

T.C.
MUĞLA SITKI KOÇMAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBENİN TOPLUMSAL ROLLERİ VE RASYONALİTE
TARTIŞMALARI ÜZERİNE TARİHSEL BİR İNCELEME

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN
MEHMET BAKIR

DANIŞMAN
ALPER ERSERİM

Ağustos, 2019
MUĞLA

T.C.
MUĞLA SITKI KOÇMAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBENİN TOPLUMSAL ROLLERİ VE RASYONALİTE
TARTIŞMALARI ÜZERİNE TARİHSEL BİR İNCELEME

HAZIRLAYAN: Mehmet BAKIR

Sosyal Bilimler Enstitüsünce
“Yüksek Lisans”
Diploması Verilmesi İçin Kabul Edilen Tez.

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih : 15/08/2019
Tezin Sözlü Savunma Tarihi : 16/07/2019

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Alper ERSERİM
Jüri Üyesi : Prof. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ
Jüri Üyesi : Dr. Öğr. Üyesi Halil Cem SAYIN

Enstitü Müdürü : Prof. Dr. Tuncay ÖĞÜN

AĞUSTOS, 2019
MUĞLA

TUTANAK

Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün 12/06/2019. tarih ve 893/6 sayılı toplantısında oluşturulan jüri, Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 24/6 maddesine göre, İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi Mehmet BAKIR'ın "Muhasebenin Toplumsal Roller ve Rasyonelite Tartışmaları Üzerine Tarihsel Bir İnceleme" adlı tezini incelemiş ve aday 16/07/2019 tarihinde saat 11:30'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 60 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin **kabul** edildiğine oy birliği ile karar verildi.

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Alper ERSERİM

Üye

Prof. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ

Üye

Dr. Öğr. Üyesi Halil Cem SAYIN

YEMİN

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Muhasebenin Toplumsal Roller ve Rasyonalite Tartışmaları Üzerine Tarihsel Bir İnceleme” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Mehmet BAKIR

15/08/2019

YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ
TEZ VERİ GİRİŞ FORMU

YAZARIN

Soyadı : BAKIR
Adı : MEHMET

Referans No: 10282584

TEZİN ADI

Türkçe : Muhasebenin Toplumsal Roller ve Rasyonalite Tartışmaları Üzerine Tarihsel Bir İnceleme

Y. Dil : A Historical Research On The Social Roles Of Accounting And Rationality Theories

TEZİN TÜRÜ: Yüksek Lisans
X

Doktora
O

Sanatta Yeterlilik
O

TEZİN KABUL EDİLDİĞİ

Üniversite : Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi

Fakülte :

Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü

Diğer Kuruluşlar :

Tarih :

TEZ YAYINLANMIŞSA

Yayımlayan :

Basım Yeri :

Basım Tarihi :

ISBN :

TEZ YÖNETİCİSİNİN

Soyadı, Adı : Alper ERSERİM

Ünvanı : Doç. Dr.

TEZİN YAZILDIĞI DİL: TÜRKÇE

TEZİN SAYFA SAYISI: 129

TEZİN KONUSU (KONULARI) :

1. Muhasebenin Oluşum ve Gelişimi
2. Muhasebenin Kültürel Evrime Etkileri
3. Muhasebenin Toplumsal Rollerini
4. Rasyonalite Kavramı

TÜRKÇE ANAHTAR KELİMELEER:

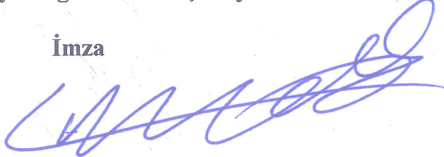
1. Muhasebe Tarihi 2. Hesap Tutma
3. Çift Taraflı Kayıt Tekniğı 4. Kültürel Evrim
5. Muhasebenin Toplumsal Rollerini 6. Rasyonel Ekonomik Faaliyet

İNGİLİZCE ANAHTAR KELİMELEER:

1. Accounting History 2. Book Keeping
2. Double Entry Book Keeping 4. Cultural Evolution
3. Social Roles of Accounting 6. Rational Economic Transaction

- 1- Tezimden fotokopi yapılmasına izin vermiyorum X
- 2- Tezimden dipnot gösterilmek şartıyla bir bölümünün fotokopisi alınabilir
- 3- Kaynak gösterilmek şartıyla tezimin tamamının fotokopisi alınabilir

İmza



Tarih : 15/08/2019

ÖZET

Çalışmanın amacı, muhasebenin ortaya çıkış sürecinin başından itibaren, oynadığı toplumsal rolleri, kültürel değişim ile arasındaki karşılıklı etkileşimleri de göz önüne alarak, neden-sonuç ilişkisi içinde değerlendirilmesidir. Bu değerlendirme toplumsal roller bağlamında ele alınmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın birinci ve ikinci bölümlerinde, geçim kaynağı “*toplayıcılık ve avcılık*” ve “*tarıma dayalı*” toplum biçimlerinde muhasebenin ortaya çıkışı, oluşumu, muhasebe mesleği ve toplum yaşamına etkileri incelenirken, muhasebenin toplumun ihtiyaçlarından etkilenişi de mercek altına alınmıştır. Bu dönemlerde muhasebenin toplumun gündelik yaşamda üstlenmiş olduğu roller de tartışmaya dahil edilmiştir. Üçüncü bölümde ise geçim kaynağı “*sanayiye dayalı*” toplum biçiminde, muhasebenin nazari bir ilim olarak ortaya çıkması, gelişmesi ve global dünyada muhasebenin rolleri inceleme altına alınmış, muhasebe kuram ve teorilerinde karşımıza çıkan amaç ve özellikler ile karşılaştırılmıştır. *Rasyonalite* (akılcılık) kavramının, muhasebe alanındaki yeri kurumsal açıdan ve toplumsal açıdan incelemeye alınmış ve mevcut durum açıklanmaya çalışılmıştır. Bu dönemde muhasebeye yüklenen ve muhasebenin yerine getirdiği roller, günümüzde muhasebenin anlamı ve algısı tartışmanın odak noktası olarak alınmıştır.

Muhasebe alanının gelişimi izlendiğinde, sadece muhasebenin değil, tüm kurumsal yapıların başlangıç noktalarından uzaklaştığı görülmektedir. Bu durumun modernizmin getirdiği rasyonelleşmenin sonuçlarından biri olduğu söylenebilir.

Anahtar Kelimeler: muhasebe tarihi, hesap tutma, çift taraflı kayıt tekniği, kültürel evrim, muhasebenin toplumsal rolleri, rasyonel ekonomik faaliyet

ABSTRACT

The aim of this paper, since the beginning of the emergence process of accounting, is to evaluate the social roles, considering the interaction between cultural change and accounting's roles, that accounting plays whilst taking cause and effect relationship into account. This evaluation is going to be assessed in social roles context.

In the first and second sections of the paper emergence, formation, accounting as an occupation and its effects on social life in hunter-gatherer and farmer societies are going to be assessed; the roles accounting takes in social perspectives and how it's got affected by the needs of society will be examined as well. The roles that accounting had taken in that time period in society's everyday life is included, as well. In third section, emergence, development and globalization of accounting as a theoretical science in industry based societies are going to be examined including the roles that are given to or taken by accounting. These items are going to be compared with the aims and features that we come across in accounting theories. The place of the concept of rationality in accounting field is going to be examined from theoretical and social perspectives and current situation will be tried and explained. The focus points of this discussion are the roles taken by and bestowed upon accounting in this time period and the meaning and the perception of accounting nowadays.

When accounting field is observed, not only accounting but also every institutional structure seems to be off their starting point. One of the reasons of this situation can be rationalism brought by modernism.

Keywords: accounting history, book keeping, double entry book keeping, cultural evolution, social roles of accounting, rational economic transaction

ÖNSÖZ

Bu yüksek lisans çalışmasında toplayıcı-avcı sürüler halinde yaşayan ilk insanlardan başlayarak muhasebenin; insanın, hayatındaki ve kültürel evrimi içindeki yerine ve etkilerine de yer verilerek, en başından beri oluşum ve gelişim süreci içerisinde üstlendiği toplumsal roller inceleme altına alınmıştır.

Çalışmanın ilk tohumlarının atılmasından, teslim edilmesine kadar geçen süreçte yaşadığım iki önemli deneyimden birisi; bir arzuyu/bir hedefi gerçekleştirmek, onu çok istemekten ziyade, ciddiyet içinde değerlendirmeye ve bireysel emeği esirgememeye bağlı oluşmaktadır. Diğer bir deneyimim ise, bu tohumların atılmasının ve yetiştirilmesinin en yüksek düzeydeki belirleyiciliğidir. Bir arzu/bir hedef haline bir getirebileceğim bir konuya yönelmemi sağlayan, bireysel emeğimin yetmediği/yetemeyeceği çıkmazlarda doğru yönü gösteren ve her şeyden önemlisi, bana kendimi geliştirme fırsatını tanıyan değerli danışman hocam Doç. Dr. Alper ERSERİM' e, hiçbir zaman ödeyemeyeceğim borcuma atfen sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Bu fidanı büyütmeyi, emeği olmadan asla başaramayacağım, hiçbir zaman tam olarak aşamayacağım eksikliklerimi azaltmamda, dolayısıyla yürüttüğüm çalışmaya olan ilgi ve motivasyonumda çok büyük katkısı olan, değerli hocam sayın Prof. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ' ye ve yılmadan, her zaman desteğini benden sakınmayan, her ikimizin yürüttüğü çalışmanın da birbiriyle ilişkili konular olmasının avantajını, fırsata çevirmeme izin veren sevgili Arş. Gör. Dr. Fırat Botan ŞAN' a ayrıca sonsuz teşekkür ederim.

Mehmet BAKIR

Muğla-2019

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	I
İÇİNDEKİLER	II
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TOPLAYICI-AVCI DÖNEMDE MUHASEBENİN ÜSTLENDİĞİ ROLLER

1.1 Tarihöncesi Toplular - Muhasebenin Tohumları	8
1.1.1. Toplayıcı ekonomi – akılda tutma yoluyla muhasebe	8
1.1.2. Avcı ekonomi – birebir eşleşme yoluyla muhasebe.....	19
1.2. Tarihöncesi Dönemde Muhasebenin Rollerini.....	27

İKİNCİ BÖLÜM

TARIMA DAYALI DÖNEMDE MUHASEBENİN ÜSTLENDİĞİ ROLLER

2.1 Tarım Toplumu – Muhasebenin Kökenleri.....	32
2.1.1. Mübadele ve ticaret.....	32
2.1.2. Tarım devrimi – somut (temsili) muhasebe	38
2.1.3. Kent devrimi – soyut (kavramsal) muhasebe.....	43
2.1.4. Muhasebe mesleği – ticaret ağları.....	51
2.1.4.1. Sümerlerde muhasebe ve ticaret	53
2.1.4.2. Asur ticaret kolonileri	58
2.1.4.3. Mısırlılarda muhasebe ve ticaret	59
2.1.4.4. Fenike ticaret ağları.....	62
2.1.4.5. Yunanlılarda muhasebe ve ticaret ağları	63
2.1.4.6. Romalılarda muhasebe ve ticaret ağları	65
2.2. Ticari Atılım – Muhasebenin Oluşumu.....	67
2.3. Tarım Toplumunda Muhasebenin Toplumsal Rollerini.....	75

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ENDÜSTRİYEL VE MODERN DÖNEMDE MUHASEBEYE YÜKLENEN ROLLER

3.1. Endüstri Toplumu – Muhasebenin Gelişimi	82
3.1.1. Ticaret devrimi – bilimsel devrim.....	83
3.1.2. Sanayi devrimi – çift taraflı kayıt tekniği ile (bilimsel) muhasebe.....	91
3.1.3. Sanayi toplumunda muhasebenin toplumsal rolleri	97
3.2. Modern Toplum – Muhasebenin Değişimi.....	100
3.2.1. Kurumsal rasyonalite	100
3.2.2. Muhasebe kimliği.....	107
SONUÇ.....	117
KAYNAKÇA	121

GİRİŞ

“Tarihte adı yazılmış ilk insanın peygamber, şair veya büyük bir komutan değil de bir muhasebeci olması çok anlamlıdır.”

Noah Harari

Muhasebe birçok yerde karşımıza bir bilim, bir bilgi sistemi, bir raporlama sistemi, bir iletim süreci, bir zanaat, bir disiplin, bir karar organı olarak çıkmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 2). Kuşkusuz bu ifadelerin hepsi doğru olup hepsi farklı bir özelliğine vurgu yapmaktadır. Çalışmanın amacı muhasebeyi tanımlamak değil, kelime anlamı *hesap işleri, hesap tutmak* olan muhasebenin günümüzde oluşan algısına dikkat çekmektir. 1970’te Devlet Planlama Teşkilatı tarafından muhasebe *“mali nitelikteki işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve sanatıdır”* şeklinde tanımlanmaktadır (Sevilengül, 2011: 3). Bu tanıma sıklıkla *“alınacak kararlara yardımcı olmak, rapor halinde karar vericilere sunmak”* ibareleri eklenmektedir.

Muhasebe kelimesinin yarattığı algının işletmeye yarar sağlamaya yönelik oluşturulan bilgi ve kayıt sistemi olduğu söylenebilir. Bu sistemin ana özelliği ise tüm unsurlarının *“para”* ile ifade edilmesidir. Muhasebe, işletmenin mali hareketlerinin sistematik kaydını ve analizlerini yaparak ve bunları bir rapor halinde sunarak işletme sahiplerine, yapacakları yatırımlarda ve alacakları diğer kararlarda kolaylık sağlar. İşletme sahipleri en nihayetinde bir karara varacaklardır ancak muhasebe, ihtiyaç duydukları anda, gerekli bilgiyi titizlikle sağlamakta ve bunu yasalara ve belirli ilkelere bağlı kalarak yapmaktadır. Muhasebenin üçüncü kişilere, yani yatırımcılara da ihtiyaç duydukları bilgiyi sağlamasının da, ana amaca hizmet ettiği düşünüldüğünde, muhasebe ölçü birimi para olan ve sadece firmalara ve yatırımcılara hizmet veren bir bilgi sistemi olarak ortaya çıkmaktadır. Bu durum genellendiğinde muhasebe karşımıza *“firmaların kar-zarar hesaplarını tutup vergi beyannamesi ve diğer yasal raporlarını düzenleyen iş kolu”*, hatta *“sermaye sahiplerinin vergi meseleleri ile ilgilenen, hatta bazen yolsuzlukları da kılıfına uyduran iş kolu”* olarak çıkacaktır. Bu algıların hepsinde göze çarpan ise; muhasebenin kurumsal kimliğinin ön planda olduğu ve toplumsal rollerin göz ardı

edildiğidir. Bu durum muhasebenin ortaya çıkış noktasından oldukça uzaklaştığını, şimdide dek kişinin özel hayatında, aile hayatında ve toplum hayatında üstlendiği toplumsal rollerinin unutulduğunu göstermektedir. Oysa muhasebenin temel eşitlik prensibinin ortaya çıkışı; günahların ve sevapların ayrı ayrı toplanıp, mahsup edilmesi suretiyle kalanın değerlendirilmesi zihniyetinden geldiği ileri sürülmektedir. Bu giren, çıkan ve kalan eşitliği, tanrısal yargılamada bireyin mizanının temel ölçütünü oluşturmaktadır (Akalin, 2017: 5-6). Çift taraflı kayıt tutma tekniği de, hesabın borç ve alacak tarafının eşitliği prensibine dayanmaktadır. Bu prensipte aradaki fark kıymet hareketlerini işaret etmekte, hesap kalanının oluşturduğu gelir veya gider ile eşitlik sağlanmaktadır. Muhasebe, bu özelliği bakımından insanın düşünce, tutku ve davranışlarını bireysel ve toplumsal açılardan açıklamaya çalışan diğer sosyal bilimlerden ayrılmakta; matematik, kimya gibi doğa bilimlerindeki eşitlik prensiplerine daha yakın durmaktadır.

Wells'in "*sosyal kalıtımın tümü*" olarak ifade ettiği kültür kavramı, sosyal bilimler alanında günümüze kadar yapılmış çalışmaların büyük çoğunluğuna, dolaysız ya da dolaylı olarak konu olmuştur. Kavramın ilk tanımı 1871 yılında Tylor tarafından yapılırken, 1952 yılına dek tam 164 farklı tanımı yapılmıştır. İnsanlık tarihinin dolayısıyla insan kültürünün başlangıcı olarak, *Aristoteles*' ten beri kabul edilen *insan düşünen hayvandır* görüşü terk edilmiş, günümüzde yerini *insan araç yapan hayvandır* görüşüne bırakmıştır. İnsanoğlunun yarattığı kültür, dünyada bıraktığı iz, akıl yürütme yoluyla etrafında bulduğu araçları kullanmaya başlamasının ardından, yine bu araçları kullanarak, kendine araç yapmaya başlamasıyla birlikte arkeolojik bulgularla incelenebilmektedir. Kültürü başlangıcından beri inceleyen birçok bilim insanına göre, günümüz toplumsal kurumlarının kökenleri, ilkel toplumdan uygar topluma geçiş aşamasına dayanmaktadır. Amerikalı antropolog Morgan, otuz yıl boyunca Kızılderililer arasında saha araştırması yaptıktan sonra, 1877 yılında antropoloji alanındaki başyapıtlardan *Eski Toplum* kitabını kaleme almıştır. Kitabın insan kültürüne/tarihine ilişkin terminolojisi; insanoğlunun barbarlık aşamasından geçerek yabanılıktan uygarlığa yükseldiğidir. Morgan'a göre "*fikir ve tutkulardaki gelişmeleri ifade eden sosyal kurumlardaki gelişmeler ilkel toplulukların ilk düşünce tohumlarından doğmuştur*". Morgan'ın birincil kurumlar olarak ifade edip, varlık sürdürme, yönetim, dil, aile, din, aile içi yaşam ve mülkiyet olarak sıraladığı

bu kurumların tohumları toplayıcı-avcı döneme uzanmakta, icat ve keşiflere paralel olarak, bir önceki dönemin ardılları olarak değişim ve gelişme göstermektedir. Çalışmanın amacı, insan kültürünün başlangıcından itibaren hesap tutma ihtiyacının ve muhasebenin, insan hayatındaki yeri, insan kültürel evrim içerisindeki yeri, büyük değişimlerdeki etkileri, üstlenmiş olduğu ve yüklenmiş olan rollerini inceleme altına almaktır.

Hesap kelimesi günümüz Türkçesi'nde banka çizelgesi, tutum ve önlem anlamlarından farklı, esas olarak sayılar, matematiksel işlemler ve gelir-gider farkları olarak üç soyut kavrama karşılık gelmektedir. Matematiksel işlemler ve varlık hesapları birtakım sayısal işlemlerin ardından yine sayılarla ifade edilmektedir. Fakat hesap tutma ve matematiksel ölçümler, rakamlardan ve soyut saymadan farklı olarak ilk insanların hayatında, varlık sürdürmelerini sağlayan bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmaktadır. Böylece, önceleri günlük hayatın ihtiyaç ve zorunluluklarını karşılamak üzere, sonrasında ise iktisadi faaliyetlerin değişimine bağlı olarak kendiliğinden oluşan muhasebe, günümüzde uluslararası standartlara dönüşmüştür (Hiçşamaz, 1970: 3). Ancak muhasebenin en başından beri oluşum ve gelişim sürecindeki toplumsal faktörler ve roller göz ardı edilmiş ve muhasebe günümüzde yoğun olarak kurumsal bir nitelik kazanmıştır. Çalışmanın temeli bu iddia üzerine kurgulanmıştır.

Yeryüzünde görülen ilk insanların, besin bulabilmek ve varlıklarını sürdürebilmek adına, çevrelerinde yaptığı gözlemler ve pratikler ilk bilimsel faaliyetleri oluşturmaktadır (Tiryaki, 2017: 3-4). Çalışmada ilkel toplumlarda muhasebenin nazari¹ ya da pratik herhangi bir şekilsel yapısı olmadan, günlük faaliyetlerin gerektirdiği bir ihtiyaç olarak, kullanıldığı uygulama alanları ve üstlendiği rolün ise toplumsal olduğu konusu üzerinde durulacaktır. Üretimin başlaması, toplumsal işbölümlerinin ortaya çıkması, kentlerin oluşması, toplum hayatının mülkiyet hakkını doğurması ilkel toplumu uygar topluma dönüştürmüştür, bu süre içinde yazı da bulunmuş ve tarih çağlarına geçilmiştir. Üretimin başlamasıyla muhasebe uygulamalarının ortaya çıkması ve uygar topluma geçilmesiyle birlikte muhasebenin bir şekil kazanması ve muhasebe mesleğinin oluşması, sıradan insanların ihtiyaçlarından kaynaklı toplumsal rollerin sonucunda gerçekleşmiştir.

¹ Nazari, kuramsal anlamına gelen bir kelime iken, ilerleyen bölümlerde karşılaşılabilecek olan "nazariye" kavramı da kuram anlamına gelmektedir.

Muhasebe/hesap tutma ihtiyacının ilk insanların hayatında ortaya çıkmasıyla en ilkel şekli olan *akılda tutma yoluyla* tutulmaya başlanmış, buzul çağının sonlarına doğru ise *birebir eşleşme yoluyla* temsili muhasebe tutulmasının ilk örnekleri görülmüştür. Üretim başlamasıyla beraber birebir temsil yoluyla *somut* olarak tutulan bir muhasebe sistemi oluşturulmuştur. Rakamların ve yazının icadının ardından kavramsal bir şekilde *soyut* olarak tutulmaya başlayan muhasebenin, bilimsel ilerlemeye paralel teorik şeklini kazanmış ve *çift taraflı kayıt tekniği* ile bilimsel olarak tutulmaya başlanmıştır.

1494 yılında Paciolo tarafından tek kişilik şahıs işletmeleri için çift taraflı kayıt tekniği ve muhasebe uygulamaları *Summa Arithmetica* kitabında açıklanmıştır. 16. yüzyılda çift taraflı kayıt tekniği tüm Avrupa'da kullanılmaya başlanmıştır. Ticari faaliyetlerde isabetli kararların alınmasına araç olan çift taraflı kayıt, artan ve büyüyen şirketlerde kurumsal bir yapıda rasyonel karar verme organına dönüşmüştür. Coğrafi genişleme ile daha çok alan bulan merkantilist dönemde çağdaş, gelişmiş bankacılık ve muhasebe sistemi Avrupa'da sermaye birikimini için elverişli şartlar yaratmıştır. Sanayi devrimiyle gelen nüfus artışı, coğrafi yayılım ve kolay deniz ulaşımı sonunda uluslararası ticaret canlanmış, böylece büyük çok uluslu sermaye şirketleri ortaya çıkmış ve kısa sürede çoğalıp, söz hakkına ve politik imtiyazlara sahip olmuşlardır. Paciolo'dan sonra uzun süre önemli gelişme görülmeyen muhasebe alanında, bu büyük şirketlerin farklı ülkelerde muhasebe standartlarına gereksinim duymasıyla, 19. yy sonlarında muhasebe teorileri üretilmeye başlanmıştır. Böylece 20. yüzyılın başlarında muhasebe kuramı şekillenmeye başlasa da, yüzyılın ortalarına kadar görülen tek değişiklik finansal tabloların amacının işletme sahiplerinden yatırımcılara yönelik hazırlanması olmuştur. Yüzyılın ortalarında ise kuram yetkili bir organca oluşturulmaya başlanmış, kavram ve ilkeler günümüzdekine benzer bir şekilde belirlenmiştir. Ancak kuram oluşturulurken tamamen kurumsal işlevler göz önünde bulundurulmuş, toplumsal konular sonradan kurama ilişkilendirilmiştir. Günümüzde ise ilk kez 1975'te oluşturulan UFRS nin kullanımı, dünya çapında yaygınlaşmaktadır.

Toplumsal bir ihtiyaçtan ortaya çıkarak yine toplumsal ihtiyaçlara göre yöntemi ve tekniği değişen muhasebe, zaman içinde değiş-tokuşların hacmine ve niteliğine paralel olarak ilerleme ya da gerileme göstermiş, çift taraflı kayıt tekniğinin ardından

muhasebe teorileri alana etki etmeye başlamış, sermaye şirketlerinin ortaya çıkmasıyla ise kurumsal bir yapıya bürünmüştür. Kültürel evrimin başlangıcında ve izleyen uzun bir dönemde ön planda olan muhasebenin toplumsal rolleri, bu süreçte muhasebeye toplumsal bir kimlik kazandırmıştır. Kültürel evrimin hızlanmasının ardından muhasebenin önce toplumsal-kamusal sonra toplumsal-kamusal-kurumsal, günümüzde ise kurumsal bir kimlik taşıdığı görülmektedir. Bunun sebebi ise, muhasebe kuramının, toplumsal fonksiyonların dikkate alınmadan oluşturulmuş olması, bu fonksiyonlar sonradan alana dahil edilse de, kurumsal kimliğin yanında belirgin bir şekil alamamasıdır (Burchell ve Diğerleri, 1985: 382). Muhasebe kuramı oluşturulurken, tüm teorilerin çıkış noktasını hesap kavramı oluşturmuştur çünkü muhasebenin teknik yapısı bu kavram üzerine kuruludur. Dolayısıyla muhasebe kavramının açıklanabilmesi ya da anlaşılabilmesi için öncelikle hesapların aktardığı gerçeğin ve niteliğin kavranması gerekmektedir. Muhasebenin amacına, tekniğine, varsayımlarına ve çevresine olan farklı yaklaşımlar muhasebe teorilerinin farklılığına yol açarken; hesabın aktardığı gerçeğe ve niteliğe olan farklı eğilimler ise muhasebe kavramının algısında farklılıklara yol açmaktadır. Örneğin siyasal, toplumsal, kurumsal, bireysel, eğilimler hesap hareketlerinin niteliğinin algısında farklılık yaratmaktadır. Ancak kuram oluşturulurken toplumsal eğilimleri olan tarafların göz ardı edildiği ve tamamıyla kurumsal eğilimlere sahip ekonomik çıkar gruplarına yönelik teoriler görülmektedir. Toplumsal roller sonradan kurama dahil edilse de, yasal düzenlemelerin ve yapılan çalışmaların büyük çoğunluğunun kurumsal yapıya yönelik olduğu görülmektedir.

Literatürde muhasebe disiplininin geliştirilmesine çok büyük bir çaba harcanmaktayken, bunlardan çok azı varoluş ve gelişiminin gerekçelerini irdelemektedir. İnsanlık tarihinde ilkel toplulukların dönemi, uygar toplumun döneminin en az yüz katı kadar bir zaman sürmüştür. Bu süre içinde ilkel topluluklarda durağan bir yavaşlıkta seyreden ilerlemenin, uygar toplumlarda baş döndürücü bir hıza ulaştığı görülmektedir (Şenel, 1995: 15). Wright'ın ifadesiyle; *“ilk yontulan çakmak taşıyla ilk eritilen demir arasında yaklaşık üç milyon yıl varken, demir ile hidrojen bombası arasındaki süre üç bin yıldır”* (2007: 14). Bu yüzden bu çalışmada teknik bilgilerden ziyade muhasebenin ortaya çıkışı, oluşumu, gelişimi ve kültürel değişim içindeki işlevi, toplumsal ve ekonomik açılardan

incelemeye alınacaktır. Muhasebenin uygulama alanları incelenerek, toplumsal roller açıklanmaya çalışılacaktır. Uygarlık tarihi döneminde, muhasebenin gelişimi, kültürlerin şekillenmesinde ve büyük değişimlerde, muhasebenin üstlendiği rollerin etkileri incelenecektir. Çift taraflı kayıt sisteminin mantıklı davranışı temsiliyle, modern iktisadi sistemin gelişimi arasındaki bağlantı ortaya konulmaya çalışılacaktır. Günümüzde kurumsal açıdan oldukça rasyonel bir işleve sahip olan muhasebenin, toplumsal rasyonalite açısından işlevselliği tartışmaya açılacaktır. Üretimin olmadığı, tamamen doğaya bağımlı işleyen bir ekonomide, insan ihtiyaçlarından kaynaklı ortaya çıkarak, günümüz çağdaş iktisadi sisteminde uluslararası standartlara dönüşen muhasebenin biçimlenmesinde, insan ihtiyaçlarının ve ekonomik sistemlerin rolleri de neden sonuç ilişkisinde irdelenecektir. Bu bağlamda kültür ve muhasebe etkileşiminin daha iyi anlaşılabilmesi için, toplumun geçim biçimleri ölçüt alınarak, toplum-muhasebe ilişkilerinin, ekonomik sistemler aracılığı ile kurum-muhasebe ilişkilerine dönüşme süreci inceleme altına alınacaktır.

