

## KİLOMETRE TAŞLARI ÜZERİNDEN MUHASEBE TARİHİ

### ACCOUNTING HISTORY THROUGH MILESTONES

**Dr. Öğr. Üyesi Mustafa GÜL**

Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Türkiye  
ORCID id: 0000-0002-5503-9194, mustafa.gul@gop.edu.tr

**Öğr. Gör. Dr. Erdem KANIŞLI**

Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Türkiye  
ORCID id: 0000-0002-3019-3670, erdem.kanisli@gop.edu.tr

#### ABSTRACT

In the study, in which a historical evaluation was carried out on the milestones of accounting, important turning points in the history of accounting were discussed. The main purpose of the study is to highlight the changes experienced in the field of accounting until today while creating a timeline for the history of accounting based on milestones. The study, which started with the concept of accounting and the factors affecting accounting, is a literature review on the changes in accounting over the periods. It deals with the changes in terms of the important events that brought them about.

**Keywords:** Accounting History, Bookkeeping Systems, Events That Changed Accounting

#### ÖZET

Muhasebenin kilometre taşları üzerinden tarihsel bir değerlendirmenin gerçekleştirildiği çalışmada muhasebe tarihindeki önemli dönüm noktalarını ele alınmıştır. Çalışmanın temel amacı ise kilometre taşlarını baz alarak muhasebe tarihine ilişkin bir zaman çizelgesi oluştururken bugüne kadar muhasebe alanında yaşanan değişimleri öne çıkarmaktır. Muhasebe kavramı ve muhasebeye etki eden unsurlar ile başlayan çalışma, dönemler itibarıyla muhasebede yaşanan değişimlere dair bir literatür taraması özelliğindedir. Değişimleri, onları ortaya çıkaran önemli olaylar üzerinden ele almaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Tarihi, Muhasebe Kayıt Sistemleri, Muhasebeyi Değiştiren Olaylar

## 1. Giriş

Muhasebe tarihi ve özellikle de muhasebenin ortaya çıkışı ile ilgili çalışmalar incelendiğinde muhasebeye dair çabalar hep aynı noktaya varmaktadır ki günümüzde de tüm çabalar aynı amaca ulaşmak için harcanmaktadır “parasal faaliyetlerin sonuçlarını ortaya koymak”. Muhasebenin başlangıcına dair araştırmacılar farklı olaylar etrafında toplanırken iddialar rakamların keşfinden başlayıp çift taraflı muhasebenin ortaya çıkışına kadar dayanmaktadır. Çift taraflı muhasebenin ortaya çıkışına dair de farklı iddialar bulunmaktaysa da hâkim görüş muhasebenin tarihinin beş bin yıla kadar uzandığı yönündedir. Muhasebeden ziyade hesap ve kayıt tutmanın tarihi ilk çağa kadar dayanırken, orta çağa gelindiğinde çift taraflı kayıt ve defter tutma örneklerinin ortaya çıktığı kayıt sistemleri görülmektedir. Çift kayıt sisteminin ardından büyüyen ekonomik birimlerin ihtiyaçları doğrultusunda; amaca, konuya, sektöre, özel olarak evrilen sistemlerin, kayıt tutma ve bilgi saklama sistemlerinin bilgisayar ortamına geçmesi ile yazılı ve basılı kayıt sistemleri de ortadan kalkmaktadır.

## 2. Muhasebe Kavramı ve Tanımı

Muhasebenin tarihine göz atmadan önce “muhasebe” kavramının günümüzde nasıl tanımlandığına bakmak faydalı olacaktır. “Muhasebe” kelime anlamı olarak “*Arapça kökenli olup hesaplaşma, karşılıklı hesap görme, hesap işleriyle uğraşma ve hesapların bütünü*” anlamlarını taşıırken “*hesap işlerinin yürütüldüğü yer*” anlamında da kullanılmaktadır (TDK, 2023). Sözcüğün kökeni de Arapça “hesap” anlamında kullanılan “hisab” sözcüğünden gelmektedir. Bu sözcüğün kökeni ise yine aynı dilde “hsb” köküne karşılık gelirken “*mahsup, muhasebe, hesap*” sözcükleri ile eş kökene sahip sözcüklerdir. Muhasebe sözcüğünün Batı Avrupa dillerindeki karşılık ve kökenlerine bakıldığında da sözcüğün “hesap” anlamına gelen sözcüklerden türediği görülmektedir. Muhasebe anlamında İngilizcede kullanılan “Accounting” ve Fransızcada “Comptabilité” sözcüklerinin, yine “hesap” anlamına gelen “Account” ve “Compete” köklerinden geldiği görülmektedir (Gökgez, 2011, s. 168). Birçok farklı şekilde tanımlanmakla birlikte yapılabilecek en geniş anlamlı tanımlardan biri olan ve yine Türk Dil Kurumu Tarafından yapılan teknik tanımı ile “muhasebe”; “*işletmelerin iktisadi etkinlikleri sonucu ortaya çıkan, varlıkları ve yükümlülükleri üzerinde değişme yaratan mali nitelikli işlemlere ilişkin bilgileri kaydetme, sınıflandırma, özetleme, çözümlenme ve yorumlama ilke ve yöntemleridir*” (TDK, 2004).

Ayrıca muhasebe “*bir organizasyonun kaynaklarının nerelerden elde edildiğini, elde edilen bu kaynakların nerelerde ne şekilde kullanıldığını, organizasyonun gerçekleştirdiği işlemlerden doğan sonuçların söz konusu kaynaklarda ortaya çıkardığı artış ve azalışlar ile organizasyonun mali bakımdan durumunu ortaya koyan ve açıklayan verileri üreten ve bu verileri kullanarak ilgili kişi ve kurumlara raporlayan bilgi sistemi*” (Sevilengül, 1997, s. 9) olarak da tanımlanmaktadır.

Öncelikle birbirinin yerine çok kullanılan özellikle çeviri metinlerde birbiriyle çok da karıştırılan kavramlar olan muhasebe ve muhasebeci “account/accountant” kavramları ile



kayıt/defter tutma ve sayman “bookkeeping/bookkeeper”<sup>1</sup> kavramlarına da kısaca değinmekte fayda vardır. Muhasebe “accounting”, bir şirketin finansal kayıtlarını birleştirme, özetleme, analiz etme ve raporlama süreci olarak özetlenirken bir muhasebeci “accountant”, finansal raporların bu sürece göre hazırlanması ve analiz edilmesinden sorumludur. Muhasebe kayıtlarının yorumlanması ve açıklanması konusu da muhasebecinin alanına girmektedir. Bunun yanında defter/kayıt tutma “bookkeeping”, tüm muhasebe sürecini kayıt altına almaktır. Sayman “bookkeeper”, temel olarak veri tabanını işletmek ve korumak için işe alınırken, her işlemi kaydetmek ve düzenlemek bir saymanın işidir. Sayman, yalnızca muhasebecinin iş yükünü azaltmak için devreye girmektedir ve sayman tarafından yapılan tüm işler, bir muhasebeci tarafından da etkin bir şekilde yapılabilmektedir. İşletmenin çoğu zaman işlemlerin kaydedilmesi görevini saymanlara bırakmakta, işletmenin finansal performansını analiz etme görevini ise muhasebecilere vermektedirler. Muhasebeciler ve saymanlar çok farklı roller üstlenirler de tamamlayıcıdırlar. Bir saymanın işi, bir muhasebeci tarafından pekiştirilip analiz edilmedikçe işe yaramaz. Aynı zamanda bir muhasebeci, saymandan net kayıtlar almadıkça herhangi bir iş yapamaz (Lawrence, 2020, s. 15).

### 3. Muhasebe Tarihini Etkileyen Unsurlar

Muhasebenin ortaya çıkışı, değişim ve gelişim süreci temelde ticaret, din, hukuk, devlet ve teknoloji olmak üzere beş unsurdan etkilenmiştir (Gökgöz, 2011, s. 169 - 176). “**Ticaret**” ile ilgili etki sürecine bakıldığında; işlemlerin, değişim araçlarının, hizmetlerin ve malların çeşitlenmesi sonrasında, ticaretin yapısal olarak da değişimiyle ortak bir değişim aracına ihtiyaç duyulduğu ve paranın kullanılmaya başlandığı görülmektedir. Bu değişimler muhasebe işlemlerini ortaya çıkarırken işlemlerin düzenli kaydı, kayıtların tasnifi ve saklanması gibi gerekliliklerin ortaya çıktığı görülmektedir (Kaya, 2021, s. 5).

Süreci etkileyen ikinci unsur “**Din**”, insanların hayatını belirleyen kültürel bir yapıdır ve inanç, ahlak, ritüel ve törenler gibi unsurları içermektedir (Smith, 1962, s. 23). Din, hayatı anlamlandırmak, güçlü bir sosyal bağ oluşturmak, zorluklarla başa çıkmak ve üst güçlere bağlanmak gibi ihtiyaçları karşılamak için ortaya çıkmıştır. Dinler genellikle ilahi varlıklara inanmayı, etik değerleri içermeyi ve belirli bir toplumsal düzeni desteklemeyi amaçlamaktadır (Schopenhauer, 2011, s. 83). Dinler, hayatın hemen her alanında etkili olduğundan, ticaret alanında da etkileri görülmektedir. Muhasebe gelişmelerinin dinlerin etkisinde olduğu kabul edilirken (Kaya, 2021, s. 7-8), dinlerin dile getirdiği hak, adalet, iyilik ve benzeri kavramlar gereklilik olarak görülerek iş hayatındaki düzenlemeler gerçekleştirilmektedir. Ayrıca kişilerin ölümden sonrasına dair bu dünyada “muhasebe” tutmalarına ilişkin vurgular da bu durumun bir göstergesidir (Ülkü, 2014, s. 225-226).

Üçüncü unsur olan “**Hukuk**” ise özellikle ticaret hukuku alanında belirleyicidir. Ticaret hukuku, ticari hayatta ortaya çıkan sorunların çözümüne ve olası sorunların ortaya çıkmamasına dair düzenlemelere odaklanan özel bir hukuk dalıdır ve muhasebe kayıtları bu düzenin oluşturulmasında bir araç, sorunların çözülmesinde ise bir delil niteliği taşımaktadır (Kaya, 2021, s. 10). Hukukun zaman içerisindeki değişimi muhasebe uygulamalarını şekillendirirken, özellikle kanunlar tarafından muhasebe kayıtlarının denetlenebilir de

<sup>1</sup> Günlük kullanımda “bookkeeping” ve “bookkeeper” kavramları ön muhasebe ve ön muhasebe elemanı olarak karşımıza çıkmaktadır. Muhasebenin tarihine bakıldığında ise kayıt tutma olarak bahsedilecek konular günümüzde kullandığımız “ön muhasebe” kavramına denk gelmektedir.

olması için muhasebe standartları ortaya çıkmıştır. Vergi kanunlarının adil ve doğru uygulanabilmesi için finansal raporlama ve muhasebe standartları ile ortak dil belirlenmiştir.

“*Devlet*” ise insanların ihtiyaçlarını karşılamak ve görevlerini yerine getirmek için ihtiyaç duyduğu maddi kaynakları, yine kendi halkından topladığı vergilerin adaletini ve vergi verenler ile kendi harcamalarının takibini sağlamak için muhasebe sistemlerini kullanmaktadırlar. Bu nedenle, muhasebe sistemlerinin geliştirilmesi ve iyileştirilmesi, devletlerin daha etkili bir şekilde yönetilmesi için önemlidir (Gökgöz, 2011, s. 174).

