

ÇİFT TARAFLI KAYIT SİSTEMİ VE KAPİTALİZMİN DOĞUŞU: WERNER SOMBART'IN SOSYO- EKONOMİK PERSPEKTİFİNDEN

Öğr. Gör. Tuğba UÇMA*

ÖZET

Bu çalışma Werner Sombart'ın çift taraflı kayıt sistemine verdiği öneme işaret etmektedir. Sombart, muhasebenin rasyonelitenin ve kapitalist üretim yöntemlerinin gelişmesinde teknik açıdan anahtar bir rol oynadığını ileri sürmektedir. Sombart'ın kapitalizmin gelişiminde çift-taraflı kayıt sisteminin önemine yönelik bu inancı, hem muhasebe hem de iktisat tarihçileri tarafından eleştirilmiştir. Muhasebe tarihçileri özellikle yirminci yüzyılda Sombart'ın bu inancına önem vermiş ve tartışmışlardır. Geçmiş çalışmalarda Sombart'ın bu inancı, muhasebe ve işletme uygulamalarındaki tarihsel bir soru olarak ele alınmış ve tartışılmıştır. Bu çalışmada ise; kapitalizm kavramına tarihsel bir bakış açısından yaklaşarak, bu kavramın muhasebe çalışmalarında ekonomik ve sosyolojik açıdan nasıl yer aldığı açıklanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Çift Taraflı Kayıt Sistemi, Kapitalizm, Werner Sombart

DOUBLE ENTRY BOOKKEEPING AND THE BIRTH OF CAPITALISM: FROM THE SOCIO-ECONOMIC PERSPECTIVES OF WERNER SOMBART

ABSTRACT

This paper addresses claims made by Werner Sombart concerning the importance of double-entry bookkeeping. Sombart argues that accounting played a key technical role in enhancing rationality and furthering the development of capitalistic methods of production. Sombart's belief that double-entry bookkeeping was essential to the development of capitalism has been criticized by both accounting and economic historians. Accounting scholars have debated the Sombart's belief quite extensively during the 20th century. All these previous works have in common the fact that they address the historical question by comparing accounting practices to business practices. We will thus explain that the history of how the concept of capitalism was invented is an example of the influence of accounting ideas on economic and sociological thinking.

Key Words: Double Entry Bookkeeping, Capitalism, Werner Sombart

* Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Doktora Öğrencisi, Muğla Üniversitesi, ucmatugba@gmail.com

1. GİRİŞ

Tüm disiplinlerde teoriler ve kavramlar tarihsel bir süreklilik içerisinde gelişmişlerdir. Bir düşünce, bir fikir ya da bir paradigma bir diğerinin gelişmesine neden olmuştur. Aynı gelişme sürecinin muhasebe için de geçerli olduğu söylenebilir. Muhasebenin ve muhasebe kuramının çalışılması gereği geçmişle olan ilişkiden kaynaklanmaktadır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini anlamak için geçmişteki muhasebe düşüncesinin kaynaklarına ve muhasebe teorisinin gelişmesine yol açan değişikliklere göz atmak gerekmektedir (Akdoğan ve Aydın,1987:64-65). Bunu yaparken de; bilimsel akılcılığın ve onun bir ürünü olan bilimsel ilerlemenin eleştirisini ve çözümlemesini birlikte ele almak gerekir. Yani “Bilim felsefesi olmadan yapılan bilim tarihi kör, bilim tarihi olmadan yapılan bilim felsefesi ise boş bir girişimdir.” (Imre Lakatos Aktaran Kuhn 2008,13). Dolayısıyla, muhasebe kuramını anlamak için muhasebe tarihine ve kuramın gelişim sürecine bakmak gerekmektedir.

Ortaçağ’da ekonomi alanında genel anlamda yaşanan entelektüel yetersizlik kendini hesaplama, ölçme ve rakamların doğru kullanımı konusunda da göstermektedir. Bu durumla Ortaçağ tüccarlarının neredeyse tamamında karşılaşılmaktadır; bunun temel nedeni ise, hesapların hatasız olma zorunluluğunun tamamıyla modern bir düşünce olması gösterilmektedir. Kapitalizm öncesi döneme ait sayısal tahmin ve sayılar aracılığıyla ifade etme kavramları çok yeni olduğundan bireyler miktar ilişkilerini yaklaşık veriler aracılığıyla ifade etmekteydiler (Sombart 2008,27). Werner Sombart (2008,28), hesaplama konusunda yaşanan bu durumun doğasının tamamıyla ekonomik özne ve ticari mal eksenindeki ilişkilerin niteliğine bağlı olduğunu düşünmektedir. Çünkü; bu dönemde henüz değişim/mübadele değeri kavramı yoktur. Bu dönemde yalnızca tüketime yönelik yani birbirle-

rinden nitelikleri aracılığıyla ayrılabilen nesnelere bulunmaktadır. Bu da nicel değerlerin önem kazanmasına engel olmuştur.

Hesaplama konusunda yaşanan bu durumun yansımaları muhasebe defterlerinde görmek mümkündür. Ortaçağ muhasebesinde tutulan muhasebe defterlerinde, herhangi bir düzene bağlı kalmadan, sadece ödenen ve alınan tutarların toplamlarının kayıt altına alındığını görmek mümkündür. Bu döneme ait muhasebe defterlerinde, malların nicel yönleri ihmal edilmiş, nitel yönleri önem kazanmıştır. Modern ifadeyle mallar, mübadele değerleri ile değil, kullanım değerleri esas alınarak üretim ve değişim sürecine girmekte (Sombart 1967,13-22; Özel 1993, 40-41) ve kullanım değerleri üzerinden kayıt altına alınmaktaydı.

Bu durum 13. yüzyılda farklılaşmaya başlamıştır. Özellikle 13. yüzyılın sonlarına doğru, İtalyan ticaret ve bankacılık şirketleri fuarları ve kervan ticaretini büyük ölçüde terk etmiş, daimi şubeler ve muhasebe bölümleri kurarak tam-zamanlı ve yerleşik hale gelmişlerdir. Böylelikle rasyonel firma kavramı yaygınlaşmıştır ve endüstriyel faaliyet için olduğu gibi, kârı doğru hesaplayabilmek için de, işleri işletmenin içerisinde görmek için bir muhasebe modelinin taslağını çizme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu nedenle 13. ve 14. yüzyıllarda aynı endüstriyel faaliyetlerde olduğu gibi, deniz ticaretinde de muhasebe kayıtları tutulmakta, teknelerin gidiş dönüş yolculuklarının bilançosu ortaya çıkmakta ve harcama kalemleri konusunda açıklık olmaktadır (Braudel 2004,326-327). Yani ekonomik hayat kapitalist eylemi zorunlu kılmış ve bunu gerçekleştirme yolu olarak da muhasebe modellerine verilen önem artmıştır.