İnsanlık, tarihi boyunca gerek toplumsal gerek ekonomik gerek teknolojik gerekse ideolojik birçok kültürel evrim geçirmiş, bu geçmişe ait ilk bilimsel sınıflandırma ise, 1819 yılında Danimarkalı arkeolog Thomsen tarafından yapılmıştır. Thomsen arkeolojik buluntuları, o zamana dek süregelen, yöntem olan türlerine göre değil, yapıldıkları malzemeye göre ayırarak, teknolojik ölçütte bir sınıflandırma yapmıştır. Böylelikle tarihi; taş çağı, bronz çağı ve demir çağı olarak üç döneme ayıran bu arkeolojik sınıflandırmanın, tarihin incelenmesinde sayısız yararı olmuştur. Ancak tarihin dönemleri arasındaki farkı mekanikçi bir yoruma indirgemek, toplumsal gelişmeyi göz ardı etmek anlamına gelmektedir; bu nedenle kültürün açıklanmasında yetersiz kalmaktadır (Diakov ve Kovalev, 1987: 4-5). Kültürü uyarlanma olarak kabul ettiğimizde, Cohen'in 1968'de yaptığı altı uyarlanma stratejisi toplayıcı-avcılık, bahçecilik, tarım, çobanlık, ticaret ve sanayileşme olarak sıralanmaktadır (Beşirli, 2010: 161). Lubbock ise bu sınıflandırmayı tam yüz yıl önce 1868'de toplayıcılık-balıkçılık-avcılık, çobanlık, tarım ve uygarlık olarak dört aşamaya ayırırken, çobanlığın ayrı bir dönem olarak düşünülmemeyeceği görüşü ağır basmıştır. (Yılmaz, 1995: 21). Lubbock'un ekonomik ve kültürel ölçütlere göre yaptığı sınıflandırmayı, 1871'de Morgan teknolojik ölçütlere göre yapmıştır. Morgan bir bakıma kültürel boyutta ekleyerek, tarihöncesi dönemi yabanıllık ve bir geçiş

aşaması olarak barbarlık olarak ikiye ayırırken, yazının icadından sonrasını ise uygarlık olarak adlandırmıştır (1994: 66). Childe ise yiyecek üreticiliğini ölçüt olarak kullanarak ilkel dönemi, üretim öncesi ve sonrası olarak iki döneme ayırmıştır. Childe ilkel topluluk döneminde üretim öncesini paleolitik yabanıllık, üretime geçiş sonrasını neolitik barbarlık ifade ederken, kent devrimi sonrasını da uygarlık olarak ifade etmektedir. Childe, “*neolitik devrim*” terimini ilk kullanan yazar olmuştur (2009: 36-37). Sonrasında bu dönemi inceleyen antropologlar arasında, ilkel toplum ve uygar toplum kavramlarının kullanılması genel kabul görmüştür.

İnsanlık tarihi, toplumun geçim kaynaklarına göre sınıflandırıldığında başlıca üç temel toplum biçiminden oluşmaktadır. Bunlar geçim kaynağının toplayıcı-avcılığa, tarıma ve sanayiye dayandığı biçimlerdir ve her dönemin kendine özgü bir “*geçim biçimi*”, “*yaşam biçimi*” ve “*düşün biçimi*” bulunmaktadır. Şenel in ifadeleriyle bu biçimler; üretim öncesi dönemde “*toplayıcılık ve avcılık*”, “*eşitlikçi ilkel yaşam biçimi*” ve “*sihirselsel düşünüş*” iken, tarım devrimiyle “*tarıma dayalı*”, “*eşitliksizlikçi uygar yaşam biçimi*” ve “*dinsel düşünüş*” ve sanayi devrimiyle beraber, “*sanayiye dayalı*”, “*eşitlikçi uygar yaşam biçimi*” ve “*bilimsel düşünüş*” şekline dönüşmüştür (1995: 16-17). Çalışmanın birinci ve ikinci bölümlerinde geçim kaynağı “*toplayıcılık ve avcılık*” ve “*tarıma dayalı*” toplum biçimlerinde muhasebenin ortaya çıkışı, oluşumu, muhasebe mesleği ve toplum yaşamına etkileri incelenirken, bunun yanında muhasebenin toplumsal açıdan üstlendiği roller ve toplumun ihtiyaçlarından etkilenişi de mercek altına alınacaktır. Üçüncü bölümde ise, ticari atılım ve coğrafi genişlemenin görüldüğü dönemin ardından, geçim kaynağı “*sanayiye dayalı*” toplum biçimine geçilmesiyle, muhasebenin nazari bir ilim olarak ortaya çıkması, gelişmesi ve globalleşmesi üzerine, muhasebeye yüklenen ve muhasebenin yerine getirdiği roller de inceleme alanına dahil edilecek, muhasebe kuram ve teorilerinde karşımıza çıkan amaç ve özellikler ile karşılaştırılacaktır. “*Rasyonalite*” (akılcılık) kavramının muhasebe alanındaki yeri, kurumsal açıdan ve toplumsal açıdan incelemeye alınacak ve mevcut durumun değerlendirmesi yapılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TOPLAYICI-AVCI DÖNEMDE

MUHASEBENİN ÜSTLENDİĞİ ROLLER

1.1 Tarihöncesi Toplumlar - Muhasebenin Tohumları

Tarihöncesi dönemlerden beri var olan hesap tutma yöntemleri, tarih boyunca çeşitli aşamalardan geçmiş ve bu değişimler sonucu ortaya çıkan muhasebe biliminin evrimi, halen seyir halindedir. Hesap tutma ihtiyacından doğan muhasebe alanının tohumları, atalarımızın henüz üretimi bilmedikleri dönemde atılırken, üretici ekonomiye geçiş ile filizlenmeye başlamıştır. Bu aşamada başlayan teknik ve yöntemlerdeki değişim Ortaçağ sonu itibarı ile bir nazariyeye dönüşmüştür. Bu değişimin bir sebebi, hesap tutma usullerinin kendi içinde teorik olarak değişimi iken, diğer bir sebebi ise ticari faaliyetlere bağlı olarak sosyal yapının etkisiyle oluşan değişimdir. Dolayısıyla hesap tutma yöntemleri ve buna bağlı kayıt teknikleri, belli bir zaman diliminde bir tek nazari eserle ortaya çıkmamış; muhasebe ticari faaliyetlerin niteliğine ve niceliğine bağlı olarak, gündelik hayatın ihtiyaçlarını giderme doğrultusunda kendiliğinden gelişmiştir (Hiçşamaz, 1970: 3).

1.1.1. Toplayıcı ekonomi – akılda tutma yoluyla muhasebe

Bronowski “*İnsanın Yükselişi*” isimli eserinde şu ifadelerle yer vermektedir. “*İnsan olağanüstü bir yaratıktır. Kendisini canlılar arasında eşsiz kılan bir dizi yeteneğe sahiptir: diğerlerinden farklı olarak, manzarada yer alan bir figür değil, manzaranın bir şekillendiricisidir. Bedende ve zihinde doğayı keşfedendir: her kıtada yuvasını bulan değil, yuvasını yapan, her yerde yaşayabilen canlıdır.*” Doğa diğer tüm canlılara kendisine uyum sağlayan bir şekil kazandırmış, ancak insana kazandırdığı donanım, diğer canlılarla kıyaslandığında oldukça üstünkörü kalmış, bu sayede insan, içinde bulunduğu çevreye uyum sağlayabilmiştir. İnsan bu özelliği sayesinde, diğer canlılar gibi çevresine bağlı kalmayıp onu reddedebilmekte ve değiştirebilmektedir. İnsanın zaman içinde yaptığı icatlarla çevresini değiştirmesini; biyolojik evriminden ziyade kültürel evriminin ön plana çıkması olarak açıklayan Bronowski bu gelişmeye; insanın yükselişi adını vermektedir (1987: 5). Leakey ve Lewin de “*Göl İnsanları*” adlı yapıtlarında insanın, hayvanlar dünyasından yavaşça sıyrılırken yarattığı kültürün, sanat ve mimari ile değil kendi varoluşuyla ilgili

olduğunu belirtmektedir. İnsana, en küçük bir dış etkenden sakınmak yerine, onu kontrol etme yeteneği veren bu kültür ile biyolojik yapısının bileşimi, insanı benzersiz bir hayvan haline getirmektedir. Bu bileşim insana, diğer hayvanlar gibi yapabildikleri şeyleri yapmaktan ziyade, yapmak istediği şeyleri yapmasının fırsatını tanımakta ve aynı zamanda insanın geleceğini belirleyecek oyunun kurallarını koymaktadır (1998: 29-30). Childe da “*Kendini Yaratan İnsan*” adlı eserinde aynı teoriyi savunmakta ve örneklendirmektedir. Buzul çağında hem insanlar hem de mamutlar yaşamaktadır, mamutlar zaman içinde soğuğa dayanacak duruma gelirken insanlar böyle bir değişiklik geçirmemişlerdir. Buna karşın ateş yakmayı ve hayvan postlarından kendilerine giysi yapmayı öğrenmişlerdir. Böylece buzul çağında, iki tür birden yaşam sürerken, buzul çağının sona ermesiyle kalın postlu mamut türünün soyu tükenmiştir. “*Oysa insan, sıcağa paltosunu çıkarmakta, yeni aletler keşfetmekte, mamut yerine sığır pırzolası yemekte özgürdür*” (Childe, 2001: 22-23).

İlk insanların ortaya çıkışı ile ilgili birçok teori, ve bu teorilere dayanarak bunun ne zaman meydana geldiği ile ilgili de birçok zaman dilimi işaret edilmektedir. Dortier “*Homo*” (insan) cinsinin günümüzden yaklaşık üç milyon yıl önce görülmeye başladığını söylemektedir (Dortier, 2004: 188.192; Aktaran: Çıvgın ve Yardımcı, 2010: 3). Harari bundan iki buçuk milyon yıl önce ilk insanların ortaya çıktığını ifade ederken (2017: 19), Bronowski ise ilk insanın iki milyon yıl önce görüldüğünü iddia etmektedir (1987: 8). Şenel ilk insan topluluklarının bundan en az bir milyon yıl önce ortaya çıkmış olması gerektiğini söylerken (1995: 50), Childe ise beş yüz bin yıldır yeryüzünde görüldüğünü savunmaktadır (2009: 36). Bu teorilerde genel kabul gören ise ilk insanların Afrika’da görüldüğü ve “*Homo sapiens*” (düşünen-zeki insan) türünün soyu tükenmemiş tek alt türü olan “*Homo sapiens sapiens*” (günümüz modern insanı) türü ile, diğer bir alt türü “*Homo sapiens neanderthalensis*” (neandartel insanı) türünün belli bir zaman diliminde aynı coğrafyada (Kıta Avrupası) yaşadığı ve karşılaştığıdır. Bu kaynaklara göre günümüz modern insanı yüz bin-elli bin yıldır dünyada iken, neandartel insanı iki yüz bin-yüz bin yıl önce dünyada görülmüş ve elli bin-otuz bin yıl önce soyları tükenmiştir. Bu iki türün yani *Homo sapiens*’in atası kabul edilen “*Homo erectus*” (dik insan) ise günümüzden yaklaşık olarak iki milyon yıl önce dünyada görülmüş ve bir buçuk milyon yılı aşkın bir süre varlığını sürdürmüştür.

İnsanlık tarihi, tarihçiler tarafından, ilk yazılı belgelerin görülmesinden günümüze kadar geçen zamanı kapsayan “yazılı tarih” (historya) ve yeryüzünde ilk insanların görülmesinden yazının yaygın olarak kullanılmasına kadar geçen süreyi kapsayan “tarihöncesi dönem” (prehistorya) olarak ikiye ayrılmaktadır. Yazılı tarihin konusu, yazının bulunmasından günümüze beş bin yıllık bir süre iken, tarihöncesi dönem bunun yüz katı kadar bir kesimi incelemektedir (Yıldırım, 2002: 14-15). Arkeologlar tarihöncesi dönemi, içinde bulunulan dönemde yapılan araçlarda kullanılan malzemeye göre çağlara ayırmışlardır. Ancak bu çağların başlangıç ve bitiş tarihleriyle ilgili kesin tarihler koymak, pek mümkün görünmemektedir. Tarihöncesi çağlar tüm dünyada aynı kronolojiyi izlerken, dünyanın farklı coğrafyalarında birbirinden bağımsız olarak başlayıp, sona ermişlerdir (Childe, 2001: 39). Tarihöncesi dönem başlıca üç çağa ayrılmakta ve “paleolitik çağ” (eski taş devri), bunlardan ilki ve en uzun sürenidir. Ara ara iklim değişiklikleri görülmesine karşın buzulların hüküm sürdüğü bu dönemde toplayıcı-avcı topluluklar halinde yaşayan insanoğlu diğer canlılardan farklılaşmıştır. Bir geçiş dönemi olarak nitelendirilen “mezolitik çağ” (orta taş devri) ise dünyanın her yerinde buzulların eriyip yeni bir iklimin egemen olduğu ve insanoğlunun değişen çevre koşullarına uyum sağladığı çağ olup insanoğlunun geçim biçimi, bir miktar değişime uğrasa da halen avcı toplayıcılıktır. Sonuncusu olan “neolitik çağ” (civalı taş devri) ise yeni çevre koşullarına uyum sağlayan insanoğlunun, toplayıcı-avcı-göçebe yaşam biçiminden, tarımsal üretime başlayıp ve yerleşik hayata geçtiği çağdır (Yıldırım, 2002: 15.28)

Harari “Hayvanlardan Tanrılara: sapiens” isimli eserinde bundan yaklaşık olarak yetmiş bin yıl önce *Homo sapiens*’in alışlagelmişin dışında “ karmaşık yapılar” olarak tabir ettiği kültürü yaratmasıyla, insanın tarihinin başladığını ve tarihin bu kültürlerin gelişimi oluştuğunu ifade etmektedir. Harari “bilişsel devrim” olarak adlandırdığı kültürün ortaya çıkışını, insanlık tarihini biçimlendiren üç önemli olaydan ilki olarak görmektedir. İkincisi aynı zamanda bilişsel devrimin gelişim ivmesini arttıran “tarım devrimi” iken, sonuncusu her şeyi değiştirebilecek güce sahip olan bilimin ortaya çıkışı; “bilimsel devrimdir.” Tarih ise, ancak kültürler ortaya çıktığından bu yana yaşanan değişim ve gelişmelerdir (2017: 17.49).

Buna benzer olarak McNeill, “Dünya Tarihi” adlı kitabında insanlık tarihinin *Homo sapiens sapiens*’in avcı takımlarının, günümüzden yaklaşık yüz bin yıl önce Afrika

savanalarında görülmesiyle başladığını yazmaktadır. McNeill insan türünü kendinden önce yeryüzüne yayılmış türlerden ayıran en önemli özelliğin, bebeklik ve çocukluk döneminin uzaması olduğunu vurgulamaktadır. Böylece çocuk daha büyük bir öğrenme kapasitesine ulaşmış ve bu kapasite, genellikle tesadüfen yapılan buluşların daha çoğunun, bilinçli bir şekilde diğer nesillere aktarılmasına olanak sağlamıştır. McNeill, bu şekilde yavaş ilerleyen biyolojik evrimi aşmaya başlayan kültürel evrimin, önceliği almasıyla insanlık tarihinin başladığını savunmaktadır (McNeill, 1989: 18).

Childe ise, *“Doğa tarihi, her biri yaşamak için daha elverişli, besin ve barınak bulmakta daha güçlü ve bu nedenle çoğalabilen yeni türlerin olagelişini izler. İnsan tarihi, insanın, kendi türünü güçlendiren ve çoğaltan ve böylece uyumunu ve gücünü sağlamlaştıran yeni endüstrileri ve yeni ekonomileri yaratışını anlatır”* ifadesi ile kültürel evrimin, biyolojik evrime göre olan üstünlüğünü vurgulamaktadır. Bütün canlılar, içinde yaşadıkları çevrenin şartlarına uyum sağlarlar. Ancak insan, doğal bir çevrede yaşamını sürdürebilmek için beslenmek, avlanmak, barınmak, korunmak gibi ihtiyaçlarını karşılama açısından, diğer hayvanlara göre daha yetersiz donatılmıştır. Diğer hayvanlar, bu ihtiyaçlarını karşılarken kullandıkları araçları bedenlerinin bir parçası olarak üzerlerinde taşımaktadırlar. Oysa insan, kültürel evriminin bir ürünü olarak bu eksikliklerini araçlar yaparak giderebilmiş, bu durum onu diğer canlı türlerinden üstün kılmış ve değişen çevre koşullarıyla kolayca uyabilmesini sağlayabilmiştir. Bunun yanı sıra Childe’ın, insanın kendini yaratması olarak gördüğü güçlenmesine, dünyaya egemen olmasına, yeni icatlar ve zenginlikler yaratmasına olanak vermiştir (2001: 20.25). Engels de yine benzer bir şekilde, işin insanı yaratması² olarak gördüğü bu durumu; insanı diğer hayvanlardan üstün kılan şeyin, elleriyle yapmış oldukları araçlar sayesinde gösterdikleri toplumsal çalışma olarak ifade etmektedir (Zubritski ve Diğerleri, 1974: 14). Childe'a göre insanın tarihi, bir yiyecek toplayıcısı olarak yeryüzünde görülmesiyle başlamaktadır ve yazılı tarih, sadece son beş bin yılda dünyanın dört bir yanında bulunan, yetersiz ve tam olmayan belgeleri inceleyebilmektedir. Ancak arkeoloji biliminin de desteğiyle, tarihöncesi dönemde bunun yüz katı bir kesimi inceleyebilmekte ve insanoğlunun

²Childe, bu görüşün karşısında değildir. İnsanın kendini yaratmasının emek yoluyla gerçekleştiğini *“Tarihte Neler Oldu?”* kitabında dile getirmektedir (2009: 39).

beş yüz bin yıldan bu yana geçirmiş olduğu gelişim sürecini gözlemleyebilmekteyiz (2009: 19-20).

Gelişimin ise yeryüzüne atılan ilk adımla başladığı açıkça ortadadır. Doğanın insana, yaşamını sürdürebilmesi ve gelişimi için gerekli ilk maddeleri sağlamasıyla insan-doğa ilişkileri başlamaktadır. İnsanoğlu doğanın, varlığını sürdürmesi için sağladığı ilk maddeleri toplarken, yine doğanın kendini geliştirmesi için sağladığı ilk maddeleri kullanmaktadır. İlk insanlar bitkileri toplarken, doğada bulunan taş ve sopaları savunma silahı olarak kullanarak ve topluluklar halinde hareket ederek, savanadaki vahşi hayvanlara karşı kendini korumayı başarabilmiştir (Zubritski ve Diğerleri, 1974: 19.32). İnsanoğlunun en başından başlayarak elde ettiği deneysel bilgilerini biriktirip kullanarak, kendi çabası ile yabanılıktan uygarlığa ulaşmış olduğu; günümüz antropoloji araştırmalarının ortak sonucudur. İnsanoğlu, yiyecek üretimi alanında mutlak denetim kurabilmiş, böylece yeryüzüne yayılıp dünyaya egemen olabilmiştir. Morgan, günümüz çağdaş ilkel toplumları üzerinde sürdürdüğü, yaklaşık otuz yıl süren saha araştırmaları sonucunda 1877’ de basılan eseri “*İlkel Toplum*” da, insanın varlık sürdürme sanatını sürekli geliştirmesini, bu yükselişin kanıtı olarak sunmaktadır. (1994: 61.78).

Çağdaş ilkel toplulukları inceleyen Wells, “*yalın besin toplayıcıları*” olarak tanımladığı toplumların en düşük yaşama seviyesinde olduklarını ifade ederken (1994: 66), Şenel de hiçbir çağdaş ilkel topluluğun, yalın besin toplayıcılığı ile hayatını sürdüren ilk tarihsel ilkel sürüler düzeyinde ilkel olamayacağını vurgulamaktadır (1995: 54). Bu ilkel sürüler, yeryüzündeki en erken dönemlerinde, beslenme ihtiyaçlarını, doğada (etrafında) hazır bulunan yiyeceklerle karşılamak zorundadırlar. Bu durum ise bu dönem insanının tropikal bir bölgede yaşadığını işaret etmektedir. Morgan tarafından, insan ırkının çocukluğu olarak tabir edilen bu en ilksel dönemde insan, varlık sürdürme sanatına da yeni başlamış, ilk oluşturduğu beslenme çantası, meyvelerden ve bitki köklerinden oluşmaktadır (1994: 79). İlkel sürüler, bütün günlerini beslenecek bitkiler arayarak geçirmektedirler. Zaman içinde, beslenme çantalarına yeni besinler eklenecek, ot oburluk alışkanlığı kırılacak ve bir daha hiç terkedilmemek üzere çeşide dayalı beslenmeye geçilecektir (Bronowski, 1987: 14).

Savunma ihtiyacından dolayı bir araya gelip, beraber toplayıcılık yapan sürü üyeleri arasında, en başlarda işbirliği oldukça zayıftır. Ekonomik bir işbirliği görülmez ve beslenme alanında da bir işbölümü söz konusu değildir; kadın, erkek, çocuk, yaşlı tüm insanlar besinlerini bireysel olarak toplamaktadır. Görülen tek iş bölümü ise, üremenin doğal sonucu olarak kadınların, çocukların korunma görevini üstlenmeleri ve erkeklerin de sürüyü korumasıdır. Yalın besin toplayıcılarının kullandığı araçların oldukça ilkel ve sınırlı oluşu, sürü içerisindeki işbirliğinin zayıf oluşu, toplayıcılığın veriminin de düşük olmasına sebep olmaktadır (Şenel, 1995: 52-55). Bütün gününü besin aramakla geçiren ilkel sürü, bu besinlerden elde ettiği enerjinin çoğunu, yine bu besinlere ulaşmak için tüketmektedir. Bunun sonucu olarak ilkel sürü üyelerinin, başka şeyler yapabilmek için geriye ne boş zamanı ne de artı enerjisi kalmamaktadır (Güvenç, 1999: 183-184)³. Artı zaman ve artı enerji, ancak artı ürün⁴ bırakan bir ekonomide sağlanabilecek olup, herkesin toplama faaliyetine katıldığı, üretim ve tüketimin neredeyse eş zamanlı ve eş miktarda gerçekleştiği bir ekonomide, artı üründen de söz edilemez. O yüzden bu dönemde yiyecek toplama faaliyetine katılmadan, toplumsal artı ürünle geçinen bir zümreden söz etmek de mümkün olmamaktadır (Childe, 1956: 41; Aktaran: Şenel, 1995: 55).

Şenel'e göre bu dönemin insanları, savunma sorunu dışında, beslenme ve üreme olarak karşımıza çıkan, iki önemli sorunla daha karşı karşıya kalmıştır ve bu üç sorun birbirleriyle sarmal etkileşim halindedir. Üreme alanında meydana gelecek bir başarısızlığın savunmayı zayıflatacağı gibi, savunma alanında ortaya çıkacak bir başarısızlık da beslenmeye engel olacak, beslenme alanında başarısız olunması ise üremeyi engelleyecek ve tüm sürünün yok olmasına neden olacaktır. Karşılaşılan bu üç sorun, insanoğlunun, birbirine daha sıkı bağlı olmasını ve Marx'a göre ilk örgütlü toplum biçimi olan, sürekli birliklerin kurulmasını gerektirmiştir. Oluşturulan sürekli birlikler içinde zamanla işbirliği gelişmiş, dayanışma artmış, çocuklar yetişkinleri daha iyi gözlemlemiş ve kültürel birikim sağlamıştır. Bu birikim ise insanoğlunu araç kullanmaktan araç yapımına taşıyacak, böylece kültürel evrimin zeminini

³ Bu durum, en ilkel av aletlerinin kullanıldığı avcılık döneminde de geçerlidir.

⁴ Artı ürün, artı enerji ve artı (boş) zaman, kişinin hayatını devam ettirebilmek için ihtiyacı olan ürünün (besinin) fazlasını, bu ürünü elde etmede kullanılmayan kısmını ve bu ürünü elde ettikten sonra kalan boş zamanını ifade etmektedir. Bir toplumun üretmiş olduğu artı ürün ise toplumsal artı olup, çalışma genelinde artı ürünle aynı anlamı karşılamaktadır. Kapitalist sistemde artı zaman, artı emeğe dönüşürken, artı ürün de artı değer şeklini alacaktır.

hazırlayacaktır. Bu ilkel sürüler yirmi veya otuz kişilik gruplardan oluşmakta, bunların altında veya üstünde sürülere rastlanmamaktadır. Alt sınırın sebebinin savunma ihtiyacı olacağı kolayca tahmin edilebilirken, Şenel'e göre üst sınırın sebebi, toplayıcılığın işbirliği gerektirmeyen bir faaliyet olmasından dolayı, sürüler arası işbirliğinin ve ilişkilerin kurulmamasıdır (1995: 52-54). Leakey ve Lewin ise, "Göl İnsanları" adlı çalışmalarında, ilkel sürülerin yirmi veya otuz bireyden oluşmasını, sürünün kendi iradesiyle vermiş olduğu bir karar olarak değerlendirmektedir. Öncelikle taramanın gün içinde etkin bir şekilde yapılabilmesi, içerisinde yeterli çeşitlilikte besin barındırabilmesi ve grubun hareket kabiliyetini kısıtlamaması açısından, alanın büyüklüğü ve bu faaliyet için gereken gerekli kişi sayısı hesaplanacaktır. Yeterli miktarda besinin toplanabilmesi için, kişi başına yaklaşık üç kilometrekare bir alan gerekmektedir. Yetmiş beş kilometrekarelik bir alan, hem içerisinde yeterince besin çeşidi barındırması, hem gün içerisinde etkin bir şekilde taranabilmesi açısından uygun büyüklükte olacaktır. İşbirliğinin gerektirdiği yirmi beş kişi aynı zamanda savunma ihtiyacını karşılamak için de yeterli olmasının yanı sıra, daha fazla üye daha fazla bir alan gerektirecek, bu ise grubun hareket kabiliyetini olumsuz bir şekilde etkileyecek; dolayısıyla savunmada, beslenmede ve üremede aksaklıklara yol açabilecektir. Dolayısıyla ilkel sürülerin yirmi-otuz kişilik gruplardan oluşmasının sebebi, toplayıcı ekonominin etkin bir şekilde yürütülebilmesi ve gerekli işbirliğinin sağlanabilmesi için, gereken optimum alanın ve kişi sayısının hesaplanması olarak karşımıza çıkmaktadır (1998: 96-97).

Toplayıcı ekonominin başarısı, sadece yer boyutundan oluşan değil, zaman boyutunu da içeren, iki boyutlu bir zihinsel haritadan geçer. Toplayıcılığın gerektirdiği teknoloji, birkaç sopa ve toplanan besinleri konulacağı bir heybeden ibaretken, asıl gerektirdiği beceri olup, bu beceri ise nereye ve ne zaman gidilmesi gerektiğinin bilinmesidir. İyi bir beslenme, yani beslenme çeşitliliği, değişik türden meyvelerin, bitkilerin, yemişlerin, yumurtaların değişik yer ve zamanlarda toplanmasını gerektirir. İyi bir toplayıcı, belli bir besin için belli bir yol alıp belli bir enerji harcamakla, daha iyi bir besin için daha fazla yol alıp daha çok enerji harcamanın sonuçlarını iyi hesaplamak zorundadır (Leakey ve Lewin, 1998: 88-89). Kuşkusuz yapılan bu fayda-maliyet hesabının başarısı, aynı zamanda bitki ve yumurtaların toplanma zamanının da doğru hesaplanmasına bağlıdır. Gününbirlik zamanı güneş

aracılığıyla izleyebilen insanoğlu, daha uzun zamanı hesaplayabilmek gökyüzünün gece göstergelerini takip etmek zorundadır. Bunu da, bitkisel ve hayvansal oluşumların zamanını, ay ve yıldızların hareketleriyle kıyaslama yoluyla yapabilmektedir (Childe, 2001: 44). Dolayısıyla toplayıcının, el aletleriyle değil, kafasının içindeki zihinsel haritayı kullanarak yaptığı bu fayda maliyet analizinin başarısı, emeğin verimini arttıracak ve toplayıcı ekonominin işlemlerini sağlayacaktır (Leakey ve Lewin, 1998: 89). Toplayıcı ekonominin başarısının bağlı bulunduğu yer ve zamanın doğru tespiti ise astronomi, zooloji, botanik ve jeoloji bilgisi gerektirmektedir. Bu bilgileri elde edip, çocuklarına aktaran insanoğlu, böylelikle bazı bilim dallarının temelini bu dönemde atmıştır (Childe, 2001: 44).

Toplayıcı topluluklarda geleceğin muhasebesinin tutulmasından söz edilemezken, içinde bulunulan zamanın muhasebesinin sürekli olarak tutulması, sürü için hayati önem arz etmektedir. İlkini nedeni, Şenel'e göre üretimin olmadığı bir ekonomide, ekonomik etki yaratacak düzeyde toplumsal bir artının sağlanmasının mümkün olmayışıdır. Üretimin yapılamayışı, insanın varlığını sürdürmesini, tamamıyla doğaya bağlı hale getirmekte ve doğadaki en ufak değişiklik tüm sürünün yaşamına yansımaktadır. Dolayısıyla artı ürünün olmadığı, tamamıyla doğaya bağlı işleyen bir ekonomide uzun vadede bir hesabın yapılması mümkün değildir. İkincisinin nedenleri ise yine üretimin ve artı ürünün olmayışıyla ilişkili olan, nüfus artışı sorunu ve toplayıcı topluluğun, azalan verimler yasasına bağlı oluşudur. Doğanın cömert davrandığı bir mevsimde görülen besin bolluğu, depolama yöntem ve olanaklarının yetersizliği sonucu, gerçek anlamda bir artı ürün yaratamayacaktır. Bu yüzden bu bolluk, ekonomik farklılaşmaya, buna bağlı olarak değişik türde mallara dönüştürülemez, ancak nüfus artışına yol açacaktır. Nüfusun artışı, kaynaklarla arasında denge kurulana kadar devam edecek ve buna bağlı olarak oluşan kıtlık ve açlık sonucu tekrar azalacaktır. Bu yüzden ilkel sürü üyeleri, ellerindeki besin kaynaklarının sürekli envanterini tutup, kaç kişilik ve kaç günlük olduğunu takip ederek kaynaklarla, sürü nüfusu arasındaki oranı korumak zorundadır. Bunu başaramayan ilkel sürü, kaynakların insan nüfusu için yetersiz bir orana düşmesiyle beslenme problemiyle karşılaşacak, nüfusun ekonomik işbirliğinin gerektirdiği sayının altına düşmesiyle de, ekonominin yanında savunma problemiyle karşı karşıya kalacak, hatta varlığını sürdürmeyecektir (Şenel, 1995: 82-83).

