



MUHASEBE OKULLARI VE MUHASEBE DEFTER SİSTEMLERİNİN 13. YÜZYILDAN İTİBAREN TARİHSEL GELİŞİMİ*

HISTORICAL DEVELOPMENT OF ACCOUNTING SCHOOLS AND ACCOUNTING LEDGER SYSTEMS SINCE THE 13TH CENTURY

 Elif AVCİ¹

 Zülkif YALÇIN²

¹ Dokt. Öğr., Munzur Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, eavci634@gmail.com

² Doç. Dr., Munzur Üniversitesi, İ.İ.B.F., Sağlık Yönetimi Bölümü, zulkifyalcin@gmail.com

Geliş Tarihi / Date Applied
26.04.2024

Kabul Tarihi / Date Accepted
15.06.2024

ÖZET

Muhasebe İtalyan bilim insanı Luca Pacioli tarafından geliştirilen çift yanlı kayıt sistemi sonrasında birçok ülkede 15.yy itibarıyla uygulanmaya başlanmıştır. Ancak 18.yy'da uygulanmasında büyük bir azalma görülen sistemde, 19.yy başlarında muhasebede İtalyan hâkimiyetinden sıyrılarak Fransa, Almanya, İngiltere ve Amerika ülkelerini merkez edinerek muhasebe literatüründeki gelişimine devam etmiştir. Çalışmamız muhasebenin tarihsel gelişimi içerisinde defter sistemleri, muhasebe okulları ve kuramları konusunda derleme bir çalışma olması ve literatüre katkı sağlaması yönünden önem arz etmektedir. Çalışmamızın amacı Muhasebenin tarihsel gelişimi içerisinde defter sistemleri, muhasebe okulları ve kuramları konusunu incelemek ve açıklamaktır. Bu amaçla literatür taraması yöntemiyle veriler toplanmıştır. Literatür taramasında bu alandaki bilimsel eserlere ve internet üzerinden kaynaklara ulaşılmaya çalışılmıştır. Bu çalışma ile muhasebe literatürüne ve muhasebe bilimine kavramsal ve tanımsal anlamda katkı sağlanacaktır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebenin Tarihi, Muhasebe Defter Sistemleri, Muhasebe Okulları.

ABSTRACT

Accounting has been practiced in many countries since the 15th century, following the development of the double-entry system by the Italian scientist Luca Pacioli. Although the application of this system saw a significant decline in the 18th century, it experienced a resurgence in the early 19th century as Italian dominance in accounting waned, and developments in accounting literature began to center on France, Germany, England, and the United States. This study is significant as it compiles information on ledger systems, accounting schools, and theories within the historical development of accounting, thus contributing to the literature. This study examines and explains the evolution of ledger systems, accounting schools, and theories in the context of accounting's historical development. For this purpose, data were collected through the literature review method. In the literature review, scientific works in this field and sources on the Internet were tried to reach. This study will provide conceptual and definitional contributions to the accounting literature and science.

Keywords: History of Accounting, Accounting Book Systems, Accounting Schools.

* Bu çalışma "9. ULUSLARARASI ANKARA BİLİMSEL ARAŞTIRMALAR KONGRESİ 26-28 Aralık 2023, Ankara" kongresinde bildiri olarak sunulmuş olan çalışmanın, teorik olarak geliştirilmiş halidir.

1. GİRİŞ

Muhasebe kavramının ilk olarak nerede ortaya çıktığı kesin olarak bilinmemekle birlikte insanlık tarihi kadar eski olduğu ve insanların hesap yapma ihtiyacından ortaya çıktığı düşünülmektedir. Yapılan bazı çalışmalar muhasebenin ve hesap tutma kavramının yazının icadıyla başladığını söylese de yazının icadından evvel de insanlar takas yoluyla yaptıkları ticaretin muhasebesini/hesabını tutmuşlardır (Gökgöz, 2011). Muhasebe gelişim tarihi içerisinde; o günkü mali koşullar neticesinde bir değişim göstermiş ve bu değişim muhasebeye yüklenen görevler için de zaman içerisinde bir değişim yaşandığını göstermiştir (Kaya, 2021).

Eski dönemlerde muhasebe kavramı, defter tutmak anlamına geliyorken zamanla defter tutma usulleri tümevarımsal şekilde gelişerek önce farklı hesapları daha sonra farklı defter tutma usullerini geliştirmiştir. Bu gelişimlerin dışında Muhasebenin Babası lakaplı Luca Pacioli yazdığı "Summa De Aritmetica, Geometria, Proportion e Proportionalita" isimli eseri ve çift taraflı (Muvazenedi/dengeli) kayıt sistemini geliştirmesi ile muhasebede bir dönüm noktası olmuştur. Ve bununla birlikte muhasebe de Luca öncesi ve Luca sonrası iki döneme ayrılmıştır. Sanayi devrimi ve Çift taraflı kayıt sisteminin gelişimi ve 19. yüzyılda Avrupa'da yaşanan gelişmeler neticesinde bazı muhasebe okulları kurulmuş. Bu okulların önde gelenleri; Fransız, İtalyan, Alman ve İngiliz - Amerikan muhasebe okullarıdır.

Çalışmanın amacı, muhasebenin tarihsel gelişimi içerisinde defter sistemlerinin gelişimini, Luca Pacioli'nin muhasebe kuramına katkılarını ve Luca Pacioli sonrası Muhasebe Okulları ve bu okulların kuramlarını incelemek ve açıklamaktır.

Bu kapsamda; Muhasebenin Tarihsel gelişimi başlığı altında gerekli bilgiler verildikten sonra muhasebe tarihini adeta iki farklı döneme ayıran Luca öncesi ve sonrası dönem hakkında bazı bilgiler sunulmuştur. Daha sonra Luca sonrası dönemde ortaya çıkan Muhasebe okulları ve kuramları ile ilgili bazı bilgiler verilmiştir. Bunu takiben önce Muhasebe kuramları daha sonra da Muhasebe Teorisinde Defter Sistemlerinin Gelişimi açıklanarak günümüze kadar kullanılmış olan ve "Merkeziyetçi Sistemler" olarak adlandırılan 9 adet defter sistemi incelenmiştir.

