

ORTAÇAĞ AVRUPA’SINDA İKTİSADİ VE SİYASİ TARİH ÇERÇEVESİNDE MUHASEBE İHTİYACI VE ÇİFT TARAFLI KAYIT TEKNİĞİ: LİSANS VE LİSANS ÜSTÜ ÖĞRENCİLER İÇİN BİR REHBER

Prof. Dr. N. Ata Atabey
Selçuk Üniversitesi, İBBF

Prof. Dr. Baki Yılmaz
Selçuk Üniversitesi, İBBF

Arş. Gör. Halenur Yılmaz
Selçuk Üniversitesi, İBBF

ÖZ

Çalışmanın konusunu, özellikle 16. yy’dan sonraki siyasi ve iktisadi değişim ve gelişimlerle Dünya’da geldiği konum bakımından, günümüz muhasebe teorik yapısını ve kuramsal yapısını oluşturan Batı Avrupa’nın, Ortaçağ’daki konjonktürünün kayıt düzenine ve özellikle muhasebeye olan ihtiyacı ve etkisi oluşturmaktadır. Çift taraflı kayıt tekniği, Muhasebe temel denkliği gibi oluşumların nedeni olan bu etkilerin, muhasebe kuramsal yapısına ve dolayısıyla uygulamalarına alt yapı oluşturduğu düşünülmektedir. Özellikle dönemdeki etkilerle ortaya çıktığı düşünülen “borç” ve “alacak” kavramlarının bu altyapıdan geldiği düşünülmektedir. Bu doğrultuda, çalışmayı okuyan araştırmacıların, Avrupa’nın Ortaçağ konjonktürünü ve muhasebenin tarihi sürecini özümsemeleriyle, güncel anlatılan muhasebe konularının anlaşılabilirliğinin artırılması amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda çalışma konusu, analitik olarak ele alınmıştır.

Makale Geliş Tarihi : 18.12.2017
Yayın Kurulu Kabul Tarihi : 08.01.2018

Anahtar Sözcükler: Ortaçağ’da Avrupa, Muhasebe tarihi, Çift taraflı kayıt tekniği, Muhasebenin temel denkliği, Borç Alacak kavramları

Jel Kodları: M40, N73, M41

THE NEED FOR ACCOUNTING AND DOUBLE ENTRY ACCOUNTING SYSTEM IN ECONOMY AND POLITICAL HISTORY IN THE MEDIEVAL EUROPE: A GUIDE FOR UNDERGRADUATE AND POSTGRADUATE STUDENTS

ABSTRACT

The subject of the study is the necessity and the effect of the accounting system of Western Europe in the middle Ages and especially the accounting system which constitutes the theoretical structure of accounting today in terms of the political and economic changes since 16th century. It is thought that those effects which are the causes of formation such as double entry accounting system; basis for the accounting theoretical structure and thus its applications. It is also thought that the concepts of “debit” and “credit”, which are thought to have emerged especially with the effects of that period come from this overall framework. Therefore it is aimed to increase the understandability of the accounting issues that are currently being explained, with the help of researchers studying, the medieval conjuncture of Europe and the accounting history. For this purpose, the study is discussed analytically.

Keywords: Europe in middle Ages, History of Accounting, Double Entry Accounting system, Fundamental accounting equation, Debit and credit concepts

Jel Codes: M40, N73, M4

1. GİRİŞ

Tarihte ilk defa, cumhuriyetin kent devletin coğrafi sınırlarının ötesine geçtiği imparatorluk olan Roma İmparatorluğu M.S. 331’de Doğu ve Batı olarak bölünmüştür (Sander, 2012: 43). 476’da Germanlar’ın eline geçen Batı Roma’nın (Tekin, 2016: 308), 493

yılında Vizigotlar ve Vandallar tarafından istila edilmesiyle yarımadada (İtalya) bir Ostrogot krallığı kurulmuştur (Sander, 2012: 43).

Büyük değişikliklere yol açan bu topluluk hareketleri, Dünya tarihinde “Ortaçağ” olarak adlandırılan dönemin de başlangıcıdır. Ortaçağ’ı sonlandıran oluşumların (Rönesans, Reform, Denizlerdeki gelişmeler gibi...) meydana geldiği ve 16. yy’dan sonra siyasi üstünlüğü net bir şekilde ele geçiren (Sander, 2012: 70) Avrupa’da, bu oluşumlarla Dünya’ya bakış ve bilimsel çalışmalar başka bir boyuta geçmiştir. Dünya’da geldiği konum bakımından, günümüzdeki muhasebe teorisini ve kuramsal yapısını da oluşturan Batı Avrupa’nın, Ortaçağ’daki iktisadi ve siyasi konjonktürünün¹ hesap dünyasına, kayıt tekniklerine ve dolayısıyla muhasebeye olan etkileri, bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Ortaçağdaki gelişmelerin neticesinde çift taraflı kayıt tekniği, muhasebe temel denkliği gibi oluşumların, muhasebe kuramsal yapısına ve dolayısıyla uygulamalarına alt yapı oluşturduğu düşünölmektedir. Özellikle dönemdeki etkilerle ortaya çıktığı düşünölen “borç” ve “alacak” kavramlarının ve bunların hesaplarda kullanılmasının bu altyapıdan geldiği düşünölmektedir. Bu düşüncelerle çalışmayı okuyan araştırmacıların, Avrupa’nın Ortaçağ konjonktürünü ve muhasebenin tarihi sürecini özümsemeleriyle, güncel anlatılan muhasebe konularının anlaşılabilirliğinin artırılması amaçlanmaktadır.

Bu amaçla çalışma konusu, analitik olarak ve üç ana başlık altında ele alınacaktır. İlk olarak, Ortaçağ Avrupası’ndaki iktisadi ve siyasi konjonktürün¹ ele alındığı bölümde, bu konjonktürdeki hesap ve kayıt uygulamalarının nasıl olduğu anlatılacaktır. Koşulların ve oluşumların değişmesiyle, özellikle ticaretteki gelişmelerle, tek taraflı

¹ Konjonktür kelimesi TDK’da “geçerli durum” olarak tanımlanmaktadır. Konjonktür kavramı bazı tanımlara bakılarak sadece ekonomik koşullar için kullanılabilir gibi algılanabilir. Ancak “belirli bir durumdaki farklı koşulların kombinasyonu” anlamıyla (<http://www.dictionary.com/browse/conjuncture>, Erişim tarihi: 01.12.2016) daha geniş kapsamda hem ekonomik hem siyasi hem de sosyal koşullar için kullanılabilen bir kavramdır.

kayıt tekniğinden çift taraflı kayıt tekniğine geçişin neden ve etkileri diğer bölümde ele alınacaktır. Döneme ait bir kitap olan “Summa de Arithmetica...” nın da analiz edildiği bu çalışmada, kitabın yazarı olan Luca Pacioli'nin tacirlere anlattığı mantıktan, günümüzde muhasebe hesapları için kullanılan borç-alacak kavramlarının mantığı çıkarılacaktır.

Çalışmada ele alınacak dönemlerde, siyasi ve ekonomik yönden üstünlük farklı zamanlarda farklı devletlerde (İslam Devletleri, Moğollar ve Türk Devletleri gb.) olmasına rağmen (Güvemli, 1995: 96; Sander, 2012: 52-64), mevcut muhasebe teorilerinin oluştuğu ortam ve şartlar bakımından ilgili yüzyıllarda Avrupa'nın ve daha sonrası oluşumlarla, genel ifadesiyle Batı'nın ekonomik ve siyasi yönden bugünkü haline gelişi değerlendirilecektir.

2. ORTAÇAĞ AVRUPA'SINDA İKTİSADİ VE SİYASİ KONJONKTÜR VE KAYITLARA ETKİSİ

Avrupa'nın ortasındaki ormanlarda yaşayan ve göçebelikten yerleşik hayata geçen genç halkların büyük çoğunluğu, geliri ile gideri ve gereksinimleri ile üretilen mallar arasındaki orantının bozulmamasına dikkat etmek zorundaydı. Çünkü ellerindeki olanaklar kısıtlıydı. Bu “geçim düşüncesi” ne göre her köylü ailesi gereksinimleri ile orantılı bir parça toprak, bir parça otlak ve ormanın bir bölümüne sahip olabiliyordu. Bu üretim araçları ve olanaklarına eski Almanca'da “saban” denilmekteydi. Geçim düşüncesi, köylüler dünyasından manifaktür, ticaret ve diğer değiş tokuş alanlarına doğru yayılmıştır. El emeğine dayalı üretim sistemine sahip kırsal kesimin örgütlenme biçimi, ticaret ve sanayi alanlarının koşullarına uygun biçimde bu yöne doğru genişlemiştir (Sombart, 2008: 24).

Bu toplumlarda yapılan ekonomik işlemlerin tek bir amacı vardır, gereksinimlerin karşılanması. Temeli sabana dayanan bir kırsal topluluk ile bir meslek birliği şeklinde örgütlenmiş olan zanaat loncası arasındaki benzerlik, her ikisinin de başlangıç noktası belirli düzeydeki

ihtiyaçların karşılanması ve bunun yapılması için gerekli olan çalışma miktarıdır (Sombart, 2008: 24).

Köylü ve esnaf sınıfı arasındaki temel farklılık ise geçim koşullarıdır. Köylü, bir avuç da olsa bir toprak parçasının sahibi olup başkalarıyla ilgilenmeden kendi geçimini sağlamaya çalışır. Oysa esnaf, tam tersine, geçimini sattığı ürünlerle sağladığından yaşamı bu ürünlerin diğerleri tarafından beğenilmesine bağlıdır. O hem bir üretim hem de değiş tokuş örgütlenmesinin bir parçasıdır (Sombart, 2008: 25).