“*Teknoloji*” ise muhasebeye etkisi en fazla olan unsurlardandır. Bilimin öncülüğünde teknolojik gelişmeler, muhasebe işlemlerini kolaylaştırarak gelişimine katkı sağlamıştır. Sanayileşme ve rekabet artışı, maliyet muhasebesinde ilerlemelere yol açarken bilgisayar teknolojileri, muhasebe işlemlerini daha hızlı ve doğru hale getirmiştir. Dijitalleşme, muhasebe kayıtlarının daha kolay saklanması sağlarken yapay zekâ ve veri analizi, karar verme süreçlerini daha akılcı hale getirmiştir. Tüm bu gelişmeler, muhasebenin daha verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamaktadır (Gökgöz, 2011, s. 175).

#### 4. Muhasebenin Tarihsel Değişim ve Gelişimi

Muhasebe tarihi alanında çalışmalar yapan birçok araştırmacı alfabe ve sayı sistemlerinin keşfini hesap yapma ihtiyacına dayandırmaktadır. İhtiyaçlar değiştikçe sistemin de geliştiğini ve değiştiğini savunmaktadırlar. Bu iddialar göstermektedir ki “muhasebe” ve “hesap yapmanın” tarihi, yazının keşfine kadar dayanmaktadır (Gökgöz, 2011, s. 167). Birçok farklı kanıta dayanan iddia ve bakış açısına göre; muhasebenin nerede, neden, ne şekilde ve hangi tarih ve koşullarda ortaya çıktığına dair kesin bilgi bulunmamaktadır. Tarih öncesinde, takasa dayalı işlemlerin de hesaplama ihtiyacının olduğunu ve muhasebenin o dönemlerde ortaya çıkmış olabileceği dahi söylenebilir, varılabilecek en kesin ve geniş yargı; muhasebenin insan kadar eski olduğudur.

Kutsal kitap ve metinlerde de muhasebenin tarihine delil olabilecek ticari ve iktisadi faaliyetlere dair ayetler, emirler ve düzenlemeler yer almaktadır. Eski Ahit’te Levililer bölümünde (19:35-36) haksız ticaret konusunda “*Adil terazi, adil tartı, adil ölçü kullanacaksınız. Adil ağırlık taşıyacaksınız.*” uyarıları bulunmaktadır. Yeşaya bölümünde ise (24:2) faiz ile ilgili olarak “*Ve insanlar, öyle bir yere geldi ki, küçük ve büyük, zengin ve fakir, hepsi birbirini sömürüyor. Borç veren de borç alan da faizci de faiz ödeyen de hepsi birbirine karşı haksızlık yapıyor*” denilmektedir. Kur’an-ı Kerim’de ise; zekât verme, sadaka ve dürüstlük ilkeleri yer alırken, faiz ve ticaret hayatı ile ilgili de düzenlemeler yer almaktadır. Bakara Suresi 267. ayette sadaka ve zekât ile ilgili olarak “*Ey iman edenler, malınızın iyisinden ve Allah’ın size rızık olarak verdiği şeylerden sadaka verin. O gün gelir ki ne malınız ne de çocuklarınız sizi Allah yolundan alıkoymasınlar*” buyrulmaktadır. Bakara Suresi 275. ayette ise faize dair “*Faiz yiyenler, ancak şeytanın çarptığı kimse gibi kalkarlar. Bu, (faiz yemeyi sevmenin) insanı aklını kullanmaktan alıkoyması nedeniyledir. Onlar (Allah yolunda) verdiğiniz sadakadan (aldıkları faiz karşısında) şöyle derler: “Bu bir ticaret gibidir.” Oysa Allah, ticaret ve alışverişi helal, faizi haram kılmıştır.*” buyrulmaktadır. Ayrıca Bakara Suresi 282. ayette borç ve alacaklara ilişkin kayıt tutulmasının makul olduğu buyrulurken Tevrat’ta da “ticaret yaptığın kişi kim olursa olsun, her zaman alışverişini say ve değer biç ve mutlaka kaydet” denilmiştir (Güvemli O. , Muhasebe Tarihi: Cilt 1, 1995, s. 109) (Örten ve diğerleri, 2011, s. 36).

Muhasebe tarihi, sadece bir tarih merakı değil, aynı zamanda muhasebenin kökenlerinin izlenmesi ve geçmişten günümüze nasıl geliştiğinin incelenmesi olarak da ele alınmaktadır.



Bu disiplin, insanlık tarihinin başlangıcından beri var olan bir faaliyet olan muhasebenin, günümüze kadar geçirdiği evrimi ve gelişimi araştırır (Erol ve Elagöz, 1999, s. 185). Antik çağlardan bu yana insanlar; mal ve hizmetlerin takas edilmesi ve işletmelerin yönetilmesi için kayıt tutma yöntemlerine ihtiyaç duymuşlardır. Bu ihtiyaca cevap vermek için, insanlar çeşitli şekillerde kayıt tutma teknikleri geliştirmişlerdir. Bu kayıtlar ham ve günümüzün kayıtlarından oldukça farklıdır. Bunun nedeni ise büyük ölçüde hantal ve yetersiz olan notasyon sistemleri ve bunların yanı sıra bu tür kayıtlar için uygun materyalin olmamasıdır (Curry ve Simon, 1920, s. 3). Yeni işletmelerin ortaya çıkması ve büyüyen ekonomilerin yönetimi için daha gelişmiş muhasebe teknikleri kullanmak zorunluluk haline gelmiştir. Bu nedenle, muhasebe tarihi, modern iş dünyasının anahtar disiplinlerinden biri olarak kabul edilmektedir. Bugün, muhasebe tarihi hem akademik araştırmalarda hem de iş dünyasında önemli bir rol oynamaktadır. Muhasebenin kökenlerini anlamak, günümüz muhasebe uygulamalarının gelişmesine ve ilerlemesine yardımcı olmaktadır. Muhasebenin tarihsel gelişimini aşağıdaki gibi tasnif ederek inceleyebiliriz:

#### 4.1. Antik Dönem, Birebir Eşleme Yönteminden Yazının Keşfine

İnsanlar tarihin erken dönemlerinden beri, değiş tokuş yoluyla ticaret yaparak mal elde etmişlerdir. Ticaret konusu mallar zaman içinde tarımsal ve hayvansal ürünlerle birlikte çeşitlenmiştir. Ancak, ticaretin hacmi, niteliği, borç-alacak ilişkileri, ödeme zamanlaması gibi konularda taraflar arasında anlaşmazlıklar ortaya çıkmıştır. Bu anlaşmazlıkların önlenmesi için insanlar, ticari faaliyetlerin kayıt altına alınması gerektiğini fark etmişlerdir. Bu nedenle, insanlar ilk muhasebe sistemlerini geliştirerek malların takibine olanak sağlamışlardır (Friedlob ve Schleifer, 2003, s. 2) (Şeker ve Şeker, 2018, s. 792). Bu ihtiyaç doğrultusunda ortaya çıkan hesaplamanın gelişimi üç safhada gerçekleşmiştir. İlk aşama; ticarete ya da hesaba konu malın ile o malı temsil eden bir işaret ile (kemik, çakıl taşları, deniz kabukları, metal çubukları vs.) eşleştirilmesi ve bir birimlik artışta işaretin bir adet arttırılması suretiyle gerçekleştirilen **“birebir eşleme yoluyla hesaplama”** aşamasıdır. Prehistorik dönemde kullanılan bu aşama neolitik dönem ile ikinci aşamaya taşınmıştır. Bu aşamada “Token” olarak adlandırılan kilden yapılmış nesnelere kullanılmaya başlanmış ve Sümerler ise token’ların üzerine ekledikleri simge ve işaretler ile rakam sisteminin temelinin atmıştır. Bu işaret ve simgelerle ticari malların miktar ve tür olarak ifade edilmesi (bulla, token, vs.) ile gerçekleştirilen hesaplamanın yer aldığı bu aşama ise **“somut hesaplama”** aşamasıdır (Carmona ve Ezzamel, 2009, s. 78) (Şeker ve Şeker, 2018, s. 794-803) (Mattessich, 2000, s. 40-43).

Milattan önce dördüncü bin yılda Sümerli muhasebeciler ticari işlemlerde kullanılan mal çeşitliliğinin hızla artmasıyla birlikte, mal gönderimlerinin güvenliğini sağlamak ve ilgili token’ları bir arada tutmak için iki farklı arşivleme yöntemi geliştirdiler. Bunlardan biri, ticari işlem token’larını bir ip veya benzeri bir materyale sıralayıp her iki ucunu da bağlayıp sabitleyerek “delikli kompleks token’ların arşivlenmesine” olanak tanımaktaydı. Basit token’larda ise “Bulla” olarak adlandırılan bir yöntem kullanılmaktaydı. Yöntemde, ticari işlem token’ları içi boş bir kil topa yerleştirilerek arşivlenmekte, kil top henüz ıslakken şekillendirilmekte ve token’lar içerisine yerleştirilmekteydi. Kil malzeme kuruduktan sonra, kasa gibi işlev görürken ve kil topun kırılmasıyla bir mal veya onu temsil eden token’ın çalınması olanaksızlaşmaktaydı.

Bağlama yöntemi, ticari işlemin içeriğinin rahatça anlaşılmasına olanak tanıırken, Bulla yöntemi içeriğin anlaşılmasını zorlaştırmaktaydı. Sümerlilerde bu işlemleri takip edenler



token'ları topların içerisine yerleştirmeden kil kaplar hâlâ kurumamışken bulla üstüne bastırılarak mühür baskıları alınması ve ardından bu token'ların bulla içine yerleştirilmesiyle bir işaretleme sistemi geliştirdiler. Böylece bulla kırılmadan içeriği tanımlanabilmekteydi. Bu aşama, sayılan nesnelerin bağımsız olarak rakamsal bir gösterimini geliştirmeyi içeren “soyut hesaplama” olarak adlandırılmaktadır. Somut hesaplama yalnızca sayılan nesnelerin hesaplanmasına izin verirken, soyut hesaplama, rakamların kullanımıyla geniş bir hesaplama alanı sunmaktadır (Şeker ve Şeker, 2019, s. 82-88), (Schmandt-Besserat, 1986, s. 267).

Eski Babil (M.Ö. 1894-539), Asur (M.Ö. 2025-612) ve Sümerlerin (M.Ö. 5500-4000) harabelerinde, yedi bin yıllık muhasebe kayıtlarına rastlanmaktadır. Muhasebenin erken evrimi, yazının, saymanın ve para sisteminin gelişimiyle sıkı bir ilişkiye sahip kabul edilmektedir. Sayma sistemlerinin, muhasebe ve para gelişimiyle bağlantılı olduğu ve Mezopotamya’da gerçekleştiği yönünde kanıtlar da bulunmaktadır. İnsanlar, mahsul ve sürülerin büyümesini kaydetmek için basit muhasebe yöntemlerinden faydalanmışlardır. Çiftçilik ve hayvancılıkta, doğal olarak “dönem” kavramı bulunması nedeniyle, hasat ve genç hayvanların süttten kesilmesi sonrasında kar elde edilip edilmediğini ölçmek ve belirlemek kolay olmuştur (Friedlob ve Plewa, 1996, s. 1).

