

## TARİH ÖNCESİ DÖNEMLERDE BULLA TEKNİĞİ İLE MUHASEBE DENETİMİ \*

Hakan Erkuş<sup>1</sup>

Dilek Küçük<sup>2</sup>

### ÖZ

Günümüzden yaklaşık olarak 10.000 yıl önce, insan toprağı işlemeye başlamış, avcı-toplayıcı yaşam biçimini bırakarak yerleşik düzene geçmiştir. Toprakta elde ettiği ürünlerle yaşamayı öğrenen insan, ürettiklerinden ihtiyacından fazla olanları takas ederek ilk ticari faaliyetlere başlamıştır. Ancak takas yönteminin yeterli olmamasından dolayı ticareti yapılan malların kayda geçirilmesi ve denetiminin yapılabilmesi amacıyla, dönemin insanları tarafından bir denetim ve kayıt aracı olduğu düşünülen bullalar geliştirilmiştir.

Bu çalışmada MÖ 3000’li yıllara kadar yaygın bir şekilde kullanılan “Bulla’ ların ticaretteki yeri inceleme konusu yapılmıştır. Bulla’ ların ortaya çıkışı, gelişimi, bir muhasebe, kaydetme ve denetim sistemi olarak rolleri arkeolojik bulgular ile desteklenerek açıklanmıştır ve böylece muhasebe denetimi biliminin temeline erişilmeye çalışılmıştır. Ayrıca Bulla’ ların zaman içinde en eski yazı sistemi olarak kabul edilen piktografik yazıya nasıl dönüştüğü arkeolojik kanıtlara dayanılarak anlatılmıştır. Sonuç olarak yapılan literatür araştırması ve arkeolojik bulgulara göre, Bulla’ ların ticarete özellikle uzak yerlere gönderilen malların teslimine kadar geçen sürede denetimini yapabilmek, teslim sırasında eksik yada yanlışlık olup olupmadığını kontrol etmek gibi amaçlarla kullanıldığı düşünülmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Denetimi Tarihi, Bulla, Denetim.

**Jel Kodu:** M40, M41, M42

\* Bu çalışma, 14-16 Ekim 2021 tarihleri arasında gerçekleştirilen 2. Uluslararası Türkiye Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresinde tam metin olarak sunulan bildirinin revize edilerek düzenlenmiş halidir.

<sup>1</sup> Prof. Dr. İnönü Üniversitesi İİBF, İşletme, Malatya, [Hakan.erkus@inonu.edu.tr](mailto:Hakan.erkus@inonu.edu.tr), ORCID ID: 0000-0003-0925-9396.

<sup>2</sup> Öğr. Gör. Harran Üniversitesi Akçakale MYO, [dkucuk@harran.edu.tr](mailto:dkucuk@harran.edu.tr), ORCID ID: 0000-0003-4047-6276.

**Atf (Citation):** Erkuş, H. & Küçük, D. (2021). Tarih Öncesi Dönemlerde Bulla Tekniğı ile Muhasebe Denetimi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(2021 Özel Sayı), 89-102.

## ACCOUNTING AUDIT WITH THE BULLA TECHNIQUE IN PRE-HISTORICAL PERIODS

### ABSTRACT

Approximately 10,000 years ago, man discovered the process of soil and gave up the hunter-gatherer way of life and settled down. The person who learned to live with the products obtained from the soil started the first commercial activities by swapping more than he needed. However, due to the insufficient clearing method, bullas, which are thought to be an audit and registration system, were developed by the people of the period in order to register and control the traded goods.

In this study, the place of "Bullas" in trade, which was widely used until the 3000s BC, was examined. The emergence, development, and role of the Bullas as an accounting, recording and auditing system were explained by supporting archaeological findings and thus trying to reach the basis of accounting audit science. In addition, how the Bullas became pictographic writing, which is considered the oldest writing system over time, was explained based on archaeological evidence. As a result, according to the literature research and archaeological findings, it is thought that these are used in trade especially for the purposes of being able to check for incomplete or inaccurate goods sent to remote locations in the period bringing them to remote locations.

**Key words:** Audit History, Bulla, Audit.

**Jel Codes:** M40, M41, M42.

### 1. GİRİŞ

Tarih öncesi dönem, insan yaşamının başlangıcından yazılı kayıtların ortaya çıkışına kadar olan dönemi kapsar. Dünyanın çeşitli bölgelerinde tarih öncesi dönemlerden beri insanlığın, ticari amaçlı çok farklı yöntemleri kullandığı bilinmektedir. Tarih öncesi dönemlere ilişkin yazılı bir kaynak olmadığı için bu döneme ilişkin bilgiler kullanılan eşya ve araçlar yorumlanarak elde edilmeye çalışılmaktadır.

Yazının icadının M.Ö. 3.200'lerde gerçekleştiği bilindiğine göre yazının ve rakamların olmadığı bir dönemde gerçekleşen ticari faaliyetler nasıl kayıt altına alınabilmekteydi ve denetimi nasıl yapılabilmekteydi? Çalışmaya bu sorulara cevap bulmak amacıyla başlanmıştır.