Ancak nüfusun yoğun oluşu, yetersizliği ya da dengede oluşu, toplayıcı topluluğu azalan verimler yasasına bağlı olmaktan alıkoymayacaktır. Sahlins'e göre, ilkel sürülerin bu yasaya bağlı olmasından doğan göçebe hayat, bu topluluklara birçok sınırlılıklar getirmiştir. Azalan verimler yasasına göre, konaklanan bölgede yapılan toplayıcılığın verimi, konaklama süresine paralel olarak düşecektir. Bir süre sonra bölgedeki beslenme kaynakları, sürünün ihtiyacını karşılamaz hele gelecek ve bu durum sürekli göçü gerektirecektir. Ancak ilkel sürü, yer değiştirme faaliyetinde de azalan verimler yasasına tabidir. Göç sayısının artmasına paralel olarak, sürüye yarar sağlayan yanlarında taşıdıkları eşyalar, giderek daha büyük bir ayak bağı ve yük olmaktadır. Bir süre sonra sürünün yanında taşıdığı eşyalar da azalmaya başlayacak, uzun konaklama yapılmayacak ve bir yerde barınaklar dahi kurulmayacaktır. Bu durum, besin kaynaklarının sürekli gözlenmesinden daha ince bir hesabı gerektirecektir. Toplayıcı sürü üyesi yola çıkmadan, yanına alacağı erzak miktarını, yolun mesafesine, yani süresine ve yolun kuraklık durumuna göre hesaplamak ve bunu yol boyunca bölüştürmek zorundadır. Bu hesabın iyi yapılması son derece önemlidir; çünkü azalan verimler, göç esnasında nüfus için de geçerli hale gelmektedir ve ilkel sürülerde göç halinde yaşlıları ve taşıyabileceklerinden fazla çocukları geride bırakmak normal karşılanmaktadır (Sahlins, 1974: 34; Aktaran: Şenel, 1995: 83-84).

İleriye dönük muhasebenin yapılamamasının nedeninin, üretimin olmayışı ve buna bağlı artı ürünün sağlanamaması olduğu, nüfus artışı sorunu ve azalan verimler yasasına bağlı olmanın da ilkel sürüyü sürekli kaynaklarını takip etme durumunda bıraktığı söylenebilir. Bu sebepler, modern toplumlar gibi geleceğe yönelik tasarruf yetenekleri olmayan ilkel toplumlarda, modern muhasebenin ihtiyatlılık kavramı niteliğinde bir takım uygulamaları ortaya çıkarmıştır. Afrika'daki çağdaş ilkel toplulukları inceleyen araştırmacılar, ilkel toplulukların doğayı aşırı zorlamaktan kaçındıklarını ve bunun bir uygulaması olarak nüfus artışını dengede tuttuklarını gözlemlemişlerdir. İkel sürünün kadınları, hayatları boyunca, ortalama dört yılda bir olmak üzere, dört ya da beş kez doğum yapmaktadırlar. Ancak ilkel sürülerde ölümler de sıktır ve doğan çocukların ancak yarısı yetişkinliğe ulaşabilmektedir. Bu rakam ise tam da asgari nüfus artışını sağlayan rakamdır. Bir bebek en az iki buçuk yıl boyunca anne sütüyle beslenir. İkel toplumlarda bu sürenin uzamasının bir

sebebi, yumuşak gıdanın bulunmayışı iken diğer bir sebebi de doğum arasını uzatmaktır. Doğum aralığının kısalması, çocuklarını toplayıcılık faaliyetinde yanlarında taşıyan ilkel sürü kadınıları için iş yükünü büyük ölçüde arttırırken, doğum aralığının uzaması ise iş yükünde fazla bir düşüş sağlamayacaktır. Nüfus artışını asgari düzeyde tutan bu rakam matematiksel hesaba göre de gayet idealdir, ancak birçok toplayıcı kabile matematik kullanmadan bu süreyi bulmuştur (Leakey ve Lewin, 1998: 94-95).

Araştırmacıların ağdaş ilkel topluluklar üzerinde gözlemediği, çevrelerini fazla zorlamaktan kaçındıklarını gösteren bir diğer davranış/uygulama ise; bu toplulukların daha fazla besini, daha uzun süreli depolayabilecekleri halde, bunu yapmayıp küçük miktarlar depolamış olmalarıdır. Bir toplayıcı kadının, çantasını birkaç günlük yiyeceklerle doldurması, geleceğe ilişkin bir yatırımı değil sadece toplayıcılık hünerini yansıtılmaktadır. Bu ağdaş ilkel topluluklar, ekonomi bilimcileri şaşırtacak bir şekilde, doğanın her yıl kendilerine sunduğu kaynakların tamamını kullanmayıp, ellerinden gelenden daha düşük bir geçim seviyesinde yaşamlarını devam ettirmektedirler. Kaynakların her yıl tam kapasitede kullanılması halinde, verimsiz geçecek bir yılda kaynaklar yeterli olmayacak ve kıtlığın yaşanmasına sebep olacaktır. Fakat toplayıcı yaşam biçiminde kaynakların bu şekilde düşük kapasitede kullanılması, verimsiz geçebilecek yıllar için bir tampon bölge oluşturmaktadır. Muhasebede güvenlik payı adını verdiğimiz ve hasılat ile başabaş noktası arasındaki olumlu farkı işaret eden bu tampon bölge, ağdaş ilkel toplulukların kendi inisiyatiflerini kullanarak bilinçli bir şekilde oluşturdukları bir mekanizma değil, yaşam biçimlerinin bir unsuru olarak oluşmuştur. Dolayısıyla *Homo sapienslerin* beyninde yerleşik olan bu mekanizmanın kökenlerinin, büyük olasılıkla toplayıcı-avcılığın ilk dönemlerine uzandığı düşünülmektedir (Leakey ve Lewin, 1998: 92-93).

Toplayıcılık, etken değil edilgen bir ekonomik faaliyettir ve doğadaki en ufak değişiklik dahi ilkel grupların hayatını etkileyecektir. Bu dönem teknolojinin, doğayı düzene sokmak için yeterli olmamasından dolayı insan-doğa ilişkisinde bir anarşi söz konusudur. Dolayısıyla toplayıcı ekonomi, insanın iradesi dışında tamamen doğaya bağımlı işlemektedir (şenel, 1995: 96). Morgan' a göre en basit toplum biçimi olan tarihsel ilkel topluluklarda, varlık sürdürme olanağının birinci şartı, doğada hazır bulunan yiyeceklere sürekli irtibat halinde olmak iken, toplum biçimlerinin

gelişmesiyle varlık sürdürme olanak ve yöntemleri de karmaşıklaşmaktadır. Öyle ki, ulaşılmış en gelişmiş toplum biçimi olan günümüz modern toplum biçiminde varlık sürdürmenin birinci şartı, insanın aklını kullanması şeklini almıştır (Morgan, 1994: 79). İnsanın sınırlı olanakları sonucu doğaya herhangi bir müdahalede bulunamaması, insanı varlığını sürdürmek adına kendi yeteneklerini kullanmak durumunda bırakmıştır. Gündelik hayatta toplayıcılık yapan bir birey günlük ihtiyacı olan besini hesaplayıp toplarken, mihver rolünü üstlenmiş bir anne bir de çocuğunun ihtiyacını hesaplamak ve eklemek zorundadır. Ancak karşılaşılabilecek zor zamanlar söz konusu olduğunda yapılacak hesapların zorluk derecesi ve teşkil ettiği önem de artmaktadır. Charleston Üniversitesi öğretim üyelerinden Linda Plunkett, 1979’ da derlenen notlarında; muhasebenin dünyanın en eski mesleği olduğunu dile getirmektedir. Plunkett’a göre insanların tarihöncesi çağlardan bu yana, zorlu geçecek iklimler için ihtiyacı olan yiyecek ve giyecek miktarını hesaplamak zorunda oluşu, muhasebeyi en eski meslek yapmaktadır. Yiyecek stokunun zamana başarılı bir şekilde yayılabilmesi ise, elde bulunan stokların sürekli olarak gözden geçirilmesi ve muhasebesinin etkin bir biçimde gününbirlik tekrarlanması ile mümkün olmuştur (de Santis, 2007).

Pratik bir bakış açısıyla yiyecek ve giyecek miktarının hesaplanmasını bu dönem insanların zihinde canlandırarak yaptığını, kayıt altına almanın ve izlemenin ise akılda tutma yoluyla yapılabildiğini söyleyebiliriz. Dolayısıyla Plunkett’ın dile getirdiği; en eski meslek olarak nitelendirdiği muhasebenin uygulamaları, bu dönemde ancak akılda tutma yoluyla yapılabilmekte olup, akılda tutma ise bir *akıl yürütme* sürecini gerektirmektedir. Childe akıl yürütmenin tanımını, “*maddi bir sınama ve yanılma sürecine başvurmaksızın sorunları çözme yeteneği*” şeklinde aktarmaktadır. Hayvanların dahi, akıl yürütme yoluyla karşılaştıkları somut durumun ötesine giderek, pratik çözüme ulaştığını ifade eden Childe, bu durumu şu şekilde örneklendirmektedir. “*Şempanze, her iki ucu açık bir borunun içinde, fakat ulaşamayacak kadar uzak bir yerde duran muzla karşılaşınca, bir sürü yararsız hareketlere girişmeksizin, oturup akıl yürüterek, muzun bir çomakla borunun bir ucundan itip, öteki ucundan eliyle almayı keşfetmektedir.*” Ancak hiçbir hayvanın akıl yürütmesi insanla kıyaslanamaz. İnsan akıl yürütme yoluyla karşılaşılan somut durumun çok daha ötesine gidebilmekte, çok daha ilerisini hesaplayabilmektedir.

Akıl yürütme yoluyla insanın zihninde soyut hesaplar yapabilmesi onun araç kullanmasına, sonrasında araç yapabilmesine ve teknolojisini geliştirmesine önyak olmuştur. Araç yapımı ise dilin oluşmasını ve gelişmesini sağlamış, dilin kullanımının ise akıl yürütmenin yani düşüncenin gelişiminde çok büyük etkisi olmuştur. İnsan kültürünün oluşumu ise bu üç unsurun birbirleri arasında etkileşimleri sonucu meydana gelmiştir (Childe, 2009: 24-25).

1.1.2. Avcı ekonomi – birebir eşleşme yoluyla muhasebe

Kültürün ilk tanımı Tylor tarafından, “*kültür ya da uygarlık, bir toplumun üyesi olarak insanoğlunun kazandığı bilgi, inançlar, sanat, ahlak, yasalar, görenekler ve tüm öteki beceri ve alışkanlıkları içeren karmaşık bütündür.*” şeklinde yapılmıştır (Wells, 1994: 43). Wells’in sosyal kalıtımın tümü olarak tabir ettiği kültür, kuşkusuz insanoğlunun, yaşamının başlangıcından beri yeryüzünde inşa ettiği en büyük eseridir. Kültürün, insanlığın tarihini oluşturması ve her şeyi içeren geniş ve karmaşık yapısı, üzerinde en fazla araştırma yapılan konulardan birisi olmasını sağlamıştır. Kültürün 1952 yılı itibarıyla, 164 farklı tanımının yapılmış olması bunun bir kanıtıdır (Kağıtçıbaşı, 1998: 36). İnsan topluluklarını hayvanlardan ayıran özelliklerin ne olduğunu ve ne zaman ortaya çıktığını saptamaya çalışan bilim insanları, önceleri Aristoteles’ ten beri süre gelen “insan düşünen bir hayvandır” (*Homo sapiens*) anlayışını benimsemişler, dolayısıyla *Homo sapiens*’in ortaya çıkışıyla kültürel evrimin biyolojik evrimin önüne geçtiğini ve insanlık tarihinin başladığını kabul etmişlerdir. Ancak daha sonraları, “insan araç yapan hayvandır” (*Homo faber*) anlayışı kabul görmüş; insanlık tarihinin incelenmesinde başlangıç noktası olarak, kültürel evrimin biyolojik evrimin önüne geçmesi ya da insanoğlunun araç yapmaya başlamasıyla kültürel evrimin başlaması, kabul edilmiştir (Şenel, 1995: 47-48). Kesinliği ispatlanamamış olsa da, günümüzden yaklaşık üç milyon yıl önce *homo* cinsi tarafından araç yapımının görülmesiyle, bu kültürlerin ilk arkeolojik kanıtları da başladığı düşünülmektedir (Braidwood, 1995: 52).

Şenel de *Homo faber* anlayışını benimsemiş bir bilim insanı olarak, insan türünün araç yapmaya başlamasıyla, “*insan*” sıfatını kazandığını, kültürel evrimin biyolojik evrimin hızını aştığını belirtmektedir (Şenel, 2008: 16). İnsan türünün ilk temsilcileri ile günümüz insanı arasındaki biyolojik fark yok denilecek kadar az iken, geçim

biçimleri, yaşam biçimleri ve düşün biçimleri arasındaki değişim incelendiğinde, bu farkın devasalığı görülecektir. Fakat bunun yanında kültürel evrimin insanlık tarihindeki birinci rolü alması sırasında, biyolojik evrimle karşılıklı etkileşimleri de söz konusudur. Kültürel evrimin, biyolojik evrim üzerinde önemli birtakım etkileri görülmektedir. Araç kullanılması ve ardından yapılmaya başlanmasıyla, el becerisi gelişmiş, işbirliği ve toplu çalışma iletişimi zorunlu kılmış ve böylece konuşma dili ortaya çıkmış, bunun sonucunda düşünce ve beyin gelişmiştir. Yaşlıların bebek bakımını üstlenmesi sonucu uzayan bebeklik süresi ise, beyin çanağının büyümesine neden olması bu etkilerden bazıları olarak gösterilebilir (Şenel, 1995: 50-51). Ayrıca araç yaparken, insanın düşünmesi ve aracın bitmiş halini kafasında canlandırması, somut nesnelere soyut kavramlarla betimlemesini sağlamış, bu da konuşmanın ön koşulunu oluşturmuştur. Araç yapımı sırasındaki el hareketleri beyin sağ ve sol loblarının belirginleşmesini ve gelişmesini sağlamış, böylece konuşmanın şartı olan, görsel ve işitsel deneyimlerin beyindeki transferi sağlanabilmiştir (Haviland, 2002: 157).

Biyolojik evrim sonucu insanın, vücuduna göre oldukça büyük bir beyne sahip olması, doğanın insana tanıdığı ayrıcalıklardan birisidir. Bu sayede insan akıl yürütme yetisine sahip olmuş ve bu yeti de ona kendi kültürünü yaratma olanağını tanımıştır. Doğanın insana tanıdığı bir diğer ayrıcalık dürbün görüş yetisi, diğer hayvanlardan farklı olarak nesnelere tek bir parça olarak görmemizi, bu da uzaklık, yakınlık ve derinliği algılamamızı sağlamaktadır. Böylece insan alet yapımı için gerekli hesaplamaları zihninde yapabilmekte, elin ve gözün beraber hareketini sağlayabilmektedir (Childe, 2001: 26). L. S. B. Leakey, “*İnsanın Ataları*” isimli özverili çalışmasında, ilkel insanların nasıl araç yaptıklarını, yapımında bizzat uzmanlaşarak, yirmi bir yıl boyunca fiili denemelerle incelemiştir. Bu araştırmalar sonucunda insanın, taştan araç yapabilmesi için öncelikle uygun büyüklükte bir taş bulması gerektiğini, bu taşın hangi büyüklükte bir taşla, hangi açıdan ve hangi kuvvetle vurulacağını hesaplaması gerektiğini göz önüne sermiştir. Kuşkusuz duyu ve deneyimlerinin yardımıyla bu hesabı yapabilen ilkel insan, zaman içinde uzmanlaşmış ve doğru hesaplamalarla, bir tahta parçasıyla sert bir taş parçasını yontarak ona istediği şekli vermeye başlamıştır (Leakey, 1988: 26-34). Yapılan alete amaca uygun büyüklük ve şekil verilirken, yontulacak parçaların büyüklüğünün

hesaplanması ise aletin bitmiş halinin zihinde canlandırılması yoluyla yapılmaktadır (Haviland, 2002: 157). İnsanoğlunu neslinin tükenmesinden alıkoyup, varlığını sürdürmesini ve çoğalmasını sağlayan şey, yaşam için yararlı araç gereçleri yapabilmesi ve bunları geliştirmesi olmuştur (Childe, 2009: 20).

İlkel topluluğun toplayıcılık döneminde, araç kullanımından araç yapımına geçiş aşamasında ilk yaptığı araçlar, kemik, odun ve taş parçalarından oluşmaktaydı. Bu parçalar, başka taşlarla yontularak az çok sivriltilir, kenarları keskinleştirilir ve avuç içine uygun hale getirilirdi. Yapılan bu ilk taş aletler ise; hem yontucu, hem delici, hem rende, hem bıçak, hem kazıma aleti olarak birçok amaca hizmet etmekteydi (Childe, 2001: 42-43). Bu dönemde diğer büyük yırtıcı hayvanların geride bıraktığı leşlerle de beslenen insanoğlu, bu aleti ayrıca leşlerin kemiklerini kırıp iliklerini çıkartmakta kullanıyordu (Harari, 2017: 24).⁵ *Oldowan* teknolojisi adı verilen bu en eski taş alet kültürüne ait aletlerin yaklaşık iki milyon yıl boyunca kullanılmaları, kültürel değişimin hızı hakkında da ipucu vermektedir (Baykara ve Dinçer, 2007: 82). Daha sonra yavaş yavaş tekniğini geliştiren insanoğlu, büyük bir taş parçasını başka taşlarla ufak ufak yontarak, “çekirdek taş” adı verilen ve tek bir ana parçadan oluşan taş aletler yapmaya başlamıştır. Çekirdek taşların en gelişmiş hali el baltaları iken mızrakların da yapılmasıyla avcılığa geçiş sağlanmıştır (Forde-Johnston, 1974: 64.66, Aktaran: Şenel, 1995: 59). *Acheulean* teknolojisi diye bilinen bu alet kültüründe ise insan iyice ustalaşmış, taşı taşla kırıp kaba parçalar çıkarmak yerine, sopayla yontarak daha düzgün aletler yapmaya başlamıştır (Childe, 2009: 43).

Avcılığın başlaması, insanın besin düzeyini arttırmış, daha çok et tüketen insanın beyni, vücuduna oranla büyüme göstermiş, bu durum ise kültürel gelişimin yolunu açmıştır (Haviland, 2002: 113). Etteki protein miktarının bitkilere oranla daha fazla oluşu, yemek miktarını ve harcanan zamanı azaltmış, bir miktar da olsa boş zaman sağlamıştır. Yiyecek sağlama amacıyla yapılan avlanma faaliyetinin en büyük toplumsal etkisi, işbirliğini ve iletişimi güçlendirmek olarak karşımıza çıkmaktadır. Yavaş bir yaratık olan insanoğlunun, kendinden çok daha hızlı hareket eden hayvanları avlayıp yakalayabilmek için, özel tasarlanmış silahların yanı sıra;

⁵Harari yapılan bu ilk taş aletin bu amaçla kullanılmasının, bazı araştırmacılara göre insanoğlunun ilk orijinal buluşu olduğunu belirtmektedir.

işbirliğine ve dil aracılığıyla gerçekleşecek bir planlamaya ve eşgüdümüne ihtiyacı vardır (Bronowski, 1987: 14).

Ateşin denetim altına alınması, insanoğlunun alet çantasına yeni bir silah daha katmış ve bu yeni silahın gücü aynı zamanda biyolojik ve kültürel evrimi de hızlandırmıştır (Şenel, 1995: 61). Ateş, avcılık faaliyetinde korkutucu/kaçırıcı güç olarak kullanılıyor, insanı soğuktan ve yırtıcı hayvanlardan koruyor ve yiyecekleri pişiriyordu. Bir doğa gücü karşısında elde edilen bu hâkimiyet, insan ile hayvanlar arasına kesin bir sınır koymuştur (Engels, 1956: 147; Aktaran: Diakov ve Kovalev, 1987: 14). Avcılık ve ateş, insanı besin piramidinde bir hayli yukarılara taşımıştır. Yiyeceklerin pişirilmesi, içlerindeki zararlı bakterileri yok ettiği gibi, aynı zamanda buğday ve pirinç gibi normalde sindirilemeyen besinlerin sindirilmesini sağlayarak, besin çeşitliliğini ve kalitesini de arttırmıştır (Harari, 2017: 25). Yiyeceğin pişirilmesi, insanı uzun süren çiğneme zahmetinden kurtarması enerji ve zaman tasarrufu sağlamaktadır. Avcılıkla beraber ateşin bulunması, toplayıcı-avcılar için bir miktar da olsa artı enerji ve boş zaman sağlarken bunun yanında topluluk ilişkilerini de geliştirmiştir. İnsanların akşamları ateş başında ses ve taklitlerle anlaşmaya çalışması dilin ve düşüncenin gelişimine katkıda bulunmuş, sanatın gelişme sebebi olmuş, sihirsel düşünüşün temellerini atmıştır (Şenel, 1995: 61).

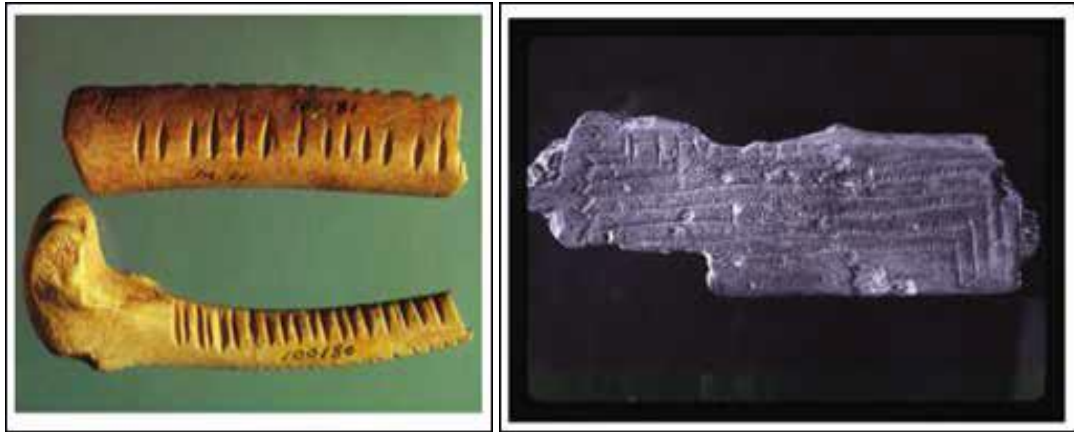
Takım avları erkekler arasında işbirliğini arttırırken, bir yandan da avın verimliliğini arttırmış, sürü avları ise et bolluğu yaratmıştır. Et bolluğu, iklim koşullarının elverişliliği ve saklama yöntemlerinin öğrenilmesiyle birlikte, ava katılmayanları besleyebilecek kadar bir artı besin yaratmıştır. Elbette büyük hayvan sürülerinin avlanması ve özellikle etin uzun süre muhafaza edilmesi, bir süreliğine ava ara vermeye olanak sağlayacak ve böylece toplayıcı-avcı topluluk artı besinin yanında boş zamana sahip olacaktır. Bu artı zaman toplumsal ilişkileri pekiştirmiş, sihirsel sanatlar ve eğlenceler düzenlenmiş, kültürel ve düşünsel yapıyı geliştirmiş ve konuşma dilinin bu dönemde ortaya çıkmıştır. Bölüşüm için oluşturulan kamp alanlarında konaklama süresi uzamış, yaşlıların alet yapımı işini üstlenmesi gibi, geçici de olsa bir işbölümü ve uzmanlaşmaya sebep olmuştur -ancak bu artı ürün ve boş zamanın, insanlığın bu döneminde gerçek anlamda bir ekonomik etki yaratması da söz konusu değildir- (Şenel, 1995: 72-75). Konuşma dili ise edinilen bilgi ve tecrübelerin diğer kuşaklara aktarılmasını sağlamış, eğitim ve insan-insan

ilişkilerinin birincil aracı olmuştur. İşbölümünün gelişmesi, Weber'e göre toplumsal ilişkilerde uzmanlaşmayı ifade eden, farklılaşmanın ve uzmanlaşmanın artmasını sağlamıştır. Farklılaşma ve uzmanlaşma insan-insan ilişkilerinin genel çerçevesini belirleyecek ve ilkelden moderne doğru tüm toplumlar bu *sosyal işbölümü* üzerinde yükselecektir. Farklılaşmanın giderek artması, insanlara amaçlarına uygun olanlar arasından en akılcı olanını seçme olanağı tanıyacak yani rasyonelleşmeyi beraberinde getirecektir (Ercan, 2009: 51.54).

Alet yapımında *Mouster* teknolojisine geçilmesiyle, kemik ve çubuklara takılabilen uçlar, çakı ve kazıyıcı uçlar yapılmış ve bunlara bir de “çanta” eklenmiştir. Alet yapan aletlerin ortaya çıkması, alet teknolojisine ivme kazandırmış, her işte kullanılan büyük aletlerin yerini, belli amaca yönelik küçük aletler almıştır (Çambel, 1970; Aktaran: Güvenç, 1999: 159). Neandartel insanı barakalar inşa etmiş, alternatif tıpla hastalarına bakmış, sihirsel sanat ile uğraşmamış olsa da, ölümden sonra hayata inandığı için, ölümlerini eşyalarıyla ve bir parça etle gömmüştür (Çıvgın ve Yardımcı, 2010: 7). *Homo sapiens* türünün görülmesiyle kültürel ve teknolojik evrim ivme kazanmış, insanın kas gücünü arttırıp, biriktirerek, bir anda bir noktaya salıvermesini sağlayan ok ve yay, insanın yaptığı ilk birleşik mekanizma, ilk makine olarak karşımıza çıkmıştır (Childe, 2009: 51-52). Eski taş çağının sonuna doğru, gelişen teknoloji ve uzman avcılığın sağladığı bol besin ve zaman, bilgi ve deneyim aktarımını hızlandırmış, atalarımız araç takımına, avcılık ve savunma araçlarından farklı araçlar da eklemiştir. Hayvan derisinden toprağa yarı gömülü bir şekilde çadırlar yapılırken, dikiş iğneleri, kürk ve elbise teknolojisini geliştirmiştir. Buzul çağının sonlarına yaklaşılan bu dönemde, atalarımız kıtlık sorununu mağara duvarlarına sihirsel av resimleri yaparak çözmeye çalışırken, üreme sorununu *Venus* adı verilen sihirsel heykellerle çözmeye çalışmışlardır (Güvenç, 1999: 158-165). Bu dönem sanatı estetik kaygılardan uzak icra edilmekte, kemikten oyulan kavallar sihirin gücünü arttırmakta, mamut dişlerinden ve deniz kabuklarından yapılan kolye ve bilezikler birer tılsım olmakta, vücuda çizilen çizgiler ve takılan süs eşyaları insanı güzelleştirip, kişiliklerini yükseltmektedir. Büyünün ve sihirsel inanışların olduğu gibi, sanatın ve modanın kökenleri de eski taş çağına dayanmaktadır (Childe, 2009: 55-56).

Sürü avlarının sağladığı et bolluğu, etin uzun süre muhafaza edilebilmesinin sağladığı boş vakit aynı zamanda, atalarımızın bölüşüm amaçlı kurulan kamplarda konaklama süresini uzatmıştır. İnsanoğlunun çadır ve barınakları oluşturmasıyla hemen hemen eşzamanlı ortaya çıkan bir başka alet ise, kemik veya dallarla çentik atma yoluyla yapılan, saymanlık tarihinin en eski ve de en evrensel yöntemi olan envanter çeteleleridir. İnsanın soyut olarak saymayı henüz bilmediği ve hesabı akılda tutma yoluyla tuttuğu bu dönemde, bu pusulaların insanı birçok kez zorluklardan kurtardığı açıktır. Günümüzden yaklaşık otuz bin yıl öncesine ait, 1937 de Çek Cumhuriyeti'nde bulunan bir kurt önkol kemiğinin üzerinde, beşerli gruplar halinde elli beş çentik vardır. Buzul çağlarının sonlarına doğru bir başka alet teknolojisi olan *Aruignac* kültür evresinde, Batı Avrupa' da bu kemiklere çok sayıda rastlanmaktadır. Bu kemiklerin, her hayvan türü için farklı bir tür kemiğe çentik atılarak, avlanan hayvanların sayısının ve mevcut gıda durumunun kaydedildiği düşünülmektedir (Dönmez, 2002: 15-19). Uganda sınırında 1960'da bulunan İshango Kemiği üzerinde, bir sırası asal sayılardan oluşan üç sıra çentik bulunmaktadır. Mankiewicz'e göre bu kemik avlanan hayvan sayısını gösteren basit bir çetele olmayıp, zamanın hesaplanmasında kullanılmaktadır⁶ (2002: 14).

Şekil 1. Çentikli Kemik ve Plak



Kaynak: Şeker ve Şeker, 2018: 794

⁶ Kemik çetelelerin ilkel topluluklarda, avlanan ya da mevcut bulunan hayvanların kaydını tutmak için kullanıldığı genel kabul görünken, gökyüzünün zaman ölçeklerinin izlenmesinde de kullanıldığı iddiaları vardır. M.Ö. 8000' de envanter pusulalarının ortaya çıkması, ilk yazılı belgelerin hesap kayıtları oluşu, Roma Rakamlarının koyunların envanterinin tutulmasıyla yoluyla bulunuşu ise genel görüşü destekler niteliktedir.

