktadır.

3.1. Kontrol Aksiyomu

Ijiri'ye (1965:37-40) göre, muhasebe genel ekonomik kaynaklarla ilgilenmemektedir; yalnız belirli bir kişiliğin (entity) kontrolü altında olanlarla ilgilenmektedir. Bu sebeple hangi kişilikle ilgilenilecek ise bunun netleştirilmesi gerekir. Bu, ilgili kişiliğin, korunması gereken mülkiyetini temsil ettiği için son derece önemlidir ve muhasebenin temelini teşkil etmektedir. Muhasebe, bir kişilik oluşturduğu kabul edilmediği sürece, yığınları ifade eden basit bir bireyler topluluğu için var olmaktadır. Benzer şekilde muhasebe, bir kişiliğin kontrolü altında olmayan ekonomik varlıkları temsil etmez.

Mademki bir kişilik ve bu kişiliğin varlıkları arasındaki kontrol ilişkisi muhasebenin temelidir, her bir varlığın kişiliğin kontrolü altında olup olmadığını saptayabilmek için kontrol ölçütüne sahip olmalıyız. Geleneksel muhasebede yasal mülkiyet kontrol aracıdır. (1965:69-70).

Bir kişiliğin aktifleri mevcut aktifler ve gelecekteki aktiflerden ibarettir. Mevcut aktifler, belirli bir kontrol ölçütü setine göre bir kişiliğin halen kontrolü altında olan varlıklardır. Gelecekteki aktifler gelecekte kişiliğin kontrolü altında olması beklenen (gelecek olumlu, pozitif aktifler) ve gelecekte kişiliğin kontrolünden çıkması beklenen (gelecek negatif aktifler) varlıklardır. Belirleme ölçütü (recognition criteria), kontrol ölçütüyle birlikte, bu tür gelecekteki varlıkların ne zaman aktif olarak kayıt edileceğini saptar.

Yukarıdaki açıklamalara bağlı olarak kontrol aksiyomu şu şekilde ifade edilmektedir:

Belirli bir kişiliğin herhangi bir “t” zamanında kontrolü (mevcut veya gelecekteki; pozitif veya negatif) altındaki varlıkların bu zamanda veya daha sonraki bir zamanda tek bir şekilde saptanabileceği bir yöntem vardır

(1965:90). Bu yöntem ise muhasebenin kişiliğinin varlıkları üzerinde bir kontrolü olduğu varsayımından hareketle elde edilen kontrol aksiyomudur.

3.2. Miktar Aksiyomu

İşletme faaliyetlerinde varlıkların tekiliği daha geniş bir varlık sınıfı ile değiştirilmelidir. Çünkü işletmeler malları (antik mallar gibi özel olanlar dışında) tekil kişiliğiyle satın almaz ve satmaz. Malların sahip oldukları nitelikler satın alınmak istenen mal sınıflarını belirler ve bu niteliklere uygun olan mallar arasındaki kayıtsızlığın iletişimini sağlar.

Aktiflerin ve kârın bir miktarlar seti aracılığıyla temsil edilmesi için tüm homojen varlıklar önce bir sınıfa yerleştirilmeli ve bu sınıf için bir miktar ölçüsü belirlenmelidir. Bu ölçüde homojenlik, miktar aynı olmak koşuluyla, bu sınıftaki varlıklara kayıtsızlık yoluyla saptanmalıdır. Tüm varlıkları sınıflara ayırdığı zaman bir kişiliğin aktifleri bir miktarlar seti düzeni tarafından temsil edilebilir. Aktiflerin ve kârın miktar ölçüleri aracılığıyla temsil edilmesi zorunlu olarak çok boyutludur. Çünkü aktifler her zaman sınıflar arasında homojen değildirler (1965:80).

Özetle miktar aksiyomu şu şekilde ifade edilebilir:

Tüm kaynakların bir sınıflar toplamına ayrılabilmesi bir yöntem vardır; öyle ki her bir sınıf için negatif olmayan ve toplanabilir bir miktar ölçüsü belirlenir ve yalnız miktarları aynı olduğu takdirde aynı sınıftaki herhangi iki varlık setine kayıtsız kalınabilir (1965:90).

