



# Kesit Akademi Dergisi

The Journal of Kesit Academy

ISSN: 2149 - 9225

Yıl: 3, Sayı: 10, Aralık 2017, s. 327-339

**Doç. Dr. Cevdet KIZIL**

İstanbul Medeniyet Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, İşletme Bölümü, 1,  
İstanbul/Türkiye

**Dudu Kübra KOCUR**

Yalova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İngilizce İşletme Bölümü,  
kubra.kocur123@gmail.com, Yalova/Türkiye

## **ANTİK ÇAĞLARDA MUHASEBE VE DİNLERİN MUHASEBEYE BAKIŞ AÇISI**

### **Özet**

Bu araştırmanın amacı, muhasebenin antik çağ medeniyetlerinde doğuşu, uygulanışı ve günümüze kadar nasıl geldiği hususunu incelemek ile ortaya koymaktır. Muhasebenin tarihi, M.Ö. 4. binyılın sonlarına uzanan en eski metinlerle (3200-3100) başlar. Bunlar, güney Irak'taki Uruk kentinin anıtsal tapınak bölgesi dell'Eanna'da bulunan kil tabletleri üzerine oyulmuş, doğrudan çivi ile hazırlanmış yazıların öncüllerini temsil eden piktogram işaretleri dizileridir. Bu yazıların içeriği genel olarak idari nitelikte olup, çalışanlara dağıtılan erzak ve ürünlerin listelerinden oluşmaktadır. Tarih öncesi muhasebe sistemleri temelde iki araç üzerine kurulmuştur: Muhasebe sembelleri(belirteçleri) ve mühürleri. Bu çalışmada, kayıtların nasıl tutulduğu ve kullanıldığı, farklı muhasebe uygulamaları arasındaki çelişik farklılıkların tanımlanması ile belirtilmesi de ele alınmıştır. Antik medeniyetlerde muhasebenin yönetilmesi ve uygulanmasına katkı sağlayan kişiler ve sistemler üzerinde durulmuştur. Ayrıca, çift taraflı muhasebe kaydının ilk olarak Mezopotamya'da kullanılmaya başlaması ve 14. Yüzyılda geliştiril-

meye başlaması konu edilmiştir. Son olarak, dinlerin Muhasebe'ye bakış açısı kapsamında bir takım dinler değerlendirilmeye alınmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe, Tarih, Muhasebe Tarihi, Din, Antik Çağ

## ACCOUNTING IN ANCIENT TIMES AND RELIGIONS' PERSPECTIVE OF ACCOUNTING

### Abstract

The aim of this research is to show how accounting was invented and applied in ancient civilizations and how it reached to the present day. History of accounting can be traced back to oldest texts in 3200-3100 before century (B.C.). These are sequences of markers of pictograms representing precursors of direct nail-engraved letters engraved on clay tablets in dell'Eanna in monumental temple district of Uruk in southern Iraq. Content of these letters is administrative and consists lists of supplies and products distributed to employees. Prehistoric accounting systems are basically based on two tools: Accounting symbols and seals. This study traces history of accounting. Individuals and systems contributing to management and implementation of accountancy in ancient civilizations are discussed. Additionally, double entry accounting system first used in Mesopotamia and its development through 14th Century were emphasized. Finally, some religions are considered in terms of their view and perspective of accounting.

**Keywords:** Accounting, History, Accounting History, Religion, Ancient Times

### 1. GİRİŞ

Muhasebe, günlük ihtiyaçların karşılanması amacıyla, bu ihtiyaçlara bir cevap olarak ortaya çıkmıştır (Hiçşaşmaz, 1956). Muhasebenin ilk defa hangi medeniyet tarafından ortaya çıkarıldığı konusu, birçok muhasebe tarihçisi tarafından tartışılmış olsa da, bu konuda kesin bilgi hala mevcut değildir. Fakat, insanlığın doğuşu aynı zamanda muhasebenin de ortaya çıkma zamanı olarak kabul edilmektedir. Muhasebenin ilk defa, yazı ve sayı kullanılan medeniyetlerde uygulandığı bazı bilim adamlarınca varsayılmakta ve kabul edilmektedir. Plunkett'e göre muhasebe, mesleklerin en eskisidir (De Santis, 2007; aktaran Can, 2008).

Mezopotamya ve Eski Mısır uygarlıkları yazı ve sayı sistemini ilk kez kullanan uygarlıklardır. Bu yüzden ilk defa muhasebe uygulamalarının bu uygarlıklarda kullanılmaya başlandığı iddia edilmektedir. İlk muhasebe kaydı taş, kil levhalar, papirüs, ağaç ve

tahtalar üzerinde gerçekleştirilmiştir. Muhasebe, çok geniş bir coğrafyada uygulanmakla birlikte, her zaman aynı amaç için hizmet etmiştir. Alfred Isaac, "Muhasebe Nazariyesi" isimli kitabında şöyle demektedir: "Eski zamanlarda muhasebe, defter tutmakla bir tutuluyordu. Halbuki bugünkü iktisatta defter tutma usulündeki kayıtlardan başka bir takım kayıtlar da peyda olmuş ve muhasebe mefhumu gittikçe genişlemiştir" (Isaac, 1941).