Muhasebenin, tarih boyunca farklı toplumlarda farklı işlevleri olmuştur. Avcı-toplayıcı toplumlarda muhasebe; yönetim ve denetim işlevleri üstlenirken, üretici toplumlarda kayıt altına alma işlevi daha önemli hale gelmiştir. Ancak, düzenli olarak artı bir ürünün ortaya çıkmasıyla birlikte, muhasebenin üretici toplumlarda da yönetim ve gözetim fonksiyonlarına dahil olduğu görülmektedir (Bakır ve Erserim, 2022, s. 42). Bunlara ek olarak Mezopotamya’da bulunan belgeler harcamaların, ödemelerin ve ticareti yapılan malların listelerini göstermektedir. Muhasebenin gelişimi dikkate alındığında görülebileceği gibi, ileri sürülebilecek birçok önerme bulunmaktadır (Robson, 1992, s. 699-702). İlk kayıtlar kişilerin hafızasına yardımcı olacak kayıtlardan oluşmaktadır. Örneğin, bir satış kaydı “üç koyun satıldı” şeklinde gerçekleştirilmekte ve kayıtlar parasal olarak yapılmamaktadır. Mali açıdan bir kaydın gereksiz veya imkânsız olduğu, takas ekonomisine dayalı sistemde kayıtlar da ancak bu şekilde yapılabilir (McCredie, 1957, s. 220). Toplulukların evrimi, kayıt tutma biçimini de değiştirmiştir. Toplayıcı topluluklar akıl yürütme yoluyla soyut muhasebe tutarken, avcı topluluklar birebir eşleştirme yöntemini kullanarak tutmaya başlamıştır. Tarım devrimiyle birlikte, muhasebe somut olarak birebir eşleştirme yoluyla tutulmaya başlamıştır. Ancak yazının ve rakamların icadıyla birlikte, muhasebenin tutulma şekli artık soyut hale gelmiş ve bir daha somut bir hale dönüşmemiştir (Bakır ve Erserim, 2022, s. 45). Ayrıca para, sayılar ve muhasebenin birbiriyle ilişkisi ile ilgili “kökenlerinde ayrılmaz oldukları ve tamamının mal, stok ve faaliyetleri kontrol etme ihtiyacından ortaya çıktığı” gibi birçok metafor bulunmaktadır (Robson, 1992, s. 699-702).

Çoğu antik medeniyetten bugüne kalmayı başaran belgeler muhasebenin bu ülkelerde bir kayıt altına alma sistemi olarak ortaya çıktığını ve oldukça farklı biçimlerde kullanıldığını göstermektedir. Bu kayıt sistemleri günümüzün “Çift taraflı kayıt defter tutma” biçiminden uzak olmasının yanında bir sistematiğe de uzaktırlar. Bu uygarlıklarda çeşitli çevre şartlarına paralel olarak kayıt tutulduğu ve bu kayıtların bir metodolojisinin bulunmaması nedeniyle her uygarlıkta farklılıklar gösterdiği gözlemlenmektedir. Yazının keşfini izleyen süreçte muhasebe kayıtlarının izlerini sürmek daha da kolaylaşmıştır. Muhasebenin bir kayıt altına alma sistemi olarak tarihi milattan önce üç dört bin yıl öncesine dayandırılmaktadır (Friedlob ve Plewa, 1996, s. 1)



Sümer Uygarlığında; tapınaklarda kadın işçilerin yaptığı kumaş dokuma işlerine dair kayıtlar kil tabletlerde tutulmaktadır. İşçinin adı, işçiye dönem başında dokuması için verilen yünün ağırlığı, dönem sonuna kadar işçi tarafından dokunan kumaşa dair bilgiler (uzunluk ve ağırlık) tabletlerde yer almaktadır. Bunlara ek olarak normal bir fire hesaplamasına ve işçilerin yemek maliyetlerine de rastlanmıştır (Yücel, 1982, s. 221).

Eski Mısır Uygarlığında (M.Ö. 3150-30) ise papirüslere gerçekleştirilen bu kayıtlar, kasa defteri olarak tutulmuştur. Tahsilatların; tarihleri, açıklamaları ve tutarlarına yer verilmiştir. Diğer bir sütuna ise ödemelerin aynı içeriklerle birden fazla sütunda kayıt altına alındığına, dönem sonunda ise her sütunu ayrı ayrı toplayarak ticari faaliyetlerin başarısının hesaplandığı görülmektedir. Bunun yanında veresiye işlemlerin de dahil olduğu bu kasa defteri sisteminin “Amerikan Yöntemi” olarak adlandırılan sisteme benzer olduğu ve aslen Eski Mısırlılar tarafından keşfedildiği söylenebilir. Ayrıca, Antik Mısır’da bir çeşit çift taraflı muhasebe sistemine benzer bir sistem kullanılmaktaydı. Bu sistemde, işlemler iki kopya olarak oluşturulan kayıtlarla düzenlenmekte; biri kilit altına alınmakta veya tarafların her biri için ayrı ayrı kayıt tutulmakta ve bu kayıtlar arasındaki denklik doğrulanarak işlem tamamlanmaktaydı (Provasi ve Farag, 2013, s. 73-75).

Eski Roma Uygarlığında (M.Ö. 753- M.S. 1453) ise kayıt sistemi kullanıcılarına göre devlet, bankerlik ve ticaret olarak üç başlık altında işlemekteydi. Devlet kayıtlarında vergiler; bankerlik faaliyetlerinde mal, nakit ve kredi işlemleri; ticaret ve çiftçiliğin önemli düzeyde gelişmiş olması nedeniyle yaygın olarak tutulan kişisel kayıtlardaysa tahsilat ve ödemeler daha fazla ağırlık taşımaktaydı (Yücel, 1982, s. 221). Devlet, bankerlik ve ticaret olmak üzere muhasebe işlemleri üç ayrı alanda yürütülmüştür. Kayıt tutmayı önemli bir sorumluluk olduğuna inanan Eski Romalıların kullandığı kayıt sistemi ve tekniği de dönemine göre çok ileri seviyededir. Çift tarafı bulunan hesaplara ilişkin izler de keşfedilmiştir (Erol ve Elagöz, 1999, s. 186).

Eski Yunan ve Roma uygarlıkları hatta Sümerlilere ve Babillilere, kadar dayanan tarihi belgeler ile muhasebenin tüm bu uygarlıklarda kayıt tutma sistemi olduğunu işaret etmektedir. İlkçağda hüküm sürmüş uygarlıklar içerisinde bugünkü söylemle özel girişim gelişmişliğinin en yüksek olduğu uygarlık Babil idi. Bu zamanda ticaretle uğraşanların kayıt tutmaya verdiği önemi artırmış ve ünlü Hammurabi kanunlarında kayıt tutmaya ilişkin maddeler de yer almıştır (Yücel, 1982, s. 220). Eski Yunan (M.Ö. 756-146) uygarlığında kayıt tutma düzeninin gelişmesine neden olan diğer bir olay ise MÖ. 4. yüzyılda Atina şehir devletinde bankerlerin ortaya çıkışıdır. Bugünkü bankacılığın ilkçağ örnekleri olarak görülen bu bankerler faaliyet konularının özelliği nedeniyle oldukça gelişmiş bir kayıt düzeni kurmuşlar, bugünkü çekleri anımsatan belgeleri kullanmışlardır (Yücel, 1982, s. 222)

Bunlara ek olarak bir başka çalışmada yapılan derlemede Eski Yunan ve Roma uygarlıklarında defter tutma sisteminin zenginler tarafından kullanıldığı ve zenginlerin girişim ve ticaret ile zengin olanlar değil de aileden gelen zenginlikleri olmasının ya da siyaset ile bağlantılı olarak elde ettikleri varlıklardan oluşması nedeniyle düzenli bir sistem kurulamamıştır. Hesap defterleri, makbuzlar, ödemeler, mallar, borçlular ve alacaklılar takip edilirken sermaye ve gelir harcamaları arasında bir ayırım oluşturulmamış ve faaliyetlerin maliyetlerini ayırma konusunda işlemler göz ardı edilmiştir. Kayıt altına alınan en önemli konu ise sefere giden ordulara tüccarlar tarafından verilen desteklerin kayıtlarıdır. Bu kayıtların tutulmasındaki temel sebep ise geri dönüşte ganimetten alınacak payların belirlenmesidir. Diğer kayıtlar ise hazine ve darphane arasındaki külçe/madeni para akışı,

komisyonculara verilen malların kayıtları ve devletin vergilendirme için tuttuğu kayıtlar olarak sıralanabilir (Oldroyd ve Dobie, 2008, s. 96-99).

#### 4.2. Orta Çağ, İngiltere Devlet Kayıtları ve Merdiven Sistemi

Roma İmparatorluğu'nun düşüşünün ardından Luca Pacioli tarafından Summa'nın yayımlanmasına kadar geçen yaklaşık bin yıl, geniş çapta bir muhasebe durgunluğu dönemi olarak görülmektedir. İtalya dışında orta çağda muhasebe uygulamalarına tarihsel metinlerde rastlanmamaktadır (Alexander, 2002, s. 6). Muhasebe uygulamalarının feodal toplumun ekonomik yapısına uygun olarak geliştiği görülmektedir. Muhasebe kayıtları el yazısıyla yazılmaya başlanırken ve kayıtlar da daha ayrıntılı hale gelmiştir.

Orta çağda muhasebe yerleştirilirken feodal yapıların uzmanlaşmış kurumları etrafında toplanmaya başlandığı görülmektedir. O dönemde, muhasebenin başlıca amacı, hükümetin veya mülk sahiplerinin toplumun alt kesimlerinde bulunan insanları takip etmelerine yardımcı olmaktı (Alexander, 2002, s. 6). Bunun ilk örneği olarak gösterilen ve I. William'ın İngiltere'yi işgali ve tüm mülkleri ele geçirmesinin ardından 1085 yılında emri verilen ve 1086'da tamamlanan Domesday Kitabı; 11. yüzyılın sonunda İngiltere'deki arazi mülkiyetinin ayrıntılı bir araştırma ve değerlemesidir (İngiltere Ulusal Arşivi, 2023). Domesday, İngiltere'nin en eski kamu kaydı olmakla birlikte dünyanın "sanayi öncesi" en eksiksiz kaydı olarak da kabul edilmektedir (İngiltere Ulusal Arşivi, 2023).

Orta çağda rastlanan en önemli muhasebe kayıtlarından bir diğeri ise "Great Rolls of the Exchequer" ya da "Exchequer Rolls" "Pipe Rolls" olarak bilinen İngiltere'nin orta çağ dönemindeki mali kayıtlarını içeren belgelerdir. Bu kayıtlar, İngiliz hükümdarlarının gelirlerinin ve harcamalarının belgelendirilmesinde kullanılmıştır (Brown, 1968, s. 43). Kayıtlar, hükümdarların vergi toplama süreçlerine dair detaylı bilgileri içermektedir. Kaynaklar arasında, kraliyet malikanelerinden, mahkemelerden, ticari faaliyetlerden elde edilen gelirlerin yanı sıra, maliye işlemlerine ilişkin detaylar, toprak kiralalamaları ve tazminatlar da yer almaktadır (Stenton, 1952, s. 271-273). Great Rolls of the Exchequer'in en eski kayıtları, 12. yüzyılın sonlarına doğru, Kral I. Henry döneminde başlamaktadır. Kayıtlar, 19. yüzyılın başlarına kadar tutulmuştur (İngiltere Ulusal Arşivi, 2023). Great Rolls of the Exchequer, dönemin standart yöntemlerine göre tutulmaktaydı. Hazine'ye giren ve çıkan paraların kaydı için, çift girişli muhasebe sistemi kullanılırken, her bir işlem iki kez kaydedilmekteydi; biri borç hesabına, diğeri de alacak hesabına. Bu sayede, hesapların denkliliği ve doğruluğu kontrol edilebilmekteydi. Kayıtların tutulması için, genellikle özel olarak eğitilmiş bir grup memur kullanılmaktaydı (Cassidy, 2023). Bunlar, İngiltere Hazinesi'nin eski adıyla "Exchequer" olarak bilinen özel bir mahkemesinin üyeleri ve "baronlar" olarak adlandırılmaktaydılar. Her yılın sonunda, baronlar Great Rolls of the Exchequer'a yeni bir sayfa eklemekte, sayfaların her biri, önceki yılın gelirlerini ve harcamalarını detaylı bir şekilde kaydını göstermekteydi. Kayıtların tutulması, çoğunlukla elle yapılırken, bazen gösterişli bir şekilde tasarlanmış ve süslenmiş sayfalarla özelleştirilmekteydi. Kayıtlar, İngiliz tarihindeki önemli olayları, kralları ve diğer önemli kişileri içeren resimlerle süslenebilmekteydi. Great Rolls of the Exchequer üzerindeki çentikler, belirli hesaplar veya işlemler için belirteçler olarak kullanılmakta ve ilgili sayfayı belirli bir noktaya kadar kesmekte ve kayıtların kolayca okunmasına ve hesapların doğru bir şekilde tutulmasına yardımcı olmaktadır. Çentikler, borçlu olanların ödeme kayıtlarını belirlemek için kullanılırken borçlu olanlar, ödeme yaptıklarında, çentiklerin belirli bir sayıda kesilmesi ile bunu belirtebilmekteydi. Bu çentikler, ayrıca vergi muafiyeti veya





vergi indirimi gibi özel durumların da kaydedildiği belirli hesaplar için de kullanılmaktaydı. Çentikler ayrıca, belirli hesapların gruplanması için de kullanılmaktaydı. Bu sayede, hazine gelirlerinin kaydedilmesi ve takibi daha kolay hale gelmekteydi (Stenton, 1952, s. 274 - 276) (İngiltere Ulusal Arşivi, 2023) (Cassidy, 2023).

