

# REFORM VE MUHASEBE İLİŞKİSİ: MARTIN LUTHER VE THOMAS MÜNZER YA DA MUHASEBENİN BAŞLANGICI ESERİ ÜZERİNDEN BİR İNCELEME

Pınar DALOĞLU \*

Makale Gönderim Tarihi : 31.1.2021 / Kabul Tarihi :12.03.2021

Makale Türü: İnceleme

## ÖZ

Bu çalışma, Dieter Forte tarafından 1974 yılında yayımlanmış tiyatro oyunu “*Martin Luther ve Thomas Münzer ya da Muhasebenin Başlangıcı*” eseri incelemesine dayanmaktadır. Eserde Reformun kökenindeki dini, siyasi ve ekonomik ilişkilerinin gelişim süreci üzerinde durulmaktadır. Yazara göre “*Söz konusu olan, dört genç insandır. Bunlardan birinin adı Luther, diğeri Münzer, geri kalan iki kişi Karlstadt ve Melanchton’dur. Söz konusu olan, muhasebenin, defter tutmanın kullanılmaya başlanmasıdır. Söz konusu olan, ilk büyük Alman devrimidir. Bu ikisinin aynı zamanda olması, herhalde rastlantı değildir.*” Yazarın defter tutma ile kastettiği çift taraflı kayıt yöntemidir. Bu bağlamda çalışmada yazarın bu görüşüne dayanak oluşturan hususlar, muhasebe tarihi literatürü kapsamında değerlendirilmektedir. Çalışmanın temel amacı, muhasebenin misyonu hakkında farklı bir bakış açısı ortaya koymaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Tarihi, Çift Taraflı Kayıt Yöntemi, Reform, Kapitalist Zihniyet.

**JEL Sınıflandırması:** M40, M41, M42

\* T.C. İstanbul Arel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Türkçe İşletme Bölümü, pinardaloglu@arel.edu.tr, ORCID: 0000-0002-1456-4603

**RELATIONSHIP BETWEEN REFORM AND ACCOUNTING: A REVIEW OF MARTIN LUTHER AND THOMAS MÜNZER OR THE INTRODUCTION OF ACCOUNTING****ABSTRACT**

This study is based on the study of the theater play “*Martin Luther and Thomas Münzer or The Introduction of Accounting*” published by Dieter Forte in 1974. The work focuses the development process of religious, political and economic relations which are the root of the reform. According to the author, “*There are four young people. One of them is called Luther, the other is Münzer, the remaining two are Karlstadt and Melanchton. The issue is the introduction of accounting, bookkeeping. At stake is the first great German revolution. It is probably no coincidence that these two happen at the same time.*” What the author means by bookkeeping is the double entry method. In this context, the issues that form the basis of this opinion of the author are evaluated within the scope of accounting history literature. The main purpose of the study is to present a different perspective on the mission of accounting.

**Keywords:** Accounting History, Double Entry Method, Reform, Capitalist Mentality.

**JEL Classification:** M40, M41, M42

**1. GİRİŞ**

“**M**artin Luther ve Thomas Münzer ya da Muhasebenin Başlangıcı”, Dieter Forte tarafından 1974 yılında yayımlanmış bir tiyatro oyunudur. Bu eser Almanya tiyatrolarında yıllarca sahnelenmiş, tarihsel malzemeye dayalı belgesel niteliğinde bir yapıttır. 1970’li yıllarda üç yıl sürecek yoğun tartışmalara neden olmuştur. Bu dönemde Almanya’da sosyal devlet olmaya yönelik siyasi ve ekonomik çalışmaların hız kazandığı görülmektedir. Bu çalışmalar, kar güdüsünün egemen olduğu piyasa ekonomisine ters düşmektedir. Sosyal bilimciler, sosyal adaleti de sağlamaya yönelik görüşleri ile yeni federal anayasanın oluşturulması sürecine katkı sağlamıştır. Bu gelişmeler ile birlikte mevcut sosyal durumun yanı sıra, tarihsel olaylara da eleştirel bakış açısı ile yaklaşıldığı söylenebilmektedir. (Chester,T.E., 1971, s. 343) Bunun bir örneğini de Forte’nin eserinde görmek mümkündür. Yazar, kilise tarihi ile siyaset ve ekonomi tarihinin iç içe geçmiş yapısını eksiksiz incelemeye çalışmış; oyunda orijinal metinlerden, kişilerin konuyla ilgili yazılarından faydalanmıştır. Örneğin Luther’in konuşmaları gelişigüzel olmayıp, Luther’in yazdığı yazılardan ve mektuplardan alınmıştır. (Forte, 1983, s.14) Eserin çevirmeni Sargut Şölçün’e göre Forte’nin oyunu bir sanat eseridir. Fakat diğer yandan da teorik bir kitap olarak, tarihi, felsefi, ekonomik ve politiktir. (Forte, 1983, s.10)

Genel olarak muhasebe, işletmelerin faaliyetlerinin sonuçlarını sayısal olarak ortaya koyan bir sistemdir. Bu amaçla ekonomik işlemleri kaydeder, sınıflandırır, özetler ve raporlar. Fakat muhasebenin yalnızca işletme faaliyetlerinin sonuçlarının raporlandığı bir sistem olarak kabul edilmesi, onun sosyal yönünü göz ardı etmek demektir. İşletmeler ana faaliyetlerini sürdürürken, iş süreçlerini şekillendiren, yönlendi-

ren ve bu süreçten etkilenen tüm kesimlere bilgi üreten sosyal bir yapıya sahiptirler. Böylece muhasebe sistemi ile elde edilen bilgiler, hâkim ekonomik ilişkileri yansıtan ve işletme ile dış paydaşlar arasında bağ kuran bir işlev kazanmış olmaktadır. (Daloğlu, 2019, s.32) Bu nedendir ki, muhasebe verileri ile ekonomik işleyiş arasında sıkı bir ilişki vardır. Biri hakkında edinilen bilgi, diğerini anlamak için veri kabul edilebilecektir. Aynı zamanda muhasebe, eşit olmayan güç dağılımının yeniden düzenlenmesini sağlayan bir role de sahiptir. (Uçma, 2011, s.64) Bu açıdan değerlendirildiğinde Forte'un, "*Söz konusu olan, dört genç insandır. Bunlardan birinin adı Luther, diğeri Münzer, geri kalan iki kişi Karlstadt ve Melancton'dur. Söz konusu olan, muhasebenin, defter tutmanın kullanılmasına başlanmasıdır. Söz konusu olan, ilk büyük Alman devrimidir. Bu ikisinin aynı zamanda olması, herhalde rastlantı değildir.*" sözü karşılığını bulmaktadır. Çalışmada "Muhasebe, dönemin siyasi ve ekonomik ilişkilerini yönlendirici etkiye sahip midir?" sorusu ele alınmaktadır. Çift taraflı kayıt tutma yöntemi ve yeni iktisadi zihniyet etkileşimi ortaya konulmaktadır.