İlk uygulamaya dâhil olan işlemlerde, muhasebe mal alımı ya da takası olarak kabul görmektedir. M.Ö. 3000-4000 yıllarında Sümer, Babil, Mısır, Eski Yunan ve Roma uygarlıkları, muhasebe sistemlerini kullanmıştır. Bu sistemler yaşanan coğrafyanın ekonomik yapısına göre farklılıklar göstermiştir. İlkçağlardaki muhasebeye ilişkin ilk bulguların birkaç medeniyet ile sınırlı olmadığı, kutsal kitaplarda da kimi örneklere rastlanıldığı görülmektedir. Nitekim Tevrat'ta; "Kiminle ticari alış veriş yaparsan yap, daima alıp verdiğini say ve değerlendir ve ne verirsən, ne alırsan mutlaka yaz" ifadesi bu düşüncüyü desteklemektedir. Bu uygarlıklar her ne kadar muhasebe işlemleri ve uygulamasının bir başlangıcı olsa da, günümüz muhasebe sistem ve kurallarına uzaktır. Zaman ilerledikçe ihtiyaçlar, beklentiler, insanların bakış açısı ve teknoloji değişmiş, buna paralel olarak muhasebe de günümüzdeki halini almıştır. (Özyürek, 2009).

Bu çalışmada Antik Çağ'da Muhasebe konusu ile geçmişten günümüze gelişimler ve buluşlar araştırılmıştır. Bu çalışma, muhasebenin tamamen benimsenmesi ve anlaşılması için öncelikle tarihinin öğrenilmesinin bir şart olduğunu vurgulamak amacıyla ve bu sayede mesleğin öğrenilmesi, anlaşılması, gelişmesini kolaylaştıracağı düşüncesi ile hazırlanmıştır. Öncelik olarak bir konunun veya bilim dalının tarihini öğrenmek, konunun veya bilim dalının nasıl geliştiğini idrak etmemize yardımcı olur. Aynı zamanda, geçmiş ile günümüzdeki durumun karşılaştırılmasını sağlar. Bu çalışmada muhasebenin antik çağda nasıl uygulandığı, muhasebenin doğuşu, çeşitli uygarlıklarda uygulanma çeşitleri, kayıt araçları ve teknikleri hakkında bilgiler sunulmuştur. Bunun yanında, çift taraflı (girişli) muhasebe kayıt tekniğinin antik çağda uygulanışı ve kutsal kitapların muhasebe hakkındaki hükümlerine de yer verilmiştir.

## **2. LİTERATÜR ÇALIŞMASI**

Yükçü ve Kaplanoğlu 2017 yılında "Accounting Concepts in the Ancient Villiage of Acharaca, Aydın- Sultanhisar" isimli bir araştırma yürütmüştür. Bu çalışmanın konusu, milattan sonra 1.yüzyıla ait olan sunaktır. Çift taraf (giriş) kaydı, mermer sunak üzerinde yer almamakla birlikte, çalışmanın konusu olan bir muhasebe kayıt fonksiyonu olarak kabul edilebilecek temel muhasebe kavramları kazılmıştır. Sunak üzerindeki yazıtta mahsup etme, sosyal sorumluluk, tarafsızlık, vergi, vergi muafiyeti, bağışlar, yardımlar, envanter ve envanter listeleri gibi kavramlar tespit edilmiştir. Bu makalenin

amacı, günümüz muhasebe uygulamalarının tarihsel kökenlerini 1. yy'a ait bir sunak ile karşılaştırarak sunmaktır. Tarihsel belgelerin incelenmesi ve muhasebe ilişkisi bir yöntem olarak kullanılmıştır. Bu çalışmada sunakta aynı yaklaşımın toplumun tüm üyeleri üzerinde aynı duygu ve düşüncelerle düzenleneceği ve toplumun çıkarlarının (sosyal sorumluluk) ön planda olduğu ifade edilmiştir. Günümüz muhasebe uygulamalarının temeli, toplanan gıdaların dağıtımından, varlıkların değiş tokuşundan ve varlıkların muhafaza edilmesinden ortaya çıkmıştır (Yükçü ve Kaplanoğlu, 2017).

Provasi ve Farag'ın 2013 yılında yayınladıkları "Accounting in Ancient Times" isimli araştırma, antik medeniyetler bağlamında, muhasebe hakkında araştırma yapan bilim adamlarının çalışmalarını incelemek üzere yapılmıştır. Araştırma, M.Ö. 4. binyılın sonlarına doğru tarihlenen en eski metinlerden (3200-3100) bahsetmektedir. Bunlar Irak'ın Uruk şehrinin anıtsal tapınak bölgesi dell'Eanna'da bulunan kil tabletleri üzerine oyulmuş, doğrudan çiviyazımı yazıların öncüllerini temsil eden piktogram işaretleri dizileridir. Makale, kayıtların nasıl tutulduğunun ve kullanıldığının, farklı muhasebe uygulamaları arasındaki çelişik farklılıkların tanımlanmasının, gösterilmesinin ve analizinin binlerce yıllık tarihçesini izlemektedir. Muhasebenin nüfusun ekonomik, politik ve sosyal gelişimiyle paralel olarak geliştiği gözlemlenmiştir. Çevresel koşullar ve ekonomik örgüt türü, bilgi hesaplarının geliştirilmesine en çok katkıda bulunan faktörler olarak bulunmuştur (Provasi ve Farag, 2013).