Bu genel bilgilendirmeden yola çıkılarak; Lakatos’un özdeyişi aslında bu çalışmanın temel amacını özetlemektedir. Birçok ulusal muhasebe tarihi çalışmaları, muhasebeye sadece teknik

açından yaklaşmaktadır ve muhasebenin ekonomik olmasının yanında sosyolojik yönünü ihmal etmektedir. Yeni muhasebe tarihi olarak tanımlanan yenilikçi yaklaşımlar (innovative approaches) muhasebe tarihine eleştirel bakmaya olanak tanımaktadır (Hopwood 1987, 207-208). Özellikle Foucault ve Alman Eleştirel Okulu (German Critical School ve Frankfurt Okulu) bu bağlamda muhasebe tarihi çalışmalarında eleştirel düşüncenin gelişiminde önemli bir yer tutmaktadır. Bu doğrultuda bu çalışmanın temel amacını, Ortaçağ'da ortaya çıkan çift taraflı kayıt sisteminin, kapitalist sisteminin gelişimine katkı sağladığını ileri süren Werner Sombart'ın tezini açıklamak ve bu tezi sosyo-ekonomik açıdan değerlendirmek oluşturmaktadır.

2. HESAP YAPMA VE ÇİFT-TARAFLI KAYIT SİSTEMİ: TARİHSEL SÜREÇ

Düzenli bir muhasebenin varlığına işaret eden ilk verilerle 13. yüzyılda karşılaşılmaktadır. Sombart (2008), 1202'de Pisanolu Leonardo Fibonacci'nin "Liber Abacci" isimli çalışmasını yayınlamasını muhasebenin ilk kilometre taşı olduğunu öne sürmektedir. Ancak Braudel'e (2004,512) göre bu kötü bir örnektir, çünkü; abaküs Arap malıdır ve Fibonacci babasının tüccar olarak yerleştiği Bougie- Kuzey Afrika'da abaküs kullanmasını ve aynı anda Arap rakamlarını, bir paranın değerini maden içeriğine göre tahmin etmeyi, enlem ve boylamları vs. hesaplamayı öğrenmiştir. Ayrıca yine Sombart (2008;136), Fibonacci'nin çalışmasının düzgün hesap ilkelerinin nasıl olması gerektiğini açıklayan ilk çalışma olduğunu ancak hesap ilkelerinin kullanımına ilişkin herhangi bir açıklama yapılmadığını da belirtmektedir.

Hem Sombart (2008) hem Braudel (2004) hesap yapma ve muhasebe kayıtlarına bakarak ticari

hesabın beşiğinin Floransa yani İtalya olduğunu kabul etmektedir. Bununla birlikte İtalya'da doğru hesap yapmanın öğrenilmesinin ve yaygınlaşmasının uzun bir zaman almasını da 1299 yılında Calimala loncasının Arap rakamlarının kullanımını yasaklamasına bağlamaktadırlar.

Yukarıda da ifade edildiği gibi, hesap yapmanın yaygınlaşmasında Arap rakamlarının kullanımı oldukça önemli bir yer tutmaktadır. Arap rakamları yardımıyla yapılan hesaplamalardan önce, Taille* aracılığıyla yapılan uzun ve zahmetli hesaplar yer almaktadır. Cobourglu hesap ustası Simon Jacob'a göre hesap yaparken sayılara başvuran kişiyle taille'dan yararlanan kişi arasındaki fark, sırtında hiçbir şey taşımadan rahat rahat yürüyen insanla aynı yolu sırtındaki yük altında ezilmiş bir halde alan insan arasındaki farka benzetilebilir şeklinde açıklamaktadır (Sombart 2008,137). Jacob'un da ifade ettiği gibi, rakamların kullanımı hesap yapmayı kolaylaştırmakta ve en önemlisi daha anlaşılabilir hale getirmektedir. Hesapların anlaşılabilir olması aynı zamanda da muhasebe verilerinin daha anlamlı olmasına yol açmaktadır.

Muhasebeye yönelik diğer bir kilometre taşı olarak Floransalı olduğu tahmin edilen 1211 yılına ait muhasebe defterleri gösterilmektedir. Yine, 1279-1280 yıllarıyla ilgili Papa III. Nicolas'ın hesapları, 1303 yılı Floransa belediyesinin harcama kayıtları, basit muhasebenin bütün ayrıntılarının bilindiğini açıkça göstermektedir (Sombart 2008,138). Sombart'a (2008,138) göre, çift taraflı kayıt sistemi de en az bu kadar eskidir. Cenova Belediye idaresinin 1340 yılından itibaren gelir gider muhasebesi şeklindeki ikili muhasebeyi kusursuz bir şekilde uygulamasına bakarak bu yöntemin de oldukça eski olduğu söylenmektedir.

* Taille = Bir sopanın uzunlaşmasına ikiye bölünerek bir tarafın satıcıya bir tarafın alıcıya ayrıldığı ve satılan her malın bir araya getirilmiş iki parçanın üstüne her seferinde tek bir çizgi çekilerek hesaplandığı bir sistemdir.

Bu dönemde asıl adı Luca Pacioli olan Fra Luca di Borgo'nun "*Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità, (1494)*" adlı kitabının 11. bölümünün 9. alt bölümünün ilk kısmında çift taraflı kayıt esasına dayanan muhasebe modelini vermesi ile birlikte çift taraflı kayıt sistemine ilişkin ilk basılı kitap ortaya çıkmıştır. Ancak Sombart'a (2008) göre, burada unutulmaması gereken bir nokta vardır: Pacioli, çift-taraflı kayıt sistemini keşfeden kişi değildir. Çift taraflı kayıt sisteminin keşfinin yapıldığı ilk kitap Benedetto Cotrugli'nin 1458 yılında yazdığı ancak bir yüzyıl sonra 1573 yılında basılan ve bu baskısıyla bilinen "*De lia Mercatura et del Mercante Perfetto*"'dur. Ancak muhasebe tarihçisi İsmail Otar'a göre (2005,97); çift taraflı kayıt sistemine ilişkin bazı esasların 1363 yılında İlhanlılar zamanında yazılmış olan "*Risale-i Felakkiyye der İlm-i Siyakat*" adlı muhasebe kitabındaki bazı muhasebe kayıtlarında da görmek mümkündür.

Hiçbir değişme olmadan yapılan bu ikinci basımla birincisinin arasında bir yüzyıldan fazla aralık olmasına rağmen iş yapma arzusunda hiçbir değişim yaşanmadığını göstermektedir. Bu el kitabının I. bölümünün 13. ayrımında kredi ile para akışının dengesini sağlayan, düzenli bir muhasebenin avantajlarına yer verilmektedir ve bir bölümde de çift taraflı kayıt sistemine yönelik bilgiler verilmiştir. Bu noktada Pacioli'nin taşıdığı önem ilk basılı eserin sahibi olmasından kaynaklanmaktadır. Summa, 36 kısa bölümden meydana gelmektedir. Bu bölümlerden yalnızca bir kısmında muhasebe modelinden bahsedilmekte ve bu kısmın başlığı da "*Particularis de computis et scriptis- Muhasebede Hesaplar ve Kayıt Hakkında İzahat*" dir (Isaac 1947,23). Bununla birlikte Summa'da iki adet muhasebe defterinden bahsedilmektedir. *Manudo veya Giornale*'de işlemlerin hesabı zaman sırasına göre tutulmakta ve esas defter olan *Quaderno*'ya her işlem iki kere kaydedilmektedir; çift taraflı olan

bu ikinci defter muhasebe kayıt düzeninde bir yenilik oluşturmaktadır. Bu defter her an alacak ile verecek arasında tam bir denge kurmaya da olanak tanımaktadır. Eğer denge sağlanmıyorsa da bir hata yapılmış anlamına gelmekte ve onu bulmak gerekmektedir (Braudel 2004,512-514).