Mağara resimlerinden farklı olarak bu dönemde, konaklanan alanda hangi bölgede avlanmak gerektiğini göstermek amaçlı kayalara da hayvan resimleri yapılmıştır. Bu resimler hangi bölgede bol av hayvanı ve hangi cins hayvan olduğunu göstererek, bir başka çetele şekli olarak karşımıza çıkar (Kınal, 1969: 1). Günümüzden yaklaşık on beş bin yıl öncesine ait *Magdalen* kültür evresinden kalma, bir ren geyiği boynuzu Fransa'da bulunmuştur. Boynuzunun üzerinde, düzenli aralıklarla, bir tarafta üç ve yedi çentik, diğer tarafta beş ve dokuz çentik bulunması ise oldukça ilgi çekicidir. Boynuzun kullanım alanının ise ya hayvanların ve nesnelere sayımı ya alet ve araçları sayımı ya silahların sayımı ya yan kabileyle olan hayvan, yiyecek, kürk alışverişinin borç-alacak kaydı ya da avlanan hayvanların sayısının ve türünün kaydı olduğu düşünülmektedir (Dönmez, 2002: 21-22). Bu hesaplama ya da kayıt altına alma yöntemi, sayıların varlığını gerektirmeden *bire bir eşleşme* yoluyla yapılmaktadır. Bire bir eşleşme; kayıt altına alınacak her bir varlık için bir çentik atılması veya bir çakıl taşı ayrılması, varlıktaki azalış veya artışların da çentik veya çakıl taşlarına yansıtılması şeklinde örneklenebilir. Her ne kadar bu çentiklerin ne için kullanıldığı kesin olarak ispatlanamasa da, en ilkel hesap tutma ve kayıt altına alma yöntemi olduğu kabul görmüştür. Atılan bir çentiğin veya çakıl taşının tahılı mı yoksa keçiyi mi ifade ettiğinin ancak uygulayan kişi tarafından bilinmesi; başka bir deyişle bir mal grubunu temsilen somut bir objenin olmayışı ise yöntemin veri saklama özelliğini öznelletirmektedir (Şeker ve Şeker, 2018: 793-794).

Avcılığın başarısı da tıpkı toplayıcılık gibi zihinsel haritadan geçmektedir; başarı yer ve zaman boyutlarının kesişim yerinde ve anında olacaktır. Bir avı avlamak, aramak ve öldürmek zaman hesabına dayanırken, başarısı da sağlanan faydayla emek arasındaki ilişkinin iyi analiz edilmesinden geçmektedir. Hayvanın hangi hızla gittiği, aldığı yarayla ne kadar uzaklaşabileceği, takip etmenin maliyeti ve sağlayacağı fayda iyi hesaplanmalıdır. Mevsim, zaman, rüzgarın yönü ve şiddeti, sıcaklık gibi birçok etkenin hesaba katılması, yemekte et olup olmayacağı şansının yüzdesini belirlerken, en başta avın izini sürüp sürmemeye karar verilmesi ise bu şansın yaratıcı unsurudur (Leakey ve Lewin, 1998: 91). Birkaç günlüğüne çıkılan süre avları için avcının, yanında taşıyacağı eşyaları belirlemesi büyük önem taşımaktadır. Avcı, av süresi boyunca ihtiyacı olacak yemek ve suyu hesaplamalı,

üzerine taşıyacağı aletleri de eklemelidir. Bu hesabın başarısı, avcının av süresince hareket ve hız kabiliyetini dolayısıyla avın etkinliğini belirleyecektir. Büyük hayvan avları için özel silahlar üretilmiş olmasına karşın, bilim insanları, bu avların bu teknoloji ile bağımsız aileler tarafından değil, ancak uzman avcı takımlarca avlanabileceğini belirtmektedir. Büyük hayvan avı erkekler için, mızrağın ucunun ve sapının hesaplanmasından, ekibin kaç kişi olacağını belirlenmesine, avın kaç gün süreceğinin saptanmasına kadar örgütlü bir organizasyon ve iletişim gerektirmektedir (Şenel, 1995: 67-68).

Sahlins toplayıcı-avcı ekonomide ne bir artı ürünün, ne de kültür yaratacak boş zamanın olmadığını düşünmenin yanlış olacağını, aksine toplayıcı-avcı toplulukların aylıklık lüksüne sahip olduğunu savunmaktadır. Yiyeceklerden sağlanan enerji ile yiyecekler için harcanan enerji ve zaman kıyaslandığında karşımıza bir bolluk toplumu çıkmaktadır. Geçim dışı mallara talebin söz konusu olamadığı ve maddi mülke karşı kayıtsız olunan toplayıcı-avcı ekonomide, yatırım yapılabilecek iki unsur karşımıza; birkaç günlük besin ve günde birkaç saatlik boş zaman olarak çıkmaktadır (2010: 20-29). Ancak bu sağlanan artı besin ve boş zamanla dahi toplayıcı-avcı ekonomide, yarının muhasebesinden söz edilemez ve bu artıların üretim öncesi toplumlarda gerçek bir ekonomik etki yaratması söz konusu değildir. Şenel'in ifadesiyle *“avcı ve toplayıcı takımlar arası rastlantısal, sistemsiz savaşı ilişkilerin, takımların ekonomik ve toplumsal yapılarında önemli bir değişiklik yaratmaları söz konusu olamaz. Çünkü ortada ele geçirilecek ve bir takımı zenginleştirecek ne bir mal birikimi vardır, ne de, emeğin verimliliği bir kimsenin kendini beslemekten öte bir değer üretebilecek düzeye çıkmadığı için köle yapmak üzere tutsak almanın anlamı vardır”* (1995: 66). Bitki ve meyveleri yerinde ve zamanında toplayabilmek, hayvan sürülerini yerinde ve zamanında avlayabilmek, göçebe yaşamı zorunlu kılmaktadır. Toplayıcı-avcı toplumlar, besin sıkıntısı çekmemek için dağınık yaşamak ve artı besin çukurlarda sakladıkları etlerin yanı sıra, konaklama alanlarındaki mevcut bitkisel besinleri ve av hayvanlarını takip etmek durumunda, bunların azalmasıyla birlikte göç etmek durumundadırlar (Güvenç, 1999: 153-154).

Toplayıcı-avcı atalarımızın oluşturdukları bu ilk karma ekonomiyi, aynı zamanda bölüşüm ekonomisine dönüştürmeleri, insanlar arasında karşılıklı fedakârlıkların oluşmasına neden olmuştur. Yiyecek paylaşımıyla başlayan karşılıklı fedakârlıklar,

her türlü faaliyete yansımış ve toplayıcı-avcı topluluklarda en çok hor görülen davranış, birinin adaletsiz davranması şeklini almıştır. Bu durum ise, sanılanın aksine toplayıcı-avcı toplulukları, savaşçı ve vahşi değil işbirlikçi, paylaşımcı, dayanışmacı, ortak çalışan, eşitlikçi bir yapıya sahip kılmış, ekonomik nedenlerle birbirlerine muhtaç oluşları ise toplumsal bağları sıkılaştırmış ve uygarlık yolunda bir basamak teşkil etmiştir. Günümüzden otuz, kırk bin yıl öncesine ait, atalarımızdan kalan ilk mağara resimlerinin konusunun, av faaliyetleri ve av hayvanları oluşu, tarım devrimi sonrasında ise sanatın konusuna savaşın yerleşmesi bu iddianın en büyük kanıtıdır (Leakey ve Lewin, 1998: 114-115, 125-127, 168, 226-227). Üretim, bölüşüm ve tüketim ilişkilerine dayanan modern iktisadi sistemde esas, karlılık ve sermaye büyümesidir. Modern ise her koşulda, her bilgiye sahip, maksimum karı amaçlayan, hesapçı, rasyonel *Homo economicus* olarak varsayılmaktadır. Ancak modern öncesi dönemde insanın arzusu doğaya hükmetmek değil doğa ile bütünleşmek olup rasyonellik kavramı da farklıdır (İlboğa ve Aygül, 2015: 69). Tarihöncesi dönemde ise bölüşüm, makro düzeyde hesaplara değil basit bir üleş hesabına dayanmakta, rasyonel olan davranış ise topluluk içinde karşılıksız, adil bir paylaşım olarak karşımıza çıkmaktadır. Toplayıcı-avcı toplulukların en büyük özelliklerinden biri, herhangi bir karşılık beklemeksizin bölüşüme dayalı, eşitlikçi yapılarıdır. Bölüşüme dayalı bu yaşam modeli ise, kaynak dağıtımının (gelir dağılımı) başarılı bir şekilde yapılması yolu ile sosyal eşitliğin sağlanmasıyla oluşmuştur (Haviland, 2002: 214-215).

1.2. Tarihöncesi Dönemde Muhasebenin Roller

Yalın besin toplayıcıları zamanın hesabını tutarak, hayvanlarca bırakılan yumurtalara, doğada yetişen bitkilere zamanında ulaşip besinini sağlayabilmiştir. Bir kadının doğumuna ne kadar kaldığını, bebeğini daha ne kadar emzireceğini, yolculuğun ne kadar süreceğini, susuzluğa ne kadar dayanabileceğini algılayabilmiş ve zaman hesabı insanda bir disiplin olgusunu meydana getirmiştir. Mesafenin hesabını tutarak, hangi besin yönünde, ne kadar yol almanın daha rasyonel karar olacağı konusunda fayda maliyet analizini yapabilmiş, böylece toplayıcılığın verimini arttırabilmiştir. Bunu yanında mesafe hesabı ilkel hayatta, gün batmadan ne kadar yol alınabileceğini, soğuğa kaç kilometre dayanılabileceğini sorularını da cevaplamaktadır. Alanın hesabının tutulması ile toplayıcılığın etkin bir şekilde

yürütülebilmesi için gerekli alan hesaplanabilmiş ve bunun için gereken ideal kişi sayısı da belirlenebilmiştir. Bölgelerindeki besinin sürekli envanterinin tutulması ve sürü nüfusu ile orantılanması, onları güvenceye almış, yer değiştirmenin zamanını işaret etmiştir. Göç yolları için veya zorlu geçecek bir dönem için gereken erzakın belirlenmesi ve günlere paylaştırılması, zor dönemlerin atlatılmasını ve insanın varlığını sürdürmesini sağlamıştır. Maslow'un "*ihtiyaçlar hiyerarşisinin*" birinci basamağında yeme, içme, nefes alma gibi yaşamsal ihtiyaçlar yer alırken, ikinci basamağında sığınma, barınma gibi kişinin kendisinin, ailesinin ve varlıklarının güvenliği ihtiyaçları yer almaktadır. Hesap tutmanın ise henüz sayı saymanın dahi bilinmediği insanoğlunun bu ilksel döneminde, yaşamının birçok alanında karşısına çıkmakta ve varlığını sürdürmesinin bir gereği olduğu anlaşılmaktadır. Hesap tutma ihtiyacının fizyolojik bir ihtiyaç olmayışı ve insanın hayatta kalmasını sağlayan, günlük hayatta ve özellikle zor dönemlerin karşılanmasında dolaysız olarak başvurulan bir yöntem ve uygulama oluşu çalışmada, toplayıcı dönemde hesap tutmanın bir güvenlik ihtiyacı olarak ele alınmasının birinci sebebi olmuştur.

Çağdaş ilkel topluluklar üzerine yapılan araştırmalar, ilkel topluluklar arasında yapılan değiş-tokuşların karşılıklılık ve eşitlik ilkesine bağlı yapıldığını göstermektedir. Mauss, bu ilkeye bağlı yapılan değiş-tokuşların ve verilen hediyelerin, ilkel dünyada barışı güvence altına alan siyasi bir sözleşme şekli olduğunu dile getirmektedir. Alınan bir hediye, akılda tutulmakta ve muhakkak eşdeğerinde bir hediye karşı tarafa verilmektedir (Sahlins, 2010: 160). Bu durum, günümüzde çift taraflı kayıt tekniği ile parayı ölçü birimi olarak tutulan muhasebenin, en ilkel uygulamasının, akılda tutma tekniği ile eşitliği ölçü birimi olarak tutulduğunu göstermektedir.

Akıl yürütme yoluyla insanın zamanı ve mesafeyi hesaplayabilmesi ve ölçebilmesi araç yapabilmesine olanak vermiş, araç yapabilmesi ise insanın beynini ve el becerisini geliştirmiş, beynin gelişmesi dilin ve düşüncenin de meydana çıkıp ilerlemesine olanak sağlamıştır. İnsanoğlu araç yaparak, değişen çevre koşullarına karşı biyolojik evriminin yetersizliğini giderebilmiş ve dolayısıyla varlığını sürdürebilmiştir. Varlık sürdürmenin bir diğer şartı ise, ihtiyaç duyulan/duyulacak besin miktarının hesaplanıp sağlanması, konaklanan alanda kalan besinin gözlenip topluluk nüfusu ile oranlanması, bu gözleme göre göç zamanına karar verilmesi ve

taşınacak araç ve erzakın belirlenmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira göç sırasında taşınacak erzak miktarı bazen çocuklar ve yaşlıların, taşınma ya da geri bırakılma kararına etki etmektedir. Topluluğun üye sayısının belirlenmesi de ayrıca önemli bir etkidir çünkü insanın varlığını sürdürmesi ancak beslenme, savunma ve üreme ihtiyaçlarının hepsinin karşılanmasıyla mümkün olmuştur. Optimum üye sayısı ile ilkel topluluk, hareket kabiliyetini kısıtlamadan konaklama alanında besin taraması yapabilmiş, göç faaliyetini hızlı bir şekilde gerçekleştirebilmiş hem de savunma ve üreme ihtiyacını karşılayabilmiştir. Kısacası akıl yürütme yoluyla yapılan hesaplamaların ve analizlerin başarısı, bu dönemde insanın hayatta kalmasının bir diğer şartı olduğu görülmektedir. Artı ürünün olmadığı ilkel ekonomilerde stratejik planlardan söz edilemezken, azalan verimler yasası gereği içinde bulunulan zamanın muhasebesi sürekli tutulmak zorundadır.

İnsanoğlunun yeryüzünde görüldüğünden beri, varlığını sürdürebilmek için yaptığı ilk buluşlar ve kullandığı ilk teknikler aynı zamanda ilk bilimsel faaliyetleri başlatmaktadır (Tiryaki, 2017: 1). Childe'a göre, ay ve yıldızlardan zamanın hesaplanması astronomi, hayvansal ve bitkisel besinlerin oluşum zamanlarının takibi zooloji ve botanik, alet yapımı ve ateş kullanımı fizik ve kimya bilimlerinin başlangıcını teşkil etmektedir (2009: 46). Gündelik yaşamın zaruretlerinden doğan hesap tutma davranışının, bu dönemde mantıklı eylem konseptine dönüşmesiyle ortaya çıkan muhasebe, kökenleri insanoğlunun ilk geçim biçimi olan toplayıcılığa dayanan birkaç bilim dalının içerisinde yer almaktadır. Tek iktisadi faaliyetin besin toplama olduğu, bilançosunun varlıklarını besinin, kaynaklarını doğanın oluşturduğu toplayıcı ekonomide, muhasebenin işlevi, ilkel grupların varlıkları ile ilgili hareketlerini rasyonelleştirmek olduğu gözlenmektedir. Toplayıcılık bireysel yürütülen bir ekonomi olmasına karşın, ilkel grupların eşitlikçi yapısı ve ortak paylaşma ilkesi vardır. Şenel'e göre ilkel toplumun sigortası olan bu ilkeler gereği (1995: 85), hiçbir kurumsal yapının bulunmadığı bu dönemde, muhasebenin rollerinin de toplumsal olacağı çıkarımına götürmektedir. Bu göstergelerin sonucu, ilkel grupların yaşamında muhasebenin üstlenmiş olduğu roller şu şekilde ortaya çıkmaktadır. Muhasebe, toplayıcılığın verimini etkileyecek iki seçenek arasında alınan kararlarda bir yönetim rolü üstlenirken, konaklanan alandaki besin stoklarının takibi ve buna bağlı alınacak göç kararlarında ise bir gözetim rolü üstlendiği görülmektedir. Göç

süresi veya zor bir zaman dilimi için gerekli besin miktarının belirlenmesinde yine bir yönetim rolü ve bu besinin zaman dilimi boyunca paylaştırılmasında ise bir gözetim rolü söz konusudur. Bu roller ise muhasebeyi, Plunkett'a göre dünyanın en eski mesleği yapmakta, Can'a göre ise tüm yönetim-bilimlerin teknik ve uygulamalarının atası yaparken (2007: 2) aynı zamanda toplumsal bir kimlikle doğurmaktadır.

İlkel toplulukların yaşamını, “*her şeyin her şeye karşı savaşı*” olarak betimleyen Hobbes'in (Güvenç, 1999: 25) aksine, Sahlins avcılığın başlamasıyla geçilen karma ekonominin, ilk “*orijinal bolluk toplumunu*” oluşturduğunu dile getirmektedir (2010: 13). Uzman avcılık ile gelen et bolluğu, iklim koşulları sayesinde insanoğluna besinlerini daha uzun muhafaza etme olanakları sağlarken, bu durum kamplarda konaklama sürelerini uzatmıştır. Sürü avı yapan avcılar zamanla değişik türden hayvan kemiklerine çentikler atarak, avladıkları hayvanların türünü ve sayısını kaydetmeye ve gıda durumlarını sürekli izlemeye başlamışlardır. Karma ekonominin beraberinde getirdiği bölüşüm şartı ise, bir yandan ilkel topluluğun sigortası olurken, bir yandan da dayanışma ve adil paylaşım en büyük değer yargısı haline gelerek, toplumsal yapının temellerini oluşturmuştur. Toplayıcı ekonomiden farklı olarak, avcılığa geçilmesiyle birlikte ilkel toplulukta muhasebenin üstlenmiş olduğu yönetim rolü, mevcut besinlerin daha düzenli ve uzun süre takibini sağlarken gözetim rolü ise, adil bölüşümün bir şartı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Toplayıcı-avcı toplumlarda maddiyatçı rasyonalitenin yok olduğu söylenemez, ancak bunu bir kuruma dönüştürmemişlerdir (Sahlins, 2010: 24). Akılda tutma yoluyla yapılan hesap tutma, gündelik hayatta başvuru bir ihtiyaç iken, muhasebe ise herhangi bir şekilde yoksun, bir yöntem ve uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Yazının icat edilmesinden önce dahi yazılı bir şekilde tutulan muhasebe, toplayıcı-avcı geçim biçiminde çoğunlukla akılda tutma yoluyla tutulmaktadır. Kayıt tutma eylemi özünde bir çeşit ihtiyaç ve önlem olup, hesaplama ve kaydetme yöntemlerinin en ilkel örneklerinin uygulanmasıyla (çentik ve çakıl taşları), bu dönemin sonuna doğru bire bir eşleşme yoluyla muhasebe karşımıza çıkmaktadır. Avlanma ve savunma araçlarından sonra yapılan ilk araçların, barınma ve güvenlik araçlarının olması ve bunlarla eşzamanlı yapılan diğer araçların, kayıt altına alma/sayım

çetelelerinin olması, hesap tutmanın güvelik ihtiyacı olarak değerlendirilmesinin ikinci bir nedeni olmuştur.

Günümüz modern insanının, toplumsal ve bireysel davranışlarının birçoğunun oluşumu da tarihöncesi dönemlere dayanmaktadır. Bugünkü alışkanlıklarımız ve davranışlarımız, en ilkel zihnimizin günümüz kültür ve teknolojisi ile etkileşimleri sonucu oluşmaktadır (Harari, 2017: 52). Çalışmada düşüncenin ve alet yapımını dolaysız ilişkisi aktarılmış ve hesap tutmanın da bu ilişkinin bir parçası olduğu açıklanmıştır. Akılda tutma yoluyla hesap tutulması, akıl yürütme yoluyla zaman ve mesafenin ölçülmesi, bu büyüklüklerin ve miktarların zihinde canlandırması demek olmasından dolayı, düşünme yetisi ile arasında dolaysız bir bağlantı mevcuttur. Düşünme yetisini güçlendiren insan, zor dönemlerde gerekli bölüştürme hesaplarını yapabilmiş, besin kaynaklarının ne kadar süre yeteceğini görebilmiş ve ne zaman göç etmesi gerektiğini doğru bir şekilde tespit edebilmiştir. Bu durum ise hesap tutmanın, toplayıcı insanın hayatında üstlendiği yönetim ve gözetimin dışında, soyut olarak üstlendiği güvenlik rolünün bir göstergesi olup, çalışmada güvenlik ihtiyacı olarak değerlendirilmesinin üçüncü sebebinin oluşturmuştur.

İKİNCİ BÖLÜM

TARIMA DAYALI DÖNEMDE

MUHASEBENİN ÜSTLENDİĞİ ROLLER

2.1 Tarım Toplumu – Muhasebenin Kökenleri

McNeill tarımsal üretimin başlamasını, “*insanlık tarihinin ilk büyük dönüm noktası*” olarak ifade ederken (1989: 15), Şenel de “*asalak bir ekonomiden, üretici ekonomiye geçiş*” olarak tanımını yapmakta (1995: 148), Childe ise “*neolitik devrim*” diye tabir etmektedir (2009: 63). Toplayıcı-avcılarda muhasebe çoğunlukla, birtakım darboğazların aşılmasında, toplayıcılığın ve avcılığın etkinliğinin arttırılmasında, bölüşüm ekonomisinin yürütülmesinde ve kısa vadeli de olsa ihtiyatlı tedbirler alınmasında akılda tutma yoluyla yapılan birtakım uygulamalar şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Üretici ekonomiye geçiş ile beraber somut halini almış, uygulama alanları genişlemiş, muhasebe mesleği oluşmuş ve yazının ortaya çıkışıyla birlikte bugünkü soyut şeklini almıştır. Toplayıcı-avcılık döneminde her türlü ilerlemenin yavaş gerçekleştiği gibi sayısal değerler ve mekânsal ilişkiler açısından da çok az ilerleme sağlanmış, ancak üretkenliğe geçilmesi, atalarımızın doğa karşısındaki edilgenliğine son vermiştir (Struik, 2002: 25).

2.1.1. Mübadele ve ticaret

Türk Dil Kurumu tarafından da “*değiş tokuş etmek*” olarak tanımlanan mübadele kavramı, sadece somut varlıkların değiş-tokuşunu ifade etmeyip, sosyal mübadele kapsamında karşılıklı iyilik, saygı, sevgi ve benzeri soyut kavramları da içine almak üzere her türlü karşılıklı alışverişi kapsamaktadır (Ertürk, 2014: 36). Curtin, “*Kültürler Arası Ticaret*” adlı kitabında, savaşların etkisi göz ardı edildiğinde, dünya tarihinin şekillenmesinin, kültürlerin ve yaşam biçimlerinin yayılmasının en büyük sebebinin farklı kültürler arasında yapılan mübadele ve ticaret olduğunu söylemektedir. “*Her insan topluluğu, kültürel ve teknik mirasının ancak küçük bir kısmını kendi kendine icat edebildiği için bu harici Saikler bilim, sanat ve teknolojiye yaşanan değişim ve gelişimin yegane kaynağıdır.*” Aynı zamanda mübadelenin, insanoğlunun toplayıcı-avcı topluluklar halinde yaşadığı dönemde bu grupların av sahasında ilk karşılaşmalarıyla başladığını, mübadelenin de ilk kez bu toplulukların sınırlarında gerçekleştiğini ifade etmektedir (2008: 1-2). Toplayıcı-avcılığın gereği

olan göçebe hayatın bir özelliği de, ilkel toplulukların ara ara diğer topluluklarla karşılaşmalarıdır. Zamanla düzenli törenlere dönüştürülen bu karşılaşmalarda, insanların fırsat buldukça, az bulunan nesnelere değiş-tokuş ettikleri bilinmektedir (McNeill, 1989: 19).

İlk insanlarda paranın, dolayısıyla satın alma kavramının olmayışı, değişim aracını ancak ve ancak karşılıklı yapılan mübadeleler olarak karşımıza çıkarmaktadır. Gruplar beraber avlanıp, beraber toplayıcılık yapmakta, bazıları ayakkabıcılık yaparken, bazıları tedavi işini üstlenmekte ve sonucunda o dönemin üretimi sayılan bu mal ve hizmetler paylaşılmaktadır (Harari, 2015: 179). İnsanoğlu bundan on bin yıl öncesine kadar yaklaşık olarak iki-üç milyon yıl boyunca toplayıcı-avcı toplumlar halinde yaşamıştır. Cinsiyetçi olmayıp, fiziksel özelliklere bağlı olarak cinse dayalı yapılan ilk toplumsal işbölümünde, erkekler avcılık görevini, kadınlar da yiyecek toplama ve çocuk bakımı işlerini üstlenmiştir. İşbölümü, beraberinde paylaşım gereğini de getirirken, zamanla erkeklerin av sahasında gerçekleştirdikleri işbirliği ile oluşan *ortak paylaşma* ilkesi, toplayıcı-avcı karma ekonomiyi aynı zamanda bölüşüm ekonomisine dönüştürmüştür. Bölüşüm ilişkileriyle ortaya çıkan fedakârlık ve hediyeleşme, ilkel topluluklarda mübadelelerin sık yapılmasına neden olmuştur. Çağdaş ilkel toplulukları inceleyen araştırmacılar, bu toplulukların gündelik zamanlarının yarısından fazlasını, ya başka toplulukları misafir ederek ya da başka topluluklara misafir giderek ve hediyeler alıp vererek geçirdiklerini gözlemlemişlerdir. Paylaşım dayalı kurulmuş bu sosyal düzende, hediye reddedilmesi ise, karşıdakinin paylaşım hakkına karşı büyük bir kabalık olacaktır (Haviland, 2002: 215-216). “*Toplum sözleşmesinin ilkel dünyadaki karşılığı devlet değil, hediyedir. Hediye, sivil toplumda devlet tarafından güvence altına alınan barışı sağlamanın ilkel yoludur.*” Modern toplumda sözleşme, siyasi bir mübadele şekli olarak ele alınırken, ilkel toplumda mübadele, siyasi bir sözleşme şekli olarak ele alınmaktadır (Sahlins, 2010: 167).

Pek çok insan için ticaretin, henüz para kavramı ortada yokken ve insanoğlu henüz yerleşik hayata geçmemişken, buzul çağında başladığını algılamak, oldukça güç bir durumdur (Bozkurt, 2002: 158). Doğada nadir bulunan ve düzensiz olarak dağılmış olan kaynaklar, erken ticaretin ilk konusu mallar olmuşlardır. Arkeolojik kanıtlara göre en erken ticarete konu olan mallar, bazı deniz kabukluları ve bakır madenidir.

En başlarda kısa mesafeli olarak komşu topluluklar arasında başlayan erken dönem ticaretinde malların, diğer topluluklara aktarmasıyla büyük mesafeler kat ettiği düşünülmektedir. Şehir hayatının ortaya çıkmasıyla ticareti yapılan mallar artacak, bunu iş haline getiren kişiler ticaret yollarını oluşturacak, ticaret merkezleri ortaya çıkacak ve uzun mesafeli ticaret başlayacaktır (Curtin, 2008: 21).

İlkel toplumların, yiyeceğin kıt olduğu, zor şartlarda, tüm günlerini yiyecek arayarak geçiren topluluklar olarak görülmesinin aksine, özellikle uzman avcılığın başlamasıyla ardından, bol besine ve boş zamana sahip toplumlar olduğunu önceki bölümde açıklanmıştır. Buzul çağıının sonlarında, Avrupa'da yaşayan atalarımız, kalabalıklaşan nüfuslarının ve mağara sanatlarının da işaret ettiği üzere, buzul çağıının en parlak kültürlerini oluşturmuşlardır. Bu dönemde alet yapan aletler ve delgilerle ileri teknoloji silahlar, giysiler ve barınakların yanı sıra süs eşyaları da yapılamaya başlanmıştır. Buz devri koşullarının cömertçe sağladığı büyük avlar ve yiyecekler, çok az bir çaba harcayarak artan nüfusu beslemeye yetmiş, manevi kültür geliştirebilmeleri için gerekli boş zaman yaratmıştır. Toplayıcı-avcı gruplar arasında ilişkilerin sınırlı olmasına karşın bu dönemde, lüks malların ilk ticarete konu olduğunu gösteren belirtiler vardır. *Cowrie* adı verilen deniz kabuklarından bereketi arttırdığına inanılan süs eşyaları yapılmış ve bu kabuklar Akdeniz kıyılarından Orta Fransa'ya getirilmişlerdir. Fransa'nın iç kesimlerinde bulunan balık kemikleri ve kıyı kesimlerde bulunan mamut ve ren geyiği kemikleri, iç ve kıyı kesim arasındaki alışverişi göstermektedir. Arkeologlarca onaylanan bu alışveriş ise iç kesimlerle kıyı kesimler arasında düzenli bir ticaret olduğunu gösterir boyuttur. Böyle bir kültürün yaratılması ancak bu olanakları değerlendirebilecek kadar uzmanlaşmış bir ekonomi ile sağlanabilir. Her ne kadar ekonomik uzmanlaşma olsa da, asalak ekonominin sınırlılıkları sonucu, buzulların ortadan kalkmasıyla bu kültür gerileme sürecine girmiştir (Childe, 2009: 52-58). Mübadelenin ilk insanlarla birlikte görüldüğü ve ticaretin başladığı aşikârdır; ancak gerçek anlamda ekonomik uzmanlaşma ve örgütlü bir ticaretten, tarım devriminin öncesinde söz edilememektedir (Curtin, 2008: 75).

Gerçekçi tarih, önemlilik kavramı içinde yazılı belgelerle kanıtlanan teknolojik ilerlemenin, toplumsal-yönetimsel yapıların ve ekonomik kurumların oluşumu ve bir arada ilerlemesi üzerinde durmaktadır. Arkeoloji biliminin ise, insanın üretim yapısındaki, toplumsal/kültürel yöntemlerindeki devrim niteliğindeki değişim ve

gelişmeleri incelemesi, gerçekçi tarihin tarihsel değişiklikler kavramından farklı değildir. Günümüzde bir gemi yapımı için çeşitli teknolojik aletler ve çeşitli mühendisliklerin yanında, ulaşım ve ticaret ağlarını da kapsayan ekonomik bir organizasyon gerekmektedir. Geminin yapımında çalışan işçiler dünyanın çeşitli yerlerinden getirilen hammaddeleri, uzmanlık gerektiren bir plan ve koordinasyon içerisinde birleştirmektedirler. Bu işçiler kendi besinlerini kendileri üretmeyip, başka yerlerde besin üreten kişilerin üretmiş olduğu artı ürünle beslenmek durumundadır. Taş çağında ise durum farklı olup, herhangi bir sosyal organizasyon gerektirmeksizin bir aile, bir kayığı kendi ilkel araçlarını kullanarak, en yakın ağaçtan keresteyi temin ederek ve üstelik kendi besini kendisi üreterek yapmaktadır. Fakat taş aletlerin yerine bronz aletlerin kullanılmaya başlaması, gerekli ekonomik ve sosyal yapının oluşturulduğunun kanıtıdır. Bronz aletlerin yapımı için, doğada ender bulunan bakır ve kalay madenlerinin bir araya getirilmesi ve bir ulaşım ve ticaret ağına sahip olunması gerektirmektedir. Ticaret veya takas yoluyla bakır ve kalayın başka topluluklardan sağlanması için ise, toplumsal bir artı ürün o ekonomide var olmak zorundadır (Childe, 2001: 13-14). Antropolojik iktisada göre bu mübadele değerlerini neyin ve nasıl belirlediği kesin olarak söylenemese de, yöntemin takas olduğu ortadadır (Sahlins, 2010: 266). Bu ticaret esnasında kullanılan dil ise, ticarete konu olan malların niceliğinin ve niteliğinin biçimsel hareketlerle ifade edilmesi şeklindedir. İlkel dönem ticaretine konu olan bu ticari mal veya mamullerin nicelikleri ve nitelikleri, zamanla yeni dillerin oluşmasına neden olmuş ve ticarete paralel ilerleme göstermiştir (Struik, 2002: 26).

