

ULUBURUN BATIĞI'NIN GÜNÜMÜZ TİCARET, MUHASEBE VE UFRS BOYUTU

Süleyman Yükçü ¹

Nazan Güngör Karyağdı ²

ÖZ

Binlerce yıl öncesinde insan ilişkilerinde ticari faaliyetler ve buna bağlı olarak kar elde etme motivasyonu var olmuştur. Toplumda bu duruma düzen getirecek bir bilimin ortaya çıkmasına ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaç doğrultusunda ortaya çıkan muhasebe bilimi insan varlığının ilk yıllarından günümüze kadar sürekli olarak gelişim göstermiştir. M.Ö. 1300'lü yıllarda faaliyette bulunan Uluburun Batığı gemisinin bulguları bunun bir örneğidir. O tarihlerde geminin bir kaza sonucu batmış olması ve günümüzde yapılan arkeolojik kazılar sonucunda keşfedilmesi daha sonra incelenmesi ve gemide bulunan ticari/sanayi amaçlı mallar ticari faaliyetlerin o dönemlerde de yoğun bir şekilde yapıldığını göstermektedir.

Bu çalışmadaki amaç, yazının kullanılmaya başlandığı M.Ö. 3200 yıllar ve paranın kullanılmaya başlandığı M.Ö.480'li yıllarda, M.Ö.1300'li yıllarda faaliyetteki Uluburun Batığı (Gemisi) örneğinde olduğu gibi ticari faaliyetlerin yapıldığı ve bu durumun o tarihlerde ve günümüzde muhasebe bilgi sistemine nasıl yansıtıldığının araştırılmasıdır. Çalışma kapsamlı literatür araştırmasına dayanmaktadır. Çalışmamızdan önce yapılan arkeolojik kazılar, tarih ve arkeoloji bilimi kapsamındaki literatür araştırmaları incelenmiştir. Buna bağlı olarak gemide bulunan malların değişimi, ticari ve muhasebe ortamı incelenmiş ve günümüzdeki uluslararası finansal raporlama standartları açısından muhasebeleştirilme boyutu ele alınmıştır. Çalışma sonucunda, o dönemde çift kayıt (*partita doppia*) muhasebe sisteminin olmadığı ancak ticari faaliyetlerin bir muhasebe boyutu olması gerektiği ve gemideki malların ilgili hesaplara kayıt edilmesi konusunda çıkarımlarda bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Uluburun Batığı, Ticaret Ortamı, Muhasebe Ortamı, UFRS.

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M53, H59.

¹ Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, suleyman.yukcu@deu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-1514-5953.

² Doç. Dr., Bitlis Eren Üniversitesi, Sosyal Bilimler M.Y.O. ngkaryagdi@beu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-3938-4147.

Atıf (Citation): Yükçü, S., Karyağdı, N.G. (2026). Uluburun Batığı'nın Günümüz Ticaret, Muhasebe ve Ufrs Boyutu. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(30), 17-36.

THE CURRENT TRADING, ACCOUNTING AND IFRS DIMENSION OF THE ULUBURUN SHIPWRECK

ABSTRACT

Thousands of years ago, commercial activities existed in human relations and accordingly, the motivation to make a profit. There was a need for the emergence of a science that would bring order to this situation in society. Accounting science, which has emerged in line with this need, has continuously developed from the first years of human existence to the present day. The findings of the Uluburun Shipwreck ship which was in operation in the 1300s BC, are an example of this. The fact that the ship sank as a result of an accident at that time and was discovered as a result of archaeological excavations conducted today, subsequent examination and commercial/industrial goods found on the ship indicate that commercial activities were carried out intensively at that time as well.

This study aims to investigate how commercial activities were carried out in the 3200s BC when writing began to be used and in the 480s BC when money began to be used, as in the case of the Uluburun Shipwreck (Ship) in operation in the 1300s BC and how this situation is reflected in the accounting information system at that time and today. The study is based on extensive literature research. Archaeological excavations carried out before our study, literature researches within the scope of history and archaeological science were examined. Accordingly, the exchange of goods on board, the commercial and accounting environment were examined and the extent of accounting in terms of current international financial reporting standards was considered. As a result of the study, it was concluded that there was no double registration accounting system at that time but commercial activities should have an accounting dimension and the goods on board should be recorded in the relevant accounts.

Keywords: Uluburun Batığı, Ticaret Ortamı, Muhasebe Ortamı, UFRS.

Jel Classification: M40, M41, M53, H59.

1. GİRİŞ

İnsanoğlu muhasebede önemli yeri olan çift kayıt yöntemini yüzyıllar sonra keşfetmiş olsa da muhasebe bilimi insanlık tarihi kadar eskiye dayanmaktadır. Muhasebe çoğunlukla değer kavramına dayanır. İnsanoğlu değeri olan herhangi bir nesne ya da objeyi çıkarları doğrultusunda elde etmeye çalışır ve amaçları için kullanmak ister. El değiştiren değerli bir nesne ya da obje muhasebenin konusu haline gelebilir. Bu nedenle herhangi bir obje ya da nesneye atfedilen önem “*değer*” olarak tanımlanabilir. Hemen hemen tüm canlılar değer verdikleri obje ya da nesneye ulaşmak isterler. Örnek vermek gerekirse, insanlar gibi hayvanlar da beslenme ihtiyacı duyar ve hayatlarını idame ettirecek besin ve su gibi kaynakları elde etmeye çalışırlar. İnsanoğlu diğer canlılara nazaran daha fazla tekâmül gösterip beslenme dışındaki ihtiyaçlar için de çok önemli değerler yaratmıştır. Yaratılan bu değerler bazen para karşılığı bazen de satın alma dışında farklı şekillerde elde edilmiştir. Paranın henüz icat edilmediği dönemlerde insana ait ihtiyaçların elde edilmesi değişim ile gerçekleşmiştir. Önceleri kişiler, aileler ve kabileler arasında gerçekleşen bu değişim ticaret anlayışını başlatmış ve günümüz ticaret mekanizmasının ortaya çıkmasına zemin oluşturmuştur. Daha da gelişen ticaret anlayışı kabileler arasında olmaktan çıkıp ulusal hatta uluslararası boyut kazanmıştır. Paranın bulunmadığı, coğrafi keşiflerin henüz yapılmadığı, Amerika’nın varlığının bile

bilinmediği o dönemlerde Uluburun Batığı'nın varlığı uluslararası ticareti ön plana çıkaran önemli bir gelişme sayılmalıdır.

Geminin büyüklüğü, taşıdığı yükün fazlalığı ve değeri o tarihler ve insanlık için önemli ticari faaliyetlerden biridir. Bu geminin muhasebe bilimi açısından değerlendirilmesi önemlidir. Gemi bir tüccara ya da mülkî amire (kral vb.) ait olabilir. Geminin sahibi ticareti kendi adına ya da başka kişiler adına yapıyor olabilir. Dolayısıyla mal sahibi ve gemi birbirinden ayrı tutulmalıdır. Gemide bulunan mallar çeşitli bölgelere ve kültürlerle ait olması yönüyle birbirinden ayrılır. Gemideki malların bir noktadan alıp başka bir noktaya ulaştırma hizmeti ürettiği görülmektedir. Bu malların para karşılığında taşınması henüz para kullanımı başlamadığı için mümkün değildir. Bu malların elde edilmesi ya da taşınmasına ilişkin ödemeler başka mallar veya değerli madenler karşılığında gerçekleşmiştir. Başka bir seçenek ise savaşarak elde edilmiş olmasıdır. O dönemlerde bu ihtimal oldukça yüksektir. Bunu batıkta bulunan savaş malzemelerinin varlığından anlayabiliriz. Geminin taşıdığı mallara dikkat edilecek olunursa, bu mallar ticari özellik taşımanın yanında sanayide kullanılan hammadde özelliği de taşımaktadır. İlgi çekici olan nokta, Uluburun Batığı'nın taşıdığı ticari ve sanayi mallarının öneminin günümüzde de hala geçerli olduğu ve uluslararası alanda çok daha büyük gemilerle kıtalar arasında ticarete konu olmaya devam ettiğidir.

Bütün bu bilgiler ışığında ticarete konu olan bu malların bir tutar ile ifade edilmesi, değerlemesi ve muhasebe bilimi açısından muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu çalışmanın amacı, M.Ö. 1300 yıllarda ticarete konu olan Uluburun Batığı'nda bulunan malların ve geminin ürettiği hizmet değerinin nasıl dikkate alınması, muhasebeleştirilmesi ve günümüzde uluslararası finansal raporlama standartlarına göre nasıl dikkate alınması gerektiği üzerinde durulmaktadır. Bu yönüyle çalışmayı hazırlarken kendimizi zaman tüneline yolculuk yapar gibi hissettiğimiz olmuştur. Bu kapsamda çalışmada Uluburun Batığı'nın taşıdığı mallar ve verdiği hizmetin uluslararası muhasebe standartları çerçevesinde muhasebeleştirilmesi konusundaki öneriler önemlidir ve çalışmanın bu yönüyle literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.*

2. ULUBURUN BATIĞI

Uluburun Batığı 20. yy'da arkeoloji alanında gerçekleştirilen en önemli keşifler arasında yer almaktadır. Henüz tespit edilemeyen bir nedenden dolayı 3300 yıl önce Akdeniz sularında batan bu gemide birçok bölgeye ait yaklaşık 20.000 parça ürün bulunmaktadır. Ürünlerin ait olduğu medeniyetler arasında Yunanistan, Mısır, Hitit, Suriye, Filistin, İsrail, Kenan gibi birçok medeniyet vardır (Ayvazoğlu, 2015:8).