Pacioli, çift taraflı kayıt sistemine aynı zamanda "*Venedik Sistemi (Scrittura Veneziana)*" adını vermektedir. Summa'nın en önemli özelliği, o çağdaki muhasebecilerin uyguladıkları muhasebe işlemlerini sistematik bir şekilde ortaya koyan ilk basılı eser olmasıdır. Yine bu çağdaki kayıtların incelenmesinden sonra muhasebe uygulamalarının Pacioli'nin anlattıklarından daha ileri olduğu da görülmektedir. Çünkü; Pacioli'nin kitabı muhasebe kuramı hakkında bilgi vermemekte, kitapta muhasebecilerin ne yaptıkları açıklanmakta ve neden yaptıkları hakkında çok az bilgi verilmektedir. Bu defterlerde çift-taraflı kayıt sisteminin dayanakları da şöyle gösterilmektedir (Akdoğan ve Aydın,1987:67- 68):

- Çift taraflı kayıt sistemi, işletmenin bağımsızlığı kavramını ve iş ilişkilerini içermektedir.
- İşlemlerin para türünden kaydedilmesi, benzer nitelikte olmayan kalemlerin para türünden karşılaştırıldığını göstermektedir. Böylece ekonomik olayların para birimi türünden nicelleştirilebileceği varsayımı vurgulanmaktadır.
- Gider ve öz sermaye hesaplarının kullanımı ile sermaye ve gider arasındaki ayrıma yönelik bir açıklama da getirilmiştir.

Çift taraflı kayıt sisteminin kullanımının İtalya dışında yayılmasında bu muhasebe sisteminin basılı bir şekilde gösterilmesi büyük bir katkı sağlamıştır. İlk büyük muhasebe tarihçisi Fabio Besta, çift taraflı kayıt sistemi hakkındaki muhasebe kitaplarının İtalya'daki sistemi anlatan kitapların değişik dillere çevrilmesinden sonra yayıldığını söylemektedir. Dahası Besta'ya göre Venedik sistemi Alpler'i geçip, İngiltere ve Al-

manya'ya yayılmıştır. Besta, bu durumda büyük ölçüde bu sistem hakkında basılan kitapların etkisinin olduğunu vurgulamaktadır. İtalya dışındaki birçok tüccarın çift taraflı kayıt sistemini kullanmaya istekli olduğunu ve Summa'nın onlara bunu gerçekleştirme imkanı verdiğini ileri sürmektedir (Aktaran Yamey 2004:143). Buna ek olarak özellikle 1450'de matbaanın keşfinden sonra aritmetik kitaplarının sayısının hızla çoğalmış olmasının bir sonucu olarak ticari hesap işleri ve hesap yapmanın kolaylaştığını söylemek de mümkündür.

Bunun yanında Sombart'a (2008) göre, Ortaçağ'da çift taraflı kayıt sisteminin bu kadar hızlı yayılmasında hesapçı ruhun da etkisi vardır. Saporì'ye göre İtalyan taciri kılı kırk yarma noktasına kadar düzenliydi. Floransa ve Cenova tüccarları hayatın her yönünde hesapçı bir ruh sergiliyordu. Girişimcilerin dünyanın rasyonel düşünceyle denetlenebileceği inancı, tekstil ürünlerinin imalatının karmaşıklığına ve yaygın kredi kullanımının gerektirdiği planlamaya uyuyor ve onu tamamlıyordu. Hesaplamalar ticaret işlemlerinin hacminin ve firmalarının karmaşıklığının gerektirdiği, muhasebede yeni gelişmeler tarafından da destekleniyordu. İşletmelerde malzeme maliyetleri, küçük miktarda nakit, borçlar ve maaşlar için ayrı defterler bulunuyordu ve işletmenin ana muhasebe defteri her ayrı işlemin her kumaş parçasının maliyetlerini özetliyordu. Bu şekilde gelişerek 14. yüzyıla kadar mükemmelleştirilen çift taraflı muhasebe, istisnai olan bazı firmalar dışında 15. yüzyılda İtalya'nın hemen her yanında genel olarak kullanılıyordu (Taylor 1956,180). Bununla birlikte 15. yüzyılda bilanço kavramı da biliniyordu. Yıllık bilançoların ilk olarak 1698 yılında Hollandalı Simon Stevin tarafından ileri sürüldüğü yolunda Weber'in (Aktaran Peragallo 1956,217) düşüncesinin aksine 1458 yılında yazmış olduğu ancak bir asır sonra basılan kitabında Benedetto Cotrugì yıllık geçici bir bilançonun kullanımını

işletmelere tavsiye ediyordu. Geçici bilançolar 15. yüzyılın sonunda tamamen biliniyor ve genelde de kullanılıyordu. Bazen özellikle Floransa ve Cenova'da bilançolar, yıllık ya da düzenli aralıklarla hazırlanıyordu.

Çift taraflı kayıt sisteminin yayılmasında önemli bir etkiye sahip olan diğer bir neden özel okullar olarak gösterilmektedir. Vilani'ye göre, 1340 yılında ilkokulda 8.000- 10.000 erkek ve kız çocuk okuma yazma öğrenmektedir (kent bu sınırlar 100.000'den daha az nüfusu vardır). Bu çocukların 1.000 ya da 1.200'ü daha sonra, özel olarak tüccar çırakları için kurulmuş üst okula gitmekteydiler. Çocuklar burada 15 yaşına kadar kalmakta, aritmetik ve muhasebe öğrenmekteydi. Bu teknik derslerini bitirdiğinde muhasebe defterlerini tutacak, kredili satış, komisyon, piyasalar arası telafi, kumpanya ortaklıkları arasındaki kâr dağılımı işlemlerini güvenilir şekilde kaydedebilecek bilgiye sahiptiler. Dükkandaki çıraklık süreci de, geleceğin tüccarlarının eğitimi için yavaş yavaş tanımlamalarına olanak sağlayan bugünkü anlamda stajlardı. Böylelikle tüccarların pratik eğitimi gerçek bir muhasebe kültürünün oluşumuna etki yapmaktaydı (Braudel 2004,361; Sombart 2008,137).