## 2. REFORM ve REFORMUN AKTÖRLERİ

Reform, 1517 yılında Almanya'nın Wittenberg şehrinde Martin Luther tarafından başlatılmıştır. Reformun ortaya çıkış nedenleri genel olarak siyasi, dini, sosyal ve ekonomik olarak sınıflandırılabilir. 1448 yılındaki Viyana Konkordatı'nın kiliseye tanıdığı geniş yetkiler siyasi sebeplerin; kilisenin endüljans uygulaması ile ticari kazanç elde etmesi dini sebeplerin; Almanya'nın genel olarak köylü bir millet oluşu sosyal sebeplerin; kilisenin Almanya mülklerinin üçte birine sahip olması ve gelirlerin önemli kısmına el koyması ekonomik sebeplerin başta gelenleridir. (Kaya, 2020, ss. 174-175) Kilisenin endüljans uygulaması sadece kendisine değil, kendisine yakın bazı kesim ve taraflara da fayda sağlamaktaydı. Bu taraflardan birisi 1500'lerde yaşamış olan Fugger ailesi olarak kabul edilmektedir. Kilisenin endüljans satış hakkını Jacob Fugger'e devretmesi ile Fugger'in gücü iyice artmıştır.<sup>1</sup> Bu durum Almanya'daki reform hareketini körükleyici etken olarak görülmektedir. (Watson P.S. , 1947, s.29)

Nitekim Luther'in 1517'de papalığın günah bağışlamaya yönelik kuram ve uygulamalarına karşı yazdığı 95 eleştirel tezini Wittenberg kilisesine asma ile Almanya'da kiliseye karşı hareket başlamıştır. Bu ilk hareket toplumun her kesimine umut vermiştir. Kilise topraklarını ele geçirmek isteyen Almanya prensleri, Luther'in baş destekçisi haline gelmiştir. (Forte, 198, s.266) Thomas Münzer ise 1525 Alman Köylüler Savaşı'nda köylülerin tanrı bilimsel kuramcısı ve önderidir. Luther ile reform çalışmalarında önemli görevleri olmuştur. Sonrasında Luther ile inançlarının çatışması nedeniyle birbirlerinden ayrılmışlardır. (Forte, 1983, s. 268) Esere göre Thomas Münzer gerçek bir halk devrimi üzerine örgütlenirken, Martin Luther bir süre sonra Papa'ya karşı söylemlerini ağırlaştırmış ve soyluların lehine söylemlerine devam etmiştir. Bu arada da Münzer'in peşinden gidenleri de dinsiz olmakla suçlamıştır. Fakat halk ayaklanması soyluların lehine bir alan yaratırken, özellikle bu ayaklanmaların Papa'ya karşı yapılması, Papa'nın malvarlığına el konulmasında önemli bir fırsat oluşturmuştur. Bu nedenle soylular bir taraftan Luther'i koruyup desteklerken diğer taraftan halkın ayaklanmasına kol kanat germektedirler. Öyle ki ayaklanma sürecinde hiçbir mülkün yağmalanmaması ve tahrip edilmemesi kararlaştırılmış olmasına karşın, soylular kendi mal varlıklarının yıkılmasını ve tahrip edilmesini özellikle istemişlerdir. Böylece bu olaylar neticesinde tazminat almaya hak kazanacaklarını düşünmüşlerdir. Eser, genel olarak bu süreç

1 Jacob Fugger, 15 ve 16. Yy'da Almanya'daki tüccar ve banker. Bu dönemde siyasi ve ekonomik süreçlerde kiliseye etki edebilme gücü olduğu bilinmektedir.

üzerine yoğunlaşmış, iki önderin fikir ayrılıklarına; prensler ve kilise arasındaki siyasi ve ekonomik ilişkilere odaklanmıştır.

Araştırmalarda genel olarak Luther'in başlattığı reform hareketi, Lutherizm-Fuggerizm karşıtlığı olarak yorumlanmaktadır. Luther'in bakış açış, sade köylü çocuğunun cemaatçi anlayışı olarak görülmüş, tefeciliğe karşı sert duruşuna dikkat çekilmiştir. (Donald D.W.A. , 1975, s.54; Forell G.W. , 1964, s. 92) Luther'in ihtiyaç duyduğu siyasi gücün en önemli kaynağı Saksonya prensi Friedrich olarak görülmektedir. Friedrich, Wittenberg'de üniversite kurulmasına ve Kutsal Kitap çalışmalarına ön ayak olmuştur. Friedrich'in din politikaları, Alman milliyetçisi olması ve Brandenburglu Albrecht ile olan güç mücadelesi, Luther ile yollarını kesmiştir. (Kaya, 2020:180) Friedrich, Papalık ve imparatorluk nezdinde girişimlerde bulunarak Luther'in düşüncelerini özgürce ifade etmesine imkân sağlamış ve reformun hemen her aşamasına damgasını vurmuştur (Tarr-Randell, 2008, s.34-37; Mullet, 2010, s. 200; Lindberg, 2010, s.60). Bu noktada Friedrich'in kilisenin endüljans uygulamalarına karşı olduğu, bu hususta Luther ile iş birliği içerisinde olduğu söylenebilmektedir. Papalığın, Luther hakkındaki yakalama kararı, Friedrich'in engellemeleri sayesinde sonuca varmamıştır.

Tarihsel yazındakinin aksine eserde, Friedrich'in Luther'i desteklemesinin en önemli nedeni Albrecht ile çekişmesi olarak görülmektedir. Kutsal emanetler ile birlikte günah affı da veren Friedrich, daha fazla gelir elde etmek için daha fazla günah affına ihtiyacı olduğunu söylemektedir. Bu da görünüşte dini sebeplerin özünde salt ekonomik ve siyasi sebeplerin yer aldığı göstermektedir. Öyle ki Friedrich eserde, "*Benim istediğim para kazanmak, kaybetmek değil. Halkı aydınlatmak lazım...*" düşüncesi ile Luther ile iletişime geçmiştir. (Forte, 1983, s. 26)

Dini bir manifesto ile başlayan, ekonomik ve siyasi gerekçelerle desteklenen Protestan reformu, Latin istilasına karşı en büyük meydan okuma olarak kabul edilmektedir. Almanlar, Luther öncülüğünde Latinlere başkaldırmış ve Alman topraklarını Latinlere karşı savunmuştur. Tüm Avrupa tarihi yeni bir sürece evrilmiştir. (Kaya, 2020, s.184) Bu çalışmada, "*Martin Luther ve Thomas Münzer ya da Muhasebenin Başlangıcı*" eseri incelenerek, dönemdeki iktisadi zihniyet ile şekillenen ilişkiler ve muhasebe ilişkisi ortaya konulmaya çalışılmaktadır.