Güzel'in 2010 tarihli "Muhasebenin Tarihçesi ve Gelişimi" adlı araştırmasında, muhasebenin işletme kapsamındaki önemi ve tarihçesi ele alınmış, muhasebenin tarihi gelişimi örneklerle vurgulanmıştır. Muhasebenin geçmişten günümüze geçirdiği aşamalar incelenmiştir. Günümüzde teknolojik anlamda muhasebede kullanılan tekniklerin, hangi basamaklardan geçerek çağımıza kadar geldiği ve ulaştığı anlatılmıştır. Günümüz muhasebesinin, sadece geçmişi kaydeden bir sistem olmaktan çıktığı, faaliyetlerin önceden planlanması ve sonuçların anlamlı biçimde tahliline olanak veren, etkili bir yönetim aracı olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Güzel, 2010).

Carmona, Ezzamel ve Gutiérrez 2004 yılında yayınlanan "Accounting History Research: Traditional and New Accounting History Perspectives" isimli makalelerinde, modern muhasebe tarihi kazanımlarına genel bir bakış açısı sağlamışlardır. Burada yeni ve geleneksel muhasebe tarihleri dört boyutta karşılaştırılmıştır: Köken ve soy ağacı, muhasebenin rolü, kaynağı ve tarihsel gereçleri. Bu boyutların geleneksel ve modern muhasebe tarihine göre farkları ve modern muhasebe geçmişinin muhasebe tarihine katkısı gözlemlenmiştir. Geleneksel ve modern muhasebe yaklaşımlarının birbirinden farklı olmasına rağmen, birbirlerinin araştırma yollarını aydınlattığı görüşü savunulmuştur. Nihayetinde modern muhasebenin, karşılaştırmalı muhasebe tarihi

araştırmalarına gerçekten hitap etmek için ulusal/yerel alan odaklarını genişletmesi gerektiği vurgulanmıştır. Bununla birlikte, araştırmaların daha zengin kanıtlar bulma yeteneğine sahip olacağı ve buna göre muhasebe tarihi disiplinine katkı sağlanacağı sonucuna varılmıştır (Carmona, Ezzamel ve Gutierrez, 2004).

### 3. SÜMERLERDE MUHASEBE

Muhasebenin kökeni, M.Ö. 4000 yılında Mezopotamya'da var olan bir medeniyet olan Sümerler'e kadar dayanır. Sümerler, Antik Mısır kurulmadan birkaç asır önce var olmuşlardır. Tigris ve Fırat Nehirleri arasında yapılan arkeolojik çalışmalarda, birçok kil ve taş tablet üzerine çizilmiş muhasebe kayıtları ortaya çıkarılmıştır. Bu metinlerin içeriği daha çok yönetimle alakalıdır. Çalışanlara dağıtılan erzakların girdi-çıkıtı listeleri bu noktada örnek olarak gösterilebilir. Tabletler üzerine kazınmış işaretler, M.Ö. 1200 yılında oluşturulmuştur. Bu tarih öncesinde muhasebe sistemi iki araç gereç ile simgeleniyordu: Muhasebe belirteçleri (taşlar, semboller) ve mühürler. Bu belirteçler elle şekillendirilmiş ve genellikle hayvanlar ile tahıllar gibi farklı malların ve miktarlarının temsil edildiği, geometrik şekillerde olan kil nesnelere. Simgeler ve mühürler, ilk defa Neolitik Çağ'da ortaya çıkmıştır (Provasi ve Farag, 2013).

M.Ö. 4000 yılında ilk kentsel merkezler Güney Mezopotamya'da ortaya çıkmıştır. Nüfus yoğunluğuna ek olarak, ilk şehirler de aynı zamanda gözlemlenmeye başlanmıştır. Ayrıca 100 hektarlık bir alana sahip olan Uruk dâhil benzeri görülmemiş anıtsal mimarinin varlığı, özel faaliyetlerin çoğalmasıyla canlanmıştır. Yeni kent merkezlerinin artan idari ihtiyaçları, özel faaliyetlerin, zanaatın çoğalması ve uzun mesafe ticaretin geliştirilmesi yeni bir muhasebe biçimi arayışına neden olmuştur. Devlete bağlı çalışan işçiler için kontrol ihtiyacı da doğmuştur. Bu nedenle her olay makbuz eşliğinde kaydedilmeye başlanmıştır. Bu belgeler iki ya da üç nüsha şeklinde düzenlenmiştir. Birincisi, böyle bir hizmetin yapıldığını doğrulamak üzere, ikincisi ise muhasebenin temelini oluşturan bir belge niteliğindedir (Provasi ve Farag, 2013).

**Tablo 1: Sümerlerde Muhasebe : İkillik Prensibi**

İkillik Prensibi		
Malların ve hizmetlerin üretim maliyeti	Eşittir	Özkaynak bileşiminin değişimi (Tapınak Envanteri)

**Kaynak:** (Provasi ve Farag, 2013)

İkilik prensibi öncelikle, üretilen mal ve hizmetler için yapılan maliyet ve daha sonra da belirli bilanço kalemlerinde meydana gelen azalmayı özetlediği için önemlidir. Zira, bunlar İkilik Prensibi'nin de temelini ve yapı taşlarını oluşturmaktadır. Aynı zamanda İkilik Prensibi'nde bir taraf , maaş ya da diğer masrafları ödemek için verilen tapınak mallarının kaydını kaydetmek ve diğer taraf ise tarım, hayvancılık, balıkçılık ve haraçlar tarafından üretilen malların artışında değişiklikleri kaydetmek içindir (Provasi ve Farag, 2013).