Bu gemide Antik dönemi simgeleyen birçok ticari/sanayi malzeme vardı. Gemide bu malzemelerin yanında ticari nitelik taşıyan bilgi ve belgeler de yer almaktaydı (Altun, 2008:

* Uluburun Batığı'ndaki malların ticareti ve muhasebeleştirilmesine ilişkin bugüne kadar yapmış olduğumuz çalışmalara ilişkin edindiğimiz bilgi ve tecrübelerle dayalı olarak birçok çıkarım, açıklama ve yaklaşımlarda bulunulmuştur. Bu çıkarım ve yaklaşımlar yazarların görüşü olarak dikkate alınmalıdır. Çalışmada buna benzer açıklamalara ilişkin dipnot verilememiştir. Çünkü bu açıklamalar herhangi bir kaynaktan alınmamıştır.

63). Malzeme ile ilgili bilgi ve belge söz konusu olduğunda muhasebe ile ilgili kavramlar olan fatura, objektif belge, kanıt toplama, envanter, değerlendirme gibi kavramlar düşünülmelidir.

Sular altında kalan bu gemi 1982 yılında civarda sünger toplamak için çalışan kişiler tarafından bulunmuştur. Büyük ilgi uyandıran bu gemi ile ilgili 1984 yılında gerçekleştirilen kazılarla gemi çıkartılmıştır (Altun, 2008: 63). Büyük bir yapıya sahip olan bu geminin içinde pek çok malzemenin olduğu belirlenmiştir. İçinden çıkan eski bakır, kalay ve cam külçe gibi mazemeler o dönemde ticaret hayatının geniş bir yapıya sahip olduğunun bir örneğidir. Bu gemide arkeologlar tarafından yapılan kazılarda oldukça önemli eşyalar bulunmuştur. Yaklaşık 1 ton ağırlığında kalay külçe, 150 adet cam külçe, Miken ve Kıbrıs çanak çömleği, Mısır ve Kenan Ülkesine ait mühürler, mücevherler, Afrika'dan fildişi, su aygırı dişi bulunan malzemeler arasındadır. Ayrıca gemide bulunan ve ilgi odağı olan Mısır Firavunu Akheneton'un karısı Nefertiti'ye ait mühür bulunmuştur (Orakçal, 2022: 6). Geminin içinde bulunan ve gemiyi koruduğu düşünülen tanrıça heykeli ve çeşitli müzik aletleri gemide dini törenlerin yapıldığının bir göstergesi olarak ifade edilmiştir. Uluburun dolaylarında batan bu ticaret gemisinin yola çıkarken her türlü saldırıyı göz önünde bulundurması ve buna hazır olmasını ise gemide bulunan kılıçlar, oklar ve yaylardan tahmin edebiliriz (Ayvazoğlu, 2015:9).

2.1. Uluburun Batığı'nın Tarihi

Çok eski bir tarihe dayanan Uluburun Batığı keşfedildiği tarihten bu yana sualtı arkeolojisinde önem kazanan bir simge olarak kabul edilmiştir. Bu gemi Doğu Akdeniz Bölgesi Genç Tunç Çağı arkeolojisine damga vurmuştur. Uluburun Batığı Mykenler, Mısırlılar ve Kenanlar gibi bölgede yaşayan insan toplulukları arasında yaşanan ekonomik ve kültürel ilişkilerle ilgili bilgiler sunması açısından büyük ilgi görmüştür (Newton, 2006: 117).

Uluburun Batığı, 1982 yılında sünger toplamak için suya dalan Mehmet Çakır adlı sünger avcısı tarafından bulunmuştur. Mehmet Çakır, teknenin kaptanına durumu bildirmiş, tekne kaptanı bu konuda Institute of Nautical Archaeology'e konu hakkında bilgi vermiştir. Hem bu enstitüsünü hem de Bodrum Arkeoloji Müzesinin desteği ile bir grup arkeolog Uluburun Batığı'nın olduğu yere gitmiş ve incelemeler yapmıştır. Bulunduğu yerden 50-60 m derinde yeri saptanan gemi için kazı çalışmaları başlatılmıştır. Kazı çalışmaları 1984 ve 1985 yıllarında George Bass tarafından başlatılmış, devamı ise Cemal Pulak tarafından gerçekleştirilmiştir (Ergün, 2020:1-2). Kazı çalışmaları için her yılın Haziran ve Eylül ayları arasında dalışlar gerçekleştirilmiş olup 1994 yılına kadar devam etmiştir. Bu süreçte toplam 11 kazı ve 22413 dalış gerçekleştirilmiştir (Pulak, 2006: 60).

Kazılarda MÖ.1379-1362 yılları arasında hükümlanlık süren Mısır Kraliçesi Nefertiti'ye ait olduğu düşünülen skarabeus (altın mühür) bulunmuştur. Skarabeus Eski Mısır'da insan ruhunun ölümsüzlüğünü ve güneşin her gün doğuşunu simgeleyen bir böcek türü olması nedeniyle kutsal ve değerli bir objedir. Skarabeus'un gemi batığında bulunması Uluburun Batığı'nın önemini açıklamaktadır. Sadece gemide bulunan skarabeus değil geminin içinde yer alan malzemeler de eski çağlardaki (Newton, 2006: 117-118) insan toplulukları arasındaki ticari ilişkileri ortaya koymaktadır. Gemide bulunan ticari ve endüstriyel mallar (hammadde, kalay, bakır, cam külçeler vb.) M.Ö. 14 yüzyıla ait olduğu ve geminin 1316 yılına tarihlendirildiğini göstermektedir (Orakçal, 2022: 8). Buna göre Nefertiti'nin altın mührü (

skarabeus) kendisinin iktidardan inmesinden 46 yıl sonra bir tüccar tarafından Mısırdan satın alınıp muhtemelen Romanya kıyılarına ticari mal olarak gemi ile götürülürken yaşanan bir kaza nedeniyle Uluburun'da Akdeniz'in sularına gömülmüştür. Yaklaşık 3310 yıl su altında kaldıktan sonra arkeologlar tarafından çıkartılarak günümüzde Bodrum Müzesi'nde sergilenmektedir.

2.2. Uluburun Batığı'nın Teknik Yapısı

Uluburun Batığı olarak adlandırılan geminin yapımında sedir ağacı kullanıldığı ve geminin kabuk yöntemiyle inşa edildiği bilinmektedir. Geminin oluşturulmasında metal ürünlerin yer almadığı düşünülmektedir. Geminin inşasında omurga kısmı geminin gövdesini oluşturan tahtalara metal yerine ahşap bağlantı elemanları ile tutturularak geminin gövdesi tamamlanmıştır. Geminin yelken kısmının çift serenli Mısır yelkeni olduğu bilinmektedir. Yelken serenlerinin ölçüsünün 13.50 m. boyutlarında, direk boyunun ise 12.50 m. olduğu tahmin edilmektedir (Altun, 2008, s.77). Geminin yaklaşık 15-16 m. uzunlukta olduğu düşünülmektedir (Pulak, 2006: 90).

Geminin yüksekliği hakkında detaylı bir bilgi olmaması geminin dış kısmının korunamamış olmasındandır. Ancak geminin dümeninin 28 cm genişliğinde olduğu bilinmektedir. Gemi ulusu hakkında kesin bir bilgi bulunmamakla (Payton, 1996: 81; Ergün, 2020: 3) birlikte, gemi yelkeninin Mısır kültürüne yakın olması geminin mülkiyetinin Mısırlı bir şahsa ait olabileceğini düşündürmektedir.

Geminin inşasında kullanılan ağacın meşe olduğu saptanmış, ancak gemi inşasında kullanılan ağacın yaşı konusunda yapılan çalışmalar sonuçsuz kalmıştır. Gemide bulunan zeytin çekirdeği, terebentin reçinesi vb. organik gıdalardan alınan örneklerle C14 analizleri yapılmış ve analizler sonucunda geminin M.Ö. 1342 ve 1314 yıllarında battığına dair bilgiler edinilmiştir. Araştırmacılar bu verilere dayanarak Uluburun Gemisi'nin Ekhataon, Tutankhamun ve Haremhab'ın hükümdarlık dönemine denk gelen 18. Mısır Sülalesi Devri'nde Akdeniz sularında olduğunu ifade etmişlerdir (Pulak, 2006: 91).