Orta çağda etkisi olduğu söylenebilecek son gelişme ise Merdiven (Merdiban) Kayıt Sistemi'dir. Merdiven Yöntemi, Abbasiler döneminde ortaya çıkan İlhanlı devleti tarafından da kullanıldığı bilinen ve Osmanlı İmparatorluğu'nun yaklaşık 500 yıl boyunca kullandığı bir muhasebe kayıt yöntemidir. Sistem 14. yüzyılda Osmanlı Devleti (1299-1922) tarafından İlhanlılar Devleti'nden (1251-1353) alınmıştır. Osmanlılar bu sistemi geliştirip 19. yüzyılın sonlarına kadar kullanmışlardır (Güvemli ve Aslan, 2012, s. 212). Devlet muhasebesinin yanı sıra devlet işletmeleri ve vakıflarda da kullanılmıştır ve devletin mali hareketlerinin sürekli denetlenmesini sağlamıştır (Aydemir ve Erkan, 2011, s. 111-112). Merdiven Yöntemi, sadece bir devlet muhasebesi yöntemi olarak kullanılmıştır. İşletmecilikte de kullanılan yöntem, özellikle kâr hesaplamalarının yapılmasında ve yapılan yatırımların yönetilmesinde ihtiyaçları karşılamaktan uzak kalınca terk edilmiştir (Güvemli O. , 2015, s. 13) (Aydemir ve Erkan, 2011, s. 112).

Osmanlı Devleti “Merdiban” ifadesini kullanmamıştır. Muhasebe-i Umumiye tabirini kullanmışlardır. Osmanlı Devleti'nin muhasebe eğitim kitapları yazmayı gereksiz gördüğü sanılmaktadır. Bunun nedeni, muhasebe eğitiminin yüzyıllar boyunca usta-çırak ilişkisi içerisinde takip edilmiş olmasıdır (Güvemli ve Unutkan, 2016, s. 76-78). Osmanlı ve Klasik Türk Devletleri tarihi açısından yüz yıl kadar kısa bir süre hüküm süren İlhanlı Devleti'nin Muhasebe Tarihi'nde ise önemli bir yeri bulunmaktadır. İlhanlılar döneminde yazılan dört temel devlet muhasebesi öğreti kitabı, muhasebe kayıt yöntemleri hakkında ayrıntılı bilgi sağlamaktadır. Bu kaynaklardan biri olan Risale-i Felekiyye, Abdullah El-Mezanderani tarafından 1363 yılında yazılmıştır ve devletin muhasebe kayıt yöntemleriyle kullanılan muhasebe defterlerini sekiz bölüm halinde detaylı bir şekilde anlatmaktadır. Kanunu Saadet, Cemaiu-l Hesab ve Saadetname ise devlet muhasebesinde kullanılan prosedürleri ve kayıt yöntemlerini ayrıntılı bir şekilde ele almaktadır (Elitaş ve Elitaş, 2012, s. 105). “Risale-i Felekiyye” ise aynı zamanda çift girişli muhasebe sistemi ve muhasebe defterlerini ve bugün kullandığımız muhasebenin temellerini (Otar, 1984, s. 34) içermesiyle muhasebe tarihçileri için de önemli bir kaynak olmuştur. Kitap, batı dünyasında yeterince tanınmamış olmasına rağmen, çift taraflı kayıt tutma yönteminin doğu ülkelerinde doğup batıya aktarıldığına dair ipuçları sunmaktadır. Doğu ülkelerinin kayıt tekniğine yapmış olduğu diğer katkılar arasında Arap rakamlarının kullanımı da bulunmaktadır. Bu gelişmelerin Avrupa'ya aktarılması, Romen rakamlarının terkedilmesi ve sıfır rakamının kullanılması muhasebenin gelişimine önemli katkı sağlamıştır (Yücel, 1982, s. 223-225).

Merdiven yöntemi, kayıt prosedürlerini kısaltmak isteyenler tarafından geliştirilmiştir ve günümüz muhasebe kurallarının birçoğuyla örtüşmektedir. Merdiban yöntemiyle ilgili olarak belirtilmesi gereken bir diğer nokta da “siyakat” yazısıdır. Siyakat yazısı Arapça, Farsça ve Osmanlı Türkçesinde mevcuttur. Bu kayıt sistemi yazımı, noktalama işaretlerini atlar ve bir tür stenoya benzetilebilir (Güvemli ve Unutkan, 2016, s. 76-78). Muhasebede büyük miktarda bilgiyi küçük bir alana sığdırmak önemlidir ve siyakat yazısının kullanılmasının en önemli nedeni de az alanda çok sayıda kayıt tutulabilmeye imkân vermesidir (Ertaş ve diğerleri, 2017, s. 63).

### 4.3. Rönesans Dönemi ve Çift Taraflı Defter Sistemi

Rönesans dönemi, Avrupa’da sanat, bilim ve kültürde büyük bir atılım dönemi olarak bilinmektedir. Bu dönemde, muhasebenin de gelişmeye devam ettiği görülmektedir ve **“çift taraflı kayıt sistemi”** bu dönemde kullanılmaya başlanmış ve yaygınlaşmıştır. Çift taraflı muhasebenin tarihi İtalya’ya dayandırılmaktaysa da kesin olarak çıkış noktası ile ilgili farklı iddialar bulunmaktadır (Sevilengül, 1997, s. 17).

15. yüzyılda Almanya’da matbaanın icadı, Venedikli cam ustalarının uygun fiyatlı ve sürekli olarak kullanılabilen okuma gözlükleri üretmeleri ve bunların İtalya’da yayılması ile; İtalya bir matbaa, kitap yayıncılığı ve edebiyat merkezi haline geldi. Matematik üzerine ilk büyük metinlerden biri; Leonardo da Vinci’nin de yakın bir arkadaşı olduğu bilinen) Venedikli Luca Pacioli tarafından 1494’te yayınlanmıştır. Luca Pacioli, Venedik’te yayımlanan *“Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita”* adlı kitabında muhasebe için Venedik Yöntemini içeren, “Muhasebe ve Kayıt Ayrıntıları” başlıklı bir bölüme de yer vermiştir (Westland, 2020, s. 6). Pacioli, çift taraflı kayıt tekniğinin kurucusu olarak kabul edilirken, bu tekniğin önceden de İtalyan papazı Angelo Senizio tarafından 1450 yılında çalışmaları yapıldığı ve modern muhasebe kayıt tekniğinin yazarlarından biri olduğu düşünülmektedir (Elitaş ve diğerleri, 2009, s. 34).

Ayrıca 1458 yılında da çift girişli defter tutma sistemini anlatan Napolili yargıç Benedetto Cotrugli, *“Delia Mercatura et del Mercante Perfetto”* *“Ticaret ve Mükemmel Tüccar Üzerine”* adında bir kitap yazmış, ancak kitap 1573’e kadar yayımlanmamıştır. Cotrugli dünyadaki ilk muhasebe kitabının yazarı unvanını Luca Paciolo’ya böyle bıraksa da Pacioli bu taslağa ithafen çift girişli defter tutmanın icadını Cotrugli’ye atfetmiştir (Chatfield ve Vangermeersch, 2014, s. 183). Pacioli, çalışmasında daha ayrıntılı bilgiler vermesi ve konuyu bütünsel olarak ele alması nedeniyle çift taraflı kayıt tekniğinin kurucusu olarak kabul edilmektedir (Örten ve diğerleri, 2011, s. 36).

Pacioli, muhasebeyi tüccarlar tarafından oluşturulan geçici bir düzenleme sistemi olarak görerek hazırda kullanılmakta olan sisteme dair bilgileri bir araya getirmiştir. Sistemin sürekli kullanımı; tüccara, işletmesine dair kesintisiz bilgi sağlamak ve işlerin gidişatının değerlendirilmesi ve bu doğrultuda hareket edilmesine olanak tanımaktadır. Sistemin doğrudan temelini oluşturan “memoriale” (hatırlatma), “giornale” (günlük), “quaderno” (defter) olarak adlandırdığı üç büyük defter bulunmaktadır. “Memoriale” defteri, işlemlerin gerçekleştiği tarih, işlem tutarı, işlem özeti gibi temel bilgilerin kaydedildiği bir anımsama defteridir. “Giornale” defteri ise işlemlerin tarih sırasına göre kaydedildiği bir günlük defteridir. Bu defterde, her bir işleme ait alacak ve borç kalemleri ayrı ayrı belirtilir. “Quaderno” defteri ise alacak ve borç kalemlerinin ayrıntılı olarak kaydedildiği bir defterdir (Lauwers ve Willekens, 1994, s. 296).

Tek taraflı kayıta, alacak ve borçlar izlenirken, tahsilat ve ödemelere ilişkin kayıtlar başka hesaplarda tutulmamaktadır. Gelir ve giderlerin takibi yapılırken, gelirin tahsilatı ve giderin ödenmesiyle ilgili nakit giriş ve çıkışlar ayrı defterlerde izlenmemektedir. Kitab-us Siyakat’te bu tür kayıtların yer aldığı görülmektedir. Bundan dolayı, Kitab-us Siyakat’teki yer alan kayıt sistemine “tek taraflı kayıt sistemi” denilemez. Yöntemin tamamı ve kullanılan defterlere bakıldığında da bu durum açıkça ortaya çıkar (Örten ve diğerleri, 2011, s. 34).

Tam anlamıyla bir çift girişli sistemin bilinen en eski kaydı, *“1340 yılında Cenova şehrinin “Messari” (sayman) Hesapları”*’dır. Bu defterler, iki yönlü olarak kaydedilen borç ve alacakları içermekle kalmamakta, aynı zamanda her işlem iki kez deftere



kaydedilmektedir. 1340 tarihli defter ayrıca, 1339 yılından önceki bir defterden aktarılan bakiyeleri de içermektedir. Bu nedenle, Messari Hesapları çift taraflı bir sistem olarak kabul edilmektedir (Lauwers ve Willekens, 1994, s. 300).

Ahmet Vecdi Can tarafından “*Luca Pacioli “Muhasebenin Babası” mıdır?*” başlığı altında kaleme alınan çalışmada bu ve benzeri birçok nedenden dolayı “*Pacioli, eğer “muhasibenin babası” kabul edilecek ise; “muhasibenin dedeleri”nin de olduğu kesinlikle kabul edilmelidir*” denilmektedir ki bu durum Can tarafından açıkça ortaya konulmuştur (Can, 2007, s. 14). “İtalyan Metodu” nun özelliklerine bakıldığında (Yücel, 1982, s. 224) bugün kullandığımız sisteme dair birçok temelin aynı olduğu görülmeğe de farklılıklar da bulunmaktadır.