Sadece temel gereksinimini karşılama amacında olan köylü ve esnaf sınıfı, böyle bir ortamda hatasız hesap yapma, ölçme ve kayıt tutma gibi konulara ihtiyaç duymamıştır. Werner Sombart, tüccarların da neredeyse tamamında karşılaşılan, hesaplama konusunda yaşanan bu durumun doğasını, tamamıyla ekonomik özne ve ticari mal eksenindeki ilişkilerin niteliğine bağlamaktadır. Bu dönemde henüz değişim/ mübadele değeri kavramı yoktur. Bu dönemde yalnızca tüketime yönelik yani birbirlerinden nitelikleri aracılığıyla ayrılabilen nesnelere bulunmaktadır. Bu da nicel değerlerin önem kazanmasına engel olmuştur (Sombart, 2008: 28; Uçma, 2010: 102).

Hesaplama konusunda yaşanan bu durumun yansımaları muhasebe defterlerinde görmek mümkündür. Bu döneme ait muhasebe defterleri, herhangi bir düzene bağlı kalmadan tutulan notlardan ve sadece alınan ve satılan şeylerle ilgili rakamlardan oluşmaktadır. Bu döneme ait muhasebe defterlerinde, malların nicel yönleri ihmal edilmiş, nitel yönleri önem kazanmıştır. Modern ifadeyle mallar, mübadele değerleri ile değil, kullanım değerleri esas alınarak üretim ve değişim sürecine girmekte ve kullanım değerleri üzerinden kayıt altına alınmaktadır (Sombart, 2008: 28; Uçma, 2010: 102).

İlerleyen dönemlerde, 10. ve 11. yüzyıllarda, coğrafi koşullar nedeniyle, toprağın derinine inen bir alete ihtiyaç duyulmuş ve bu ihtiyaç doğrutusunda ağır saban bulunmuş ve hayvanlarla kullanılarak geliştirilmiştir. Ayrıca bugün Hollanda ve Belçika'nın bulunduğu Flender düzlüklerinde yel değirmeni bulunmuştur. Farklı bir şey oluşturma

yeteneği ve insan gücüne dayanmayan, daha üretken olan enerji kaynaklarının bulunması gibi tarımsal gelişmeler gıda maddelerinin hızla artmasına ve bu da insan ihtiyaçlarının karşılanabilmesi nedeniyle nüfusun burada toplanmasına ve artmasına yol açmıştır (Sander, 2012: 71).

Yerleşik hayata geçen ve belirli bir sistemi kurmaya başlayan topluluklar için en büyük tehlike, göçebe toplumların, steplerin istilaları olmuştur. Steplerin, üretim yapan yerleşik toplulukların ürünlerini yağmalamasının nedeni de kendi gereksinimlerini karşılayabilmektir. Ancak bu durum steplerin gereksinimlerini karşılarken, yerleşik toplumların yeni bir gereksinimlerini ortaya çıkarmıştır; güvenlik.

Barış ve güvenlik ortamının sağlanması için, daha çok toprağa sahip olduklarından nispeten güçlü olan kişiler, daha az toprağa sahip olanların koruyuculuğunu üstlenmiştir. Az toprağa sahip olan bu kişiler de önemli ve güçlü olan kişilere bağlılık sözü vermişlerdir. Toprağa bağlı köylüleri olan “vassal, serf” lerin ve “lord” olarak adlandırılan önemli ve güçlü kişilerin oluşturduğu, karşılıklı hak ve görevler ilişkisine dayanan bu sistem “feodalizm” olarak adlandırılmıştır. Bu feodal sistem,

Avrupa’da hızla yayılmış ve gelecek yüzyılların güçlü merkezi devletlerinin çıkış noktası olmuştur (Sander, 2012: 73).

Çevre topluluklara göre daha gelişmiş tarım yöntemlerinin kullanılması ve bunlardan tarım ürünleri fazlası elde edilmesi, Batıdaki askeri oluşumun ve gelişimin de başlangıcı olmuştur. Dikkat çeken ve

2 Gümüş, feodalizm terimini tanımlamanın teknik olarak zor olduğunu “Ortaçağdan başlayıp Fransız Devrimi öncesi Modern Avrupa’ya kadar uzanan ve aslında akademik tarihçiler için tek bir kavramla tanımlanmak için hayli uzun sayılabilecek bir dönemin kendine özgü sosyo-ekonomik yapısını betimleyen anlamıyla “feodalizm” veya Fransızca karşılığıyla “feodalite” terimleri, ortaçağdan günümüze çok çeşitli sosyal ve ekonomik durumu betimlemek amacıyla kullanılagelmiştir. Feodalite kavramına yüklenen anlam tarih içerisinde zamanla farklılık göstermiştir... Feodalizm kavramını tanımlamakta kullanılabilecek tek ortak payda feodalizmin kontrata bağlı bir ilişki olduğudur” ifadeleriyle vurgulamıştır (Gümüş, 2010: 41, 58, 61). Mevcut çalışmada da bu terim, kapitalizm ekonomik sistemi öncesi dönemde, Ortaçağ’daki sosyo-ekonomik sistemi anlatmak amacıyla kullanılmıştır.

istilalara neden olabilecek bu imkânları korumak için zırhlı süvariler yani şövalyeler oluşturulmuştur. Bu şövalyelerin, daha önceki Roma ve Bizans askeri güçlerinden farkı ve üstünlüğü, güçlenen bir köylü sınıfına sırtlarını dayamış olmalarıdır. Köylü halkı, tarım alanlarını ve ürünlerini koruyan ve bu nedenle köylü halktan destek gören şövalyeler sayesinde oluşan güven ortamında Avrupa, temel ekonomik ve siyasal kurumlarını kuracak enerji ve zamanı kazanmıştır (Sander, 2012: 72).

Toprağa bağlı köylüler olan serfler, doğa koşullarına bağımlı bir tarım toplumunda yaşayıp oldukça gelişmiş (bu gelişmişlik günümüze göre ilkeldir ancak dönemine göre gelişmiş olarak nitelendirilebilir) düzeyde toprağı ekip biçmeliydiler ki, yetişen ürünle hem kendi yaşamlarını devam ettirebilsinler hem de ürünün belli bir kısmını gücü elinde bulunduran senyörlerine verebilsinler. Savaşmak nasıl ki senyörlerin işi ise, tüm toplumun ihtiyaçları için üretim yapmak da serflerin işiydi. Bu yüzden serflerin çok çalışmaları gerekmiştir (Kılıç ve Demirçelik, 2011: 183).

Süreç içerisinde, köylü sınıfının aksine senyörler, dolu dolu ve bolluk içinde yaşayarak; çevresindeki pek çok insanı besleyerek, savaşarak avlanarak eğlenerek; şatolar ve kiliseler inşa ettirerek, şatafat ve gösterişe önem vererek, çoğu kez sahip olunan imkânların üstünde lüks bir yaşantı sürmüşlerdir. Bu yaşam biçiminde giderlerin gelirlerden her zaman daha fazla olması, gelirleri yükseltmenin yolunun aranması anlamına gelmiştir. Bu durum, köylülerden daha fazla vergi toplanması ve senyöre vekâlet eden yönetici tarafından toplanan toprak kiralalarının artırılmasına neden olmuştur (Sombart, 2008: 23).

10. ve 11. yüzyıllarda lordlar ve vassallar kendi krallarını seçerek, bir mukavele ile birbirlerine bağlanmışlardır. Mukaveleye aykırı davranılması durumunda, karşılıklı hak ve görevlerin sona erdiği bu durum, çeşitli karışıklıklara, iktidarsızlıklara ve bazen savaşlara yol açsa da feodalizmin bu mukavele ilişkisi, gelecek çağların anayasal hükümet anlayışını doğurmuştur (Sander, 2012: 74).

Bu bölümde incelenen dönem ve muhasebe kayıtlarına etkisi bakımından Avrupa’da, ekonomik ve siyasi konjonktürün içinde ayrıca vurgulanması gereken konu “din” dir. Çünkü Ortaçağ olarak etiketlenen, 5. ve 15. yy.’lar arasında Eski Yunan düşüncesi (M.Ö. 500 ve M.S. 500 yılları arasında oluşan ve gelişen düşünce) bir ölçüde devam ederken Hıristiyan düşüncesinin de ekonomik yapılanmada etkili olduğu görülmüştür (Ölmezoğulları, 2016: 39).

Roma İmparatorluğunca karşı koyulan Hristiyanlık dini, İmparatorluğun özellikle ekonomik yönden bozulması ile kentlerdeki insanlar tarafından hızla kabul edilmeye başlanmıştır. Özellikle M.S. 4. yy.’ın başlarında İmparator Konstantin’in yeni dini kabul etmesiyle Hristiyanlar, bir kurum olarak Hristiyanlık ve bu kurumun başına geçecek olan Papa bir güç haline gelmeye başlamışlardır. Bundan sonraki yetki mücadelelerinin, güç gösterilerinin Papalık yani Kilise ile devlet arasında geçmesinin sebebi bu oluşumdur. Hatta daha sonraki süreçlerde Roma’nın barbar istilalarıyla çökmesi nedeniyle, geniş mülkleriyle ve yaygın etkisiyle klasik geleneği koruyan Kilise, Avrupa’yı yeni bir çağa götürmüştür (Sander, 2012: 46-47). Ortaçağdaki bu etkiler ve Kilise’nin önemli ve güçlü hale gelmesinin anlaşılması, bundan sonraki bölümlerde yer alan, Kilise ve din ile ilişkilendirilen konuların anlaşılabilirliğini artıracaktır.

Geniş ölçüde tarıma dayanmakta olan Ortaçağ ekonomisinde, insanların büyük çoğunluğunun geçimini tarımsal üretim sayesinde sağladıkları ve tarıma dayalı bir ekonomik sistemin ise, bu kolda çalışanların büyük çoğunluğunu serf haline getirdiği çalışmada daha önce vurgulanmıştı. Tarım topraklarından elde edilen gelirin büyük bir kısmına sahip olan Kilise, uygulanan sistemin haklılığının veya haksızlığının tartışılmasını istememekteydi çünkü mevcut mülkiyet sisteminin tartışılması Kilisenin büyük gelir kaynağını tehlikeye düşürebilirdi. Ortaçağ ekonomik düzeni karşısında Kilisenin başlangıçtaki durumu ve gücü bu yöndedir (Kılıç ve Demirçelik, 2011: 184).