### 3. ESERDE REFORM VE ÇİFT TARAFLI KAYIT YÖNTEMİ İLİŞKİSİ

#### 3.1. Çift Taraflı Kayıt Yöntemi ve Katolik Kilisesinin Baskıları

Ortaçağ'ın en önemli siyasi ve ekonomik gücü Katolik Kilisesi olarak kabul edilmektedir. Literatürdeki Katolik kilisesinin etkisi ve baskısı üzerine çalışmalar bir kenara, Forte'un eserinde kilisenin gücünün azaldığı 16. yy'daki olaylar ele alınmıştır. Bu dönemde kilise ile tüccar ve halk arasındaki ilişkilerin seyri değişmiştir. Kilisenin baskısı ve yaptırımları, toplumun her kesimini rahatsız etmektedir. Forte'a göre, yazdığı oyunun ana karakterleri Luther, Münzer, Karlstadt, Melancthon, Friedrich ve Fugger'dir. Diğer taraftan oyundaki asıl mesele muhasebenin gelişmesi, muhasebe defterlerinin kullanılmaya başlanması ve ilk büyük Alman devrimidir. Forte, defter tutmak ile, çift taraflı kayıt yöntemi kastetmektedir. (1983, s.13) Eserde, reformun gerçekleştiği dönemde muhasebe kayıtlarının çift taraflı kayıt yöntemine göre tutulmaya başlanmasının çok da eskiye dayanmadığı izlenimi edinilmektedir. Fugger'in baş muhasebecisi Schwarz, Fugger ve Kayzer Maximilian'ın arasındaki diyaloga istinaden bu görüşe ulaşılabilmektedir.

Schwarz'ın elindeki kalın kitabın Kayzer Maximilian'ın dikkatini çekmesi üzerine aralarında aşağıdaki diyalog geçmektedir.

**Tablo 1: Fugger, Schwarz ve Maximilian Arasındaki Çift Taraflı Kayıt Tutma Üzerine Sohbet**

*“Maximilian: ..Merhaba evlat. Bu kalın kitap nedir?”*

*Schwarz: Çift kayıtlı muhasebe, Majeste.*

*Maximilian: Ben de isterim, içinde resim var mı?*

*Schwarz: Rakamlar var Majeste.*

*Maximilian: Rakamlar ha. Sıkıntılı bir iştir ama.*

*Schwarz: Bu bir sanattır.*

*Maximilian: Rakamlar ne zamandan beri sanat oldu*

*Schwarz: Çok yakın zamandan beri Majeste.*

*Maximilian: Bunlar ne gibi sanat dolu rakamlar acaba?*

*Fugger: Benim işlerim.*

*Maximilian: Ne yani, kayıt tutma işi hep vardır.*

*Fugger: Ama, şimdi yalnızca para kaydediliyor. Artık araba ya da gemi yükleri değil. Toplar, bezler, un, yün, bakır; bunlar yazılmıyor da yalnızca para yazılıyor buraya. Mallar, hayvanlar, insanlar, her şey, her şey sermaye oluyor, çoğalması gereken sermaye.*

*Schwarz: Muhasebe de sermayenin ruhudur.*

*Maximilian: Hadi canım. Saçma.*

*Fugger: İnsanın en büyük buluşu. İnsanoğlu, küçük şeylerle oyalanmıyor artık. Duygusallıkları ya da eşyanın ve kişilerin varlığını dikkate almak gibi. Göze yalnızca para görünüyor. Para da çoğalmak zorundadır.”*

**Kaynak:** (Forte, 1983, s. 52)

Diyalogta da görüldüğü üzere, Schwarz yöntemin, yakın zamandan bu yana kullanıldığını ifade etmektedir. Esasında çift taraflı kayıt yöntemi ile çift kolonlu kayıt yöntemi arasındaki çizginin net olmayışı, yöntemin ortaya çıkış döneminin belirlenmesinde güçlük yaratmaktadır. Çift kolonlu kayıt yöntemi, Floransa ve Malta'daki ticari gelişmeler ve Haçlı seferlerinin getirdiği bolluk neticesinde el defterlerinin tüccarların ihtiyacına cevap verememesi ile kullanılmaya başlanmıştır. Çift kolonlu kayıt yöntemi, ilk olarak kasa hesabının, gelir ve gider kayıtlarının izlenebilmesi amacıyla kullanılmaya başlanmıştır. Bu nedenle yöntem, “Kasa Muhasebesi” veya “Venedik Usulü” olarak da adlandırılmaktadır. Bu yönte-

me ilk olarak Floransa'daki şirketlerin 1157 tarihindeki kayıtlarında rastlanılmaktadır. (Güvemli, 2007, s.24) Alacakların ve borçların takip edilebilmesi amacı ile tutulmuş kayıtlar ise 1211 tarihine ait Florantine Bank kayıtlarıdır. Bu belgelerde sayfalar dikey olarak ikiye bölünmüştür ve her hesap aynı zamanda yatay çizgilerle de ayrılmıştır. (Sangster, 2016, s.302) Böylece her işlem, bir hesabın sol tarafına kaydedilirken başka bir hesabın sağ kolonuna kayıt yapmayı gerektirmektedir. (Hiçşasmaz, 1970, s.93) Diğer taraftan çift taraflı kayıt yönteminin “olmazsa olmaz”larından bir tanesi bilanço ve sonuç hesaplarını içerecek biçimde düzenlenmesi olarak kabul edilmektedir. (Ijiri, 1989, ss. 27-28)

Bilanço hesaplarına göre;	}	Aktif - Pasif = Hasılat - Giderler
Aktif - Pasif = Sonuç (1)		
Sonuç Hesaplarına Göre;	}	Aktif + Giderler = Pasif + Hasılat (3)
Hasılat- Giderler= Sonuç (2)		

3 numaralı eşitlikte sol taraf, işletmede kullanılan hesapların borç kalanlarını, sağ taraf ise alacak kalanlarını vermektedir. Eşitliğin sol tarafındaki hesapların işleyişine yön veren kurallar ile sağ tarafın işleyişine yön veren kurallar aynı özelliktedir. Bu homojen ve dengeli yapı, çift taraflı kayıt yöntemi basit kayıt yönteminden üstün kılmaktadır. Böylece hesaplar eksiksiz ve hatasız tutulabilmekte ve güvenilir bilgi sağlanabilmektedir. (Hiçşasmaz, 1970, s.122) James O. Winjum (1971), çift taraflı kayıt yönteminin gelişim sürecini aşağıdaki gibi açıklamaktadır.