Bunu takiben muhasebenin tarihsel gelişimi içerisinde defter sistemleri olan İtalyan Sistemi, Alman Sistemi ve Kasa Mahsup Sistemi, Fransız Sistemi ve Toplayıcı Sistem, İngiliz Sistemi, Amerikan Sistemi, Kareleştirilmiş Mizan, Kasa Muhasebesi, Kasa Gelir-Gider Sistemi ve Türk sistemi hakkında bilgiler sunulmuştur. Bu sistemler çeşitlilik göstermekle birlikte Merkeziyetçi sistemler başlığı altında Alman Sistemi, İngiliz Sistemi, Fransız Sistemi ve bu sistemlerle benzer özellik gösteren Kasa-Mahsup Sistemi ve Toplayıcı sistem hakkında bazı bilgiler sunulmuştur. Bunu takiben Luca Pacioli'nin muhasebe sistemine katkıları ve Luca Pacioli'den sonra muhasebe kuramının gelişmesine katkısı bulunan Muhasebe Okulları ve Kuramları üzerinde durulmuştur. Bu muhasebe okulları: Fransız Muhasebe Okulu, İtalyan Muhasebe Okulu, Alman Muhasebe Okulu ve bu okulların bağlı olduğu kuramlar ele alınmıştır.

2. MUHASEBENİN KURAMSAL GELİŞİMİ

Muhasebe, kuramsal olarak 12-13 yy. sonrasında aslolarak geliştiği söylenebilir. Muhasebenin kuramsal gelişiminde Luca Pacioli'nin "Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita" adlı eseri ile muhasebede milat kabul edilebilecek olan eseriyle muhasebeye çok önemli bir katkıda bulunmuştur. İtalyan matematikçi ve Fransisken rahip olan Luca Pacioli'nin varlığı muhasebe kuramının gelişiminin izlenmesini kolaylaştırarak 4 ayrı döneme ayrılmasına sebep olmuştur (Güvemli, 2007).

Muhasebe gelişimi yazarlar bakımından 4 ayrı döneme ayrılmıştır ve bu ayrımında ölçüt Luca Pacioli'dir. Bu ayrıma göre Luca Pacioli öncesini Selefler, Luca Pacioli ve çift yanlı kayıt sistemini benimseyenleri Öncüler, çift kayıt yöntemini geliştirip devam ettirenler Geliştiriciler ve reformun öncülerinden olan İngiliz Thomas Jones ve katkı sunan yazarlar Reformcular olarak nitelendirilmiştir (Güvemli, 1998).

Muhasebenin kavramsal ve kuramsal gelişimi incelenmek istendiğinde Luca Pacioli'yi milat kabul etmek doğru bir tercih olacaktır. Luca Pacioli öncesi ve sonrasında muhasebenin gelişimine katkı sunanları ve daha sonra muhasebe kuramlarının hangi ülkede daha çok gelişim gösterdiğini anlayabilmek için bazı muhasebe okullarını ve bu okulların kuramlarını incelemek yerinde bir karar olacaktır (Yalçın, 2020).

2.1. Luca Pacioli Öncesi ve Sonrası Muhasebenin Gelişimi

İtalyan matematikçi Luca Pacioli 1494'te "Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita" adlı 36 bölümden oluşan eseri ile muhasebeye en önemli katkısını sunmuştur. Kitabın muhasebe açısından taşıdığı önem, muhasebe uygulamalarını (çift taraflı) sistematik şekilde ortaya koyan ilk eser niteliği taşımaktadır. Bundan dolayıdır ki; Luca Pacioli'nin, "Venedik Sistemi (Scrittura Veneziana)" olarak da ifade ettiği çift taraflı kayıt yöntemine ilişkin uygulamaların tüm Avrupa'ya yayılmasında çok önemli bir yere sahip olmuştur. Bu açıdan Luca Pacioli ismi muhasebe tarihinde çift taraflı kayıt yöntemi ile birlikte anılmaya başlanmıştır (Can, 2007).

36 bölümden oluşan kitap; temel cebir, pratik aritmetik, muhasebe ve geometri dahil olmak üzere Rönesans matematiğinin özelliklerini içerir. Kitabın 3.bölümünde şahıs işletmelerindeki hesap tutma yöntemi anlatılmıştır. Buna ek olarak büyük defter tutma esasları, borç ve alacağın iki satır olacak şekilde yazılması, mizanın nasıl düzenleneceği hakkında bilgiler verilmiştir. Ve son bölümü olan 36.bölümde defter tutma yöntem ve kurallarının özellikleri açıklanmıştır. Kitabın sonunda ise tüm hesapların yazılı olduğu bir liste sunulmuştur. Defter tutma esasları 14 madde olarak sıralanmıştır. Venedik'te iki yüz yıldan beri kullanılmış olan yöntemler ve daha önceki yazarların düşüncelerinin paylaşıldığı bu kitap derleme bir eser niteliği taşımaktadır. Muhasebenin kavramsal ve kuramsal gelişimi bu eserle başlamıştır denilebilir (Hiçşazmaz, 1970).

15.yy'a kadar yani Luca Pacioli "Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita" adlı kitabını 1494 yılında yayınladığı kadar muhasebede tek yanlı kayıt sistemi kullanılmıştır. Bu sistem "basit kayıt" olarak da adlandırılmıştır. Mali nitelikteki olaylar için sadece bir kez ve tek taraflı olarak kaydedilmesi anlamına gelen tek yanlı kayıt yöntemi, 2.sınıf tüccarların işletme hesabı esasına göre yaptığı kayıt yöntemidir. Yani bu da demek oluyor ki işletmeyi ilgilendiren gelir-gider, alış-satış işlemlerinin tek yönlü olarak kayıt edilmesidir (Selek, 1990).

Tek yönlü kayıt sistemi yani basit kayıt adından da anlaşılacağı üzere uygulaması basit bir yöntem olmasına karşın kasa, sermaye ve sonuç hesaplarına yer verilmemesi sebebiyle işlemler analiz ve takip açısından elverişsiz hale gelmiş olacaktır. Çift yönlü muhasebe sistemi, muhasebede milat olan bir nokta olarak kabul edilmektedir. Bu sistemde işletmeler mali nitelikli işlemlerinin her iki yönünü de kayıt altına almaktadırlar. Çift yönlü kayıt sisteminde büyük defter, yevmiye defteri ve envanter defteri gibi bazı defterler tutulmuştur. Çift yönlü kaydı, 1. sınıf tacirler olan bilanço esasına göre defter tutanlar tutmaktadır (Tosun, 2017).