Bu çalışmada tarihöncesi dönemlerden başlayarak, yazının icat edildiği tarih olan MÖ. 3200'lü yıllara kadar yaygın şekilde kullanılan arkaik muhasebe sistemi inceleme konusu yapılmıştır. Bu muhasebe sisteminde kullanılan kaydetme ve denetleme araçları olarak düşünülen bulla' lar (mühür baskı) hakkında ayrıntılı bilgi verilerek, ortaya çıkışı, tarihsel süreçteki gelişimi, bir muhasebe, kaydetme ve denetim sistemi olarak rolleri arkeolojik bulgular ile desteklenerek açıklanmıştır ve böylece muhasebe denetimi biliminin temeline erişilmeye çalışılmıştır.

## 2. TARİH ÖNCESİ DÖNEMLER

İlk insan topluluklarının ortaya çıkmasıyla tarih öncesi dönemler başlamış, günümüzden yaklaşık iki milyon yıl öncesine (Afrika ve Avrasya'da, Avustralya'da 40.000 bin ve Amerika'da 15.000 bin yıl ) kadar devam etmiştir (Ayvazoğlu, 2021: 1).

**Tablo 1:** Anadolu' da Tarih Öncesi Çağlar

Paleolitik Çağ (M.Ö...-10.000)
Mezolitik Çağ (M.Ö. 10.000-8.000)
Neolitik Çağ (M.Ö. 8.000-5.500)
Kalkolitik / Maden - Taş Çağı (M.Ö. 5.500-3.000)
Tunç/ Bronz Çağı (M.Ö. 3.000-1.200)

*Kaynak:* (Yıldız, 2019 ve Karafakı, 2020).

Erkuş vd., 2008 yılında Dünya Muhasebe Tarihi Kongresinde ve Erkuş vd., 2018 yılında Malatya Arslantepe Kongresinde sunmuş olduğu tebliğlerde “Tarih öncesi dönemin, modern yaşamımızın hala ekonomik temelini oluşturan en önemli gelişmelerden bazılarının köklerine sahip olduğunu belirtmiştir.

Bu gelişmelerin bazıları (Ayvazoğlu, 2021: 2):

(1) Temel geçim yöntemi olarak yiyecek aramadan tarıma geçilmesi; (2) Kaynak kullanımının yoğunlaştırılması ve genişletilmesi teknikleri ve Yakın Doğu ve Avrupa'nın bazı bölgelerinde, (3) Üretim, zanaatta uzmanlaşmanın, işbölümünün, metalaştırmanın, eşitsizliğin, parasal olmayan para biriminin, takasın ve ticaretin kökenleri olmuştur.

Neolitik Dönem, insanoğlunun iktisadi tarihi incelendiğinde bir devrim niteliğindedir (Şeker ve Şeker, 2019:109). Kıt olan mal ve kaynakların yönetimi kapsamında gelişen ekonominin Neolitik Çağ ile birlikte hayatın vazgeçilmez bir parçası olduğu açıktır (Aksoy, 2018:1475).

Bu dönemlerde iklimsel şartların elverişli bir hal almasıyla avcı-toplayıcılıktan vazgeçerek yerleşik hayata geçen insanoğlu doğaya hükmeder hale gelmişti. Elde ettiği hayvansal ve tarımsal ürünlerle ihtiyaç duyduğundan fazlasını üreterek ilave ürüne geçen insanların, ihtiyaç duydukları diğer malları elde edebilmek için değiş-tokuş esasına dayanan ticari faaliyetlerinin Neolitik Dönem 'de de sürekli olarak devam ettiği görülmüştür (Şeker ve Şeker, 2019:109). Bu dönemde kendi kendine yetinebilen, üretim ve tüketim birimlerinin eş değer olduğu bir ekonomik sistem bulunmaktaydı. Bu durum Neolitik Çağ sonlarında yavaş yavaş değişmiştir (Aksoy, 2018:1475).

Ayrıca ilk mühür örneklerine de Neolitik Çağ'da rastlanılmaktadır. Mühür ve mühürleme işlemi yazıdan da önce keşfedilmiş ve kullanılmıştır. Arkeolojik bakımdan büyük önem taşıyan mühürler, dönemin sanatsal yönünü yansıttığı için buldukları tabakalarda tarihlemeye yardımcı olurlar (Nazlı, 2020: 4).

Malatya Arslantepe Höyüğünde yapılan kazılar sırasında ortaya çıkarılan depolar ve bu depolarda bulunan mühürler bilinen muhasebe tarihinin temelini çok daha eski zamanlara dayandığını göstermiştir. Yaklaşık olarak 5000 yıl öncesine ait olan depoların kapılarında ve saklama kapları ağızlarında kullanılan mühürler Arslantepe Saray Devletinde hem muhasebe işlemlerinin varlığına ve hem de gelişmiş bir iç kontrol sisteminin kullanıldığına dair çok önemli bulgular sunmuştur ( Erkuş vd., 2018: 331).

Neolitik yerleşimlerin bir bölümünde yerleşime devam edilirken büyüklü küçüklü yeni yerleşimler kurulmuştu ve yaygınlaşmıştı. Neolitik dönem bazı bölgelerde yangınla son buldu ve bunu takip eden bazı yeniliklerin yaşanmış olduğu dönem Kalkolitik olarak isimlendirildi. Ancak yeni dönem bu geniş coğrafyada aynı zamanlarda başladı, bazı bölgelerde Neolitik kültür bir süre daha devam etmiştir. Geç Neolitik ve Erken Kalkolitik Çağ kültürlerinin ayrımı Türkiye'de birçok kazı yapılmasına rağmen henüz tam olarak ortaya çıkarılamamıştır. İki dönem arasında kültürel bir kesinti olmaması bunun sebebi olarak gösterilebilir. Aksine bu iki dönem arasında bir süreklilik ve buna bağlı gelişmişlik söz konusudur (Öztan, 2009: 2).