2.3. Uluburun Batığı'nın Rotası

Rotası hakkında henüz kesin bir bilgiye ulaşılamamış olsa da Uluburun Batığı'nın Suriye-Filistin Bölgesi'nden yola çıktığı ve Kıbrıs'tan mallar yüklendiği söylenilebilir (Ergün, 2020: 3). Ayrıca geminin batıya gitmeden önce o civarlarda yer alan birçok limana uğramış olduğu da yer alan olası ihtimaller arasındadır. Geminin iki bölgeden birisinden çıktığı ve Güney Anadolu kıyılarını izledikten sonra Uluburun civarında bilinmeyen bir limana girdiği de ifade edilen bir diğer bilgidir (Pulak, 2006: 93). Uluburun Batığı'nın rotasını gösteren harita (Harita 1) aşağıda yer almaktadır.

Geminin taşıdığı mallarla birlikte Uluburun civarında şiddetli rüzgâra kapılıp karaya sürüklendiği ve parçalandığı bilinmektedir (Ayvazoğlu, 2015: 15). Sonuç itibari ile çalışma konumuz olan Uluburun Batığı Doğu Akdeniz sahilleri arasında taşıma hizmeti verdiği düşünülmektedir. Geminin yelkeninin Mısır stili olması, gemide Romanya'da yaşayan insan topluluklarının kullandığı taş tören asası bulunmuş olması ve gemideki malların niteliği geminin son rotasının Mısır'dan Romanya'ya doğru olabileceğini düşündürmektedir.



Harita 1: Geminin Olası Rotasını Gösteren Harita

Kaynak: Erkut, 2011: 29

2.4.Uluburun Batığı'nın Yüğü

Daha önce hiçbir batıkta bulunmayacak kadar çok buluntuya sahip olan bu gemi, battığı dönemlerin ticareti hakkında geniş bilgi yansıtırma özelliği taşımaktadır. Çoğunlukla bünyesinde hammadde taşıdığı düşünülen Uluburun Batı'ğının ticarete yer alan farklı ürünler de taşıdığı bilinmektedir. 10 ton saf bakır ve 1 ton kalayın asıl yükü olduğu bilinse de farklı ürünlerin yer aldığı da yapılan araştırmalar sonucunda ortaya çıkmıştır. Gemide bulunan bakır ve kalay külçelere o dönemde hem Suriye kıyısında yer alan Ugarit kenti dolaylarında hem de oraya uzak bir bölge olan Sardinya'da rastlanılmış olduğu düşünülse de; daha sonra yapılan araştırmalar aşağıdaki biçimde sonuçlar ortaya koymaktadır.

Uluburun Batığı ile ilgili çeşitli araştırmalar yapılmıştır. Bunlardan birisi New York'taki Brooklyn Kolejinden Wayne Powell ve arkadaşlarının yaptığı bir makale çalışmasıdır. Yakın bir tarihte yapılan ve Uluburun Batı'ğının konu alan bu makalede, Uluburun batığındaki mevcut kargonun önemli bir bölümünün kaynağının Tacikistan ve Özbekistan'daki maden yatakları olduğunu ileri sürmüştür. Araştırmacılar, kalay külçelerini izotop analizlerine tabi tutmuşlardır. Çalışmada incelemeye alınan 105 külçedeki izotop oranları analiz edilmiş, bunların yaklaşık üçte birinin Tacikistan'daki bir maden yatağından, bazılarının ise Özbekistan'dan tedarik edildiği anlaşılmaktadır. Geriye kalan ve incelenen diğer külçelerin büyük kısmının kaynağının ise Hitit İmparatorluğu'nun egemenliği altında olan Toros Dağları bölgesindeki maden yatakları olduğu belirtilmiştir (Çağlar, 2024: 2). Buna göre, bugünkü Özbekistan ve Tacikistan topraklarından elde edilen metal külçelerin bugünkü Türkmenistan, Afganistan, İran, Irak, Ürdün topraklarından kara yolu ile taşınarak Doğu Akdeniz sahilleri veya Mısır'a kadar taşındığı, buralardan gemiye yüklenerek Uluburun açıklarına kadar ulaştırıldığı

anlaşılmaktadır. Külçelerin maden arama alanlarından Doğu Akdeniz’e veya Mısır’a kadar taşınırken birkaç kez ülke değiştirmiş olması muhtemeldir. Sonuçta gemideki malların sahibi tarafından satın alınarak çalışma konumuz olan gemiye yüklenmiştir.

Gemide bulunan cam külçeler Tunç Çağı’nda bulunmuş en büyük cam grubunu temsil etmektedir. Bu külçelerin çoğunun içi çam reçinesi ile doldurulmuştur. Gemide bulunan yaklaşık 150 adet Kenan amforası ve 9 adet büyük küp ise bulunan diğer malzeme grubudur (Yalçın, 2006: 23). Kobalt mavisi, turkuaz ve lavanta renklerinde yuvarlak bir yapıya sahip olan bu 150 adet Kenan amforası olarak adlandırılan cam külçelerin Ugarit ve el-Amarna tabletlerinde adı geçen Suriye-Filistin kıyılarından gelen mekku ve ehlipekku oldukları düşünülmektedir (Ayvazoğlu, 2015: 10). Bazı bilgiler bu amforaların içinde zeytinyağı kalıntılarının ve hatta cam boncukların olduğunu da göstermektedir (Taştēmür, 107: 67). Ayrıca gemide dönemin lüks malları içerisinde sayılabilecek Afrika abanozu, altın parçacıkları, fildişi ve suaygırı dişlerinin, birkaç devekuşu yumurtası kabuğunun da yer aldığını göstermektedir. Bunların yanı sıra yine döneme damga vuran Kenan Kültür Bölgesi’ne ait olduğu düşünülen deniz kabuğundan yapılan yüzükler, fayanslar, cam ve kehribarlardan yapılmış birçok boncuk da bulunan eşyalar arasındadır (Erkut, 2011: 29). Bütün bu mallar dışında korunmak amacıyla kullanılan bazı silahlar, aletler, kökenleri birbirinden oldukça farklı silindir mühürler de bulunmuştur. Bunlar dışında gemi mürettebatına ait olduğu düşünülen olta uçları ve yiyeceklere de rastlanılmıştır (Hauptmann & Maddin, 2006:135). Yine müzik kutularının yapımında kullanılan kaplumbağa kabukları da bulunmuştur (Ayvazoğlu, 2015: 10).

Uluburun Batı’nda bulunan madenler içerisinde yer alan bakır iki grupta incelenmektedir. Bunlardan ilki öküzgönü biçiminde olan, dikdörtgen külçeler ve disk şekilli külçelerdir. Bunlar yaklaşık 24 kg ağırlığında ve 348 adettir (Pulak, 2006: 61; Ergün, 2020: 5). Bu külçelerin öküz gönü olarak isimlendirilmesinin nedeni bu külçelerin öküz postuna benzetilmesidir. Öküz gönü külçelerine ait resim aşağıda verilmiştir.



Resim 1: Öküz Gönü Külçesi

Kaynak: INA, 2024

Resim 1’de de görüldüğü gibi bu külçelerin dört bir tarafında öne doğru çıkıntılar yer almaktadır. Bu şekildeki külçelere “*Keftiu Külçeleri*” adı verilmiştir. Bu külçeler M.Ö. 14. yüzyıldan 13. yüzyılın sonuna kadar kullanılan öküz gönü külçelerini yansıtmaktadır.

Bu külçelerin dışında gemide kullanılan ve bulunan bir diğer külçe biçimi de yastık benzeri olan külçelerdir. Bunların öküz gönü külçesinden farkı kolunun olmamasıdır. Gemide

5 adet yastık biçimli külçe de bulunmuştur. Yastık biçimli külçeye ait resim aşağıda yer almaktadır (Pulak, 2006: 61). Yastık biçimli külçelerin de M.Ö. 16. ve 15. yüzyıllarda yaygın olarak kullanıldığı düşünülmektedir (Pulak, 2006: 62).



Resim 2: Yastık Biçimli Külçeler

Kaynak: Pulak, 2006:62

Bu kalay külçelerin Uluburun Gemisi'nde çıkması bilim dünyası ve tarih açısından büyük önem taşımaktadır. Bu külçelerin büyük ihtimalle Levant Kıyıları'ndan gemilere yüklendiği düşünülmektedir. Gemide hiç kurşun külçeye rastlanılmamıştır. Gemide büyük çoğunluğunun Kenan kökenli takılar olduğu bilinen çok sayıda altın ve gümüş buluntular da belirlenmiştir. Bir halka külçe de bu buluntular arasında yer almaktadır. Bu buluntuların bazılarının para yerine kullanıldıkları düşünülmektedir. Buluntuların bazılarının Mısır kökenli olduğu da ifade edilmektedir. Bu buluntulardan 37 adet altın arasında madalyonlar, gerdanlık, kolye uçları ve boncukların da bulunduğu görülmektedir. Bulunan kolye ucunda elinde hayvan tutan bir kadına ait figür betimlenmiştir. Yine Uluburun Batı'nda kökeni henüz tespit edilemeyen ancak altından yapılmış olduğu bilinen çift konik içki kabının da buluntular arasında yer aldığı bilinmektedir (Ergün, 2020: 6).