Luca Pacioli bu milat olan gelişmeye öncülük ettiği için ve çift yönlü muhasebe sistemini anlatan ilk basılı kitap olması nedeniyle “Muhasebenin Babası” olarak kabul edilmiştir. Ancak bu kitabın yazarın dönemindeki son 200 yılı kapsamı ve bu kitaptan önce de bu muhasebe görüşünün var olması ancak yazılı hale getirilmemesinden dolayı literatürde bazı eleştiriler bulunmaktadır. Bunlardan biri Can (2007) yazdığı “Luca Pacioli “Muhasebenin Babası” mıdır?” makalesinde bu durumdan bahsetmiştir. Yazar:

“Pacioli, eğer “muhasebenin babası” kabul edilecek ise; “muhasebenin dedeleri”nin de olduğu kesinlikle kabul edilmelidir” düşüncesini ileri sürmüştür (Can, 2007: 14).

Eleştirilerden bir diğeri ise Ovunda (2015) yazdığı “Luca Pacioli’s Double-Entry System of Accounting: A Critique” makalesinde; Pacioli'nin çalışması tüm muhasebe yöntemlerine bütünsel bir bakış açısı getirmediğini, daha ziyade 15. yüzyıl İtalyan tüccarlarının ortak muhasebe uygulamalarını anlatmış olduğunu ifade etmiştir (Ovunda,2015: 137).

3. MUHASEBE OKULLARI VE KURAMLARI

15 yy. döneminde çift yanlı kayıt sistemine geçilmesi ve Sanayi devrimi sonrası 19. yy’da Avrupa’da ticari hayatın gelişmesi sonucu kayıt altına alınan birim işlem sayısının artması muhasebeye gösterilen önemin artmasına neden olmuştur. Bunun sonucu olarak Fransız, İtalyan, Alman ve İngiliz - Amerikan (Anglosakson) Muhasebe Okulları kurulmuştur.

İlk olarak o dönemdeki muhasebe okullarına yer verilmiş, daha sonra da bu muhasebe okullarının bugünkü muhasebe literatürüne yaptığı katkılar açıklanmıştır. Bunun sonucunda geçmişteki muhasebe okulu kuramları değerlendirilirken modern muhasebe literatürünün anlaşılmasına imkan tanımaktadır.

3.1. Fransız Muhasebe Okulu

Fransız Muhasebe Okulu; İşletmenin kişiliği kavramı, borç ve alacak işlemleri hukuksal bir boyutta ele alınmıştır. Bu dönemde bilhassa maliyet hesaplarına yönelik bazı düşünceler gelişim göstermiştir. Bu muhasebe okulunda bazı teoriler gelişme göstermiştir. Bunlar (Tek ve Öztürk, 2023):

- Kişilikçilik Teorisi
- Birleştirici Teori
- Değerin Dört Durumu Teorisi
- Matematiksel Teoriler’dir.

Bu kuramların gelişimi sonucunda 20.yy’da muhasebe organizasyonunun temel ilkeleri olacak 6 ilke geliştirilmiştir. Bu ilkeler; muhasebenin makineleştirilmesi, zaman tasarrufu, emek tasarrufu, süre kısaltması, güvenlik ilkesi ve açıklık ilkesidir (Güvemli, 2007: 405).

3.1.1. Kişilikçilik Teorisi

Bu kurama göre; her hesap bir kişi için açıldığından dolayı hesaplar bir kişiyi temsil eder görüşünü savunmaktadır. Hesaba girişler borç, çıkışlar ise alacak olarak kaydedilir (Yalçın ve Susmuş, 2020). Bu teori bir hesap teorisi olmakla birlikte en temel özelliği, sermaye hesabı üzerinde durmasıdır. Bu teori, daha sonraları “yönetimsel kuram” olarak isimlendirilen kavramla birleştirilmiştir. Hesabın esas dayanak noktası, değer hareket kaydına hizmet ettiği miktarda önem arz eden bu değer sorumlu kişiye bağlanmış olmasıdır (Akt: Açma, 2011).

3.1.2. Birleştirici Teori

Bu teorinin en önemli savunucuları olan Jean Gustave ve Courcelle-Seneuil bu teoriye ilişkin önemli eserler vermişlerdir. Bu teoriye göre; işletme ve sahipleri hesaplar ele alınırken birbirinden ayrılmalıdır. Tüccara göre işletme bir hesaptır ve o da yabancı durumundadır, bu hesapta işletmenin kar ve zararları yer alır. Bunun sonucu olarak sermaye hesabı her zaman alacaklı ve pasiftir (Richard, 2005). Kar pasif veya negatif, zarar aktif veya pozitifdir görüşüne sahip olan bu yazarlar işletmenin borcu veya alacağı da olduğunu savunmuşlardır (Yalçın ve Susmuş, 2020: 16).

3.1.3. Değerin Dört Durumu Teorisi

Lefèvre bu teorideki 4 değeri; nakit değerler, portföy değerler, mallar, borç-alacak olarak ifade etmiştir. Ve iki çeşit muhasebe olduğunu ileri sürmüştür. Bunlar; basit muhasebe ve bileşik muhasebedir. Basit muhasebe, işletme çalışanlarını bileşik muhasebe ise, işletme sahibinin muhasebesi olarak ifade edilmiştir. Lefèvre bu teoride amaç olarak muhasebe ve muhasebeci kavramını birbirinden ayırmayı amaçlamıştır. Yazarın tanımını yaptığı muhasebeci kavramları şöyledir; nakit değerler muhasebecisi, kasiyer muhasebesi, mağazacı muhasebesi, mallar muhasebecisi, ticari senetler muhasebecisi, borç-alacak muhasebesi (Ergi, 2019).