Başlangıçta tapınaklarda yürütülen iktisadi faaliyetlerin yüzyıllar sonra modern karakterli tam bir mali organizasyona kavuşmasının, bankacılık hizmetlerine ilişkin muhasebe belgelerinin de belirmesine yol açtığı ifade edilir. Sümer muhasebesini anlayabilmek çok önemlidir ve bu ayrıca Hammurabi Kodu'nda olan kuralları da kapsar. Hammurabi, M.Ö. ikinci yüzyılda yaşamış Babil kralı olup, M.Ö. 1792'den M.Ö. 1750 yıllarına kadar görev yapmış güçlü bir yönetici ve savaşçıdır. Hammurabi'nin kodu, antik dönemden kalma tek kapsamlı belgedir ve cezai, sivil ve ticari kurallarla ilgili sistematik olmayan 282 maddeden oluşmaktadır. Din ile ilgili hükümler içermez. 88 ile 108 arasında değişen paragraflar o zamanki borsaların, tüccarların, acentelerin ve araçların kredi işlemleri ile ilgilidir. İlk bakışta en modern ve ileri uygulamalara örnek gözükebilecek bazı mekanizmalar ve ekonomik enstrümanlar aslında binlerce yıl öncesine dayanmaktadır. En sıradışı olan hususlardan biri ise karmaşık ticaret ve sistemlerin geliştirilmesidir. Tüccarlar mallarını belirli bir şehirde naklettikleri zaman ürünlerini satıyorlardı ve karşılığında ödeme alıyorlardı. Çek, üzerinde malların fiyatının kazanmış olduğu bir kil tablettten oluşmaktaydı. Ağırlık bakımından bakır veya gümüş ile sınırlandırılmaktaydı. Aynı tablet çevrilebilmekte ve daha sonra diğer malları almaya devam edilebilmekteydi. Tabii ki, bu çeklerin garanti kapsamına girmesi gerekmektedir (Özyürek, 2009).

#### **4. ESKİ MISIR'DA MUHASEBE**

Antik Mısır'da devlet hazinesine ayın ve para olarak yapılan katkılarla, işçi ve görevliye ödenen para ile tapınak hesap kayıtlarına ait çok sayıda doküman keşfedilmiştir. Eski Mısır'da katip adı verilen görevlilerin büyük güç sahibi olarak kabul edildikleri, bunların okuma ve yazma haricinde, bazı yönetim metodlarını da bilmek, aynı zamanda hesap yapıp defter tutmaya mecbur olan şahıslar oldukları muhasebe tarihi kaynaklarında yer almaktadır. Antik Mısır'da muhasebe iyi gelişmişti. Katiplerin ev ve iş ekonomisine ayrılmış basit bir el yazısı vardı. Hem hesap yapmayı, hem de defter tutmayı çok iyi bilmeleri gerekiyordu. Katipler, hesaplarını papirüs üzerine kaydederdilerdi. Papirüsler hafif ve kullanışlı, fakat taş ve kil tabletlere göre daha dayanıksızdı. Kronolojik kayıtlardan önce, taslaklar halinde hazırlanırlardı. Devlet hazinesi ile özel

faaliyet alanlarında ve tapınaklarda katipler için muhasebe veya hesap tutma bilgisi vazgeçilmez bir zaruret olarak görülmekteydi. Katiplerin tapınak ihtiyaçları için tahminler yaparak bir çeşit bütçe uygulamasını da yürüttükleri belirlenmiş ve çeşitli kaynaklardaki yerini almıştır (Hiçşaşmaz, 1970).

Bugünlerde “virman” tabiriyle anılan hesaptan hesaba aktarma yöntemleri ile çeke benzeyen ödeme vasıtalarının Yunan tüccarlar sayesinde Mısır’da da kullanılmaya başlandığı ile ilgili kaynaklara rastlanmıştır. Mısır’da toprakların halka metrik şekilde pay edildiği, tarım mahsulü ve vergi hesaplarının yapıldığı ile kayıtdedildiği, bu görevleri yerine getirmek için de atalan tecrübeli mühendis ve muhasebecilerin olduğu elde edilen kaynaklar arasındadır. Muhasebe tarihçileri, ilk hesap kayıt belgelerinin antik Mısır’da M.Ö. 3400 yıllarına ait olduğunu söylemişlerdir. Kayıtların papirüslere kaydedildiği belirtilmiştir. İki yılda bir defa menkul ve gayrimenkul niteliğinde olan bu papirüsler üzerine envanter amacına yönelik kayıtlar yapıldığı, ileriki zamanlarda envanterin yanı sıra günlük kayıtlara da yer verildiği belirtilmiştir. Malları kontrol etmek ve denetimini yapmak amacıyla ekmek gibi dayanıksız mallarla gümüş gibi ticari mallarının kaydedildiği ve böylelikle envanter ve denetimin aynı anda yapıldığı kaynaklarda yer almıştır (Güvemli, 1995). Kaynaklarda Mısır’ın, Yunan uygarlığı ile karşılaştığı Helenistik çağa ait bazı belgelerin araştırılması sonucunda kayıtları tutanların, bir takım suni yollara sapsak suretiyle hileli işlemlere bile başvurdukları bilgisi yer almaktadır (Hiçşaşmaz, 1970).