Gemide bulunan metal buluntular arasında silahlar da yer almaktadır. Özellikle gemide bronz silahlar bulunmuştur (Bass, 1986: 274). Silah grubu içerisinde yer alan birçok hançer, topuz, mızrak, oklar da mevcuttur (Pulak, 2006: 86). Hançerler fildişi ve abanozla kaplı kabzaya sahip bir yapıdadır. Hançerlerin Kenan kılıcına benzetildiği düşünülmektedir (Pulak, 2006 : 83).

Uluburun Batı'nda bulunan bir diğer maden grubu da tunç ve bakırdan yapılmış kaplardır. Ancak korozyon gibi sebeplerden dolayı kaplarda aşınmalar meydana gelmiştir. Gemide bulunan bir diğer önemli buluntu ise tunçtan yapılmış boynu, elleri ve ayakları altın kaplama olan bir kadın figürüdür. Kadın figüründe bir gerdanlık ve omuz hizasında iki tane saç örgüsü bulunmaktadır. Bu ayrıntılar figürün soylu kişilere sahip olduğunu göstermektedir (Pulak, 2006: 86; Ergün, 2020: 8).

Gemide rastlanan bir diğer buluntu grubu ise taş buluntulardır. Daha önce Asya ve Avrupa'da görülmeyen taş tören asası, çıpa ve ağırlıklar gemide bulunmuş olan taş buluntular arasındadır. (Ergün, 2020: 9). Geminin kargo kısmında da oldukça ilgi çekici bir yapıya sahip taş tören asası bulunmuştur. 19,2 cm. uzunluğa ve 690 gr. ağırlığa sahip olan bu taş tören asası gri-yeşil renkte olup sert taştan yapılmıştır. Bu asanın ucu içe doğru kıvrık bir şekilde ve yüzey

kısmı ise oluk ve silmelerle bezelidir (Buchholz & Weisgerber, 2006: 151). Bu asanın bir benzerine daha önce Bulgaristan’da rastlanılmıştır. Bu asanın geminin rotasıyla ilgili bilgi verdiği de düşünülmektedir. Bu asaların her ikisinin de Karadeniz ve kuzey kısımlarında kalan yerleşmelerle ilişkili olduğu düşünülmekte ve bu durum geminin rotasının Batı Karadeniz kısımlarını içerdiğini de göstermektedir (Buchholz & Weisgerber, 2006: 154).

Gemide bulunan taş tören asasına ait resim aşağıda verilmiştir:



Resim 3: Taş Tören Asası

Kaynak: Ergün, 2020: 10; INA, 2024

Uluburun Batığında ortaya çıkarılan 149 adet geometrik şekilli tartı ağırlığı şimdiye kadar bulunmuş en büyük buluntu topluluklarından birisidir. Ayrıca bu tartı ağırlıkları hayvan biçimli ağırlıklardır. Hayvan biçimleri içerisinde boğalar, aslanlar, kurbağalar, ördekler yer almaktadır. Geometrik ağırlıklar ise tunç ve hematit gibi önemli malzemelerden üretilmişlerdir (Taştemür, 2017: 67). Uluburun gemisinin kargo bölümünde bulunan bir diğer önemli buluntu ise mühürlerdir. Silindir şeklinde olan bu mühürlerin ortalama yükseklikleri 2,5. cm, çapları ise 1,5. cm kadardır. Ancak batmanın etkisiyle yüzeyleri oldukça tahrip olmuş durumda olan 9 tane mühürden sadece 6 tanesinin baskısı alınabilmiştir (Collon, 2006: 111).

Gemide bulunan önemli buluntulardan biri de Doğu Akdeniz ve Ege Dünyası’nda birçok yerleşimde karşımıza çıkan Kıbrıs seramiğidir (Gürgen, 2017: 106). Kıbrıs ticaretinde önemli olan ve genelde depolama amacıyla kullanılan bu kaplardan yağ kandili ve küp gibi değişik şekillerde 150 adet kap ortaya çıkarılmıştır (Pulak, 2006: 81). Yapılan analizler sonucunda bu kaplarda bulunan sıvı ve çekirdeklerin nar olduğu anlaşılan meyveleri taşımada kullanılan kaplar olduğu anlaşılmıştır (Pulak, 2006: 81). Meyve bulundurmak için kullanılan Kıbrıs seramiği kaplara ait resim aşağıda sunulmuştur.



Resim 4: Kıbrıs Seramiği Kaplar

Kaynak: Hirschfeld, 2006 :105; Pulak, 2006: 82

Yine gemide bulunan ve aşağıda resmi verilen kapların genellikle yağ kandili ve tutsülük olarak kullanıldığı düşünülmektedir (Hirschfeld, 2006:105).



Resim 5: Kıbrıs Seramiği Kaplar

Kaynak: Pulak, 2006: 82

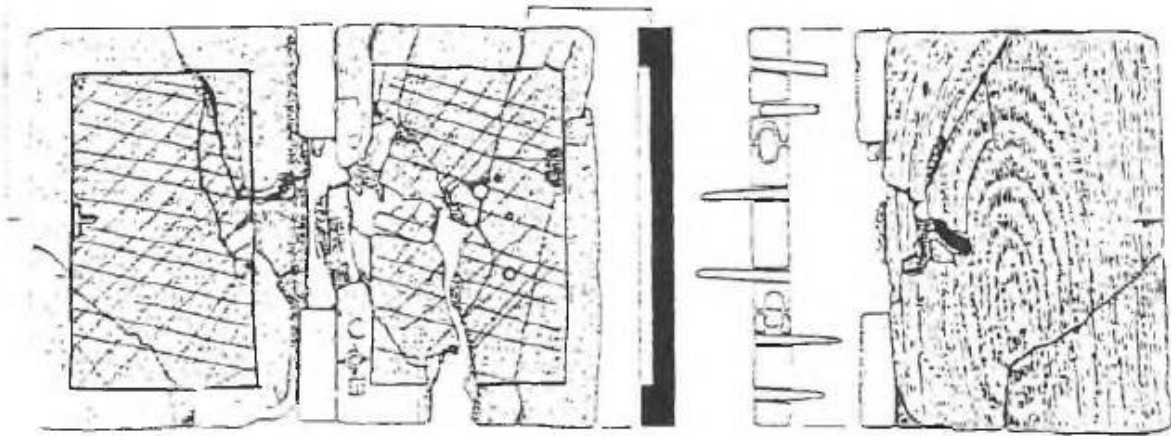
Gemide bulunan malzemeler arasında ilgi çekici olanlardan bazıları da bulunan boncuklardır. Bu boncuklar arasında kehribar, dağ kristali, akik, ahac, altın, kemik, deniz kabuğu, devekuşu yumurtası kabuğu, fayans ve camdan yapılmış boncuklar bulunmuştur. Vassar College'inden Curt Beck'e göre, gemide bulunan kehribarların Baltık kökenli olduğu tespit edilmiştir (Bass, 1986: 286). Cam ve fayandan yapılmış boncuklar da en az kehribarlar kadar ilgi çekmiş ve yapılan araştırma sonucunda küçük, oval şekilli olan, kırmızı, yeşil, sarı, mavi, siyah renklerde birçok boncuk bulunmuştur (Pulak, 2006: 83). Bu boncuklara ait resim aşağıda Resim 6'da gösterilmiştir.



Resim 6: Dağ Kristali Boncuk

Kaynak: Pulak, 2006: 84

Uluburun Batığı olarak adlandırılan gemide 1986 yılında yapılan kazılardaki buluntular arasındaki dikkat çeken objelerden biri de yazı tahtasına ait parçalardır. Gemideki küpün dibine çöken kalıntılar arasında bulunan bu yazı tahtasının parçaları üzerinde ne kadar dikkatli çalışılsa da tahtanın bazı kısımları ortaya çıkartılamamıştır. Üç menteşe ile birleştirilmiş olan yazı tahtası takımı, iki tane enine kesilmiş şimşir ağacından yapılmıştır (Payton, 1996: 81-82).