3.1.4. Matematik Teorileri

Muhasebenin; matematiğin bir alt kolu olduğu ve sermaye dönüşümüne ve çalışmanın üretimine ait hesaplar arasında rasyonel bir ilişki kurulması rolünü üstlendiği ileri sürülmüştür (Güvemli, 2007: 395). 1885 ve sonrası dönemlerde Eugène Léautey ve Adolphe Guibault tarafından hazırlanan çeşitli eserlerde muhasebenin matematiksel ve bilimsel nitelikte bir disiplin olduğu ifade edilmiştir (Mattessich, 2003: 144). Bu teoriye göre muhasebe, hesap hareketlerinin incelenmesi için rakamlardan ve matematiksel sembollerden faydalanmıştır. Bu sebeptendir ki, matematik teorileri, hesap teorileri ve buna bağlı olarak kayıt teorileriyle ilgilenmiştir. Bu teoriye göre tüm değer hesapları ve sermaye hesabı tüccarı temsil etmektedir (Yalçın ve Susmuş, 2020: 16).

3.2. İtalyan Muhasebe Okulu

İtalya'da ortaya çıkmış olan bu muhasebe düşünüyü 19. Yüzyılda bazı muhasebe okullarının kurulmasıyla devam etmiştir. O dönemde İtalyan tüccarların deniz ticaretiyle uğraşmasından dolayı farklı limanlarda borç ve alacak takibi yapma sorununa cevap aranmıştır. Bununla birlikte borç ve alacağa sahip biri olan işletmenin kişiliği kavramı tartışılmaya başlanmıştır. İtalyan muhasebesi bu dönem içerisinde sosyal ve ekonomik çevreye göre şekillenmiştir (Açma, 2011: 119).

İtalyan muhasebe sistemi 3 dönem olarak incelemek mümkündür. Bu dönemlerin ilki olan "Birinci Dönemde" (16 - 17 yy.) herhangi bir muhasebe teorisi ortaya atılmamıştır. Çift taraflı kayıt sistemi kullanılmış ve bazı teknik katkılar dışında katkı yapılmamıştır. "İkinci Dönem" ise hesap kişileştirme kavramı üzerinde durulmuştur. 18 yy. başlamakla birlikte 19 yy. ortalarında kadar gelişimine devam etmiş ve Toskano Muhasebe Okulu'nun İtalyan muhasebe sisteminde önemli etkileri olduğunu ileri sürmüştür. 20 yy. ikinci yarısı olarak ifade edilen "Üçüncü Dönem" modern muhasebe teorilerine rastlanmış ve muhasebe disiplininin iktisat aracılığıyla şekillendirildiği öne sürülmüştür. Bu dönemde özellikle Besta ve Zappa'nın görüşlerine yer verilmekle beraber muhasebe-iktisat-işletme ilişkisi Anglo - Sakson geleneğine göre gelişim gösterdiği ileri sürülmüştür (Açma, 2011: 4).

İtalyan Muhasebe Okulları; temelinde üç klasik muhasebe okulu çerçevesinde incelendiği söylenebilir. Bunlar buldukları yere göre isimlendirilmiştir. Bunlar: Lombardiya Okulu, Toskano Okulu ve Venedik Okulu'dur (Costa ve Torrecchia, 2008).

3.2.1. Lombardiya Muhasebe Okulu

Muhasebenin babası nasıl Luca Pacioli sayılıyorsa, "Manuel Defter Tutma" eseri ile de Francesco Villa da İtalyan Muhasebesinin babası sayılmakta ve bu okulun ilk kuramcıları olarak kabul edilmektedir (Hiçşaşmaz, 1970: 46). Bu muhasebe okulunda muhasebenin 3 grupta incelenmesinin gerekliliğinden bahsedilmiştir. İktisadi ve idari muhasebe, defter tutma ve kullanım kuralları ve yönetim-organizasyon ve hesap denetim muhasebesi. Bu okula göre muhasebe hesapları 3 ana grupta incelenmelidir. Bunlar varlık, şahıs ve sonuç hesaplarıdır. Lombardiya Okuluna göre muhasebe yönetsel faaliyetlerinin kontrol aracı görevini üstlenmektedir (Güvemli, 2007: 406-407).

3.2.2. Toskano Muhasebe Okulu

Giuseppe Cerboni, Francesco Marchi ve Giovanni Rossi tarafından gelişimine öncülük ettiği bir kamu muhasebesi kuramıdır. Kişilendirme teorisinin hakim olduğu gerçek ve tüzel kişilerin borç - alacaklarını işletmenin kendi varlıklarından ayrı bir şekilde takip edilmesi gerektiğini ileri sürmüşlerdir (Yalçın ve Susmuş, 2020: 17). Buna göre defterler; günlük, gelişmeler, küçük hesap defteri ve muhasebe çerçevesi defteri olarak düzenlenilmiştir (Güvemli, 2007: 408-409). Cerboni tarafından geliştirilen Logismografi kavramı bu sistemi anlattığı aynı isimli bir eseri bulunmaktadır. Sadece çift yanlı kayıt sistemi değil aynı zamanda aynı zamanda devlet muhasebesine yönelik bir kayıt sistemidir (Karaaslan, 2004). Logismografi sisteminin, Cerboni'nin Teorisi veya Avrupa'da Cerboni Doktrini olarak da adlandırıldığını görmek mümkündür (Esquerre, 1978: 80-82). Logismografi muhasebe sistemi ile Ekonomik, İdari, Sayısal ve Hesap Açısından üç farklı yaklaşımın sentezi ile oluşturulmuştur. Bu muhasebe sistemi ile Politika iktisadının muhasebe uygulamalarını açıklama görevini üstlenmesine sebep olmuştur (Zan, 1994: 281).

3.2.3. Venedik Muhasebe Okulu

Fabio Besta ve Emanuella Pisani bu okula öncülük ederek maddeci görüşü savunmuştur. Hesapların konusunun "kıymet" olduğu ileri sürülmüştür. Değer yani kıymet kavramı, hesaplar açısından incelendiğinde hesapların ölçülebilir ve parayla ifade edilebilen bir maddi büyüklük göstermek zorundadır. Sermaye soyut olan bir hesap kavramıdır ve bu ifade borç ve alacak, aktif ve pasif eşitliğini ifade eden bir denklemdir (Hiçşaşmaz, 1970: 49). Statik ve dinamik işlemlerin dengeli bir şekilde kaydedilmesine yarayan ve "Statmografi" olarak adlandırılan bir kayıt sistemidir. Varlıkların değerlerine göre kayıt yapılması gerekliliğine vurgu yapmıştır (Güvemli, 2000: 281). Toskano okulundaki kişilikçilik yaklaşımının aksine materyalistik bir yaklaşım hakimdir (Mattessich, 2003: 129-130).