## **5. ANTİK YUNAN MUHASEBESİ**

Yunanlarda muhasebe, ela alınan çağ düşünüldüğünde ileri seviyedeydi. Bazı tarihçiler, tapınakların muhasebeye ihtiyaç duyan ilk organizasyon olduğuna inanmakta ve iddia etmektedirler. Aynı Eski Babil ve Mısır’da olduğu gibi, inanışlarına paralel olarak tanrılara yapılan adaklar mermer ya da kireçtaşı tabletlere kaydedilirdi. Bankacılık ağının karmaşıklığı, denetim öncelikleri olan muhasebe kontrol sistemlerinin geliştirilmesine önderlik etmiştir. Örneğin “Delf Mabedi”nde tutulan muhasebe kayıtlarında, bir kısım malların fiyatları ve çalışanların ücretleri ile ilgili bilgi edinildiği gibi, bazı inşaat malzemelerinin fiyatları konusunda da fikirler sağlanmıştır (Hervé Stolowy, 2006).

M.Ö. 300 yılına kadar, Atina şehrinin hesaplarını kontrol etme sorumluluğuna sahip 10 kişiden oluşan bir denetim mahkemesi vardı. Delf Mabedi’nin yeniden inşa edilmesi ve gelir-giderlerinin kontrolü hususunda, kayıtların düzeni amacıyla bu mahkemeler kurulmuştu. Burada tutulan kayıtların belirli zaman dizinine göre olması, gelirlerin de harcamaya geçilmeden önce sayımının yapılması şarttı. Antik Yunan’da bankacılık, önceki toplumlardan daha gelişmiştir. Bankacılar muhasebe defterlerini

tutmakla yükümlüydüler. Aynı zamanda para takası yapmışlar ve borç vermişlerdir. Hatta, uzak şehirlerdeki bağlı bankalar vasıtasıyla nakit transferleri ayarlamışlardır (Özyürek, 2009).

## **6. ANTİK ROMA MUHASEBESİ**

Antik Roma'da hükümet ve bankacılık hesapları, geleneksel olarak ailelerin liderleri tarafından tutulan kayıtlardan ortaya çıkmıştır. Hanelerin kazanç ve ödemeleri günlük defterde tutulurdu ve aylık kayıtlar ise "codex accepti et expensi" adı verilen kasa defterine kaydedilirdi. Bu hane harcamaları Roma'da önemlidir, zira vatandaşlar vergilendirme ve hatta sivil hakların belirlenmesi için temel olarak kullanılan varlık ve yükümlülüklerin düzenli beyanlarını sunmakla mükellefler. Roma'da "quaestor" adı verilen, devlet hazinesini yöneten ve çeşitli mali kayıtları denetleyen yüksek dereceli memurlar da bulunmaktaydı. Bu memurlar sayesinde Roma'da ayrıntılı kontroller yapılmış ve böylelikle dengeler sistemi korunmuştur. Kamu hesapları bir denetim ekibi tarafından düzenli olarak incelenirdi ve memurlar görevinden ayrıldıktan sonra görevi devralanlar ile Roma senatosuna hesap vermeleri gerekirdi. İmparatorluğa geçiş, kısmi şekilde Roma'nın mali operasyonları kontrol etmek ve fetih savaşlarına devam etmek için daha fazla gelir elde etmesine elverişli hale gelmiştir. Julius Caesar şahsen Roma hazinesini denetlemiş ve Augustus hükümdarlığı boyunca hazine operasyonlarını tamamen elden geçirmiştir. Roma muhasebe yenilikleri arasında, imparatorluğun çeşitli finansal işlemlerini koordine etmeye çalışan yıllık bir bütçenin kullanılması gösterilebilir (Smith, Wayte, Marindin, 1890).

## **7. ÇİFT TARAFLI MUHASEBE KAYIT SİSTEMİ**

Çift taraf (giriş) sistemi, günümüzden yaklaşık beş bin yıl önce Mezopotamya vadi-sinde yer alan Sümer, Keldaniler ve Asurlular medeniyetlerinde kullanılmaya başlamıştır. Çift taraflı kayıt sisteminin gelişimi ise, 14.yy'da A.C. Littleton tarafından Antik Roma'da gerçekleşmiştir. O dönemde, muhasebe sisteminde bu tür bir düzenlemeye gitmeye neden olan bazı sebepler vardı. İlk neden, mülkiyet ve mülkiyet hakları ile ilgili kayıtların gerçeklerle bağlantılı olarak sahipliğini değiştirme gücünü açıklamakla ilişkili özel mülkiyettir. Sermaye girişinin, servet üretkenliğiyle ilişkili olarak Luca Pacioli aracılığıyla başlatılması ayrı bir nedendir. Ticarete malların takası ise bu konuda üçüncü bir nedendir. Bu nedenlerden bazıları antik zamanlarda bulunmadığından, Ortaçağ'a kadar bahse konu olan noktalar birleşik bir model olarak gözlenmemiştir. Ancak daha sonra bireylerin mali durumu ve işletmelerle ilgili finansal hususlar, muhasebede yeniliğe gitmeyi zorunlu hale getirmiştir (Accountants' Day, 2017).