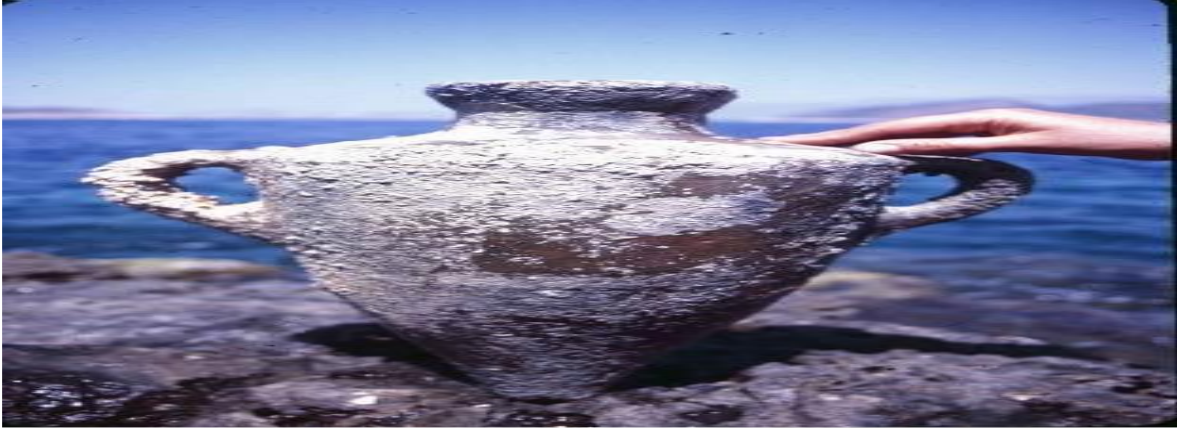


Şekil 1:Yazı Tahtası Takımı

Kaynak: Payton, 1996: 81

Yukarıda Şekil 1’de verilen bu yazı tahtası Genç Tunç Çağı’nda Yakın Doğu’da bulunan ilkyazı tahta takımının olması yönüyle büyük önem taşımaktadır (Payton, 1996: 82; Ergün, 2020 :13). Gemide kumaş ve giysi buluntularına da rastlanılmıştır. Kenan küplerindeki tortu elendiğinde mavi ve kırmızı renklere yün iplik dokuları ortaya çıkmıştır. Bu dokuların analizleri yapılmış fakat bir veriye ulaşılamamıştır. Uluburun Batığın’da bulunan bir diğer buluntu ise amforalardır. Amforalar Kenan amforası olarak adlandırılmaktadır (Pulak, 2006 :81).

Uluburun Batığında bulunan Kenan amforasına ait resim aşağıda Resim 7’de verilmiştir.



Resim 7: Kenan Amforası

Kaynak: INA, 2024

Reçine içeren amforalar içerisinde bir takım organik maddeler bulunmuştur. Kişniş, çörekotu, yabancı safran gibi baharat ve çeşniler bulunan organik maddelerdendir. Çam fıstığı, badem, incir, üzüm çekirdekleri, nar taneleri ve bazı Kenan amforalarında ise incir çekirdekleri bulunmuştur (Pulak, 2006: 79).

Batık'ta birçok ticari ve sanayi amaçlı maden bulunmuştur. Bulunan cam külçeler cam eşya yapımında kullanılıyor olabileceği gibi reçine ve benzeri akışkan maddelerin korunması için kap olarak da kullanılmış olabilir. Çok sayıda değerli maden, boncuk, deniz kabuğu bulunmuştur. Bunların ticari mal olarak nakledilmesi söz konusu olabileceği gibi değişim aracı olarak para yerine kullanılmış olabilir. Buluntularda yer alan ağırlık ölçü birimleri ticaret tarihi ve muhasebenin tarihsel bakış açısı bakımından önemlidir. Gemide bulunan zeytin, nar, buğday, arpa gibi organik maddeler ticari mal olarak taşınıyor olabileceği gibi, bunların bir kısmı da gemide bulunan personelin beslenmesi için tüketiliyor olabilir. Gıda maddelerinin taşıma amaçlı gemide bulundurulması ticari mal olarak düşünülecekken, personel tarafından tüketiliyor olması nakli hizmetinin maliyeti olarak dikkate alınmalıdır.

3. ÖNCEKİ ÇALIŞMALAR

Çalışmanın bu kısmında çalışmanın amacı doğrultusunda incelenen Uluburun Batığı ile ilgili çalışmalara, konuyla ilişkili olduğu düşünülen muhasebe tarihi ve UFRS tarihini ele alıp işleyen önceki çalışmalara ve özetlerine değinilmiştir.

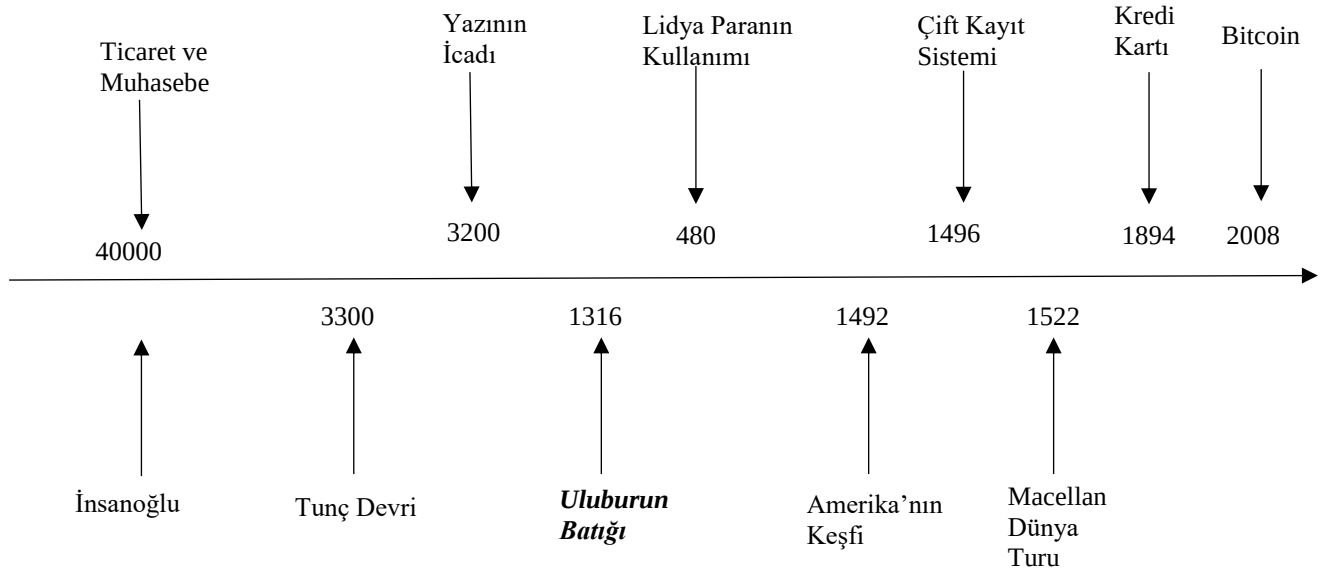
Bass (1986) çalışmasında M.Ö. 14. yüzyıla tarihlenen Geç Tunç Çağı'na ait bir gemi enkazının kazısında bulunan Uluburun Batığı'nın taşımış olduğu yüklere ve özelliklerine detaylı olarak değinilmiş ve bulunan bu malzemelerin özelliklere değinilmiştir. Pulak (2006) tarafından hazırlanan çalışmada tarihsel olarak büyük bir öneme sahip olan Uluburun Batığı'nın tarihsel önemine ve bünyesinde insanların hayatlarını iademe ettirecek ve dönemin tarihini yansıtacak malzemelere ulaşıldığına ve batığın döneme ışık tutan bir yapısının olduğuna değinilmiştir. Yalçın (2006) çalışmasında ise Uluburun Batı'ğında bulunan malzemelerin ticari boyutunu ele almıştır. Ergün (2020) çalışmasında kalay, tunç, bakır gibi önemli madenlerin ve

silah, mühür, yiyecek, çeşitli aletlerin bulunduğu Uluburun Batığı'nın tarihsel önemini ortaya çıkarmayı amaçlamıştır.

Muhasebe tarihini ele alan çalışmalar incelendiğinde Mattessich (2000) tarafından hazırlanan çalışmada, muhasebenin 10.000 yıllık tarihi hakkında bilgiler sunarak şaşırtıcı hipotezler sunmuştur. Mattessich ayrıca çalışmasında tarih boyunca muhasebe ve bütçeleme prosedürlerinin bazılarında ortaya çıkan şaşırtıcı karmaşıklığı da göstermektedir. Carmona & Ezzamel (2007) çalışmalarında Mezopotamya ve eski Mısır'daki kayıt tutma uygulamaları üzerine büyüyen literatürü, özellikle eski hesap verebilirlik süreçlerine odaklanarak analiz etmek ve eleştirmek ve gelecekteki çalışmalar için bir araştırma gündemi sunmaktır. Çalışmada hesap verebilirlik seviyeleri ve alanlarını içeren bir çerçeve önerilmektedir. UFRS ile ilgili yapılmış çalışmalara bakıldığında Naiper & Stadler (2020) tarafından hazırlanan çalışmada IFRS 15'in tarihi, kullanım ölçütleri, etkileri hakkında, şirket faaliyet raporlarının, yorum mektuplarının ve mülakatların incelenmesine dayanan ampirik kanıtlar sunulmuştur. Zeff (2012) çalışmasında IASC'nin evrimindeki önemli gelişmeleri ve dönüm noktalarını, ardından da IASB'nin evrimini gözden geçirerek, IASB'nin karşı karşıya olduğu uyumlaştırma, uygulama gibi zorlukları ele almıştır.

