

# MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ: TOPLUMSAL-KAMUSAL-KURUMSAL DÖNÜŞÜM ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME\*

Mehmet BAKIR\*\*

Doç. Dr. Alper ERSERİM\*\*\*

İnceleme Makalesi / *Review Article*

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi  
Mart 2022, 24(1), 35-59

## ÖZ

Çalışmanın amacı, muhasebenin ortaya çıkışından günümüze geçirdiği evreleri toplumsal roller ve kültürel değişim açısından ele almaktır. Bu amaçla muhasebe hem toplumsal roller bağlamında hem de dönemlerin karakteristik özellikleri bakımından değerlendirilmeye çalışılmıştır. Bu sebeple yapılan değerlendirme muhasebenin temel olarak hangi dönemde hangi rolleri taşıdığına odaklanmıştır. Çalışma, hesap tutma ihtiyacı (toplumsal kimlik), hesap taşlarının/yazının kullanımı (kamusal kimlik) ve çift taraflı kayıt tekniği (kurumsal kimlik) üç temel başlık altında ele alınmıştır. Dönemler incelendiğinde; belirtilen dönemlerde toplumsal ihtiyaç ve olayların muhasebeye farklı kimlikler yüklediği ve bu kimliklerin etkisiyle muhasebenin farklı amaçlarla değerlendirildiği görülmüştür.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Tarihi, Muhasebe Teorisi, Çift Taraflı Kayıt Tekniği, Hesap Taşları

**JEL Sınıflandırması:** M40, M41

## HISTORICAL DEVELOPMENT OF ACCOUNTING: AN EVALUATION ON THE SOCIAL-PUBLIC- INSTITUTIONAL TRANSFORMATION

### ABSTRACT

The aim of the study is to examine the stages of accounting, from its emergence to today, in terms of social roles and cultural change. For this purpose, we tried to evaluate accounting in terms of both social roles and characteristics of the periods. For this reason, our evaluation focused mainly on which

\*Makale Geliş Tarihi (Date of Submission): 12.04.2021; Makale Kabul Tarihi (Date of Acceptance): 25.08.2021  
Bu çalışma Mehmet Bakır'ın Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsünde hazırlanan "Muhasebenin Toplumsal Roller ve Rasyonallite Tartışmaları Üzerine Tarihsel Bir İnceleme" adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

\*\*Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Muhasebe Finansman Doktora Programı Öğrencisi, [mhmtbakir15.16@gmail.com](mailto:mhmtbakir15.16@gmail.com), [orcid.org/0000-0001-8380-5805](https://orcid.org/0000-0001-8380-5805)

\*\*\*Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı, [alpererim@mu.edu.tr](mailto:alpererim@mu.edu.tr), [orcid.org/0000-0003-4352-2426](https://orcid.org/0000-0003-4352-2426)

**Atf (Citation):** Bakır, M. ve Erserim, A. (2022). Muhasebenin Tarihsel Gelişimi: Toplumsal-Kamusal-Kurumsal Dönüşüm Üzerine Bir Değerlendirme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(1), 35-59. <https://doi.org/10.31460/mbdd.913809>

roles accounting played in each of the periods under study. The topic is discussed under three main headings: the need for account keeping (social identity), the use of account stones/writing (public identity) and double-sided book-keeping technique (institutional identity). It has been observed that social needs and events imposed different identities on accounting during the specified periods and accounting was evaluated for different purposes under the influence of these identities.

**Keywords:** History of Accounting, Accounting Theory, Double-Sided Accounting Technique, Clay Tablets

**JEL Classification:** M40, M41

## **EXTENDED SUMMARY**

### **PURPOSE AND MOTIVATION**

In this paper, the need for bookkeeping and accounting are examined thoroughly during the following stages of human existence: Human life, cultural evolution of human beings, effects of social movements. Its structural evolution related to social perspectives during these processes are also evaluated. The purpose of this study is examining the phases of accounting since its initial implementation, from the perspectives of social roles and cultural development. Thus, accounting is evaluated based on these perspectives, considering the characteristics of each phase. The topic is examined in the following 3 main subtitles: the need for accounting (social identity), utilizing clay tokens/writing (public identity) and double entry bookkeeping (institutional identity). We employ these three subtitles because which has an institutional (corporate identity), along with a social and cultural evolution.

### **METHODOLOGY**

In this paper initial need for accounting and its evolution, in parallel with social development, is examined using archeological and anthropological resources that focused on accounting. Basis of historical literature is examined with the aim of positioning accounting in specific historical periods and the structure of the paper is built on this.

### **RESULTS AND DISCUSSION**

Even in the hunter-gatherer era, which is the longest period of human history, there was a need for basic accounting. As hunter-gatherer communities were subject to the law of diminishing returns, they were passive against the nature and abstract accounting was an obligation. Surplus product that is the output of agricultural revolution started being traded in Neolithic societies. In this era, when abstract numbers and writing were still unavailable, concrete presentation methods were used for bookkeeping, which resulted in an archaic accounting system due to increasing economic transactions. In the 4<sup>th</sup>

millennium BC., all production were gathered in the Sumerian temples based on a redistribution economy and this led temple accountants to develop new methods for keeping records that showed the debts and credits separately. After migrating the prints of clay tokens onto clay tablets, the method of representing plural items one to one evolved into plural symbol representations that resulted in the development of abstract accounts and numbers. When cit states emerged, requirement for auditing arose. Recording the names of accountants who executed input and output of goods in the temples, on transaction records became necessary. Symbols representing voices, syllables and names started to be seen and writing started to evolve into an abstract form, from the concrete world of pictures. As states themselves started to assume control over trading, social identity of accounting transformed into a public identity. Trading spread amongst all societies in the 13th and 14th centuries and being a merchant became a legitimate profession that started the process of scientific accounting. “Summa Arithmetica” that explains the double entry bookkeeping technique that is still in use today, was written by Luca Pacioli in 1494. As a result of the effects of geographic expeditions and the industrial revolution, the growing corporates felt the need for a global accounting standard, and this triggered discussions on an accounting theory in the 19th century. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) financed Paul Franklin Grady to write the "Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises" (1965). This paper is accepted as the first explanatory theory of accounting and primary basis of accounting which later evolved into our current accounting system. Thus the public identity of accounting was transformed into a corporate identity.

## CONCLUSION AND IMPLICATION

At the present time, the main purpose of accounting has evolved into providing reliable and accurate information that answers the information requirements of investors and other users. All phases of accounting identity are interconnected and there is not any sharp distinction between them. As the aforementioned three identities of accounting originated from history, it can be argued that the current structure of accounting may have even more identities. In this paper, the identities that are linked to accounting are examined from the perspective of social necessities. In future studies, this topic can be separated into shorter periods of each identity and can be discussed in greater detail.

### 1. GİRİŞ

Wells'in “*sosyal kalıtımın tümü*” olarak ifade ettiği kültür kavramı (Wells, 1994, 65), sosyal bilimler alanında günümüze kadar yapılmış çalışmaların büyük çoğunluğuna, dolaysız ya da dolaylı olarak konu olmuştur. Kavramın ilk tanımı 1871 yılında Tylor tarafından yapılırken (Wells, 1994), 1952 yılına dek tam 164 farklı tanımı yapılmıştır (Kağıtçıbaşı, 1998). İnsanlık tarihinin dolayısıyla insan kültürünün başlangıcı olarak, *Aristoteles*’ ten beri kabul edilen *insan düşünen hayvandır* görüşü

terk edilmiş, günümüzde yerini *insan araç yapan hayvandır* görüşüne bırakmıştır (Şenel, 1995, s. 48). İnsanoğlunun yarattığı kültür, dünyada bıraktığı iz, akıl yürütme yoluyla etrafında bulduğu araçları kullanmaya başlamasının ardından, yine bu araçları kullanarak, kendine araç yapmaya başlamasıyla birlikte arkeolojik bulgularla incelenebilmektedir (Braidwood, 1995). Kültürü başlangıcından beri inceleyen birçok bilim insanına göre, günümüz toplumsal kurumlarının kökenleri, ilkel toplumdaki uygar topluma geçiş aşamasına dayanmaktadır. Amerikalı antropolog Morgan, otuz yıl boyunca Kızılderililer arasında saha araştırması yaptıktan sonra, 1877 yılında antropoloji alanındaki başyapıtlardan *Eski Toplum* kitabını kaleme almıştır. Kitabın insan kültürüne/tarihine ilişkin terminolojisi; insanoğlunun barbarlık aşamasından geçerek yabanılıktan uygarlığa yükseldiğidir. Morgan'a göre "*fikir ve tutkulardaki gelişmeleri ifade eden sosyal kurumlardaki gelişmeler ilkel toplulukların ilk düşünce tohumlarından doğmuştur*". Morgan'ın birincil kurumlar olarak ifade edip, varlık sürdürme, yönetim, dil, aile, din, aile içi yaşam ve mülkiyet olarak sıraladığı bu kurumların tohumları avcı-toplayıcı döneme uzanmakta, icat ve keşiflere paralel olarak, bir önceki dönemin ardılları olarak değişim ve gelişme göstermektedir (Morgan, 1994, s. 61-79). Çalışmada, insan kültürünün başlangıcından itibaren hesap tutma ihtiyacının ve muhasebenin, insan hayatındaki yeri, insanın kültürel evrimi içerisindeki yeri, büyük toplumsal olaylardaki etkileri ve bu süreçte toplumsal açıdan geçirmiş olduğu yapısal evrimler mercek altına alınmıştır.

## 2. HESAP TUTMA İHTİYACI (Akılda tutma-temsil dönüşümü – Toplumsal kimlik)

Hesap kelimesi günümüz Türkçesi'nde banka çizelgesi olarak somut anlamının dışında, tutum, önlem, tahmin, borçlu/alacaklı olma durumu, aritmetik ve matematiksel işlemler gibi daha çok soyut kavramlara karşılık gelmektedir. Matematiksel işlemler ve varlık hesapları birtakım sayısal işlemlerin ardından yine sayılarla ifade edilmektedir. Fakat hesap tutma ve matematiksel ölçümler ilk insanların hayatında, rakamlardan ve soyut saymadan farklı olarak, varlık sürdürmelerini sağlayan bir ihtiyaç, bir araç olarak ortaya çıkmaktadır. İlk insanların, besin bulabilmek ve varlıklarını sürdürebilmek adına, çevrelerinde yaptığı gözlemler ve pratikler ilk bilimsel faaliyetleri oluşturmaktadır (Tiryaki, 2017). İlk çağlarda ihtiyaç duyulan veya sahip olunan besin miktarının hesaplanıp izlenmesi, zamanın ve mesafenin hesaplanıp ölçülebilmesi, ancak akıl yürütme yoluyla, zihinde canlandırılan büyüklüklerle yapılabilmektedir. Tarihöncesi dönemlerde, zorlu kış iklimleri için, insanın ihtiyaç duyacağı erzakı hesaplamak zorunda oluşu ve bunları soyut olarak aklından hesaplayışı Plunkett'a göre muhasebeyi dünyanın en eski mesleği yapmaktadır (de Santis, 2007).