3.3. Değişim Aksiyomu

Değişim aksiyomu da muhasebede ölçümün (ölçümün?) temeli olarak eşit derecede önem taşır. Bir değişimi belirleme yeteneğine sahip olmaksızın (vazgeçilen şeyler ve elde edilen şeyler arasındaki neden -ve- sonuç ilişkisi) ekonomik varlıklar dahi tanımlanamaz, belirlenemez. Bir anlamda bir kişiliğin ekonomik faaliyetleri, varlıkların değişimi dizisidir. Değişimin özünde ise değer kavramı vardır. Ancak bir şeyin değeri varsa değişime konu edilebilir. Bu nedenle yalnız kişiliğin kontrolü altındaki varlıklarda artma ve azalmaları izlemekle yetinilmemeli aynı zamanda hangi varlıkların hangileriyle değişildiği de belirlenmeli ve kabul edilmelidir. (1965:80). Değişimleri kayda almak için elde edilen varlıklar (basitçe artış diye anılır) vazgeçilen varlıklarla (bir azalma) ilişkilendirilmelidir.

Artışlar ve azalışların bu tür kombinasyonlarını nasıl yapılabilir? Bunu yapmanın esası nedir?

Değişimleri belirlemeyi olayların birliğine oturtabilir veya biri biriyle bir neden ve bir sonuç olarak bağlı olan belirli bir gruptaki olaylarda iki olay alt grubu bulabiliriz. Özellikle, bunları kısmen tamam olan grupları dahil ederek olayların birliğini gevşeterek bulabiliriz.

Bizim inancımız odur ki geçmişte görülen düzenlilik gelecekte de işlemeye devam edecektir. Yani benzerlik varsayımı geleceği tahmin edebileceğimiz biricik temeldir.

4. ÇEŞİTLİ BİLİM DALLARINDA ADALET AKSİYOMU

Aksiyomu bir düşünsel faaliyetin öncül ilkesi olarak tanımlamıştık. Çalışmanın bu kısmında tarihte ortaya çıkmış bir takım bilim dallarının kendilerini gerçekleştirmek için adalet kavramına duyduğu ihtiyacı neden sonuç ilişkisi içerisinde ele almaya çalışacağız.

Adalet kavramı farklı açılardan ele alınmış ve tanımlanmıştır. Bunları siyasi anlamda adalet, hukuki anlamda adalet, ahlaki anlamda adalet vs. gibi sınıflandırmak mümkündür. Biz burada adaleti ahlaki anlamda ele alacağız. Bu anlamda adaletin İslam ansiklopedisinde adl köküyle irtibatlandırıldığını görmekteyiz (Çağrı, 2016:341): “*adl kelimesi, doğru olmak, doğru davranmak, adaletle hükmetmek; eşitlemek*” vb. manalara gelen bir mastardır. Ayrıca “*doğruluk, hakkaniyet ve adalet*” anlamlarıyla isim olarak kullanıldığı gibi, “*çok âdil*” anlamında sıfat olarak da kullanılır.” Dolayısıyla adalet kelimesinin “adl” mastarından ortaya çıkan bir isim olduğu söylenebilir. Ahlak felsefesinde adalet kavramı ise “düzen, denge, denklik, eşitlik, gerçeğe uygun hükmetme, doğru yolu izleme, dürüstlük, tarafsızlık” gibi anlamlarda kullanılmıştır. Adaletin ilişki içinde olduğu bir başka kavram ise yine aynı kökten ortaya çıkan “itidal” kavramıdır. İtidal ise yine denge, orta yol vs. gibi anlamlara gelmektedir.

Adalet kavramı yukarıda ifade edildiği gibi çeşitli anlamlara gelmektedir. Peki adalet kavramının bir aksiyom olarak imkanları nelerdir? Bu konuda adalet kavramının kendini işlevsel olarak konumlandığı ilk örneğe klasik tıp ilminde rastlıyoruz.