4. ULUBURUN BATIĞI'NIN TİCARİ ve MUHASEBE BOYUTU

M.Ö. 1300 yıllarında ticarete konu olan Uluburun Batığı'nda bulunan malların ve geminin ürettiği hizmet değerinin muhasebeleştirilmesi çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Dünya ticaretinde büyük öneme sahip olan Uluburun Batığı'nın ticaretteki gelişimi gösteren şekil aşağıda sunulmuştur.



Şekil 2: Uluburun Batığı'nın Dünya Ticaretindeki Yeri

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 2’deki insanlığın varoluşu, ticari gelişmeler ve muhasebe alanındaki gelişmeler tarafımızdan seçilerek akış diyagramına yerleştirilmiştir. Herhangi bir olayın bir başka olaydan önce veya sonra vuku bulması olaylar arasında karşılaştırma yapma açısından yararlı olacaktır. Çalışmamızın konusunu oluşturan geminin ticari malları taşıdığı tarihin ilk paranın kullanımından, muhasebedeki çift kayıt sisteminin ortaya atıldığı tarihlerden çok önce olması ilgi çekicidir. Paranın ilk kullanımından önce çok önemli sayılabilecek mallar o tarih itibari ile büyük tutarlar olarak kabul edilebilecek değerlere el değiştirebilmektedir. Henüz yeni kıta Amerika keşfedilmemiş Macellon’un dünya turu ile dünyanın yuvarlak olduğu ispatlanamamış durumdadır. Ancak yazı bulunmuş insanoğlu yazı ile tarihi gelişmeleri kaydetmeye başlamış durumdadır. Uluburun Batığı’nda gemideki malların miktarı ve cinsine ilişkin yazılı kayıtlara rastlanmıştır. Bu kayıtlar çift kayıt sisteminin kullanımından önce muhasebenin envanter kavramını oluşturan miktar ve cinse ilişkin bilgilerin kullanıldığını göstermektedir. Aynı biçimde günümüzdeki paranın karşılığı olmasa da gemideki malların para yerine kullanılabilen değerli madenler, deniz kabukları vb. maddelerle değerinin ifade edilebilmesi muhasebenin değerlendirme kavramını ifade etmektedir. Bu yönüyle Uluburun Batığı “para” ve “çift kayıt” yöntemi olmaksızın ticaret ve muhasebenin insanlık tarihi kadar eski olduğunu ispatlamaktadır.

4.1. Uluburun Batığı’nın Ticari Ortamı

Uluburun Batığı’nın konusu olan gemi faaliyetlerini yerine getirdiği tarihler dikkate alındığında şöyle bir tabloyla karşılaşılmaktadır. O tarihlerde para henüz mübadele aracı olarak kullanılmamaktadır. Ancak para yerine geçebilecek altın ve gümüş parçaları kullanıldığı söylenebilir. Çünkü batıkta benzer özellikte altın ve gümüş parçalarına rastlanılmıştır. Bunun yanında batık çıkartılırken para yerine kullanılabilen değerli madenlerin tartımında kullanıldığı düşünülen üçgen biçimli, küçük boyutlu ağırlık birimlerine rastlanılmıştır. Henüz coğrafi keşifler yapılmamış, dünyadaki ticaret Akdeniz kıyıları arasında özellikle Doğu Akdeniz kıyılarında yoğunlaşmaktadır. Uluburun Batığı o tarih itibari ile önemli sayılabilecek büyüklükteki bir ticari gemidir. Muhtemelen ticareti yapan gemi Akdeniz kıyılarından malları toplayıp Batı Karadeniz istikametinde yol almaktadır. Malları satın alan tüccarın muhtemelen batan gemide olduğu tahmin edilmektedir. Tüccar ticaretle ilgilenen biri ya da kralın adamı da olabilir. Çünkü gemi battığında gemide taş tören اساسı bulunmuştur. Gemi bugün bile hatırı sayılır miktar ve değerde mallar taşımaktaydı. Geminin saldırılara karşı korunması önemli olduğundan, gemide ticari yükü ve gemiyi koruyacak önemli miktarda silahlı kişinin olduğu da düşünülmektedir. Bu bilgiyi gemi batığından elde edilen ok ve mızrak uçlarının bulunmuş olması kanıtlanmaktadır. Geminin rotasının uzunluğu düşünüldüğünde yol alınan seferin günlerce sürebileceği gerçeği dikkate alındığında; gemide alınıp satılan malların yanında gemi mürettebatının ve gemiyi korumakla görevli kişilerin tüketeceği miktarda gıda maddesi ve su bulunması gerekliliği ortadadır.

Geminin battığı tarihte ticaret daha çok değişime dayalı gerçekleştirilmekteydi. Gemide bulunan ticari malların birçoğunun altın ve gümüş gibi değerli maden parçaları ile alındığı düşünülmektedir. Ya da gıda maddeleri ile de ödeme yapılmış olabilir. Zeytinyağı, nohut, buğday, arpa, mercimek bu gıda maddelerindendir. Değişime dayalı ticarete kâr elde edebilmek amacıyla aldığınız mal karşılığında sizin için değeri daha düşük olan mallardan vermeniz gerekir. O tarihlerde günümüzde kullanılan ağırlık birimi kullanılmıyordu. Ancak

ticari mallar için ölçü olarak bir ağırlık veya hacim birimi kullanılması gerektiği açıktır. Aynı biçimde değişimde para yerine kullanılan değerli metallerin alım satımında da ağırlık birimi kullanılması söz konusudur. Ticari malların ölçümünde ölçek olarak ifade edilen ölçüm araçları bölgeden bölgeye değişim göstermektedir. Benzer hacime dayalı ölçüm araçları veya birimleri tahıl ölçüm aracı olarak kullanılmıştır.

Paranın günümüzdeki kullanım biçiminden önce mübadele ile ticaret yapılırken ticaretteki muhasebe anlamında karın oluşumunu şöyle açıklayabiliriz. Bugünkü ölçülerle ifade etmek gerekirse tüccar 1000 ton bakırı 500 kg buğday karşılığında satın alıp aynı bakırı kendi ülkesinde 1000 kg buğday karşılığı satıyorsa o işten %100 brüt kar elde ediyor demektir. O tarihte malların bedelini belli bir para birimi ile ölçmek mümkün olmadığı için elde edilen kâr ya da zarar fazladan kazanılan mallar ile ifade edilebilir durumdadır. Ödeme altın ve gümüş gibi değerli metaller ile yapıyorsa elde edilen kar fazladan kazanılmış olan altın veya gümüş miktarı ile hesaplanabilir.

Batan gemiden çıkartılan mallar dikkate alındığında, mal sahibinin çok önemli bir şahsiyet olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü batıkta önemli miktarlarda alım satım imkânı bulunan ticari mallar olduğu gibi kişiye özgü kullanımla ilgili kişisel eşyalar da bulunmaktadır. Örneğin Mısır krallığına ilişkin özel ve önemli mallar bulunmuştur. Kadın figürü, taş tören asası, mühürler, yüzükler bunlardan bazılarıdır. Bu mallar dikkate alındığında malların sahibinin bu özellikli malları kendi adına satın aldığı düşünülebilir. Ya da çok özel bedeller ödeyerek bunları satın alıp yine çok yüksek fiyatlara müşterilerine satması söz konusu olabilir. O tarihte deniz ticaretinde güvenlik sorunu söz konusu olabileceğinden gemiyi korumakla görevli askerlerin bulunduğu ve bunlara bir ücret ödenmesi gerektiği de göz önünde bulundurulmalıdır. O tarihlerde motor henüz kullanılmamakta dolayısı ile gemi sadece yelkenle hareket edebilmektedir. Kürek çekerek geminin hareket ettirilmesi sağlanmaktadır. Gemiye koruyan kişiler gemide hem koruma görevi hem de kürek çekme görevi üstlenmiş olabilir. Doğal olarak bu kişilere ücret ödemesi söz konusu olabilir. Bu kişiler bedelsiz çalışan köleler ya da ücretli askerler de olabilir. Gemi Akdeniz limanları arası taşıma hizmeti veren önemli bir taşıt aracı niteliği taşımaktadır. Hizmet üreten geminin bir hizmet maliyeti bulunmaktadır. Önemli maliyetlerden biri geminin inşası bir diğeri ise personel ücretleridir. Bu personellere ticari mal veya değerli maden biçiminde ücret ödeniyor olabilir. Bu kişilerin köle olma ihtimali de olsa bunların üstlendikleri görevi yerine getirebilmeleri iyi bir şekilde beslenmelerine bağlıdır. O nedenle gemi personelinin yeme-içme ve barınma maliyetleri geminin ürettiği hizmetin önemli maliyetleri içerisinde yer almaktadır.