Böyle bir ortamda bazı azizler için ticaret, kaçınılmaz bir kötülük olarak düşünölmüştür. Tüccar, ticareti ailesinin geçimini sağlamak için yapıyor ve ticaret ülkeye yarar sağlıyorsa kabul edilebilir. Ayrıca ticaret sadece, doğru ve adil olduğu takdirde meşru olabilirdi. Yani ticarete, değişime konu olan mallar eşit değerde olmalıydı. Bu düşünce tam net olmamakla beraber şöyle açıklanabilir, değişime konu olan malların üretiminde kullanılan emek ve sermaye eşit olduğu takdirde adil ve doğru fiyat oluşabilir. Adil fiyat düşüncesinde ticaret yoluyla zenginleşmeyi önleme anlayışı vardır (Ölmezoğulları, 2016: 40).

Zamanla güçlenen feodal yapıda güç, kral, zenginler³ (büyük arazi sahipleri) ve kilise (ruhban sınıf) arasında paylaşılmıştır. Mukavele ilişkisi nedeniyle kralın otoritesi zayıftır. Ülkenin asil sınıfını oluşturan büyük toprak sahiplerinin halk üzerindeki etkisi, bu zengin sınıf ve ruhbanlar tarafından seçilen kraldan fazladır. Kilisenin ise din işleri yanında kanun hukukuna ilişkin yetki ve yaptırım gücü vardır (Güvemli, 1995: 128-129).

Toprakları beş yıl süre ile köylülere kiralayan kilise ve topraklarının bir bölümünü ortaklık şeklinde veren zengin sınıf, takip ve kontrol için bunlara ilişkin kayıtlar tutmuştur. Bu dönemin muhasebe uygulamalarını değerlendirmek ve örneklendirmek için, zengin toprak sahiplerinin ve kiliselerin kayıtlarına bakılması, bu sosyal ve ekonomik durumdan kaynaklanmaktadır (Güvemli, 1995: 128-129).

Süreç halinde ortaya çıkan sınıf ayrılıkları ve yaşam tarzlarındaki farklılıklar, Avrupa'daki oluşumlara yön verse de bu oluşumlar bazı yönlerden olumlu bazı yönlerden ise olumsuz etkilere neden olmuştur.

³ Ortaçağ'ın erken dönemlerine ait bütün servetler, neredeyse tamamen gayrimenkullerden oluşmaktadır; bütün zenginler emlak ve arazi sahibi insanlardır. (Kilise söz konusu olmadığı sürece de) büyük servet sahipleri soyluluğu temsil etmektedir. Bu durum 13. ve 14. yy. itibariyle değişir. Doğu'dan aktarılmaya başlanan değerli madenlerle, özellikle İtalya'da yeni parasal birikimler ortaya çıkmıştır (Sombart, 2013: 28).

Çalışmada özellikle kayıt, hesap ve muhasebeye doğru bir süreç tahayyül ettirilmeye çalışıldığından, her devrin olumlu ve olumsuz bütün etkileri ele alınmamış, bu sürece yönelik etkiler göz önünde bulundurulmuştur.

Artan gıda ihtiyaçları doğrultusunda lordlar tarafından genişletilen ekim alanları köylere birbirlerine yaklaştırdığından bunların arasındaki iletişim ve dolayısıyla ticaret gelişmiştir. Lordların ekim alanlarını genişletmeleri için, köylülerin yeni açılan ekim alanlarına gitmelerinin özendirilmesi gerekmiştir. Bu durum ve lordların da paraya ihtiyaç duymaları, lordların köylülere belli ölçüde özgürlük vermesini sağlamıştır (Sander, 2012: 77). Başlangıçta feodal sistemin içinde olan daha sonra yönetsel yetki ve ayrıcalıklara sahip kasaba ve kentlerin oluşumu “komünleşme” hareketine dönüşmüştür Batı Avrupa’daki komünleşme hareketi, iktisadi yaşamı geliştirmiş ve buna uygun olarak hesap işleri dünyasında da gelişmelere yol açmıştır (Güvemli, 1995: 129-130).

Tarıma dayalı “derebeylik” biçimindeki malikânelerden, bunların etrafında halkın yaşadığı, bir pazarı ve piyasası olan kent ve kasabalardan oluşan böyle bir yapıda bir hukuk düzenine ve dolayısıyla kayıt düzenine ihtiyaç duyulacağı açıktır. Derebeylere ait malikânelerin muhasebesinin tutulması, kentlerdeki kayıt ihtiyacını karşılamamıştır. Bu kentlerin ticaretle ilişkisi, kentlerdeki girişimcilerin ticaret evlerinin ve sanayi kuruluşlarının muhasebelerini yürütmelerini, yani daha gelişmiş muhasebe uygulamalarına yönelmelerini sağlamıştır. (Güvemli, 1995: 129).

Özellikle 11. yy.’da başlayan Haçlı Seferleri’nin, Batı Avrupa’da önemli sosyal ve iktisadi gelişmelere yol açtığı görülür. 1095 ile 1211 yılları arasında büyük kısmı Kudüs’ün zaptına yönelik, feodal düzenin yarattığı Haçlı seferlerinin siyasi sonuçlarından çok iktisadi sonuçları önem taşır. Batı, Doğu ile olan iktisadi ilişkilerini bu seferler sayesinde artırmıştır (Güvemli, 1995: 129).

Güvemli, muhasebe için önemli bir noktadan şöyle bahsetmiştir, “*Haçlı seferlerinin yürütülmesini sağlayan muhasebe de doğal olarak, uluslararası ticaretin yürütülmesi görevini üstlenmeye başlamıştır.*” (Güvemli, 1995: 129). Bu ifade, muhasebenin geldiği noktayı ifade ederken, dünyaya etkileri ve önemi ezberden anlatılan Haçlı Seferlerinin yürütülmesinin muhasebe sayesinde olduğunu söylemekte; muhasebenin kayıt tutma fonksiyonunun, o devirdeki ihtiyaçlara nasıl ve ne önemde cevap verdiğini çok net anlatmaktadır.

Çevre topluluklarla kıyaslandığında gelişmiş bir tarım; tarıma dayalı oluşan güvenlik ve siyasi yönetim, Avrupa’ya ticaret üstünlüğü getirmiştir. Ozamanakadar Avrupa’daki yerleşik toplulukların karabasani haline gelen, karada haydutluk, deniz ve kıyılarda ise korsanlık, çekici bir meslek olmaktan çıkmaya başlamıştır. Yerel güvenlik sağlandığı için değer verilen maddeler, zorla ele geçirilmek yerine ticaretle temin edilmeye başlanmıştır. Yani etkin yerel savunma sayesinde Avrupa’da, korsan gemileri yerini ticaret gemilerine bırakmıştır. Çoğu haydut ve korsan meslek değiştirerek, tüccar olmuşlardır (Sander, 2012: 75-76).

Haydut ve korsanların, yaptıkları işlerin niteliğini değiştirerek tüccara dönüşmeleri, onların davranışlarını değiştirmemiştir. Aynı bağımsız ve özgür davranış alışkanlığını devam ettiren tüccarlar, kendi işlerini kendileri görmüşler hatta savunmalarını kendileri sağlamışlardır. Tüccarlar, köylü ve lord sınıfını çalışmayan ve işe yaramayan kesim olarak görmüşlerdir. Bu tutum zamanla, tüccarların toplu halde ticarete uygun ve savunması kolay yerlerde uzun süreler geçirmesine daha sonra da buralara yerleşmelerine neden olmuş ve ticaret merkezleri haline gelen kentleri oluşturmuşlardır (Sander, 2012: 76).

Haçlı Seferlerinin, Batı ile Doğu arasında ticaretin doğmasına yol açmasıyla (Akdoğan ve Aydın, 1987, 66), Kuzey Akdeniz kıyılarında İtalya’da Venedik, Cenova, Milano, Floransa; Fransa’da Marsilya, İspanya’da da Barcelona kentleri önemli bir iktisadi gelişme sürecine girmişlerdir (Güvemli, 1995: 130). Akdoğan ve Aydın’a göre, Ortaçağ İtalyan kentleri çevresinde oluşan bu ticaret merkezleri, muhasebenin gelişmesindeki en önemli etkidir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 66).

Sander'e göre de, ticari yanları ağır basan bu birlikler, özgürlük anlayışı güçlü Avrupa Devletlerini doğurmuştur (Sander, 2012: 77).

Özellikle 13. yüzyılın sonlarına doğru, İtalyan ticaret ve bankacılık şirketleri, fuarları ve kervan ticaretini büyük ölçüde terk ettiğinden, daimî şubeler ve muhasebe bölümleri kurarak tam zamanlı ve yerleşik hale gelmişlerdir (Uçma, 2010: 102). İlk olarak, Avrupa'nın içleri ile ulaşımı, diğerlerine nispeten daha elverişli olduğundan Doğu ticaretini ele geçirmiş Venedikliler, doğu limanlarında şubeler açmış, merkez ve şube hesaplarını ayrı tutmuştur. İhtiyaçlar gereği muhasebede şube hesabı kavramı ortaya çıkmıştır. Venedikliler uzunca bir süre Akdeniz'le yetinmeyip Doğu ülkeleri mallarına kendi ve malları olan zeytinyağı, şarap ve mermer gibi malları katmışlar, Atlas Okyanusuna açılarak, bu malları Fransa, Almanya, İngiltere ve Flandres'e⁴ götürüp satmaya başlamışlardır. Böylesine geniş ticari yapı da sağlam bir muhasebe düzenine ihtiyacı ortaya çıkarmıştır (Güvemli, 1995: 130).