Bronz dökümünde ve bronz aletlerin yapımında uzmanlaşmak ise çalışma alanında bir farklılaşmadır. Farklılaşmanın ve buna bağlı olarak işbölümü ve uzmanlaşmanın başlayıp, sürdürülmesine olanak veren ise toplumsal artının varlığıdır. Ancak ilkel toplumlarda ekonomik etki yaratacak, gerçek anlamda bir toplumsal artının üretilmesinin mümkün olmadığı, çalışmanın önceki bölümünde de ifade edilmiştir. İlkel topluluk artı bir ürün sağlayabilse bile, yiyeceğin eşit olarak bölüşülmesi farklılaşmanın oluşup gelişmesine olanak vermemektedir. Kısacası kültürel alanda köklü bir değişime veya gelişime olanak sağlayacak olan toplumsal artı, ancak toplayıcı ekonomiden üretici ekonomiye geçilmesi ile mümkün olacaktır (Şenel,

1995: 28.79). Üretime geçiş ise birçok faktörün bir araya gelmesi ile sağlanabilecektir.

Eski taş çağının sona ermesiyle başlayan orta taş çağı (mezolitik çağ), çoğu tarihçi tarafından bir geçiş çağı olarak nitelenmektedir. Yaşamakta olan son buzul çağındaki iklim değişikliği, buzulların erimesine yol açmış ve önce bitki örtüsü, buna bağlı olarak da hayvan toplulukları değişmiş ya da çevreye uyum sağlamıştır. İnsanoğlunun eski taş çağından gelen kültür ve teknolojisiyle, varlığını sürdürebilmek adına, yeni çevre koşullarına uyum sağlayarak yarattığı dört beş bin yıl sürecek olan bu kültür evresine mezolitik kültür adı verilir (Yıldırım, 2002: 18). Bugün kültürel evrimin, eski taş çağının son teknolojik aşamasına dek, çevresel şartlara bağımlı hareket ettiği anlaşılmaktadır. Tarım toplumuna geçişi sağlayan deneyler ve teknolojik gelişmeler mezolitik dönemde yaşanmıştır. İklim değişikliği sebebiyle bu dönemde toprağın verimliliği artmış, üretime geçişe ve yerleşik kültürlerin yaşamasına elverişli bir zemin haline gelmiştir. (Güvenç, 1999: 154).

Buzulların erimesiyle beraber Avrupa'da otlak ve çayırların yerini ormanlar alırken, Akdeniz ve Mezopotamya çayır bölgeleri ise çöllere dönüşmüştür (Childe, 2009: 63). Çayırların yerini ormanların almasıyla, iri hayvan sürülerinin yerini alan geyik, yaban domuzu ve yaban öküzü gibi hayvan sürüleri de, sık sık değişen iklim şartları nedeniyle ya göç etmiş ya da ortadan kalkmışlardır. Takım avının yerini bireysel avların almasının sonucu, "mikrolit" teknolojisi adı verilen kültür evresinde, küçük obsidyen uçlar, zıpkınlara, oklara ve mızraklara takılmak üzere daha yoğun üretilmeye başlanmıştır. Bu dönemde evcilleştirilen köpeğin yardımına rağmen avcılığın verimi, buzul çağına göre azalmış ve insan daha yoğun şekilde toplayıcılığa ve balıkçılığa yönelmiştir. Köpeğin evcilleştirilmesinin kültürel evrim açısından, azımsanamayacak önemi ise insan bu sayede diğer hayvanları da evcilleştirebileceğinin farkına varışdır. Bu kültürde insanın doğa ve hayvanlar üzerindeki denetimi güçlenme kaydetmiştir. Ormanın içinde ve dışında yaşamının gerekliliği, çadır ve kulübelerin yapımının gelişmesini sağlarken, keresteyi kesip soymaya ve biçimlendirmeye yarayan aletlerin, özellikle baltanın yapımıyla birlikte kürek ve kayıklar yapılmaya başlanmıştır (Güvenç, 1999: 165). Irmak ve göl balıkçılığı ile bir miktar da olsa istikrarlı yerleşim alanları oluşmaya başlamıştır (Şenel, 1995: 143).

Tarımsal üretime geçişin fırsatını insanoğluna tanıyan iklimdeki değişiklik ve çevresel koşulların üretime elverişli hale gelmesi ise de; birçok bilim insanına göre insanoğlunun bunca zamandır biriktirdiği deneyim, kültür ve bunların aktarımı bu devrimin gerçekleşmesinin en büyük sebebidir (Yıldırım, 2002: 22). Yontma taş çağının sonunda ortaya çıkan zengin kültürler, çevre koşullarının değişmesiyle ortadan kalkarken geriye, gelişmiş avcılık tekniklerini, kadın erkek işbölümünü ve sihirsel düşünüş sanatlarını bırakmışlardır. Bu gelişmiş kültürlerin yerini alan mezolitik kültürde, insanın yaşam standartlarındaki (ekonomisindeki) ve kültüründeki gerileme açıkça gözlenmektedir. Buzul çağının sağladığı besindeki bolluk ve buna bağlı oluşan boş zaman ve toplumsal refah, Avrupa'da yaşayan toplulukların bu bolluğun ürünü olan sanat etkinliklerini sürdürmesine sebep olurken, Mezopotamya'da yaşayan toplulukların, üretime, şehir yaşamına dolayısıyla uygarlığa geçişi beklenen bir durum olmuştur (Şenel, 1995: 140-141).

Buzullar erimeden önce Avrupa'da bu zengin kültürleri yaratan topluluklar, bu çağın olanaklarından yararlanmada öylesine uzmanlaşmışlardır ki; bu uzmanlaşma üretime geçişi sağlayacak nitelikte bir kültürel devrim yaratabilmelerinin önüne geçmiştir. Bu devrimi başarabilen topluluklar, Avrupa'nın parlak kültürüne kıyasla daha az gelişmiş bir kültüre sahip topluluklar olmuşlardır. Bu topluluklar, Avrupa'daki bolluk toplumunun sahip olduğu boş zamana ve artı ürüne sahip olmayıp, daha yoğun toplayıcı-avcı yaşam sürmektedirler. Topluluğun erkekleri avcılık yaparken, kadınlar da bitkiler konusunda iyice uzmanlaşmış ve gitgide bitkileri evcilleştirmeyi öğrenmişlerdir. Zamanla kadınlar, yetiştirilip biçilmek için elverişli bitkileri ve ekip biçme yöntemlerini öğrenmiş ve toprağı sürmek, hasadı kaldırmak ve öğütmek için uygun aletler yapmışlardır. Böylece uygun toprağın seçilip işlenmesi, uygun tohumların bilinçli bir şekilde bu toprağa ekilmesi ve ekimi yapılan bitkilerin yabancı otlardan arındırılmasıyla üretime geçiş sağlanmıştır. Birinci toplumsal işbölümünün görülmesinden beri toplayıcılık görevini üstlenen kadınlar bitkiler konusunda elde ettiği yetkinlikleri, erkeklerin avda ve av araçları yapımında kullandıkları zaman ve mesafe hesaplamaları ile birleştirerek; bitkileri yetiştirmeyi başarabilmişlerdir. Çünkü üretim, ekim ve hasat işlemlerinin zamanının, alanın ve yerinin tespit edilmesini, tohumluk olarak ayrılacak ve tüketilecek tahıl miktarının doğru belirlenmesini gerektirmiştir ki; bu stratejik planlama ve koordinasyon sayesinde

insan, doğanın karşısında tam edilgenlikten kurtulabilmiş ve onu dönüştürmeyi başarabilmiştir. Bu durum ise, tarım devriminin üst paleotikte bolluk ve boş zamana sahip Avrupa'nın zengin kültüründe değil, yoğun avcı ve toplayıcılıkla uğraşan Yakındoğu'da gerçekleşmesinin sebebini oluşturmaktadır (Childe, 2009: 63.73).

2.1.2. Tarım devrimi – somut (temsili) muhasebe

Braidwood'un *Çekirdek Yakındoğu* olarak ifade ettiği, “*evcilleştirme gizli gücü taşıyan yerleşilebilir doğal bölgeler*”, Kuzey Mezopotamya'nın dağlık bölgelerinde bulunan, yağışlı, otlaklarla dolu dağ yamaçları veya ırmak vadileridir (1995: 136). Yerleşik hayata bitki ve hayvanların evcilleştirilmesinden sonra geçildiğine dair oluşmuş olan yaygın görüş, bulunan güvenilir arkeolojik kanıtlar sonrasında terkedilmiştir (Güvenç, 1999: 171). Buzulların erimesiyle görülmeye başlayan ormanlarda, Avrupa'da zengin toplayıcı-avcı kültür yaratan bazı topluluklar, ormanlık bölgelerde ortaya çıkan geyik ve sığır gibi hayvanları avlayarak yaşamının yolunu öğrenmişlerse de bu topluluklardan geriye pek bir iz kalmamıştır. Bazı topluluklar ise balıkçılıkta uzmanlaşarak yiyeceklerini sulardan sağlamaya başlamışlardır. İlkel kayıkların güvenli bir limana bağlanma zorunluluğu ise, sığınak olmaya elverişli bazı kıyı bölgelerinde belli bir bölgeye (toprağa) bağımlı topluluklar ortaya çıkarmıştır (McNeill, 1989: 20-21). Ürdün Irmağı kıyısındaki Natufiya Vadisi'ndeki bir mağara ise, günümüzden on iki bin yıl öncesine ait, bölgede bilinen en eski yerleşim yeridir. Natufiyalılardan kalma arkeolojik kanıtlar olan, tahılları devşirmeye yarayan hayvan çene kemiklerine dizilmiş çakmak taşlarından oluşan oraklar, yerleşik hayata geçen ilk toplulukların tarımsal üretim yaptığını düşündürmektedir. Ancak yapılan ileri araştırmalar sonucu burada üretimden önce toplayıcı-avcı bir yaşamın sürüldüğünü ortaya koyarken bu dönemin de “*devşiricilik dönemi*” olduğu kabul görmüştür (Şenel, 1995: 149). Evcilleştirilen ilk bitki ve hayvanların, bu coğrafyada doğal ve yabani olarak bulunan türler oluşu, bu türlerin mezolitik kültürün yemek listesinde oluşu ve arkeolojik bulgularca ispatlanması, bu görüşü doğrulamaktadır (Güvenç, 1999: 170).

Natufiya'daki bir başka yerleşim yeri olan “*Jericho*” ilk tarım hasatlarının yapıldığı yer olup, birçok kaynağa göre göçebe hayattan yerleşik hayata geçiş ilk kez bu vadede gerçekleşmiş olup, dünyada bilinen en eski şehir olarak kabul edilmektedir.

Ortadoğu coğrafyasında vahayı çöl olmaktan alıkoyan su kaynağı, vahada yabani buğday yetişmesine neden olmuştur. İnsanlar neolitik devrimden yaklaşık on bin yıl önce bu su kaynağının başına yerleşip, yetiştirmeksizin bu kendiliğinden yetişen yabani buğdayın hasadını yapmaya başlamışlardır. Başlarda elle hasat edilen buğday, zaman içinde geliştirilen el aletleri sayesinde biçilmeye başlamış ve insanlar tarım konusunda giderek ustalaşmıştır. On bin yıl boyunca orakla devşiricilik yaparak, bitkiler konusunda uzmanlaşan bu tarım öncesi uygarlık, buzul çağının sona ermiş olmasının yarattığı elverişli iklim koşullarının da etkisiyle, Eriha Vahasında *tarımı* ortaya çıkarmıştır. Bunun yanında kesin olarak kabullenilebilecek bir başka şey ise, tarımın dünyanın değişik coğrafyalarında, birbirinden bağımsız şekilde yeniden keşfedildiğidir (Bronowski, 1987: 22). Tarım toplumlarında üretimin bir sonucu olarak, toplumun iktisadi kaynaklar üzerinde hakları korunmalıdır. Henüz mülkiyet kavramını oturmadiğı, devşiricilikten üreticiliğe geçmiş ilksel tarım topluluklarında, komünal mülkiyet tipi doğmuştur (Güran, 2009: 14). Jericho'da inşa edilen tarihteki ilk sur ise, komünal kaynağı savunma ihtiyacından doğmuştur.

Erken dönem ticaretinin büyük bir kısmı, kısa mesafeli yapılan mahalli mübadelelerden oluşmaktadır. Uzun mesafeli ticaret için bir ulaşım olanağı geliştirilmiş olsa dahi, mesafe uzadıkça yük olarak hafif, eder olarak pahalı malların taşınması genel hükümdür. Volkan camı da denilen sert bir cam olan obsidyen, o dönemde bıçak ağzı, mızrak ve ok uçları yapımında kullanılmakta ve sadece yanardağ eteklerinde bulunmaktadır. Obsidyen sert ve ağır bir madde olmasına rağmen, herhangi bir madenin henüz bilinmediği taş çağında, uzun mesafeli ticareti yapılacak kadar değerlidir. M.Ö. 7000 dolaylarında kayıklarla Akdeniz'e açılmayı başaran Yakındoğu halkı, bu ender camın ticaretine başlamıştır (Curtin, 2008: 19-20.87-88). Jericho'nun ekonomisi bu dönemde gelişmiş, buğday ve arpa tarımına ve keçi yetiştiriciliğine dayalı hale gelmiştir. Ancak nüfusun hızlı bir şekilde iki bin kişiye kadar yükselmesi, Jericho'nun, Sina Yarımadası ile Anadolu arasındaki ticaretin ana merkezi olmasından kaynaklanmaktadır (Şenel, 1995: 180). Güney Mezopotamya'nın doğal kaynakları arasında, hammadde ve lüks malların kıt oluşu, kuzeydeki kaynaklara ulaşma ve kontrol arzusu, Kuzey Mezopotamya'da M.Ö. 8000 dolaylarından başlayarak ticaretin hızlanmasını etkileyen faktörlerdendir (Çıvgın, 2015: 254). Lüks mallar bu kültür evresinde itibar simgesi olduklarından, büyük

rağbet görmektedirler. Bu erken dönem ticaretinde normal mallar yine normal mallarla takas edilirken, lüks mallar da ancak kendi ayarındaki diğer lüks mallar ile takas edilmektedir (Doğan, 2012: 43).

Jericho'dan biraz daha geç bir tarihte M.Ö. 7000 dolaylarında neolitiğe geçen Çatalhöyük ise, Mezopotamya'nın kuzeyinde kalan bir yerleşkedir. Ekonomisi basit tarıma, sığır yetiştiriciliğine, sanayi ve ticarete dayanan Çatalhöyük, Jericho'ya nazaran daha belirgin bir ilerleme kaydetmiş, daha refah yaşam standartlarına sahip olmuştur. Volkanik olan Hasan Dağı'nın yakınında kurulan Çatalhöyük bu sayede, obsidyen ticaretine egemen hale gelmiş, M.Ö. 6000 yıllarında nüfusu beş-altı bin arasında olan, büyük bir şehir haline gelmiştir. Toplumsal işbölümü, kasaba halkı içinde belirgin şekilde ortada olup, şehirde marangozlar, çömlekçiler, taş cilalayıcılar ve dokumacılar bulunmaktadır. Bakırtaşı boncuklar yaptığı, bir miktar bakırı da döktüğü bilinen Çatalhöyük'ün zenginliğinin, hammadde karşılığı yakın ve uzak topluluklarla ticaret yapması sonucunda oluştuğu düşünülmektedir. Din adamlarının elit kesimi oluşturduğu, bulunan mezarlardan anlaşılakta; bu durum toplumsal farklılaşmayı işaret etmektedir (Şenel, 1995: 181-182). Ticaret süreci ise, ticarete konu olan malların miktar ve niteliği, borç ve alacak ilişkileri, alacakların tahsili unsurlarını içermektedir. Ancak bu dönemde ödeme aracının tahıl veya hayvan olması nedeniyle ödemeler, hasat ve yavrulama dönemlerinde yapılabilmektedir. Miktar, kalite ve zamanlama unsurlarıyla ilgili, ticari taraflar arasında akılda kalan bilgilerin farklılık göstermesi ise topluluklar arasında anlaşmazlıklara yol açmış olacağı düşünülmektedir (Şeker ve Şeker, 2018: 792).

Yakındoğu'da tarım ve hayvancılığın başlaması ve ticaretin gelişmesine paralel ortaya çıkan bir başka gelişme ise, hesap tutmaya duyulan ihtiyacın artmasıdır. Hesap tutma ihtiyacının sözlü ya da hafızada tutma yoluyla giderilememesi sonucunda, tarihteki ilk kayıt altına alma ve bilgi işleme sistemi oluşturulmuştur (Jean, 2002: 12). Kayıt altına alma ihtiyacının, tarımsal üretime geçişle ilişkili olarak ortaya çıktığı, kabul gören bir görüştür. Ekimin ve hasadın planlanması, gelecek yıl için tohumlukların belirlenmesi, akıl yürütme yoluyla yapılan hesaplama ve ölçümlerle mümkün olurken; geçim biçiminin doğaya karşı edilgenliğinden kurtulup, üretime ve birikime dayanması, bir hesaplama ve muhasebe sisteminin gereksinimini ortaya çıkarmıştır (Şeker ve Şeker, 2019: 96). Tarım ve hayvancılığın ortaya çıkışı,

ardından kurulan ilk yerleşkelerdeki şehir hayatı, sahibi olunan malların varlığının ve sahipliğinin kayıt altına alınma ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Ticaretin hızlanmasıyla beraber, ticarete konu olan malların el değiştirme kayıtları ve ekonomik işlemlerden doğan borç ve alacakların kaydedilmesi ise bir diğer ihtiyaç haline gelmiştir (Mattessich, 1994: 6-7). Böylece bu ilk yerleşkelerde *hesap taşları* (calculi-token) kullanılarak bir hesaplama ve kayıt sistemi, dolayısıyla bir hesap verilebilirlik sistemi oluşturularak bu ihtiyacın karşılanması yoluna gidilmiştir (Şeker ve Şeker, 2019: 93). Hesap taşları genellikle bir veya dört santimetre boyutlarında, kilden pişirilerek yapılmış taşlar olup, her bir mal için farklı şekillendirilerek malların cins ve miktarlarının, kaydının tutulmasına yarayan taşlardır ve aynı zamanda taraflar arası karşılıklı iletişimi de sağlamaktadır (Hırçın, 1995: 1-2). Arkeolojik bulgular yalnız hesap taşlarının M.Ö. 8000 yıllarında Yakındoğu’da, tüm Bereketli Hilal bölgesinde görüldüğünü göstermektedir (Mattessich, 1987: 71).

Hesap taşları kullanılmaya başlamadan önce dünya genelinde çentik atma ve çakıl taşları kullanılmakta, Latince’de çakıl taşları anlamına gelen “*calculus*” kelimesi Fransızca’da “*calcul*” şeklini alarak günümüzde hesaplama/matematik anlamında kullanılmaktadır. İlk hesap taşlarının M.Ö. 8000 civarlarında, tarımın da ortaya çıktığı Bereketli Hilal bölgesinde görülmesi, kayıt tutma ihtiyacının üretici ekonomiye geçişle uyumunu göstermektedir (Şeker ve Şeker, 2019: 95-96). Plunkett, muhasebe bütün mesleklerin en eskisidir tabiriyle, akılda tutma yoluyla muhasebenin hesap tutma ihtiyacından kaynaklı olarak tarihöncesi dönemlerden beri var olduğunu ifade etmektedir. Arkeolog Denise Schmandt-Besserat ise, yazının ve sayı saymanın kökenlerine ulaşmak için yaptığı araştırma sırasında, yazının bulunmasından önce beş bin yıldır kullanılmakta olan bir hesap sisteminin varlığına yani, muhasebe sisteminin kökenlerine ulaşmıştır (Mattessich, 1994: 7). M.Ö. 6500 yıllarına ait Irak’ta bulunan Jarmo bölgesinde 1500 adet hesap taşı bulunması ve bu taşların tüm Bereketli Hilal bölgesinde yayılım göstermesi, hesap taşlarının dinsel, kültürel veya ekonomik önemlerinin olduğunu düşündürmüştü, hatta bazı arkeologlar, bu taşların bir tılsım veya bir çeşit oyun olabileceğini öne sürmüşlerdir. Ancak 1986 yılında, Schmandt-Besserat bu taşların çoğunun kil tabletler üzerindeki arkaik şekillerle eşleştiğini keşfederek, bu taşların bir kayıt ve muhasebe sistemi oluşturduklarını ispatlamıştır (Mattessich, 1987: 73-74).

Şekil 2. Yalın Hesap Taşları



Kaynak: Schmandt-Bessarat, 2009: 146

Hesap taşlarının en başından beri iki temel kullanım amacının; varlıkların miktarını göstermek ve kayıt altına almak olduğu görülmektedir. Daha sonraları, prestij göstergesi olarak ölümlerle gömülmeye de başlanmıştır (Budja, 1998: 221). *Yalın hesap taşları* adı verilen hesap taşlarının ilk kullanım şekillerinde, koni, küre, oval, silindir, küp gibi geometrik şekiller kullanılmıştır. Koni ve küre tahıl için kullanılırken, oval yağ için, silindir hayvanlar için, dört yüze sahip şekiller ise işgücü için kullanılmıştır. Her bir mal çeşidi o malı temsil eden spesifik bir obje ile temsil edildiğinden, bu dönem, muhasebenin *somut* olarak tutulduğu dönemdir. Yalın hesap taşları somut olarak bir mal grubunu temsil ederken, bu temsil yine birebir eşleşme esasına dayanmaktadır; bir keçi için bir, iki keçi için iki hesap taşı kullanılmaktadır. Hesap taşlarının ve tarımın ortaya çıkış zamanlarının örtüşmesi ise, dolaylı olarak Antik Mezopotamya’da uygulanan *yeniden dağıtım ekonomisinin*⁷ de tarımsal üretimle başladığını düşündürmektedir. Kil tabletlerin (yazının) ortaya çıkışına kadar 5000 yıl boyunca insanlar varlıklarını ve ekonomik işlemlerini yalın hesap taşlarıyla izlemişlerdir. Dini festivaller için getirilen adaklar ve bağışlarla ilgili olarak, hesap taşları yardımıyla kimin, neyi, ne kadar getirdiği izlenirken, yine aynı yöntemin artan malların geri dağıtımında kullanıldığı düşünülmektedir (Schmandt-Bessarat, 2009: 147). Görüldüğü üzere soyut saymanın bilinmediği bu dönemde, hesap taşları rakamları değil, bire bir eşleşme yoluyla malları göstermektedir. Bu durum ise

⁷ Sümerler dini inançları gereği bütün tarımsal üretimlerini tanrı Enlil adına tapınağa teslim etmekte, tapınak rahipleri ise Enlil’in ihtiyacını aldıktan sonra geriye kalanı tekrar geçimlik olarak halka dağıtmaktadır.

insanın soyut sayıları saymaya başlamasından çok daha önce, ihtiyaç gereği muhasebeyi kullanmaya başladığının kanıtıdır (Mattessich, 1987: 78).

2.1.3. Kent devrimi – soyut (kavramsal) muhasebe

Birçok bilim insanı tarafından üretici ekonomiye geçiş insanlık tarihinin en büyük olayı olarak görülür; çünkü insanlar bol ve güvenilir besin kaynağına kavuşmuştur. Ancak Güran'ın vurguladığı, tarımsal ve hayvansal üretimin insanın doğadan yararlanma olanaklarını sadece arttırdığı değil, *olağanüstü* derecede arttırdığıdır (2009: 9). Childe'in ilk kez 1942'de yayınlanan "*Tarihte Neler Oldu?*" eserinde kullandığı *neolitik devrim* ifadesi büyük kabul görmüştür. Ancak üretici ekonomiye geçişte önce hayvanların mı, yoksa bitkilerin mi evcilleştirildiği halen tartışma konusudur. Bazı yazarlar bitkilerin, bazıları hayvanların önce evcilleştirildiğini savunurken, bazıları ikisinin aynı anda gerçekleştiğini, bazıları ise yöreden yöreye değiştiğini savunmaktadır. Childe'in görüşü bitkilere doğru kaysa da; nihai görüşünü neolitik devrim "*uzun bir sürecin doruk noktasıdır*" şeklinde dile getirmektedir (2001: 79). Bir çekirdek alana yerleşilip, ilk tahılların yetiştirilmeye başladığı dönem, aynı zamanda yarı tropikal bölgelerde iklim krizinin baş gösterdiği dönemdir. Mezopotamya sağanaklarının Avrupa üzerine kaymasıyla bu bölgede baş gösteren kuraklık sonucu zayıf düşen otçul hayvanlar, yaban etçillerin saldırısı altındadır. Yaban etçilleri korkutup kovabilen insanoğlu, ekin kaldırıldıktan sonraki artıklarla beslenmek için ekin alanlarına giren otçul hayvanları besleyip, evcilleştirmesi ve yaşam alanına sokmasıyla da, hayvancılık başlamış gözükmektedir. Bu şekilde insana bağlı koyun, keçi, zamanla sığır gibi hayvan sürülerinin oluşmasıyla tarım ve hayvancılığın el ele yürüdüğü karma ekonomiye geçilmiştir (Childe, 2001: 61-62). Birkaç hasattan sonra toprağın verimi kuruyan ağaçların yakılıp küllerinin yayılmasıyla yenilenebilmektedir. Bu şekilde ormanda açılan tarlaların gücünün tükenmesiyle, bu topraklar önceki hallerine dönmek üzere bırakılıp, başka topraklara göç edilmektedir. Yarı göçebe şekilde yapılmakta olan, günümüz çağdaş ilkel topluluklarınca halen kullanılan bu tarım biçimine, *tarla açma tarımı* adı verilmektedir (McNeill, 1989: 21).

Şenel'in göçebe tarım olarak tabir ettiği, tarla açma tarımının gerektirdiği yeni tarım alanları, insanları bu dönemde yarı göçebe hayat yaşamaya maruz bırakmıştır.

Zaman içinde bu durum toprağın nadasının yapılabildiği bölgelerde sürekli köylerin oluşmasına yol açarken, hayvan otlatmaya elverişli bölgelerde çobanlıkla uğraşan toplulukların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Böylece *sürücülük* diye ifade edilen tam göçebe çobanlığın çiftçilikten ayrılmasıyla, ikinci toplumsal işbölümü gerçekleşmiştir. İklimde görülen kuraklıkla beraber çiftçilikten sürücülüğe geçen toplulukların artmış, göçebe toplulukların kendi aralarında ve yerleşik çiftçi topluluklarla olan ilişkileri hız kazanmıştır. Böylece kültürler arası ticaret ve kültürel etkileşim hızlanmış, M.Ö. 6000 dolaylarında *çömlekli neolitik döneme* geçilmiştir. Ancak ileride çiftçi toplulukların üzerinde hakimiyet kuran çoban topluluklar, çiftçileri artı ürün üretmeye zorlayacak ve oluşan bu karma halk, artı ürün üretebilen bir ekonomiye geçecektir (Şenel, 1995: 158-178).

Neolitik toplum, artı ürün üretme gizli gücüne sahip olsa da, uygarlığa geçiş için dış dinamiklerin itici bir gücüne ihtiyacı vardır. Yağmurla veya doğal su kaynağı kenarlarında basit sulama tarımının yanında hayvan yetiştiren ilk çiftçilerde aileler, sıradan çalışma topluluğunu oluşturup, kendi ürününü yetiştirip tüketmektedir. Toplumsal bir farklılaşma olmayıp herkes aynı derecede özgür ve doğaya karşı aynı derecede edilgendirler ve bu basit sulama tarımı çok sayıda kişinin işbirliğini gerektirmemektedir. Ancak Mezopotamya'nın iki büyük nehri, Fırat ve Dicle arasında kalan, sel taşkınları sonucu verimli olan bölge aynı zamanda sulama için yeterli yağmur da almamaktadır. Bu durum ise bu bölgede tarım yapmak için ırmakların denetimini ve su kanallarının açılıp sulama yapılmasını gerektirmektedir. Çok sayıda kimsenin toplumsal örgütlenmesini gerektiren bu çalışma, halkın çoğunluğunun emeğinin yönetilmesini ve dolayısıyla seçkin bir yönetici sınıfı gerektirmiştir. Verimli toprakların sulanmasıyla üretilen toplumsal artının, uzmanları ve çöreklenmenin sonucu oluşan yönetici sınıfı besleyebilecek düzeyde olmasıyla, uygar karmaşık örgütlenme süreci başlamıştır (McNeill, 1989: 15.23).