- Tek kriterin borç ve alacak eşitliği olduğu kayıt sistemi (İkili Kayıt-13. yüzyıl)
- Borç ve alacak eşitliğinin yanı sıra sermaye hesabının kullanılmaya başlanması (15. yüzyıl)
- Gelir ve gider gibi hesapların kullanılmaya başlanması fakat net gelirin periyodik olarak hesaplanmaması sebebiyle bu hesapların düzenli olarak kapatılmaması (15.yüzyıl-19.yüzyıl)
- Üçüncü maddeye ek olarak bu hesapların belirli periyodlarda sermaye hesaplaması için kapatılması ve net gelirin yıllık olarak hesaplanması (19. yüzyıl)

Bu gelişim süreci ile eserdeki kronoloji tutarlı görünmektedir. Diyaloglarda, hesapların düzenli kapatılıp kapatılmadığına değinilmemekte, ancak sermaye hesabının kullanımı kendine yer bulmaktadır. Oysa ki Lucca Pacioli'ye göre yöntem 1300'lerden beridir Venedikli tüccarlar tarafından kullanılmaktadır. 1494 yılında Venedik'te yayımlanan «Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita» kitabındaki ifadesi, yöntemin 200 yıldır kullanıldığı yönündedir. Bu durumda, Forte'un eserindeki kronoloji ve literatürdeki çalışmalar ile Pacioli'nin söylemi karşı karşıya gelmektedir. Bu karşıtlığın da, çift kolonlu kayıt- çift taraflı kayıt yöntemi arasındaki sınırın belirsizliğinden kaynaklandığı tahmin edilmektedir.



Muhasebe kayıt yöntemlerinin gelişimine katkı sağlayan tek unsurun ticari hayattaki gelişmeler olduğunu söylemek yetersiz kalmaktadır. Kilisenin birtakım uygulamalarının da katkısı bulunmaktadır. Reform öncesinde kilisenin din ile ilgili katı kararlarının ve uygulamalarının yanı sıra, ticari hayatı etkileyebilme gücüne sahip olması, bireylerin kilisenin uygulamaları karşısında menfaatlerini korumaya dönük arayışlarına neden olmuştur. Özellikle tüccarlar menfaatlerini korumak için ahlaki açıdan hesap vermekle yükümlüydüler. Örneğin, İskoçya'daki ıssız bir adada yaşadığı keşfedilen İona Topluluğu'nun yazıtlarında kayıt tutma ve ahlaki hesap verebilirlik üzerine önemli söylemlerine rastlanmaktadır. Topluluğa göre kişinin gelir ve giderleri üzerindeki kontrolü, ahlaki disiplinin bir parçasıdır ve bunun için periyodik olarak hesap vermesi gerekmektedir. (Aho, 2005, s.89) Yine 13. yüzyıldaki manastırlara yönlendirilen papalık fermanlarında, toplumun gelirlerini ve giderlerini yazılı hesaplar şeklinde kaydetmesi gerektiği ve bu kayıtların periyodlar halinde kilise denetçileri tarafından inceleneceği hususu yer almaktadır. (Aho, 2005, s.88) Bu süreçte 1215 tarihinde Latran'daki Dördüncü Lateran Konseyi'nde kabul edilen İtiraf Yasası'nın önemli bir etkisinin olduğu söylenebilmektedir. Yasaya göre, 1215 tarihinden itibaren her yetişkinin yılda en az bir kez rahip karşısında sesli günah çıkarması zorunlu hale getirilmiştir. (Sombart, 2011, s. 7) İtiraf yasasının Ortaçağ ticaretinin gelişiminde iki açıdan etkisi bulunmaktadır. (Aho, 2005, s. 84)

- a) Tüccarların ticari işlemlerini sürdürmelerinde ahlaki ve yasal güvence sağlanmıştır.
- b) Modern muhasebe uygulamalarının temelini oluşturmuştur.

Bu açıklama ile modern muhasebe uygulamalarının çift taraflı kayıt yöntemi olduğuna kanaat getirilirse, bu dönemdeki uygulamaların ikili kayıt- çift kolonlu kayıt olduğu söylenebilecektir. Bu durumda eserde *sermayenin ruhu* olarak kabul edilen çift taraflı kayıt yönteminin temelinde, kilise uygulamalarının yer aldığı söylenebilmektedir.

İster çift kolonlu, ister çift taraflı kayıt yöntemi olsun, her ikisinin de kontrolü ve hesap verebilirliği sağlama fonksiyonu bulunmaktadır. Yöntemde her varlık ve borç kalemi ile gider ve gelirler parasal olarak ifade edilmektedir. Bu sayede kontrol edilebilirliğin ve hesap verebilirliğin ihtiyaç duyduğu hesaplanabilir ve karşılaştırılabilir veriler elde edilmektedir. Eserde parayla ölçülme kavramına Tablo 1'deki diyalog haricinde de rastlanmaktadır. Örneğin ilk Alman Parlamentosu'nda alınan bir karara göre "Bütün Almanya'da ölçüler ve ağırlıklar aynı olacaktır. Bütün Almanya'da aynı para birimi kullanılacaktır..." (Forte, 1983, s.225) Diğer taraftan, Maximilian'ın 23.585.400 borcuna itiraz etmesi üzerine, Fugger'in "*para işi yalnızca bu defterden geçer, defter de garanti ister...*" yanıtı, muhasebe defterlerinin tek kanıt olarak kabul edilebileceğine örnektir. (Forte, 1983, s. 55) Buna göre muhasebe defterleri, tek güvenilir bilgi kaynağı olarak kabul edilmelidir. Muhasebenin karakteristik yöntemi, "kelimelerdeki gerçek resmin" birinin işlerindeki "değişiklikleri" barındırabileceği iddiasına dayanmaktadır. Bu bakımdan muhasebe tek taraflıdır ve her zaman güvenilir olduğu kabul edilmektedir. (Yaşar ve Şen, 2020, s. 222)