- Muhasebenin temel amacından, “işletme sahiplerine bilgi vermek” olarak bahsedilmektedir. Kayıt tutmanın ise amacının “işletme sahiplerinin zamanında varlık ve borçları ile ilgili bilgi sahip olmalarını sağlamak” olduğundan bahsedilmiştir.
- İşletme sahipleri ile işletme tüzel kişiliği birbirinden keskin bir şekilde ayrılmamıştır. İşletme ve sahibinin hesapları birlikte takip edilmektedir.
- “Dönemsellik” kavramı ise oluşturulmamıştır. Kâr-zarar hesaplamaları, yapılan işlerin tamamlanmasından sonra gerçekleştirilmektedir.
- Hesaplamalar yapılırken kullanılan para birimi sabittir.

16. yüzyılın ikinci yarısında Hollanda’da hızla kullanımı yaygınlaşan çift taraflı kayıt yöntemi ile ilgili olarak devletin mali yönetiminde yaşanan olumsuzluklardan dolayı krallıkça “İtalyan metodu” ile ilgili inceleme yapmakla görevlendirilen matematikçi Simon Stevin’de yönteme önemli katkılarda bulunmuştur. Sadece yöntemin uygulanabilirliğini araştırmakla kalmazken, “işletmelerde tüzel kişilik” kavramı ile ilgili örnekler de verilmektedir. İşletme sahiplerinin hesapları işletmenin hesaplarının ayrı ayrı kayıt altına alınması gerekliliği dile getirilmektedir (Stevin, 1605, s. 40-43). Sonraki iki yüzyılda yaşanan başka bir değişim, kâr ve zarar hesaplamasının sadece işlerin tamamlanmasını takiben değil, yılsonlarında da hesaplanmasıdır. Fransa’da kullanılan Ticaret Kanunu tüm işletmelerin iki yılda bir kez mali tabloların düzenlenmesine dair hükümler getirmiştir (Yücel, 1982, s. 226)

Ayrıca Hollanda başta olmak üzere Avrupa’da muhasebeye hâkim olmanın “iyi muhasebenin” hem zenginliklerinin hem de toplumlarının ahlaki sağlığı için anahtar olduğunu düşünmekteydiler. Muhasebe, insanın vicdani denetimleri ve manevi hesaplaşmalar kavramlarıyla da yakından ilişkiliydi ve din, sanat ve felsefe alanındaki düşünürlerin ilgisini çekecek kadar güçlü bir fikirdi. Bu fikir doğrultusunda başta tüccarlar olmak üzere birçok portre ve resimde muhasebe defterleri ve belgelerine de yer verilmekteydi. Ve bu portreyi yaptıranlar için “muhasebe bildiğini göstermek” övünmenin bir yolu du. Hollanda toplumunun çoğu, kamu tarafından finanse edilen şehir muhasebe okullarında eğitim görmüş, muhasebe konusunda yetkin kişilerden oluşmaktaydı. Bunun önemli nedenlerinden biri ise; çift taraflı muhasebe, kar ve sermaye hesaplanmasını ve yönetici, yatırımcı ve yetkililerin defterleri doğrulamasını mümkün kılarsa da bunun ahlaki bir anlamı da olmasıydı. Kişinin defterlerini dengede tutması sadece bir yasal zorunluluk olarak görülmemekteydi. Ayrıca insanlığın ahlaki hesaplarını tutan ve bunları “yaşam ve ölüm kitaplarında” sıralayan tanrının taklit edilmesi olarak da kabul edilmekteydi (Soll, 2014).

#### 4.4. Sanayi Devrimi ve Modern Muhasebe – 1763

1760-1840 yılları arasını kapsayan “Sanayi Devrimi”, demiryollarının inşası ve buharlı makinelerin kullanımıyla mekanik üretimin öncüsü olarak kabul edilmektedir. 19. yüzyılın sonlarıyla 20. yüzyılın başlarında hız kazanan “İkinci Sanayi Devrimi”, elektrik ve montaj hatları sayesinde seri üretimi mümkün kılmıştır. “Üçüncü Sanayi Devrimi” ise 1960’larda başlayarak yarı iletkenlerin, ana bilgisayarların, kişisel bilgisayarların ve internetin etkisiyle gelişmiş ve genellikle bilgisayar devrimi veya dijital devrim olarak adlandırılmıştır (Schwab, 2017, s. 16).

Sanayi devriminden hemen önce insanlar tarımla ve hayvancılıkla uğraşmakta ve küçük köy ve kasabalarda ikamet etmekte, üretimi evlerde ve tek başlarına üretebildikleri kadarıyla devam ettirmekteydiler. Demir ve tekstil endüstrileri, sanayi devrimlerinin ana rolünü buharlı makineleri kullanarak üstlenmeye başlarken ulaşım, iletişim ve bankacılıkta da devrim yaşanmaktaydı. Üretim artmakta, hayat standartları değişmekte, işçi sınıfları ortaya çıkmakta, teknoloji ilerlemekte, üretim malzemeleri çeşitlenmekte ve üretilenler de farklılaşmaya başlamaktaydı (Özdoğan, 2017, s. 5). Bu gelişmeler doğrultusunda muhasebe kayıtlarının nitelik ve niceliğinde de değişimler yaşanmaktaydı. 18. yüzyılın ikinci yarısında mühendislik, kömür madenciliği ve tekstil endüstrilerinin hızlı büyümesiyle birlikte, özellikle tesis ekipmanı ve ulaşım tesislerine yatırılan büyük miktarlardaki sermayeyle bağlantılı olarak stok bulundurma kararı, bordrolama, amortisman ve fiyatlama gibi konularda bir dizi ekonomik sorun oluşmaktaydı. Özellikle demir çelik endüstrisinde yaşanan gelişmeler ile maliyetleme, fire ve kayıt koordinasyonu ile ilgili sorunlar ortaya çıkmakta kimya sektörünün endüstrileşmesi ile yan ürün ve ortak maliyet sorunları da giderek artmaktaydı. Ek olarak, demiryolu sistemlerinin genişletilmesi; amortisman, büyük yüklerin maliyetleri, mağaza ve entegre ticari organizasyonların kontrolü gibi neredeyse tüm maliyet sorunlarını birleştirdi (Garner, 1947, s. 388). Bu sorunların çözümü maliyet muhasebesini ortaya çıkarırken tüm soruların cevaplanması 1915’i bulmaktadır (Garner, 1947, s. 389). Araştırmalar da göstermektedir ki devrim sırasında maliyet muhasebesi uygulamaları oldukça gelişmiş ve yaygınlaşmıştır (Fleischman ve Tyson, 1993, s. 515).

Sanayi Devrimi döneminde ulaşım ağlarının genişlemesi ve büyüyen pazarların sermaye için yarattığı talep artışına yanıt vermek isteyen şirketler, yatırımcılardan fon çekmeyi amaçlayarak borç ve sermaye yatırımcılarının sayısındaki artışa sebep olmuştur. Ancak, hissedar ve alacaklıların, dönem boyunca sık sık meydana gelen yüksek profilli dolandırıcılık ve iflaslarla ilgili endişeleri de artmıştır.

“Demiryolu Kralı” George Hudson 1855’te, kayıtların tahrif edilmesi dahil olmak üzere, toplam 598.785 sterlin tutarında dolandırıcılık iddialarından kaynaklanan davalardan kaçmak için yurt dışına taşınmak zorunda kalmıştır (Glynn, 1994, s. 107).

Glasgow Şehri Bankası’nın çöküşü de iflasın gizlenmesi ve varlıklara aşırı değer biçilmesi gibi sorunlardan kaynaklanmıştır. Bu tür olaylar, güvenilir mali tablolar için güvenilir muhasebe kayıtlarına olan talebi artırmıştır (Oldroyd ve Dobie, 2008, s. 111).

Çömlek üreticisi Josiah Wedgwood, büyük buhran yıllarında finansal olarak zorlanmaya başladığında çıkış yolu olarak denetim ve maliyet muhasebesi sistemlerini benimsemiştir. Çalışmaları endüstriyel ekonomi anlayışında ve muhasebede önemli bir etki ortaya çıkarmıştır. Ölçek ekonomileri ve batık maliyetler kavramlarını geliştiren Wedgwood; her ürün için, üretimin her aşaması için, malzeme ve işçilik ayrı olacak şekilde ayrıntılı maliyet hesaplamaları yapmaktaydı. Ayrıca genel giderleri analiz ederek ürünlere dağıtmış ve



pazarlama stratejileri için talep, üretim ve fiyatlandırma gibi önemli faktörleri de belirlemiştir (Westland, 2020, s. 6).

Sanayi Devrimi öncesinde finansal muhasebe uygulaması, yönetim muhasebesi amacını taşımaktaydı. Ancak, limited şirketlerin kurulması ve yöneticilerin dış paydaşlara finansal bilgi verme yükümlülüğüyle birlikte finansal raporlama da ortaya çıkmıştır. Bu durum, mal sahibi-yöneticilerin temel finansal bilgi ihtiyaçlarını ortaya çıkarmıştır. Denizaşırı ticaretin çoğu, 15. ve 16. yüzyıllarda “kendi hesaplarına veya akrabalarıyla” “birkaç ortakla” yürütülürken, anonim şirketlerin ortaya çıkmasıyla ticaretin sermaye tabanı genişletilmiştir. Bu durum, hesap verebilirliği artırmış ve finansal bilgi paylaşımı için bir ihtiyaç doğurmuştur (hÓgartaigh, 2009).

Özetle, maliyet muhasebesi, birleşik ve yan ürün hesaplamaları mali tabloların değişim ve gelişimi gibi birçok ihtisas gerektiren konu bu dönemde ortaya çıkmıştır. Çift taraflı kayıt sistemi gelişirken hesap verebilirlik kavramı ön plana çıkmaya, nitelikli hilelere rastlanmaya ve denetime ayrı bir alan olarak ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır.

#### 4.5. 20. Yüzyıldan Günümüze

19. yüzyılın başlarına kadar, muhasebe ve finansal danışmanlık hizmetleri genellikle bağımsız uygulayıcılar veya ticaret erbabı tarafından sunulmaktaydı. Ancak, muhasebe mesleği 1854 yılında Glasgow’daki Muhasebeciler Enstitüsü’nün Kraliçe Victoria’ya sunduğu bir kraliyet tüzüğü dilekçesi ile önemli bir dönüm noktası yaşamıştır. Temmuz 1854 yılında 49 Glasgowlu muhasebeci tarafından imzalanan dilekçe, muhasebenin İskoçya’da uzun süredir saygın bir meslek olarak var olduğunu ve uygulayıcı sayısının hızla arttığını savunmaktadır. Bu dilekçe, muhasebe mesleğinin çeşitli beceriler gerektirdiğine işaret etmektedir. Dilekçeye göre “*Muhasebecilerin sadece matematiksel becerilere sahip olması yeterli değildir; aynı zamanda hukuk sisteminin genel ilkelerine de aşina olmaları gerekmektedir. Çünkü muhasebeciler, mali konularda kanıt sunmak için mahkemelerde sıklıkla kullanılan bu ilkeleri uygulamaktadır.*” Bu gelişmelerin ardından, Edinburgh Muhasebeciler Derneği üyeleri için “**Yeminli Mali Müşavir**” (Chartered Accountant) unvanını benimsemiştir. Bu unvan, muhasebe mesleğinin profesyonel standartlara uygun olarak icra edildiğini ve üyelerin yeminli birer uzman olduklarını vurgulamaktadır (Alexander, 2002, s. 12-14). Ve bu alandaki ilk yasal düzenleme olarak kabul edilmektedir.