Kalkolitik Çağ, sergilediği ekonomik çeşitlilikle beraber, kentsel toplumların ortaya çıkışına kadar uzanan yolun açıldığı dönemdir. Kentsel toplumların en erken örnekleri ile karşılaştığımız Güney Mezopotamya ile Anadolu'daki kentleşme süreçlerindeki temel ayrım ekonomik yapıdan kaynaklanmaktaydı (Aksoy, 2018:1489).

3000 yıla yakın bir zaman dilimi yaşanmış olan bu çağ genel olarak Erken ve Geç Kalkolitik olarak ayrılır. Bazı yerleşim bölgelerinde bunların arasında olan dönem Orta Kalkolitik olarak isimlendirilmiştir. Öte yandan bugüne değin Kalkolitik Çağın tamamını içeren bir yerleşim yeri de henüz geniş ölçüde kazılmamıştır. Kalkolitik Çağ'ın ileri seviyede üretime dayalı düzeni içerisinde yerleşmeler kalabalıklaşmış, köyler küçük kent boyutuna ulaşmıştı. Bunun ile beraber yeni yönetim tarzları ortaya çıkmıştı. Farklı iş dallarında uzmanlaşan zanaat grupları daha belirginleşmişti. Üretim fazlası yerel ticareti aşarak bölgesel ve komşu ülkelere uzanan bir sistem haline gelmişti. Bu sayede, ticaret giderek kurumsallaşmış ve ekonomik güce ulaşmak isteyenler belli bölgelere sahip olmaya çalışmıştı (Öztan, 2009: 2).

Eski Tunç Çağı, çok daha gelişkin bir ekonomik altyapı ve ticari sisteme sahip ve Anadolu'nun pek çok bölgesinde herhangi bir keskin bir farklılık olmaksızın, yerli Geç Kalkolitik üzerinde gelişmiştir. Ayrıca Anadolu'da devletleşme sürecinin de işlemeye başladığı bir dönem olan Tunç Çağı'nın ekonomik ve sosyal yapısının Kalkolitik Çağ temelleri üzerinde kurulduğunu kabul etmek gerekir (Aksoy, 2018: 1491).

### 3. TARİH ÖNCESİ DÖNEMLERDE MUHASEBE DENETİMİ

Neolitik Dönem 'de insanlar zaman içinde yerleşik yaşama geçerken, hayvanları ve bitkileri de kendileri yetiştirmeye başladı. Yaşam ve üretim tarzındaki bu değişime; sosyal, ideolojik ve siyasal değişimler de eşlik etmiş, bu sayede günümüzdeki mülkiyet odaklı, hiyerarşik toplumsal yaşamın ilk adımları atılmıştır. Ortadoğu'da, bu döneme ait birçok yerleşim yerinde, değişen mülkiyet ilişkilerinin yansıması olarak, günümüz damga mühürlerine benzeyen nesnelere bulunmuştur. Genel olarak kilden yapılan bu ilk mühürler ateşte pişirilerek sertleşmeleri sağlanırdı. Henüz yazı bilinmediği için çeşitli baskı alanlarında desenler kullanılıyordu. Kimisi spiral, iç içe daire kare, vb. geometrik desenler içerirken; kiminde ayı, tilki, çiçek, leopar gibi figürler bulunurdu (Bozbay, 2017).

Eski ve Ön Asya'da silindir ve damga mühürler kullanılmıştı. Sümerlerden önce Mezopotamya'da damga mühür kullanılırken, M.Ö. 4. binyılda Sümerler ile birlikte silindir mühür ortaya çıkmış ve damga mühürlerin yerine geçmişti. Anadolu halkı damga mühürleri kullanmaya devam ederken, Mezopotamya'da silindir mühür kullanılmıştı. Anadolu'ya Asur Ticaret Kolonileri Çağı'nda gelen Asurlu tüccarlar ile beraber Anadolu'da silindir mühürler kullanılmaya başlanmıştır (Nazlı, 2020: 4).

Ticareti en basit anlamda mal mübadelesi olarak tanımlayabiliriz. Başka bir tanımla mal edinme olarak isimlendirebiliriz. İnsanoğlu tüm ihtiyaçlarını karşılayabilmek için insanlığın var olduğu ilk çağlardan günümüze kadar mal veya hizmet edinmiştir. İhtiyaç duyduğu malı, ilk çağlarda doğadan toplarken, günümüzde internette satın alabilmektedir. Toplayıcılık ya da avcılıktan, internete kadar insanlar çok uzun bir süreçte ticaret yapmışlardır (Yükçü ve Atağan, 2011: 94).