Sonuç olarak, literatürdeki çalışmalar dikkate alındığında, kilisenin çift taraflı kayıt yönteminin temeline doğrudan olmasa da dolaylı katkısı olduğu söylenebilmektedir. Kilisenin yönetime bir diğer katkısı ise reform ile arasındaki kuvvetli ilişkiden doğmaktadır. Reform'un en önemli sonucu bir mezhebin, Protestanlık mezhebinin ortaya çıkması olarak kabul edilmektedir. Weber'e göre Protestanlıktaki Kalvenizm'in getirdiği en önemli olgu "*zenginleşmek günah değildir*" görüşüdür. (Weber, 2015, ss. 68-69)

Kalvinist meslek anlayışında, bu dünya, kazanç ve mülk edinme amacıyla dinin içine çekildiği gibi; daha üst mesleklere geçiş ve dolayısı ile bireysel yükseliş, tanrıya yaklaşma olarak kabul edilmiştir. Reform hareketi, ibadeti kilisenin ve ayinlerinin dışına çıkararak, rahibe gereksinim duyulmaksızın iş ile birlikte tanrıya olarak yönelmeyi mümkün hale getiren bir başlangıç olarak görülmektedir. (Akalin, 2015, s.25) Bu olgu ile insanlar mevcut yaşamlarında, elde edemedikleri refahı, maksimum seviyede çalışarak, öldükten sonraki yaşamlarında elde edebileceklerdir. Bu olgu, insani erdemlerin arasına çalışkan olmayı da eklemektedir. Bu görüş, bu sürece kadar halihazırda değişen iktisadi zihniyetin daha da kuvvetlenmesine etki etmiştir. Bu zihniyet ile çift taraflı kayıt yöntemi arasındaki ilişki ise farklı bir tartışma konusunu beraberinde getirmektedir.

### 3.2. Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Göre Düzenlenmiş Muhasebe Defterleri ve Kapitalist Zihniyet

Reform, iktisat tarihi araştırmalarında önemli kırılımlardan birisi olarak kabul edilmektedir. Ortaçağ, felsefeyi, siyaseti, hukuk bilimini tanrıbilime bağlamış ve bunları tanrıbilimin alt bölümleri haline getirmiştir. (Forte, 1983, s. 271) Reform ile kilisenin baskısı ile yerleşmiş olan skolastik düşünce, yerini bilimsel yaklaşıma bırakmıştır. Reformun yaygın bilinen etkisinin bu olmasına karşın, pek çok farklı alanda da etkisi olduğu bilinmektedir. Bunlardan bir tanesi, Ortaçağ'da gelişmeye başlamış yeni ekonomik ilişkiler neticesinde ortaya çıkan yeni iktisadi zihniyettir. Bu yeni zihniyet, *“O esas olarak pazar tarafından birbirine bağlanmış ki bunlardan biri, hem üretim araçlarının sahibi hem de ekonominin öznesi, diğeri ise mülksüz ve sade işçi (ekonomik nesne), birbiriyle karşılıklı ilişki içinde oldukları, ama alım-satım ilkesinin ve ekonomik zihniyetin geçerli olduğu bir örgütlenmedir”* şeklindeki kapitalizm tanımında yer almaktadır. (Sombart, 1916, s. 26) Buna göre, bireyin kazanma arzusu doğasının dışında değerlendirilmeli ve rasyonel kazanç yollarını aramaya dönük düşünce biçimi olarak kabul edilmelidir. Bu zihniyetin Reform'a etki eden önemli bir husus olduğu kabul edilmektedir. (Sombar,1916 ; Weber, 2015) Eserde de bunun etkilerini görmek mümkündür. Eserde reformun ortaya çıkmasındaki yönlendirici etkinin, dönemin zenginlerinden Fugger olduğu belirtilmektedir. Yani oyunun genel çizgisine göre, halk ayaklanması biçiminde gösterilen bir hareketin özünde dönemin lordlarının kilise karşısında güç kazanma amacı yer almaktadır. Bunun için ise kilisenin ekonomik gücünü zayıflatmak yolu izlenmiştir. Böylece kilisenin sahip olduğu kutsal hazine, kilise varlıkları ve diğer mülkler sözün gelişi halkın olacaktır. Özde ise durum farklıdır. Yeni bir iktisadi zihniyet, paranın ve kazanmanın en önemli güç olduğunu söylemektedir. Eserde de buna örnek bir diyalog yer almaktadır. Kendi aralarında kent meclisinin kapalı olduğunu konuşan kentlilerden birisi bunun “Münzer”den mi kaynaklandığını sorar. Karşılığında, *“Sadece parası olanın bir görüşü olabilir. Çünkü o zaman zaten onun görüşü doğrudur”* cevabını almaktadır. Soran köylünün cevabı ise: *“Aslında paradan üstün hiçbir şey yok. O zaman bir de görüşü ne yapayım”* şeklindedir. (Forte, 1983, s.20) Bu diyalog ile kazanma ve biriktirme arzusundan daha önemli bir husus olmadığı vurgusu yapılmaktadır.

Bu yeni iktisadi zihniyet ile çift taraflı kayıt yöntemi ve dolayısı ile Reform arasındaki ilişki ilk kez Sombart tarafından ortaya konulmaktadır. Sombart çift taraflı kayıt yöntemini modern kapitalizmin iktisadi zihniyetinin ön koşulu olarak ortaya koymuştur. (Sombart, 2016, s.142) Sombart'a göre rasyonel ekonomik faaliyetin hesaplar altında denetim altında tutulmasının ve özellikle de her an kâr veya zarar durumunun hesaplanması oldukça önemlidir. (Akalin, 2015, s.28) Sombart, çift taraflı kayıt yöntemi ile işletmelerin yöneticileri ile sahiplerinin birbirinden ayrıldığını; yöntemin sermayenin rasyonel kulla-



nılması ve maksimum karın elde edilmesinde en güvenilir yöntem olduğunu savunmaktadır. (Akalin, 2015, s.32) Weber de kâr amaçlı işletmelerin çift taraflı kayıt yöntemini kullanmaları gerektiğini ifade etmektedir. Çift taraflı kayıt yöntemi ile işletmenin belirli bir tarihteki tüm varlıklarının, bir işin bitiş tarihindeki varlıklarla karşılaştırılmasına dayanan sistemi kastetmektedir. (Weber, 2011, s.14) Sombart ve Weber'in özetle söylemeye çalıştığı husus, çift taraflı kayıt yöntemi ile elde edilecek bilginin, rasyonel kazanç yolları aramayı teşvik edici ve itici bir güç oluşturduğudur. Mevcut durum doğru biçimde ortaya konulmadığında ve başlangıç noktası bilinemediğinde, ulaşılmak istenen hedef veya katedilen mesafe de tespit edilemeyecektir. Bu nedenle muhasebenin bir motivasyon aracı olabileceği kabul edilmektedir. Çift taraflı kayıt yönteminin özellikle altının çizilmiş olma nedeni, varlıklar ve borçların da envanterinin yapılması suretiyle kâr ya da zararın hesaplanmasına fırsat vermesidir. Zira modern kapitalizmin özünde varlıkların üretim sürecindeki etkin rolü ön plandadır.