*"Toplum sözleşmesinin ilkel dünyadaki karşılığı devlet değil, hediyedir. Hediye, sivil toplumda devlet tarafından güvence altına alınan barışı sağlamanın ilkel yoludur"* (Sahlins, 2010, s. 167). Modern toplumda sözleşme, siyasi bir mübadele şekli olarak ele alınırken, ilkel toplumda ise mübadele siyasi bir sözleşme şekli olarak ele alınmaktadır (Sahlins, 2010). Çağdaş ilkel topluluklar

üzerine yapılan araştırmalar, ilkel topluluklar arasında yapılan değiş-tokuşların karşılıklılık ve eşitlik ilkesine bağlı yapıldığını göstermektedir. İlkel topluluklar üzerine önemli çalışmalarını olan Fransız sosyolog Marcel Mauss, bu ilkeye bağlı yapılan değiş-tokuşların ve verilen hediyelerin, ilkel dünyada barışı güvence altına alan siyasi bir sözleşme şekli olduğunu dile getirmektedir. Alınan bir hediye, akılda tutulmakta ve muhakkak eşdeğerinde bir hediye karşı tarafa verilmektedir (Sahlins, 2010). Ticaretin ilk şekli olan bu ekonomik düzen, Mauss (2005) tarafından “armağan ekonomisi” olarak adlandırılmıştır. Para veya ikame bir varlığın kullanılmadığı bu dönemde, karşılıklılık ilkesini verilen armağanın ruhu olan “Hau” sağlamaktadır. Buna göre hediyein ikamesi tutarında bir varlık faizi ile birlikte sahibine geri dönmedikçe hediye alanı rahatsız etmektedir. Bu örnekte de görüldüğü gibi, ritüeller aracılığıyla ilkel topluluklarda dünyevi olan ile kutsal iç içe geçmiş bulunmaktadır (şan, 2019).

Bu durum, günümüzde çift taraflı kayıt tekniği ile parayı ölçü birimi olarak tutulan muhasebenin en ilkel uygulamasının; *akılda tutma tekniği* ve karşılıklılık ölçü birimi ile *soyut* olarak gerçekteşen bir örneğini teşkil etmektedir.

Childe tarafından akıl yürütme “*maddi bir sına ve yanılma sürecine başvurmaksızın sorunları çözme yeteneği*” şeklinde aktarılmaktadır. Akıl yürütme yoluyla insanın zamanı ve mesafeyi hesaplayabilmesi ve ölçebilmesi araç yapabilmesine olanak vermiş (Childe, 2001, s. 26), araç yapabilmesi ise insanın beynini ve el becerisini geliştirmiş, beynin gelişmesi dilin ve düşüncenin de meydana çıkıp ilerlemesine olanak sağlamıştır (Haviland, 2002). İnsanoğlu araç yaparak, değişen çevre koşullarına karşı biyolojik evriminin yetersizliğini giderebilmiş ve dolayısıyla varlığını sürdürebilmiştir (Childe, 2009). Sahlins ilkel toplulukların “azalan verimler yasasına” tabi olduğunu vurgulamaktadır. Bu durumda varlık sürdürmenin şartı ise, ihtiyaç duyulan/duyulacak besin miktarının hesaplanıp sağlanması, konaklanan alanda kalan besinin gözlenip topluluk nüfusu ile oranlanması, bu gözleme göre göç zamanına karar verilmesi ve taşınacak araç ve erzakın belirlenmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira göç sırasında taşınacak erzak miktarı bazen çocuklar ve yaşlıların, taşınma ya da geri bırakılma kararına etki etmektedir (şenel, 1995). Topluluğun üye sayısının belirlenmesi de ayrıca önemli bir etkendir çünkü insanın varlığını sürdürmesi ancak beslenme, savunma ve üreme ihtiyaçlarının hepsinin karşılanmasıyla mümkün olmuştur. Optimum üye sayısını 25-30 kişi olarak belirleye/hesaplayan ilkel topluluk, hareket kabiliyetini kısıtlamadan konaklama alanında besin taraması yapabiliş, göç faaliyetini hızlı bir şekilde gerçekteşirebilmiş hem de savunma ve üreme ihtiyaçını karşılayabilmiştir (Leakey ve Lewin, 1998). Kısacası akıl yürütme yoluyla yapılan hesaplamaların ve analizlerin başarısı, bu dönemde insanın hayatta kalmasının nedenlerinden biri olarak görülmektedir. *Artı ürünün* (toplumsal artı/tüketim fazlası) olmadığı ilkel ekonomilerde stratejik plarlardan söz edilemezken, azalan verimler yasası gereği içinde bulunulan zamanda eldeki erzakın muhasebesi sürekli tutulmak zorundadır. En ilkel şekliyle akılda tutma yoluyla tutulan

muhasebenin, avcı-toplayıcı yaşam tarzında topluluğun hayatında bir *yönetim ve gözetim* fonksiyonu üstlendiği görülmektedir.

Avcı-toplayıcı ekonominin başarısı zihinde zaman ve mesafe boyutlarından oluşturulmuş iki boyutlu bir haritadan geçmekte, hangi yiyecek için hangi yönde ne kadar gidilmesi gerektiği ve alternatif seçeneğin maliyetinin iyi bilinmesi gerekmektedir. Dolayısıyla toplayıcının, el aletleriyle değil, kafasının içindeki zihinsel haritayı kullanarak yaptığı bu fayda maliyet analizinin başarısı, emeğin verimini arttıracak ve toplayıcı ekonominin işlemlerini sağlayacaktır (Leakey ve Lewin, 1998). Bu ekonomiyi başarıyla yürüten topluluklar, zaman içinde teknolojik gelişmenin ve avcılıkta uzmanlaşmanın avantajlarını da kullanarak, sürek avlarıyla kendilerine bol besin sağlamışlar ve iklimin verdiği depolama avantajı ile boş zaman sağlamışlardır. Besin bolluğu ve boş zaman, konaklama süresini uzatmış insanın sosyal yönünün gelişmesine neden olmuştur (Şenel, 1995, s. 72-75). Toplayıcı-avcı gruplar arasında ilişkilerin sınırlı olmasına karşın bu dönemde, lüks malların ilk ticarete konu olduğunu gösteren belirtiler vardır. Bu alışverişin iç kesimlerle kıyı kesimleri arasında düzenli bir ticaret şeklinde olduğu görülmektedir (Childe, 2009).

Bol besin depolama avantajının yarattığı boş zaman konaklama süresini uzatırken bunun yanında yeni bir hesap tutma tekniğinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Üst paleolitik (50-10 bin yıl öncesi) sonunda insanın konaklama süresinin uzaması ve kültürünün zenginleşmesine paralel görülen bir diğer gelişme ise, en eski saymanlık yöntemi olarak bilinen kemik ve dallara çentik atarak *temsil* yoluyla hesap tutma tekniğinin ortaya çıkışıdır. Günümüzden yaklaşık otuz bin yıl öncesine ait, 1937 de Çek Cumhuriyeti'nde bulunan bir kurt önkol kemiğinin üzerinde, beşerli gruplar halinde elli beş çentik vardır. Bu çentiklerin zaman çizelgesi olabileceğini savunan görüşlerin de olmasına rağmen, genel görüş avlanılan hayvanları, buz çukurlarında saklanan besin stoklarını gösteren *envanter pusulaları* olduğu yönündedir (Dönmez, 2002). Çentiklerden farklı olarak dünya genelinde örneklerine rastlanan bir diğer envanter tutma yöntemi ise çakıl taşları veya deniz kabukları ile yapılmıştır. Örneğin sürüsündeki hayvanları takip etmek isteyen bir çoban her bir hayvanı bir çakıl taşı ile temsil ederken; yeni doğan bir hayvan için bir taş eklemekte, kayıp bir hayvan içinse bir taş eksiltmektedir (Şeker & Şeker, 2019). Birebir eşleşme yoluyla yapılan hesaplamada bir işaret bir birim malı temsil ederken (ör: bir keçi, bir dolu buğday vb.) eklenen her birim mal için de bir işaret ilave edilmektedir. Dünya üzerinde evrensel olarak görülen en ilkel iki hesaplama/sayma yönteminden biri “bir, iki ve çok” şeklinde saymak iken bir diğeri bire bir eşleşme yoluyla yapılmıştır (Mattessich, 1994). İnsanlık tarihinin en uzun dönemini oluşturan avcı-toplayıcı dönemde (Tarım Devrimine dek 2.5-3 milyon yıl) akıl yürütme/akılda tutma yoluyla soyut bir şekilde tutulan muhasebe bundan böyle birebir eşleşme esasıyla temsil tekniği ile tutulmaya başlanmıştır.

### **3. HESAP TAŞLARININ KULLANIMI (Somut-soyut dönüşümü – Kamusal kimlik)**

Buzul çağının sona ermesiyle değişen çevre koşullarına, beslenme alışkanlığını da ayak uydurarak,

ya balıkçılık yapılabilen bölgelerde ya da yaban tahılların kendiliğinden yetiştiği doğal su kaynaklarının çevresinde (çekirdek bölge), *devşiricilikle* (tarımsal üretim öncesi yabanıl tahılların yanında kurulan yerleşik yaşam şekli) geçinmeye başlamışlardır (Braidwood, 1995). Birinci toplumsal iş bölümünün görülmesinden beri toplayıcılık görevini üstlenen kadınlar bitkiler konusunda elde ettiği yetkinlikleri, erkeklerin avda ve av araçları yapımında kullandıkları zaman ve mesafe hesaplamaları ile birleştirerek; bitkileri yetiştirmeyi başarabilmişlerdir. Çünkü üretim, ekim ve hasat işlemlerinin zamanının, alanın ve yerinin tespit edilmesini, tohumluk olarak ayrılacak ve tüketilecek tahıl miktarının doğru belirlenmesini gerektirmiştir ki; bu stratejik planlama ve koordinasyon sayesinde insan, doğanın karşısında tam edilgenlikten kurtulabilmiş ve onu dönüştürmeyi başarabilmiştir. Bu durum ise, tarım devriminin üst paleotikte bolluk ve boş zamana sahip Avrupa'nın zengin kültüründe değil, yoğun avcı ve toplayıcılıkla uğraşan Yakınoğu'da gerçekleşmesinin sebebini oluşturmaktadır (Childe, 2009). Mübadelenin ilk insanlarla birlikte görüldüğü ve ticaretin başladığı aşikârdır; ancak gerçek anlamda ekonomik uzmanlaşma ve örgütlü bir ticaretten, tarım devriminin öncesinde herhangi bir artı üründen söz edilememektedir (Curtin, 2008). Kayıt altına alma ihtiyacının, artı ürünün ortaya çıkmasıyla yani tarımsal üretime geçişle ilişkili olarak ortaya çıktığı kabul edilmektedir. Ekimin ve hasadın zamanının planlanması, gelecek yıl için ayrılacak tohumlukların belirlenmesi yine akıl yürütme yoluyla yapılan hesaplama ve ölçümlerle mümkün olurken; geçim biçiminin doğaya karşı edilgenliğinden kurtulup, üretime ve birikime dayanması, bir hesaplama ve muhasebe sisteminin gereksinimini ortaya çıkarmıştır (Şeker & Şeker, 2019).