Göçebe tarım ve kültürler arası ilişkiler neolitik kültürün dünya çapında yayılış göstermesini açıklamaktadır (Childe, 2009: 72). Bununla beraber bu ilişkiler bir yandan barışçı-ticari gerçekleşirken bir yandan da savaşçı-fetih ilişkileri şeklinde görülmektedir. Ancak uygarlığa giden süreçte insanoğlunun neolitik çağda bitki ve hayvan yetiştirdiği ve yerleşik köy hayatı sürdürdüğü bilinen bir gerçektir. Hayvan ve bitki yetiştiriciliğinin birlikte yapıldığı bu köylerde *çöreklenme* olayı

gerçekleşmiş, savaşçı sürücü toplulukların, barışçı tarımcı toplulukları yenmesi ve o topraklara yerleşmesi sonucu, sınıflı, yeni bir toplumsal yapı oluşmuştur (Childe, 2009: 64). Oppenheimer ise sürücü toplulukların, devlet olma yolunda, mülkiyet ve gelir eşitsizliği ve sınıfsal farklılaşma şartlarını sağladığını belirtmektedir. Çobanların, kölelere de sahip olmasıyla bu topluluklar bir kara parçasına sahip olmak dışında bütün özelliklere sahip olmuşlardır. Sürücü toplulukların çiftçileri yenmesi sonucu, çiftçiler topraklarını bırakmamış, egemenlik altına girip haraç ödemeyi kabul etmiş ve kent devletlerinin ortaya çıkışı bu şekilde gerçekleşmiştir (1984: 58-68).

Şenel, Fırat ve Dicle arasına yerleşmelerin ve büyük sulama tarımının, ancak M.Ö. 5000 yıllarında görülmeye başladığını ve gerçek anlamda ilk tarımcı neolitik köyler kurulduğunu ifade etmektedir. Bu köyler tarihçilerin belirttiği Hassuna, Halaf, Ubeyd, Uruk ve Cemdet-Nasr aşamalarından geçerek ilk uygar kentleri oluşturacaktır. Bu kültür aşamalarında çöreklenmenin de etkisiyle, sulama tarımı tüm Mezopotamya'ya yayılmış, tarıma açılan sel yatakları bire iki yüz, üç yüz veren tarihsel bir artı ürün sağlamıştır. Tapınaklarda toplanan bu artı ürünle yönetici ve şaman sınıfın yanında, tapınaklarda çalışan zanaatçı kesimin de geçinmesi sağlanmıştır. Böylece zanaatlarda uzmanlaşmanın sonucu, üçüncü toplumsal işbölümü, zanaatçıların tarımcılardan ayrılmasıyla gerçekleşmiştir. Sulama tarımı yapılan bu sel yataklarının ormana ve dağlık alanlara uzaklığı, tapınağa bağlı tacirlerin, tapınak adına, toplumsal artı ile kereste, sert taş ve takibinde maden almalarını gerektirmiştir. Tacirlerin zamanla kendi adlarına ticarete başlamaları, toplumsal artı ile beslenen tacir sınıfının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Çiftçinin ve çobanın yanında zanaatçı ve tacir sınıflarının ortaya çıkması zaman içinde artarak toplumsal yapı farklılaşıp, karmaşıklaşmıştır (Şenel, 1995: 186-197). İçinde toplumsal artının toplandığı tapınakların bulunduğu köyler, nüfuslarının artması ve içlerinde zanaatçıları ve tacirleri bulundurmasıyla zaman içinde birbirlerinin hizmetlerine bağımlı hale geldiler. Köylüler, zanaatçılar, askerler, tacirler ve kölelerden oluşan toplumsal işbölümünü yöneten yöneticilerin, toplumsal artıyı denetleyen egemen sınıfın ve halkı gönüllü davranışlara sevk eden dinsel ideolojinin bir arada bulunmasıyla M.Ö. 3500 dolaylarında, devlet biçiminde örgütlenmiş ilk uygar kent Eridu, Aşağı Mezopotamya'da ortaya çıktı (Şenel, 2008: 44-46).

M.Ö. 3000'den önce Yakındoğu halkları yukarıdaki gelişmelerle paralel, ileride devrimsel etkiler yaratacak gelişmelere imza atmışlardır. Sabanın bulunup hayvanların çekme gücünden yararlanılması, bakırın ve tuncun işlenmesi, tuğla, mühür, çömlekçi çarkı, dokumacılık ve tekerlekli araçların kullanımı ekonomik ve toplumsal dolayısıyla kültürel etkilere yol açan gelişmelerdir (Childe, 2009: 91). Uygarlaşmaya giden yol ise; çiftçi ve çoban toplulukların farklılaşması, toplumsal artı, ticaretin gelişmesi ve kentleşme olarak özetlenebilmektedir (Şenel, 1995: 159). Kentlerin ortaya çıkmasıyla beraber görülen en yaygın kurumsal biçim, ticari yerleşimler olarak karşımıza çıkmaktadır. Aynı zamanda kültürlerarası aracı olan tüccarların karmaşık yapıya sahip bir kentte toplanması ile oluşan bu ticaret merkezleri aynı zamanda kentler arası ticaretin yani uzak mesafe ticaretin hareketlenmesini sağlamıştır (Curtin, 2008: 2). Çöreklenme sonucu etkileşim içine giren topluluklar içinde kolonileşme, taklit etme (uyum sağlama) ve ticaret arkeolojik açıdan birbirinden farklı incelenebilen süreçler iken, birbirleri ile ilişkili olarak ilerledikleri gözlenmektedir (Doğan, 2012: 91). Görüldüğü üzere muhasebe alanının tarihsel gelişimi ve değişimi, sadece ticari gelişmelere değil en başta ekonomik ve toplumsal ihtiyaçlara bağlı oluşmaktadır.

Şekil 3. Kompleks Hesap Taşları



Kaynak: Schmandt-Bessarat, 2009: 148

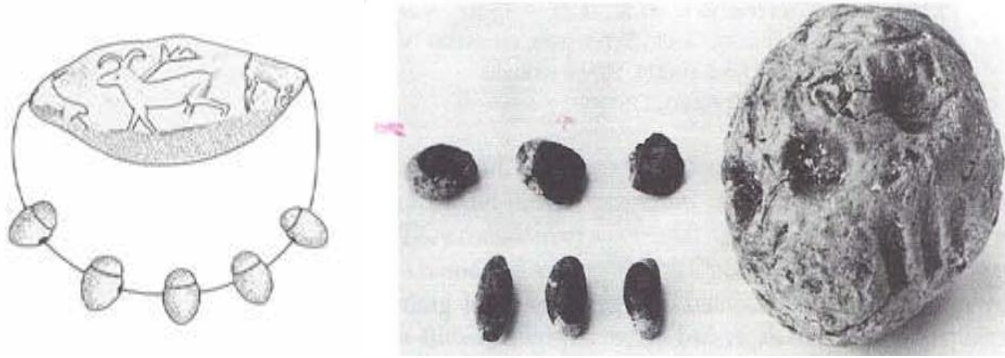
Tarımsal üretime geçişe paralel, M.Ö. 8000 dolaylarında görülmeyle başlayan yalın hesap taşları ile 5000 yıl boyunca, varlıklar ve ticari işlemler izlenmiş, toplumsal artını yeniden dağıtımını sağlanmıştır. M.Ö. 4. binyılda ise delikli, benekli, oyulmuş, parabol, bükük gibi şekillerin yanı sıra hayvan, gemi, araç şekillerindeki kompleks hesap taşlarının ortaya çıkmasıyla, daha çok ürün cinsi daha net izlenmeye

başlamıştır. Yalın hesap taşları tahıl ve hayvanlar gibi varlıkları temsil etmekteyken, kompleks hesap taşları ise işçilik ve üretilen mamulleri temsil etmektedir. Bu dönemde tahıl ve hayvanların nakit yerine geçtiği göz önüne alındığında, bu sistemin Rönesans döneminde kullanılan çift taraflı kayıt sistemindeki nakit ve nakit dışı ayrımı ile benzerlik göstermektedir. M.Ö. 3200 yıllarından önce bu hesap taşlarıyla yapılan iki çeşit hesap tutma tekniği görülmektedir. Birincisi farklı şekillerdeki yalın hesap taşlarını, *bulla* içerisine (kil zarflara) koymak, diğeri ise farklı türdeki kompleks hesap taşlarını *bağlama* yöntemiyle birleştirmektir. Hesap taşları hesap kalemlerinin cinsini ve miktarını gösterirken, zarf ya da bağ ise varlıkların toplamını göstermektedir (Mattessich, 1987: 71.79). Bu iki yöntemde de ticari işlemin kaydı ve arşivlenmesi, mühürleme yapılarak garanti altına alınmaktadır. Ticari bir işlemin kaydına konu olan hesap taşları üzerlerine delikler açılarak, bir ipe dizilerek ve kille kaplanarak mühürlenmektedir. Bu hesap taşlarının kilden yapılmış, küre şeklindeki, içi boş topların içine konulmasıyla ise bullalar oluşmaktadır. Bullalar konusu olduğu ticari işlemin, borç veya alacağın içeriğini ve toplam tutarını temsil ederken bu içeriğin anlaşılabilmesi için kil henüz ıslak iken üzerine hesap taşlarının baskısı yapılmaktadır. Herhangi bir anlaşmazlık ya da güvensizlik durumunda ise bullalar kırılıp içerikleri kontrol edilmektedir (Şeker ve Şeker, 2019: 99-101).

M.Ö. 3300 dolaylarına dek hesap taşları, rahiplerin yönetimindeki tapınaklarca uygulanan, yeniden dağıtım ekonomisinin işletilmesinde kullanılan tek muhasebe sistemidir. Bu dönemde, dini törenlerde yapılan sunumlar ayrı tutulmakla beraber, tapınağa getirilecek ürünlerin çeşitleri, miktarları ve teslimat sıklıkları denetime tabi tutulmuş ve uymayanlar ise cezalandırılmıştır. Bu durum ise kesilen cezaların kayıt altına alınmasını ve borçlar ödeninceye dek arşivlenmesini gerektirmiştir. Alacakları kayıt altına almak ve izlemek amacıyla en başlarda tapınak *muhasebecileri* tarafından bullalar ve bağlamalar oluşturulmuş ve alacağın tahsiline kadar tapınaklarda arşivlenmesine başlanmıştır. Bullaların üzerine, içlerine konulacak olan hesap taşlarının, konulmadan önce baskısının alınması suretiyle, bullanın temsil ettiği borç miktarı görülebilmektedir. M.Ö. 3200 dolaylarında bullalar üzerine alınan bu baskıların kil tabletler üzerine alınmaya başlaması ile yeni bir hesap tutma tekniği; *kil tabletler* ortaya çıkmıştır. Muhasebe kayıtlarının kil tabletler üzerinde işaretlerle tutulmaya başlanması ile beraber bullaların hesap taşları ve yazı arasında köprü

görevi görmüş olduğu anlaşılmaktadır. Kentlerin bölgesel ekonomiye ulaşması ve artı üründeki artış muhasebe sistemlerinin de evrimini gerekli kılmıştır. Kil tabletlerin üzerine mühür baskısı alınamayan kompleks hesap taşlarının, kamış kalemlerle tabletlerin üzerine çizilmeye başlamasıyla, hesap taşlarının yerini kalem uçlarıyla çizilen bu işaretler almıştır. Zamanla bu kil tabletler üzerinde çoğulluk ifadelerinin bire bir eşleşme yoluyla gösterilmesinin terkedilip, ürün miktarının tekrarlanarak gösterilmesi yerine bu miktarı temsil eden işaretlerle gösterilmeye başlanmasıyla, soyut hesaplar ve rakamlar ortaya çıkmıştır. Resim yazısı olarak adlandırılan dördüncü bir hesap tutma tekniği olan *piktografik tabletler* kullanılmaya başlanmıştır. Küçük ölçüler kama şeklinde bir çizgi ile ifade edilirken, zamanla daha büyük ölçüler 10 anlamına gelen dairesel işaretlerle gösterilmeye başlanmıştır. Örneğin 33 kavanoz yağı göstermek için piktografik tabletin üzerine 3 daire ve 3 çizgi çekilmektedir. Böylece muhasebenin konusu olan varlıkların somut objelerle temsil edilmesi bırakılıp muhasebe bugünkü *soyut* şekline girmiştir (Schmandt-Besserat, 2009: 148-150).

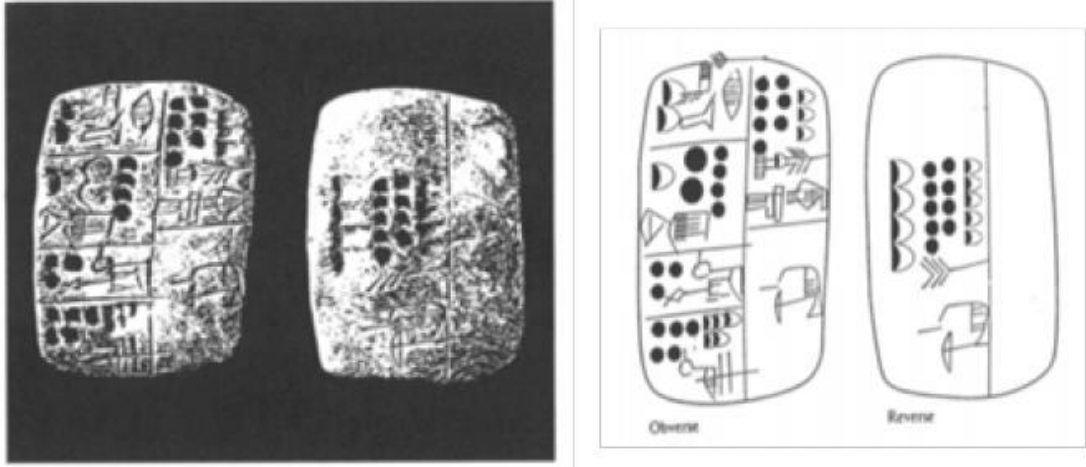
Şekil 4. Bağlama Yöntemi ve Kil Bulla



Kaynak: Mattessich, 1987: 78; Schmandt-Besserat, 1986: 11

Sümer muhasebesinin yazıyla paralel bir getirisi de aritmetik hesaplamaların bulunuşu olmaktadır. Resim yazısı ile beraber çokluk ifadelerinin birebir eşleşme yoluyla gösterilmesinin terkedilip sembollerle gösterilmeye başlanmasından sonra bu semboller aritmetik olarak da toplanmaya başlanmıştır. Aşağıda Kushim ve Nisa adında iki muhasebecinin teslim aldıkları arpa miktarları bir tablet üzerine kaydedilmiştir. Tabletın arka yüzü ise iki muhasebecinin teslim aldığı arpa miktarının aritmetik olarak toplanarak resmedildiğini göstermektedir.

Şekil 5. Kushim ve Nisa' ya Ait Tabletın Ön ve Arka Yüzü



Kaynak: Mattessich, 1998: 9

Childe'a göre yazı, kent devriminin yan ürünüdür (2009: 37); M.Ö. 3100-2900 yılları arasına tarihlendirilen bu tablet, yazının ve soyut hesaplamanın, malların kaydedilme ve izlenme ihtiyacının yani muhasebe uygulamalarının ürünü olarak ortaya çıktığını göstermektedir. Tabletın sol tarafının işlemi ve ayrıntılarını sağ tarafının ise tabletteki toplamı göstermesi, günümüz çift taraflı kayıt sisteminin bilanço esaslı ile örtüşmektedir (Şeker ve Şeker, 2018: 803-804).

Yalın ya da kompleks her bir hesap taşı türü belli bir varlık hesabını temsil ederken, bunların sayısı da o varlığın miktarını (tutarını) göstermektedir. Bu durum günümüz modern muhasebesinde kullanılan bilançodan pek de farklı değildir. Bulla içerisindeki veya ipin üzerindeki somut hesap taşları varlık kalemlerinin cinsini ve miktarını gösterirken, bullanın tüm yüzeyi veya ipin tamamı ise; varlıkların toplamını göstermektedir. Yani bir bulla iki anlam taşımaktadır; ayrıntılarda her bir varlık türünü temsil ederken toplamda da bir eşitliği temsil etmektedir. *İkililik prensibi* (girdi/çıktı) dediğimiz antik zamandaki bu basit kayıt tutma mantığı günümüz çift taraflı kayıt mantığının özdeşidir (Mattessich, 1987: 79-80). Bununla beraber tapınağa bağlı zanaatçıların çoğalması ve uzun mesafe ticaretin gelişmesi de kontrol ihtiyacını arttırmış ve yeni bir muhasebe sistemi arayışına gidilmiştir. Bu yüzden her işlem iki ya da üç nüsha makbuz düzenlenerek kaydedilmeye başlanmıştır. Birinci nüsha muhasebenin kaydetme fonksiyonunun sonucu hizmetin tapınak tarafından

alındığını gösterirken, ikinci nüsha çift taraflı kayıt sisteminin doğum belgesidir (Provasi ve Farag, 2013: 71-72).

M.Ö. 4. binyılda Mezopotamya’da en önemli kültür merkezi sayılan Uruk kenti “*Uruk Yayılımı*” adı verilen süreçte maddi kültürünü Kuzey Mezopotamya’ya yayarak erken devletlerin oluşumunu tetiklemiştir. Dünyanın ilk koloni sistemi (çöreklenme) olarak değerlendirilen bu yayılım, ticaret yollarını kontrol altına almak amaçlı güneyden kuzeye yapılan programlı bir göçtür. Kuzeyle olan ticari ilişkilerde karar verici tarafın güneyin öncü kentlerinin olması, güneyde toplumsal değişimi ve karmaşıklık düzeyini artırarak, devletleşmeye ivme kazandırmıştır. İleride tek bir otorite altında birleşecek olan güney kentleri, kuzeyi de kendi otoritesine katmış ve bu sürecin ardından Uruk, dönemin en önemli kültürel merkezlerden biri olmuştur. Yeniden dağıtım ekonomisi, Uruk döneminin dini ideolojisinden kaynaklı bir ekonomik sistem olup; üretilen ürünler, önce kentin tanrısı tarafından kabul ediliyor ve sonra tekrar halka dağıtılıyordu. Bu işlem ise tanrının adına yetkili kurum olan tapınak tarafından yapılmakta olduğundan, tapınak kurumunun yükselmesine sebep olmuştur (Çıvgın, 2015: 246-250). Childe’in deyişiyle tanrının (tapınağın) gelirlerinin artması, muhasebesinin tutulmasını da zorlaştırmıştır. Bu durum ise tapınak katiplerinin yeni muhasebe sistemi ve kuralları geliştirmelerine neden olmuştur (2001: 108).

Şekil 6. Piktografik Tablet (33 Kavanoz Yağ)



Kaynak: Schmandt-Besserat, 1986: 12

Arkeolojik kanıtlar tarihte bilinen ilk yazılı belgelerin M.Ö. 3200-3100 tarihlerinde Sümer çivi yazılı kil tabletlerin olduğunu ve büyük çoğunluğunun Uruk' ta bulunduğunu göstermektedir. Bunun yanında, kompleks hesap taşları, bullalar ve yine piktografik tabletler M.Ö. 3400-3200 yıllarında en iyi biçimde Uruk' ta belgelendirilmiştir. Bu tarihler ise devlet kurumunun öncüsü olarak görülen, Sümer tapınak kurumunun yükselişi ile örtüşmektedir. Tapınak merkez banka ve ekonomik işlemlerin merkezi olmanın yanında, kendine bağlı tacirlerle aynı zamanda uzak mesafe ticaretine de yönetmektedir. Tapınak kurumunun ekonomik baskınlığı aynı zamanda, tapınaklardaki anıtsal mimarinin yükselişiyle de örtüşmektedir. İlk hesap taşları üretici ekonomiye geçiş ile uyumlu bir şekilde ortaya çıkmış ve bu tarihlere dek kullanılmıştır. Bu durum ise muhasebenin somut halinden çıkıp soyut şeklini almasına, yine bir ekonomik ihtiyacın yol açtığını göstermektedir. Dolayısıyla muhasebedeki bu değişikliğin tapınağın ekonomik kontrolü ele almasıyla, diğer bir ifade ile devlet bürokrasisinin şekillenmeye başlamasıyla ilişkilendirilebileceğini göstermektedir (Şeker ve Şeker, 2019: 90.98).

2.1.4. Muhasebe mesleği – ticaret ağları

Jericho ve Çatalhöyük'ün üretim, teknoloji ve ticaret alanlarında bölgede hatırı sayılır bir ilerleme göstermesinin ardından, uygarlığa ulaşamamış olmaları oldukça ilginç bir durumdur. Bu durumun birinci nedeni, bu şehirlerin Braidwood'un deyimiyle çekirdek alanlar olmasındandır. Örneğin Jericho bir su kaynağının etrafında, tarımsal üretime geçilmeden doğal verimliliğinden dolayı, devşiricilikle geçinen bir şehirdir. Bu coğrafi konum, burada yaşayan toplumları basit sulama tarımına yönelmiş ve kendine yeterli bir ekonominin içine hapsetmiş, yinelenmeyen sur yapımı dışında büyük bir toplumsal işbirliği gerektiren bir çalışmaya yönelmemiştir. Dolayısıyla Jericho uygarlığa geçişin gerekleri olan; toplumsal işbirliği, sınıf farkı, gelir eşitsizliği, uzmanlar için artı ürün gibi şartları sağlayamamış, bunun için gerekli dış faktörlerden kaynaklı itici bir güce sahip olmamıştır. İkinci bir neden ise; bu şehre çöreklenen çoban topluluklar, çiftçiler üzerinde denetim kursa da, yöneten ve yönetilen sınıfları, belirgin bir şekilde ortaya çıkaracak bir toplumsal tabakalaşma yaratmamış olmasıdır. Yönetilenleri zorla çalıştırarak toplumsal artı üretmeye zorlayan bir yönetici sınıfın olmayışı bu toplumları, barışçı ilişkilere dayanan ve toplumsal tabakalaşmayı arttırmak yerine

ortadan kaldıran ticari etkinliklere yöneltmiştir. Ticaretin güvensizlik unsuru ve kaybetme korkusu ise ticaretle uğraşan toplulukları, sağlam bir askeri güce dayanmadıkları sürece, dış saldırılara karşı savunmasız bırakacak ve yok olmasına sebep olacaktır. Bu askeri güç ise ancak, egemen sınıfın, toplumsal artının ve toplumsal karmaşık farklılaşmanın oluşmasıyla sağlanabilecektir. Dolayısıyla kentlerin/devletlerin oluşmasından evvel, uzak mesafe ticaretini başlatanın da kentlerin ortaya çıkması olduğunu anımsatarak, gerçek anlamda ekonomik etki yaratacak bir ticaretten söz etmek de mümkün olmayacaktır (Şenel, 1995: 183).

Childe'a göre M.Ö. 4000-3000 yılları arasında insanoğlu, bir daha Rönesans dönemine kadar görülmeyecek şekilde her alanda kültürel gelişim göstermiştir. Bu gelişmelerle üretilen artı ürün, insanlık tarihin ikinci büyük devrimine taşımıştır. Artı ürünün bir merkezde toplanıp, çiftçilikle uğraşmayan birtakım kişileri beslemesi sonucu zanaatçılardan, tacirlerden, rahiplerden, memurlardan ve yazıcılardan (*muhasebecilerden*) oluşan, yeni karmaşık yapıları şehir yaşamı başlamıştır. Uygarlığın habercisi, belgelere dayanan (kayıtlı) tarihi başlatan yazı ise, bu yeni şehir hayatının zorunlu bir yan ürünü olarak ortaya çıkmıştır (2009: 37.85). Bu zorunluluğun temelinde ise; hesap tutma ve kayıt altına alma ihtiyacının yattığını, muhasebe kayıtlarının yazının/rakamların bulunmasından önce yapıyor olması, bulunan ilk yazılı belgelerin muhasebe belgeleri oluşu göstermektedir. M.Ö. 3200 dolaylarında, piktografik tabletler ile artık hesaplar soyut olarak tutulabilir, miktarlar rakamlar ile gösterilebilir olmuştur. Ancak bir süre sonra hesapların denetimi ihtiyacı ortaya çıkmış ve kent devleti yöneticileri, tapınaklarda malların girişini ve çıkışını yapan muhasebecilerin yaptıkları işlemlerin belgelerine, tarafların isimlerini yazmalarını gerekli görmüştür. Böylece sesleri, heceleri ya da isimleri temsil eden işaretler ortaya çıkmıştır. Hiçbir estetik kaygı gütmeyen, kabataslak tabletin oyulmasıyla oluşturulan bu işaretler ile yazılan hece veya isimler adeta resimli bulmaca şeklini andırmaktadır. Böylece *yazı*, resimlerin somut dünyasından kurtulup, konuşma seslerini temsil ettiği gerçek soyut şeklini almıştır. Kil tabletlerin ortaya çıkışını izleyen 400 yıl boyunca yazı sadece muhasebe kayıtlarında kullanılmış; tapınak girdi çıktıları, ticari mal alım satımları, kamu tarlaların kiralanması ve muhasebecilerin görev ve isimleri kayda alınmıştır. Fakat Uruk Hanedanı'nda kralların mezarlarına konulan altın, gümüş veya lacivert taşların, ölüm sonrası gidilen dünyada kralların olabilmesi için, üzerine

isimlerinin yazılmasını talep etmişlerdir. 5000 yıl boyunca tek fonksiyonu muhasebe tutulması olan yazı, kralların ölümden sonraki yaşamlarını garantiye almak adına ilk kez muhasebeden ayrılmış ve sanatla bütünleşme sürecine girmiştir. Sümerler tarafından keşfedilen resim yazısı, çevre medeniyetler için öncül yazı tipi olmuş ve bu prototipi kullanarak kendi yazılarını oluşturmuşlardır. Resim yazısı bir süre sonra kamış kalemlerle kil tabletlerin üzerine kazınmaya başlamasıyla *çivi yazısı* şeklini alacaktır (Schmandt-Besserat, 2008: 12-15).

2.1.4.1. Sümerlerde muhasebe ve ticaret

Harari, tarihte resmi kayıtlara göre adı geçen ilk insanın Kushim isimli bir muhasebeci olduğunu belirtirken; aynı zamanda muhasebe mesleğinin sıkıcılığını vurgulamaktadır. Muhasebecinin bıraktığı ekonomik belgeler, bir kralın bırakacağı destansı savaşıardan, bir peygamberin bırakacağı ürkütücü öğretilerden veya bir şairin bırakacağı akıcı şiirlerden daha sıkıcı olmuştur (Harari, 2017: 130-131). Fakat bu ifade, daha çok muhasebenin kaydetme fonksiyonun, insanın kültürel evrimindeki yerine yapılan bir vurgu niteliğindedir. Nitekim tarım devrimi ile başlayıp muhasebecilerin 5000 yıl boyunca insanların hesap tutma ve kayıt altına alma ihtiyaçlarını karşılamaları, yazının ve rakamların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Rakamların bulunması, matematiksel hesaplamaların yapılmasını mümkün hale getirirken, Sümerlerin kullanmış olduğu 60'lı sayı sisteminin izlerine, halen günümüzün bazı bilim dallarında rastlanmaktadır (Şeker ve Şeker, 2018: 802-807). Yazının bulunmasını takiben, M.Ö. 3. binyılda *tablet evi* olarak adlandırılan okullar açılmış, binyılın ortalarında bu okullar tek-tipleştirilmiş ve Sümer topraklarında eğitim, kurum haline gelmiştir. Bu okullarda okutulan matematik, edebiyat, tıp, müzik, tarım, madencilik ve astronomi derslerinin arasında edebiyat dersi en önemli yeri teşkil etmektedir. O dönemde *Gilgamiş Destanı* her Sümerli çocuğun öğrenmesi gereken, tarihin ilk yazılı edebi eseridir (Özgül, 2011: 409-411).

Şenel'e göre uygar topluma geçişin en büyük göstergesi olan, zanaatların tarımdan farklılaşması, şehir hayatıyla beraber giderek hızlanmış, bedenen çalışan maden işçilerinin yanına, tapınak işlerinde çalışan yazmanlar/muhasebeciler de zanaatlara eklenmiştir. Giderek zenginleşen Sümer şehirleri, çevredeki fakir toplulukların saldırılarına maruz kalmıştır. Bu saldırılarda şehri savunan komutanlar, kazanmaları

durumunda yönetici durumundaki rahiplere karşı güç kazanmış, kaybetmeleri durumunda ise çöreklenen halkın komutanları, rahiplerin elinden güçlerini almışlardır. Böylece siyasal erk ve beraberinde ekonomik erk rahiplerden komutanların eline geçmeye başlamıştır. Bunun sonucu tapınakların yanında giderek büyüyen saraylar inşa edilmiş ve krallar, tanrı vekilliğini ve başrahipliği de kendi ellerine almışlar, ancak kendilerinden önce tapınak kurumunun başında olan rahiplerle de uzlaşma yoluna gitmişlerdir (Şenel, 1995: 252-253). Yani kent devletlerini yöneten rahip kral, artık *asker krala* dönüşmüştür ve bu aynı zamanda rahiplerce yönetilen kamu mülkiyeti düzeninden, krallarca yönetilen özel mülkiyet düzenine geçiş anlamına gelmektedir (Şenel, 2008: 50-51). Kralların, muhasebecilerden yaptıkları işlemlere isimlerini yazmalarını isteyerek, tapınak hesaplarını, dolayısıyla kent ekonomisini denetim altına almak istemelerinin sonucunda, yazının ortaya çıktığı önceki bölümde de belirtilmiştir. Ekonomik alandaki denetim ilişkisinden başka, diğer bir denetim ilişkisi, mülkiyet alanında görülmüş, zanaat ve tarımın farklılaşması (üçüncü toplumsal işbölümü), toprak ve diğer üretim faktörlerinin, yani emeğin (kölelerin) sahipliği gibi yeni bir olgu olan mülkiyet olgusu şehir hayatının bir parçası haline gelmiştir. Temel ihtiyaçların karşılandığı, tarımsal toprakların sahipliğinin yanında, onları işleyen emeğin de sahiplenilmesinin iki önemli sonucu olmuştur. Birincisi insan-insan ilişkilerinde direkt olarak yönetim anlayışı ortaya çıkmış, ikincisi mülkiyet ve toplumsal hakları korumak adına oluşturulan orduların gücüne dayalı siyasal birlikler kurulmuştur (Ercan, 2009: 63).