Kervan ticaretinin terki ve tam zamanlı ve yerleşik merkez ve şubelerin oluşturulması ile "rasyonel firma" kavramı yaygınlaşmıştır (Uçma, 2010: 102). Tüccarın zarar etme riskine karşı elde edeceği değer olan (Ölmezoğulları, 2016: 40) kârı doğru hesaplayabilmek ve işleri işletmenin içerisinden görmek için bir muhasebe modelinin taslağını çizme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu nedenle 13. ve 14. yüzyıllarda aynı endüstriyel faaliyetlerde olduğu gibi, deniz ticaretinde de muhasebe kayıtları tutulmakta, teknelerin gidiş dönüş yolculuklarının bilançosu ortaya çıkmakta ve harcama kalemleri konusunda açıklık olmaktadır (Uçma, 2010: 102).

Başlangıçta dini inançların etkisi altında adil fiyat, adil ücret gibi ön planda olan kavramlar (Kılıç ve Demirçelik, 2011: 185) ticaret

⁴ Flandre, Kuzey Denizi kıyısında eski Flandra Kontluğu ve etrafındaki topraklardan oluşan tarihi bölgedir. Günümüzdeki Hollanda'nın Zelanda Eyaletinin güney kesimi, Belçika'nın batısında Batı Flandre ve Doğu Flandre Eyaletleri ile Fransa'nın Nord ve Pas-de-Calais departmanlarını içine almaktaydı. (Kaynak: <https://tr.wikipedia.org/wiki/Flandre>; Erişim Tarihi: 04.12.2016).

ve kentlerdeki bu değişim ve gelişmeler nedeniyle esnemiştir. Zamanla adil fiyat düşüncesinden uzaklaşmış, tüccarın zarar etme riski karşısında kârın meşruluğu kabul edilmeye başlanmıştır (Ölmezoğulları, 2016: 40).

Ortaçağ'da, yine dini inanç ve kurumlar nedeniyle, başta yasak olan faizle ilgili tartışmalar da zamanla başlamıştır. Ticaretin ve ekonomik faaliyetlerin gelişmesi ile ödünç alma işlemleri artmış; giderek ödünç verenin bir kazançtan yoksun kaldığı düşüncesi ile faizin meşruiyeti daha az tartışılır olmuştur. Belli bir süre sonra resmi makamlar, faizi yasaklamak yerine, düzenleme yoluna gitmişlerdir (Ölmezoğulları, 2016: 40).

Bu dönemdeki ticaretle ilgili olan değişimlerin etkin sebeplerinden biri de kurulan “ortaklıklar” dır. Ticaretin gelişmesiyle başlayan servet birikimleri nedeniyle bireysel ticaret yerini ortaklıklara bırakmıştır. Ortaklık şeklindeki örgütlenmeler, uzun deniz yolculuklarının risklerini üstlenen genç tacirler ile sermayedarların servetlerini bir araya getirmiştir. Tacirin aksine pasif konumda olan ortağın sağladığı sermaye, diğer ortağa yani tacire verilen bir tür ödünç para gibi olmuştur (Akdoğan ve Aydın, 1987: 67). Kilise tarafından faizin yasaklandığı dönemlerde bu ortaklık hesap ve kayıt dünyasına etki etmemiştir. Ancak faizin yasak olmaktan çıktığı dönemde pasif ortaklar, ödünç verdikleri sermaye karşılığında “faiz” beklentisine ve tacirler de sermayelerini artırarak “kar” beklentisine girmişlerdir.

Çalışmanın başında ele alınan dönemde, Avrupa'daki ilkel toplumlar, toprak gibi kendilerine ait mülkiyetleri olmalarına rağmen, bu insanların üretim ve mübadele amacı temel gereksinimlerin karşılanması dışında çıkmamıştır (Sombart, 2008). Temel amacın ihtiyacın karşılanması olduğu dönemde insanoğlu yaptığı alış – veriş ile elindeki fazlayı satmış, ihtiyacı olanı yoksun kaldığını satın almıştır. Ticaret yaparken amaç, dini inanışların etkisiyle adil kazancın ötesine geçmediğinden ve tacir ticaret yoluyla zenginleşme amacı taşımadığından kayıtlarını basit olarak tutmuştur.

Basit bir kayıt yapan tacir, 100 birim gümüş⁵ para vererek aldığı bir dükkâna ilişkin kaydında sadece 100 birim gümüş parayı “harcama” olarak göstermiş, bir taşınmaz olarak dükkânı kayıtlarına almamıştır. 20 birim gümüş para karşılığında elindeki baharatı satan tacir de elindeki mala ilişkin kayıt tutmamış, sadece aldığı 20 birim gümüş parayı “gelir” olarak defterlerine kaydetmiştir.

Amacın topluma fayda sağlamak ve kendini geçindirecek geliri elde etmek olan dönemdeki, tek açıdan deftere yapılan bu kayıtlar, “Tek taraflı kayıt tekniği” olarak adlandırılmıştır. Bu teknikte, yapılan bir işlemin önemli olduğu düşünülen kısmı (Karasioğlu, 2015: 123) kayıt altına alınır.

3. HESAP VE KAYIT İHTİYACINA CEVABEN, MUHASEBEDE ÇİFT TARAFLI KAYIT TEKNİĞİ

İnsanların, yaptıkları her işlemde “yarar” ve “fedakârlık” olmak üzere iki etki gördüğünü anlaması, bu iki etkinin sonucu olarak elde edeceği “kâr” kavramına ulaşmak, bunu artırmak ve bunu kayıt düzenine yansıtma istemesi muhasebeyi farklı bir boyuta getirmiş, bu ihtiyaçlara cevap verecek tekniğin geliştirilmesini gerektirmiştir. Tek bir işlemin “yarar” ve “fedakârlık” taraflarını aynı anda kayıtlara geçirebilen teknik, yani “Çift Taraflı Kayıt Tekniği” bu ihtiyaç ve gerekliliklere cevaben ortaya çıkarılmıştır.

Temelde varlık, kaynak, gelir, gider ve sonuçla (kar/zarar- gelir gider farkıyla) ilgili bilgilerin tamamının izlenmesinin amaçlandığı çift taraflı kayıt tekniğinde (Örten, Kurt ve Torun, 2011: 66) her iş olgusu borç ve alacak biçiminde iki taraflı kaydedilir (Güvemli, 1995: 148).

Bu uygulamanın günümüze en önemli etkisi, hesapların borç- alacak olmak üzere iki yanının olduğudur. Çünkü işlemlerin iki tarafının

⁵ Hiçşaşmaz Venedik’te kullanılan hesap parasının “lire” olduğunu belirtmektedir. Yine o devirde “soldi”, “grossi”, “piccioli” ve “duca”nın da hesap parası olduğu belirtilmiştir (Hiçşaşmaz, 1958: 19). Çalışmada karışıklık olmaması için hesaplamalar bu birimlerle değil, gümüşün para birimi olarak kullanıldığı varsayılmış ve örneklenmiştir.

fark edilmesi, tüccarın borçlu olduğu durumda başka bir unsurda alacağının olduğunun fark edilmesi anlamına gelmektedir.

Günümüzdeki mevcut uygulamalarda da ezberden kullanılan Borç-Alacak tarafı, borçlandırmak-alacaklandırmak ifadelerinin temel mantığı, döneme ait önemli bir kitapta da açıklanan, o zaman bu bilinçle yapılmayan ve bu Şekilde adlandırılmayan ‘‘hesapların kişileştirilmesi’’ ne dayanmaktadır.

Borç-alacak mantığının ele alınmasından önce, kiŐileŐtirilen bu hesapların dönemine göre nelerden oluştuğu açıklanmalıdır. Hesaplarda yer alan ‘‘varlık’’, ‘‘borç’’, ‘‘z sermaye’’ ve ‘‘kr’’ kavramları, günümüzde muhasebe ve işletme için akla ilk gelen kavramlardandır. Bu kavramların bugünkü kompleks işletme ve piyasa mantığındaki yerlerine göre yapılan tanımları, kuramsal yapıda, yani bilimsel açıdan her muhasebe dersinde yapılmaktadır. Çalışmada bu kavramları dönemine göre açıklamaktaki amaç yine bu kavramlarla oluşan borç-alacak mantığının oluşturulduğu dönemin daha iyi tahayyül ettirilmesidir. Bahsi geçen zamanda oluşan borç-alacak tabirlerinin anlaşılması, bu beş kavramın, o günkü önem ve içeriklerinin anlaŐılmasıyla mümkün olacaktır.

Devre göre dŐnldėinde, tacirin elindeki bütün mevcutlar, tacirin varlıklarıdır.⁶ Varlıklar, nakit parası, mal stokları ve belgeyle ya da sözle birinden alacaklı buldukları gibi menkul (bir yerden başka bir yere taŐınabilir) veya arsa, ev, dükkân gibi gayrimenkul (taşınmaz) olabilir. Tacir, kıymeti olan, zimmetinde olan bu varlıkların sahibi olabilir yani mülkiyet hakkı kendinde olabilir Varlığın mülkiyetine sahip

⁶ Burada vurgulanması gereken nokta, mevcut uygulamalarda muhasebenin temel kavramlarından ‘‘kiŐilik’’ kavramının varlığıdır. Muhasebe amacıyla, işletmenin kendisi, işletmenin sahiplerinden ayrı bir kişi olarak kabul edilmektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 252). Yukarıda bahsi geçen dönemde henüz ‘‘kiŐilik’’ kavramı yoktur. Bu dönemde muhasebe anlamında, tacir ve işletmenin hesapları birbirinden ayrı değildir. IŐletmenin sahiplerinden ayrı bir kişi olarak ele alınması ihtiyacı daha önce de vurgulanan ortaklıkların gelişmesiyle doėmuŐtur (Akdoğan ve Aydın, 1987: 67). Bu durum hem hukuki gelişmelerin hem de muhasebe için ‘‘kiŐilik’’ kavramının oluŐumunun alt yapısı olmuştur.

olması, bu varlıkların kaynağı olarak tacirin kendini göstermektedir. Yani bu varlıkların kaynağı “öz kaynak” tır.