Modern Muhasebe, uzun süren bir sürecin ürünü olarak düşüncelerin, geleneklerin, alışkanlıkların, eylemlerin ve geçmişin bir birleşimiyle ortaya çıktığı kabul edilmektedir. Muhasebe mesleğinin bugünkü durumu, iki büyük etki tarafından şekillendirilmiştir. İlk etki, 14. ve 15. yüzyıllarda çift girişli kayıt tutma yönteminin geliştirilmesiyle, ikinci etki ise 19. ve 20. yüzyıllarda ortaya çıkan muhasebe profesyonelleşmesidir (Lee, 2013, s. 12-14).

Muhasebenin profesyonelleşmesi ve standartlaşmasına “Büyük Buhan”ın üstel bir hızla etki ettiği görülmektedir. Buhan döneminde fiyatlar düşerken nakit akışı yavaşlamış, krediler temerrüde düşmüş, finansman kaynakları azalmıştır. Bu gelişmeler işletmeleri nakit akışına daha az bağımlı olan finansman kaynakları aramaya zorlamıştır ve finansal tablolar sadece bankalar için değil sermayedarlar için de önemli hale gelmiştir. Muhasebe; gerçek para akışını ölçmek için gerçekleştirilen uygulamalara yoğunlaşarak (Alexander, 2002, s. 15) kayıt tutma işinden denetim ve müşavirlik işlevlerine doğru önemli bir yol kat etmiştir.

Büyük Buhan, aynı zamanda menkul kıymetler piyasalarında federal düzenlemelerin eksikliğini ortaya koyarken mali açıklama taleplerinin, dolandırıcılık riskini önlemeye yönelik önerilerin yetersizliğini de açığa çıkarmıştır. Yatırımcıların sistemik riski göz ardı



ettiği bu dönemde “sıfırdan zengin olma” ve kolay kredi vaatlerine kapılarak borsada servetlerini artırmaya çalışan yatırımcılar; çıkarılan yaklaşık 50 milyar dolarlık yeni menkul kıymetin yarısının değersiz hale gelmesi ile büyük yara almışlardır. Halkın piyasalara olan güveninin ve ekonomik toparlanmanın sağlanması büyük önem taşımaktaydı. Bu doğrultuda, bir dizi yasa ile menkul kıymet piyasası düzenlenirken Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) yatırımcılara ve piyasalara güvenilir bilgi ve dürüst ticaret için açık kurallar sağlamak amacıyla kurulmuştur (SEC, 2022, s. 6). İhtiyaç duyulan şeffaf, doğru ve denetlenebilir bilgiyi üretmek ise muhasebede standartlaşmayı gerektirmekteydi. 20. yüzyıl boyunca denetim eksikliği ve bilgi manipülasyonu gibi nedenlerle birçok düzenlemeye ihtiyaç duyan ABD’de her seferinde muhasebe ilke ve işlevlerinin önemi ortaya çıkmıştır (Karahana, 2017, s. 278).

İkinci Dünya Savaşı’nın muhasebe mesleği üzerindeki etkisi ise çok büyüktü ve tüm uygulama alanlarını kapsamaktaydı. Savaş esnasında muhasebeciler birçok cephe ve cephe gerisinde beceri ve tecrübeleri sayesinde üst düzey görevler aldılar ve çok sayıda meslek mensubu kaybedildi (ICAEW, 2023). Savaş esnasında ve sonrasında çok sayıda kadın profesyonel olarak istihdam edilmeye başlanırken “erkek işi” olarak görülen muhasebede kadınlar kalıcı bir şekilde çalışmaya başladılar. Savaştan dönen işgücü için verilen güncelleme eğitimleri meslekte yine kalıcı hale gelin değişimlerdendir. Şirketlerin takvim yılını benimseyerek finansal raporlama yapmaya başlamaları da yine bu dönemde gerçekleşmiştir. Savaş, mesleği; operasyonel verimlilik (prosedürler, geçici çalışma, dönemsellik), eğitim ve mesleki açıklık (kadınların istihdam edilmesi) bakımından geliştirmeye teşvik ederken, aynı zamanda muhasebecilere de zanaatlarını uygulama fırsatı (vergilendirme, müşavirlik, denetim) vermiştir (Jobe, 2010, s. 419-420).

Geniş kitlelerce kabul görmemiş olmakla birlikte muhasebe ve kayıt tutma sistemlerine farklı bir yaklaşım olan Üçlü Kayıt Yöntemleri olan “Üçlü Rus Kayıt Sistemi” ve “Momentum Muhasebesi” de 19. yüzyıl sonu ve 20. yüzyıl da ortaya çıkmıştır geleceğe ışık tutabilecek ve döneme dair daha ayrıntılı bilgi verebilmek adına bu iki yöntemden de bahsetmek bir gerekliliktir. İlk yöntem, finansal işlemlerden sonra sonuçların günlük olarak takip edilememesine bir çözüm bulma çabası (Öncel, 2022, s. 121) ve Rus bilim insanı Ezerskiy tarafından çift yönlü kayıt metoduyla ilgili gözlemlenen hatalar ve dolandırıcılıkların ortadan kaldırılması için 1870 yılında ortaya atılan “Üçlü Rus Kayıt Sistemi”dir. Fikrin ortaya atılmasının ardından Rusya’daki istikrarsız politik ortam nedeniyle bu yöntem unutulmuştur. Yöntemde işletmelerin ekonomik faaliyetlerinin etkisi, eşzamanlı olarak (sadece dönem sonu finansal tablolarda değil) takip edilmektedir ve yöntem, her finansal hareket sonrasında kârın hesaplanarak sermayeye eklenmesi üzerine kurulmuştur. Basit ve anlaşılır olması açısından önemli avantaja sahip olsa da nakit esasına dayanması da beraberinde zorluklar getirmektedir (Ayanoglu ve diğerleri, 2019, s. 68).

20. yüzyılın sonlarında Yuji Ijiri tarafından geliştirilen bir diğer üç taraflı kayıt sistemi ise “Momentum Muhasebesi” olarak adlandırılmaktadır. Temel kavram olarak “momentum”, “itki” ve “kuvvet” terimleri kullanılırken gelirin kazanılış ya da giderin gerçekleşiş hızı olan “momentum”, dönem başına düşen para miktarıyla ölçülmektedir (“gelir ya da gider” / zaman). Yatırımın her yıl elde edeceği miktarı belirtmek, aslında geliri değil momentumu ifade etmektedir. “İtki” kavramı ise momentumdaki değişimi ve bu değişimin sebeplerini açıklamaktadır. Eğer her yıl düzenli olarak kazançta değişim oluşacaksa, ortaya çıkan fark “itki” olarak adlandırılmaktadır. “Kuvvet” ise dönemlere göre kârdaki değişimlerin toplamını ifade etmektedir (Ijiri, 1982, s. 21). Üçlü kayıt yöntemi, çift



tarafı kayıt yönteminin hata ve hile riskini azaltarak kâr ve sermayedeki değişimleri sürekli olarak takip etmeyi sağlamakta ve sermayedeki değişimlerin izlenmesi, gelecekteki servet yaratma potansiyelini net bir şekilde ortaya koymak için üçüncü bir boyut sağlamaktadır (Öncel, 2022, s. 123).

Yaşanan çoğu olumsuz gelişmenin etkisiyle ortaya çıkan değişimlerden sonra bilgisayar teknolojilerinin gelişmesi, küreselleşmenin ve uluslararası şirketlerin ortada çıkması gibi birçok etken dünya çapında bir muhasebe dil birliğini gerektirmekteydi. Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, Birleşik Krallık / İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri'nin profesyonel muhasebe organlarının bir araya gelmesiyle 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) için Uluslararası Muhasebe Standartlarını oluşturmayı ve kullanmayı hedeflemektedir. 2000'li yıllara kadar bu çabalar devam etmekte birlikte 2001 yılında çalışmalar hızlandırılmış 2003 yılında da ilk standart yayınlanmıştır (IFRS, 2023).

Ülkemizde ise durum dünyadaki ile benzer bir seyir izlemektedir. 1850 yılında kabul edilen Kanunname-i Ticaret, muhasebe uygulamalarını etkileyen ilk yasal düzenlemedir ve çift taraflı defter tutma sistemine dair defter düzeni, günlük defter ve envanter defterine ilişkin düzenlemeler içermektedir. 1926 yılında yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu; hesapların ne şekilde tutulması gerektiği, kâr hesaplamalarının nasıl yapılacağı, hesap dönemleri belirlenmiş envanter çalışmalarının nasıl kayıt altına alınacağı, mali tabloların nasıl düzenleneceği gibi konuları düzenlemiştir. 1930'larda ekonomi modelindeki değişim ile karma ekonomi sistemine yapılan geçiş meslek olarak muhasebenin değişim ve gelişim süreci olarak adlandırılabilir ve vergiciliğe dayanan muhasebe işlemleri, İDT ve muhasebe alanında verilen eğitimlere dair gelişmeler muhasebeye bakışı değiştirerek yeni bir muhasebe yaklaşımını ortaya çıkarmıştır (Yünlü, 2020, s. 184-185). 1980'den sonra Türkiye'nin dışa açılması ile uluslararası sermaye hareketleri artmış ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (1981) ile Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) (1982) kurulmuştur. Menkul kıymetler borsaları için bir kararname yayınlanmış (Ekim 1983), İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (1985) ve 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" (1989) ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kurulmuştur. Maliye Bakanlığı'nın 1992 yılında yayınladığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Teblięi (MSUGT) ise muhasebeleştirme ve finansal tabloların tutarlılığı için önemlidir (Erol ve Aslan, 2017, s. 63-67). 2003 yılında Türkiye, uluslararası finansal raporlama standartları temelli Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) üzerinde çalışmalara başlarken 2013 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu bir şekilde Türkiye'de kullanılan muhasebe standartlarını kapsayacak şekilde Türk Muhasebe Standartları (TMS) olarak adlandırdığı yeni bir yapıya dönüştürdü (KGK, 2023).

## 5. Sonuç

21. yüzyılda bazı bilimsel unsurlar insanların eski düşüncelerinden vazgeçmesine izin vererek modernize edilmiş düşünceleri benimsemelerine yol açmıştır. Ancak, muhasebenin temel epistemolojik yaklaşımını koruması ve sürekli olarak geliştirilmesi gerekmektedir. Yeni muhasebe teorisi ve uygulamalarının bilim ve hukuku geliştirmek ve yoksulluğa ve çevre sorunlarına karşı mücadele etmek için kullanılması da bir gerekliliktir (Degos, 2008, s. 220).

Muhasebe tarihinin evrimine baktığımızda birebir temsil ile başlayan sürece yeni bir adım olarak sanal temsil ile kayıt tutmak mümkün hale gelmiştir. Tarihin ilk çağlarından bu yana muhasebe adına atılan her adım amaç olarak “doğru ve tam bilgi” için çaba harcamaktadır. Doğru bilgi ve bilgi güvenliği hâlâ muhasebenin temel sorunlarından. Kıl kaplarda saklanan bilgi günümüzde blockchain ve bulut teknolojisi ile saklanmakta güvenlik yazılımları ile koruma altında tutulmaya çalışılmaktadır. Ödeme sistemleri ise takas ile başladığı yolculuğunu token’lar ile devam ettirmiş yerini daha sonrasında paraya bırakmıştır. Günümüzde yine somut hesaplamada kullanılan token’ların dijital hallerini görmektedir. Temsili paranın büyük ölçüde ortadan kalkması da ve yerini plastik kartlara ve dijital paraya bırakması da bu alandaki değişimin durmayacağına bir göstergesidir.