3.3. Alman Muhasebe Okulu

Genel olarak bilanço yaklaşımları üzerine odaklanmış ve bu yaklaşımlar işlevleri açısından farklılık göstermişlerdir. Alman muhasebe sistemi, muhasebeyle hukuk arasında önemli bir ilişki olduğuna dikkat çekmiş ve bu ilişkinin Anglo - Sakson ülkelerinin muhasebe literatürüne geçişine imkan sağlamıştır (Evans, 2005: 232-233). İ.F Sher etkisi ile oluşturulmuş olan 3 adet bilanço kuramı bulunmaktadır. Bunlar Statik, Dinamik ve Organik bilanço kuramı bulunmaktadır.

3.3.1. Statik Bilanço Teorisi

Le Coutré'ye göre bilançonun durgunluk anında aktif-pasifini gösterdiği ifade edilmiştir. Bu sebeple kendi doğası içerisinde pasif olduğunun kabul edildiği teoridir (Yalçın ve Susmuş, 2020).

3.3.2. Dinamik Bilanço Teorisi

Bu teori işletmelerin finansal durumunu tek bir bilanço ile değil de bir süreç halinde ara bilançolar oluşturarak ele almaktır. Yani işletme ömründe bir bilanço denkliğiyle değil de işletmenin maddi hareketleri sonucunda dinamik bir şekilde bilanço hazırlanmasıdır (Güvemli, 2007), (Yalçın ve Susmuş, 2020)

3.3.3. Organik Bilanço Teorisi

Hem dinamik hem statik bilanço teorisinin bir karması olduğu ve çift taraflı yani düalist bir teori olduğu söylenebilir (Revsine, 1973). Muhasebenin dinamik, bilançonun ve analizinin de statik bir kavram olduğu bir teoridir (Yalçın ve Susmuş, 2020). Bu teorisinin statik ve dinamik teoriden farkı, varlıkların aktife kaydedildikten sonra değişim gösterebileceğini ifade etmiştir (Ferman, 1984: 60).

3.4. İngiliz - Amerikan (Anglosakson) Muhasebe Okulu

Muhasebenin asli görevinin sadece kayıt yapmak olmadığı bunun yanında yönetime katkı sağlayacak veriler elde etme görevini üstlenmesi gerekliliğinden bahsedilmiştir (Elitaş, Yıldız ve Üç, 2011: 16). Bu ülkelerdeki muhasebe sistemindeki gelişmeler aslında Almanya ve Fransız muhasebesinin teori gelişimine katkı sunarak gerçekleştirilmiştir (Mattessich, 2008). Maliyet ve yönetim muhasebesinin yaratan muhasebe okulu olmakla beraber Carter Garison bu kuramın öncüsüdür (Güvemli, 2007: 426-430).

4. MUHASEBE TEORİLERİ

Muhasebe teorileri; muhasebenin temel prensiplerini, kavramlarını ve uygulamalarını ve muhasebenin kuramsal ve tarihsel gelişimini inceleyen bir alandır. Bu alanda birkaç önemli teori bulunur:

4.1. Denklik Teorisi

Bu teori, muhasebenin farklı muhasebe yöntemleri arasında finansal durum, performans ve nakit akışlarının özünde eşdeğerlik yaratması gerektiğini savunur. Yani farklı muhasebe yöntemleri, aynı ekonomik olay için aynı sonuçları vermeli. (Varlık= Kaynak) Bu kavram muhasebenin temel mantığını oluşturmaktadır.

Bu teoriye göre aktif hareketleri bazı kavramlarla tanımlanmıştır. Bu tanımlamalar aktif kıymetlerin hareketlerine göre maddi ve hukuki hareketler olarak ikiye ayrılmıştır. Maddi hareketler maddi kıymetin kıymet sahipleri arasında yer değişimi olarak tanımlanmıştır. Hukuki hareketleri ise maddi bir hareket olmadan aktif mülkiyetindeki her türlü hukuki değişim olarak ifade edilmiştir. Bu hareketlerde ise dikkat edilmesi gereken denge noktaları bulunmaktadır. Üretimde, tüketimde ve mübadelede denge kavramına dikkat çekilmiştir (Yalçın ve Susmuş, 2020: 19). Kıymet Birimi Ölçüsü: Kıymetli bir şeyin hem niteliği hem de niceliği olduğu ve sözü edilen kıymetli şeylerin mübadele gücünün de fiyat olarak adlandırıldığını ve aslında kıymet biriminin o şeyin bedeli olduğunu ifade etmiştir (Yalçın ve Susmuş, 2020).

İşletmeler, muhasebede işlem gören varlıkları, borçları, gelirleri ve giderleri belirli bir kıymet birimi üzerinden raporlar. Genellikle bu kıymet birimi, işletmenin faaliyet gösterdiği ülkenin ulusal para birimidir (örneğin, dolar, euro, TL gibi). Bununla birlikte, uluslararası şirketler farklı ülkelerde faaliyet gösterdikleri için birden fazla kıymet birimiyle çalışabilirler. Bu prensip, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlar. Örneğin, bir şirketin bilançosunda varlıkları ve borçları belirli bir dönemde dolar cinsinden gösterirken, aynı dönemde gelir tablosunda gelirleri ve giderleri yine dolar cinsinden ifade etmesi beklenir. Kıymet Birimi Ölçüsü, finansal raporlama sürecinde tutarlılık ve güvenilirlik sağlar. Bu da yatırımcılar, kredi verenler, yöneticiler ve diğer karar vericiler için finansal performansın objektif bir şekilde değerlendirilmesine olanak tanır. Bu prensibin yanı sıra, uluslararası muhasebe standartları (IFRS) gibi uluslararası standartlar da kıymet birimi ölçüsüne ilişkin bazı rehberlik ve kurallar içerir. Bu standartlar, farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini artırmak için önemli bir rol oynar. Ve işletmelerin finansal bilgilerini tutarlı ve anlaşılabilir bir şekilde sunmalarını sağlar (Kula, 2018).

4.2. Kayıt Teorisi

Birim ölçüsü üzerinden kıymetin kaydının yapılması teorisi (Yalçın & Susmuş, 2020).

4.3. Dönem Kuralı Teorisi

Bu teoriye göre faaliyetler belirli bir dönemde incelenmeli ve kar-zarar dengesinin de belirtilen bu dönemde oluşacağını ifade etmiştir (Altuğ, 1999).