Mezopotamya'da, bugün adına "devlet" dediğimiz organizasyon, zamanda günümüze doğru gelindikçe mal birikiminin artması, toplumsal-ekonomik hiyerarşinin keskinleşmesi ve ticaret hacminin genişlemesiyle, yaklaşık MÖ 4 binlerden itibaren ortaya çıkmıştı. Devletin ortaya çıkmasıyla beraber, mali ve idari işlerde kullanılan mühürler önemli hale geldi. Mühürcülük bir zanaat dalı oldu, mühürlerin çeşitliliği ve sayısı artar. Bu dönemde damga mühürlere ilave olarak; akik, fildişi, ametist gibi değerli, yarı-değerli malzemeden yapılan silindir mühürler moda olmuştu ve uzun bir süre tüm Ortadoğu'da kullanılmıştır. Silindir şeklinde olan bu mühürler kil gibi yumuşak nesnelere üzerinde yuvarlanır, bu sayede üzerindeki negatif nakışlar kil üzerinde pozitif halde çıkardı. Bunların ortası delik olduğu için çoğunlukla bir ip geçirilerek kolye gibi boyunda taşınırdı. Mühürlerin ilk örnekleri genellikle kolye olarak taşınan amuletlerdir. Amuletlerin mühürlenmesi de kullanılan ilk araçlardan olduğu kabul edilir (Bozbay, 2017 ve Nazlı, 2020: 4).



**Şekil 1:** Küp ve Çuvalların Mühürlenmesini Gösteren Resimleme

*Kaynak:* (Frangipane, 2004: 36).

Gerek geçmişte, gerekse günümüzde, mühürlerin belli başlı işlevleri bulunmaktadır. Bunları biraz açarsak: Geçmişte kil, hamur, balmumu vb. yumuşak nesnelere üzerine kişilerin, ailelerin veya kurumların mührü basılarak, o malın ya da içeriğinin, mührün temsil ettiği kişiye, aile veya kuruma ait olduğu belirtilirdi. Resmi yazışmaların ve belgelerin yetkili olmayan kişiler tarafından açılarak okunmasına engel olmak amacıyla mühürlenmeleri de çok yaygındı. Arşiv odası ve hazine dairesi gibi sadece yetkili kişilerin girebileceği mekânların kapıları da ip ve kille kapatıldıktan sonra mühürlenirdi (Bozbay, 2017).



**Şekil 2:** Eşya ve Çuval Üzerine Mühür Kapatılmasını Gösteren Resimleme

*Kaynak:* (Frangipane, 2004: 82).

Ayrıca, ticaret amacı ile bir yere gönderilen paket, sepet, çömlek vs üzerleri kille kapatıldıktan sonra kilin üzeri mühürlenirdi. Kil kuruduktan sonra kırılmadan açılması mümkün olmadığından, o mühür baskısı sağlam olduğu sürece, içeriğin korunduğu garanti ediliyordu. Bu kil mühür baskıları bir tür muhasebe belgesi oldukları için korunmuş ve günümüze kadar saklanarak ulaşmıştır (Bozbay, 2017).

Bu yöntem ile mühür baskı kırılmadığı sürece içeriğinin korunduğu düşünüldüğünden, ticaret amacıyla bir yere gönderilen ürünlerin ilgili kişiye güvenli şekilde ulaşip ulaşmadığı denetlenebilmekteydi. Aynı şekilde gönderilen ürünü teslim alanda mühür baskının kırılmamasından beklediği ürünlerin doğru ve tam şekilde geldiğini kontrol edebilmektedir.

#### 4. BULLA TEKNİĞİ İLE MUHASEBE DENETİMİ

Token ya da Latince adıyla calculi olarak isimlendirilen hesap taşları, fikir yazısının bir örneğidir. Bu yazı, Mezopotamya'da ortaya çıkmış olması sebebiyle ve gelişkin yazıya bir geçiş oluşturması açısından önemlidir. Kilden değişik biçimlerde yapılmış ve genellikle üzerleri şekillere ayrılmış, sonunda ise bu tokenlerden her biri pişirilerek sertleştirilmiş, farklı bir

nesneye karşılık geliyor ve ticari bir malın türü hakkında bilgi veriyordu. Taşların sayısı ise nesnenin sayısı anlamına geliyordu. Tarifinden de anlaşılacağı üzere, tokenler genellikle ticarete ve özellikle malların uzağa gönderilmesinde kullanılan bir yazı türü idi (Alparslan, 2009:52-53).



**Şekil 3:** Hesap Taşlarının İlk Örnekleri

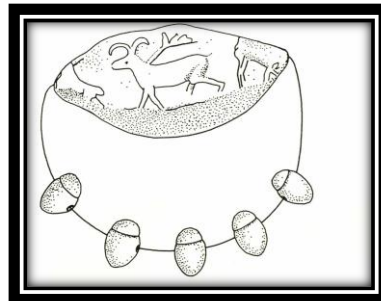
*Kaynak:* (Woods, 2010: 61)

Bu kil objeler ortaya çıkışlarından itibaren gündelik hayatta yaygın bir şekilde yerleşmiş ve Neolitik, Kalkolitik ve Erken Tunç Çağları boyunca sadece dış yüzeylerinde ufak değişikliklerle kullanılmaya devam edilmişti (Schmandt-Besserat, 1992: 17-24 ).

3500 yıllarından sonra, genellikle tokenlerin yerleştirilmesi için kil bullalar kullanılmaya başlandı. Tokenler bu kil zarfların içerisine konulurdu. Bu eserler, küresel şekilli içi boş kil toplardı. Bazı zarflar yüzeyinde, içerisinde tutulan tokenlerin izlenimini gösterirdi (<https://sites.utexas.edu>).