Bir takım bilim adamları ve otoritelere göre, mali işlemlerin gerçekleştirilmesi amacıyla Roma rakamlarının tutarlı kullanımı, muhasebede çift taraflı kayıt sisteminin başlangıcı olmuştur. Eski uygarlıkların, mali işlemlerin kayıt altına alınmasında, denetlenmesinde ve doğrulanmasında karşılaştıkları sorunlar modern muhasebe ile belirli noktalarda paralellik arz etmiştir. Geçmiş zamanlarda hükümetler, özellikle vergi sistemiyle ilgili makbuzların ve ödemelerin dikkatle kayıt altına alınması konusunda oldukça teşvik edici olmuşlardır. Günümüzde de vergi sistemi ve vergi denetimini yakından ilgilendiren birçok gelişme söz konusudur (Kızıl, Akman, Zorkalkan, Türkmen, 2015).

Modern muhasebe tekniklerinin temeli de çift taraflı kayıt sistemine dayanmaktadır. Bu sistem, genellikle iki veya daha fazla hesabı kapsayan bir işlemin tam etkisini kaydetmektedir. Çift taraflı kayıt sistemi tek taraflı kayıttan (girişten) daha kesin sonuçlar elde eden ve aynı zamanda günümüzün karmaşık ticaret organizasyonlarında ortaya çıkan çeşitli koşullara ve durumlara çok uyumludur. Çift taraflı kayıt sistemi, tüccarların borçlu ve alacaklı ilişkilerine dayandırılmıştır. Defterin hesapları dikey olarak bölünmüş ve bu hesaplar çok sayıda muhtıra kitabı tarafından desteklenmiştir. İşlemlerin artması nedeniyle varlık, yükümlülük, harcama ve gelir bu defterin içine dahil edilmiştir. Bir süre sonra, yevmiye defteri daha önce kullanılan birçok muhtırayı birleştirmek için oluşturulmuştur. Menşei, Rönesans Dönemi'ne dayanmaktadır. Bu dönemde günlük ticaret işlemleri gittikçe daha karmaşık hale gelmiştir. Yevmiye defterindeki kayıtlar borç ve kredi olarak sınıflandırılmış, her işlemle birlikte tam bir açıklama yapılmıştır (Mason, 1953).

## 8. DİNLERİN MUHASEBEYE BAKIŞI

### *İslamiyet'te Muhasebe*

Kur'an-ı Kerim, bilindiği üzere surelerden meydana gelmektedir. Kur'an-I Kerim'in en uzun suresi olan "Bakara" bir çok ekonomik ve sosyal meseleleri konu edinmiştir. Bakara suresinin 282. Ayet'inde şu ifade yer almaktadır: "Ey iman edenler! Belirli bir süreye kadar borçlandığınız zaman onu yazın. Aranızda bir katip doğru olarak yazsın. Katip Allah'ın kendisine öğrettiği gibi yazmaktan kaçınmasın, yazsın. Borçlu olan da yazdırsın. Rabbi olan Allah'tan korksun da ondan hiçbir şeyi eksiltmesin. Eğer borçlu cahil veya zayıf, ya da bizzat kendisi yazdırmaya gücü yetmezse, velisi (onu) dosdoğru yazdırsın. Erkeklerinizden iki de şahit bulundurun. Eğer iki erkek yoksa, razı olacağınız şahitlerden, bir erkek ve biri unuttuğu zaman diğerinin ona hatırlatması için iki kadın (şahit de olabilir). Şahitler çağrıldıklarında (şahitlik etmekten) kaçınmasınlar. Küçük olsun, büyük olsun borcu süresiyle birlikte yazmaya üşenmeyin. Bu, Allah katında daha adaletli, şahitlik için daha sağlam, şüpheye düşmemeniz için de en isa-

betli olandır. Ancak aranızda yaptığınız alışverişlerin peşin bir ticaret olması halinde onu yazmamanızın bir günahı yoktur. Alışveriş yaptığınız zaman da şahit tutun. Yazana da şahide de zarar verilmesin. Eğer bir zarar verirsiniz bu şüphesiz, sizin yoldan çıkmanız demektir. Allah'tan korkun. Allah (bunları) size öğretmektedir. Allah her şeyi bilendir." Ayetin bütün alışveriş çeşitlerini ve borçlanmayı içerdiği tefsir ile uğraşan ilahiyatçılar tarafından doğrulanmıştır. Muhasebenin temel kavramlarından olan sosyal sorumluluk başlığına da açıkça atıf yapılmaktadır. Sosyal sorumluluk kavramı, muhasebenin gerçekleştirilmesi ve tatbik edilmesinde, mali tabloların düzenlenmesi ile sunulmasında belirli kişi veya grupların göz önünde bulundurulmamasını, yansız ve dürüst davranılmasını icap ettirir (Can, 2008).