Tıp kelimesi TDK’da “Hastalıkları iyileştirmek, hafifletmek veya önlemek amacıyla başvuru teknik ve bilimsel çalışmaların tümü” olarak tanımlanmıştır. Buna göre tıp bir bilim alanının adıdır ve bu alanda başvuru bilimsel teknik ve uygulamaları içinde barındırır. Öte yandan evreni kuşatan tüm canlılarda olduğu gibi insanda da var olan sistematik yapıyı anlamak ve olası riskleri tespit etmek ve düzeltme çabasının bir sonucu olarak bir sanat alanıdır. Yani denilebilir ki, sağlıklı bir bünyenin sağlıkla devamını sağlamak başlı başına bir sanattır. Çünkü hastalanan bir bünyenin sağlığa kavuşturulmasından daha önemlisi, onu hiç hastalandırmayacak şekilde muhafaza edebilmektir. Bu muhafaza etmeyi mümkün kılmak için insan bedenindeki düzeni anlamaya çalışan İlkçağ ve Ortaçağ tıp bilgileri insanın biyolojik, ahlâkî ve psikolojik fonksiyonlarını etkilediği kabul edilen dört sıvı maddeden söz etmişlerdir. Kan, balgam, kara safra ve sarı safra olarak sınıflandırılan bu maddelere Ahlat-ı Erbaa

denilmektedir. Bu dönemdeki tıp anlayışına göre, insan bedenindeki bu dört sıvının bazı özellikleri vardır. Damarlardaki kan akıcı ve sıcak, beyinde bulunan balgam akıcı ve soğuk, dalak ve midede bulunan kara safra (sevda) kuru ve soğuk, karaciğerde bulunan sarı safra ise kuru ve sıcak. Bedene giren besinler bu dört maddeye dönüştüğüne inanılır ve ilkbahar kanı, yaz safrayı, sonbahar sevdayı, kış da balgamı harekete geçirirdi. Hastalık (maraz) ve sağlık (sihhat) bu sıvılar arasındaki denge veya dengesizliğe bağlı olduğu gibi mizaçlar da bu sıvıların oranına bağlı idi. Buradan ortaya çıkan karakterler; demevî, safravî ve melankolik olarak sınıflandırılan tipler de ayrılmış bulunuyordu (Erdemir, 2016:24). Bu açıklamalardan yola çıkarak tıp ilminin ilgilendiği temel mesele sağlık ve maraz olduğu düşünülürse; sağlık bu sıvıların birbiriyle uyumu, dengesi yani itidali, adaleti ile mümkün olan bir şey iken burada ortaya çıkan bir dengesizliğin yani adaletsizliğin maraza yani hastalığa dönüştüğünü söyleyebiliriz. Bu da adalet kavramının tıp ilmi için bir aksiyom yani daha öncesine götürülemeyen başlangıç ilkesi olduğu sonucunu doğuracaktır.