Yukarıda sayılan çift taraflı kayıt sisteminin ortaya çıkması, gelişimi ve yayılması, muhasebede defter tutmayı daha düzenli ve kapsamlı hale getirmiş ve kaydın tutarlılığını kontrol etmeye hizmet etmiştir. Bu gelişmeler aynı zamanda ekonomik hayatta kapitalist eylemlerin gelişmesine de zemin hazırlamıştır.

3. KAPİTALİZM VE KÖKENİ

Braudel'e (2004,203) göre kapital (Latince'nin caput kelimesinden- capital) kelimesi, 12. ve 13. yüzyıllara doğru fon, mal stoku, para kitlesi veya faizi olan "para" anlamında ortaya çıkmıştır. Kelime hemen açık bir tanıma kavuşmamıştır. Çünkü o sıralar tartışma her şeyden önce fa-

iz ve tefecilik üzerinde yapılmaktadır ve İtalya bu tartışmaların merkezinde bulunmaktadır. Kelime bu ülkede yaratılmış, evcilleşmiş ve bir bakıma olgunlaşmıştır. Kelimenin kullanımına 1211 yılında başlanmış ve 1283 yılından itibaren ticari bir şirketin sermayesi anlamında kullanılır hale gelmiştir. 20 Şubat 1399'da Francesco di Marco Datini (Pratolu tüccar), Prato'dan mektuplaştığı arkadaşlarından birine “*eğer kadife veya yünlü kumaş alırsan tabi ki sermaye (il capitale) ve gerçekleştirilecek kâr üzerinden bir sigorta almanı isterim; sonra bildiğini yap*” demektedir. Aslında kelime ve işaret ettiği gerçeklik Sienalı San Bernardino'nun (1380-1444) vaazlarında da yer almaktadır: “*...quamdam seminalem rationem lucrosi quam communiter capitale vocamus- genel olarak kapital adını verdiğimiz bu kazanç çoğaltma aracı ...*”.

Kelime yavaş yavaş bir şirketin veya bir tüccarın nakdi sermayesini işaret etme eğilimine girmiştir. Buna İtalya'da “corpo”, Lyon'da ise 16. yüzyılda “corps” kelimeleri şeklinde görmek mümkündür. Kelime İtalya'dan yola çıkarak Almanya ve Fransa'ya geçmiş ve orada “caput” kelimesinden türeyen, “chatel, chaptel, cabal” gibi kelimelerle ifade edildikten sonra “Kapital” kelimesi Jean Nicot'un 1606 yılında yazdığı Thresor de la langue Française kitabında yayınlanmıştır. Kapitalizm kelimesi fiili olarak, tıpkı doğal karşıt anlamlısı sosyalizm kelimesi gibi, siyasal tartışmaların tam içinden gücüne kavuşmuş olarak, ancak 20. yüzyılın başında fıskırabilmiştir. Bilimsel çevrelere Sombart'ın kitabı *Der moderne kapitalismus* (ilk yayınlanış tarihi 1902) tarafından lanse edilmiştir. Daha sonraları Karl Marx tarafından kullanılmayan kelime Marxist modele dahil edilmiştir, öylesine ki, Capital yazarı Marx tarafından geliştirilen sistemi ifade etmek için kölecilik, feodalizm ve kapitalizm kelimeleri kullanılmıştır (Braudel 2004,204- 208).

Sombart (Aktaran Özel 1993,17-18), kapitaliz-

min kökenlerini iktisadi determinizme başvurarak açıklamayı tercih eden Marxist anlayışı reddetmiştir. Sombart'a göre, kapitalizmin benzersiz evrimi, kültürün bütününe kendi özel kimlik ve gayesini aşıl原因an nicelleştirici rasyonalite ruhu tarafından yönlendirilen birbirine bağımlı bir kültürel kompleksin ifadesidir. Kapitalizm sorgulamasında Marx'ın Sombart üzerindeki en büyük etkisi, onun kapitalizmi insanları iradelerinden bağımsız olarak birbirleriyle belirlenmiş ve zorunlu ilişkiler içine sokan son derece karmaşık bir sosyal form olarak algılamasıydı. Sombart için kapitalizm, insanlar tarafından belirlenemeyen ve yaratıcısının faaliyetlerini onun iradesine başvurmadan etkileyen bir sistemdir. Bu nedenle Weber'in kapitalist ruhun kaynağı olarak kabul ettiği Protestanlık, Sombart için Yahudilik şeklinde form bulmuştur.

Sombart'ın en iyi bilinen çalışması *Der Moderne Kapitalismus*'da (Modern Kapitalizm- Üç cilt şeklinde yazılmış ve 1902 ile 1927 yılları arasında birçok baskısı bulunmaktadır) kapitalizm üç aşamada incelenmektedir ve bu üç dönem içerisinde kapitalizmin yaygınlaşmasında çift taraflı kayıt sisteminin etkisi vurgulanmaktadır (Chiapello 2007,265):

- Frühkapitalismus (Early Capitalism- Erken Kapitalizm): 13. yüzyılda başlamış ve 18. yüzyılın ortalarına gelmeden önce bitmiştir.
- Hochkapitalismus (Full Capitalism Yüksek Kapitalizm): 1760 ve 1914 yılları arasındadır.
- Spatkapitalismus (Late Capitalism Geç Kapitalizm): 1914'den sonrası için kullanmıştır. Bu dönemde Sombart kitabının üçüncü ve son cildini tamamlamıştır.

Weber 1600'lerden sonra yeni bir kapitalizm türünün geliştiği fikri konusunda Sombart ile aynı görüşü paylaşmaktadır. Ancak kapitalizmin modern veçhelerinin birçoğunun da 15. yüzyılda geliştiğini kabul etmektedir. Bu doğrultuda

Weber (2008), Sombart'ın kapitalist sistemin gelişmesindeki çift taraflı kayıt sisteminin etkisini açıkladığı ünlü çözümlemesine, kapitalizmin başlangıç süreci açısından katılmaktadır. Sombart, yukarıda belirlediği bölümlendirmelerde kapitalizmin gelişimini, muhasebe modellerindeki gelişmelerle birlikte açıklamış ve bu açıklamasına birçok sosyo-ekonomik kuramcı ve muhasebe tarihçisinden değerlendirme almıştır.

Sonuçta kapitalizm, özgül bir tarihsel bağlam içerisinde ele alınması gereken iktisadi bir düzendir. Weber'e (Aktaran Özel 1993,9-12) göre bir insan topluluğunun ihtiyaçlarının özel işletmeler tarafından karşılandığı her yerde kapitalizm mevcuttur. Daha özgül anlamda rasyonel kapitalist işletme bir sermaye muhasebesine sahip olan yani gelir getirici aktiflerini, kâr ve maliyetlerini modern muhasebecilik yöntemlerine göre hesaplayarak doğrulatan bir işletmedir. Weber bu anlamda, kapitalizmin var olabilmesi için altı şart öne sürmektedir ve bunların başında da rasyonel sermaye muhasebesi (bu muhasebe, önce tüm fiziksel üretim araçlarının – toprak, ham maddeler, makineler, aletler vb.- özerk sanayi işletmelerinin kullanılabilir mülkü olarak ayrılmasını gerektirir) gelmektedir.