4.2. Uluburun Batığı'nın Muhasebe Ortamı

Uluburun Batığında kazanın gerçekleştiği tarihte alınan malların cinsini ve miktarını gösteren dokümanlar bulunduğundan, muhasebe kayıt sisteminin var olduğu söz konusu olabilir. O tarihte çift kayıt sisteminin varlığı henüz keşfedilmediğinden bir borç alacak ilişkisi yaratılarak kayıt söz konusu olmamasına rağmen alınan malların miktarını ve cinsini, bu mallar için hangi bedellerin ödendiğini gösteren bir takım kayıtların izlerine batıkta rastlanılmıştır. Batığın gerçekleştiği tarihte kâğıdın kullanılıyor olması ve yazının keşfedilmiş olması yaşanan gelişmelerin kayıt altına alındığının bir göstergesidir. Batıkta bu duruma bağlı olarak alınan

malların envanterini gösteren, değerlemesini ifade eden kayıtlar ve listeler bulunmuştur. Konuya muhasebe açısından bakıldığında, bulunan bu malların envanter listesi ve değerlemeleri en önemli muhasebe uygulamalarıdır. Mal sahibi bu malları sattığında hangi değerde satış yapacağını aşağı yukarı biliyor ya da tahmin ediyor olması nedeniyle elde edeceği kârı da öngörüyor olmaktadır. Bu noktadan hareketle Uluburun Batığı'nda bulunan malların satışı söz konusu olduğunda elde edilecek kâra ilişkin tahminler ve yapılan değerlemeler muhasebe uygulamaları olarak dikkate alınabilir. Mal sahibinin bir gemide bulunan mallardan başka, yaşadığı bölgede bina ya da arazisi gibi başka mallara da sahip olması söz konusu olabileceği için bütün bu varlıkları alt alta sıraladığında mal sahibinin bilançosunun varlıklar kalemleri ortaya çıkmaktadır. Bunun karşılığında sahip olduğu toplam sermaye tutarını görebilmektedir. O tarihte borç, alacak kavramları da ortaya çıkmış ve kullanılmaktadır. Tüccar kişi alacaklarının ve borçlarının tutarını bildiği için borçlarını ve alacaklarını dikkate alarak kendi sermaye tutarını hesaplayabilir. Gemideki malın varış noktasına getirdikleri ve elden çıkarttıkları tarih itibari ile envanter listelerini yenileyecek, düzenleyecek ve net mal varlığını yeni bir liste halinde ortaya koymaya çalışacaktır. Mallar satıldığında ise satış karşılığında elde edilecek bedeldeki mallar veya değerli madenleri de envanter listesine eklemelidir.

Söz konusu tüccar ticari mal özelliğinde olan mal grubunun bedelini ve satış yaptığında elde ettiği altın ve gümüş parçalarını likitide açısından farklı gruplarda değerlendirecektir. Arazi, ev gibi varlıklarını da başka bir grupta değerlendirmelidir. Günümüzde bu kalemler maddi duran varlıklar içerisinde izlenmektedir. Sonuçta bunları bir araya getirdiğimizde bugünkü bilanço'ya benzer bir tablo ortaya çıkmaktadır. Özetle o tarihlerde çift kayıt sistemi olmasa bile alt ve üst toplam almak biçiminde muhasebe kayıtları yapmak ve günümüz bilançolarına yakın mali tablolar hazırlamak mümkün olabilirdi. Tümüyle bugünkü mali tablolara benzemese bile mali tablo kavramı sahip olunan iktisadi değerler dikkate alındığında o tarih itibari ile söz konusu olabilmektedir.

Bu bilgilere göre Uluburun Batığı'na ait mal envanteri, yapılan literatür taramasına bağlı kalınarak aşağıdaki tabloda tarafımızdan oluşturulmuştur.

Tablo 1: Uluburun Batığı Mal Envanteri ve Değerlemesi

Cinsi	Miktarı	Özelliği	Değeri (TL)
Bakır	10 ton	Ticari/ Sanayi	3.100.000,-
Kalay	1 ton	Ticari/Sanayi	2.200.000,-
Cam Külçe	150 adet	Ticari	1.200.000,-
Kenan Amforası	150 adet	Ticari	4.425.000,-
Kadın Figürü	1 adet	Kişisel/Ticari	1.485.000,-
Taş Tören Asası	1 adet	Kişisel /Ticari	4.500.000,-
Afrika Abanozu	1 adet	Ticari	2.722.000,-
Altın	37 adet	Ticari	108.894.071,-

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur. (Değerler günümüz para cinsine karşılık gelen yaklaşık değerler şeklinde hesaplanmıştır)

Bunların dışında gemide bulunan ve değeri tespit edilemeyen diğer mallar ise; zeytinyağı, gümüş, fildişi, su aygırı dişi, fayans, yüzük, boncuk, bronz silahlar, mühürler, olta uçları, kaplumbağa kabuğu gibi mal kalemleridir.

5. ULUBURUN BATIĞINDAKİ MALLARIN GÜNÜMÜZ UFRS AÇISINDAN İRDELENMESİ

Yukarıdaki bilgiler ışığında gemideki mallara ilişkin TMS-18 hasılat standardı 14. ve 15. maddeleri dikkate alınarak değerlendirme yapılması mümkündür. Bu maddelere göre mal satışı yapıldığında aşağıdaki hususlar dikkate alınır (www.kgk.gov.tr):

Mal satışına yönelik hasılat, aşağıda yer alan bütün koşullar yerine getirilirse finansal tablolara yansıtılır.

(a) İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması;

(b) İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi;

(c) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;

(d) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması;

(e) İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi. Bir işletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya ne zaman devretmiş sayılacağına değerlendirilmesi, işleme ilişkin koşulların incelenmesini gerektirir. Çoğu kez, sahiplikle ilgili risk ve yararların devri ile mülkiyet veya zilyetliğin alıcıya devri aynı anda olur. Perakende satışların çoğunda bu durum söz konusudur. Başka durumlarda, sahiplikle ilgili risk ve getirilerin devri ile mülkiyet veya zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşir.

UFRS'deki bu düzenlemeler dikkate alındığında Uluburun Batığı'ndaki malların muhasebe kaydı aşağıdaki biçimde dikkate alınmalıdır.

Satın alınan mallar, malları satın alan kişinin sorumluluğuna geçmektedir. Dolayısıyla uluslararası finansal raporlama standardına göre yararlanılan malın satılmış olma koşulu gerçekleşmiş olmaktadır. Malın sorumluluğunu üstlenen mal sahibi malı götüreceği yere kadar güvende taşıyıp müşterilerine satarak kar elde etmekte ve geçimini böyle sağlamaktadır. Gemi ile taşıdığı malları sattığı zaman yani malı teslim ettiğinde mal karşılığında bir ödeme alması gerekir. Bu ödeme başka bir mal ile olabilir ya da para gibi kullanılan değerli madenler ile olabilir. Malın satım tarihi ise malın müşteriye teslim edildiği bedelinin tahsil edildiği ya da karşılığında mal aldığı tarihtir. Uluslararası muhasebe standartlarına göre ticari malların alındığı ve satıldığı tarihler önemlidir ve muhasebeleştirilmesi o tarihler itibari ile yapılmalıdır. O tarihte çift kayıt sistemi kullanılmamaktaydı. Çift kayıt sistemi kullanılıyor olsaydı mal sahibi malı aldığı tarihte ticari mallara giriş yapması gerekirdi yani bu hesabı borç olarak çalıştırması gerekirdi. Sattığı tarihte ise ticari mallar hesabından çıkış yaparak bu hesabı borçlandırması gerekirdi.

6. SONUÇ

Bu çalışmada binlerce yıl önce yaşanmış olan bir ticari faaliyetin günümüz uluslararası finansal raporlama standartlarına göre muhasebeleştirilmesine ilişkin yaklaşımda bulunmaya çalışılmıştır. Uluburun Batığı gemisinde bulunan mallar o tarih itibarıyla uluslararası bir ticaret faaliyeti özelliğindedir. Gemide bulunan malların mal sahibinin işletmesinin mülkiyetine ne zaman geçtiği önemlidir. Çünkü malların mal sahibinin mülkiyetine geçtiği tarih mal sahibi için satın alma dolayısıyla muhasebe kayıtlarına geçme tarihi olmaktadır. Uluburun Batığı gemisindeki mallar birkaç ihtimal dâhilinde mal sahibi tarafından satın alınmış olabilir. İlk akla gelen satın alma tarihi geminin yanaştığı limanda satın alınmış olabileceğidir. Eğer satın alma ve malın kontrolleri limanda gerçekleşmiş ise mallar gemiye teslim edildiğinde mal sahibi tarafından stoklar hesabına alınmalıdır. Gemide bulunan mallar mal sahibi tarafından limanda değil de kıyıda çok daha içerdeki noktalarda (karasal üretim alanlarında) temin edilmiş ve satın alınmış ise ve karadan limana kadar taşınmış ise ilk satın aldığı dönemde mal sahibinin kontrolüne geçmiş olmaktadır. Dolayısı ile o tarih itibarı ile stoklar hesabına alınmalıdır. Çünkü özellikle bakır ve kalayın Asya'nın iç kısımlarından getirildiğine ilişkin bulgulara rastlanılmıştır. Bir başka seçenek ise gemideki malların mal sahibine geminin varış noktasında teslim edilme ihtimalidir. Eğer böyle ise gemideki mallar mal sahibi açısından geminin varış noktasındaki tarih itibarı ile kayda alınmalıdır.