Adaletin bir aksiyom olarak kendini gösterdiği bir diğer alan ise klasik psikolojidir. Burada Aristo ve Platon'dan beri süregelen ve İslam âlimleri tarafından geliştirilen, insan psikolojine dair bir yapıdan bahsetmek mümkündür. Bu yapı içerisinde adalet kavramı kilit bir rol üstlenmiştir. Geleneksel ahlak felsefesinde temeli olan bu psikolojik yapıda insanın üç temel gücü olduğu varsayılır. Bunlar: Öfke Gücü, Arzu Gücü ve Düşünme Gücüdür (Çağrı, 2016: 342). Yine tüm semavi dinlerin temelinde insanın bu üç gücüne atıf vardır. İnsanda var olduğuna inanılan bu üçlü yapıyı Platon “üç ruh” olarak kavramsallaştırırken, Aristo ise “bir ruhun üç yönü” olarak kavramsallaştırır. Arzu gücü ve öfke gücü bedene ait kabul edilirken, düşünme gücünün ise ruha ait olduğu kabul edilir. Dolayısıyla insan beden ve ruhtan oluşan bir varlık olduğu düşünülürse arzu ve öfke gücü bedensel, düşünme gücü ise ussaldır. Burada bu yapının oluşturulmasındaki amaç ise insanın nihai amacına hizmet etmesidir. Bu amaç ise erdem olarak ifade edilir. Yani insanın temel amacı erdeme ulaşmaktır. Peki, insanın erdeme ulaşması için ne yapması gerekir? İşte bu yapıda Platon ve Aristo ve sonrasında bu yapıyı geliştiren İslam filozofları erdemi, bu üç gücün itidalde olması ve birbiriyle uyumundan ortaya çıkacak bir fazilet olarak ifade etmişlerdir. Örnek vermek gerekirse, öfke gücünde kişi saldırgan olursa ifrat, korkak olursa tefrit hali ortaya çıkar. Erdemin gerçekleşmesi için bu iki uç halin itidali olan bir hal gerekir. Buna ise cesaret eski adıyla şecaat denir. Yani kişi öfke gücünü dengede tuttuğu ölçüde adil olmuş olur. Arzu gücünde ise kişi örneğin yemek yeme eyleminde denge gözetmeyip aşırıya kaçarsa (ki günümüzde bir hastalık olarak ifade edilen obezite bu eylemin bir sonucudur) ifrat, kişi hiç yemek yemez ya da bedenin ihtiyaç duyduğu miktardan çok daha az yemek yerse (ki bu hal de bir hastalığın adıdır: anoreksiya) ifrat hali ortaya çıkar. Bu iki halin itidalinden ise iffet erdemi belirir. Düşünce gücünde kişi ya ifrat derecesinde hiperaktif bir zekâya

sahiptir ya da ebleh diye tabir edilen tefrit derecesinde kıt bir zekâya sahiptir. Bu iki halin itidali ise hikmetli bir düşünce gücüne sahip olmak ile gerçekleşir. Toparlayacak olursak bu psikolojik yapı, öfke gücünün itidali: cesaret, arzu gücünün itidali: iffet, düşünme gücünün itidali: hikmet olarak özetlenebilir. Yalnız burada dikkat edilmesi gereken bir husus vardır. O da kişinin bu üç gücünden birinin itidalde olmamasının bir eksiklik olacağıdır. Bu yüzden bu yapıyı tamamlayan bir skaladan bahsedilir. Bu skalada bu üç gücün toplamının itidalde olmasına ise adalet denir. Kişi ancak bu üç gücünü itidalde tutar ise adalet erdemine ulaşmış olur. Görüldüğü üzere adalet kavramı başta Aristo ve Platon olmak üzere önde gelen birçok İslam âlimi için insan psikolojisini temellendiren öncül bir ilke olarak görülmüştür.

5. MUHASEBE BİLİMİNDE ADALET AKSİYOMU

Muhasebenin temel kavramları ve uygulamaları incelendiğinde yukarıda örnekleri verilen bilim dallarında olduğu gibi adalet kavramının bu kavramların öncül kavramı olduğu görülmektedir. Bu kavram ve uygulamalardan yola çıkarak adalet kavramının muhasebenin nedenselliğini oluşturan temel bir aksiyomu olduğu anlaşılır.