Tarım ve hayvancılığın başlaması ve yerleşik hayata geçiş insanoğlunun geçim kaynaklarını genişletmiş ve bire bir eşleşme yoluyla yapılan hesaplamada kullanılan çakıl taşları ve deniz kabukları, şekillendirilebilme sınırlılığı yüzünden bu çeşitlilik için yetersiz kalmıştır (Şeker & Şeker, 2018). *Hesap taşları* genellikle bir veya dört santimetre boyutlarında, kilden pişirilerek yapılmış taşlar olup, her bir mal için farklı şekillendirilerek malların cins ve miktarlarının kaydının tutulmasına yarayan taşlardır ve aynı zamanda taraflar arası karşılıklı iletişimi de sağlamaktadır (Hırçın, 1995). Arkeolojik bulgular hesap taşlarının M.Ö. 8000 yıllarında Yakınoğu'da, tüm Bereketli Hilal bölgesinde görüldüğünü göstermektedir (Mattessich, 1987). Yazının ortaya çıkışına kadar 5000 yıl boyunca insanlar varlıklarını ve ekonomik işlemlerini hesap taşlarıyla izlemişlerdir. Dini festivaller için getirilen adaklar ve bağışlarla ilgili olarak, hesap taşları yardımıyla kimin, neyi, ne kadar getirdiği izlenirken, yine aynı yöntemin artan malların geri dağıtımında kullanıldığı düşünülmektedir (Schmandt-Besserat, 2009). Hesap taşlarının her bir şekli belli bir varlığı temsil etmekte ve tüm Sümer Uygarlığında her yerde aynı anlama gelmektedir. Günümüz tek düzen hesap planında kodlarla ve isimlerle ifade edilen hesap türleri arkaik muhasebe sisteminde hesap taşları ile gösterilmektedir (Şeker & Şeker, 2018).

M.Ö. 6500 yıllarına ait Irak Jarmo bölgesinde bulunan 1500 adet hesap taşı bulunması ve bu

taşların tüm Bereketli Hilal bölgesinde yayılım göstermesi, hesap taşlarının dinsel, kültürel veya ekonomik önemlerinin olduğunu düşündürmüştü, hatta bazı arkeologlar, bu taşların bir tılsım veya bir çeşit oyun olabileceğini öne sürmüşlerdir. Ancak 1986 yılında, Schmandt-Besserat bu taşların çoğunun kil tabletler üzerindeki arkaik şekillerle eşleştiğini keşfederek, bu taşların bir kayıt ve muhasebe sistemi oluşturduklarını ispatlamıştır (Mattessich, 1987). Arkeolog Schmandt-Besserat yazının ve sayı saymanın kökenlerine ulaşmak için yaptığı araştırma sırasında, yazının bulunmasından önce beş bin yıldır kullanılmakta olan bir hesap sisteminin varlığına yani, muhasebe sisteminin kökenlerine ulaşmıştır (Mattessich, 1994). Görüldüğü üzere soyut saymanın bilinmediği bu dönemde, hesap taşları rakamları değil, bire bir eşleşme yoluyla malları göstermektedir. Bu durum ise insanın soyut sayıları saymaya başlamasından çok daha önce, ihtiyaç gereği muhasebeyi kullanmaya başladığının kanıtıdır (Mattessich, 1987). Düzenli bir artı ürünün ortaya çıkmasıyla muhasebenin, avcı-toplayıcı toplumlarda üstlenmiş olduğu yönetim ve gözetim fonksiyonlarına, üretici toplumlarda esas fonksiyonu olan *kayıt altına alma* fonksiyonun da eklendiği görülmektedir.

Hesap taşlarının en başından beri iki temel kullanım amacının; varlıkların miktarını göstermek ve kayıt altına almak olduğu görülmektedir. (Budja, 1998). *Yalın hesap taşları* adı verilen hesap taşlarının ilk kullanım şekillerinde, koni, küre, oval, silindir, küp gibi geometrik şekiller kullanılmıştır. Koni ve küre tahıl için kullanılırken, oval yağ için, silindir hayvanlar için, dört yüze sahip şekiller ise işgücü için kullanılmıştır. Her bir mal çeşidi o malı temsil eden spesifik bir obje ile temsil edildiğinden, bu dönem, muhasebenin *somut* olarak tutulduğu dönemdir. Yalın hesap taşları somut olarak bir mal grubunu temsil ederken, bu temsil yine birebir eşleşme esasına dayanmaktadır; bir keçi için bir, iki keçi için iki hesap taşı kullanılmaktadır (Schmandt-Besserat, 2009). M.Ö. 4. binyılda ise delikli, benekli, oyulmuş, parabol, bükük gibi şekillerin yanı sıra hayvan, gemi, araç şekillerindeki *kompleks hesap taşlarının* ortaya çıkmasıyla, daha çok ürün cinsi daha net izlenmeye başlamıştır. Yalın hesap taşları tahıl ve hayvanlar gibi varlıkları temsil etmekteyken, kompleks hesap taşları ise işçilik ve üretilen mamulleri temsil etmektedir. Antik Mezopotamya’da tahıl ve hayvanın nakit yerine geçtiği göz önüne alındığında bu durumun Rönesans İtalya’sındaki çift taraflı kayıt tekniğinin *nakit ve nakit dışı varlıklar* ayırımına benzediği görülmektedir (Mattessich, 1987).

### Resim 1. Yalın ve Kompleks Hesap Taşları

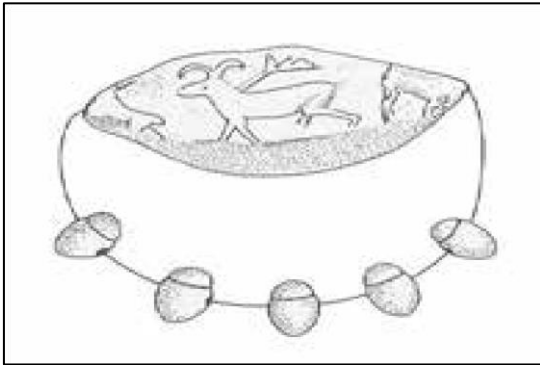


**Kaynak:** Schmandt-Bessarat, (2009).



M.Ö. 3200 yıllarından önce bu hesap taşlarıyla yapılan iki çeşit hesap tutma tekniği görülmektedir. Birincisi farklı şekillerdeki yalın hesap taşlarını, *bulla* (kilden içi boş küreler/zarflar) içerisine koymak, diğeri ise farklı türdeki kompleks hesap taşlarını *bağlama* (ipe dizme) yöntemiyle birleştirmektir. Böylece bir kil zarf veya bir bağ ile oluşturulan küme, bir bilançodan çok da farklı olmamaktadır ve iki çeşit bilgi vermektedir; içeriği varlıkların cinsi ve miktarını gösterirken toplamı ise sermayeyi vermektedir (Mattessich, 1987). Bu iki yöntemde de ticari işlemin kaydı ve arşivlenmesi, mühürleme yapılarak garanti altına alınmaktadır. Ticari bir işlemin kaydına konu olan hesap taşları üzerlerine delikler açılarak, bir ipe dizilerek ve kille kaplanarak mühürlenmektedir. Bu hesap taşlarının kilden yapılmış, küre şeklindeki, içi boş topların içine konulmasıyla ise bullalar oluşmaktadır. Bullalar konusu olduğu ticari işlemin, borç veya alacağın içeriğini ve toplam tutarını temsil ederken bu içeriğin anlaşılabilirliği için kil henüz ıslak iken üzerine hesap taşlarının baskısı yapılmaktadır. Herhangi bir anlaşmazlık ya da güvensizlik durumunda ise bullalar kırılıp içerikleri kontrol edilmektedir (Şeker & Şeker, 2019).

## Resim 2. Bağlama Yöntemi ve Kil Bulla



**Kaynak:** Mattessich, (1987).

Neolitik toplum (üretme geçiş toplumu-cilalı taş devri) artı ürün üretme gizli gücüne sahip olsa da, uygarlığa geçiş için dış dinamiklerin itici bir gücüne ihtiyacı vardır. Mezopotamya'nın iki büyük nehri, Fırat ve Dicle arasında kalan, sel taşkınları sonucu verimli olan bölge aynı zamanda sulama için yeterli yağmur da almamaktadır. Bu durum ise bu bölgede tarım yapmak için ırmakların denetimini ve su kanallarının açılıp sulama yapılmasını gerektirmektedir. Çok sayıda kimsenin toplumsal örgütlenmesini gerektiren bu çalışma, halkın çoğunluğunun emeğinin yönetilmesini ve dolayısıyla seçkin bir yönetici sınıfı gerektirmiştir. Verimli toprakların sulanmasıyla üretilen toplumsal artının, uzmanları ve çöreklenmenin sonucu oluşan yönetici sınıfı besleyebilecek düzeyde olmasıyla, uygar karmaşık örgütlenme süreci başlamıştır (McNeill, 1989). M.Ö. 4. binyılda Mezopotamya'da en önemli kültür merkezi sayılan Uruk kenti "Uruk Yayılımı" adı verilen süreçte maddi kültürünü Kuzey Mezopotamya'ya yayarak erken devletlerin oluşumunu tetiklemiştir. Yeniden dağıtım ekonomisi,

Uruk döneminin dini ideolojisinden kaynaklı bir ekonomik sistem olup; üretilen ürünler, önce kentin tanrısı tarafından kabul ediliyor ve sonra tekrar halka dağıtılıyordu. Bu işlem ise tanrının adına yetkili kurum olan tapınak tarafından yapılmakta olduğundan, tapınak kurumunun yükselmesine sebep olmuştur (Çıvgın, 2015). Zaman içinde tapınağın gelirlerinin artması, muhasebesinin tutulmasını da zorlaştırmıştır. Bu durum ise tapınak katiplerinin yeni muhasebe sistemi ve kuralları geliştirmelerine neden olmuştur (Childe, 2001).