İlk kalkolitik dönemde hesap taşları, bulla denilen içi boş kil toprakların içinde muhafaza edilir; değiş tokuş ya da mal sevkiyatları sırasında bunlarla beraber gönderilirdi. Bullaların üstü genellikle mühürleniyor ve içinde bulunan hesap taşı miktarı yine kil topun üstüne taşların basılmasıyla yapılan izlerle belirtiliyordu. Bulla hesap taşlarını saklayan bir zarf görevi görüyor ve ancak yetkili kişi tarafından kırılarak açılıyordu (Karul vd., 2017).

Yapılan araştırmalar, hesap taşlarının iki farklı şekilde kullanıldığını ortaya çıkarmıştır. İlk yöntem bir kentten diğerine iki koyun ve üç ölçü yağ ve göndermek isteyen bir tüccar malları temsil eden tokenleri bir ipe geçirir ve ipin uçlarını bir kil topak ile birleştirerek mühürlerlerdi(Alparslan, 2009: 52-53). Bu bir irsaliyedir ve aynı zamanda iç kontrol sisteminin ve denetimin bir parçası olarak düşünülebilir.



**Şekil 4:** Bağlama Tekniği

*Kaynak:* Schmandt-Besserat, D. (1992): 109

Bir diğer yöntem yukarıda da bahsedildiği gibi malları gösteren tokenleri nemli kil ile sarıp ve içi görülemeyen bir top(bulla) haline getirerek üzerini mühürlemektir. İkinci yöntem kullanıldığında topun üzerine içindeki sembol sayısı kadar şekil basılırdı. Malı getiren kişi, bu “makbuz”u alıcıya teslim etmek zorundaydı. Bu sayede malı teslim alan kişi ilk anda malın miktarı, türü ve gönderen kişi hakkında bilgi sahibi olabilir, şüphelenilmesi halinde, topağı kırarak içindeki tokenleri kontrol edebilirdi (Alparşan, 2009:52-53). Bu şekilde hazırlanmış olan bullalar aynı zamanda dönem sonu envanter ve hesaplaşmanın da en önemli aracını oluşturmaktadır.



**Şekil 5:** Bulla Tekniği

Kaynak: <https://sites.utexas.edu/dsb/tokens/tokens/>

Bu sayede tarih öncesi dönemlerde malı gönderen kişi bulla’ yı gönderdiği malların cinsi ve miktarı hakkında bilgi veren bir makbuz gibi hazırlayabiliyorken aynı zamanda bulla bir çelik kasa görevi görerek arşivleme tekniği olarak da kullanılabilirdi. Ayrıca malını teslim alan kişi doğru kişiden, doğru malı ve miktarı aldığını kontrol edebilmenin yanı sıra istediği zaman bulla’ yı kırarak gerekli denetimi yapabiliyordu.

Sümer ekonomik sisteminde ise ekonomik sistemin merkezi olarak tanrılar için yapılan tapınaklar görülmekteydi. Toprağı işleyen halk topraktan elde ettiği ürünlerinden ihtiyaç duyduğu kadarını aldıktan sonra kalan kısmını tanrılar için yapılmış tapınaklara teslim etmek zorundaydı. Teslim edilen malların kayıtlarını, tapınak ekonomisine bağlı olarak tapınaktaki rahipler tutmaktaydı. Teslim aldıkları malları kaydetme amacıyla Token sistemini kullanmakta olan rahipler teslim edilen malı simgeleyen Token’ların kil tablet üzerine baskılarını alarak ilk yazılı muhasebe kayıtlarını oluşturmaya başlamışlardı. Tapınakta biriken mallar zamanla ticari faaliyetlerin artmasına sebep olmuş, tapınak yöneticileri belli bir işleme ilişkin kayıt altına aldıkları Token’ları bir arada tutmak için arşivleme teknikleri geliştirmişlerdi. Bu tekniklerden ilki yukarıda bahsedilen şekil 4’deki bağlama tekniği olarak tanımlanmıştır (Şeker ve Şeker, 2019:115).

Zamanla geliştirilen bir diğer arşivleme yöntemi Mezopotamya’da M.Ö. IV. binyıldan itibaren çoğunlukla tokenler bulla adı verilen kilden yapılmış topçuklar içine yerleştirilerek, bilhassa hesap işlerinde yaygın bir biçimde kullanım alanı bulmuştu. Bu kilden topçukların içine yerleştirilen hesap taşları, “belli bir malı temsil ederdi (Pulhan,2003:47).