Muhasebe günümüzde her ne kadar modern bir amaca yani kar maksimizasyonuna hizmet ediyor olsa da tarihte muhasebenin adaletin temini için bir araç olarak kullanıldığı görülmektedir. Bu iddiayı güçlendirecek uygulamalara tarih sahnesinde rastlamak mümkündür. Buna ilk örnek İslam devletinin 642 yılında İskenderiye şehrinin fethedilmesinden sonra inşa edilen mimari bir yapıdır. O dönemde Mısır'da bulunan İskenderiye şehri İslam devleti için kritik bir öneme sahipti. Bu kritik önem onun içinde barındırdığı verimli buğday tarlalarına sahip zenginlik sunan özelliğiyle ilgiliydi. Tarihte bütün imparatorlukların gelişme yönünü belirleyen ekonomik olgulardır. Bu yüzden İslam orduları da bu zenginlikten yararlanmak için bu seferi düzenlemiş ve Mısır'ı sonsuza kadar İslam'ın gelişimine ev sahipliği yapacak bir vatan parçası olmasını gaye edinmişti. İskenderiye şehri İslam devletinin egemenliğine geçtikten sonra dönemin Emevi halifesi Süleyman b. Abdülmelik, 247'de (861) Mütevekkil-Alellah'ın emriyle matematikçi Fergânî'ye ihya ettirilen el-Mikyâsü'l-kebîr adında bir mimari yapı inşa ettirdi (Kaya, 2016:53). Nilometre adıyla da bilinen bu mimari yapı, çağdaş kavramlarla ifade etmek gerekirse, bütçeleme faaliyetine hizmet eden bir özelliğe sahipti. Suyun sâkin vaziyette tutulup seviyesinin hassas biçimde ölçülebilmesi için nehrin özel olarak hazırlanmış ıskalalı bir havuzla irtibatlandırılması esasına dayanan mikyâsü'n-Nîl (Nilometre) ana yapısı itibarıyla, ortasında üzeri taksimatlı beyaz mermerden sekizgen bir sütun bulunan etrafı duvarlarla çevrili kare şeklinde bir havuzdan ibarettir (Kaya, 2016:53). O dönemlerde

Nil nehri her yıl taşıyordu. Sular bu havuza belirli seviyelerde açılmış kanallardan girer ve havuzun seviyesi, ortada bulunan sekizgen sütun üzerinde bulunan kübit birimlerle ölçülürdü. Buradaki ölçüler her gün kaydedilip su seviyesi gözlemlenirdi. Çünkü verilerin bir önceki yıl ile ve daha önceki yıllarla karşılaştırılması gerekirdi. Eğer Nil nehrinin seviyesi iyi ve tatminkâr ise her şey yolunda gider sulama yeterli düzeyde ve hasat iyi olurdu. Hasat neticesinde satışlar ve ticaret hacmi genişler bu da vergi gelirlerinin adaletli bir şekilde gerçekleşmesini sağlardı. Görüldüğü gibi, İslam'ın ilk dönemlerinde adaletin tecelli edilmesinde başvurulan yöntem muhasebe fikrinden ortaya çıkmıştır. Nilometre, insanların adaletli bir şekilde vergilendirilmesini amaç edinmiş bir düşüncenin muhasebe biliminde bulunduğu bir icattır ve muhasebe tarihi literatürü için de son derece canlı bir örnektir.

Adalet kavramının insanlığın ulaşmaya çalıştığı ortak bir erdemi olduğunu ve muhasebe biliminin de temel bir aksiyomu olduğu düşünülürse, yararlanılacak kaynaklardan biri de kuşkusuz Kuran-ı Kerim'dir. Kuran-ı Kerim bilindiği üzere ayetlerin toplandığı surelerden oluşan İslam dininin en temel kaynağıdır. Can (2009)'ın kaleme aldığı "Bir Ayetin Işığında İslam Dininin Muhasebeye Bakışı" adlı çalışması, muhasebe teori ve uygulama esaslarının İslam anlayışı ile paralel ve uyumlu olduğunu ortaya koyması açısından önemlidir. Adı geçen çalışmada, Kuran-ı Kerim'de geçen Müdayene ayetinin muhasebenin temel kavramlarına atıf yaptığı ve bu atıfların adalet temelli bir düşünceyle ifade edildiği açıkça belirtilmiştir. Müdayene ayetinin Ahmet Tekin mealinde Türkçe çevirisi şöyle yer almaktadır:

"Ey iman edenler, belirli bir vade ile birbirinize borçlandığınız zaman ihmal etmeyin, alacak-borç ilişkisini yazın. Aranızda, yazı yazmayı bilen birisi adaletten ayrılmadan yazsın. Yazı bilen birisi, Allah'ın kendisine lütfederek yazı öğrettiği gibi, resmî-ticarî belgelerdeki usûl ve geleneklere göre, adalet ve hakkaniyet ölçüleri içinde, yazmaktan kaçınmasın, yazsın. Üzerinde sorumluluk olan kimse, borçlu da yazdırsın. Günahlardan korunup Allah'a, Rabbine sığınsın, emirlerine yapışsın. Borcunu, teslimatını asla eksik ve değerinden düşük yazdırmamasın, hak zayi etmesin, hakkın zayiine sebep olmasın. Üzerinde sorumluluk olan, borçlu, akılsız, sefih veya akli zayıfsa veya yazdıramayacak durumda ise, velisi adaletten ayrılmadan yazdırsın. Erkeklerinizden, konuya vâkıf, ehil, güvenilir iki de şahit gösterin. Eğer iki ehil, güvenilir erkek mevcut değilse, rıza göstereceğiniz ehil, güvenilir bir erkek, ehil, güvenilir iki kadın şahit gösterin. Kadınlardan birinin dikkatinin dağınıklığı, yanılma, vukufsuzluk veya yanılma ihtimaline karşı, diğerinin ona hatırlatması mümkün olsun. Şahitler, çağırıldıkları vakit gelmemezlik etmesinler. Küçük veya büyük, alacak veya borcu, vadesine kadar hiçbir şeyi yazmaktan sakın üşenmeyin. Böyle yapmanız ekonomik haklarınızın korunması için Allah nezdinde daha

adaletli, şahitlik için daha doğru ve sağlam, şüpheye düşmemeniz için daha uygundur. Ancak bedelini peşin ödeyerek, malı teslim ve tesellüm ile gerçekleştirdiğiniz menkul mallarla ilgili ticarî alışverişler müstesnadır. Bu durumda, yazılı sözleşme yapmamanızda size bir vebal yoktur. Karşılıklı ticarî ve hukukî sözleşme yaptığınız zaman şahit gösterin, belgelendirin. Kâtipler ve konuya vâkif uzmanlar, şahitler zarara uğratılmasın. Eğer onları zarara uğratarsanız, bu, toplumunuzda ilâhî düzene riayetsizlik, doğru yoldan ayrılma ve hukuku çiğnemektir. Allah'a sığınıp, emirlerine yapışarak, günahlardan arınıp, azaptan korunun. Allah size ayrıntılarıyla, gerekeni öğretiyor. Allah bütün amellerinizi, her şeyi bilir, bunlara göre sizi mükâfatlandırıp cezalandırır.”

Adı geçen ayetin muhasebe mesleğine, muhasebe meslek ahlakına, kurumsal yönetim ilkelerine, tahakkuk esasına, çift yanlı kayıt sistemine ve muhasebenin temel kavramlarına önemli atıflar içerdiği görülmektedir. Bunların dışında yapılan her finansal muamelenin temelinde adalet fikrinin olduğu, yapılacak tüm işlemlerin temel amacının adaletle hizmet etmesi gerektiği sıklıkla tekrarlanmakta ve muhasebeden kastedilenin adalet fikri olduğu açıkça anlaşılmaktadır. Adalet kavramının muhasebe bilimi için temel bir aksiyom olduğunu göstermesi açısından ilgili ayet önemli bir dayanak oluşturmaktadır.