Tacir bazı varlıkları içinse, bunların sahibi olmayıp kullanım hakkını satın almış, kullanım hakkına sahip olabilir. Mülkiyetine sahip olmadığı varlıkların kaynağı ise, varlığın mülkiyetine sahip olan üçüncü kişi ya da kurumlar olduğundan, bu varlıkların kaynağı “yabancı kaynak” tır. Bahsi edilen devir için, kiliselerden, yakın dostlardan veya bankalardan ödünç alınan varlıklar belirli bir süre için tacirin kıymeti olarak kayıtlıdır. Bunlar, tacirin öz kaynağı değil, yabancı kaynağı, borcu, yükümlülüğüdür.

Elinde tuttuğu için, tacirin varlığı olarak kayıtlı olsalar da tacir bunlar için üçüncü kişilere karşı sorumludur. Borç aldığı kişiler bu borca karşı, tacirden bir beklenti içindedirler. Çalışmada da bahsedildiği üzere, daha önce kiliselerin karşılıksız borç vermesi söz konusu iken, borç veren bu birimler, ellerinde tutamadıkları ve kullanamadıkları varlıkları için “faiz” adı verilen getiri için anlaşmışlardır. Daha önce vurgulandığı üzere, insanlar temel ihtiyaçlarının karşılanmasından öteye geçip, katlandıkları fedakârlıklar için bir bedel istemeye başlamışlardır. İnsanların kıymeti olan varlıklarından, bir getiri elde etme amacı sonraki süreçlerde, katlandığı fedakârlıktan ve vazgeçtiklerinden daha çok getiri elde etme amacına dönüşmüştür. Getirilerin fedakârlıklardan fazla olması durumu “kâr” kavramını ortaya çıkarmıştır.

Kar elde etme amacı, insanların “fayda” - “fedakârlık” değerlendirmesinin bir sonucudur. Daha önce verilen örnek üzerinden bakıldığında, tacirin 100 birim gümüş para vererek dükkân alması durumunda, elindeki parasından özveride fedakârlıkta bulunmuş, karşılığında ise dükkân gibi bir gayrimenkul varlığının sahibi olarak fayda sağlamıştır. 20 birim gümüş para karşılığında elindeki baharatı satan tacir de elindeki maldan fedakârlıkta bulunurken, nakit para alarak kendine bir fayda sağlamıştır.

Bir örnek üzerinden bile, iki taraflı etkinin anlatılması böyleyken, gün geçtikçe karmaşıklaşan ve artan ticaret hayatında tacirler, hesaplarını

sistemli ve dzenli tutmak durumundadır. Bunlara ilişkin sonuçların yani kârın hesaplanması içinse uygun bir teknik kullanmalıdır.

Büyük Alman şair ve filozofu Goethe ift taraflı kayıt tekniğini “insan dimağının en mükemmel buluşlarından biri” olarak ifade eder (Hiaşmaz, 1958, 8). Her şeyin saniyeler içerisinde hızla değişebildiği bugün dahi halen dünyanın hemen her yerinde kullanılan bu tekniğin, özünde hiçbir değişiklik olmadan, beş asırdan uzun bir süredir kullanılıyor olması Goethe'nin ne kadar haklı olduğunu çok açık biçimde ortaya koymaktadır. Dolayısıyla ift yanlı kayıt tekniğinin hangi gereksinimlerden doğup nasıl bir düşünce atmosferinden geçerek bugünkü düzeyine ulaştığını bilmek, en azından muhasebe bilimiyle uğraşanlar veya muhasebeyi kendilerine meslek haline getirenler için önem arz eder (Can, 2007: 2).

Dönemin siyasi, dini ve ekonomik konjonktüründe, kiliseler ve kentlerdeki girişimciler tarafından tutulan hesaplara ilişkin yöntem ve teknikler, ağrılıkla Matematik alanında bilgi verilen “*Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*” adlı kitabın bir bölümünde topluca ve detaylıca ilk kez bir din adamı olan “Luca Pacioli” tarafından gösterilmiştir. Toplu ve ilk olarak böyle bir kitabın oluşturulması, bu kitabın çoğaltılarak, muhasebe tekniklerinin Avrupa'ya ve daha sonrasında dünyaya yayılması nedeniyle 1494 yılı, muhasebe tarihinde bir mihenk noktası olmuştur.

Hesap işlerinin tüccarlar arasındaki ihtiyaçlar dolayısıyla gelişmesi söz konusuysen, Daha önce ele alınan, Ortaçağdaki etkileri ve gücü bakımından, kilisenin kayıtlardaki etkilerinin devamlılığı söz konusudur. Bu nedenle kilisenin kayıtlarını tutan keşiş ve papazların, hesap işleri düzeninin gelişmesine dolayısıyla muhasebenin gelişmesine önemli katkılar yaptıklarını belirtmek gerekir (Güvemli, 1995: 130).

Kitabın muhasebe açısından taşıdığı önem, muhasebe uygulamalarını (ift yanlı) sistematik biçimde ortaya koyan ilk eser olmasıdır. Dolayısıyla Pacioli'nin, “Venedik Sistemi” olarak ifade ettiği çift yanlı kayıt tekniğine ilişkin uygulamaların tüm Avrupa'ya

yayımlanmasında çok önemli bir role sahip olduğu ve bu açıdan isminin muhasebe tarihinde çift yanlı kayıt tekniği ile birlikte anıla geldiği ifade edilmektedir (Can, 2007: 9).

Luca Pacioli'nin çift taraflı kayıt sistemiyle muhasebeye ait görüşleri kitabın "Tractatus XI" ismiyle anılan kısmında, otuz altı bahis halinde toplanmıştır. Pacioli konuya, tüccarların bir muhasebe kitabına sahip olmakla ilgili duydukları ihtiyacı belirterek girmiştir. Bu ihtiyaca cevaben hazırladığını belirttiği kitabında, tüccarlara iş hayatında başarılı olabilmeleri için uymaları gereken üç kaide sıralamıştır. Para sahibi olmak ve hesabı süratle yapmak olarak sıraladığı ilk iki kaideden ziyade muhasebeye ait olan ve esas konuyu oluşturan üçüncü kaidedir. Bu kaideye göre, ticari muamelelere ait kayıtlar muntazam şekilde tutulmalıdır (Hiçşamaz, 1958: 14).

Bu kaide, muhasebede mevcut uygulamalarda dahi kullanılan çift taraflı kayıt tekniğinin teknik ve yöntemlerinin temel sebebidir. Başarılı olmak isteyen tüccar kayıtlarını belli bir düzen içinde tutmalıdır. Bu ihtiyaç, bu gereklilik insanların kayıt tutarken, yöntem ve teknikler geliştirmelerine yol açmıştır. Pacioli'nin bir kitapta topladığı bu yöntem ve teknikler düşünülürken, bunlar şimdiki uygulamalarla eşleştirilirken, bunların nasıl bir gereklilik ve ihtiyaçtan doğduğu düşünülmelidir.

Böylece öğrencilerin, açılış kaydı, yevmiye defteri, büyük defter, kapanış kayıtları, mizan gibi yöntem ve teknikler neden kullanılıyor, gerekli mi, neden bu kadar uğraşılıyor gibi, muhasebeye soğuk bakmalarına yol açan soru ve düşüncelerinin, tarihsel süreçte bir sebebi ve bununla ilintili cevabı olduğu vurgulanmaktadır. Bu vurguyla, öğrencilerimizin bazılarının muhasebeye olan önyargı ve antipatilerinin giderilmesi umulmaktadır.

500 seneden daha eski bir zamana, 1494 yılına ait bir kitapta toplanan muhasebe kayıt teknikleri, işe başlama envanteri⁷ ile başlamaktadır. Pacioli envanter düzenlenmesine verdiği önemi “*hayatını idame ettirmek amacıyla ticaretten kâr sağlamak isteyen bir kimsenin yapacağı ilk iş, sahip olduğu menkul ve gayrimenkullerin, en kıymetlilerinden ve kaybolma ihtimali en çok olanlarından başlamak suretiyle bütün mevcutlarını bir kâğıda geçirmektir.*” cümlesiyle açıklamıştır. Tüccar envanterle, sahip olduğu servet unsurlarını, kıymetlerini belirli bir düzende listelemiş olacaktır (Hiçşaşmaz, 1958: 14).

Pacioli eserinde, envanterle başlanan kayıt işlemlerinde, müsvedde defteri, yevmiye defteri ve defteri kebirin tutulması gerekliliğini ve yöntemlerini ele almıştır. Daha sonra hesapların nasıl kapatılacağını anlatmıştır. Burada, mevcut uygulamalarla dikkat çeken iki temel farklılık vardır, bunların dışındaki uygulamaların günümüzdeki uygulamalarla belli oranda uyumu söz konusudur.

Günümüzde tam olarak karşılığı olmayan müsvedde defterinin, devrine göre ihtiyaç olma sebebi, o zaman ticaret hayatında tek bir para biriminin kullanılmıyor olmasıdır. Her tacir yaptığı işlemi, işlemde kullandığı para birimine göre önce müsvedde defterine kaydetmektedir. Daha sonra aynı işlemleri tek bir para ölçüsünde yevmiye defterine kaydetmektedir. Para çeşitliliğinin olması, tüccarın böyle bir tekniğe ihtiyacını doğurmuştur (Hiçşaşmaz, 1958: 17). Yüzyıllar içerisindeki gelişmelerle ortaya çıkan farklı ihtiyaçlar, mevcut haliyle, muhasebe

7 Envanter kavramı dilimize Fransızca “ayrıntılı mal listesi, döküm” anlamına gelen “inventaire” kavramından aktarılmıştır. “Inventaire” kavramı ise Latincedeki “vent” (gelmek) fiiline gelen “in” önekiyle oluşturulan “invent” (rast gelmek, bulmak) fiilinden “Bulunanlar Listesi” anlamıyla oluşturulmuştur (www.etymonline.com/; www.etimolojiturkce.com/). TDK “envanter” kavramını, “Bir ticaret kuruluşunun para, mal ve diğer varlıklarıyla genel olarak borçlu ve alacaklı durumlarını, nicelikleri ve değerleriyle ayrıntılı olarak gösterme; Bu durumu gösteren çizelge; mal ve değerlere ait döküm” olarak tanımlamaktadır (Yılmaz, 2015: 58).

kullanılan temel kavramlardan “parayla ölçme kavramı”⁸ nı ortaya çıkarmış ve böylece devrindeki ihtiyaçlar gereği kullanılan müsvedde defterini zamanla bir gereklilik olmaktan çıkarmıştır.