Kil kuruduktan sonra bir tür çelik kasaya dönüşüyor ve kil topak kırılmadan ticari işlemin içeriği tam olarak anlaşılıyordu. Bu soruna çözüm bulabilmek için Sümerli



muhasebeciler henüz kil ıslak iken bulla üzerine Token şekillerinin baskılarını alıp sonrasında kil topak içerisine yerleştirmesini yapmaya başladılar. Geliştirdikleri bu işaretleme yöntemi sayesinde Bulla kırılmadan da ticari işlemin içeriğinin anlaşılabilmesi mümkün hale gelmiştir. (Şeker ve Şeker, 2019:115). Bu objektif belgelendirme kavramının temelini oluşturan bir sistem olarak ve yapılan tapınak kayıtlarını belgelendirme yöntemi olarak değerlendirilebilir

Bu nedenle, bullalar, hedeflenen alıcıya (belki de profesyonel tüccarlar veya bir tür kurye tarafından) teslim edilecek ve kendilerine gönderilen tüm malların teslim edildiğinden emin olmak için, içindeki tokenleri ortaya çıkararak kil bullaları parçalayacaklardı. Sayabilecekler ve alınan mallarla karşılaştırabileceklerdi. Çünkü her bir token tipinin sayısı, her bir mal tipinin miktarına eşit olmalıdır. Herhangi bir sayısal tutarsızlık varsa, o zaman ya satıcının bir hata yaptığı ya da daha büyük olasılıkla teslimatçının mallar ve tokenler arasındaki tutarsızlıkla doğrudan belirlenebilecek belirli bir miktarı çaldığı anlaşılabilir (West, 2019).

Bulla tekniği ile aynı zamanda mallar taşınma sırasında oluşabilecek hilelere karşı da koruma altına alınabilmekteydi. Malı teslim etmek üzere gönderen, taşınma sonrasında bulla üzerinde belirtilen cins ya da miktarda mal olmaması durumuyla karşı karşıya kalmamak için malı teslim alana bulla ile denetim yapma şansı vermektedir.

Tokenler, yazının ve soyut rakamların icadı ile sonuçlanacak olan bir muhasebe ve kaydetme sisteminin ilk aşamasını temsil etmekteydi. Bu aşamalar sırasıyla; (Şeker ve Şeker, 2018: 799).

- Bullaların ortaya çıkışı,
- Bullaların yüzeylerine tokenlerin mühür baskılarının yapılması,
- Mühür baskılı kil tabletlerin ortaya çıkışı ve
- Piktografik (resim yazısı) tabletlerin ortaya çıkışı izlemiştir. Bilinen en eski yazı sistemi olarak kabul edilen piktografik yazı ise zaman içinde Sümer çivi yazısına dönüşmüş, çivi yazısı ile birlikte rakamları temsil eden işaretler de geliştirilmişti.

M.Ö. IV. binyılın sonlarına gelindiğinde, bu hesap taşları ve kil topçuklar üzerinde görülen çizimler, Sumer coğrafyasının en önemli kentlerinden Uruk şehrinde ortaya çıkarılan ve resim yazısının ilk örnekleri olarak kabul edilen tabletler üzerindeki sembollerle ya aynı veya çok benzer şekildeydi (Albayrak, 2016: 20).

M.Ö. 4000 civarı Uruk döneminin başlangıcı olarak tarihlendirilir. Bu dönemde, hem silindirik hem de damga tipte yapılan mühürler yaygındı. Bu mühürlerde, insan ve hayvanların yer aldığı sahneler ve geometrik motifleri içeren tasarımlar bulunurdu. Uruk döneminde ilk kent devletleri ortaya çıkmış, sosyal yaşantıda önemli değişimler meydana gelmişti (Çelik, 2008: 1).

Tarihteki ilk finansal ilişkilerden biri Sardes'de gerçekleşmişti. M.Ö. 3.200 yılında tarihte ilk irsaliyenin kullanılışı Uruk dönemindedir. Mezopotamya'da o döneme ait Bulla adı verilen, kilden yapılmış içi boş, mal üzerindeki hakka saldırıya karşı kullanılan küreler bulunmuştu. İlk irsaliye olarak Cretula adı verilen, kapların üzerine yerleştirilen, kaptaki malın

miktarını ve cinsini belirten kil kullanılmıştı. Cretula malın miktarını ve cinsini gösteren simgeler içermekteydi (Yükçü ve Atağan, 2011: 86).

Cretula Uruk öncesinde de var olduğu bilinen ve kapların ağzına kapatılan kile basılan mühür türüdür. Geç Urukta ortaya çıkan Bulla ise yeni bir bürokrasi aletiydi. Bunlar kilden üretilmiş içi boş küre şeklindeydiler. Ticari ürünün güvenliği için bu kil topun içine token konulurdu. Bunlar malın cinsini, miktarını, kalitesini gösteriyordu (Kalkan, 2015: 125).

Uruk kolonilerinin bir diğer özelliği de güney Mezopotamya’da yönetim araçlarının varlığıdır. Bu ticaret yönetimi araçları; silindir mühürler, bullalar, tokenlar ve sayısal işaretli kil tabletler gibi malların taşınması, depolanması ve ödenmesini denetlemek amacıyla kullanılmaktaydı (Stein, 2000: 15).

Güney ve Kuzey Mezopotamya’ da ve İran’ da bulunan bulla ve hesap taşları Anadolu’da çok az kullanılmıştı. Hacinebi’ de bulunan bulla örneği, nadir örneklerdendir. Hacinebi höyüğü Şanlıurfa il merkezinin kuzeybatısında, Birecik ilçesinin 5 km kuzeyinde, Uğurcuk (Hacinebi) köyünün yanındadır (Karul vd., 2017).

Hacinebi standart Uruk yönetim nesnelere tümünü barındırmaktaydı. Bu nesnelere içinde mühürler, küp kapamaları, tokenlar ve bullalar ile silindir mühür baskıları taşıyan kil bir tablet bulunmuştur. Bu kayıt tutma araçları Güney Mezopotamya kentlerinde ve Habuba Kabira, Jebel Aruda, Tell Sheikh Hassan ve Hassek Höyük gibi Uruk kolonilerinde yaygın olarak görülmekteydi (Stein, 2000: 18).