Dönem kuralı teorisi içerik itibarıyla muhasebenin temel kavramlarından olan dönemsellik ilkesiyle uyumaktadır.

5. MUHASEBE TEORİSİNDE DEFTER SİSTEMLERİNİN GELİŞİMİ

Muhasebe kayıtlarının ilk adımı defter tutmaktır. Ve tarihte bu kayıtlama işlemi çok farklı şekillerde yapılmıştır. Bu sistemler gruplandığında 9 başlık altında incelenebilir. Bunlar İtalyan Sistemi, Alman Sistemi ve Kasa Mahsup Sistemi, Fransız Sistemi ve Toplayıcı Sistem, İngiliz Sistemi, Amerikan Sistemi, Kareleştirilmiş Mizan, Kasa Muhasebesi, Kasa Gelir ve Gider Sistemi ve Türk Sistemidir.

5.1. İtalyan Sistemi

Bir diğer adı "Klasik Sistem" (Hiçşamaz, 1970) olan bu sistemde defteri kebir, yardımcı defter ve yevmiye defteri kullanılmaktadır. Tarih içerisinde bu sistem tek ve çift günlük olmak üzere adlandırıldığı bazı çalışmalar da olmuştur.

Bu sistemde kayıt işlemleri şu şekilde birbirini izlemektedir: İlk olarak ispat edici belgelerin ve açılış envanterinin kaydıyla başlanır. Bu kayıtlar el defterlerine aktarılır, bunu takiben bu bilgiler günlük deftere kaydedilir. Günlük defterdeki kayıtlar sınıflandırılır ve istenildiği kadar yardımcı defter kullanılarak büyük deftere kayıt yapılır (Toroslu, 2012: 156).

Bunun dışında İtalyan sisteminde günlerin tek ve çift oluşuna göre de kayıtlar yapılması mümkündür. Tek günlük olanlar; el defterleri, kanıtlayıcı belgeler ve envanterler ve arzu edildiği kadar yardımcı defterin kullanıldığı kayıt sistemidir. Çift günlük olanlar ise klasik sistem olumsuzluklarını ortadan kaldıran ve diğer bir adı yardımcı defter sistemleri olan bir sistemdir (Selek, 1990: 79).

5.2. Alman Sistemi ve Kasa-Mahsup Sistemi

Alman defter sistemi, dönem başı varlık-sermaye miktarı, envanter ve bilanço defterinden ve işletme içi olay miktarları, belgelerin oluş sırasına göre, nakit ile ilgili olanlar kasa günlük defterine nakitle ilgili olmayanlarda genellikle ay sonunda icmallerle toplayıcı/Genel günlük deftere aktarılır. Bu defterler, günlük defterle büyük defter arasında yer almaktadır. Amacı ise; aynı tür olan tutarları bir araya getirmektir. Bu dönem sonlarında tutulur ve kalanlar ise tespit edilmeye çalışılır. Bu değerler tekrardan envanter ve bilanço defterine kaydedilir. Bu şekilde hesap dolaşımı yenilenmektedir. İşletme gerekirse iki günlük yerine dört günlük defter de tutabilmektedir (Elitaş, 2014).

Kasa-Mahsup sistemi genel olarak İtalyan sisteme çift günlüklü olma yönünden benzetilmektedir. Alman sistemiyle benzer özellikler göstermesine rağmen en önemli fark kullanılan yardımcı defterlerin kasa ve mahsup defterlerini desteklemesidir. Alman sisteminde böyle bir gereklilik yoktur (Yalçın & Susmuş, 2020: 20). Kasa ve Mahsup sistemindeki defterlerde tutulan hesapların babası kasa hesabıdır.

5.3. Fransız Sistemi ve Toplayıcı Sistem

Bu sistemin esası arzu edildiği kadar yardımcı defter ve günlük defter kullanılabilmesidir (Selek, 1990). Sistem işleyişi açılış envanteri ve belgeler çok fazla sayıda günlük deftere aktarılması, icmaller aracılığıyla genel yevmiye defterlerine, sonrasında defteri kebire, defteri kebirden çıkartılan mizan sonuçları da envanter bilanço defterlerine aktarılması aracılığıyla sağlanır. Toplayıcı sistemde ise benzer şekilde ispat edici belgeler ve yardımcı defterlerdeki bilgiler günlük defterlere aktarılmaktadır ve bu defterler adına düzenlenmiş defteri kebirden aktarılmaktadır. Bunu takiben yardımcı defteri kebirden çıkartılan mizan kayıtlarıyla günlük defterlerden elde edilen bilgiler genel yevmiye defterine, genel defteri kebire ve oradan da genel mizana aktarılmıştır. Genel mizanın sonuçları ise envanter defterine aktarılır (Yalçın, 2014: 27).

5.4. İngiliz Sistemi

Fransız sistemle benzer yönü çok yevmiyeli yani günlüklü olmasıdır. Bunun yanında tek farkı da genel günlük defterin kullanımı ve son aşamada kayıtların büyük deftere oradan da envantere kaydedilmesidir (Toroslu, 2012).

İngiliz muhasebe sistemi, tek düzen hesap planına sahip olmadan gerektiği kadar esnek olan, karşılaştırılabilir özelliğine sahip olan mali raporlar ortaya koyabilen bir muhasebe sistemine sahiptir (Elitaş, Yıldız ve Üç, 2011).

5.5. Amerikan Sistemi

Muhasebe işlemlerindeki iş yükünü azaltmak ve pratik olmak gerekçesiyle geliştirilen ve zaman tasarrufu sağlamak amacıyla yevmiye defterine aktarılırken aynı zamanda bu hesapların da defter-i kebirden aktarılmasına imkân veren bir sistemdir. Bu sistem 2 farklı şekilde gerçekleştirilebilir. İlkinde defter-i kebirden borç-alacak kolunu yan yana iken diğerinde borç yevmiye defterinin soluna alacak ise sağına yazılır. İşlemlerin sıralaması ise şu şekildedir: Belgelerin büyük deftere aktarılması, sonrasında bu bilgilerin mizana aktarılıp sonuçların envantere kaydedilmesiyle sonlanan bir işlemdir. (Yazan, 2018; Hiçşaşmaz, 1970)

5.6. Kareleştirilmiş Mizan

Mizan tablosundaki “Dikey toplamları yardımcı yevmiye toplamlarını, yatay toplamları ise aynı zamanda mizanında düzenlenmesini sağlayan defteri kebirin borç ve alacak toplamlarını” verir (Akt: Yalçın ve Susmuş, 2020: 21). Sistemde yardımcı yevmiyeler dikey olarak tablonun başlangıcında onun yanında sonuç hesapları ve bilanço hesapları bulunmaktadır. Bu sistem kareleştirilmiş mizan dışında yevmiyeli mizan olarak da literatürde geçebilir (Hiçşaşmaz, 1970: 156).