Kayıt düzeninde göze çarpan devrin büyük farklılıklarından biri de hesapların kapatılması işlemindedir. Mevcut uygulamalarda hesaplar, belli dönemler (yıllık, üç aylık gibi) sonunda kapatılmak zorundadır. Ancak Pacioli’nin betimlediği uygulamalarda böyle bir zorunluluk ve gereklilik yoktur. Çünkü devrin ihtiyaçları, dönem sonu itibariyle değil, her işlem için gerekli görüldüğünde hesaplama yapmayı ve hesap kapatmayı zorunlu kılmaktadır. Yani o devirde hesaplar, belirsiz zamanlarda kapatılmaktadır (Hiçşaşmaz, 1958: 21).⁹

Pacioli’den sonra, ticari yaşamda bir tüccar artık şu soruyu kendisine sorabilmiştir. Yılın başında işletmenin toplam varlığı ne kadardır ne kadar borcum var ve bu varlığın benim olan bölümü, yani öz sermayem ne kadardır? Belirli bir dönem sonunda işletmenin toplam varlığında ve borçlarında ne kadar değişiklik olmuştur, varlığımın benim olan bölümü, yani öz sermayem ne kadar artmış ya da azalmıştır? Bu soruyu cevaplama ihtiyacı, belli bir zaman sonra muhasebenin kayıt sonuçlarından çıkan bilanço ve gelir tablosunu oluşturacaktır (Güvemli, 1995: 131).

Bu süreç muhasebenin kayıt fonksiyonunun gelişim sürecini ifade etmektedir. Burada vurgulanması gereken bir diğer nokta, muhasebeye farklı bir fonksiyonun ihtiyaçlar sonucu eklenmesidir. Kâr için muhasebeyi geliştiren sürecin içinden bir de raporlama fonksiyonu

⁸ Sonraki yüzyıllarda muhasebe teori ve kuramıyla ortaya konan temel kavramlardan “parayla ölçme” kavramının ne olduğunu ve önemini ezberden okumak yerine, ulusal para birimiyle kaydın hangi problemlere nasıl çözüm olduğunu anlayarak okumak, bu çalışmada öğrencilerimizi yönlendirmeyi amaçladığımız bakış açısidir. (Parayla ölçülme kavramı, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır.)

⁹ Zamanla oluşun ve gelişen şartlar nedeniyle, hesapların kapatılıp, sonuçların hesaplanmasının dönemler itibariyle yapılması ile muhasebenin temel varsayımlarından “dönemsellik” bir zorunluluk haline gelmiştir.

doğmuştur. Tacir, borç alabilmek için, kendini kilise, banka gibi üçüncü kişilere doğru ve güvenilir bir şekilde ifade etmelidir. Borç verecek kişiler, belirli koşullara uyan bir kayıt tekniğini görmek istediklerinden, tacirlerin bunu yapması bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu koşullar, muhasebeye “raporlama” fonksiyonunu katmıştır. Artık tacir, belli bir zamanda, varlıklarını listelerken; işlemlerinin sonucunu hesaplarken belirli kuralara uymak durumdadır.

Örneğin, 1265 yılında, İngiltere’de bir manastır için, Hampshire kontu, en az iki haftada bir kez, gelirler, giderler ve varlıkların durumu ile ilgili rapor verilmesi zorunluluğunu getirmiştir (Güvemli, 1995: 133).

Bu raporların oluşturulması ihtiyacı, muhasebeyle ilgili başka bir cevabı ortaya çıkarmıştır. Bugünkü serbest muhasebecilik mesleğinin öncüleri olan gezici muhasebeciler, Batı Avrupa’da bu raporları belirli bir para karşılığında düzenlemişlerdir. İş sahibi tarafından, kendi durumunun ve devlete dönük yanının değerlendirilmesiyle ilgili olan bu raporlar, işletmenin gelirleri, çeşitli gelirler, gelirler toplamı, işletme masrafları, çeşitli masraflar ve iş sahibine yapılan ödemeler, masrafların toplamı ve dönem sonunda kalan varlık toplamı gibi bölümlerden oluşuyordu (Güvemli, 1995: 133).

Raporlara ilişkin bir keşitş tarafından belirtilen şu ihtiyaçlar (Güvemli, 1995: 133), günümüz muhasebe uygulamalarındaki benzer hususlardır:

- Rapor ciddi olarak denetlenmelidir.
- Muhasebe bakiyeleri ile gerçek kalanların uyumunu sağlamak için yıllık envanter yapılmalıdır.
- Borçların ciddi envanteri yapılmalıdır.
- Raporlarda yer alan mal bedellerinin doğruluğunu bir şahidin onaylaması gereklidir çünkü raporu düzenleyen gezici

kayıtçı, girdilerin fiyatlarını yüksek yazmak, satışların fiyatını düşük yazmak eğilimindedir.¹⁰

13. yy'da kasa defterinin düzenlenmesine ilişkin, ilk yarıya girişlerin ikinci yarıya çıkışların yazılması söylenmiş ve uygulanmıştır. Yine bu işlemlerde tarih, yazı ve rakam ile tutar, parayı verenin ya da alanın adı, ödeme nedeni, ödeme emir belgesinin ne olduğunun yazılması ve başka ülkenin parası ise önce o yabancı paranın sonra yerli paranın yazılması gerekli tutulmuştur. Kasa defterini işleyen kişilerin yemin etmesi, tutulan defterlerde düzeltme yapılması için özel karar alınması gerekliliği ve bu düzeltmeyi yapmaya yalnız özel bir noterin yetkili olması (Güvemli, 1995: 134), dönemine göre ve bugünkü uygulamalarla benzerliğine göre dikkat çeken uygulamalardandır.

Muhasebe bilgilerinin kalitesinin artırılması amacı ile denetleme fonksiyonun da eklenmesi önemli bir gelişmedir. Devlet gelirlerini artırmak amacıyla İngiltere'de ortaya çıkan denetçiler, çağdaş denetimin öncüleri olarak kabul edilebilir. İşletmelerin raporlarının düzgünlüğünün artırılması için devlet denetçiler görevlendirmiştir ve bunların "*sormalı, dinlemeli ve vilayetlerinde yapılan ve yapılacak tüm hesaplamaları almalı ve bu hesaplarla ne iş yapabilecekleri mümkünse onu yapmalıdırlar*" ifadesiyle görevlerini bildirmiştir (Güvemli, 1995: 135).

10 Serbest muhasebecilik mesleğinin öncüsü oldukları daha önce de vurgulanan gezicilerin bu meyli, muhasebe kavramlarından "ihtiyatlılık" ın ilk halleridir. Yöneticinin risk alma potansiyeli karşısında "muhasebe" ihtiyatlı-tutucu olmak durumundadır. İhtiyatlılık kavramı, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar.

Çift taraflı kayıt düzeninin geçirdiği aşamalar beş başlık altında şöyle toplanmıştır (Güvemli, 1995: 139):

- Çift yanlı kayıt düzeninin, kayıt yöntemlerinin gelişmesi sonucunda en basit biçimi ile uygulanmaya başlanması,
- Ticari işlemlerin toplam olarak düzgün bir biçimde (her hesabın belirli bir zaman dilimi sonundaki toplamı) kontrolünü yapılması gerekmesinin artması ile otomatik denetime olanak sağlayan teknik bir yöntem olarak kullanılması,
- Muhasebenin tek ve kapalı (başlangıcı ve bitişi belirli ve kendi içinde tutarlı) bir sistem olarak ve tek ölçü birimi (para) ile kullanılabilir duruma gelmesi ve muhasebenin istatistikten ayrılması,
- Hesap sisteminin yalnız bilanço unsurları biçiminde değil gelir-gider ve kâr hesapları biçiminde de gelişme göstermesi,
- Muhasebenin uygulama alanlarının artması ve gelişmesi.

İnsanların ve dönemlerin koşullarına göre şekillenen ve gelişen sistemli kayıt düzeni, en son “çift taraflı kayıt tekniği” haline gelmiş ve gelişmiştir. Pacioli'nin eseri muhasebe kuramı hakkında bir kitap değildir, muhasebecilerin ne yaptıklarını ve kısaca neden yaptıklarını ele almıştır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 68). Ancak daha önce vurgulandığı üzere, dönemin ihtiyaçları ve gelişimi doğrultusunda ortaya çıkan bu tekniğin, bir kitapta toplanması ve bu bilgilerin Avrupa'ya yayılması ve insanlığın bunun üstüne, ihtiyaçları doğrultusunda katkı sağlaması, bugünkü uygulamaların ve kuramsal yapının oluşması açısından büyük önem arz etmektedir.

Çağdaş muhasebe tarihçileri artık, paranın alfabenin, konuşma dilinin mucidinin olmadığı gibi, çift yanlı kayıt yöntemini de belirli bir kişinin bulmadığını vurgulamaktadır (Güvemli, 1995: 140). Çalışmada

da sadece Avrupa¹¹ üzerinden anlatıldığı üzere, bu yöntem zaman içinde değişen ve gelişen ticari, ekonomik ve hatta siyasi konjonktürlerin gereği olarak ortaya çıkmıştır.

Günümüzde, ülkelerin, işletmelerin ve toplumların yönetilmesinde, hesaplar tarafından ortaya konulan sayılar kullanılmaktadır. 15. yy'da Venedik Muhasebesi olarak bilinen ve günümüzde çift taraflı kayıt yöntemi olarak adlandırılan teknik tüm dünyada standart uygulama haline gelmiştir. Yaşar, 1494'te bir keşiş tarafından yazıya dökülen Ortaçağ İtalya'sına ait bir muhasebe tekniğinin, günümüzde dünya ekonomisini yönettiğini ifade etmektedir (Yaşar, 2016: 202).