Bunun yanında Weber'in görüşüne göre modern sanayi kapitalizminin taşıması gereken özelliklerin içerisinde sermaye muhasebesi uygulayan ve mülkiyet paylarını temsilde ticari araçlar olarak kullanan rasyonel, bürokratik bir firma, özgür emek ve serbest piyasa, rasyonel- makineleşmiş teknoloji ve güvenilir bir hukuk sistemi gelmektedir. Bu doğrultuda rasyonel sanayi kapitalizminin, 19. yüzyılın ortalarına kadar tamamen egemen olmasa da kapitalizmin rasyonel ve hesapçı ruhu çok daha önce İtalyan ticaret kapitalizminde gelişmiş olduğu ve 15. ve 16. yüzyıl İtalyanlar'ı tarafından yaygın olarak kullanılmaya başlandığı söylenebilir (Weber 2008, Özel 1993,49).

4. ÇİFT TARAFLI KAYIT SİSTEMİ VE KAPİTALİZMİN DOĞUŞU: WERNER SOMBART'IN TEZİ

Werner Sombart (1863-1941), ekonomist, sosyolog ve iktisat tarihçisidir. Onu muhasebe açısından önemli kılan taraf çift taraflı kayıt sisteminin tarihsel anlamda büyük önem vermesidir. İlk baskısı 1902'de yapılan *Der Moderne Kapitalismus* adlı kitabında; "Çift taraflı kayıt sistemi olmadan kapitalizm düşünülemez" (Man kann schlechthin kapitalismus ohne doppelte buchhaltung nicht denken) cümlesiyle muhasebe tarihçileri tarafından çok tartışılan tezini ortaya atmıştır (Sombart 1919,118 Aktaran Yamey 2005,85). Sombart her ne kadar birçok kişi tarafından eleştirilse de bugünkü anlamda çift taraflı kayıt sisteminin anlaşılmasına büyük katkı sağlamıştır.

Sombart bu çalışmasında çift taraflı kayıt sisteminin kapitalist girişimciliğin gelişiminde çok önemli bir rol oynadığını ileri sürmektedir. Çift taraflı kayıt sistemini, tüccarın işine ait sermayesinin sirkülasyonunda hayati bir geçiş olarak görmektedir. Çift taraflı kayıt sistemi, sermaye kavramının gelişimine olanak tanımakta ve işletmenin sahiplerini işletmenin ekonomik faaliyetlerinden ayırmaya olanak tanımaktadır (Funnel 2001,70-72). Sombart yukarıda da belirtilen kapitalizme ilişkin tarihsel süreçleri belirledikten sonra kapitalizmin gelişiminde sistematik muhasebe modelinin önemini çeşitli açılardan açıklamaktadır (Chiapello 2007,266):

- Hesapların açıklık ve düzen içerisinde tutulması ile kapitalist sistemin başarılı bir şekilde gelişimine katkı sağlanmıştır. Muhasebenin işletmeye getirdiği matematiksel düzen her işlemin ölçme fikrine katkı sağlamıştır.
- Toplama kavramının gelişimi çift taraflı kayıt sistemi sayesinde gerçekleşmiştir. Çift taraflı kayıt sisteminin sadece bir amacı bulun-

maktadır: Nicel anlamda ölçülen değerlerin toplamının değerini arttırmak. Bu doğrultuda kapital kavramı, çift taraflı kayıt sistemine göre değerlendirilmiş varlıkların toplamının kapasitesi olarak tanımlanmaktadır (Sombart 1967,24).

- Çift taraflı kayıt sistemi ticaretin rasyonelleşmesine olanak tanımıştır.
- Çift taraflı kayıt sistemi, kapitalist ekonomik sistemin kavramlarının oluşturulmasında büyük rol oynamıştır. Bu kavramlara örnek olarak; sabit varlıklar, işletme sermayesi, üretim maliyeti, döner sermaye vb. verilebilir.
- Sombart son olarak çift taraflı kayıt sisteminin işletmenin, işletme sahibinden ayrı tutulmasında önemli rol oynadığını öne sürmektedir.

Bu değerlendirmeler sayesinde Sombart çalışmasındaki aşamaları ve sistematik muhasebe olarak adlandırdığı çift taraflı kayıt sisteminin gelişimini aşağıdaki gibi özetlemektedir (Chiapello 2007,265-266):

- **Hesapların İlk Ortaya Çıkışı:** Tüccarlar hesapları ayırt edilemez bir karmaşıklık içerisinde tutmaktadır ve bu duruma İtalya'da 13. yüzyılda ilk olarak rastlanmaktadır.
- **Çift Taraflı Kayıt Sisteminin Gelişimi:** Her giriş, birisi borç diğeri alacak olmak üzere iki hesapta kaydedilmektedir. Bu sistem, çift taraflı kayıt sisteminin temel prensibini oluşturmaktadır. Sombart bu aşamanın 14. yüzyılın ikinci yarısında başladığını hatta bu sistemin 1340'da Cenova Belediye İdaresi'nin muhasebe sisteminde uygulandığını söylemektedir.
- **Üçüncü Aşama:** Bu aşamada sermaye hesabının ve bir kâr bir de zarar hesabının işletmenin sermaye döngüsünün hesaplanmasında kullanıldığını belirtmektedir. İlk olarak

sermaye hesabının dile getirilmesine 1430 tarihinde rastlamakta ancak ilk sistemli ve bilimsel olarak teorinin dile getirilmesini de Pacioli'nin 1494 yılında yazmış olduğu kitabı ile olduğunu ileri sürmektedir. Pacioli'nin anlatımında çift taraflı kayıt sistemi, üç aşamadan oluşmaktadır. Ancak Pacioli'nin bu yaklaşımı Sombart'a göre modern muhasebeden uzaktır çünkü Pacioli hesapların kapatılması, açılması ile yıllık bilanço hazırlamayı göz ardı etmiştir.

- **Dördüncü Aşama:** 1608 yılında Simon Steven'in ders kitabı basılmış ve ilk defa çift taraflı kayıt sistemi içerisinde yıllık hesap kapatmalardan ve bilançonun açılışından bahsedilmiştir.
- **Beşinci Aşama:** Eğer stok değerlendirme açısından gerekli ise envanter sayımına geçilmiştir. Sombart'a göre bu beş aşama erken kapitalizm adını verdiği 13. ve 18. yüzyıllar arasında uygulanmıştır.

Sombart'ın bölümlendirmeleri ile çift taraflı kayıt sistemi rasyonel sermayenin bir parçası haline gelmiştir. Bu tarihsel taşları yerine koyduğunda Sombart kapitalizmin gelişimi içerisinde sistematik muhasebenin önemini aşağıdaki gibi ortaya koymaktadır (Chiapello 2007,266-267):

- Sombart'a göre başarılı bir kapitalist sistemin gelişimi için hesapların bir düzen ve açıklık içerisinde tutulması gerekmektedir.
- Çift taraflı kayıt sistemi olmadan kapitalist ekonomik sistem düşünülemez.