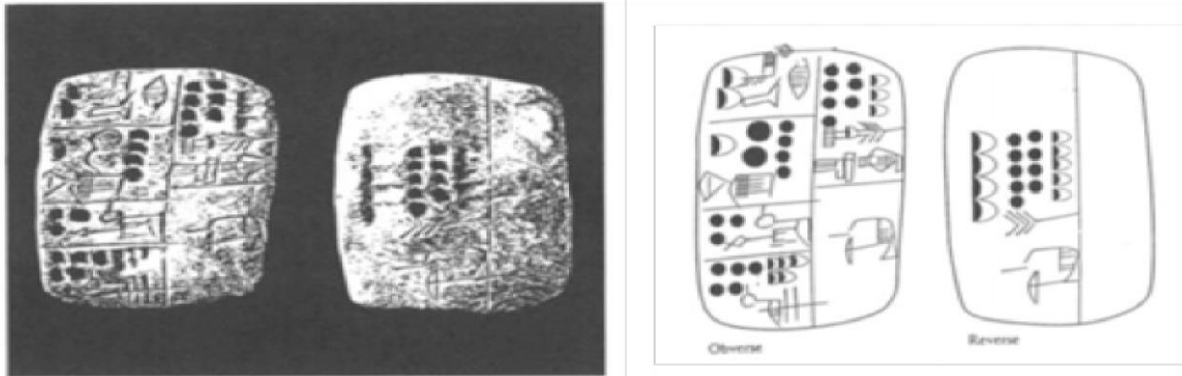
M.Ö. 3300 dolaylarına dek hesap taşları, rahiplerin yönetimindeki tapınaklarca uygulanan, yeniden dağıtım ekonomisinin işletilmesinde kullanılan tek muhasebe sistemidir. Bu dönemde, tapınağa getirilecek ürünlerin çeşitleri, miktarları ve teslimat sıklıkları denetime tabi tutulmuş ve uymayanlar ise cezalandırılmıştır. Alacakları kayıt altına almak ve izlemek amacıyla en başlarda tapınak *muhasebecileri* tarafından bullalar ve bağlamalar oluşturulmuş ve alacağın tahsiline kadar tapınaklarda arşivlenmesine başlanmıştır. Bullaların üzerine, içlerine konulacak olan hesap taşlarının, konulmadan önce baskısının alınması suretiyle, bullanın temsil ettiği borç miktarı görülebilmektedir. M.Ö. 3200 dolaylarında bullalar üzerine alınan bu baskıların kil tabletler üzerine alınmaya başlaması ile yeni bir hesap tutma tekniği; *kil tabletler* ortaya çıkmıştır. Kil tabletlerin üzerine mühür baskısı alınamayan kompleks hesap taşlarının, kamış kalemlerle tabletlerin üzerine çizilmeye başlamasıyla, hesap taşlarının yerini kalem uçlarıyla çizilen bu işaretler almıştır. Zamanla bu kil tabletler üzerinde çoğulluk ifadelerinin bire bir eşleşme yoluyla gösterilmesinin terkedilip, bu miktarı temsil eden işaretlerle gösterilmeye başlanmasıyla, soyut hesaplar ve rakamlar ortaya çıkmıştır. Resim yazısı olarak adlandırılan diğer bir hesap tutma tekniği olan *piktografik tabletler* kullanılmaya başlanmıştır. Böylece muhasebenin konusu olan varlıkların somut objelerle temsil edilmesi bırakılıp muhasebe bugünkü soyut şekline girmiştir (Schmandt-Besserat, 2009). İlk hesap taşları üretici ekonomiye geçiş ile uyumlu bir şekilde ortaya çıkmış ve bu tarihlere dek kullanılmıştır. Bu durum ise muhasebenin somut halinden çıkıp soyut şeklini almasına, yine bir ekonomik ihtiyacın yol açtığını göstermektedir. Dolayısıyla muhasebedeki bu değişikliğin tapınağın ekonomik kontrolü ele almasıyla, yani devlet bürokrasisinin şekillenmeye başlamasıyla ilişkilendirilebileceğini göstermektedir (Şeker & Şeker, 2019).

Childe' a göre M.Ö. 4000-3000 yılları arasında insanoğlu, bir daha Rönesans dönemine kadar görülmeyecek şekilde her alanda kültürel gelişim göstermiştir, Artı ürünün bir merkezde toplanıp, çiftçilikle uğraşmayan birtakım kişileri beslemesi sonucu zanaatçılardan, tacirlerden, rahiplerden, memurlardan ve yazıcılardan/muhasebecilerden oluşan, yeni karmaşık yapılı şehir yaşamı başlamıştır (Childe, 2009). Ekonomiyi elinde tutan tapınağın en güçlü kurum olduğu bu şehirler çevredeki fakir halkların saldırılarına maruz kalmış ve yönetici durumundaki rahiplere karşı güç kazanmıştır. Böylece rahip kral asker krala dönüşmüş, tapınakların yanına saraylar inşa edilmiş ve yeni krallar kendilerinden önce tapınak kurumunun başında olan rahiplerle uzlaşma yoluna gitmişlerdir. Bu aynı zamanda rahiplerce yönetilen kamu mülkiyeti düzeninden, krallarca yönetilen özel mülkiyet düzenine geçiş

anlamına gelmektedir (Şenel, 1995, 2008).

Krallar bir süre sonra hesapların denetimi için tapınaklarda malların girişini ve çıkışını yapan muhasebecilerin yaptıkları işlemlerin belgelerine, tarafların isimlerini yazmalarını gerekli görmüştür. Böylece sesleri, heceleri ya da isimleri temsil eden işaretler ortaya çıkmıştır. Hiçbir estetik kaygı gütmeyen, kabataslak tabletin oyulmasıyla oluşturulan bu işaretler ile yazılan hece veya isimler adeta resimli bulmaca şeklini andırmaktadır. Böylece *yazı*, resimlerin somut dünyasından kurtulup, konuşma seslerini temsil ettiği gerçek soyut şeklini almıştır. Kil tabletlerin ortaya çıkışını izleyen 400 yıl boyunca yazı sadece muhasebe kayıtlarında kullanılmış; tapınak girdi çıktıları, ticari mal alım satımları, kamu tarlaların kiralanması ve muhasebecilerin görev ve isimleri kayda alınmıştır. Fakat Uruk Hanedanı'nda kralların mezarlarına konulan altın, gümüş veya lacivert taşların, ölüm sonrası gidilen dünyada kralların olabilmesi için, üzerine isimlerinin yazılmasını talep etmişlerdir. 5000 yıl boyunca tek fonksiyonu muhasebe tutulması olan yazı, kralların ölümden sonraki yaşamlarını garantiye almak adına ilk kez muhasebeden ayrılmış ve sanatla bütünleşme sürecine girmiştir. Resim yazısı (piktografik yazı) bir süre sonra kamış kalemlerle kil tabletlerin üzerine kazınmaya başlamasıyla *çivi yazısı* şeklini alacaktır (Schmandt-Besserat, 2008). Böylece devlet bürokrasisi içinde muhasebeye *denetim* fonksiyonu da yüklenirken aynı zamanda yazılı tarih de başlamıştır. Toplayıcı topluluklarda akıl yürütme yoluyla soyut olarak tutulan muhasebe, avcı topluluklarda bire bir eşleşme yoluyla tutulmaya başlanmış, tarım devrimiyle beraber bire bir eşleşme yoluyla somut olarak tutulmuş, yazının ve rakamların icadının ardından ise bir daha somut şekline dönmek üzere *soyut* halini almıştır.

### Resim 3. Kushim ve Nisa' ya Ait Tabletin Ön ve Arka Yüzü



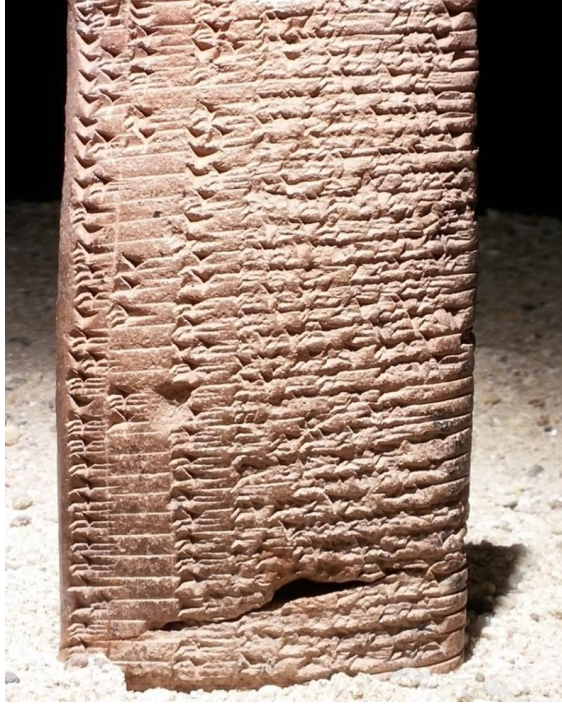
**Kaynak:** Mattessich, (1998).

Muhasebeyi sıkıcı bir meslek olarak bulan Harari tarihte ismi geçen ilk kişinin Kushim adında bir muhasebeci olduğunu ileri sürmektedir. Aynı zamanda bu ismin o zamana dek yaşamış onca kralın, komutanın, şairin ya da peygamberin olmamasına şaşırtıcı bulmaktadır (Harari, 2017). Childe'a göre yazı, kent devriminin yan ürünüdür (Childe, 2009); M.Ö. 3100-2900 yılları arasına tarihlendirilen bu

tablet, yazının ve soyut hesaplamanın, malların kaydedilme ve izlenme ihtiyacının yani muhasebe uygulamalarının ürünü olarak ortaya çıktığını göstermektedir. Tabletin sol tarafının işlemi ve ayrıntılarını sağ tarafının ise tabletteki toplamı göstermesi, bulla veya bağlarda olduğu gibi günümüz bilanço eşitliği esası ile örtüşmektedir (Şeker & Şeker, 2018).

Yeni Sümer döneminde M.Ö. 2000 yıllarında, resim yazısından çivi yazısına geçilmesine karşın, halen eski usul olan bullalarla hesap tutulmaya devam edilmiştir. Bunun sebebi, resim ya da çivi yazısının ancak entelektüel kesim tarafından okunabilmesi ve sıradan halk tarafından bulla yönteminin kolayca anlaşılabilmesidir. Bu dönemde Nuzi’de yapılan bir bulla, içerisinde 48 adet hesap taşı barındırmaktadır ve bir hayvan ticaretini konu alan bu kaydın bir örneği de, aynı kişinin damgası ile bir kil tablete aktarılmıştır. Kil zarf din adamına ait olup onun borcunu göstermekte iken tablet ise mal sahibinin alacağı için makbuz işlevini görmektedir (Mettessich, 1994). Buradan çıkan en keskin sonuç ise bire bir eşleşme yoluyla temsili kavramsal temsile de aktarma fikridir. Antik Mezopotamya’da görülen bu girdi-çıkıtı ya da ikilik prensibi günümüz çift taraflı kayıt tekniğinin altında yatan mantığın özdeşidir (Mattessich, 1987). Birinci nüsha muhasebenin kaydetme fonksiyonunun sonucu hizmetin tapınak tarafından alındığını gösterirken, ikinci nüsha çift taraflı kayıt sisteminin doğum belgesidir (Provasi & Farag, 2013). Buradan anlaşılan diğer gerçek ise bu işlemin, o dönemde modern çift taraflı kayıt sisteminin mantığını yansıtan en şüphe götürmeyen örneklerinden biri olduğudur.