Sanayi devrimi öncesine gelinceye kadar muhasebe kayıtlarının yöneticilerin karar vermesine aracılık etmediği ve iş adamları tarafından nadiren kullanıldığı gerekçesiyle Sombart ve Weber'in görüşleri destek bulmamaktadır. Yöntemin rasyonel ekonomik kararların alınmasında temel olmak yerine; ticari faaliyetin dağılması veya bir iş ortaklığının sona ermesi ya da görülen en yoğun şekliyle borçlu ile alacaklı arasında çıkan anlaşmazlığın çözümü maksadıyla kullanıldığı savunulmaktadır. (Akalin, 2015, s.33) Buna karşın eserde bahsi geçen muhasebe defterlerinin, çift taraflı kayıt yöntemine göre düzenlendiği belirtilmektedir. Çift taraflı kayıt yöntemine göre tutulmuş muhasebe defterleri ile Fugger'in ekonomik zihniyeti ise etkileşim halindedir ve muhasebe defterlerine verilen önem dikkat çekicidir. İşçilerin kanlı savaşının devam ettiği süreçte Schwarz ve Fugger'in arasındaki konuşma muhasebe defterlerine verilen önemi açıklamaktadır. İşçi savaşından gelen muhasebe defterlerine kan bulaşmıştır. Fugger buna sinirlenir. Muhasebe defterine mürekkep izi bile bulaşsın istememektedir. Schwarz silmeye çalışır. Fakat lekeler çıkmayınca *“Kan lekeleri çıkmıyor. Bilançodaki kan lekesini kabullenmek zorundasınız.”* der. Fugger ise *“Diyelim ki bunlar kırmızı rakamlardır ve geçersiz sayalım.”* şeklinde cevap verir. (Forte, 1983, s.177) Bu diyalog ile yazar, defterdeki serveti temsil eden rakamlar ile savaşta dökülen kanı incelikli bir biçimde birleştirmektedir. Öyle ki, kan lekelerinin hiçbir şey ifade etmeyen bir şeyi, savaşta mücadele eden insanı temsil ettiğini; muhasebe defterlerinin ise hepsinden daha önemli olduğunu söylemektedir. Nitekim savaşı, Martin Luther ve destekleyicisi prensler kazanmıştır. Fugger dua kürsüsünde diz çökmüş durumdayken Schwarz, muhasebe defterini açık olarak dua kürsüsünün üstüne koyar ve defterin iki yanında bulunan mumları yakar. Sonrasında Fugger dua etmeye başlar:

*“Ey Sermaye, bize merhamet et. Her şeyin başı ve sonu olan sen. Öyleydin ve öylesin ve öyle kalacaksın. Her şey, sende, seninle ve sendedir. İçinde yaşadığımız, hareket ettiğimiz ve var olduğumuz. Hem gökte hem yerde bütün güce sahip olan sen. Ölümün ve cehennem anahtarını taşıyan sen. Her şeyi ölçüye, sayıya ve ağırlığa göre düzenleyen. Sen kralların kralı ve de egemenlerin beyi. Görkemle yeryüzünü dolduran sen. Bilgeliğinle hükümün güçlü ve düzenin tatlıdır.*

*Ey sermaye, bizi kurtar. Öfkenden. İnançsızlıktan ve sana karşı küstahlıktan. Sevgi dolu lütfuna karşı şüpheden. Bilge emirlerine karşın şikâyetten. En yüce görkemine karşı her türlü saygısızlıktan. Sonsuz gücün ve bilgeliğinle. Zenginliğinle. Bizi kurtar.*

*Ey sermaye. Sana yalvarıyoruz. Bütün insanlar sana inansın diye. Herkes seni yaratıcıları bil-sin ve sana tapsın diye. Herkes kutsal adını övsün ve ona şükretsin diye. Herkes kutsal iradeni bağlılıkla yerine getirsin diye. Herkes seni en yüce servet olarak candan sevsin diye. Bize senden olanlara hazırladığın ülkene götür diye. Bütün takdirlerine olduğu gibi boyun eğelim diye. Çalış-malarımızı, işlerimizi takdis edesin diye. Kutsal hizmetinde bizi güçlü kıl ve koru diye. Bizi sonsuz ülkenin mirasçısı olarak kabul eyle diye.*

*Ey sermaye. Bize merhamet et. Bütün varlıkların amacı ve eceli sen. Sen fakirlerin korkusu. Sen zenginlerin sevinci. Sen neşemizin nedeni. Sen günahkarların sığınağı. Sen seçkinlerin gıdası. Sen bütün iyiliklerin kaynağı. Tanrı'nın sözüyle özde birleşmiş olan. Sen en yüce olanın korunağı. Sen bütün erdemlerin uçurumu. Sen bütün gönüllerin merkezi. Sen sana umut bağlamış olanların şifası. Sen sende ölenlerin umudu. Bize merhamet et.*

*Ey sermaye. Sana yalvarıyoruz. Duy bizi. Bütün düşmanlarına karşı kazandığın zaferler. Sonsuz gücün ve parlaklığıyla. Bizi inayetinde koru diye. Doğru yoldan sapanlara gerçeği öğret diye. Dünyanın bütün halkları arasında eksiksiz bitir diye. Bütün düşüncelerimiz ve işlerimizi kendi güzel gönlüne göre yönet diye. İçimizde sana karşı iman ve korkuyu koru ve çoğalt diye. İçimizde sana tutkulu bir aşk ateşi yak diye. İçimizde daha sık haz duyma isteği uyandır diye.*

*Sana yalvarıyoruz. Duy bizi. Bütün azizler. Bizim için yalvarın.*

*Aktifler ve pasifler...*

*Faizler ve kazançlar...*

*Poliçeler ve Çekler...*

*Iskontolar ve Dow Jones...*

*Borçlar ve hisse senetleri...*

*İpotekler ve amortismanlar...*

*Limitet ve anonim ortaklıklar...*

*Vergiler ve rayiç gelirler...*

*Yatırımlar ve taşınmazlar...*

*Dövizler ve borsalar...*

*Borsa fiyatlarının yükselmesi ve düşmesi...*

*Enflasyonlar ve deflasyonlar...*

*Altınlar ve elmaslar...*

*Krediler ve spekülasyonlar...*

*Konjonktürler ve bilançolar...*

*Bizim için yalvarın. Ona derin saygıyla tapan ve sonsuza dek: onu aziz, aziz, aziz diye terennüm eden sizler. Sesine kulak veren ve iradesini neşeyle yerine getiren sizler. Kararlarını insanlara bildiren sizler. Ona hizmet için gönderilmiş sizler. Bize gittiğimiz her yolda eşlik eden ve bizi koruyan sizler. Telkinlerinize uyalım ve iradenizi her zaman bağlılıkla yerine getirelim diye. Sizlere efendimiz sermaye ile secde edelim diye. Sizlere sermayeyi sonsuza dek yüce tualım diye.*