Sombart'ın ifade ettiği gibi, çift taraflı kayıt sistemi, işlemlere ilişkin detayları, fişleri, ödemeleri, borçları ve tek taraflı kaydı içerisine alan, işletmelere basit bir bilgi sistemi sağlamaktadır. Ancak daha sonraları işlemlerin sistematik analizi olarak görülebilen hesapları içerisinde barındıran, kârı ya da zararı hesaplayan, kullanılan

sermayeyi hesaplayan ve işletmenin finansal durumu hakkında bilgi veren bir sistem (Yamey 1949,105-106) haline dönüşmüştür.

İktisadi sosyologların arasında yer alan Weber (2008) de, muhasebe uygulamalarının bugünkü kapitalizmin doğuşunda tarihsel açıdan önem taşıdığını ileri sürmektedir. Sombart genellikle çift taraflı kayıt sisteminin kapitalizmin ortaya çıkmasında önemli bir etken olduğunu ileri sürerken, Weber daha çok Batı toplumundaki kâr amaçlı rasyonel ekonomik birimlerde sermaye muhasebesinin önemini vurgulamıştır. Her ikisi de muhasebeyi rasyonel olarak ekonomik faaliyetleri sıralayıcı bir teknik olarak görmüşlerdir. Sembolik ve retorik olarak muhasebe tekniğinin ilk kullanımını, çift taraflı kayıt sistemi olarak da bilinen ilk sistematik basılı eser olan Pacioli'nin 1494 yılındaki kitabı kabul etmektedirler. Sınırsız kârın rasyonel olarak sürdürülmesini girişimciye bir araç olarak sunulan bilimsel bir muhasebeden bağımsız olarak yapılamayacağını ileri sürmektedirler. Sombart ve onun tezine katılanların neden kapitalizmin doğuşunda çift taraflı kayıt sisteminin büyük bir rol oynadığını aşağıda yer alan ifadeler özetlemektedir (Yamey 1949,99-100):

- Bilimsel kayıtlarla elde edilen veriler, elde edilen kârın ve ortaçağdaki tüccarların paralarının toplamının özetidir. Bu kavramsal açıdan sermayenin kârlılığının ilk özetidir.
- İşletme faaliyet sonuçlarının bu özet görüntüsü, rasyonelleşmenin sadece bir basamağıdır. Sistematik muhasebe sayesinde kapitalist girişimcinin amaçları düzenlenir ve gelecekte gerçekleştirmek istediği planlarının belirlenmesine olanak tanır.
- Sistematik örgüt, ekonomik sürecin en güçlü etmenlerinden biridir ve bunu belki de diğerlerine göre sistematik kayıtlama sayesinde yapmaktadır.

Sombart'ın (2008) tezinin temelinde muhasebe-ye bağlı olarak gelişen kapitalizmin bir diğer yönü de, işletmenin mekanikleşmesi ve kişiliğinin bağımsızlaşmasıdır. Girişimci ve girişim bu noktada birbirinden ayrılmaktadır. Yani sistematik muhasebe modeli hem ekonomik hayata ilişkin verileri daha anlaşılabilir kılmakta, hem de ekonomik hayatın eylemlerine rehberlik etmektedir.

5. TARTIŞMA VE DEĞERLENDİRME

Yukarıda çift taraflı kayıt sistemi ve kapitalizmin doğuşu arasındaki ilişki Sombart'ın tezi dikkate alınarak açıklanmıştır. Sombart'ın tezindeki en önemli nokta, çift taraflı kayıt sisteminin ekonomik hayata yeni bir düzen getirmesidir. Bu sistematik muhasebenin ekonomik anlamdaki önemini vurgulamaktadır. Ancak, Sombart'ın tezi birçok açıdan eleştirilmiştir. Sombart'ın tezinin geçerliliğini tartışabilmek için kapitalizmin tanımına ve ne zaman başladığına bakmak gerekmektedir. Sombart erken kapitalizmin 13. yüzyılda başladığını öne sürerken, Weber ve Schumpeter buna katılmakta, Marx kapitalizmin 16. yüzyılda başladığını öne sürmektedir. Kapitalizmin başlangıcı aynı zamanda Sombart'ın tezinde çift taraflı kayıt sisteminin de kullanımına ilişkilendirilmektedir. Ancak bunun da üzerinde görüş birliği bulunmamaktadır. Hatta çift taraflı kayıt sisteminin Araplar'dan abaküs kullanımı ile birlikte geçtiğini ve ilk örneklerinin burada olduğunu iddia etmektedir. Ancak şu da unutulmamalıdır ki; abaküs kullanımı İtalya'ya 13. yüzyılın başında Kuzey Afrika'da ticaret yapan tüccarlar tarafından getirilmiştir.

Bununla birlikte çift taraflı kayıt sistemi, özel ya da kamu girişimlerinin muhasebe verilerini organize etme, düzenleme ve kaydetme yolu şeklinde ifade edilmektedir. Bu sayede özellikle işletme sahibi olmak üzere çeşitli kullanıcılara karar almayı geliştirme, kazanç ya da kayıpları ortaya çıkarma, işletmenin haklarını ve kurallarını

izleme, geçmiş faaliyetlerine yeniden bakma, işletmenin ve diğer kuruluşların iç ve dış işlemlerinde büyük kontrol veya gözetleme olanağı sağlamaktadır (Derks 2008,188). Yani Sombart'ın ifade ettiği gibi, sistematik muhasebenin faydası göz ardı edilemeyecek kadar büyüktür.

Sombart'ın tezini eleştirenler arasında Yamey başta gelmektedir. Yamey'e göre, muhasebe kayıtları ister çift taraflı olsun ister olmasın ekonomiyi yönlendirme veya iyi bir finansal yönetimi yapamaz niteliktedir. Bu kayıtların sonuçları başarılı bir girişimci için gerekli olabilir. Ancak ekonomik sisteme muhasebe kayıtları ya da muhasebe sistemleri yalnızca sıradan bir katkı sağlamaktadır (Yamey 1964,136). Yine Yamey'e göre çift taraflı, sistematik ya da bilimsel muhasebe yöntemi kapitalizmin ruhu için yeterli değildir (Yamey 1964, 132). Miller ve Napier de bu tezin doğruluğuna katılanlar arasında yer almaktadır (Miller and Napier 1993,639). Carruthers ve Espeland ise, Sombart'ın tezine retorik

açıdan eleştiriler getirmektedir (Vollmer 2003,355).