#### **Resim 4. Kil Tabletler Üzerinde İşçilerle İlgili Muhasebe Kaydı**



**Kaynak:** Fotoğraf İstanbul Rezan Has Müzesi’nde çekilmiştir.

Kuşkusuz tarihöncesi dönemde ve ilkçağda muhasebenin tutulması, hesap tutma ve kaydetme ihtiyacının, o dönemin teknikleriyle uygulamaya yansımış halleridir. Günümüz muhasebe sisteminin temelini oluşturan, çift taraflı kayıt tekniğini ilkçağlardaki muhasebe teknik ve uygulamalarının devamı saymak mümkün değildir. Ekonomiyi geçim biçimi olarak düşündüğümüzde; tarihöncesinde geçim ihtiyacından doğup iktisadi ihtiyaçlara göre şekillenen muhasebe yöntem ve tekniklerinde, her çağda aynı nedenlerin aynı sonuçları doğurduğu gelişmeler görülmektedir. Ortaçağda büyük oranda değişen ticaret hacmi ve şekilleri, daha düzenli kayıt sistemi gerektirdiğinden, muhasebe araçları daha da geliştirilmiştir. Salgın ve kıtlık dönemlerinin yanında özellikle savaşların yıkıcı etkisi, diğer bilim alanları gibi, muhasebe alanının gelişiminde de dönemsel kopmalara, gelişimden ziyade gerilemelere neden olmuştur (Hiçşaşmaz, 1970). Antik Yunan ve Roma’da geliştirilip kullanılan muhasebe yöntem ve teknikleri, Roma’nın yıkılışından sonra ortaçağ başlarında görülen siyasi ve ekonomik bunalımlar nedeniyle birkaç yüzyıllığına gerileme sürecine girmiş, ticaretin büyümesiyle tekrar gelişim süreci başlamıştır (Sevilengül, 2011).

**Tablo 1. Üst Paleolitikten Yazının İcadına Muhasebe Araçları ve Sistemleri**

Zaman Periyodu	Hesaplama Türü	Kullanılan Materyal	Muhafaza Şekli	Hesaplamanın İçeriği	Sistem Uygulaması
Üst Paleolitik MÖ 2900015000	Bire Bir Eşleşme	Çubuklar, çentikli kemikler, boynuzlar	Serbest	Zaman ve hayvanlar (niteliği değil miktarı)	Sistematik olmayan kayıt düzeni
Mezolitik MÖ 150008000	Bire Bir Eşleşme	Çakıl taşları ve deniz kabukları	Serbest	Zaman	Sistematik olmayan kayıt düzeni
Neolitik MÖ 8000 - 3400	Yalın Tokenler (Somut Hesaplama)	Kil objeler (somut, üç boyutlu)	Serbest	Hububat Hayvanlar (hem nitelik hem de miktar birlikte)	Sistematik muhasebe
Bronz Çağı (MÖ 34003200)	Kompleks tokenler (Somut Hesaplama)	Kil objeler (çizik, kesik ve noktalama işaretli)	Bullalar (mühürleme yapılmamış)	İşçilik ve üretilen mamuller	Sistematik muhasebe
MÖ 3250-3150	Kompleks Tokenler (Somut hesaplama)	Kil objeler (çizik, kesik ve noktalama işaretli)	Bullalara mühürlenmiş tokenler ve bağlama yöntemi	İşçilik ve üretilen mamuller	Sistematik muhasebe
MÖ 3150-3100	Yazı ve soyut hesaplama	Kil tabletler	İki boyutlu mühür baskılı tabletler		
MÖ 3100	Soyut hesaplama	Kil tabletler	Piktografik tabletler	Nitelik ve miktar birlikte, mühürlenmiş soyut rakamlar	Muhasebe, vergiler, harçlar, arazi etütleri
MÖ 3100'den sonrası	Soyut hesaplama	Kil tabletler	Rakamlar, kelimeler, resim yazısı, ideografik yazı ve alfabe		Mevcut muhasebe sistemlerine Kutsal metinler ve matematik eklendi

**Kaynak:** Chase-Dunn and Lerro, (2014); Alıntılıyan Şeker & Şeker, (2018).

#### 4. ÇİFT TARAFLI KAYIT (Kuramsal dönüşüm – Kurumsal kimlik)

Feodalizm, Avrupa ekonomilerini kapalı sisteme çevirirken, Bizans İmparatorluğu ile ticari ilişkilerini kesintisiz sürdürmüş olan Kuzey İtalya'nın önemli liman şehirleri Venedik ve Cenova, Akdeniz ticaretinin merkezleri olmuştur. Avrupa'nın ekonomik liderliğini alan İtalya, finansal işlemlerin de merkezi haline gelmiş ve genellikle dış ticarete kredi sağlayan, “*commenda*” adı verilen finansman kuruluşları faaliyet göstermeye başlamıştır. 12. yüzyılda Avrupa'da dokuma ve madeni eşya üretiminin önemli ölçüde artması ve sonrasında mamul malların ihracatına başlanmasıyla ticaret; Avrupa'yı kolonyal rolünden kurtaracak ölçüde yön değiştirmiştir. İş tekniklerinin gelişmesiyle kurulan ortaklıkları; ticaret sicilinin kuruluşu, sicil kayıtlarının kamuya açıklanması, tüccarların borçlarını ve sözleşmelerini kayıt altına alması gibi ticari gelişmeler izlemiştir. Ticari ortaklıkların kurulması, yayılması, büyümesi, yönetim, koordinasyon ve rasyonel ekonomik faaliyetlerin öğrenilmesi, başta İtalya olmak üzere, Avrupa genelinde açılan şubelerle şebeke organizasyonların oluşturulması sonucu görülen bu atak; “*ticaret devrimi*” olarak da adlandırılmakta ve coğrafi genişleme döneminde Avrupa tarihi açısından çok büyük öneme taşımaktadır. Böylece Ortaçağ Avrupası'nda, ticarete Yahudilerden ziyade Avrupalı tüccarların etkinlik devri başlamış, zanaatçıların da tüccarlara bağımlı hareket etmesiyle tüccar sınıfı, şehirlerde hatırı sayılır bir siyasi güç kazanmış ve yönetimde etkili hale gelmiştir (Güran, 2009).

M.S. 5. yüzyılda Batı Roma'nın yıkılması ve barbar toplulukların Avrupa'da krallıklar kurmasıyla, Akdeniz' de sağlanan siyasi birlik sona ermiştir. Çoğu yazara göre bu olay Akdeniz'de süren doğu-batı arasındaki büyük hacimli ticareti sona erdirmiştir. Ancak 11. yüzyılda Haçlı Seferleriyle Akdeniz ticareti tekrar başlamıştır (Güran, 2009). Haçlı seferlerinin, kredili işlemleri hızlandırmasıyla, mali durumlarını bilmek isteyen tacirler, alacak ve borçlarını kayıt altına almışlardır. Böylece kişi hesaplarının izlenmesi, varlık hesaplarının izlenmesinden öncelikli hale gelmiştir. Akdeniz'in tekrar ticarete açılması, İtalyan liman şehirlerinde ticareti canlandırıp sermaye birikimi sağlamış, bunun sonucu ticari şirketler ortaya çıkmıştır. Şirket muhasebesinin, envanter ve hesap özeti çıkarılması, kâr dağıtımının yapılması gibi gereksinimleri muhasebe tekniklerini geliştirirken, vekalet ve komisyon sözleşmeleri de hem muhasebenin içeriğini zenginleştirmiş hem de hesap tekniklerini gelişmesine yol açmıştır (Hiçşaşmaz, 1970).

Bu dönemde eşkıya ve korsanlara karşı, nakit parasını ve can güvenliğini riske atmak istemeyen tacir, şehrindeki bankere gidip parasını yatırmakta, alacağı mektupla ticaret yaptığı diğer şehirdeki bankerin şubesinden parasını çekebilmektedir. Bu durum aracılık ve vekalet sözleşmelerinin yanında, bunların giderlerinin kaydedilmesini gerektirmiştir. Bu dönemin şirketleri ise tek veya birkaç seferlik basit ortaklıklar olarak ortaya çıkarken, sermaye koyan taraf ile emek koyan taraf, yüksek kazanç gördükleri yatırımlarda bu ortaklıklarla daha geniş coğrafyalara ulaşabilmişlerdir. Zamanla bu

ortaklıkların kalıcı olanları, farklı şehirlerde şubeler açarak yoluna devam etmiş ancak aile şirketleri daha gerçekçi, büyük ve sürekli yapısıyla ticarete büyük etki yaratmışlardır. Böylece basitten karmaşığa doğru, şirketlerin uyguladıkları yöntem ve teknikler de muhasebenin konusu haline gelmiştir (Güçlüay, 2001).

Alman edebiyatçı Goethe (1749-1832) *çift taraflı kayıt* tutmayı “*insan dimağının en mükemmel icatlarından biri*” şeklinde ifade etmektedir (Can, 2007). Günümüz çift taraflı kayıt sisteminin, 13. ve 14. yüzyıldan kalma belgeleri olmakla beraber ilk kayıtların nerede ve ne zaman görüldüğüne dair kesin bir kanıt yoktur. Fakat çift taraflı kayıt sisteminin ilk kez İtalya’da ortaya çıktığına dair yaygın bir görüş benimsenmiştir. Bu görüşün en büyük benimsenme nedeni ise, *Luca Pacioli* tarafından 1494 yılında kaleme alınan “*Summa Arithmetica*” isimli eserde, çift taraflı kayıt için, iki yüz yıldır kullanılmakta olan “*Venedik Metodu*” olarak bahsedilmesidir (Yücel, 1982). Kitabın “*Particularis di Compitus e Scripturis*” isimli bölümünde çift taraflı kayıt yönteminde, tek kişilik şahıs işletmelerine ait hesapların oluşturulması ve kayıt teknikleri 36 maddede anlatılmıştır. Kitap çift taraflı kayıt yönteminin tüm Avrupa’ya yayılmasını sağlarken, çift taraflı kayıt tekniğini ve muhasebe uygulamalarını sistematik şekilde açıklayan ilk kitap olup, ilke ve kavramları günümüzde halen geçerliliğini korumaktadır (Can, 2007).

Pacioli’nin kitabında, analitik bir şekilde, çift taraflı kayıt tekniğinin temel prensibinin hesapların temel eşitliği denkleminde geçtiğini açıklanmıştır. Bu denklemin ise ancak kar-zarar hesaplarını da göstererek sağlanabileceğini, bunun sonucu hesapların borç ve alacak tutarlarının eşit olacağını göstermiştir. Tüm kıymet hareketlerinin, günlük defterden büyük deftere aktarılmasının mizan aracılığı ile izlenmesinin gerekliliğini, yapılış usulleriyle birlikte açıklamasıyla bu prensipler muhasebe alanına girmiş olup, halen geçerliliğini sürdürmektedir. Kitapta tek şahıs işletmeleriyle ilgili hesap ve kayıt usulleri, açılış envanterinden, sonuç hesaplarının alınmasına dek belirtilip, günlük defter tutma şekli, büyük deftere aktarılması ve mizan düzenlenmesi gösterilmiştir. Kitapta kolay anlaşılması açısından sadece öğretim amaçlı hesaplara kişilik verilmiş, ayrıca muhasebe kayıtlarının düzenli ve titiz tutulmasının gerekliliği ve nedenleri açıklanmıştır. Kitap içeriğinde sadece ticaret muhasebesine yer vermiş, Venedik’in sanayi bölgesi olmasına rağmen o dönemde maliyet muhasebesine pek ihtiyaç duyulmamıştır (Hiçşaşmaz, 1970).