Muhasebe ve adalet kavramları arasındaki ilişkiyi çağdaş muhasebe teori ve uygulamaları bağlamında ele alırsak birçok kavram ve uygulama alanıyla karşılaşırız. Bunların en başında çift taraflı muhasebe kayıt sistemi yer alır. Çift taraflı kayıt sistemi analiz edildiğinde adaletin bu sistem için zorunlu bir aksiyom olduğu anlaşılmaktadır. Muhasebede girişi yapılan her kayıt denklik esasına yani adalet esasına dayanır. Varlıklarda meydana gelen bir azalış zorunlu olarak ya başka bir varlıkta artışa ya da kaynakta aynı nispette bir azalışa neden olur. Burada oluşacak bir hata bizi yanlış kayıta, yanlış kayıt yanlış tutara yanlış tutar gerçeği yansıtmayan bir kara bu da işletme üzerinde hak sahibi olan kişilerin hakkının korunmadığı veya bu kişilerin fazladan bir hakka sahip olduğu sonucuna götürecektir. Bu da adaletin tecelli etmediği bir durum yaratacaktır. Bu durum devam ederse işletmenin varlığı sarsıntıya uğrayacak ve işletmenin iflasına yani yokluğuna sebep olacaktır.

Muhasebenin kendini gerçekleştirdiği kavramlardan bir diğeri de tarafsızlık kavramıdır. Tarafsızlık, muhasebe kayıtlarının kabul edilebilir delillere dayandırılması ve ön yargılı olarak yapılmamasını ifade eder. Objektif belge kavramı, muhasebenin mali tabloları ve gerçekleri tam olarak yansıtacak bir biçimde hazırlanması gerektiğini ortaya koyar. Bu anlamda tarafsız yapılan kayıtlar adaletin tecelli etmesi için gerekli asgari koşulu meydana getirir. Kayıtların tarafsız ve objektif belgelerle sağlanıyor oluşu adaletin tecelli etmesine yardımcı olur. Bu kavram da yine tarafların menfaatini yani

hakkını koruyan adaletin gerçekleşmesini sağlayacak bir sistemi mümkün kılması açısından önemlidir.

Son zamanlarda önemi gittikçe artan kurumsal yönetimin de adalet üzere ortaya çıktığı söylenebilir. Kurumsal yöntemin nedenselliği açıklanırken işletmelerin kişiliğinin sahiplerinden bağımsız bir kişiliğe sahip olması gerektiği vurgulanmakta ortaya konan kurumsal yönetim ilkeleri bu esas üzerinde şekillenmektedir. Bu düşüncenin arkasında ise yine tarafsızlık dolayısıyla adalet kavramı yer almaktadır. Kurumsal yöntemin ilkelerinden bahsederken bunu görmek mümkündür. Adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk kurumsal yönetimin dört temel esasını oluşturur. Görüleceği üzere bunlardan ilki adilliktir. Çünkü kurumsal yönetimin adalet düşüncesi olmaksızın oluşturulması söz konusu değildir. Buradan hareketle kurumsal yönetimin öncül ilkesi yani temel aksiyomunun adalet olduğunu söyleyebiliriz. Şeffaflık yine adaletin gerçekleşmesi için uygulamaların tüm tarafların denetimine açık olmasını gerektirir. Hesap verebilirlik şeffaflığın bir sonucu ortaya çıkan her an yürürlükteki işletme politikalarının sebebini izaha hazır halde tutulmasını sağlayan başat bir unsur olarak yöneticinin taşınması gereken vasfı ifade eder. Bunun için ise sorumluluğun yöneticinin yalnız işletmeye karşı değil işletmenin çıkar guruplarının tümüne karşı olması gerektiğini ifade eder. Tüm bu ilkeler bir arada düşünüldüğünde kurumsal yöntemin ontolojik olarak varlığını dayandırdığı temel aksiyomunun adalet olduğu söylenebilir.

6. SONUÇ

Adalet insanlık medeniyetinin hatta kâinatın başlangıcından beri kendini her alanda gösteren temel bir kavramdır. Bu kavramın muhasebe teori ve uygulamalarındaki yeri, bu alandaki araştırmalara yön göstermesi açısından önemli olduğu kanaatindeyiz. Aksiyom bilimlerin ve bu bilimlerde ortaya konan teorilerin öncül ilkesidir. Bu öncül ilke olmaksızın bir bilimsel çalışma oluşturulamaz. Burada oluşan aksiyomlar düşünce yapısının sınırlarını belirlemesi açısından da son derece önemlidir.