Bunlara rağmen Sombart'ın tezine, Weber ve Schumpeter destek vermektedir. Rasyonel sermaye muhasebesi Weber'in modern kapitalizmi tanımlamada kullandığı en önemli bileşendir. Muhasebe kapitalistlerin geçmiş kararlarının sonuçlarını rasyonel olarak değerlendirmesine olanak tanımaktadır. Gelecekte oluşabilecek kaynakları doğrudan hesaplamalarına da olanak tanımaktadır. Rasyonel sermaye muhasebesi hesap kanunlarıyla bağlantılı olarak rasyonel teknoloji ya da mekanikleşme, serbest işgücü, ekonomik hayatın ticarileştirilmesi yani Weber'e göre rasyonelleşme sürecinin genel bir parçası, modern kapitalizmin hem sonucudur hem de öncülüdür (Carruthers and Espeland 1991,32).

Sombart'ın tezini dikkate alarak yapılabilecek değerlendirmeleri Tablo 1 üzerinde özet bir şekilde görmek mümkündür:

Tablo 1. Çift Taraflı Kayıt Sistemi ve Kapitalizmin Doğuşu (Sombart'ın Tezi)

Sombart (1916)	Weber	Schumpeter	Marx
Çift taraflı kayıt sistemi, modern kapitalizmin en önemli bileşeni olarak görmektedir.	Sombart'ın görüşünü desteklemektedir. Weber'e göre de çift taraflı kayıt sistemi, rasyonel anlamda kapitalizmin gelişimine katkı sağlamıştır.	Genel ekonomik faaliyetlerdeki rasyonel davranış biçimlerini tartışmıştır. Kapitalist ekonomideki işlemler, çift taraflı kayıt sistemi sayesinde rasyonel maliyet- kâr hesaplarına dönüşmüştür.	Marx'ın yazılarında muhasebeye ilişkin çok az bilgi yer almaktadır. Kapital'in ikinci cildinin birinci bölümünde kayıt tutma başlığı yer almaktadır. Ancak bu kısımda Marx yalnızca işgücünün çalışma zamanlarının kayıt altına alınmasını incelemektedir. Marx'ın muhasebeye yönelik çok az görüş bildirmesinin nedenleri olarak yalnızca politik ekonomiyle ilgilenmiş olması ve muhasebenin kapitalizmin dili olabileceğini ancak geleneksel politik ekonominin dili olmadığını varsayması gösterilebilir.
Sombart çift taraflı kayıt sisteminin kapitalizmin gelişiminde teknik bir araç olduğunu öne sürmesi, onun bu konuyu yalnızca teknik açıdan değerlendirdiğini göstermektedir.	Sombart ile aynı görüşü paylaşmaktadır.	Sombart ile aynı görüşü paylaşmaktadır.	Bu görüşü tartışmamıştır.
Sombart değerlendirme yaparken çift taraflı kayıt sistemi ve kapitalizm arasındaki ilişkide retorik yönü ihmal etmiştir.	Sombart gibi retorik yönü tartışmamıştır.	Sombart gibi retorik yönü tartışmamıştır.	Marx çift taraflı kayıt sistemini ne teknik açıdan ne de retorik anlamda tartışmıştır.

Sombart (1916)	Yamey (1964)	Winjum (1972)	Carruthers ve Espeland (1991)	Lemarchand (1994)
Çift taraflı kayıt sistemi, düzenin ve disiplinin sağlanmasına katkı yapmıştır.	Sombart ile aynı görüşü paylaşmıştır.	Sombart ile aynı görüşü paylaşmıştır.	Sombart ile aynı görüşü paylaşmıştır.	Bu görüşü tartışmamıştır.
Çift taraflı kayıt sistemi, toplama/birik-tirme kavramını geliştirmiştir. İşletme-de yer alan her işlemin bir değeri vardır ve bu değer artan ya da azalan bir şekilde sermayeye etki eder.	Yamey bu görüşe katılmamaktadır. Çünkü; hesapların sonuçları düzenli bir şekilde yapılmaz. Sermaye hesaplarının çift taraflı kayıt sistemi olmadan yatırım ve borçlar üzerine odaklanarak da hesaplanabileceğini öne sürmektedir.	Winjum sermayenin hesaplanmasındaki yöntemleri araştırarak bunların çift taraflı kayıt sistemin-den sonra en erken 16. yüzyılın ikinci yarısında ortaya çıktığını ileri sürmektedir.	Bu görüşü tartışmamıştır.	Kapitalizm için iki tane muhasebe modelinin olduğunu ileri sürmüştür. Sermaye döngüsünü gözlemek sadece uygun stok, yatırım ve çift taraflı sistemdeki azalma kayıtlarını kullanarak yapılabileceğini savunmaktadır. Bu sistemin de 19. yüzyılın ikinci yarısına kadar standart bir biçimde kullanılmadığını öne sürmektedir.
Hesaplar, ekonomik olarak işletme kararlarının rasyonelleştirilmesinde birer araçlardır. Ayrıca hesaplar sermaye birikimi amacıyla doğrudan bağlantılıdır.	Hesapların, geleceğe yönelik karar alınmasında çok da faydalı olmadığı görüşünü savunmaktadır.	Bütün tüccarlar tarafından kullanılmamasına rağmen, tüm kitaplarda hesapların faydaları önerilmektedir. Geçmişe yönelik bilgiler, geleceğe yönelik karar alınmasında yardımcı olmaktadır.	Yazarlara göre hesaplar geçmişte çok karmaşık tutulmaktaydı. Çift taraflı kayıt sisteminin bu yüzden teknik bir avantajı bulunmaktadır.	Bu görüşü tartışmamıştır.
Çift taraflı kayıt sistemi, kapitalist ekonomik sistemin aktörleri ve ekonomistleri tarafından kullanılan kavramların oluşmasına katkı sağlamıştır.	Bu görüşü tartışmamıştır.	Bu görüşü tartışmamıştır.	Bu görüşü tartışmamıştır.	Muhasebede kullanılan bazı kavramlar, politik ekonomi kullanılmadan önce de görülmekteydi, fakat ekonomik sunuların kaynağı muhasebe anlamına gelir mi? Başka bir hipoteze göre tüccarın akıl yürütmesi ya da nedenselliği üzerinde hem muhasebenin hem de ekonomik sistemin etkisi vardır.

Çift taraflı kayıt sistemi, işletmeyi işletme sahiplerinden ayırmaktadır.	Sombart'ın bu görüşüne katılmamaktadır. Ayrılmayı, ortaklık kavramının bir sonucu olarak görmektedir.	Çift taraflı kayıt sistemi kullanılmaya başlandığında, yönetim ile sahipliğin birbirinden ayrı tutulmasının henüz farkında değillerdi. Çünkü, birçok tüccarın ortağı bulunmamaktaydı.	Bu görüşü tartışmamıştır.	Bu görüşü tartışmamıştır.
---	---	---	---------------------------	---------------------------

Kaynak (Kaynaklardan Alınmıştır ve Uyarlanmıştır) : Carruthers ve Espeland 1991; Chiapello 2007; Lemarchand 1994; Most 1972; Sombart 1916, 2008; Weber 2008; Yamey 1964; Winjum 1972

Kapitalist düzende, her türlü ticari işlemin başlangıç ve sonunda belli miktarda para vardır. Dolayısıyla daha kapitalizmin başlangıcından itibaren hesabın yürütülebilmesi açısından bir zorunluluk, vazgeçilmez bir araç haline gelmiş olduğu söylenebilir. Hesap yapma işi ya da kayıt tutma, belli bir eğilimle belli bir alışkanlığın yanı sıra insanlarla ilgili her türlü etkinliği sayılarla ifade etme ve bu sayılarla gelirler ve harcamalar gibi zekice ve karmaşık bir sistem oluşturma yeteneğine sahip olmayı da içermektedir. Sayılar her zaman için değerleri ifade etmek amacıyla kullanılır. Bu değerler sistemiyse en az olanla en çok olan borç ve alacak arasında ilişkiler kurarak bir şirketin ticari açıdan kârlı olup olmadığını belirlemeye yarar (Sombart 2008,135-136). Bu iki hesaplama biçimi günümüz özel ekonomi alanında ticari hesap ve muhasebeye denk düşmektedir.