16. yüzyıl ile birlikte artık muhasebenin doğal seyrinde uygulanıp gelişme dönemi bitmiş, teorik düşünceler de muhasebe alanına etki etmeye başlamıştır. Bu dönemde Avrupa’nın ticaret merkezlerinin Atlantik kıyılarına kayması sonucu ise, çift taraflı kayıt tekniği Avrupa genelinde uygulanmaya başlamıştır. 17. yüzyılda muhasebenin hangi disipline bağlı olması gerektiği hakkında muhasebe hakkında nazari tartışmalar sürerken, kayıt tekniklerinde gerileme görülmüştür. Hesap makinesi, bu yüzyılda muhasebe alanı için en büyük icatlardan birisi olmuştur. 18. yüzyılda İtalya’nın

siyasi ve ekonomik sebeplerden ticaretten çekilmesi sonucu, Fransa ve Almanya muhasebe literatüründe belirleyici konuma gelirken, daha sonraki yıllarda İngiltere ve A.B.D. etkili duruma geçmiştir (Hiçşaşmaz, 1970). Ancak muhasebe teorisi ile ilgili düşüncelerin, daha yoğun olarak muhasebe alanının dışındaki kişilerce üretilmesi, muhasebenin gelişimine pek katkı sağlamamış ve muhasebenin kuramsal yapısı ancak 19. Yüzyıl sonlarında oluşmaya başlamıştır (Yücel, 1982).

16. yüzyılda Pacioli'nin geliştirip tanıttığı çift taraflı kayıt tekniğinin (Venedik Metodu) özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkün olacaktır.

-Muhasebenin amacı işletme sahiplerine ilgi sağlamak olup, bu Pacioli tarafından “*ticaretle uğraşanlara gecikmeden varlık ve borçlarıyla ilgili ilgi vermek*” şeklinde ifade edilmektedir.

-İşletmenin tüzel kişiliği ile gerçek sahibinin arasındaki sınırlar yeterince belirgin tanımlanmamış, işletme ve sahibinin hesaplarının takibi birlikte yapılmaktadır.

-Dönemsellik kavramının oluşturulmaması ve kar-zarar hesabının iş bitiminde yapılması söz konusu olup, bu durum aynı zamanda tahakkuk esasının oluşmasını da engellemektedir.

-Sabit/Ulusal bir para birimi ölçüsü kullanılmamaktadır.

16. yüzyıl sonlarında Hollanda devletinin ekonomik başarısızlığı sonucu, İtalyan yöntemini araştırmakla görevlendirilen matematikçi Simon Stevin, araştırması sonucu işletmelerin tüzel kişiliği kavramını oluşturarak, muhasebe alanına katkı sağlamıştır. 1673'te Fransa'da yayınlanan “*Colbert Kararnamesi*” muhasebe metodolojisinin yerleşmesine olanak sağlarken, iki yılda bir envanter düzenlenmesi hükmü, kâr ve zararın dönem sonlarında hesaplanmasını dolayısıyla muhasebenin dönemsellik kavramını doğurmuştur (Yücel, 1982).

Avrupa'da dünyanın diğer bölgelerine oranla görülen az gelişmişlik, 11. yüzyılda başlayan ekonomik kalkınma ile birlikte, 16. yüzyılda tersine dönmüş ve kişi başına düşen gelir dünya genelinin çok üstüne çıkmıştır. Bu şaşırtıcı ekonomik kalkınmaya rağmen askeri ve politik alanda, doğu ile yaptıkları mücadelelerde yenik düşmüş, ancak batıya doğru genişleme adımı kazanan olmuştur. Avrupa'nın Ortaçağ'da edindiği teknik gelişme ve üstünlük, özellikle 14. yüzyıl gemicilik teknolojisinin ürünü silahla donatılmış gemiler, coğrafi keşiflerin mimarı olmuştur. Bunu izleyen ekonomik, politik ve askeri büyüme ile birlikte, önce Portekizler ve İspanyollar ardından Hollandalılar ve İngilizler kısa sürede Batı Yarımküreyi ele geçirerek Avrupa'yı dünya liderliğine götüren temel adımı atmıştır (Güran, 2009, 100-101). İngiliz ve Hollandalı şirketlerin kurduğu dev global ve imtiyazlı anonim şirketler küresel hakimiyetin sinyallerini verirken, bu durum aynı zamanda teknolojik gelişmelerle desteklenmektedir. Teknolojik ilerlemenin kışkırttığı düşünce ve sanat feodal yapının dar görüşünün yıkılmasına ve sınırların aşılıp bilgi arayışına gidilmesine sebep olmuştur. (McNeill, 1989).

16. ve 18. yüzyıllar arası Avrupa ekonomisinin egemen sektörü olan uluslararası ticarete büyük



sıçrama gerçekleştiği kesin olmakla birlikte iktisat tarihi açısından asıl önemi ticari malların niteliği ve organizasyon şekillerindeki değişimlerdir. Deniz aşırı ticaret, yüksek getirili yeni fırsatlar sunmakla beraber, bu işe sadece zenginlerin girişebileceği ölçüde büyük sermaye gerektirmektedir. Birkaç zengin bu teşebbüse tek başına girmekle beraber, daha yaygın tercih edilen şekil ortaklıklar olmuştur. Tek seferlik kurulan ortaklıklar zamanla süreklilik arz eden şirketlere dönüşürken, bir süre sonra ortaya çıkan anonim şirketler deniz aşırı ticarete hükmetmiştir. Büyük bir kitlenin sermayesini temsil eden anonim şirketler, hükümetlerden aldıkları imtiyazlarla belirli bölgelerde ticari tekeller oluşturup, diğer ortaklıklara karşı büyük bir üstünlük sağlamaktadırlar. Şirketlerin tüzel kişiliği ve hukuki sürekliliği, uzun dönem projelere girişmelerini mümkün kılmaktadır. En güzel örneği ise 1600 yılında İngiltere’de kurulan *Doğu Hindistan Şirketi*, Hindistan’da bölgeye valiler ve ordular atamayı da içeren idari görevler almasıdır. Bu ticari gelişmelerin Avrupa’da yarattığı iki birikimden ilki olağanüstü bir maddi servet birikimi olurken, ikincisi hatta daha önemli olanı entelektüel sermayenin oluşmasıdır. Bu birikimin Avrupa insanına kazandırdığı iş tecrübesi, iş ahlakı, risk olgusu ve açık fikirlilik, kapitalizmin oluşumunun daha bilimsel açıklamalarıdır. (Güran, 2009).

Sanayi ve demokrasi devrimleri, insan hayatında öylesine köklü bir değişiklik yaratmıştır ki; şimdiye dek görülenlerden farklı yeni bir uygarlık olarak değerlendirme yoluna gidilmiştir. Bu durum ise ekonomik, politik ve entelektüel yönden gerçekleşen değişikliklerin, karmaşık ve birbirine kenetli bir değişim göstermesi sonucu oluşmuştur. 18. yüzyılda İngiltere’de gelişmişlik olan dokumacılık sektöründe, yüzyılın ikinci yarısında yeni dokuma makinalarına yeterli güçte buhar makinesi geliştirmesiyle, devamı gelecek teknolojik yeniliklerin ilk adımı atılmıştır. Kuramsal bilimlerden çok, girişimci ve teknisyenin deneyim ve yeteneğiyle ortaya çıkan bu teknoloji, 19. yüzyılda sadece diğer endüstrilere uygulanmakla kalmayıp, aynı zamanda yeni mallar ve yeni endüstri dalları yaratmıştır (McNeill, 1989). “*Bu hareket, temel biçimleri neolitik çağda belirlenmiş olan bir yaşam biçiminden ayrılıp, olanaklarını ve sınırlarını hala bulmaya çalıştığımız yeni bir yaşam biçiminin belirtisiydi*” (McNeill, 1989, s. 375).

Bu çifte devrim; büyük ölçüde siyasal bir kimliğe sahip olan Fransız Devrimi ile büyük ölçüde endüstriyel bir kimliğe sahip olan İngiliz devrimini, sadece bu iki ülkeye ait olarak değil “*daha geniş çaplı bir bölgesel volkanın ikiz krateri*” (Hobsbawm, 2003, s. 10) olarak görmek gerekmektedir. Bu patlamaların eşzamanlı olarak ve birbirinden çok az farklılık göstererek çıkmak zorunda oluşları hem rastlantısal olmayan hem de ilginç bir durumdur. Ancak gözlemci bir tarihçi bu patlamaların Kuzeybatı Avrupa ve uzantılarında meydana geldiği sırada, dünyanın herhangi bir başka coğrafyasında meydana gelmesinin olanaksız olduğunu görebilmektedir. Çünkü bu patlamaların o dönemde ortaya çıkan *burjuva-liberal* kapitalist sistemin bir zaferi olduğunun aksini söylemek mümkün değildir (Hobsbawm, 2003).

“Protestan Ahlakı ve Kapitalizmin Ruhu” adlı kitabında ünlü düşünür Weber, Protestan yaşam tarzının, özellikle ekonomik konularda rasyonel davranış ile örtüştüğünü ve zamanla dini değerlerin konunun dışında kalıp, salt rasyonel ekonomik davranış halini aldığını savunmaktadır. Kapitalizmin özünün bu davranışta olduğu, Batı Avrupa’yı farklı kılan, kapitalizmin burada oluşmasını sağlayan etkenin de bu öz olduğu yaklaşımını savunmaktadır. Rasyonel ekonomik davranış ile bu davranışın dayanağı olan muhasebe arasında sıkı bir bağ bulunmaktadır (Weber, 1999). Weber’le bu konuda çeşitli tartışmalara giren bir diğer düşünür Sombart ise kapitalizmin oluşumunu Yahudi yaşam tarzına dayandırmakta ve kapitalizmin Avrupa’da oluşmasını sağlayan etkenin, zorunlu göçe maruz kalan Yahudilerin bu bölgeye göç etmesi olduğunu savunmaktadır. Sombart’a göre çift taraflı kayıt sistemi ise; tacirlerin büyük paralar kazanmasını sağlamış ve kapitalizmin dünyada egemen iktisadi sistem haline gelmesinde en büyük etken olmuştur (Sombart, 2005). Bu tartışmalar, kendilerinden sonra da birçok akademik çalışmanın konusu olmuştur. Ancak artık, kapitalizmin ruhunu Protestanlıkta, Yahudilikte ya da herhangi bir dini kültürde arama fikri terkedilmiş ve nedensiz bulunmuştur. Zaten kapitalist olan bir çağda, sermaye ve rasyonel davranışın bir araya gelmesinin, kapitalizmi daha dinamik yaptığının dışındaki ruhani açıklamalar, doyuruculuktan uzak bulunmaktadır (Dobb, 1992).

Modern muhasebenin başlangıcı sayılan çift taraflı kayıt sistemi kapitalist sistemin yanında kazanç amaçlı rasyonel ekonomik faaliyetin de başlamasına sebep olmuş ve muhasebe *rasyonel karar verme aracı* olarak karşımıza çıkmıştır. Rasyonel muhasebenin ticari faydalarından, kendilerini ibadete adayan Katoliklerden ziyade, dürüstlüğü, çalışkanlığa, kazanç sağlamaya, başkalarına yardım etmeye, lüks yaşama karşı olan inançları doğrultusunda yaşayan Protestanlar yararlanmışlardır. Bu durumun sonucu ise, sermayenin birikimi şeklinde ortaya çıkmıştır (Akalin, 2017). Ancak modernitenin ve rasyonalitenin dayattığı nesnellik, Müller-Hill’in ifadesiyle; “*aklımıza gelebilecek her türlü barbarca uygulamanın kapısını aralamıştır*” (Bauman, 2003).