4. HESAPLARIN KİŞİLEŞTİRİLMESİYLE BORÇ- ALACAK MANTIĞI VE MUHASEBE TEMEL DENKLİĞİ

Çift taraflı kayıt tekniğinin prensiplerine ilişkin verileri Luca Pacioli'nin eserinde bulmak mümkündür. Dönemin tacirlerine, daha sistemli ve daha doğru sonuca götüren bir kayıt tekniğinin anlatımı “Summa de Arithmetica...” da yapılmıştır. Bu açıklama yapılırken hesapların kişileştirilmesi yoluna gidilmiştir. Bu doğrultuda bütün varlık hesapları kendilerine verilen şeyler dolayısıyla “zimetlenen”¹²

11 Çalışmada çift taraflı kayıt sistemi, günümüz Muhasebenin Kuramsal Yapısı'nın yani teorik yapısının oluşturulduğu Avrupa'daki gelişim süreci yönünden ele alınmıştır. Vurgulanması gereken bir nokta da son zamanlarda yapılan araştırmalarda, çift taraflı kayıt sisteminin daha önceki Merdiven (Basamaklı) kayıt yönteminin gelişmiş hali olduğu ve çift taraflı kayıt sisteminin Avrupa'dan önce başka toplumlarda da kullanıldığının belirtileri ortaya konmuştur. Bu çalışmanın sadece Avrupa çerçevesinden ele alınması bu bulgu ve çalışmaların göz ardı edilmesi anlamına gelmemektedir.

12 “Zimmet” kavramı TDK'da genel olarak “üstünde olan şey”, işletmeyle ilgili olarak da “bir ticaret kuruluşunun borçlarının tümü” olarak tanımlanmaktadır (Kaynak: <http://www.tdk.gov.tr/>; Erişim tarihi: 03.01.2017). Arapça olan kavram, kökeni itibarıyla, “güvence, kefalet, birinin sorumluluğu altında olma” anlamına gelmektedir (Kaynak: <http://www.etimolojiturkce.com/kelime/zimmet>; Erişim tarihi: 03.01.2017).

ve kendilerinden alınan Şeyler dolayısıyla “matluplanan”¹³ gerçek kişilere benzetilmişlerdir (Hiçşaşmaz, 1958: 25).

Hiçşaşmaz’ın Pacioli’nin eserinden aldığı ifadeyle özellikle mal hesabının ve buna istinaden diğer varlık hesaplarının mantığı ortaya konulmaktadır. “Farz et ki dükkanın, verdiğin Şeyler dolayısıyla sana karşı borçlanan bir kimsedir. Buna karşılık, dükkândan bir Şey çekilir veya alınırsa bu seferde dükkan alacaklı duruma geçer.” (Hiçşaşmaz, 1958: 25).

Varlık hesabına giren bir unsur, o hesapta artışa neden olur. Varlık hesabı bir kişi olarak düşünülürse, varlık hesabı tacire “borç”lanmıştır. Bunun tersi yönünde, tacir varlıklarını elden çıkarmışsa, varlık hesabında azalış olduysa, bir kişi olarak düşünölen varlık hesabı tacire karşı artık borçlu durumda değildir, ondan belirli miktar “alacak”lıdır.

Borç **VARLIK HESAPLARI** **Alacak**

Tacirin işletmeye bıraktığı varlıklar karşılığında işletme (işletmeyi temsil eden varlık hesaplar) tacire borçludur.	Tacirin işletmeye bıraktığı varlıklardan alması durumunda işletme, tacirinden alacaklıdır.
--	--

Bu mantıkta daha önce açıklanan kavramlardan varlık, öz kaynak ve yabancı kaynak kavramları birer kişi olarak düşünölmelidir. Varlıklar iki Şekilde gelebilir, iki kaynağı olabilir. Tacirin kendi varlıklarını işletmeye koymasđ, öz kaynağı olan varlıklar anlamına gelir. Bu işlem, hesapları kişileştirerek ele alınırsa, varlık hesapları işletmeyi temsil etmektedir ve öz sermaye hesapları ise taciri temsil etmektedir. Tacirin getirdiği, işletmeye bıraktığı varlık, kayıtlarda “işletme, yani varlık hesabı tacire borçludur; tacir yani sermaye hesabı ise işletmesinden alacaklıdır” Şeklinde görölecektir.

13 “Matlup” kavramđ TDK’da “istenilen, aranılan” ve “alacak” olarak tanımlanmaktadır(Kaynak: <http://www.tdk.gov.tr/>; Erişim tarihi: 03.01.2017). Arapça “talep” kökeninden gelen kavram, “istenilen, talep edilen” anlamına gelmektedir(Kaynak: <http://www.etimolojiturkce.com/kelime/matlup>; Erişim tarihi: 03.01.2017).

VARLIK HESAPLARI		ÖZ KAYNAK HESAPLARI	
Borç	Alacak	Borç	Alacak
Tacirin işletmeye bıraktığı varlıklar karşılığında işletme tacire borçludur.			Bırakılan varlık karşılığında tacir (dolayısıyla taciri temsil eden öz kaynak hesabı), işletmeden alacaktır.

Bu mantık dönemdeki bütün varlıklar için tahayyül edilebilir. Tacir stok olarak varlık koyduysa, stoklar hesabı tacire borçludur. Yani stoklardaki artış borç olarak kaydedilir. Bu işlemde kaynaklı olarak, taciri temsil eden öz kaynak hesabı alacakları çünkü tacir artık işletmeden stok alacaktır.

VARLIK HESAPLARI		YABANCI KAYNAK HESAPLARI	
Borç	Alacak	Borç	Alacak
İşletmeye yabancı bir kaynaktan varlık getirilmesi, işletmenin varlık hesabının birine borçlanması demektir.			Ödünç verdiği varlık karşılığında, üçüncü kişiyi temsil eden yabancı kaynak hesaba işletmeden alacaktır.

İşletme varlığı tacirden kaynaklı değil, üçüncü bir kişiden yani yabancı kaynaktan gelirse, değişiklik sadece kaynak hesabında olacaktır. İşletmeyi gösteren varlık hesabı, artık üçüncü bir kişiye, kuruma borçludur. Karşılığında bu varlığın kaynağını gösteren yabancı kaynak ise işletmeden alacaktır.

Bu mantıkla, modern muhasebeden sermaye hesapları için bakılabilir. Sermaye sahibi (o devirdeki tacir), varlıkları işletmeye vermektedirler, bunları da muhasebe varlık hesaplarında takip etmektedir. Bu durumda sermaye sahipleri, bıraktıkları varlıklar için, işletmeyi temsilen muhasebenin tuttuğu varlık hesaplarından alacaklı durumdadırlar, varlık hesapları ise sermaye sahiplerine borçludurlar. Tersi yönde bir işlemde, sermaye sahibi işletmeden çektiği varlıklar için işletmeye, muhasebeye borçlanmış demektir.

Bu mantıkla, günümüz muhasebe uygulamalarında, öğrencilerimizin bilmesi gereken genel kaide, varlık hesaplarında artış olması durumunda, hesabın borçlanacağı, azalış olması durumunda hesabın alacaklanacağıdır. Bunun etkisi olarak hem yabancı hem öz kaynaklarda artışlar hesabın alacak tarafına, azalışlar ise borç tarafına kayıt edilir. O halde sermaye sahiplerinin, yabancı kaynakların ve varlıkların temsil edildiği hesaplardaki artış ve azalışlar, günümüzde kullanılan “borç” ve “alacak” tarafları ve büyük defter hesapları içerisinde şöyle gösterilebilir.

İşletmeyi temsil eden, VARLIK HESAPLARI		Sermaye sahibinin temsil eden, ÖZ SERMAYE HESAPLARI		Üçüncü kişileri temsil eden, YABANCI SERMAYE HESAPLARI	
Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
↑ Artış	↓ Azalış	↓ Azalış	↑ Artış	↓ Azalış	↑ Artış

Hiçşışmaz, çift taraflı kayıt tekniğinin, o devirde hesapların birer şahıs gibi incelenerek açıklanmasının bilimsel bir yol olmadığını ve kuramsal bir nitelik taşımadığını ifade etmiştir. Ancak kitabında açıkladığı bu mantığın pek çok muhasebe hocası tarafından da kabul gördüğünü vurgulamıştır (Hiçşışmaz, 1958: 25).

Bu mantığı günümüzdeki bütün muhasebe hesapları için çalıştırmak mümkün görünmeyebilir (Hiçşışmaz, 1958, 25). Varlık ve Kaynak hesapları arasındaki istisna bazı hesapların varlığı ve günümüzdeki kompleks işletme yapısında yüzlerce sayıda hesabın varlığı bu mantığın bazı durumlarda açıklanmasını mümkün kılmamaktadır.

Bu mantığın, bir hipotez olarak ele alınıp, diğer bütün muhasebe hesaplarında ispatlanması başka bir akademik çalışmanın konusunu oluşturabilir. Bu çalışmada bu konu ve mantığın izahındaki sebep, o günkü şartlara göre “borç-alacak” taraflarının ve mantığının nasıl

oluşturduğunun ele alınması ve günümüzde çift taraflı kayıt yönteminde ezberden kullanılan “varlık”, “öz kaynak” ve “yabancı kaynak” hesaplarının temel borçlanma-alacaklanma mantığının ele alınmasıdır.

Bu mantıkta ve çift taraflı kayıt tekniğinde vurgulanması gereken bir konu da “Muhasebenin temel denkliği” dir. Bu denklige göre işletmenin elinde bulunan bütün varlıkların, yabancı ya da öz şeklinde olmak üzere muhakkak bir kaynağı vardır. İşletmede meydana gelecek bir işlem, çift taraflı kayıt tekniğine uygun kaydedildiğinde (işlemin borç – alacak etkisinin yapılması ve kaydı) bu denklik kesinlikle bozulmayacaktır. İşletmelere kontrol ve kayıt doğruluğu getiren bu yön, yine çift taraflı kayıt tekniğinin bir getirisidir.

$$\text{Varlıklar} = \text{Yabancı Kaynaklar} + \text{Öz Kaynaklar}$$

Bir varlıkta artış olması için başka bir varlıkta azalış veya kaynakta artış olması veya her ikisinin birden oluşması gerekir. Çift taraflı kayıt tekniğinde her işlem en az iki hesaba yazılır, bu hesaplardan biri borçlandırılırken, diğeri alacaklandırılır. Borçlandırılan ve alacaklandırılan hesapların tutarı birbirine eşittir (Örten, Kurt ve Torun, 2011: 39).