#### *Hristiyanlık'ta Muhasebe*

Modern muhasebenin başlangıcı, genelde 15.yy'da var olan Pacioli'ye dayandırılmaktadır. Aslında modern muhasebenin temelini oluşturan temel fikirlerin birçoğu daha geçmiş yıllarda ortaya çıkmıştır. Genel olarak M.Ö. 1800 ve M.S. 95 yılları arasında olayları kapsayan İncil, muhasebe ve temel muhasebe kavramlarına hem doğrudan, hem de dolaylı olarak birkaç referans içermektedir:

- Finansal Muhasebe: Muhasebenin temel amaçlarından biri, yönetimin performansını izlemektir. Buna ek olarak muhasebe, muhasebe biriminin araçlar, hem de yabancılar tarafından dolandırılmamasını sağlamak amacıyla hizmet eder. İncil, tapınağın yapımı hakkında yazılan "12 Kings 12: 16" da bu hususu dile getirmektedir: "Tapınakta çalışanlara para ödemekle görevli kişiler öyle dürüst insanlardı ki, onlara hesap bile sorulmazdı." Bu olay 22:7'de tekrarlanmaktadır: "Onlara verilen paranın hesabı sorulmasın, çünkü dürüstçe çalışıyorlar."

Dolayısıyla İncil, sahteciliği azaltmak için muhasebenin gerekli olduğuna dikkat çekmektedir. İncil'e göre muhasebe aynı zamanda taraflar arasındaki anlaşmazlıkları çözme amacıyla hizmet eder. Muhasebe, borçluların ve alacaklıların ödenmesi gereken tutarlar konusunda hemfikir olduklarını ve ortakların ve diğer sınıf sahiplerinin kazançlarından paylarını bilmelerini sağlar. "Bunlardan utanmamalısınız - seyahat arkadaşınızla sıkı hesaplar tutun" ifadesine bu noktada yer vermek isabetli olacaktır.

- İç Kontrol: İncil, iç kontrol hakkında da tartışma imkanı sunmaktadır. Büyük miktarda nakit kullanıldığında, kontrolün gerekli olduğunu belirtmiştir. Varlıklara sınırlı erişim, görev ayrımı, likit varlıkların ikili vesayeti ve iç kontrol mantığını tartışmıştır. İncil, Mika 7:5-6'da "İnanmayın komşunuza, dostunuza güvenmeyin" ifadesi yer almaktadır.

- Yönetim Muhasebesi: İncil, bütçeleme ve bütçeleme sürecine katılımın sağlanması konusunda bir takım ifadeler içermektedir. Buna ek olarak İncil, bir ürünün nasıl değerlendirileceği konusunda tavsiyeler vermektedir. İş planlamasında önemli bir unsur bütçeleme sürecidir ve bu konu İncil'de yer almaktadır. Luke 14: 28-29 şöyle demektedir: “Aranızdan biri bir kule yapmak isterse, bunu tamamlayacak kadar parası var mı yok mu diye önce oturup yapacağı masrafı hesap etmez mi?”

Dolayısıyla, İncil günümüzün yönetim muhasebesi kavramlarına göndermeler içermektedir. Bütçelemenin önemini ve bu sürece katılımın davranışsal etkilerini de kabul etmektedir. Ayrıca İncil, ekonomik mantığın ürün kararlarında kullanıldığını göstermektedir (Hagerman, 2014).

#### *Musevilik'te Muhasebe*

Tevrat'ta “Kiminle ticari alış veriş yaparsan yap, daima alıp verdiğini say ve değerlendir ve ne verirsen, ne alırsan mutlaka yaz” şeklinde bir ifade yer almaktadır. Açıkça görüldüğü üzere, Tevrat'taki muhasebe anlayışı daha çok envanter üzerinde yoğunlaşmaktadır. Aynı zamanda, muhasebenin işlevlerinden (fonksiyonlarından) kaydetme hususuna da gönderme yapılmaktadır (Özyürek, 2009).

#### *Hinduizm'de Muhasebe*

Shubh Laabh, Hinduizm dinine göre iyi başlangıçların sembolüdür. Hindistan'da her ev ve işyerinin girişinde, hatta hesap defterlerinin üzerinde bile bu sembole rastlanılmaktadır. Shubh'un anlamı bilgeliktir ve Laabh kar demektir. Diğer bir deyişle, Shubh “hayırlı” ve Laabh ise “kazanç” anlamına gelir. Temel olarak kar iki çeşit olabilir. Birincisi, herhangi bir maliyetle kazanılan kâr ve ikincisi ise, toplumsal maliyetler de dahil olmak üzere tüm masrafları asgari seviyeye getirmek suretiyle kazanılan maksimum kârdır. Bahse konu olan kar, Shubh Laabh'ı temsil eder. Burada da, maliyet-fayda analizi düşünülmektedir. Minimum maliyeti olan faydalar, hayırlı yararlar olarak adlandırılmaktadır. Dahası, genelde Shubh'un Laabh'dan önce geldiği görülür. Bu girişimcinin kazanmış olduğu kazanımların başkalarının fedakarlıkları pahasına kazanılmaması gerektiği anlamına gelir (Moid, 2016).

## 9. SONUÇ

Bu çalışma ile muhasebenin tarihi incelenmiş, muhasebenin doğuşu ve gelişimi hakkında bilgiler toplanmıştır. Muhasebe gelişiminin zamanla daha da iyileştiği ve hızlandığı, toplumun ekonomik, politik ve sosyal gelişimiyle paralellik arz ettiği belirlenmiştir. Çevresel koşullar ve ekonomik örgüt türü, hesapların gelişimine katkıda bulunan öncü faktörler olarak göze çarpmaktadır.