Weber’in *rasyonel modern dünyası*, kurumsal alanlardan oluşmakta ve kurumsal/biçimsel rasyonalite, sosyal ilişkileri köreltirken, maddi unsurların belirginleşmesine, mesleki uzmanlaşmaya, doğal ve sosyal süreçlerin kısıtlanmasına yol açmaktadır. Kurumsal rasyonel davranış şeklinde de hukuksal rasyonel davranışın keskin ve katı kuralları gibi, kurumsal hedeflere ulaşmayı tek hedef haline getirmiştir (Özcan, 2011). Kurumsal rasyonalite, sistemin öngörülebilir ve hesaplanabilir şekilde işleyişi için etkin düzenlemeler yapabilmektedir. Ancak toplumsal rollerden ve değerlerden uzak biçimde işleyen bu rasyonalite biçimi, bireysel ve toplumsal, özgürlük ve haklar konusunda çeşitli sıkıntılar yaratmaktadır. Makinenin dişlileri gibi insanı metalaştıran bu rasyonalite biçimi, bireyin özellik ve özerkliğini yok ederek, Weber’in deyiimiyle “*demir bir kafese*” hapsedmektedir (Akpınar, 2014).

Endüstriyel veya kurumsal ilerleme ya da kuramın hazırlık aşaması olarak da ifade edebileceğimiz

dönemde, muhasebe alanında yaşanan gelişmelerde ve ileri sürülen teorilerde, dolaylı-dolaysız başka etkenlerle beraber, teknolojik, hukuki, ticari ve politik gelişmelerin etkileri daha açık gözlemlenmektedir. Üretim hızlanması ve fabrikalarda ölçek ekonomisine gidilmesi, maliyetlerin hesaplanmasını gerektirmiş ve maliyet teorileri kuramın içine girmiştir. Hızla gelişen demiryolları, yüksek gelir getirirken; yüksek kaliteli malzeme ve yüksek kuruluş sermayesi gerektirmektedir. İştirakçilere hasıllattan kâr payı dağıtılması hisse senedi fiyatlarını arttırmış, sermaye ve karın ayrı hesaplanması gerektirmiştir. Bu ayrıma ek olarak, tükenme payı ve bakım giderlerinin kardan düşülmesi de bu teorinin içinde yerini almıştır. Sanayi yatırımlarının büyük sermaye gerektirmesi sonucu sermaye şirketlerin çoğalmasıyla bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Sermayenin korunması ve yasal yedekler teoriye girerken, finansal tabloların sunuma da dahil edilmiştir (Akdoğan & Aydın, 1987).

1840 yılında Francesco Villa tarafından yayınlanan eser bilimsel muhasebenin başlangıcı kabul edilmektedir. Bu eserde, muhasebe iktisadi ve yönetsel bir kavram olarak ele alınmış, amacı kontrol, konusu da işletme varlıkları olarak belirtilmiştir. Yazar on yıl sonraki eserinde, defter tutma ve hesaplama tekniklerini muhasebenin araçları tayin ederek, muhasebenin ana amacının yönetsel kararların iyileştirilmesi olduğunu vurgulamıştır. Fayol ve Taylor'dan elli yıl önce yönetimin fonksiyonlarını, işbölümü, bütçeleme, organizasyon ve kontrol olarak ifade eden Villa, muhasebeyi de bu fonksiyonları tamamlayan organizasyon aracı olarak ele almıştır. Bu dönemde hesaplar kişilik verilmek suretiyle inceleme altına alınmış, muhasebenin hukuki hakları temsil yönü vurgulanmış, bazı eserlerde matematiğin bir dalı olarak ele alınmış, ancak çoğunlukla iktisadi ve yönetsel rolüyle açıklanırken; Amerika'da ise öngörü ve yönetim aracı olarak ele alınmıştır (Hiçşaşmaz, 1970).

2. Dünya Savaşı sırasında başlayan uluslararası yardımlar ve sonrasında genişleyen uluslararası ticaret hacmi, uluslararası geçerli tekdüzen muhasebe sistemini gerekli ve 1950'lerde bu konudaki münasebetler başlamıştır (Koç, 1972). Muhasebe kuramının, yetkili bir kurumca oluşturulup, bir tekdüzen sağlanması konusu ise ancak 1930'lardan Büyük Buhran krizinden sonra gündeme gelmiştir. Genel olarak 1930'lara dek muhasebe teorilerinde büyük bir gelişme gözlenmezken, Büyük Buhranı takiben birkaç ülkede yetkili birkaç kurum kurulup, ulusal düzenlemeler yaptıkları görülse de, uluslararası çalışmalar ve muhasebe kuramının şekillenmesi, 2. Dünya Savaşı sonrası, 1960'ların ilk yarısında gerçekleşmiştir (Akdoğan & Aydın, 1987).

Günümüz muhasebe teorisinin oluşumunda, *Amerikan Yeminli Muhasipler Derneğinin* desteği ile Grady tarafından oluşturulan "Kâr Amaçlı Girişimler İçin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin Envanteri" temel olarak görülmektedir. Bu eser çağdaş muhasebenin tam açıklayıcı bir teorisi kabul edilmiş ve 1960'larda yayınlanan bu eserden bu yana muhasebe teori ve uygulamalarında önemli değişiklikler görülmemiştir. Eser, açıkladığı on adet temel kavram ve bu kavramlara dayanan ilkeleri

öne sürerek modern muhasebenin kavramsal çerçevesini büyük ölçüde belirlemiştir. Bu on kavram ise; *özel mülkiyet hakları, kişilik, süreklilik, para ile ifade, tutarlılık, çeşitlilik, ihtiyatlılık, güvenilirlik, önemlilik ve zamanlılık* olarak açıklanmaktadır (Akdoğan & Aydın, 1987). Bu on kavramdan anlaşılacağı üzere muhasebe kuramı oluşturulurken muhasebenin sosyal rolleri ve potansiyel önemi göz ardı edilmiştir. Sosyal roller kurama dahil edilse de kurumsal rollerle örtüşmemiştir. 1970'ler Britanya'sında muhasebeye katma bir değer katmak adına sosyal rolleriyle bütünleştirme çabaları da başlamıştır. 1970'ler muhasebenin sosyal değişiminin yaşandığı ve sosyal sorumluluk kavramının literatürde yoğun yer bulup, kurama eklendiği yıllar olmuştur (Burchell ve diğerleri, 1985).

Açıklayıcı yaklaşımlar, muhasebe kuramının oluşturulmasında bilgi ve deneyimler ve uygulamaların ampirik sonuçlarından yararlanmasını esas almaktadır. Normatif yaklaşımlar da ise uygulamada daha önce karşılaşılmamış muhasebe olaylarına da çözüm üretmeyi amaçlayan bir kavramsal çerçeve oluşturma esasına dayanmaktadır. Ancak muhasebe olayını fiilen gözleme yoluna dayanan açıklayıcı görüş, sahadaki uygulayıcılarının ihtiyaçlarına daha uygun cevaplar vermektedir. 1960'lı yıllara kadar bu şekilde ortaya çıkan görüşler sonrası, açıklayıcı ve normatif görüşlerin eksiklerini giderip, sentezleyen çağdaş görüşler ileri sürülmeye başlanmıştır. Bu zamana dek kurumlar için net kara ulaşmaya odaklı oluşturulan görüşler, finansal bilgilere ağırlık verilmiş, net parasal kara değil ekonomik kara ulaşmayı sağlayan unsurlara odaklanılmıştır. 1970'li yıllarda ortaya çıkan bu görüşler modern piyasalarda oluşmaya başlayan modern ihtiyaçlara odaklanmıştır. Ve muhasebenin bu ihtiyaçlara yönelik kaliteli/güvenilir bilgi üretmesi esas alınmıştır. Karar modelleri yaklaşımı, verilecek kararın niteliğine ilişkin bilgilerin belirlenmesine önem verirken, karar verenler yaklaşımı insan davranışlarının öngörülmesine önem vermektedir (Akdoğan & Aydın, 1987). 2000'li yıllarda Amerika ve Avrupa'da görülen, büyük sermaye şirketlerince yapılmış büyük çaplı yolsuzluklar, UFRS'yi gündemde tutan ve uyum (regülasyon) sürecini sürekli dinamik tutan bir başka unsurdur. Uluslararası muhasebe standartlarının belirlenip yayınlanmasında tek otorite olarak kabul gören IASB, 1973 yılında İngiltere'de kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin (IASC) devamı niteliğindedir. Uluslararası boyutlarda geçerli kalite standartlarının hemen hemen tüm sektörler için belirlenmesine yoğun olarak çalışılan bir dönemde kurulan IASC, kamunun yararını gözetmek amacıyla uluslararası muhasebe standartlarının iyileştirilip uygulanmasını amaçlamaktadır (Çiftçi & Erserim, 2008). Ülkemizde ise KGK tarafından Finansal Raporlamaya Ait Kavramsal Çerçeve en son 2018 yılında güncellenmiş ve buna göre kavramsal çerçevenin amaçları;

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kuruluna (Kurul) tutarlı kavramlara dayalı olan TFRS'leri (Standartları) geliştirmede yardımcı olmak,

- Finansal tabloları hazırlayanların, belirli bir işlem veya başka bir olaya uygulanan bir Standart bulunmadığında veya bir Standart muhasebe politikası konusunda seçim yapma imkânı verdiğinde tutarlı muhasebe politikaları geliştirmesine yardımcı olmak ve
- Tüm tarafların Standartları anlama ve yorumlamasına yardımcı olmaktır (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu [KGK], 2018) (KGK, 2018).

## 5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

1930’lu yıllara kadar yapılan çalışmalarda dünyanın en eski uygarlığı, Mısır Uygarlığı olarak bilinmektedir. Ancak bu yıllardan sonraki çalışmalarda ortaya çıkan gelişmeler sonucunda öncül uygarlığın Sümerlerde ortaya çıktığı anlaşılmış, Mısır tarihini inceleyen araştırmacılar dahil bu konuda görüş birliğine varmıştır. Muhasebe de tarım, şehirleşme, uygarlık, yazı, para, tekerlek ve benzeri birçok önemli buluş gibi Mezopotamya’da ortaya çıkarak, gelişen ticari ilişkilerle diğer coğrafyalara yayılmıştır (Mcneill, 1989).

Çalışmanın bulgularından birisi muhasebe sisteminin ortaya çıkış sebebi olan hesap tutma ihtiyacının, ilk uygarlıkların ortaya çıkışından çok daha öncesine dayandığını göstermektedir. Yapılan çalışmalarda avcı-toplayıcı dönemde insanoğlunun birtakım hesapları yapmaya/tutmaya gerek duyduğu görülmüştür. Bu durum ise muhasebenin/hesap tutmanın avcı-toplayıcı geçim biçiminde soyut tekniklerle ve toplumsal bir kimlikle var olduğunu göstermektedir. Buradan hareketle muhasebenin yönetim-bilim teknik ve uygulamalarının başlangıç noktasının bu dönem olduğu söylenebilmektedir.