İşlemler çeşitlendikçe tasnif ve raporlama da değişimler görmektedir. Değişim araçlarının çeşitlenmesi, vadeli işlemlerin ortaya çıkması işçilik ve ticaretin gelişmesi ve uluslararasılaşması yeni muhasebe sistemlerine ve dil birliğine ihtiyaç duyulmasına sebep olmuştur. Özellikle devlet muhasebesi alanında başlayan raporlama ihtiyacı günümüzde yıllarca süren envanter çalışmalarından kapsamı ve büyüklüğü ne olursa olsun raporlamanın anlık olarak yapılabilmesine olanak sağlayan sistemlere evrilmiştir.

Kapsam genişledikçe de analiz ve denetim ile ilgili değişimlerin yaşandığı görülmektedir. Kabile içindikilerle yapılan değişimlerle başlayarak büyüyen ve yayılan ticaret ağları daha çok sermayeye ihtiyaç duymuş ve bu sermaye ihtiyacını karşılayanlar her zaman iyi sonuçlar almamışlardır. Sermayedarlar başta olmak üzere bilgi kullanıcıları üretilen bilgilerin şeffaflığına, ulaşılabilirliğine ve karşılaştırılabilir olmasına; doğruluğu kadar önem vermeye başlamıştır. Meslek olarak “muhasebe” en büyük değişimi de bu noktada yaşamaktadır. Muhasebeciler “sayman” “ön muhasebe elemanı” olarak kilden bullalar yaparak papirüslere çentikler koyarak başladıkları kariyerlerini “analist” “müşavir” düzeyine taşımak zorundadırlar. Sistemi kuracak ve sistemin işleyişini denetleyecek düzeyde mesleki sorumluluklar ile mesleğin en önemli ve mesleğe en önem verilen dönemi yaşanmaya başlanmıştır.

Makro düzeyde bakıldığında ise devletler kendi muhasebe sistemleri için orta çağdan bu yana büyük yatırımlar yapmaktalar. Sektör ülke düzeyinde tek sistem üzerinden bilgi üretimi, erişimi ve denetiminin yapılması için çabalar harcanmakta, devletler sahip olduğu varlıkları saymak için yıllarca uğraşmaktayken küresel dil ve sistem birliği için çaba harcanır hale gelmiştir. Gelişmiş ekonomileri yakalamak ve geleceğin dünyasında yer alabilmek için Türkiye’nin bu alanda yapısal değişiklikleri yapması ve yeni stratejilerini belirleyip bütünlüğünü sağlaması zorunludur (Erol ve Elagöz, 1999, s. 195). Akademik anlamda ise muhasebe, usta çırak arasında belki de sadece kendilerinin anlayabileceği muhasebe sistemlerinin kullanıldığı ve bir sonraki çırağa eğitimin verildiği yöntemlerle yola çıkmıştır. Devletlerin verdiği önem ile kişilerin ilgisini çeken ve saygınlık kazanmıştır.

Özetle, tarih boyunca muhasebenin amacı aynı olmakla birlikte sorunları da aynı olmuştur. Çözüm aranan bu sorunlar sanayi devrimlerinin etkisi ile yapısal olarak değişime uğramış olsa da çözüm yollarının da aynı olduğu görülmektedir. Doğru bilgi sağlayan sistemler kurulması ve sistemleri yönetecek kalifiye insan gücü ile kurulan sistemi ve insan gücünü kontrol edebilecek denetim mekanizmalarının oluşturulması “Milattan Önce 4.0’da” da “Endüstri 4.0’da” da muhasebenin temel hedefidir.



### Kaynakça

- Alexander, J. R. (2002). *History of Accounting*. Association of Chartered Accountants in the United States.
- Ayanoğlu, Y., Yanık, S. S. ve Sultankhanova, G. (2019). Ezerskiy'in Muhasebede Önerdiği Üçlü Kayıt Sistemi Üzerine Bir Değerlendirme. 38. *Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu: Kırk Yılın Muhasebesi ve Yeni Hayallerimiz* (s. 65-88). Denizli: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü. [https://p.ayu.edu.kz/documents/15ee0f5a-4549-4b9c-be51-94d51760747c\\_Muhasebeci%20Egitim%20Smposiumu-2019%20new.pdf](https://p.ayu.edu.kz/documents/15ee0f5a-4549-4b9c-be51-94d51760747c_Muhasebeci%20Egitim%20Smposiumu-2019%20new.pdf) adresinden alındı
- Aydemir, O. ve Erkan, M. (2011). Merdiven Kayıt Yöntemi ve Günümüz Muhasebe Sistemi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, s. 110-128. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muftad/issue/30128/325085> adresinden alındı
- Bakır, M. ve Erserim, A. (2022, Mart 31). Muhasebenin Tarihsel Gelişimi: Toplumsal-Kamusal-Kurumsal Dönüşüm Üzerine Bir Değerlendirme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, s. 35-59. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mbdd/issue/69111/913809> adresinden alındı
- Brown, R. (1968). *A History of Accounting and Accountants*. Frank Cass and Co. Ltd.
- Can, A. V. (2007). Luca Pacioli "Muhasebenin Babası" mıdır? *Akademik Bakış*, 1-15.
- Carmona, S. ve Ezzamel, M. (2009). Ancient Accounting. S. W. John Richard Edwards içinde, *The Routledge Companion to Accounting History* (s. 73-94). Taylor & Francis e-Library.
- Cassidy, R. (2023, Nisan 24). *Introduction the pipe rolls*. The Pipe Roll Society : <https://piperollsociety.co.uk/contents-and-use> adresinden alındı
- Chatfield, M., ve Vangermeersch, R. (2014). *The History of Accounting (RLE Accounting): An International Encyclopedia*. Taylor & Francis Group. [https://books.google.com.tr/books?id=DmnMAGAAQBAJ&pg=PA183&redir\\_esc=y#v=onepage&q&f=false](https://books.google.com.tr/books?id=DmnMAGAAQBAJ&pg=PA183&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false) adresinden alındı
- Curry, P. E. ve Simon, P. (1920). History of bookkeeping and accounting. *Individual and Corporate Publications.*, s. 1-15. [https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1071&context=acct\\_corp](https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1071&context=acct_corp) adresinden alındı
- Elitaş, C., ve Elitaş, B. L. (2012). Ortadoğu'da Yazılı İlk Muhasebe Öğreti Eseri: Saadetname. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, s. 101-119. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muftad/issue/30127/325069> adresinden alındı
- Elitaş, C., Aydemir, O. ve Elitaş, B. L. (2009). Çift Taraflı Kayıt Tekniğinin Bilin(mey)en Geçmişi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, s. 33-46.
- Erol, M. ve Aslan, M. (2017, Ocak). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, s. 55-86. <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/319836> adresinden alındı
- Erol, M. ve Elagöz, İ. (1999). Küreselleşmenin Muhasebeye Getirdiği Yeni Boyutlar Ye Dünyada Uygulanan Tekdüzen Hesap Planları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*.
- Ertaş, F. C., Alpaslan, H. İ. ve Akdemir, Y. (2017, Temmuz 1). Anadolu Muhasebe Kayıt Kültürünün Doğuşu - 1350-1500 -. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, s. 51-89. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muftad/issue/30116/324883> adresinden alındı



- Fleischman, R. K. ve Tyson, T. N. (1993). Cost Accounting during the Industrial Revolution: The Present State of Historical Knowledge. *The Economic History Review*, s. 503-517. <https://www.jstor.org/stable/pdf/2598365.pdf> adresinden alındı
- Friedlob, G. T. ve Plewa, F. J. (1996). *Understanding balance sheets*. New York: J. Wiley & Sons.
- Friedlob, G. T. ve Schleifer, L. L. (2003). *Essentials of financial analysis*. John Wiley & Sons, Inc.
- Garner, S. P. (1947). Historical Development of Cost Accounting. *The Accounting Review*, s. 385-389. <https://www.jstor.org/stable/239679> adresinden alındı
- Glynn, J. J. (1994). The Development of British Railway Accounting 1800–1911. *The Accounting Historians Journal*, s. 103-118. <https://www.jstor.org/stable/40697797> adresinden alındı
- Gökgöz, A. (2011). Tarihsel Perspektifte Muhasebenin Doğuşunu ve Gelişimini Etkileyen Faktörler. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 167-177.
- Güvemli, B. ve Aslan, Ü. (2012). Accounting for procurement in the Ottoman Empire during the early 18th century. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, s. 211-245. <https://dergipark.org.tr/en/pub/muftad/issue/30126/325044> adresinden alındı
- Güvemli, B. ve Unutkan, Ö. (2016). The Practice of Merdiban Method in State Accountancy According to Ottoman Documents. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, s. 71-110. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/319856> adresinden alındı
- Güvemli, O. (1995). *Muhasebe Tarihi: Cilt 1*.
- Güvemli, O. (2015, Temmuz 1). Türk Muhasebe Düşüncesinin Evreleri (Orta Asya Kültüründen – Batılılaşmaya). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, s. 5-17. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muftad/issue/30120/324965> adresinden alındı
- hÓgartaigh, C. Ó. (2009). Financial accounting practice. J. R. Edwards ve S. P. Walker içinde, *The Routledge Companion to Accounting History* (s. 162-188). Taylor and Francis Group.
- ICAEW. (2023, Mayıs 20). *Accountants in the Second World War*. Institute of Chartered Accountants in England and Wales Web Sitesi: <https://www.icaew.com/library/historical-resources/guide-to-historical-resources/ww2> adresinden alındı
- IFRS. (2023, Mayıs 15). *Who we are*. The IFRS Foundation: <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#history> adresinden alındı
- İngiltere Ulusal Arşivi. (2023, Mayıs 1). *Discover Domesday*. The National Archives: <https://www.nationalarchives.gov.uk/domesday/discover-domesday/> adresinden alındı
- İngiltere Ulusal Arşivi. (2023, Mayıs 1). *Domesday: Britain's finest treasure*. The National Archives: <https://www.nationalarchives.gov.uk/domesday/> adresinden alındı
- İngiltere Ulusal Arşivi. (2023, Nisan 20). *Medieval financial records: pipe rolls 1130-c.1300*. The National Archives: <https://www.nationalarchives.gov.uk/help-with-your-research/research-guides/medieval-financial-records-pipe-rolls-1130-1300/> adresinden alındı
- Jobe, M. E. (2010). The Accounting Profession Goes to War: Accounting Contributions to World War II. *Doktora Tezi*. The University of Mississippi. <https://egrove.olemiss.edu/etd/151> adresinden alındı