Aslında insan aklı bir öncül ilke olmaksızın bir düşünce üretemez. Zihin mantık silsilesi içinde sürekli neden sonuç ilişkisi kurar ve bunun sınırı yoktur. Fakat bir düşünce vücuda kavuşturulması için aksiyomlara yani öncü ilkelere ihtiyaç duyar. Kişi bir nokta tespit eder ve düşüncesini bu noktadan hareketle şekillendirir. Bu bir çocuğun sistematik olmayan sorgulamalarından anlaşılabilir. Çocuklar sürekli soru sorar. Her bir cevap onu yeni bir soruya yöneltir. Bu süreç onun dikkatini dağıtana kadar devam eder. Ancak erginliğe ulaşmış bir akıl düşüncenin bu sonu gelmez sorularla oluşmayacağını bir yerde durup orayı başlangıç noktası olarak belirleyip harekete geçilmesi gerektiğini öğrenir.

Adalet dünyadaki nizamın temini için gereken tüm düşüncelerin başlangıç ilkelerinden biridir. Bu kaçınılmaz olarak muhasebe düşüncesini de etkiler ve buradan bir imkân doğurur. Adalet bir aksiyom olarak muhasebe düşüncesinde yerini alır. Başka bir deyişle muhasebe adaletin sağlanmasının önemli bir aracıdır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N ve Aydın, H. (1987) Muhasebe Teorileri, Gazi Üniversitesi Yayın No:98, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No:44, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.

Beaver, W. H. And J. Demski. (1979) The Nature of Income Measurement, The Accounting Review, January.

Can, A. Vecdi (2009), "Bir Ayetin Işığında İslam Dininin Muhasebeye Bakışı", Akademik Bakış, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:15.

Carlson Marvin L. and James W. Lamb. (1981) Constructing a Theory of Accounting -- An Axiomatic Approach, The Accounting Review, Volume: 56, Number: 3, July, pp. 554-573.

Chambers, Raymond J. (1972) Measurement in Current Accounting Practice: A Critique, The Accounting Review, July, pp.488-509.

Çağrıçı, Mustafa (2016) "Adalet", TDV İslâm Ansiklopedisi, C.1, Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, İstanbul.

Demski, J. and D. Sappington. (1990) Fully Revealing Income Measurement, The Accounting Review, April.

Erdemir, Ayşegül Demirhan (2016) "Ahlat-ı Erbaa", TDV İslâm Ansiklopedisi, C.2, Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, İstanbul.

Gaffikin, M.J.R. (2005) Creating a Science of Accounting: Accounting Theory to 1970, Working Paper Series 05/08, <http://www.ro.uow.edu.au/accfwp/49/> (Erişim Tarihi:10.05.2010).

Gibbins, Michael and Roger J. Willett. (1997) New Light on Accrual, Aggregation and Allocation, Using Axiomatic Analysis of Accounting Numbers' Fundamental and Statistical Character, ABACUS, Volume:33, Number:2, pp.137-167.

Ijiri, Yuji. (1965) Axioms and Structures of Conventional Accounting Measurement, The Accounting Review, Volume:40, January, pp. 36-53.

Kaya, Mahmut (2016), " MİKÿÂSÛ'n-NÎL", TDV İslâm Ansiklopedisi, C.30, Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, İstanbul.

Mattessich, Richard. (2005) A Concise History Of Analytical Accounting: Examining The Use of Mathematical Notions in Our Discipline, Spanish Journal of Accounting History, Number:2, June, pp.123-153.

Popper, Karl R. (2005) Bilimsel Araştırmanın Mantığı, Çevirenler: İlknur Aka- İbrahim Turan, Kazim Taşkent Klasik Yapıtlar Dizisi, Yapi Kredi Yayinlari, 3. Baski, Mayıs, İstanbul.

Spencer, Milton H. (1963) Axiomatic Method and Accounting Science, The Accounting Review, Volume:38, Number:2, April,pp. 310-316.