Şenel, Sümer kültürünün ticari ilişkiler ve diğer etkenler vasıtasıyla yayılması sonucu çevresinde zamanla başka uygar toplumlar doğduğunu ifade etmektedir (2008: 52). Devlet yapısındaki toplumların çoğalması ve nüfus artışlarına oranla toprağın azalması sonucu, savaşların da tarih sahnesine çıkması kaçınılmaz bir son olmuştur⁸ (Childe, 2001: 74). Göçebe toplulukların saldırılarına karşı, yerleşik toplulukların tek bir otorite altında birleşmesi sonucu, siyasi otorite ile yönetilen uygar devletler tarih sahnesine çıkmıştır (Şenel, 2008: 51). Böylece kent devletlerinde tapınak merkezli

⁸ Tarım devriminden önce mağara sanatlarında savaşa rastlanmayışının sebebini, toprağın azalması, mülkiyetin ve sınıfların oluşmasından başka, o devirde kasıtlı insan öldürmenin yaşamın ender rastlanan, üzerinde durulmayacak bir ögesi olduğu şeklinde de açıklamak mümkündür (Leakey ve Lewin, 1998: 227).

yönetilen iktisadi faaliyetler, modern karakterli bir organizasyona dönüşmüştür. Mattessich'in de (1987: 80) aralarında bulunduğu, bankacılık ve kredi faaliyetlerine dair muhasebe kayıtlarının (hesap taşlarının kredi borcunu ifade ettiğini), bu dönemde görülmeye başladığını dile getiren bilim insanları vardır. Tarihin ilk yazılı kanunları olan ve günümüze ulaşan tek kapsamlı belge Hammurabi Kanunları, dinsel hükümler içermeyip, cezai, toplumsal ve ticari hükümlerden oluşmaktadır. 88. ve 108. maddeler arası; o zamanki ticari işlemler, çek ve makbuz usulleri, borsalar, kredi ve aracılık hizmetleri ile ilgilidir. Çeklerin devlet garantisi altında oluşu; muhasebe-finansman, planlama ve bütçeleme faaliyetlerinin artık devlet eliyle yürütüldüğünü göstermektedir (Kızıl ve Kocur, 2017: 332). M.Ö. 2000-1750 yılları arasında tarihlendirilen *Paleo Babil* adı verilen el yazmaları, günümüzün finansal kontrat, bütçeleme, üretim ve yatırım planlamalarına birer örnek teşkil etmektedir. M.Ö. 3000 yıllarına tarihlenen, Bottero ve Kramer tarafından aktarılan bir diğer tablet ise, muhasebenin planlama fonksiyonunu, o dönem insanların hayatındaki yerini, kendi ağızlarından şu şekilde anlatmaktadır;

“Kulların güçten düşecek!

Ama hasat, Enlil'in büyük bayramı,

Göğün altında gururla devam edecek!

Üstelik yazı sanatı da, işaretlerle süslü tabletler,

Kalem kamışı, tablet levhası,

Muhasebe, hesaplar, arşın sicimi,

Ölçme yapanın dikmeleri, ölçme ipi,

Sınırların tespiti,

Kanal ve bentlerin planlanması,

Bütün bunlar senin olacak,

Çiftçiler de tarlalarından elde ettikleri kazancı sana verecek!” (Vatan ve Benli, 2108: 55).

Kültürel evrim sürecinde ve insanın maddi hayatında, en büyük etkiye sahip olaylarından birisi olan yazının bulunması dışında; tarımın, zanaatların, şehir

hayatının ve uygar toplumların ortaya çıktığı Mezopotamya, doğal kaynaklar/hammadde açısından, zift dışında oldukça fakir bir bölgedir. Bu durum Sümerlerde zanaatçıların ve tacirlerin sarayın bünyesinde çalışmasını gerektirmiş ve birçok hammaddenin de ithal edilmesini zorunlu kılmıştır (Şenel, 1995: 254). Alet ve silah yapımı için getirilen, bakır ve tunç dışındaki madenler, sıradan halkın satın alamayacağı kadar pahalı olduğundan sadece devlet adına ithal edilmiş, ev yapımı için gerekli olan kereste, el değirmenleri ve kapı eşikleri için taş, toplumsal ihtiyaçtan ithalatı zorunlu mallar olmuştur. Bunun yanında tanrılar için ithal edilen altın, gümüş, lacivert taşı gibi değerli süs eşyaları da, ithalatı zorunlu/toplumsal mallar arasında sayılmaktadır. Bu dönemde ticaret ise, özellikle deniz ticareti, ulaştırma çabalarından ayrı, seyahat için donanım, bazı durumlarda rüşvet maliyeti ve savunma silahları gerektirmektedir. O yüzden Yakındoğu'nun şehirleri bu dönemde Curtin'in tabiriyle, ticaret diasporaları⁹ (ağları) haline gelmiş, yani doğu ve batının arasında ticaret acentesi görevini görmüştür. Kölelerin alınıp satılmasının yanında, zanaatçılar da zanaatlarına pazar bulabilmek için ticaret kervanlarıyla yolculuk etmişler ve bazen bu şehirlere yerleşmişlerdir (Childe, 2009: 112-113). Curtin ticaret ağları veya acentelerinin, ticaretin kültürel farklılıklardan dolayı aracılık hizmeti gerektirmesinden ortaya çıktığını ifade etmektedir. Yabancı şehirlere yerleşen zanaatçı ve tacirler ev sahibi halkın dilini öğrenerek, iki toplum arasında ticaretin ve kültürel değişimin aracısı olmuşlardır. Bu yüzden ticaret, Sümer kültürünün yayılması dahil olmak üzere kültürel değişimi hızlandıran en büyük etkendir (2008: 2-13). Sümerler, Doğu Anadolu'dan, Kafkasya'dan, Hindistan'dan ve İran'dan mermer ve çeşitli taşlar ithal etmiştir. Bu ticaretin aktarmalı ticaret olduğunu varsayarsak ki; genel görüş bu yöndedir, bu ticarete M.Ö. 3200 yıllarına ait olan, İran Platosunda bilinen en eski ticaret ağı kullanılmıştır. Akad zamanında ise tüccarlar deniz yoluyla Basra Körfezi yoluyla Akadlara bakırın yanında, boncuk, fildişi gibi egzotik malları getirmişlerdir. Bakır bu çağlarda her zaman Mezopotamya için ithalatı zorunlu bir mal olmuş, Hammurabi zamanında da Mezopotamya tahılı ve dokumaları, kara ve deniz yoluyla gelen bakırla takas edilmiştir. Amurru

⁹Diaspora kelimesi Yunanca' da tarla ekiminde tohumları etrafa saçmak anlamına gelmektedir. Burada ticaret ağının birimi, ticaret acentesi, ticaret amacıyla kurulmuş geçici veya kalıcı bir üs veya bir koloni olarak kullanılmaktadır. Bir diaspora aynı zamanda bir koloni iken bir koloni diaspora olmak zorunda değildir.

hanedanının Mezopotamya'yı fethinin ardından, bölgede *tamkaru* denilen tefecilik yapan bir tacir sınıfı ortaya çıkmıştır. İlerleyen dönemde Hammurabi de, tamkaruyu ortadan kaldırmamış, denetim altında tutup vergi almaya devam etmiş, böylece ticaret büyük ölçüde tacirlerin elinde yürümeye başlamıştır (2008: 80-83).

Daha önceleri tapınağa bağlı olan tüccar sınıfının, ticaretin büyük çoğunluğunu ellerine almalarıyla ekonomik işlemlerin de çeşidi artmış, niteliği ve şekli de değişmiştir. Alış veriş, ödünç verme, kira, emanet ve komisyon sözleşmelerinin kaydı artık Hammurabi'nin ticaret hükümlerine göre yapılmaktadır. Bu dönemde ayrıca, her bir hesap taşının temsil ettiği hesapların kalanları tabletlere aktararak, devreden bakiyeleri de kayıtlarda gösterilmekte ve hesap anlayışı modern anlayışa yaklaşmaktadır (Hiçşaşmaz, 1970: 4-5). Yeni Sümer döneminde M.Ö. 2000 yıllarında, resim yazısından çivi yazısına geçilmesine karşın, halen eski usul olan bullalarla hesap tutulmaya devam edilmiştir. Bunun sebebi, resim ya da çivi yazısının ancak entelektüel kesim tarafından okunabilmesi ve sıradan halk tarafından bulla yönteminin kolayca anlaşılabilmesidir. Bu dönemde Nuzi'de yapılan bir bulla, içerisinde 48 adet hesap taşı barındırmaktadır. Bir hayvan ticaretini konu alan bu kaydın bir örneği de, aynı kişinin damgası ile bir kil tablete aktarılmıştır. Bu kil tableti muhasebecilerin, işlemi kayıt altına alma amacıyla oluşturduğuna şüphe yoktur. Şüphe götürmeyen diğer gerçek ise bu işlemin, modern çift taraflı kayıt sisteminin mantığını yansıtan en eski ve en iyi örneklerden biri olduğudur (Mettessich, 1994: 8-9).

Tarihöncesi dönemde maddi oranlar içeren karşılıklılıklar, çok nadir karşılaşılan durumlardır. İlkel mübadelelerde benzer malların farklı zamanlarda farklı oranlarda takası, ilkel mübadelenin karakteristik özelliğidir (Sahlins, 2010: 267). İlkel toplumun eşitlikçi ve ortak paylaşımına dayanan yapısı, mübadelelerde bir malın mutlaka bir malla değiştirilmesini gerektirmez, mal ve hizmet değişimi de yapılabilir. Bir malın değeri o anki ihtiyaca göre değişirken, ince ince hesap yapılmasını da gerektirmemektedir. Fakat genel olarak ticareti yapılan malların değerleri arasında bir eşdeğerlik sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu işlem ise değiştirilen malları, ağırlık, hacim, uzunluk gibi kıstaslarla kıyaslamak yoluyla yapılmaktadır. Terazinin yüksek ihtimalle ağırlık ölçülerinin ortaya çıkmasından önce, dolayısıyla ölçüm yapmadan kıyaslama işlemlerinde kullanıldığı düşünülmektedir. Ancak üst paleolitikten beri

süregelen ticaret sürecinde, tarihhöncesinin son dönemlerinde, bir malın birden fazla alıcı ve satıcısının ortaya çıkmasıyla, yani pazarın oluşmasıyla, malın değerin ölçülmesini ve standart ölçü birimi gerekli hale gelmiştir. Böylece ağırlık ölçüsü olarak, genelde taş veya kurşun madeninin, bölgeden bölgeye farklılıklar göstererek ağırlık ölçüsü olarak kullanımına başlanmıştır (Doğan, 2012: 106-107). Bütün ekonomik sistemi takas üzerine kurulu olan Sümerler, günümüzdeki para yerine geçen bir değer ölçüsü kullanmıştır. Gümüşten halkalar şeklinde yapılan ve para yerine kullanılan bu değer ölçülerine *şekel*¹⁰ adı verilmektedir. Dönemin Sümer kralı Hammurabi, çıkardığı ticaret kanunlarının yanı sıra, ülke genelindeki yönetici valilerle mektuplaşmasından anlaşıldığı üzere, pazardaki malların satış fiyatlarını da kendisi belirlemektedir (Yıldırım, 2002: 57.63). Eski Mezopotamya’da fiyatlar arpa ölçü alınarak belirlenirken, Hammurabi zamanında dış ticarete yüklü alım satımlarda gümüş halkalar yani şekel, değişim aracı olarak kullanılmıştır. Ancak yöntem sıradan halk için geçerli olmayıp, sıradan halk nadiren yaptıkları ticarete takas yöntemine devam etmiştir (McNeill, 1989: 39).

2.1.4.2. Asur ticaret kolonileri

Mezopotamya’da Asurlular dönemine gelindiğinde ticaret bir kurum haline gelmiştir. Asurlularda toplum, yönetici sınıf, sıradan halk ve *karum* adı verilen, şehrin ticaret merkezini¹¹ yöneten tacirler sınıfı olmak üzere üç tabakadan oluşmaktadır. Karum bir yandan kendi adına bakır alıp satarken, bir yandan başkalarının yaptığı bakır ticaretinden de vergi almaktadır. Karum aynı zamanda, bireysel tüccarlar için mevduat ve kredi bankası, ithalat ve ihracat merkezi ve şehrin ticaret odasıdır. Kısacası karum, Asur devletinde ticaret hakkında her şey demektir. Asurlular tüccarlara bazı imtiyazlar tanıdılar, yoğun ticareti yapılan malları vergiden muaf tutmuşlar, coğrafi konumlarının avantajını da kullanarak, bir dönem bölgenin ticaretini büyük ölçüde ellerinde tutmuşlardır. Kapadokya ve Kültepe’de bulunan tabletler, bu dönemde Kültepe’ye Asurlu tüccarların yerleştiğini ve Asur’daki merkez karuma bağlı, Anadolu’nun bölgesel karumunu oluşturup yönettiklerini

¹⁰ Günümüzde yaygın görüş bu şekellerin tarihte kullanılan ilk para olduğu, ilerleyen yıllarda Lidyalıların üzerine baskı yaptığıdır. Ülkemiz arkeologlarından Hayat Erkenal bu görüşü benimseyenlerdendir. <http://ankusam.ankara.edu.tr/limankara/>

¹¹ Günümüzün borsası olarak tanımlayabileceğimiz bu ticaret merkezi Asur kentinde yer almaktadır. Asur İmparatorluğu tanrı Asur adına kurulan Asur şehri etrafında kurulmuştur (Yıldırım, 2002: 55).

göstermektedir. Bunun yanında Asurluların, gelişmiş finans teknikleri kullandıkları ve yatırımların uzun vadeli, sözleşmeli ortaklıklarla sağlandığı görülmektedir. Kültepe kolonisinde oluşan pazardaki fiyat mekanizmasına, siyasi otoriteler menfaatleri doğrultusunda müdahale etmişler, fakat tüccarların fiyattaki dalgalanmalara karşı son derece hassas oldukları bu pazarda, yapılan bu müdahaleler hiçbir zaman arz ve talebin belirleyici etkisinin önüne geçememiştir (Curtin, 2008: 84-87).

Asurlular barışçıl ticaret ilişkileri kurarak, Anadolu'daki yerel hükümdarlarla anlaşıp onlara vergi ödeyerek, burada karumlar kurup ticaret yapmaya izin almışlardır. Asurlu tüccarlar, Asur merkez karumu ile bağlantılı olarak, planlı bir şekilde Anadolu'ya yerleşmeye başlamışlardır. Bu durum göç kavramından çok *kolonist* bir yaklaşım olurken, yapılan antlaşmalarla Asurlu tüccarlar, hem ticari hem de kişisel haklarını koruma altına almışlardır (Küçükbezcı, 2011: 2). Asurluların ticaretten elde ettikleri gelir, devleti güçlendirmiş ve imparatorluk haline gelmiştir. Bu ilerleme Asurluların, isabetli yatırım kararları verip, stratejik planlama ve yürütmeyi etkin yapabilmelerinin ve fayda-maliyet (kâr-zarar) analizlerinin başarısının bir sonucudur. Kendi zanaat ürünlerini ve Babil'den getirdiği dokumaları, Anadolu'ya pazarlayarak buradan karşılığında altın ve gümüş ithal etmişlerdir. Ancak Asurluların Anadolu'ya yönelmelerinin asıl sebebi ticari bir fırsatı görebilmeleri olmuştur. Anadolu'da altın, gümüş ve tunç üretilmesine karşın, tunç için gerekli hammadde olan bakır bulunmamaktadır. Asurlu tüccarlar ise, doğudan aldıkları bakırın büyük bir kısmını Anadolu'ya satarken, buradan da altın ve gümüş alarak ticari kazançlarını ikiye katlamışlardır. Asurluların Anadolu'da kurdukları ilk ticaret ağlarından biri olan Kapadokya, arkeolojik olarak belgelenebilen en eski ticaret kolonisidir. Asurlular Anadolu'da yirmiden fazla ticaret kolonisi kurarak, bu dönemde oldukça büyük, etkin ve organize ticaret ağı kurmuşlardır. Anadolu tarihini inceleyen tarihçiler, Anadolu'nun çivi yazısı ile tanıştığı bu döneme *Asur Ticaret Kolonileri Çağı* adını vermektedir (Curtin 2008: 85-86).

2.1.4.3. Mısırlılarda muhasebe ve ticaret

Muhasebe tarihi ile ilgili çalışmalarda bir dönem, muhasebenin ilk kayıtlarının M.Ö. 4. binyılın ortalarında Mısır'da tutulduğu, ilk envanter işlemlerinin, taşınır ve

taşınmaz malların sayımlarının papirüsler üzerinde yapıldığı savunulmuştur. Hatta bazı yazarların, ilk sayım işlemlerinin M.Ö. 6000 yıllarına kadar dayandığını ve muhasebenin, ilk olarak ticaret ustaları olan Asurlular tarafından ortaya çıkarıldığını savunan çalışmaları görülmüştür (Gökgöz, 2010: 168). 1930 yıllarına kadar dünyanın en eski uygarlığı, Mısır Uygarlığı olarak bilinmektedir. Ancak ortaya çıkan gelişmeler sonucunda, Mısır tarihini inceleyen araştırmacılar dahil, öncül uygarlığın Sümerlerde ortaya çıktığı konusunda görüş birliğine varmıştır. Muhasebe de; tarım, şehirleşme, uygarlık, yazı, para, tekerlek ve benzeri birçok önemli buluş gibi Mezopotamya’da ortaya çıkarak, gelişen ticari ilişkilerle diğer coğrafyalara yayılmıştır. Mısır’ı istisnai kılan durum ise, Sümerlerin bin yıldan uzun sürede ulaştığı uygarlık seviyesine, yarım binyılda ulaşabilmesidir (Mcneill, 1989: 32-33). Mısırlılar, Sümerlerin birikimlerinden yaralanarak kent devletleri dönemini yaşamadan ulusal devlet kimliğine girmiş ve bu sürecin baş faktörü Nil Irmağı olmuştur. Nil’in düzenli taşkınlarının ve kararlı su düzeninin ırmağın her iki yanında da kolay ulaşım sağlamasının avantajını kullanan Mısırlılar, kısa sürede toplumsal artıya ulaşmışlardır. Nil’in istikrarlı ve öngörülebilir hareketleri, istikrarlı bir toplumsal artı sağlamış, bu artının siyasi otoritenin denetiminde toplanmasıyla, kararlı bir devlet düzeni oluşturulmuştur. Ancak Mısır’ın ekonomik ve siyasi istikrarı kralların kısa sürede kendilerini tanrı olarak kabul ettirmelerini sağlamıştır. Mezopotamya’da ise karasız nehirler, düzensiz toplumsal artıya yol açarken, bu durum tanrının kaprisleriyle açıklanmış ve krallar, arabuluculuk yapan vekil görevini üstlenmişlerdir (Şenel, 1995: 259-260).

Nil Nehri’nin Mısır’ı kısa sürede uygarlığa taşıyan tarımsal üretim avantajı ve gelişen tarım teknikleri ile firavunların evlerinin finansmanı için harcanan ekstra çabanın getirisi olarak sağlanan büyük toplumsal artı; Mısır’ın Doğu Akdeniz ticaret sahnesinde hatırı sayılır bir müşteri olarak yer edinmesini sağlamıştır. Ancak Mısır, tarımsal üretim açısından oldukça zengin bir ülke olmasına karşın diğer bütün kaynaklar açısından dışa bağımlı bir ülkedir. Bu durum Akdeniz ve Kızıldeniz’e kıyısı olup ortasından Nil Nehri geçen Mısır’ı iyi bir kereste müşterisi yaparken, ikincil sırada maden ithal edilmektedir. Bu büyük çaplı ticari alışverişlerde ölçü birimi olarak Sümer’deki gibi altın ve gümüş kullanılırken, gündelik hayatta ise sıradan halk tarafından takas yöntemi kullanılmaktadır (Yıldırım, 2002: 81).

Mezopotamya'dan farklı olarak Mısır'da ticaret bağımsız, vergi ödeyen tacirlerin değil, devletin kontrolündedir ve üretim büyük ölçüde merkezi bürokrasi tarafından planlanmaktadır. Ticaretin devletin tekelinde olması ise; ticareti zorunlu malları bir tarafa bırakırsak, sıradan mallardan ziyade daha çok getirisi yüksek, lüks malların dolaşımına neden olurken, aynı zamanda bir tüccar sınıfının oluşmasının da önüne geçmiştir. Ticareti zorunlu malların ticareti ise, firavunun resmi tüccarları olarak atanan ve bir dönem Akdeniz ticaretine hakim olan Fenikelilere verilmiştir (Güran, 2009: 17-18). Tacirlerin olmayışı ticaretin devamlılığının önüne geçmekte ve tek seferde yapılan yüklü alıverişler ancak yüzyıllar sonra tekrarlanmaktadır. Lüks mallara yönelik devlet ticaretine dahi, kayıtlara göre büyük aralar verilmiştir. Dönemin kültürel sahnesinde başrollerden birine sahip olan Mısır'ın aktif olarak ticaret yapmayı ise ekonomik refahının bir göstergesidir (Curtin, 2008: 87-89).

Mısır'da da, Sümerlerde olduğu gibi tapınaklar, firavunun tanrısal ve siyasi otoritesinden sonra en büyük otorite ve kurum olarak karşımıza çıkmaktadır. Devlet hazinesi tapınakların kontrolündedir ve tapınak memurları aynı zamanda tapınağın muhasebeciliğini ve yazmanlığını yapmakta olup, kuvvetli bir statüye sahiptirler. Bu memurlar başta zirai hesaplamalar olmak üzere, hesap tutma usullerine ve ölçü ve değer birimlerine yani ekonomik bilgiye de sahip olmak durumundadır. Mısır'da muhasebe mesleğine titizlikle bakılıp, okullarda diğer bilim dallarıyla birlikte müfredata muhasebe ve meslek eğitimi alınmıştır. Mısır'a ait arkeolojik belgeler, işlemlerin önce geçici kayıtların alındığını sonra sistemli bir şekilde kayıtlara geçirildiğini göstermektedir. Mısırlıların bu işlemlerde tarih belirtip, hesapların toplamlarından ayrı kalanlarını da izlediği ve kayıtlarını defterlere “*shat*” değer ölçüsü ile maddi tutar olarak kaydettikleri görülmektedir. Tapınak muhasebecilerinin, tapınak ekonomisinin yönetilmesinde planlama ve bütçeleme gibi uygulamalarına rastlanmaktadır. Firavunların güçlü olduğu ve siyasi istikrarını sürdürdüğü dönemde, Mısır muhasebesinde düzenli bir sistematik ve disiplin göze çarpmaktadır. Büyük İskender'in Mısır'ı ele geçirmesinin ardından muhasebe Yunan uygulamalarının etkisine girmiştir (Hiçşaşmaz, 1970: 5-7).

2.1.4.4. Fenike ticaret ağıları

Fenikeliler sadece Mısır firavunlarının özel tüccarları olmayıp, İlkçağ'da yaşamış en tüccar toplumdurlar. Bir dönem yukarı Mısır ve Sümer arasında ticari aracılık yaptıktan sonra, kurdukları ticaret kolonileri ile tüm Akdeniz ticaretini kontrol etmişlerdir (Güran, 2009: 18). Fenikelilerin bu konuma gelmelerini sağlayan en büyük avantajları, denizciliğin yaygınlaştığı dönemde topraklarında gemi yapımı için en elverişli ağacın yetişiyor olmasıdır. Bu avantaj bir yandan iyi gemilere sahip olup denizcilikte erken ustalaşmalarını sağlarken, bir yandan da kerestelerine olan talep sonucunda inşa ettikleri gemilerle bu kerestelerin ticaretini yapmalarını ve bir anda Akdeniz'in tüccarları haline gelmelerini sağlamıştır (Balkozak, 2007: 8-9).

M.Ö. 3. binyılda tarih sahnesine çıkan Fenikeliler ikinci binyılın ortalarında Mısır işgalinden kurtulmuşlar, M.Ö. 1000 dolaylarında tüm Akdeniz ve Ege'de ticaret kolonilerine sahip olmuşlardır. Tunus'ta kurdukları Kartaca kolonisi Akdeniz'in ticaret başkenti haline gelirken; aynı zamanda usta denizci olan Fenikeliler, Cebelitarık Boğazı'nı geçip Atlas Okyanusunda Afrika kıyılarında seyir etmişlerdir. Bu seyirlerini, ileride Yunancaya da çevrilecek olan bir metin haline getirmiş olsalar da, antik çağ toplumu dünyanın orada bittiği inancını terk etmemiştir. Köle ticareti yaptığı bilinen Fenikelilerin ticaretini yaptıkları mallar arasında sadece kereste, şarap ve buğday kendi ürünleridir. Bunun dışında Fenikeliler ticareti çift yönlü olarak yapmakta; bir limandan alınan malları başka bir limanda satarak, son derece yoğun ticari ilişkiler yaşamaktadırlar (Diakov ve Kovalev, 1987: 199-200). Kurulan bu yoğun ticari ilişkilerin en önemli sonucu, M.Ö. 13. yüzyılda Fenikelilerin kültürel mirası; *alfabe* olmuştur. Fenikeliler ticareti yapılan malların kayıt altına alınması ve evraklarının saklanması ihtiyacının gereği olarak, ticari belgeleri içeren ticari bir alfabe ortaya çıkarmışlar ve daha sonra bu alfabe Yunanlılar tarafından geliştirilmiştir. 22 harf ve hesaplama usullerinden oluşan bu ticari alfabe, ticari işlemlerin kolayca hesaplanmasını ve kayıtların kolayca okunup yazılmasını sağlamaktadır. Çivi yazısında hece ve kelimeleri temsil eden işaretlerin yerini alan harfler günümüz modern alfabesinin temelini oluşturmuştur (Girgin, 2006: 12-20).

2.1.4.5. Yunanlılarda muhasebe ve ticaret ağıları

Fenikeliler Akdeniz’de yayılmaya devam ederken, Yunanlılar için ise bu süreç henüz yeni başlamıştır. Fenikelilerin koloniler kurmaktaki amaçları sadece ticaret odaklı iken, Yunanlıların amaçları farklı sebeplere dayanmaktadır. Yunanistan’ın dağlık ve verimsiz toprakları tahıl üretiminin kısıtlarken, toprak mülkiyetinin doğuştan soylu sınıfa ait olması ve şehir devletlerinin doğuşu ile nüfusun artması, sıradan halkın mülksüzleşmesine yol açmıştır. Fakirleşen ve sınıf mücadelesinde yenilen halk, kendi adına tarım yapabilmek için yeni topraklara göçe yönelmiştir. Yeni yerleşilen verimli topraklarda kendi tarımını yapan göçmenler, doğu halklarının çoğalan ürünleri için iyi bir pazar olurken, aynı zamanda anakaranın zeytin ve şarabına da pazar teşkil etmiştir. Bu dönemde anakarada gerçekleşen üçüncü toplumsal işbölümü sonucu zanaatçıların kolonilere akın etmeleri, zeytin ve şarabın büyük talep görmesi, M.Ö. 800 dolaylarında bu kolonileri ticaret merkezi haline getirmiştir. Köleliğin ve ticaretinin de baskın hale geldiği bu kolonilerde, ticaretin o dönemde itibarsız¹² bir meslek olarak görülmesine karşın, önce tüccar sınıfı, sonra armatörler ve tefeci kesim ortaya çıkmıştır (Diakov ve Kovalev, 1987: 345-352). Paranın ilk kez bu kolonilerde bazı girişimci tüccarlar tarafından reklam amacıyla bastırılıp, üzerindeki baskının prestij ve güç gibi temsil kabiliyetinin sonucu, devlet ve kralların tekeline geçtiği düşünülmektedir. M.Ö. 7. yüzyılda altın ve gümüş karışımından oluşan bu sikkeler, zamanla tek madenli gümüş sikkeler halini almış ve Atina’nın gümüş madeni zenginliği, bu dönemde Yunanlıların ticarete hükmetmelerini mümkün kılmıştır. Atinalıların M.Ö. 5 yüzyılda Persleri yenmesinin ardından Atina, Yunan dünyasının lideri haline gelmiş ve Atina gümüşü o dönemin uluslararası ödeme aracı haline gelmiştir. Büyük İskender M.Ö. 4. yüzyılda ülkenin sınırlarının Hindistan’a kadar genişletirken, İskenderiye dönemin en kalabalık şehri ve en önemli ticaret merkezi olmuştur. Tipik Yunan ticareti olan zeytin ve şarabın yanına zanaatçıların ürünleri de eklenirken, tüccarların zanaatçıları kiralayıp mamul üretimi yaptırdıkları görülmektedir. Yunan şehir devletlerinin üretim faktörleri üzerinde etkin bir mülkiyet sistemi kurması ve uygun bir hukuki çerçeve meydana getirmesi, güçlü bir ekonomik sistem yaratmış, böylece ticaret ve üretim gelirlerini ekonomik refaha

¹² Antik Yunan’da kazanç elde etmenin onurlu yolu, savaş ve yağmalama olup, ticaret yabancılara bırakılması gereken itibarsız bir uğraştır (Curtin, 2008: 92).

dönüştürmeyi başarabilmiştir. Atina çok uluslu ticaretin ve modern iktisadi sistemde fiyat mekanizmasının çalıştığı pazarların ilk örneklerinin yanında, bankacılık ve sigortacılık ve iktisadi teşebbüslerin de oluşum sinyallerini vermiştir. İskender'in ölümünden sonra 300 yıl kadar süren *Helenistik Çağ*, doğu-batı kültür sentezini oluşturmuş, böylece Akdeniz ticareti homojen hale gelmiştir (Güran, 2009: 18-20).