- Karahan, M. (2017, Kasım 9). Türkiye, ABD ve AB’de Muhasebe Denetiminin Karşılaştırılması . *Al Farabi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi* , s. 274-288. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/farabi/issue/31754/349001> adresinden alındı
- Kaya, N. (2021). *Muhasebe Tarihi*. Ankara: Iksad Publications.
- KGK. (2023, Mayıs 20). *Sıkça Sorulan Sorular*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu,: <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6542/Sıkça-Sorulan-Sorular> adresinden alındı
- Lauwers, L. ve Willekens, M. (1994). Five Hundred Years of Bookkeeping: A Portrait of Luca Pacioli. *Tijdschrift voor Econornie en Management*, s. 289-304. [https://lirias.kuleuven.be/bitstream/123456789/119065/1/TEM1994-3\\_289-304p.pdf](https://lirias.kuleuven.be/bitstream/123456789/119065/1/TEM1994-3_289-304p.pdf) adresinden alındı
- Lawrence, S. J. (2020). *The Layman’s Guide to Understanding Financial Statements How to Read, Analyze, Create & Understand Balance Sheets, Income Statements, Cash Flow & More* . Lost River Publishing House.
- Lee, T. A. (2013, Mayıs 12). Reflections on the origins of modern accounting. *Accounting History*, s. 141–161. <https://doi.org/https://doi.org/10.1177/1032373212470548>
- Ijiri, Y. (1982). *Triple-Entry Bookkeeping and Income Momentum*. American Accounting Association. <https://gwern.net/doc/bitcoin/1982-ijiri-tripleentrybookkeepingandincomemomentum.pdf> adresinden alındı
- Mattessich, R. (2000). *The Beginnings of Accounting and Accounting Thought: Accounting Practise in the Middle East (8000 BC to 2000 BC) and Accounting Thought in India (300 BC and the Middle Ages)*. Routledge Taylor & Francis Group.
- McCredie, H. (1957, Nisan). The Theory and Practice of Accounting. *The Accounting Review*, s. 216-223.
- Oldroyd, D. ve Dobie, A. (2008). Bookkeeping. J. R. Edwards ve S. P. Walker içinde, *The Routledge Companion to Accounting History* (s. 95-109). The Routledge Companions.
- Otar, İ. (1984). Risale-i Felekiye, Kitabus Siyakat. *İ.Ü. İşletme Fakültesi, Muhasebe Dergisi*, 34.
- Öncel, M. (2022, 11 30). Üçlü kayıt yönteminin muhasebe tarihinde ve işletmelerin muhasebe örgütlenmesi içerisindeki yeri. *Yönetim ve Örgüt Tarihi Dergisi* , s. 116–134. <https://www.managementhistory.org/index.php/jmoh/article/view/11> adresinden alındı
- Örten, R., Kurt, G. ve Torun, S. (2011). Muhasebede Çift Taraflı Kayıtlama ve Kitab-Us Siyakat. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, s. 34-69. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muftad/issue/30128/325088> adresinden alındı
- Özdoğan, O. (2017). *Endüstri 4.0 Dördüncü Sanayi Devrimi ve Endüstriyel Dönüşümün Anahtarları*. İstanbul: Pusula Yayıncılık.
- Provasi, R. ve Farag, S. (2013). Accounting in ancient times: A review of classic references. *III. Balkans and Middle East Countries Conference on Accounting History*. İstanbul. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/319927> adresinden alındı
- Robson, K. (1992). Accounting Numbers as ‘inscription’: Action at a Distance and the Development of Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, s. 685–708. <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/0361368292900190> adresinden alındı

- Schmandt-Besserat, D. (1986). Tokens: Facts and Interpretation. *Visible Language*, s. 250-272. <https://sites.utexas.edu/dsb/files/2021/10/New-Tokens-FactsandInterpretationVisibleLanguage.pdf> adresinden alındı
- Schopenhauer, A. (2011). *Din Üzerine*. (A. Aydoğan, Çev.) İstanbul: Say Yayınları.
- Schwab, K. (2017). *Dördüncü Sanayi Devrimi*. (Z. Dicleli, Çev.) İstanbul: Optimist Yayıncılık.
- SEC. (2022). *2022 Agency Financial Report*. U.S. Securities and Exchange Commission - SEC.
- Sevilengül, O. (1997). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi .
- Smith, W. C. (1962). *The meaning and end of religion*. New York: Macmillan.
- Soll, J. (2014, Haziran 8). The vanished grandeur of accounting. *Boston Globe* . <https://www.bostonglobe.com/ideas/2014/06/07/the-vanished-grandeur-accounting/3zcbRBoPDNIryWyNYNMvbO/story.html> adresinden alındı
- Stenton, L. (1952). The Pipe Rolls and the Historians, 1600-1883. *The Cambridge Historical Journal*, s. 271-292. <https://www.jstor.org/stable/3021115> adresinden alındı
- Stevin, S. (1605). *Wisconstige Gedachtenissen*. Leiden Christoffel Plantijn. [https://books.google.com.tr/books?id=FFIFAAAACAAJ&printsec=frontcover&hl=tr&source=gbs\\_ge\\_summary\\_r&cad=0#v=onepage&q&f=false](https://books.google.com.tr/books?id=FFIFAAAACAAJ&printsec=frontcover&hl=tr&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false) adresinden alındı
- Şeker, S. ve Şeker, F. (2018, Ağustos 06). Soyut Hesaplamanın Ortaya Çıkışında Muhasebenin Etkisi. *Muhasebe Bilim*, s. 790-809. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mbdd/issue/42789/518434> adresinden alındı
- Şeker, S. ve Şeker, F. (2019). Rakamların İcadında Muhasebenin İtici Gücü: Sümer Sayı Sistemi Örneği. *Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi* , s. 80-90. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ijafr/issue/45064/442358> adresinden alındı
- TDK. (2004). *Türk Dil Kurumu İnternet Sitesi* . İktisat Terimleri Sözlüğü: [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.59c50a23e29e12.74708843](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.59c50a23e29e12.74708843) adresinden alındı
- TDK. (2023, Şubat 19). *Güncel Türkçe Sözlük*. Türk Dil Kurumu İnternet Sitesi: [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.59c503f6c6ee65.89041530](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.59c503f6c6ee65.89041530) adresinden alındı
- Ülkü, S. (2014). Dinlerin Muhasebe Bilimi Üzerindeki Etkileri. N. Kayar ve Ü. Güneş (Dü) içinde, *III. Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi - Bildiriler Kitabı III* (s. 215-227). İstanbul: İlmi Etüdler Derneği.
- Westland, J. C. (2020). *Audit analytics : data science for the accounting profession*. Springer. <https://doi.org/10.1007/978-3-030-49091-1>
- Yücel, G. (1982). Muhasebenin Çağlar Boyunca Gelişimi . *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 217-227.
- Yünlü, M. (2020, Ocak). Türkiye'deki Muhasebe Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi ve Günümüzdeki Durumu. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, s. 180-192. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/920707> adresinden alındı



## Extended Summary

When the studies on the history of accounting and especially the emergence of accounting are examined, the efforts on accounting always reach the same point, and today all efforts are spent to achieve the same goal: "to reveal the results of monetary activities". While researchers about the beginning of accounting gather around different events, the claims go back to the discovery of numbers and the emergence of double-sided accounting. Although there are different claims about the emergence of double-sided accounting, the prevailing view is that the history of accounting dates to five thousand years. While the history of account and record keeping, rather than accounting, dates back to the first age, when it comes to the Middle Ages, it is seen that the record systems in which the examples of double-sided recording and bookkeeping emerged. In line with the needs of the growing economic units after the double registration system; Written and printed recording systems disappear with the transition of systems, record keeping and information storage systems, which have evolved specifically for the purpose, the subject, the sector, to the computer environment.

Before looking at the history of accounting, it would be useful to look at how the concept of "accounting" is defined today. The word "Muhasebe" is of Arabic origin and means "settlement, mutual accountability, dealing with accounting and the whole of accounts", and it is also used in the sense of "the place where accounting works are carried out" (TDK, 2023).

Accounting can also be defined as: "Information system that produces data about where the resources of an organization are obtained, where and how these resources are used, the increase and decrease in resources resulting from the operations carried out by the organization, and the data that reveals and explains the financial situation of the organization and reports the data to the relevant persons and institutions". (Sevilengul, 1997, p. 9)

The emergence, change and development process of accounting has been influenced by five factors, namely commerce, religion, law, state and technology (Gökgöz, 2011, p. 169 - 176). Each of these effects is briefly discussed in the study.

Many researchers working in the field of accounting history base the discovery of alphabet and number systems on the need to calculate. They argue that the system evolves and changes as needs change. These claims show that the history of "accounting" and "calculating" dates to the discovery of writing (Gökgöz, 2011, p. 167). According to the claims and perspectives based on much different evidence, there is no definite information about where, why, in what way and on what dates and conditions accounting emerged. It can even be said that there was a need for calculation in prehistoric transactions based on barter, and that accounting may have emerged at that time.

Accounting history is recognized as one of the key disciplines of the modern business world. Today, accounting history plays an important role in both academic research and business. Understanding the origins of accounting helps the development and advancement of today's accounting practices.

Documents that have survived from most ancient civilizations show that accounting emerged as a recording system in these countries and was used in quite different ways. These recording systems are not only far from today's "double-sided bookkeeping" format, but they are also far from a systematic. It is observed that records are kept in parallel with various environmental conditions in these civilizations and because these records do not have a methodology, they differ in each civilization. Following the discovery of the manuscript, it

became easier to trace the accounting records. The history of accounting as a recording system is based on three or four thousand years BC (Friedlob ve Plewa, 1996, p. 1)

It is seen that while accounting was localized in the Middle Ages, feudal structures began to gather around specialized institutions. At that time, the main purpose of accounting was to help the government or property owners keep track of people in the lower strata of society (Alexander, 2002, p. 6). The first example of this is the Domesday Book, which was ordered in 1085 and completed in 1086 after William I invaded England and seized all property; A detailed survey and valuation of land ownership in England at the end of the 11th century (National Archives of England, 2023). Domesday is the UK's oldest public record and is considered the world's most complete "pre-industrial" record (UK National Archives, 2023).

Another of the most important accounting records found in the Middle Ages is the documents containing the financial records of England in the medieval period, known as "Great Rolls of the Exchequer" or "Exchequer Rolls" "Pipe Rolls". These records were used to document the incomes and expenditures of British monarchs (Brown, 1968, p. 43).

The last development that can be said to have an impact in the Middle Ages is the Staircase (Ladder) Registration System. The Staircase Method is an accounting recording method that is known to have been used by the Ilkhanate state that emerged during the Abbasid period and has been used by the Ottoman Empire for about 500 years.

The Renaissance period is known as a period of great breakthrough in art, science and culture in Europe. In this period, it is seen that accounting continued to develop and the "double-sided recording system" was started to be used and became widespread in this period. Although the history of double-sided accounting is based on Italy, there are different claims about the exact starting point (Sevilengül, 1997, p. 17). They also thought that "good accounting" was the key to both their wealth and the moral health of their society, with a command of accounting in Europe, especially in the Netherlands.

It is seen that the "Great Depression" had an exponential effect on the professionalization and standardization of accounting. While prices fell during the Depression, cash flow slowed down, loans defaulted, and financing resources decreased. These developments have forced businesses to seek financing sources that are less dependent on cash flow, and financial statements have become important not only for banks but also for shareholders. Accounting: Concentrating on the practices performed to measure the real money flow (Alexander, 2002, p. 15), it has made a significant progress from record keeping to auditing and advisory functions.

In the industrial revolution period, many specialized subjects such as cost accounting, combined and by-product calculations, change and development of financial statements emerged in this period. While the double-sided registration system was developing, the concept of accountability began to come to the fore, qualified frauds were encountered, and auditing began to be needed as a separate field.

In the 21st century, some scientific elements have allowed people to give up their old ideas, leading them to adopt modernized ideas. However, the basic epistemological approach of accounting needs to be preserved and continuously improved. It is also a necessity to use new accounting theory and practices to develop science and law and to fight against poverty and environmental problems (Degos, 2008, p. 220).

In summary, although the purpose of accounting has been the same throughout history, its problems have also been the same. Although these problems, for which solutions are sought, have changed structurally with the effect of industrial revolutions, it is seen that the



solutions are the same. Establishing systems that provide accurate information and establishing audit mechanisms that can control the system and manpower with the qualified manpower to manage the systems are the main objectives of accounting in both "Industry 4.0" and "Ancient 4.0".



**Ek Bilgiler**

**Çıkar çatışması bilgisi:** Sorumlu yazarlar, çalışmada çıkar çatışması olmadığını kabul etmektedir.

**Destek bilgisi:** Çalışmada herhangi bir kuruluştan destek sağlanmamıştır.

**Etik onay bilgisi:** Çalışma, etik onay belgesi gerektirmemektedir.

**Katkı oranı bilgisi:** Birinci yazarın katkı oranı %50, ikinci yazarın katkı oranı %50 şeklindedir.