5.7. Kasa Muhasebesi

Özellikle küçük ölçekli işletmelerde kullanılan bu basit özellikli sistemde kasa günlük defteri bulunur. Kasa günlük defterindeki bilgiler genel günlük deftere ve genel defteri kebirde de kaydedilebilmesi mümkündür (Hiçşaşmaz, 1970: 160).

5.8. Kasa Gelir-Gider Sistemi

Bu sistem ana günlük kasa günlüğü olduğundan dolayı tüm işlemler kayıt edilerek işlemler yapılır. Peşin işlemlerde iki kolon açılırken peşin olmayan işlemlerde kasa hesabı borçlanmışsa bu işlem deftere gelir olarak bir defa kaydedilir. İlk olarak bilgiler kasa gelir-gider günlük defterine fişler ve müsvedde defterleri aracılığıyla kaydedilir. Yukarıda belirtildiği gibi peşin olan ve olmayan işlemler ayrı şekilde kaydedilmektedir. Daha sonra yevmiye defterindeki bilgiler yardımcı defterli defteri kebirde kaydedilir. Buradaki bilgiler ise envanter defterine kaydedilir (Selek, 1990: 83-84).

5.9. Türk Sistemi

Bu sistem Alman Sistemine benzer şekilde mahsup ve kasa yevmiyesi tutulmasının dışında farklı özellikleri de bulunmaktadır. Bu fark Türk Sisteminde genel yevmiye defterinin bulunmasıdır. Sistem işleyişi de; Açılış Envanter Defterindeki bilgiler Kasa Yevmiye Defterine kaydedilir. Bu defterdeki bilgiler icmaller aracılığıyla Mahsup Yevmiye defterine kaydedilir. Buradaki bilgiler Defteri Kebire ve son olarak da Envanter ve Bilanço Defterine son kayıtlar yapılır (Toroslu, 2012: 63). Daha sonra ters kayıt yapılarak hesaplar kapatılır. Türk muhasebe sistemi kasa hesabı üzerine kurulu bir sistemdir. Bu sebeptendir ki bütün mal alış ve satışları kasaya girer.

6. SONUÇ

Bu çalışmada muhasebenin tarihsel gelişimi içerisinde muhasebe defter sistemleri ve muhasebe okulları ele alınırken zaman içerisinde ortaya çıkan her bir muhasebe işleminin zamanın koşullarını da dikkate alarak, muhasebe ihtiyaçlarını karşılamak için geliştirilmiş ve bu gelişimin tüme varımsal bir şekilde olduğu ortaya çıkan genel bir kanı olmuştur. Eski dönemlerde muhasebe demek defter tutmak demekken tarihsel gelişimi içerisinde önce farklı hesaplar oluşmuş daha sonra ise bu farklı hesaplara uygun defter sistemi geliştirilmiştir. Bu gelişmeleri takiben Muhasebenin Babası lakaplı İtalyan din adamı ve matematikçi Luca Pacioli yazdığı “Suma De Aritmetica, Geometria, Proportion e Proportionalita” isimli eseri ve çift taraflı (Muvazeneli/dengeli) kayıt sistemini geliştirmesi ile muhasebede bir dönüm noktası olmuştur.

Özellikle çift taraflı kayıt yöntemi, İtalya'da 13. yüzyıldan itibaren kullanılmıştır. İtalyan Hristiyan matematikçi Luca Pacioli'nin 1494 yılında yayınlanan "Summa Arithmetica" adlı eseri, çift taraflı kayıt yönteminin temellerini açıklamıştır. Bu eser, çift taraflı kayıt yöntemi hakkında detaylı bir çalışma olarak kabul edilmektedir. Çift taraflı kayıt yöntemi, işlemlerin alacak ve borç şeklinde kaydedildiği ve kaydedilen bu kayıtların muhasebe defterinde bir denge halinde tutulduğu sistemdir. Bu yöntemle, finansal işlemlerin daha sistematik ve doğru bir şekilde kaydedilmesini sağlanmıştır. Luca Pacioli'nin çalışmaları, muhasebe teorisi ve uygulaması üzerinde derin bir etki yaratmıştır. Günümüzde hala kullanılmakta olan temel muhasebe prensipleri ve çift taraflı kayıt yöntemi, Pacioli'nin eseriyle birlikte daha da yaygınlaşmış ve gelişmiştir.

Sanayi devrimi ve Çift taraflı kayıt sisteminin gelişimi ve 19.yy zamanında yaşanan bazı gelişmeler neticesinde bazı muhasebe okulları kurulmuştur. Bu okulların önde gelenleri; Fransız, İtalyan, Alman ve İngiliz - Amerikan muhasebe okulları olduğundan bahsedilerek çalışmanın son kısmında muhasebe teorisinde defter sistemlerinin gelişimi açıklanarak günümüze kadar kullanılmış olan ve "Merkeziyetçi Sistemler" olarak adlandırılan 9 adet defter sistemi incelenmiştir. Bu sistemlerin İtalyan Sistemi, Alman Sistemi ve Kasa Mahsup Sistemi, Fransız Sistemi ve Toplayıcı Sistem, İngiliz Sistemi, Amerikan Sistemi, Kareleştirilmiş Mizan, Kasa Muhasebesi, Kasa Gelir-Gider Sistemi ve Türk sistemi olduğu ve bu sistemlerin işleyişi hakkında bilgiler sunulmuştur. Muhasebe gelişim tarihi içerisinde; o günkü mali koşullar neticesinde bir değişim göstermiş ve bu değişim muhasebeye yüklenen görevler için de zaman içerisinde bir değişim yaşandığını göstermiş ve günümüzdeki muhasebe anlayışı ve defter sistemleri bu gelişmeler neticesinde şekillenmiştir.