Hacinebi Uruk tabakalarının en önemli güneyli maddi kültür bulgusu, üzerine iki ayrı silindir mühür basılmış ve içine tokenler konulmuş bir bulladır. Bullalar genellikle Warka gibi Uruk yerleşiminde ya da kuzeyde Habuba Kabira- güney gibi yerleşimlerde görülmekteydi ancak Anadolu’ da ilk kez Hacinebi’de bu bullalardan birine rastlanmıştır. Bu buluntu Güney Mezopotamya ile Anadolu’ nun doğrudan bir ilişki içerisinde olduğunun somut kanıtıdır (Kalkan, 2015: 124-125).



**Şekil 6:** Hacinebi’ de Bulunan Bulla Örneği.

*Kaynak:* (Stein, 2000:19).

En önemlisi Hacinebi’deki, yerleşimin kuzey bölümünde hem Mezopotamya hem de Anadolu mühürlerinin görülmesiydi. Mezopotamya silindir mühür kullanırken Anadolu baskı mühür teknolojisine sahipti (Stein, 2000: 18).

Resim yazısının tarih sahnesine çıktığının ilk işaretleri Uruk şehrinde ele geçen tabletlerdir. Elbette bu aşamaya kadar uzun bir süreç geçirilmiş, ama resim yazısından çiviyazısına giden süreç bir süre daha devam etmişti. Yazıldığı malzeme ve uygulandığı dile göre, resim yazısı hem yapısal (ortografik) hem de görünüş (paleografik) gelişimini sürdürmüştü. Uruk kentinde gerçekleştirilen kazılarda bulunan ilk tabletler, adeta bir tapınağın muhasebesini gösteren ve temsil ettiği eşyanın karakteristik bir resmi olarak çizilmiş basit listeler şeklindedir. Sümer döneminde yoğunlaşan mabet ekonomisinin kayıt altına alınması gerektiği ve ilk tabletlerin bu gibi pratik sebeplerle yazıldığı düşüncesi artık alan uzmanlarının neredeyse tamamının kabul ettiği bir durumdur (Albayrak, 2016: 20).

Uruk dönemi sonunda, ekonomik, toplumsal ve kültürel bilgilerin artmasının neticesinde, insanlık tarihi için çok önemli bir adım olarak kabul edilen yazının icadı gerçekleşmiştir. Yazının icadı ile beraber kayıt işlemleri yapılmaya başlanmış ve bu kayıtlar tapınaklarda saklanmıştır (Çelik, 2008: 1).

## 5. SONUÇ

İnsanoğlu on binlerce yıl önce iklimsel koşulların elverişli hale gelmesiyle avcı-toplayıcılıktan vazgeçerek yerleşik hayata geçmiştir. Dünyanın çeşitli bölgelerinde tarih öncesi dönemlerden beri insanlığın, ticari amaçlı çok farklı yöntemleri kullandığı bilinmektedir. Toprakta elde ettiği ürünlerle yaşamını sürdürmeyi öğrenen insan, ürettiklerinden ihtiyacından fazlasını takas ederek ilk ticari faaliyetlere başlamıştır. Ancak takas yönteminin yeterli olmamasından dolayı ticareti yapılan malların kayda geçirilmesi ve denetiminin yapılabilmesi amacıyla, dönemin insanları bir denetim ve kayıt sistemine ihtiyaç duymaktadır. Öncelikli olarak ticari faaliyetlerini kayıt altına alabilmek için token olarak isimlendirilen hesap taşlarını kullanmıştır. Ancak malların bir yerden bir yere gönderilmesinde tokenlerin zarar görme durumundan dolayı ilerleyen zamanlarda bulla olarak isimlendirilen bir arşivleme ve denetim tekniği olduğu düşünülen yöntem kullanılmıştır. Bu aynı zamanda bir irsaliyedir ve iç kontrol sisteminin ve denetimin bir parçasıdır.

Bunun neticesinde Mezopotamya'da bulunan en eski bullalar muhtemelen MÖ 8000'den biraz daha eskidir ve MÖ 4. binyılın sonlarına (c.3100) kadar yaklaşık 5000 yıl boyunca kullanılmıştır. Yazının nasıl ortaya çıktığına dair anlayışımızdan (şehir yaşamının gerekli örgütlenmesi ve idaresi tarafından yönlendirilen) bir şekilde çıkarım yaparak, bulla sisteminin avcılık ve toplayıcılıktan geçişten sonra yerleşik yaşamın farklı taleplerine bir yanıt olarak geliştiğine inanılmaktadır. Bullalar dönem sonu envanter ve hesaplaşmanın da en önemli aracı olduğu düşünülebilir. Bu sayede hem ticari faaliyet kayıt altına alınabilmekte hem de ilgili yere ve kişiye güvenilir bir şekilde malların ulaşım ulaşımadığı denetlenebilmekteydi. Ayrıca bu objektif belgelendirme kavramının temelini oluşturmaktadır. İnsanoğlu yazının icadından önce bile ticari faaliyetlerini gerçekleştirirken mallarını sayma, kontrol etme ve denetleme gereği duymuştur.