Özetle Sombart da çift taraflı kayıt sistemini modern kapitalizmin önemli bileşenlerinden bi-

ri olarak kabul etmektedir. Sermaye ya da kapital kavramı, çift taraflı kayıt sisteminden önce bir bölüm olarak dikkate alınmamaktaydı. Kapital, kâr elde etmek ve hesaplara girişlerde kullanılan varlığın miktarı olarak tanımlanmaktadır. Dahası Sombart'a göre çift taraflı kayıt sisteminin kullanımı, kapitalist ekonomik sistemin tam anlamıyla gelişimindeki kazanç ya da elde etme fikirlerinin yaratılmasına olanak tanımaktadır. Çift taraflı kayıt sisteminin yayılmasında bu sistemin teknik üstünlükleri çok önemli rol oynamaktadır. Hatta Winjum'a (1972,40-108) göre, çift taraflı kayıt sisteminde borç ve alacak, bir işletmenin faaliyetlerinde doğal dengenin kurulmasına böylelikle de işin meşrulaşmasına olanak tanımaktaydı. Pacioli ve 19. yüzyıl arasında muhasebe teorisinde çok az değişim yaşanmıştır. Çift taraflı kayıt sisteminde genel teorik anlaşma sağlanmış ve bu sistemin birçok muhasebe problemine cevap verebilen güçlü bir yöntem olduğu kabul edilmiştir.

6. KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Nalan ve Hamdi AYDIN. 1987. Muhasebe Teorileri, Gazi Üniversitesi Yayın No:98, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No:44, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.
- BRAUDEL, Fernand. 2004. Maddi Uygarlık: Mübadele Oyunları, Çeviren: Mehmet Ali Kılıçbay, İmge Kitabevi, İkinci Baskı, Ankara, Mart.
- CARRUTHERS, Bruce G. And Wendy Nelson ESPELAND. 1991. Accounting for Rationality: Double-Entry Bookkeeping and the Rhetoric of Economic Rationality, The American Journal of Sociology, Volume: 97, Number: 1, July.
- CHIAPELLO, Eve. 2007. Accounting and the Birth of the Notion Capitalism, Critical Perspectives on Accounting, Volume:18.
- DERKS, Hans. 2008. Religion, Capitalism and the Rise of Double-Entry Bookkeeping, Accounting, Business & Financial History, Volume:18, Number:2, July.
- FUNNELL, Warwick. 2001. Distortions of History, Accounting and the Paradox of Werner Sombart, ABACUS, Volume:37, Number:1.
- HOPWOOD, A. 1987. The Archaeology of Accounting Systems, Accounting, Organizations and Society, Volume:12, Number:3.
- ISAAC, Alfred. 1947. İşletme İktisadı Cilt:1, Çeviren: Dr. Orhan Tuna, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:117, İktisat Fakültesi Yayınları No:8, İsmail Akgün Matbaası, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, İstanbul.
- KUHN, Thomas S. 2008. Bilimsel Devrimlerin Yapısı, Çeviren:Nilüfer Kuyaş, Kırmızı Yayınları, 8. Baskı, İstanbul.
- LEMARCHAND, Y. 1994. Double-entry Versus Charge and Discharge Accounting in Eighteenth-Century France, Accounting, Business and Financial History, Volume: 4(1), pp. 119- 145.
- MILLER, P. And C. NAPIER. 1993. Genealogies of Calculation, Accounting, Organization and Society, Volume:18.
- MOST, Kenneth S. 1972. Sombart's Propositions Revisited, The Accounting Review, Volume: 47, Number: 4, October.
- OTAR, İsmail. 2005. Muhasebede "Muzaaf Usul" L. Pacioli'den Önce Var mıydı?-1, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 28.
- ÖZEL, Mustafa. 1993. Kapitalizm ve Din, Ağaç Yayıncılık, Birinci Baskı, İstanbul.
- PERAGALLO, Edward. 1956. Origin of The Trial Balance, In Studies in the History of Accounting, Edited by: A.c. Littleton and Basil Yamey, Homewood, I-II: Irwin, 215-222.
- SOMBART, Werner. 1916. Der Moderne Kapitalismus, Translated by: K. Most, Volume:II, Third Edition, Dunker and Humblot.
- SOMBART, Werner. 1967. The Quintessence of Capitalism, İngilizceye Çeviren: M. Epstein, Türkçeye Çeviren: Mustafa Özel, New York: Howard Fertig.
- SOMBART, Werner. 2008. Burjuva: Modern Ekonomi Dönemine Ait İnsanın Ahlaki ve Entelektüel Tarihine Katkı, Çeviren: Oğuz Adanır, Doğu Batı Yayınları, Ankara, Mart.
- TAYLOR, R. Emmett. 1956. Luca Pacioli, In Studies in the History of Accounting, Edited by: A.c. Littleton and Basil Yamey, Homewood, I-II: Irwin, 175-184.
- VOLLMER, Hendrick. 2003. Bookkeeping, Accounting, Calculative Practice: The Sociological Suspense of Calculation, Critical Perspectives on Accounting, Volume:3.

WEBER, Max. 2008. Protestan Ahlakı ve Kapitalizmin Ruhu, Çeviren: Zeynep Gürata, Ayraç Yayınları, Ankara.

WINJUM, James Ole. 1972. The Role of Accounting in the Economic Development of England:1500-1750, Urbana III: Center for International Education and Research in Accounting.

YAMEY, Basil S. 2005. The Historical Significance of Double- Entry Bookkeeping: Some Non-Smbartian Claims, Accounting, Business & Financial History, Volume:15, Number:1.

YAMEY, Basil S. 2004. Pacioli's De Scripturis in the Context of the Spread of Double Entry Bookkeeping, Spanish Journal of Accounting History, Number:1, December.

YAMEY, Basil S. 1964. Accounting and the Rise of Capitalism: Further Notes on a Theme by Sombart, Journal of Accounting Research, Volume:2.

YAMEY, Basil S. 1949. Scientific Bookkeeping and The Rise Of Capitalism, The Economic History Review, Second Series, Volume:1, Number:2&3.