Ekonomilerinin ve kurumsal yapılarının basitliği nedeniyle Sümerler daha basit bir muhasebe sistemine sahiptiler. Mısırlılar daha geniş bir ekonomik sistem ile karakterize edilmiştir ve daha karmaşık bir sistem geliştirmişlerdir. Yunanlılar, belgelerin halka açıklanması ve halka paylaşılması nedeniyle şeffaf ve popüler bir muhasebe sistemi geliştirmişlerdir. Zira, Yunanlılarda iktidar halka ait olmuştur. Romalılar ise bugün kullanılan pek çok yöntemin temelini muhasebe ölçümlerine dahil ederek güçlü bir yenilikçi katkı sağlamışlardır.

Geçmişten günümüze uzanan medeniyetlerin kutsal kitaplarında da muhasebe ile ilgili hükümler gözlenmiş ve açıklanmaya çalışılmıştır. Hindistan'ın "Shubh Laabh" sembolü, İncil'in temel muhasebe hakkındaki hükümleri ve Kur'an-ı Kerim'de yer alan ayetlerde muhasebenin nasıl uygulanması gerektiği açıkça yer almaktadır. Kutsal kitaplarda yer alan hükümler, muhasebe sisteminin uygulanış biçimine yön vermiştir. İnsanların günlük yaşamlarının bir parçası olan muhasebe uygulamaları da hiç şüphesiz bu hükümlerden etkilenmiştir.

#### KAYNAKLAR

- Accountants' Day (2017). *History of Accounting*, <http://accountants-day.info/index.php/international-accounting-day-previous/78-history-of-accounting>
- Can, A.V. (2008). *Bir Ayetin Işığında İslam Dininin Muhasebeye Bakışı*. Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 15, ss.1-10.
- Carmona, S., Ezzamel, M., Guiterez, F. (2004). *Accounting History Research: Traditional and New History Perspectives*, Sayı: 1, ss.24-53.
- DeSantis, J. (2007). *A Brief History of Accounting: From Prehistory to the Information Age*. <http://ensign.ftlcomm.com:/historyacc/researchpaperfin.html>
- Güvemli, O. (1995). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi*. İstanbul : Avcıol Basım- Yayın.
- Güzel, M. (2010). *Araştırma-Muhasebenin Tarihçesi ve Gelişimi*. <http://www.muratguzel.net/makale/36/arastirma-muhasebenin-tarihcesi-ve-gelisimi>
- Hagerman, R. L. (2014). *Accounting in the Bible*. State University of New York at Buffalo. <http://www.accountingin.com/accounting-historians-journal/volume-7-number-2/accounting-in-the-bible/>
- Hervé Stolowy, M. L. (2006). *Financial Accounting and Reporting: A Global Perspective*. Londra: Nelson Education Ltd, s. 33.
- Hiçşaşmaz, D. M. (1956). "Muhasebe Tekniğinin Tarihi Tekamülünde Bir Merhale: Basit Usül". Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt:11, Sayı: 3. ss.352-369.

Hiçşaşmaz, D. M. (1970). *Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı*. Ankara : TİSA Matbaacılık.

Isaac, A. (1941). *Muhasebe Nazariyesi*. İstanbul Üniversitesi Yayınları, No:163. Güven Basımevi.

Kaplanoğlu, S. Yükçü. (2017). *Accounting Concepts in the Ancient Village of Acharaca*, Aydın-Sultanhisar. Third International Conference on Luca Pacioli, s. 95.

Kızıl, C., Akman, V., Zorkalkan, T., Türkmen, R. (2015). *Muhasebenin Tarihine Küresel Kapsamda ve Türkiye Kapsamında Vergisel Bir Bakış*, Leges Sosyal Bilimler Dergisi, 15 Eylül 2014-15 Ocak 2015, Yıl: 5, Sayı: 3, ss.70-87. HYPERLINK

"http://www.legeshukuk.com/dergi/detay.php?dergi=&dergino=22&sayi=3&syft=312" \t "\_blank" http://www.legeshukuk.com/dergi/detay.php?dergi=&dergino=22 HYPERLINK "http://www.legeshukuk.com/dergi/detay.php?dergi=&dergino=22&sayi=3&syft=312" \t "\_blank" &sayi=3&syft=312

Mason, J. L. (1953). *The Profession Of Accountancy*. Texas Technological College, İşletme Yüksek Lisans Tezi.

Moid, S. (2016). *A Theoretical Construct of the Impact of Religious Beliefs on Accounting Practices in the Indian and Global Context*. NMIMS Management Review. Cilt: XXXI. ss.90-103.

Özyürek, H. (2009). *Türkiye’de Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi, Muhasebecilerin İş Tatmini, Beklentileri, Karşılaşılan Sorunlar*. Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi. Ankara.

Provasi, F., Farag, A. P. (2013). *Accounting in Ancient Times : A Review of Classic References*. III. Balkanlar ve Ortadoğu Ülkeleri Muhasebe ve Muhasebe Tarihi Konferansı, İstanbul. s.19.

Smith, W., Wayte, W.E., Marindin, G. E. (1890). *A Dictionary of Greek and Roman Antiquities*. Albemarle Street, London.