*Bizim için yalvarın. Sen zenginleri avutan. Sen milyonerlere ışık olan. Sen fakirlere ateş olan. Sen hissedarlara neşe olan. Sen hükümetlerin ilhamı. Sen peygamberlerin telkincisi. Sen menajerlerin gücü... Sen mirasçıların büyük zevki. Ey namussuzlukla doymuş sen.*

*Bizi kurtar.*

*Vicdanın zalimce paylamalarından. Büyük sıkıntıdan. Feci karanlıktan. Korkunç elemden ve acıdan. Kederli çaresizlikten. Ey sermaye alıp götüreceğin tek şey dünyanın günahları. Bize sonsuz huzuru ver.”*

(Karşılıklı okunan Fugger tipi duanın bitmesinden hemen sonra Luther, Bayan Luther ve prensler ayağa kalkarak şarkı söylerler.)

*Yıkılmaz bir kaledir Tanrımız,*

*İyi bir direnç ve silahımız.*

*Yardımlıdır, bizim uğradığımız,*

*Şimdi her dertten çıkmamız.*

*O eski kötü düşman diyor,*

*Bunu ciddiyetle söylüyor.*

*Büyük gücü hileleri sayısız*

*Onun silahlarıdır, acımasız.*

*Yeryüzünde yoktur benzeri.*

*Bıraksınlar kalsın söz de*

*Ve şükran gereksiz buna,*

*Tanrı bizledir kesinlikle*

*Vergisiyle ruhuyla.*

*Alsalar bedeni,*

*Namusu, çoluğu çocuğu ve de serveti,*

*Bırak geçip gitsinler,*

*Kazanan onlar değil,*

*Bize kalacak sema alemi.”*

Sermayeye “Tanrı” vasfı yüklenircesine tapınma, eserin en çarpıcı kısmı olarak kabul edilmektedir. Artık Katolik kilisesinin gücünün yerini sermayenin gücü almıştır. Yazar, adeta sermayeyi Reformun temel nedeni olarak görmektedir. Sermaye ile kilisenin savaşını, sermaye kazanmıştır. Yeni zihniyete göre sermayeyi rasyonel biçimde arttırmanın önünü kapatan kilisenin gücü böylece kırılmıştır. Sermayenin dili olarak görülen ve dua kürsüsünün üstüne konulan muhasebe defterleri ise tıpkı bir kutsal kitap gibi yerini almıştır. Bu teşbih biraz abartılı görünse de eserdeki muhasebe defterine atfedilen önem ile tutarlıdır.

Bu dönemdeki en önemli üretim faktörünün insan olması, kapitalist zihniyete sahip girişimcinin karı arttırmak amacıyla işçilik ücretlerine yoğunlaşmasına neden olmaktadır. Eserde “*aranan düşük işçilik maliyeti ve özveri ile çalışan işçi zihniyetinin reformun Kalvanizm’i ile karşılaşılır hale gelmesi*” görüşünü destekler diyaloglar yer almaktadır. Burada Marxist teoride geçen mutlak artık değer kavramı söz konusudur. Mutlak artı değer üretimi; işgününün işçinin tam kendi emek gücünün değerine eşit bir değeri ürettiği noktanın ötesine uzatılması ve bu artık değere sermaye tarafından el konmasıdır. Diğer bir ifade ile işçinin emeğinin tam değerinin üzerindeki her dakika veya birim artı değer yaratmaktadır. Dolayısı ile mutlak artı değer, sadece iş gününün uzunluğuna bağlıdır. (Marx, 2015, ss. 506-509.) Fugger’in çalışma süreleri ile mutlak artı değeri arttırmaya çalıştığı şu sözleri ile anlaşılmaktadır: “*Yılda yüzden fazla dini bayram tatili olması, üretimi azaltıyor. Bu gereksiz tatiller kaldırılmış olsa, yıllık üretim üçte bir oranında artar, kar en azından yarı yarıya çoğalır ve iş piyasası sorunu çözülür. Aynı zamanda oruç tutmak çalışmayı sekteye uğrattıyor. İnsanlar sonuçta çalışma imkânı bulabildikleri için tanrıya şükretmeliler. O zaman bu dünyada o kadar da çok şeye ihtiyaç kalmaz ve sonunda da ucuz emek sağlanabilir. Yani daha çok cevheri daha ucuza satmak değil mesele, daha ucuz işçilikle daha fazla kar elde etmek*” Fugger esasında, yeni bir çalışma ahlakına ihtiyaç olduğunu söylemektedir. Bu ifadedeki “*İnsanlar sonuçta çalışma imkânı bulabildikleri için tanrıya şükretmeliler.*” cümlesi ise, Fugger’in aradığı ahlakın Protestanlıktaki karşılığıdır. Esere göre de Protestan ahlakı ve mezhebi, ucuz işçilik için yaratılmış bir kurgudur. (Forte, 1983, s.43) Ortaçağ’daki tanrıbilimin etkin yapısı, her toplumsal ve siyasal hareketin tanrı biçimsel olarak ilerlemesine zorlamıştır. Bu nedenle de kendi çıkarlarına dönük büyük ve coşkulu bir hareket ancak din kisvesi altında yaratılabilecektir. (Forte,1983, s.271) Sermaye ve muhasebe defterine yüklenen kutsal vasıf ise, savaşın nedeninin Protestan-Katolik şeklindeki dini sebeplerden görünmesine karşın, özünde sermaye-kilise otoritesinden kaynaklanan çıkar çatışmasına dayandığını vurgulamak amacını taşımaktadır.