Çalışma muhasebe tarihine ilişkin literatürde, farklı muhasebe unsurlarını irdelediğinden özgür bir çalışmadır. Bu alanda tarihsel gelişimi gösteren az sayıda çalışma bulunduğu gözlemlenmiştir. Bu yönüyle muhasebeye katkı sunacağı umut edilmektedir.

KAYNAKÇA

- Açma, T. (2011). *Muhasebe okulları ve uluslararası muhasebe literatürünün gelişimine katkıları: tarihsel perspektiften. Muhasebe ve Denetime Bakış* (35), 117-136.
- Akt: Açma, A. T. (2011). *Muhasebe okulları ve uluslararası muhasebe literatürünün gelişimine katkıları: tarihsel perspektiften. Muhasebe ve Denetime Bakış* (35), 117-136.
- Altuğ, O. (1999). *Muhasebe ve hukuk ilişkileri*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Can, A. V. (2007). *Luca Pacioli "muhasebenin babası" mıdır? Akademik Bakış Dergisi* (12), 1-15.
- Can, P. A. (2007). *Luca Pacioli "muhasebenin babası" mıdır? Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi* (12), 2.
- Costa, M., & Torrecchia, P. (2008). *Value and accounting between history and theory: the italian case*. <http://www.cardiff.ac.uk/carbs/conferences/abfh2008/costa.pdf>. (Erişim Tarihi: 10.05.2010).
- Elitaş, C. (2014). *Muhasebenin kuramsal temelleri*. Yalova: Yayınlanmamış Ders Notları.
- Elitaş, C., Yıldız, F., & Üç, M. (2011). *Muhasebe biliminin çevresi: anglo sakson ve kıta avrupa karşılaştırması. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2), 1 - 18.
- Ergi, Ş. (2019). *Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (bobi frs): muhasebe uygulayıcılarına yönelik bir araştırma*. Kırklareli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.
- Esquerre, P. J. (1978). *The applied theory of accounts*. Arno Press Inc.

- Evans, L. (2005). *Editorial: accounting history in the german language arena*. *Accounting, business and financial history*, 15(3), 229-233
- Ferman, C. (1984). *Yeniden değerlendirilmenin teorik esasları*. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansı, (29), 51-68.
- Gökgöz, A. (2011). *Tarihsel perspektifte muhasebenin doğuşunu ve gelişimini etkileyen faktörler*. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(1), 167-177.
- Güvemli, O. (2000). *Türk devletleri muhasebe tarihi (Tanzimat'tan Cumhuriyet'e)*. İstanbul: İstanbul YMMO Yayınları.
- Güvemli, O. (2007). *Mali tablolar evrimi*. İstanbul: Avcıol Yayınları.
- Güvemli, P. D. (1998). *Türk devletleri muhasebe tarihi, Osmanlı imparatorluğu tanzimata kadar*. İstanbul: İstanbul YMM Odası Yayını.
- Hiçşaşmaz, M. (1970). *Tarihsel gelişim içerisinde muhasebenin teorisi ve teknik yapısı*. Ankara: Kalite Matbaası.
- Karaaslan, E. (2004). *Ülkemizde devlet muhasebesinin serüveni*. <http://kamumuhasebesi.org/bolum/makale/dosya/20.pdf>. (Erişim Tarihi: 10.05.2011).
- Kaya, D. N. (2021). *Muhasebe tarihi*. Ankara: İksad Publishing House.
- Kula, E. (2018). *Muhasebede değer kavramı: Türkiye bağlamında bir inceleme*. Muğla. Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Mattessich, R. (2003). *Accounting research and researchers of the nineteenth century and the beginning of the twentieth century: an international survey of authors, ideas and publications*. *Accounting, Business & Financial History*, 13(2), 125-170.
- Mattessich, R. (2008). *Two hundred years of accounting research*. London and New York. : Routledge Taylor&Francis Group.
- Ovunda, A. S.(2015). *Luca Pacioli's Double-Entry System of Accounting: A Critique*. *Research Journal of Finance and Accounting*,6(18), 132-139.
- Revsine, L. (1973). *Peplacement cost accounting*. New Jersey: Prentice-Hall.
- Richard, J. (2005). *Fair value: Towards a third stage of the French accounting capitalism?*. http://www.dauphine.fr/cereg/chaire_rech/cereg200509.pdf. (Erişim Tarihi: 10.06.2011).
- Selek, S. (1990). *Muhasebenin temel verileri*. İzmir: Kaçkar Ofset.
- Tek, I., ve Öztürk, E. (2023). *Muhasebenin tarihsel gelişimi: Türkiye finansal raporlama standartlarının fayda düzeyinin değerlendirilmesi*. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 13(1), 101-121.
- Toroslu, M. V. (2012). *Muhasebe teorisi*. Ankara: Adalet Yayınları.
- Tosun, E. (2017). *Muhasebede ticari kayıt yöntemleri*. Eastern Mediterranean University Yayınlanmış Ders Notları
- Yalçın, Z. (2014). *Uluslararası muhasebe sistemlerindeki çakışma ve ayrışmalar ışığında amaca yönelik muhasebe organizasyonu önerisi*. İzmir: Ege Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Doktora Tezi.
- Yalçın, Z. T. (2020). *Tms/Tfrs standartlarının oluşmasında etkili olan muhasebe unsurlarının tarihsel gelişimi ve bazı standartların uygulanmasına yönelik çözümler*. Konya: Eğitim Yayınevi.
- Yazan, Ö. (2018). *Birleşik defter sistemi olarak defter-i kebiri yevmiye ve Türk muhasebe eğitimindeki yeri*. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7(4), 378.
- Zan, L. (1994). *Toward a history of accounting histories: perspectives from the Italian tradition*. *The European Accounting Review*, (3)2, 225-307.

* * * * *

Çıkar Çatışması Beyanı: Bu çalışmada taraf olabilecek herhangi bir kişi, kurum veya kuruluş arasında bir çıkar çatışması bulunmamaktadır.

Destek ve Teşekkür: Çalışma için herhangi bir kurum ya da kuruluştan finansal destek alınmamıştır.

Etik Kurul İzni: Çalışma etik kurul onayına tabi bir çalışma değildir.

Katkı Oranı: Yazarlar çalışmaya eşit oranda katkıda bulunmuştur.