Uluburun Batığı gemisinin seferinin olduğu tarihlerde henüz günümüzde anlamlandırılan para birimi geçerli olmadığı için, mallar değerli madenler veya başka mallar ödenerek satın alınmıştır. Bundan dolayı mal sahibinin bu gemide bulunan malların ticaretinden elde ettiği karı bugünkü biçimde ifade etmek mümkün değildir. Kısacası 1.000.000,-TL, Dolar, Euro kar elde etmek ifadesi söz konusu değildir. En iyimser bir tahmin ile elde dilen kar bedeli altın veya gümüş ile düşünülecek olursa 100 veya 1000 ölçü birimi altın ya da gümüş karşılığı kar şeklinde hesaplama yapılabilir. Değerli madenlerin yanında diğer mallara da örnek verilebilir. Örneğin bakliyat ve diğer tahıllar ile ödeme yapılmış ise ticaretin sonunda elde edilen mallardaki artış kar olarak değerlendirilebilir. Örneğin 100 veya 1000 ölçü birimi buğday kar elde edilmiştir. Çift kayıt sisteminin o tarih itibarı ile kullanıldığı düşünülürse satın alınan malların stoklar hesabına kaydedilmesi gerekir ve bu hesabın borçlandırılması, malla ödeme yapılması durumunda aynı biçimde stoklardan ödeme karşılığı verilen mal kadar çıkış yapılması gerekir. Değerli madenlerle ödeme yapılması durumunda stok hesabı borçlandırılırken değerli madenler hesabı alacaklı olarak muhasebe kaydı yapılması söz konusu olacaktır.

Gemide çalışan personele de ücret ödemesi söz konudur. Gemi personelinin ücreti malların taşıma hizmetinin maliyetini oluşturmaktadır. Taşıma maliyeti borçlu bir hesap olarak karşımıza çıkar buna navlun adını verebiliriz. Çalışanlara ödenen bedel değerli madenlerle ya da bir miktar gıda maddesi ile yapılmış olabilir. Bu durumda değerli madenlerden ya da gıda maddesi için yine stoklardan çıkış yapılması gerekmektedir.

Bu çalışmada binlerce yıl önce gerçekleşmiş olan bir ticari faaliyetin günümüz uluslararası standartlarına göre muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağı üzerinde durulmuştur. Uluburun gemisinin battığı o tarihlerde para birimi söz konu olmadığından tutar cinsinden

muhasabe kaydı yapılamayacağı düşünülmelidir. Miktar cinsinden bilgilere sahip olduğundan muhasebeleştirme işlemlerinin miktar cinsinden yapılması doğaldır. Muhasebe biliminin insanlık tarihi kadar eski olması, kar motivasyonunun aynı biçimde yıllar öncesine dayanması muhasebenin önemini bir daha ortaya koymakta ve çalışma bu yönüyle önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- Altun, S.(2008). *Akdeniz Kıyılarımızda Kazısı Tamamlanmış Tunç Devri Batıkları ve Çıkan Eserler Işığında Deniz Ticareti*, (Yayımlanmış yüksek lisans tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Konya.
- Ayvazoğlu, Ç.F. (2015). Uluburun Batığı'na Genel Bakış, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Seminer Sunumu. Ankara.
- Bass, G.F. (1986). A Bronze Age Shipwreck at Ulu Burun (Kaş) 1984 Campaign, *American Journal of Archaeology*, 90, 252-276.
- Buchholz, H.G.& Weisgerber, G. (2006). Taş Tören Asası Taşıyan Önemli Kişi., Uluburun Gemisi: 3000 Yıl Önce Dünya Ticareti, Bochum, 151-158.
- Carmona, S., & Ezzamel, M. (2007). Accounting and accountability in ancient civilizations: Mesopotamia and ancient Egypt. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(2), 177-209.
- Collon, D. (2006). *Uluburun Batığı'ndaki Silindir Mühürler*, *Uluburun Gemisi: 3000 Yıl Önce Dünya Ticareti*, Ege Yayınları, İstanbul
- Çağlar, S. (2024). Uluburun Batığı: Bugüne Kadar Keşfedilen En Eski ve En Zengin Gemi Batığı, <https://yolvemacera.com/uluburun-batigi-nerede/> (Erişim Tarihi: 13.12.2024).
- Ergün, N.(2020). Uluburun Batığı, Sualtı Arkeolojisi, <https://www.academia.edu/46917389/Sualtı%20Ark%20Uluburun%20Batığı%20Nisa%20Ergün%20Arkeolojisi> (Erişim Tarihi: 15.10.2024).
- Erkut, O.(2011). Deneysel Arkeoloji: Antik Çağda Doğu Akdeniz'de Deniz Ticareti ve Uluburun Gemisi, *Türk Denizcilik Tarihi Sempozyumu III: Mersin ve Doğu Akdeniz*, Mersin-Türkiye.
- Gürgen, İ. (2017). *M.Ö. II. Binyılda Kıbrıs'ın Yakındoğu Ticaretindeki Rolü*, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Bursa .
- KGK, TMS-18 Hasılat Standardı, <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS18.pdf> (Erişim tarihi: 05.12.2024).
- Mattessich, R. (2000) *The Beginning of Accounting and Accounting Thought. Accounting Practice in the Middle East (8000 B.C. to 2000 B.C.)*, Routledge, New York and London.
- Hauptmann, A & Maddin, R. (2006). *Uluburun'un Bakır Külçeleri I. Bölüm: Dünya Piyasası İçin Kaliteli Metal*, *Uluburun Gemisi: 3000 Yıl Önce Dünya Ticareti*, Ege Yayınları, İstanbul.
- Hirschfeld, N. (2006), *Uluburun Batığı'nda Ele Geçen Kıbrıs Seramiği*, *Uluburun Gemisi: 3000 Yıl Önce Dünya Ticareti*, Ege Yayınları, İstanbul.

- Pulak, C. (2006). *Uluburun Batığı, Uluburun Gemisi: 3000 Yıl Önce Dünya Ticareti*, (Ed. Ünsal Yalçın), Ege Yayınları, İstanbul.
- Naiper, C. J., & Stadler, C. (2020). The real effects of a new accounting standard: the case of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. *Accounting and Business Research*, 50(5), 474–503.
- Newton, M.W., (2006) .Uluburun Batığı'nın Tarihlendirilmesi. (Ed. : Ünsal Yalçın ,Cemal Pulak & Rainer Slotta), *Uluburun Gemisi 3000 Yıl Önce Dünya Tarihi ,Deutsches Bergbau – Museum Bochum Yayınları* , Bochum .
- INA (2024), Uluburun Late Bronze Age Shipwreck Excavation REF: 635.<https://nauticalarch.org/projects/uluburun-late-bronze-age-shipwreck-excavation/> (Erişim Tarihi: 15.10.2024).
- Payton, R. (1996). *Uluburun Yazı Tahtası Takımı*. (Çev. Cem Karasu), *Archivum Anatolicum*, 2.
- Orakçal, E.(2022). Uluburun Batığı(Kaş), https://www.academia.edu/42095890/ULUBURUN_BATI%C4%9EI_KA%C5%9E (Erişim Tarihi: 16.10.2024).
- Taştemür, E. (2017). Arkeolojik Veriler Işığında Camın Tarihsel Süreci”, *Trakya Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dergisi*, 7(13) ,67-91.
- Yalçın, Ü.(2006). *Tarih Yazan Gemi: Uluburun Gemisi: 3000 Yıl Önce Dünya Ticareti*, Ege Yayınları, İstanbul.
- Zeff, S.A. (2012). The evolution of the IASC into the IASB, and the challenges it faces, *The Accounting Review*, 87 (3), 807–837.

Finansman/ Grant Support: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.
The author(s) declared that this study has received no financial support.

Katkı Oranı / Author Contributions: Yazar(lar) bu makaleye eşit oranda katkıda bulunmuştur.
The author(s) contributed equally to this article.

Çıkar Çatışması / Conflict of Interest: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.
The authors have no conflict of interest to declare.

Açık Erişim Lisansı / Open Access License: Bu makale, Creative Commons Atıf-GayriTicari 4.0 Uluslararası Lisansı (CC BY NC) ile lisanslanmıştır. / This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License (CC BY NC).