Son olarak yeniden vurgulanması gereken bir nokta, döneme göre düşünüldüğünde tacirin, şimdi içinse sermaye sahibinin bir süreç sonunda elde etmeye çalıştığı ve sistemli ve düzenli kayıt tutmasının-tutturmasının bir amacı olan “kâr” dır. Yapılan bütün işlemler ve bunların kaydı sonucunda tacirin karı hesaplanmaktadır. Bazı işlemler varlık ve kaynak hesaplarını etkileyerek sonuca etki etmektedirler.

Tacirin varlıklarını dolayısıyla öz kaynaklarını doğrudan artıracak unsurlar, gelirlerdir. Bunun tersine, tacirin varlıklarını dolayısıyla öz kaynaklarını azaltacak unsurlar ise giderlerdir. Gelir ve giderin arasındaki olumlu fark ise, tacirin, sermaye sahibinin kârı olacaktır.

5. SONUÇ

Bu çalışmada, çift taraflı kayıt tekniğinin kim tarafından nasıl oluşturulduğu konuları değil, muhasebe uygulamalarına ve muhasebenin kuramsal yapısına yön veren Avrupa’da siyasi ve iktisadi sebeplerle muhasebe anlamında da büyük değişimin yaşandığı Ortaçağ analitik olarak değerlendirilmiştir. Bu değişimin hem nedenlerinden hem de göstergelerinden biri olan “ift Taraflı Kayıt Tekniği” konjonktürel olarak ele alınmıştır.

Ortaçağ’dan Yeniçağ’a geçişin ve çift taraflı kayıt tekniğinin etkisinin en büyük iki mülkiyet sahiplerinin değişimi ve üretim ile değişim amaçlarının değişimidir. Başlangıçta, kendine ait mülkiyeti olan Avrupa insanı, üretim ve değişimi, temel ihtiyaların¹⁴ karşılanması için yapmıştır. Daha sonra zamanla ve ağırlıkla mülkiyeti eline alan kilise gibi kurumlarla, üretim ve değişim amacı genişlese dahi, yasaklar nedeniyle bunları yapamamıştır. Belirli bir noktadan sonra yasakların ve kısıtların önüne geçen insanoğlu, kendi mülkiyeti, bu mülkiyete ilişkin yaptığı işlemlerde “yarar” ile “fedakârlık” değerlendirmesi ve bu değerlendirmenin sonucu olarak “kr” amacıyla, ekonomik olarak farklı bir boyuta ve sisteme geçmiştir.

Kapitalizme doğru yön bulan bu sistemin muhasebeye etkisi ise en temelde iki yönlüdür. “Kr” elde edebilmek için daha fazla işlem yapan insanoğlu, bu unsuru tespit etmek ve artırmak için işlemlerini daha düzenli ve sistemli kayıt altına alma ihtiyacına brnmştir. İkinci yönden ise, yine kr elde etme amacıyla, işlemlerini artıran insanoğlu bunu yapabilmek için de daha fazla kaynak bulma ihtiyacına girmiştir. Daha fazla kaynağı bulacağı kurumların, kendinden doğru ve düzenli bir kayıt düzeni beklemesi ve bunları bir rapora dönüştürmesi, dönemin muhasebesinin en büyük dönüm noktasıdır.

14 Sombart, temel ihtiyaç aşacak biçimde yapılan her türlü fazladan harcamayı, lüks olarak tanımlamaktadır. Lksn de nicel ve nitel olarak iki şekilde kurulmuş olabileceğinden bahseder. Nicel anlamda lüks, malların ziyan edilmesidir. Nitel anlamda ise daha iyi malların kullanılmasıdır (Sombart, 2013: 117).

Çalışmadan çıkarılacak en net sonuç, ihtiyaçlara cevap vermek için ortaya çıkan ve gelişen “muhasabe” sadece bir zamana ya da topluluğa ait değildir. Bu çalışmayı hazırlayan yazarların kanaatine mevcut haliyle muhasabe, teorisi olan bir bilimdir. Bu nedenle bundan sonraki süreçler içinde muhasabe teorisine ait hipotezler ortaya konamaz, bunlar sınamamaz ve geliştirilemez değildir. Çalışmayı okuyan, özellikle muhasabe bilim dalında akademisyen olmak isteyen öğrenciler, muhasabe bilimine bu gözle bakmalı, dünyanın, buldukları ülkelerin, toplumun ihtiyaçları doğrultusunda, muhasabe teorisine ait hipotezler bulmalı, bunları sınamalı ve geliştirmelilerdir.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, Nalan ve Aydın, Hamdi. (1987). *Muhasebe Teorileri*. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Aren, Sadun (2009). *100 Soruda Para ve Para Politikası*. Ankara: İmge Kitabevi.
- Can, Ahmet Vecdi (2007). “Luca Pacioli “Muhasebenin Babası” mıdır?” *Akademik Bakış*. 12: 1-15.
- Degos, Jean. Guy (Çeviren: Aslan, Ümmühan) (2008). “Muhasebenin Geleceği Geleceğin Muhasebesiyle Uyumlu mu?” *MUFAD - Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 37: 205-221.
- Elitaş, Cemal, Aydemir, Oğuzhan ve Elitaş, Bilge Leyli (2009). “Çift Taraflı Kayıt Tekniğinin Bilin(mey)en Geçmişi” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 3:33-46.
- Gümüş, T. Tolga (2010). “Feodalizm: Avrupa Tarihinde Yeni Yaklaşımlar” *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Tarih Bölümü Tarih Araştırmaları Dergisi*. 47: 39-64.
- Güneş, Recep, Durmuş, Ahmet Fethi ve Solak, Bilal (2012). “Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi” *Akademik Yaklaşımlar Dergisi* . 3 (2): 57-66.

Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi Temmuz 2018 (15)

- Güvemli, Oktay (1995). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar-1. Cilt*. İstanbul: Avcıol Basım.
- Hiçşaşmaz, Mazhar (1958). *Muzaaf Muhasebe Usulünün Kurucusu Luca Paciolo Eseri ve Tesirleri*. Ankara: Ajans Türk Matbaası.
- Karasioğlu, Fehmi (2015). *Finansal Muhasebe - Dönem Sonu İşlemleri - TMS/TFRS Uygulamalı* (Geliştirilmiş 2. Basım). Ankara: Nobel Yayın.
- Kılıç, Ramazan ve Mine Demirçelik (2011). “Mülkiyet Kavramının Tarihsel Gelişimi Sürecinde Ortaçağ ve Reform Hareketi” *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 30: 181-190.
- Ölmezogulları, Nalan (2016). *Ekonomik Sistemler ve Küreselleşen Kapitalizm* (Gözden Geçirilmiş 8. Baskı). Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Örten, Remzi, Kurt, Ganite ve Torun, Salih (2011). “Muhasebede Çift Taraflı Kayıtlama ve Kitab- Us Siyakat”. *Muftav Dergisi*. 34-69.
- Sander, Oral (2012). *Siyasi Tarih – İlkçağlardan 1918'e* (23. Baskı). Ankara: İmge Kitabevi. Sombart, Werner (2008).
- Sombart, Werner (2015). *Burjuva; Modern Ekonomi Dönemine Ait İnsanın Ahlaki ve Entelektüel Tarihine Katkı* (Çeviren: Oğuz Adanır). Ankara: Doğu Batı Yayınları.
- Sombart, Werner (2013). *Aşk, Lüks ve Kapitalizm, Modern Dünyanın Savurganlığın Ruhundan Doğması Üzerine* (İkinci Basım (Çeviren: Necati Aça) Ankara: Pharmakon.
- Tekin, Oğuz (2016). *Eski Yunan ve Roma Tarihine Giriş*. İstanbul: İletişim Yayınları.
- Uçma, Tuğba (2010). “Çift Taraflı Kayıt Sistemi ve Kapitalizmin Doğuşu: Werner Sombart'ın Sosyo Ekonomik Perspektifinden” *Muhasebe ve Denetime Bakış*. 32: 101-115.
- Uçma, Tuğba (2011). *Muhasebenin Teorik Yapısı Genel Bir Bakış*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Yaşar, R. Şebnem (2016). “Osmanlı İmparatorluğu’nda Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Geçişin Sebepleri ve Sonuçları: Kapitalizme Doğru İlk Adımlar” *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*. 8 (1), 201-207.

Yılmaz, Halenur. (2015). *Sanayi İşletmelerinde Stokların Akış Sürecinin, VUK, US GAAP ve TMS- 2 Çerçevesinde İncelenmesi ve Karşılaştırılması*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Konya, Selçuk Üniversitesi.

Zeytinoğlu, Erol (1985). *Ekonomik Sistemler* (Gözden Geçirilmiş 2. Baskı). İstanbul: Fatih Yayınevi Matbaası.

Zeytinoğlu, Erol (1993). *İktisat Tarihi*. İstanbul: Süryay Sürekli Yayınlar.

Weber, Max (2009). *Protestan Ahlakı ve Kapitalizmin Ruhu*. Ankara: Alter Yayıncılık.

<http://www.dictionary.com/browse/conjuncture>, Erişim tarihi: 01.12.2016.

<http://www.etimolojiturkce.com/kelime/matlap>; Erişim tarihi: 03.01.2017.

<http://www.etimolojiturkce.com/kelime/zimmet>; Erişim tarihi: 03.01.2017.

<https://tr.wikipedia.org/wiki/Flandre>; Erişim Tarihi: 04.12.2016.