Yapılan araştırmalar günümüzde Güney ve Kuzey Mezopotamya' da ve İran' da bulunan bulla ve hesap taşlarının Anadolu'da çok az kullanıldığını göstermektedir. Hacinebi' de bulunan bulla örneği, nadir örneklerdendir. Dahası Bulla kayıt ve denetim sisteminin ilk ortaya

çıktığı zamandan itibaren insanlık için büyük bir keşif olarak değerlendirilen yazının icadına öncülük etmiştir.

## KAYNAKÇA

- Aksoy, B. (2018). Üretim Ekonomisi ve Toplumsal Altyapı: Neolitik ve Kalkolitik Çağlar. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11(2), 1475-1495.
- Alparslan, M. (2009). *Hititolojiye Giriş*. Türk Eskiçağ Bilimleri Enstitüsü.
- Ayvazoğlu, (2021). Ç. C. F. Tarih Öncesi Ekonomisi. [https://www.academia.edu/44905947/TAR%C4%B0H\\_%C3%96NCES%C4%B0\\_EKONOM%C4%B0S%C4%B0](https://www.academia.edu/44905947/TAR%C4%B0H_%C3%96NCES%C4%B0_EKONOM%C4%B0S%C4%B0) (08.07.2021 00:56).
- Bozbay, Heval. (2017). *Mühürün Tarihi: Eski Mezopotamya ve Anadolu'da Mühür* <https://www.evrensel.net/haber/316879/muhurun-tarihi-eski-mezopotamya-ve-anadoluda-muhur> (24.06.2021).
- Çelik, B. (2008). *Arkeolojide Urfa (Arkeolojik Araştırmalar Işığında Urfa)*. Şanlıurfa Valiliği İl Kültür Ve Turizm Müdürlüğü Yayınları.
- Erkuş, H., Aksu, İ., & Oral, T., (2018). *Beş Bin Yıllık Muhasebe Belgesi ve İç Kontrol Sistemi Aracı Olarak Mühürler*. I. Uluslararası Arslantepe Arkeoloji Sempozyumu, Malatya, Turkey.
- Frangipane, Marcella. (2004). 'Arslantepe' Electa Basımevi.
- Kalkan, E. (2015). *Uruk Yayılım Kuramları Tarihteki En Eski Koloniciler Barışçı mı Savaşçılar mı? Kurumsal Bir Değerlendirme*. Ege Yayınları.
- Karabulut, R., Erkuş, H., & Durmuş, A. F. , (2008). Account Culture İn The Period Of Assyrian Trade Colonies 2000 1500 B C And The Origin Of The Present Day Accounting Transactions . *12th World Congress Of Accounting Historians*, İstanbul, Turkey.
- Karafakı, Çetinkaya, F. (2020). [https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/152380/mod\\_resource/content/1/4.HAFTA%20ORTA%20C3%87A%C4%9E%20ARKEOLOJ%C4%B0S%C4%B0.pdf](https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/152380/mod_resource/content/1/4.HAFTA%20ORTA%20C3%87A%C4%9E%20ARKEOLOJ%C4%B0S%C4%B0.pdf)
- Karul, N., Kozbe, G. Ve Yavuzkır, A. (2017). *Şanlıurfa Müzesi Arkeolojik Eserler Kataloğu*. Kültür ve Turizm Bakanlığı Kültür Varlıkları ve Müzeler Genel Müdürlüğü.
- Nazlı, B. (2020). *Anadolu'da Mühürcülük Sanatı*. Adıyaman Üniversitesi Arkeoloji Bölümü.
- Öztan, A. 2009, T.C.Kültür ve Turizm Bakanlığı, Türkiye Kultur Portalı Projesi, *Eski Anadolu Uygarlıkları, Kalkolitik Çağ*. Ankara (e-kitap).
- Pulhan, G. (2003). Yakındoğu'da Yazının Ortaya Çıkışı. *Toplumsal Tarih Dergisi*, 109, 46-51.
- Schmandt-Besserat, D. (1992). *Before Writing Volume:I From Counting To Cuneiform*. USA: The University of Texas Press.
- Stein, G. J. (1999). *Material Culture and Social Identity: the Evidence for a 4 TH Millennium BC Mesopotamian Uruk Colony at Hacinebi*, Turkey. *Paléorient*, 11-22.
- Şeker, S., & Şeker, F. (2018). Soyut Hesaplamanın Ortaya Çıkışında Muhasebenin Etkisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 790-809.
- Şeker, S., & Şeker, F. (2019). MÖ 8. Binyıl'dan Yazının İcadına Kadar Kullanılan Muhasebe Sistemi: Token'ler. *Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 1(2), 107-119.
- West, B. (2019). *Bullae :: Archaic Accounting System of the Near East*. <http://www.projectglobalawakening.com/bullae-ancient-accounting/> (17.07.2021 14:50).

- Woods, C. (2010). *The earliest Mesopotamian writing. Visible language: Inventions of writing in the ancient Middle East and beyond*, 33-84.
- Yıldız, S. (2019). *Anadolu ve Tarih Öncesi Çağlar*. İKSAD Publishing House. Ankara.
- Yükçü, S., & Atağan, G. (2011). Ortadoğu'da Zaman Tünelinde Ticaret. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (1), 86-109.
- <https://sites.utexas.edu/dsb/tokens/tokens/> (03.07.2021).