Çalışmanın bir diğer bulgusu ise yerleşik hayata geçiş ile uygarlığın ortaya çıkışı aşamasında muhasebenin geçirdiği dönüşümü işaret etmektedir. Bu dönemde muhasebenin insanlık tarihinde yapıtaş niteliğinde toplumsal rol oynadığı görülmüştür. Araştırmalar bu geçiş döneminde muhasebenin rakamların icadından binlerce yıl önce somut tekniklerle tutulmaya başladığını ortaya koymuştur. Devlet yapısının ortaya çıkışı ve artı ürünün birikmesi muhasebe teknik ve uygulamalarının gelişmesini sağlamış, bu gelişim yazının icadına sebep olurken muhasebenin günümüzdeki soyut halinin başlangıcı olmuştur. Çalışmada tarıma dayalı geçim biçiminde muhasebenin toplumsaldan kamusal bir kimliğe dönüştüğü ortaya konmuştur.

Modern muhasebe kuramının büyük ölçüde 15. yy. sonunda oluşturulduğu bilinmektedir. Araştırmada sanayi devrimi ve sermaye tabanlı ekonomik sisteme geçişle beraber muhasebe teknik ve uygulamalarındaki değişiklikler ifade edilmiş, sanayiye dayalı geçim biçiminde muhasebenin kamusaldan kurumsal kimliğe dönüşümü gösterilmiştir.

Bu bulgular muhasebenin insanların yiyeceğini hesaplama gibi ilk ihtiyaçlarından doğup, dönemlerin karakteristik özelliklerine paralel bugünkü kurumsal şeklini aldığını işaret etmektedir. Çalışmada bu dönemlerin birbirleriyle bağlantıları açıklanırken belirtildiği gibi dönemler arası keskin

bir ayırım bulunmadığı, bahsedilen toplumsal, kamusal ve kurumsal rollerin etkilerinin hangi tarihsellikten kaynaklandığı açıklanmaya çalışılmıştır. Dolayısıyla günümüzde bu rollerin tamamını belki de daha fazlasını taşıyan bir muhasebe yapısının olduğu gözlemlenebilir.

---

## YAZARLARIN BEYANI

Bu çalışmada, Araştırma ve Yayın Etiğine uyulmuştur, çıkar çatışması bulunmamaktadır ve de finansal destek alınmamıştır.

## YAZARLARIN KATKILARI

Çalışma Konsepti/Tasarım- MB, AE; Yazı Taslağı- MB, AE; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- AE, MB; Son Onay ve Sorumluluk- AE, MB.

## AUTHOR'S DECLARATION

This paper complies with Research and Publication Ethics, has no conflict of interest to declare, and has received no financial support.

## AUTHORS' CONTRIBUTIONS

Conception/Design of Study- MB, AE; Drafting Manuscript- MB, AE; Critical Revision of Manuscript- AE, MB; Final Approval and Accountability- AE, MB

---

## KAYNAKÇA

- Akalın, K.H. (2017). Çift Taraflı Defter Tutmanın Zihniyet Kökenleri. *İstanbul İktisat Dergisi*, 67, 1-29. DOI: 10.26650/ISTJECON372357
- Akdoğan, N. & Aydın, H. (1987). Muhasebe Teorileri. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Yayınları.
- Akpınar, M. (2014). Max Weber'in Rasyonalizasyon (Ussallaşma) Yaklaşımı ve Türkiye Sağlık Sektöründe Performans Sistemi Düzenlemesi. *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14, 189-202. DOI:10.11616/ABANTSBE
- Bauman, Z. (2003). Modernlik ve Müphemlik. Ayrıntı Yayınları.
- Braidwood, R.J. (1995). Tarih Öncesi İnsan. Arkeoloji ve Sanat Yayınları.
- Budja, M. (1998). Claytokens (Accounting Before Writing in Eurasia). *Documenta Prehistorica*, XXV, 219-232.
- Burchell, S., Clubb, C. & Hopwood, A.G. (1985). Accounting in its Social Context: Towards A History of Value Added in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society*, 10(4), 381-415. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(85\)90002-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(85)90002-9)

- Can, A.V. (2017). Luca Pacioli Muhasebenin Babası mıdır? *Uluslararası Sosyal Bilimler E- Dergisi*, 12, 7-8.
- Childe, V.G. (2001). Kendini Yaratan İnsan. Varlık Yayınları.
- Childe, V.G. (2009). Tarihte Neler Oldu?, Kırmızı Yayınları.
- Curtin, P.D. (2008). Dünya Tarihinde Kültürler Arası Ticaret. Küre Yayınları.
- Çıvgın, İ. (2015). Uruk'un Yayılışı; M.Ö. 4. Binde Mezopotamya'da Erken Kentler, Takas Ağları ve Kolonileşme. *Uluslararası Avrasya Sosyal Bilimler Dergisi*, 246-299.
- Çiftci, Y. & Erserim, A. (2008). Muhasebe Standartların Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi. *Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu*, Bandırma/Balıkesir.
- De Santis, J. (2007). A Brief History of Accounting: from Prehistory to the Information Age. [http://ensign.ftlcomm.com/historyAcc/ResearchPaperFin.htm#N\\_1](http://ensign.ftlcomm.com/historyAcc/ResearchPaperFin.htm#N_1)
- Dobb, M. (1992). Kapitalizmin Gelişimi Üzerine İncelemeler. Belge Uluslararası Yayıncılık.
- Dönmez, A. (2002). Matematiğin Öyküsü ve Serüveni. Toplumsal Dönüşüm Yayınları.
- Güçlüay, S. (2001). Ortaçağda Ticari Müesseseler (Bankalar, Birlikler, Şirketler). *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, 295-304.
- Güran, T. (2009). İktisad Tarihi. Der Yayınları.
- Güvenç, B. (1999). İnsan ve Kültür. Remzi Kitabevi.
- Harari, Y. N. (2017). Hayvanlardan Tanrılara Sapiens. Kolektif Kitap Bilişim Tasarım.
- Haviland, W. A. (2002). Kültürel Antropoloji. Kaknüs Yayınları.
- Hırçın, S. (2004). Çivi Yazısı; Ortaya Çıkışı, Gelişmesi, Çözümü. Eskiçağ Bilimleri Enstitüsü Yayınları.
- Hiçşaşmaz, M. (1970). Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı. TİSA Matbaacılık Sanayi.
- Hobsbawm, E.J. (2003). Devrim Çağı. Dost Kitabevi Yayınları.
- Kağıtçıbaşı, Ç. (2000). Kültürel Psikoloji Kültür Bağlamında İnsan ve Aile. Evrim Yayınevi.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve/F%C4%B0NANSAL%20RAPORLAMAYA%20%C4%B0L%C4%B0%C5%9EK%C4%B0N%20KAVRAMSAL%20%C3%87ER%C3%87EVE%20\(2018%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve/F%C4%B0NANSAL%20RAPORLAMAYA%20%C4%B0L%C4%B0%C5%9EK%C4%B0N%20KAVRAMSAL%20%C3%87ER%C3%87EVE%20(2018%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC).pdf) (Erişim Tarihi: 11.04.2021).
- Leakey, R. & Lewin, R. (1998). Göl İnsanları Evrim Sürecinden Bir Kesit. Tübitak Popüler Bilim Kitapları.
- Mattessich, R. (1987). Prehistoric Accounting And The Problem Of Representation: On Recent Archeological Evidence Of The Middle-East From 8000 B.C. To 3000 B.C. *The Accounting*

- Historians Journal*, 14, 71-91. <https://doi.org/10.2308/0148-4184.14.2.71>
- Mattessich, R. (1994). Archaeology Of Accounting and Schmandt-Basserat's Contribution. *Accounting Business and Financial History*, 4, 7-28. <https://doi.org/10.1080/09585209400000033>
- Mauss, M. (2005). Sosyoloji ve Antropoloji (Ö. Doğan, Çev.). Doğu Batı Yayınları.
- McNeill, W.H. (1989). Dünya Tarihi. Verso – İmge.
- Morgan, L.H. (1994). Eski Toplum Ya Da İnsanlığın Barbarlık Döneminden Geçerek Yabanılıktan Uygarlığa Yükselmesi Üzerine Araştırmalar (1. Cilt). Payel Yayınları.
- Özcan, K. (2011). Kurumsal Söylemin Rasyonel Temelleri: Yeni Kurumsal Kuram Bağlamında Rasyonalite Tartışması. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19, 297-326.
- Sahlins, M. (2010). Taş Devri Ekonomisi. bgst Yayınları.
- Schmandt-Besserat, D. & Erard, M. (2008). Origins and Forms of Writing. *Handbook of Research on Writing: History, Society, School, Individual*. 7-22.
- Schmandt-Besserat, D. (2009). Tokens and Writing: The Cognitive Development. *Scripta*, 1, 145154. DOI:[10.26153/TSW/6859](https://doi.org/10.26153/TSW/6859)
- Sevilengül, O. (2011). Genel Muhasebe. Gazi Kitabevi.
- Sombart, W. (2005). Kapitalizm ve Yahudiler. İleri Yayınları.
- Şan, F.B. (2019). *Toplumsal Bir Gerçeklik Olarak Muhasebe Alanına Postmodern Bir Yaklaşım: Gerçeğe Uygun Değer Kavramı Üzerine Bir Değerlendirme* [Yayınlanmamış Doktora Tezi] Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi.
- Şeker, S. & Şeker F. (2019). MÖ. 8. Binyıl'dan Yazının İcadına Kadar Kullanılan Muhasebe Sistemi: Token'lar. *Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 1(2), 107-119.
- Şeker, S. & Şeker F. (2019). Rakamların İcadında Muhasebenin İtici Gücü: Sümer Sayı Sistemi Örneği. *Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 1(1), 80-90.
- Şeker, S. & Şeker F. (2018). Soyut Hesaplamanın Ortaya Çıkışında Muhasebenin Etkisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, Özel Sayı, 790-809.
- Şeker, S. & Şeker F. (2019). Tokenlardan Çivi Yazılı Kil Tabletler: Yazının İcadında Muhasebenin İzleri. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 16, 86-110.
- Şenel, A. (1995). İlkel Topluluktan Uygar Topluma Geçiş Aşamasında Ekonomik Toplumsal Düşünsel Yapıların Etkileşimi. Bilim ve Sanat Yayınları.
- Şenel, A. (2008). Siyasal Düşünceler Tarihi Tarihöncesinde İlkçağda Ortaçağda ve Yeniçağda Toplum ve Siyasal Dönüşüm. Bilim ve Sanat Yayınları.
- Tiryaki, S. (2017). Bilimsel Faaliyetlerin Kökeni ve Eski Çağda Bilim. *Journal of Human Sciences*, 9299, 1-16. doi:10.14687/jhs.v14i3.4687
- Weber, M. (1999). Protestan Ahlakı ve Kapitalizmin Ruhu. Ayraç Yayınevi.
- Wells, C. (1994). Sosyal Antropoloji Açısından İnsan ve Dünyası. Remzi Kitabevi.



- Yıldırım, R. (2002). Uygarlık Tarihine Giriş İlkçağ Tarih ve Uygarlıkları. Meridyen Yayıncılık.
- Yücel, G. (1982). Muhasebenin Çağlar Boyunca Gelişimi. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 11, 12-18.