#### 4. SONUÇ

Çalışmada, Dieter Forte tarafından 1974 yılında yayımlanmış tiyatro oyunu “*Martin Luther ve Thomas Münzer ya da Muhasebenin Başlangıcı*” eseri incelenmiştir. Eser, reformun tarihsel gelişimi ve nedenleri üzerinde durmaktadır. Eserin muhasebe ile ilişkisi ise yazarın muhasebeye yüklediği anlama dayanmaktadır. Yazara göre reform ile muhasebe ve defter tutmanın aynı dönemde başlamış olması tesadüf değildir. Yazarın defter tutmaya başlamak ile çift taraflı kayıt yöntemini kastediyor olması nedeniyle ön-

celikle çift taraflı kayıt yönteminin ortaya çıkışı dönemi üzerine inceleme yapılmıştır. Çift kolonlu kayıt yönteminden çift taraflı kayıt yöntemine geçişteki belirsizliğe rağmen, eserdeki dönem kronoloji ile tutarlı görünmektedir. Eserde muhasebe kayıtlarına “güvenilebilecek yegâne varlık” anlamı yüklenmektedir. Öyle ki soylu lord ve prenslerin söz ve vaatleri, defter kayıtlarının yanında önemsiz kalmaktadır. Bu, muhasebe kayıtlarının “tarafsız ve gerçeğe uygun sunumu”na göre düzenlenmesi esası kapsamında, dürüstlüğün ve hesap verebilirliğin göstergesi olduğunu destekleyici niteliktedir. Dürüstlük ve hesap verebilirlik sağlama fonksiyonu ile çift taraflı kayıt yöntemine göre düzenlenmiş muhasebe defterlerinin ortaya çıkışında kilisenin rolü de ayrıca değerlendirilmektedir.

Eserde dikkat çeken bir diğer husus ise, bu dönemdeki iktisadi zihniyettir. Rasyonel kazanç sağlama yollarının peşinden giden girişimcinin yeni zihniyeti, sermayeyi ilişkilerin özüne yerleştirmektedir. Öyle ki Katolik kilisesi ile Luther; Luther ile Fugger, Protestanlık ile Katoliklik arasındaki savaşın özünde sermaye ile kilisenin sermayenin birikimine engel uygulamaları arasındaki gizli savaşın yer aldığı betimlenmektedir. Köylüler savaşının sonunda, sermayeye atfedilen Tanrısal kimlik ile muhasebe defterlerine atfedilen kutsal kitap sıfatı, sermayenin yeni iktisadi zihniyetin tanrısı olduğu görüşüne dayanmaktadır. Sermayeyi anlamak ise muhasebe defterleri ile mümkündür.

Günümüzde muhasebenin sosyal yönü, bir başka deyişle tüm ekonomik ilişkileri yönlendirebilen etkisi göz ardı edilmektedir. Muhasebe, işletmelerin kar arayış serüvenlerinin yazılı sonucudur. Dolayısı ile “kar arayış serüveni Reformun temel nedeni midir?” sorusu tartışmalı olsa da, muhasebe reforma etki eden zihniyetin destekleyicisi olarak kabul edilebilmektedir.

**KAYNAKÇA**

- Aho, J. (2005). *Confession and Bookkeeping: The Religious, Moral, and Rhetorical Roots of Modern Accounting*. New York: State University of New York Press,
- Akalın ,K.H. (2015). Rasyonel Ekonomik Faaliyetin Muhasebesi Açısından Werner Sombart ve Max Weber. *İktisat Fakültesi Mecmuası*. Cilt: 65, 2015/2 s, 15-80
- Chester, T.E. (1972). Western Germany - A Social Market Economy. *The Three Banks Review*, 92, 343-353.
- Daloğlu, P. (2019). 1950'lerden 1980'lere Türk Girişimcisinin Muhasebe Bilgisine Verdikleri Önem ve Değişen Dürüstlük Algısı Çerçevesinde Denetim İlişkileri. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 61, 279-296.
- Donald D.W.A. . (1975). *Compound Interest and Annuities*. London: Heineman Publisher.
- Forell G.W. (1964). *Faith Active in Love : An Investigation of Principles Under Lying Luther's Social Ethics*. Minneapolis: Augsburg Publisher.
- Forte, D. (1983). *Martin Luther ve Thomas Münzer Ya Da Muhasebenin Bağlangıcı*. Çeviren: Şargut Şölçün. İstanbul: Kaynak Yayınları.
- Fülbert, G. (2011). *Kapitalizmin Kısa Tarihi*. Çeviren: Sadık Usta. İstanbul: Yordam Kitap.
- Güvemli, O. (2007). *Mali Tabloların Evrimi*. İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Hiçşaşmaz, M. (1970). *Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı*. Ankara: Tisa Matbaacılık.
- Ijiri, Y. (1989). *Momentum Accounting and Triple Entry Bookkeeping; Exploring The Dynamic Structure of Accounting Measurements*. American Accounting Association.
- Kaya, M. (2020). Protestan Reformunun Almanya'da Ortaya Çıkış Süreci. *Anasay*, 11: 171-187.
- Lindberg, C. (2010). *Avrupa'da Reform Tarihi: Ortaçağ Avrupası'ndan Modern Avrupa'ya Reformların Tarihiçesi*. İstanbul: İnkılap Kitabevi.
- Marx, K. (2015). *Kapital: Ekonomi Politiğin Eleştirisi, I. Cilt, Sermayenin Üretim Süreci*. Çeviren: Mehmet Selik ve Nail Satlıgan. Yordam Kitap.
- Mullet, M. (2010). *Historical Dictionary of the Reformation and Counter-Reformation*. Plymouth: Scarecrow Press.
- Sangster, A. (2016). TheGenesis of Double Entry Bookkeeping. *American Accounting Association*, 91:1, 299-315.
- Sombart, W. (2011). *Burjuva- Modern Ekonomi Dönemine Ait İnsanın Ahlâkı ve Entelektüel Tarihinin Katkı*, Çeviren: Oğuz Adanır, Ankara: Doğu Batı 211 Yayınları.
- TARR, R. ve dğ. (2008). *Access to History: Luther and German Reformation 1517-55*. London: Hodder Education.
- Uçma, T. (2011). *Muhasebenin Teorik Yapısı; Genel Bir Bakış*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Watson P.S. (1947). *Let God be God. An Interpretation of the Theology of Martin Luther*. Philadelphia: Fortress Press.
- Weber, M. (2015). *Protestan Ahlâkı ve Kapitalizmin Ruhu*. Çeviren: Emir Aktan. Ankara: AlterYayıncılık.
- Weber, M. (2011). Toplumsal ve Ekonomik Örgütlenme Kuramı. Çeviri: Özer Ozankaya. İstanbul: Cem Yayınevi.
- Winjum, J.O. (1971). Accounting and The Rise of Capitalism: An Accountant's View. *Journal of Accounting Research*, 333-350.
- Yaşar, R.Ş. ve Kıymetli Şen İ. (2020). Robinson Muhasebesi ve Homo Economicus. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. Özel Sayı 2020, 22, 214 – 227.