Yunan kolonileşmesinin bağımsız şehir devletlerini ortaya çıkarması ve denizcilik ve ticareti çok geniş alana yayması dışında, asıl önemli etkisi, kültürler arası alış-veriş olmuştur. Yunanlılar gittikleri yerlere kendi kültürlerini taşıdıkları gibi, onların kültürlerini de kendi kültürlerine eklemişlerdir. Gittikleri toprakların geçmişi ve kültürleriyle ilgilenip bunları yazıya aktarmışlar, böylece kültürel özellikleri karşılaştırarak araştıran ve sorgulayan bir zihniyet doğmuştur. Felsefi düşünceler M.Ö. 7. ve 6. yüzyıllarda Anadolu'da görülmeye başlamış, Pers istilasının ardından anakaraya geçmiştir. Yunanlıların kültürel gelişiminin en büyük sebebi ulaşım ve ticaretin gelişmesi sonucu doğulularla kurulan temasla oluşan sentezdir. Fenikelilerden aldıkları alfabeye sesli harfleri ekleyerek ortaya çıkardıkları Eski Yunanca ile yazılan *Hemeros* destanları, *Heredot* tarihinde kaleme alınmış ve o dönemde tüm Akdeniz'e yayılmıştır. Antik Yunan'da yaşayan, Sokrates, Platon ve Aristoteles, gelmiş geçmiş en büyük filozoflar arasındadır Hukuksal ve yönetsel gelişmeler sonucu, kapsamlı bir eşitlik sağlamasa da seçme hakkını tanıyan *demokrasi* modeli, Antik Yunan'da ortaya çıkmıştır. Olimpiyat oyunları, maraton koşusu, resim, seramik ve Yunan Mitolojisi diğer kültürel mirasları arasındadır (Yıldırım, 2002: 177-211).

Ancak, kültürel olarak çok büyük değişimlere yol açan ulaşım ve ticaretteki gelişme, muhasebe teknik ve yöntemlerinde köklü bir değişikliğe yol açmamıştır M.Ö. 12. yüzyılda görülmeye başlayan kent devletlerinin başında krallar bulunmakta, komutanlar yöneticilik yapmakta ve devletin ekonomik kayıtları Yakındoğu'da olduğu gibi yine tapınaklarda tutulmaktadır. Bu kayıtlardan Yunanlıların, işçiliklerin ve ürünlerin yanı sıra, taşıma ve hammaddeler gibi birtakım giderleri de rakamsal olarak muhasebe kayıtlarına yansıttığı anlaşılmaktadır. M.Ö. 4. yüzyılda, Delf Mabedinin yeniden inşasında yapılacak giderlerin izlenmesi ve düzenli takibi için ayrı bir teşebbüs oluşturulup, burada kayıtların kronolojik olarak tutulduğu ortaya çıkmıştır. M.Ö. 5. yüzyıl dolaylarında paranın yaygın hale gelmesi ve ticari

işlemlerin artmasıyla, tapınak bankalarından ayrı özel bankaların ortaya çıktığı görülmektedir. Bu bankalar müşterilerine çek ve havale işlemleri sunarken, kendi bünyelerinde de muhasebe organizasyonları oluşturmuşlardır. Atina parası, dönemin en büyük alım gücüne sahip parası olmasına rağmen başka birçok yeni paranın ortaya çıkması, muhasebecilerin işini zorlaştırmakta ve karışıklıklara yol açabilmektedir. Bu bankalarda tutulan günlük muhasebe kayıtlarının, günümüz büyük defterine benzeyen başka bir deftere aktarılması, çıkan anlaşmazlıklarda muhasebe kayıtlarının kullanılmaya başlandığını işaret etmektedir. Bu durum, muhasebenin ileride adalet sisteminin aktif bir unsuru olacağını göstermektedir. Bunun yanında, Atina'da ilk kez devlet muhasebesinin tutulması için muhasebecilerin istihdam edildiği kayıtlardan anlaşılmaktadır (Hiçşamaz, 1970: 7-8). Köklü bir değişiklik olmasa da Yunan muhasebesi, ilkçağdaki diğer toplumlara göre daha ileri seviyededir. Bankacılık sektörünün zorluğu ve karmaşık kayıtları muhasebenin denetim fonksiyonunun ve hukuksal yönünün önemini arttırmıştır (Kızıl ve Kocur, 2017: 333).

2.1.4.6. Romalılarda muhasebe ve ticaret ağları

Akdeniz ticaretinin kontrolü Fenikelilerden Yunanlılara geçse de, Kartaca son Fenike kolonisi olarak direnmeye devam etmiş ve yayılımcı politikasını sürdürmüştür. Fakat M.Ö. 2. yüzyılda Kartaca'nın Roma ile yapmış olduğu üçüncü savaşı kaybetmesinin ardından Akdeniz'in tüm kontrolü Romalıların eline geçmiştir (Yıldırım, 2002: 233). Roma'nın toplum yapısı, *patrici* adı verilen yönetici-askeri zümre ve *pleb* adı verilen küçük toprak sahibi veya kiracı çiftçiler ve tüccarlardan oluşmakta olup, halkın büyük çoğunluğu çiftçilik yapmaktadır. Ekonomilerinin iki önemli temeli tarım ve ticaret olup, imparatorluğun zirvede olduğu 1. ve 2. yüzyıllarda, tarımsal üretimin işgücü hammaddesini karşılayan kölelerin ticaretinde, büyük artış yaşanmıştır. Bu kölelerin çalıştırıldığı, aristokrat kesime ait *Latifundiya* çiftliklerinde, piyasa talebini karşılamaya yönelik kâr amaçlı üretim yapılmıştır. Akdeniz'in ticaretteki bir başka önemi ise denizciliğin gelişmesiyle ipek yolu ve baharat yolu gibi ticaret yollarına dahil edilmesidir. Böylece aristokrat kesim Uzakdoğu'nun lüks ve egzotik mallarına sahip olabilmektedir. Roma'nın bir milyona yaklaşan nüfusu beslemek için doğunun tahılını ithal etmek zorunda kalmasına rağmen, ülke genelinde geçerli olan geçimlik ekonomi, büyük bir ticaret hacmi

yaratmamakta; ticaret büyük ölçüde zengin kesimin lüks ihtiyaçları ve ordunun taleplerine yönelik yapılmaktadır. Bu talebi karşılamak için, lüks malları getiren Yahudi ve Suriyeli tüccarlara verecek ürün fazlası olmayan Roma, ödemeyi altın ve gümüşle yapmaktadır. İmparatorluğun genişlemesiyle fetihlerle sağlanan köle arzı durunca Avrupa barbarlarından köle ve kereste ithal etmeye başlayan Roma, ödemeyi çanak, çömlek ve bronz gibi lüks mallarla yapmaktadır. Üstün bir para sistemi kuran Roma'da da ticaret itibarsız meslek olup daha çok yabancılara bırakılmıştır. Barbarların savaş yeteneklerinin artması Roma'nın ordu harcamalarını olağanüstü şekilde yükseltmiş, ülkenin ikiye bölünmesiyle doğu illerinin zenginlikleri kaybedilmiş, ekonomik düşüş, kıtlık ve salgın yaratmış, siyasi iktidarsızlık baş göstermiş ve korsanlar ticareti sekteye uğratmıştır. Ekonominin çöküşü, Batı Roma'nın çöküşünü hazırlamıştır (Güran, 2009: 22-30).

“De re rustica” halkın büyük çoğunluğunun tarımla uğraştığı ve birçok kişinin/kölenin çalıştığı, büyük ziraat çiftlikleri bulunan Roma'da kullanılan bir çeşit ziraat el kitabıdır. Kitabın ikinci bölümünde yer alan, *“para hareketleri ve ambardaki tahıl ile ot, şarap ve yağ için hesap tutulacak; bunlardan satılanlar, bedeli tahsil edilenler veya tahsil edileceklerle satılmak üzere elde kalanlar izlenecektir”* ifadesi bir muhasebe yönetmeliği şeklindedir. Bu durum Romalıların iyi düzenlenmiş, titiz bir muhasebe sistemi ve takibi oluşturduklarına işaret etmektedir. Tahsilat ve ödeme işlemlerin kaydını esas alan, *“adversaria”* denilen günlük defter kayıtları, daha sonra giriş ve çıkışların kaydının tutulduğu *“codex”* isimli defterlere yansıtılmaktadır. Bankacılık muhasebesinde iki kolonlu kasa defterleri tutulmuş ancak ortaçağın sonuna kadar ödemeler sol kolona, tahsilatlar da sağ kolona kaydedilmiştir (Hiçşamaz, 1970: 8-9). Ekonomik kriz döneminde uygulanan müdahaleci iktisatla çeşitli kontrol mekanizmaları oluşturulmuştur. Vergilerin daha etkin toplanabilmesi için her esnaf, bir esnaf cemiyetine girmek zorunda bırakılıp, vergi mükellefi konumunda olan bu cemiyetler devlet organına dönüştürülerek vergiler toplanmıştır. Vergi mükellefi olan büyük zirai çiftliklerden tahsil edilen gelirin azalmaması için, işçileri burada çalışmaya zorlayan yasal düzenlemeler yapılmıştır (Güran, 2009: 29). Vergi mükellefi haneler vergiye tabi varlıklarının ve yükümlülüklerinin düzenli beyanını sunmak zorunda olup, bu hanelerde kazanç ve ödemeler günlük deftere kaydedildikten sonra aylık defterlerde

saklanmaktadır. “*Questor*” adı verilen, devlet hazinesini yönetip, mali denetçilik yapan yüksek rütbeli memurlarla etkin kontroller yapılmaktadır. Erken toplumlarda görülen bütçeleme hayata geçirilerek, Roma’da yıllık bütçeler hazırlanıp, kullanılmıştır (Kızıl ve Kocur, 2017: 334).

2.2. Ticari Atılım – Muhasebenin Oluşumu

Roma’nın yıkılması ve barbar devletlerin kurulmasıyla erken ortaçağ Avrupa’sında, güneyde Roma kültürü, kurumları ve geleneklerinin etkisi devam ederken, kuzeyde etkisini gösteren Cermenler, yerleşik ve yerel halkla kaynaşık şekillerini almış; evrensel kilise ise dinin dışında, politika ve ekonomide söz sahibi hale gelmiştir. Cermenlerin Roma’yı yıkmasının ardından, tüm Avrupa’yı işgal edip yerleşmeleri, ekonomi ve maddi kültür üzerinde uzun süren yıkıcı bir etki yaratmıştır. Arabistan’da bilimsel ve kültürel ivme yakalayan Müslümanlar bir yandan yayılcı politika sürdürmektedirler. Bunun sonucu 8. Yüzyılda, önce tüm Kuzey Afrika’yı fethettikten sonra İspanya’yı ve İtalya’yı fetheden Araplar, Akdeniz’i bir Müslüman gölüne çevirmişlerdir. Ortaçağ Avrupası için bu iki yıkıcı gelişmenin sonucu ise; kuzey ve güney toplumlarının birbirlerine yakınlaşarak, ekonomik ve kültürel birlik sağlamaları olmuştur. Roma İmparatorluğu’nun Akdeniz Havzası ile olan kültürel ve ekonomik temasları, imparatorluğu Kuzey Avrupa’dan çok bu toplumlarla birlik içinde tutmuştur. İmparatorluk sınırları dışında kalan, üretim ve ticaret açısından kısıtlı Kuzey Avrupa, imparatorluğun yıkılışından sonra güney ile daha yakın işbirliğine girişmiştir. Bu durum kuzeyin ekonomisinin iyileşme sürecine girmesine neden olurken, bir yandan da kuzey ve güney arasındaki keskin sınırları törpülemeye başlamıştır. Müslümanların tüm Akdeniz’in kontrolünü almalarının ardından, Güney Avrupa, Kuzey Afrika ve Yakındoğu ilişkileri kopmuş ve Avrupa’da kuzey ve güney arasında birlik sağlanmış ve aynı dini inanç altında bir bütün haline gelmişlerdir. Ancak 9. ve 10 yüzyıllarda meydana gelen Macar ve Viking akınlarının, Batı ve Orta Avrupa’da tekrar yıkıcı bir etkisi olmuştur. 8. yüzyılın ortalarında batı dünyası, Arap ordularından öğrenilen, üzenge ve eyer vasıtasıyla atlı askerlerinin savaş gücünü büyük ölçüde arttırmış ve uzun eğitim süreci sonunda at üstünde mızrak ve kılıçla dövüşebilen, kalkan ve zırhla donanmış güçlü askerler olan *şövalyeler* ortaya çıkmıştır. Eğitim süreci, şövalyelerin finansman maliyetlerini arttırmaktadır ancak, ani bir saldırıda az sayıda şövalye, köylü askerlerle birlikte, düzenli birlikler gelene

dek saldırıya karşı koyacak gücü sağlamaktadır. Bu yüzden saldırılara karşı iyi savunma yapılabilecek stratejik bölgelerin belirlenip, bu bölgelere şövalyelerin yerleştirilmesine başlanmıştır. 8. yüzyılda Fransa'da kurulan ve 9. yüzyılda geniş topraklara yayılan Karolenj İmparatorluğu, topraklarının hemen her yerinde inşa ettiği bu yapılarla kendi savunma sistemini kurmuştur. Kralın inşa edilen bu yapıların etrafındaki tarıma elverişli toprakları, yönetimini *vassal* adı verilen kendi temsilcilerine bıraktığı, karşılığında vassalın, gerektiği zaman, gerektiği miktarda tam donanımlı şövalye ile askeri hizmet yükümlüğünün altına girdiği *feodalizm sistem* ortaya çıkmıştır (Güran 34-35).

Roma yıkılmadan önce altın rezervini tüketmiş, altınlar doğuda birikmiş ve batı, ithalatını ödeyemez hale gelmiştir. Kimi yazarlar Cermenlerin Akdeniz'de ticarete etkin olarak Romalılardan devraldıkları şekilde devam ettiklerini savunmakta olsa da belirgin göstergeler bulunmamaktadır. 6. yüzyılın sonlarında Bizanslı tüccarların, İran Savaşları yüzünden batıya yönelmeleri bir süreliğine Akdeniz'de seyahati güvenli hale getirmiştir. Ancak Müslümanların fetihleri, Bizans'a olan altın akışının önünü kesmiştir. Böylece Roma'nın yıkılışından itibaren yaklaşık olarak 500 yıl boyunca, batının tükenen alım gücü ve Müslüman ilerleyişi gibi nedenlerle, Akdeniz'de doğu ve batı arasındaki ticaret gerilemiştir. Lüks malların ticaretine devam edilmiş ve doğu mallarına olan mevcut talep karşılanmış olsa da, bu ticaret asla Roma'nın 2. ve 3. yüzyıllardaki zengin ticareti gibi olmamıştır (Güran, 2009: 34-46). Roma'nın gücünün zirvede olduğu dönemde kendilerine pek ihtiyaç duyulmayan Yahudi tüccarlar 5. ve 8. yüzyıllar arası Fransa ve İspanya gibi eski Roma topraklarında yeniden ortaya çıkmışlardır. Akdeniz'i, Ortaçağ'ın büyük bölümünde kontrol eden Müslümanlar, Avrupa ve Uzakdoğu arasında hem ticari hem de kültürel aracılığı yürütmüşler, Hint sayıları, Arap rakamları, Çin kağıdı ve pusulasını Avrupa'ya taşımışlardır. 8. yüzyıldan itibaren Müslüman egemenliğindeki Kuzey Afrika'da küresel bir ticaret merkezi oluşmuş, fakat ticaret iki düşman toplum, Franklar ve Müslümanlar arasında, ancak birbirlerine göz yumdukları ölçüde gerçekleşmiştir. 10. yüzyıl sonları Akdeniz'de Mısır merkezli oluşan ticaret ağı ile birlikte dini farklar bir nebze bir yana bırakılmış, artan ticaret hacminde iki kıyı arasında çek ve senetler kullanıma girmiştir (Curtin, 2008: 128-144).

Avrupa'da feodalizmle birlikte, şövalyelerin uzman zanaatçılarca yapılan silah ve zırhları ihtiyaçlar listesine eklenirken, soylu sınıf ve kralların güç göstergesi olan lüks malların ticareti devam etmiştir. Şarap, mücevher, av köpekleri, safkan atlar ve kaliteli kumaş Avrupa'nın en yoksul günlerinde dahi, ithalatına devam edilen ürünlerdir. 10. ve 11. yüzyıllarda önce İtalya'dan başlayarak Kuzey Avrupa'ya doğru şehirlerin büyümesi, ticaret hacmini de arttırmıştır. Haçlı Seferlerinin başlaması ile 11. yüzyılda Akdeniz tekrar ticarete açılmış, özellikle Uzakdoğu ve Yakındoğu'dan İtalya ve Fransa limanlarına getirilen baharat, porselen, ipek, yün, şap ve boya ticareti önemli ölçüde artmıştır. Feodalizm Avrupa ekonomilerini kapalı sisteme çevirirken, Kuzey İtalya'nın önemli liman şehirleri Venedik ve Cenova, Akdeniz ticaretinin merkezleri olmuştur. Avrupa'nın ekonomik liderliğini alan İtalya, finansal işlemlerin de merkezi haline gelmiş, genellikle dış ticarete kredi sağlayan, "*commenda*" adı verilen finansman kuruluşları faaliyet göstermeye başlamıştır. 12. yüzyılda Avrupa'da dokuma ve madeni eşya üretiminin önemli ölçüde artması ve sonrasında mamul malların ihracatına başlanmasıyla ticaret; Avrupa'yı kolonyal rolünden kurtaracak ölçüde yön değiştirmiştir. Bunun yanında bölgesel ihtisaslaşma sonucu, Avrupa'nın kendi içinde yaptığı ticaret, ekonomisini büyütüştür. Bu yüzyılda düzenlenmeye başlayan panayırlar ise, İtalya ve aşağı ülkelerin tüccarlarını bir araya getirmekte olup, burada geliştirilen ticari teknik ve uygulamaların etkileri görülmektedir. İş tekniklerinin gelişmesiyle kurulan ortaklıkları; ticaret sicilinin kuruluşu, sicil kayıtlarının kamuya açıklanması, tüccarların borçlarını ve sözleşmelerini kayıt altına alması gibi ticari gelişmeler izlemiştir. İş yönetimi konusunda İtalyanların çok gerisinde olan, 15. yüzyılın sonlarına kadar çift taraflı kayıt tekniğinin de bilinmediği Kuzey Avrupa'da, bu gelişmelerin ardından kredi ve ticaret işlemleri önemli ölçüde artmıştır. Ticari ortaklıkların kurulması, yayılması, büyümesi, yönetim, koordinasyon ve rasyonel ekonomik faaliyetlerin öğrenilmesi, başta İtalya olmak üzere, Avrupa genelinde açılan şubelerle şebeke organizasyonların oluşturulması sonucu görülen bu atak; "*ticaret devrimi*" olarak da adlandırılmakta ve coğrafi genişleme döneminde Avrupa tarihi açısından çok büyük öneme taşımaktadır. Böylece Ortaçağ Avrupası'nda, ticarete Yahudilerden ziyade Avrupalı tüccarların etkinlik devri başlamış, zanaatçıların da tüccarlara bağımlı

hareket etmesiyle tüccar sınıfı, şehirlerde hatırı sayılır bir siyasi güç kazanmış ve yönetimde etkili hale gelmiştir (Güran, 2009: 66-75).

Şiddetlenen ticari rekabet sürecinde İtalya güçlü konumunu korurken, kuzey ülkeleri ticari paylarını arttırma yarışına girdiler. Büyük salgın olayıyla beraber mamul mallara kırsal kesimden olan talep düşerken, şehirlerde bu düşüş daha az hissedilmiştir. Köylünün fakirleşmesiyle düşen tahıl fiyatları, şehirliğin lüks harcamalarına olanak vermiştir. Zengin ve yoksullar arası sınırların keskinleşmesi ve üretim araçlarının bir zümreye ait hale gelmesiyle, Veblen'in *aylak sınıfı* gösterişli tüketime başlamıştır. Ortaçağ sonlarına doğru mamul malların üretimi, dolayısıyla tüccar kesimi kırsala kaymış, esnafsız şehir hayatında ise gerileme görülmüştür.

Putting-out diye adlandırılan bu sistemde tüccar, kırsalın vergi avantajını, geçimini topraktan sağlayan çiftçilerin ek bir işte daha ucuza çalışmalarını fırsata dönüştürmüştür. Sistemde girişimci tüccar işin bütün riskini üstlenmekte, hammaddeyi temin edip kırsalda çiftçiye dağıtmakta ve üretilen mamul mallar için pazar bulup satmaktadır. Sistemi, manuel üretim ile endüstriyel üretim arasındaki geçiş aşaması olarak değerlendirmek mümkündür (Güran, 2009: 84-87).

Kuşkusuz tarihöncesi dönemde ve ilkçağda muhasebenin tutulması, özünde günümüzdeki temel eşitlik ilkelerini barındırmakla beraber, hesap tutma ve kaydetme ihtiyacının, o dönemin teknikleriyle uygulamaya yansımış halleridir. Günümüz modern muhasebe sisteminin temelini oluşturan, ortaçağdaki çift taraflı kayıt tekniğini ve muhasebe uygulamalarını, ilkçağlardaki muhasebe teknik ve uygulamalarının devamı saymak mümkün değildir. Ekonomiyi geçim biçimi olarak düşündüğümüzde; tarihöncesinde geçim ihtiyacından doğup iktisadi ihtiyaçlara göre şekillenen muhasebe yöntem ve tekniklerinde, her çağda aynı nedenlerin aynı sonuçları doğurduğu gelişmeler görülmektedir. Ortaçağda büyük oranda değişen ticaret hacmi ve şekilleri, daha düzenli kayıt sistemi gerektirdiğinden, muhasebe araçları daha da geliştirilmiştir. Salgın ve kıtlık dönemlerinin yanında özellikle savaşların yıkıcı etkisi, diğer bilim alanları gibi, muhasebe alanının gelişiminde de dönemseller kopmalara, gelişimden ziyade gerilemelere neden olmuştur (Hiçşmaz, 1970: 9). Bununla birlikte bu çağlarda muhasebe uygulamalarının, herhangi bir metodolojisi olmayıp çevre şartlarına ve ihtiyaçlara göre, toplumdan topluma farklılık göstermektedir (Yücel, 1982: 218). Antik Yunan ve Roma'da geliştirilip

kullanılan muhasebe yöntem ve teknikleri, Roma'nın yıkılışından sonra ortaçağ başlarında görülen siyasi ve ekonomik bunalımlar nedeniyle birkaç yüzyıllığına gerileme sürecine girmiş, ticaretin büyümesiyle tekrar gelişim süreci başlamıştır (Sevilengül, 2011: 7).

M.S. 5. yüzyılda Batı Roma'nın yıkılması ve barbar toplulukların Avrupa'da krallıklar kurmasıyla, Akdeniz' de sağlanan siyasi birlik sona ermiştir. Çoğu yazara göre bu olay Akdeniz'de süren doğu-batı arasındaki büyük hacimli ticareti sona erdirmiştir. Ancak 11. yüzyılda Haçlı Seferleriyle Akdeniz ticareti tekrar başlamıştır (Güran, 2009: 45.50). Bu süre boyunca eski muhasebe teknikleri de unutulmuş ve muhasebe gerileme sürecine girmiştir. Ancak Roma'nın yıkılışı ile birçok yeni paranın ortaya çıkması ve Romen rakamlarının yerini alan Arap rakamları, hesap tekniklerinde köklü değişikliklere yol açmıştır. Haçlı seferlerinin, kredili işlemleri hızlandırmasıyla, mali durumlarını bilmek isteyen tacirler, alacak ve borçlarını kayıt altına almışlardır. Böylece kişi hesaplarının izlenmesi, varlık hesaplarının izlenmesinden öncelikli hale gelmiştir. Akdeniz'in tekrar ticarete açılması, İtalyan liman şehirlerinde ticareti canlandırıp sermaye birikimi sağlamış, bunun sonucu ticari şirketler ortaya çıkmıştır. Şirket muhasebesinin, envanter ve hesap özeti çıkarılması, kâr dağıtımının yapılması gibi gereksinimleri muhasebe tekniklerini geliştirirken, vekalet ve komisyon sözleşmeleri de hem muhasebenin içeriğini zenginleştirmiş hem de hesap tekniklerini gelişmesine yol açmıştır (Hiçşaşmaz, 1970: 9-10). Vekalet ve komisyon sözleşmeleri daha çok, bankerlerin müşterilerine sağlamış olduğu çek ve havale hizmetlerinden kaynaklanmaktadır. Bu dönemde eşkıya ve korsanlara karşı, nakit parasını ve can güvenliğini riske atmak istemeyen tacir, şehrindeki bankere gidip parasını yatırmakta, alacağı mektupla ticaret yaptığı diğer şehirdeki bankerin şubesinden parasını çekebilmektedir. Bu durum aracılık ve vekalet sözleşmelerinin yanında, bunların giderlerinin kaydedilmesini gerektirmiştir. Kredili işlemler, verilen kredinin, taksit ve faiz hesaplamalarını, gelir gider kayıtlarından farklı olarak, ipotek alınan malların kaydını, borcun ödenmemesi halinde ipotek edilen malların satışını, oluşan gelir ve giderlerin kaydını gerektirmiştir. Bu dönemin şirketleri ise bazen tek bazen birkaç seferlik basit ortaklıklar olarak ortaya çıkarken, sermaye koyan taraf ile emek koyan taraf, yüksek kazanç gördükleri yatırımlarda bu ortaklıklarla daha geniş coğrafyalara ulaşabilmişlerdir. Zamanla bu ortaklıkların kalıcı olanları, farklı

şehirlerde şubeler açarak yoluna devam etmiş ancak aile şirketleri daha gerçekçi, daha büyük ve sürekli yapısıyla ticarete büyük etki yaratmışlardır. Böylece basitten karmaşığa doğru, şirketler muhasebesinin yöntem ve teknikleri de muhasebenin konusu haline gelmiştir (Güçlüay, 2001: 298-303).

Bu gelişmelerin paralelinde Ortaçağ Avrupa'sında defter tutma tekniklerinin ilk aşaması; *el defteri* adı verilen, günümüz basit bakkal defterleri tarzındaki karalama defterleridir. Bu defterlere ticari ilişkilerden doğan borç veya alacaklar, kişisel harcamalar, borçlunun ve kefilin ismi, bazen tarihlere de yer verilerek herhangi bir şekil şartı gözetilmeksizin kayıt edilmektedir. Alacak, borç ilişkisinin sona ermesi halinde ise, üstü çizilmek suretiyle kayıtlar iptal edilmektedir. İlk örneğine 13. yüzyılın sonunda İtalya'da rastlanan el defterlerine, hesap tutma tekniğinin az geliştiği Almanya'da bu dönemde sıkça rastlanmaktadır. Gelişigüzel tutulan bu defterlerin tekniği kişiden kişiye değişmekte, bazen alacak-borç veya gelir-gider sütunları ayrı olarak tutulmakta, bazen de şahıs hesaplarında izlenmektedir. Komandit şirketleri izleyerek 13. yüzyılda ortaya çıkan kolektif şirketlerin, işletmeye ait hesapları borç ve alacak sütunlarına ayrılan el defterlerinde izlemeye başlamasıyla cari hesaplar muhasebeye dahil edilmiştir. Ticari işlemlerin artması ve karmaşıklaşması tutulan hesap sayısını arttırmış, bu durum da daha metotlu kayıt sistemi ve daha çok defter gerektirmiştir. Basit usulde kayıtlar ilk kez bu defterlerde tutulmaya başlamış, muhasebe rasyonel ekonomik faaliyetin aracı olarak tarih sahnesine çıkmıştır. Basit usul defterler, hesapların karşılıklı sayfaları işlenmesi ya da borçlu hesapların birinci, alacaklı hesapların sonuncu sayfadan başlayarak işlenmesi suretiyle tutulmuştur. Ancak bu durumun, çift taraflı kayıt ile de kesin olarak bir ilişkisinden söz edilememektedir. Bu ilişkinin kurulamamasına rağmen basit usul defter kayıtlarında günümüz muhasebe kayıtlarına benzer yöntem ve teknikler karşımıza çıkmaktadır. Taşınır ve taşınmazların ayrımı, şüpheli ticari alacakların takibi, amortisman ve sermaye işlemleri, yardımcı kayıtlar, sadece para ile yapılan ödemelerin kayda alınması bunlara örnek olarak gösterilebilir (Hiçşmaz, 1970: 9-15).

Günümüz çift taraflı kayıt sisteminin, 13. ve 14. yüzyıldan kalma belgeleri olmakla beraber ilk kayıtların nerede ve ne zaman görüldüğüne dair kesin bir kanıt yoktur. Fakat çift taraflı kayıt sisteminin ilk kez İtalya' da ortaya çıktığına dair yaygın bir

görüş benimsenmiştir. Bu görüşün en büyük benimsenme nedeni ise, *Luca Pacioli* tarafından 1494 yılında kaleme alınan “*Summa Arithmetica*” isimli eserde, çift taraflı kayıt için, iki yüz yıldır kullanılmakta olan “*Venedik Metodu*” olarak bahsedilmesidir (Yücel, 1982: 221). Birçok çevrede muhasebenin babası olarak gösterilen Pacioli tarafından, esasen matematik üzerine İtalyan dilinde yazılan bu kitap aynı zamanda batı dünyasının yazdığı ilk matematik kitabı olup, 1523’te Latince ikinci baskısı çıkarılmıştır. Kitabın “*Particularis di Compitus e Scripturis*” isimli bölümünde çift taraflı kayıt yönteminde, tek kişilik şahıs işletmelerine ait hesapların oluşturulması ve kayıt teknikleri 36 maddede anlatılmıştır. Kitap çift taraflı kayıt yönteminin tüm Avrupa’ya yayılmasını sağlarken, Pacioli ismi de çift taraflı kayıt ile anılmaya başlamıştır. Kitabın en büyük özelliği ise; çift taraflı kayıt tekniğini ve muhasebe uygulamalarını sistematik şekilde açıklayan ilk kitap olması ve günümüzde halen geçerliliğini koruyan bazı muhasebe kavram ve ilkelere de yer verilmiştir (Can, 2007: 8-10).

Pacioli’nin kitabında, analitik bir şekilde, çift taraflı kayıt tekniğinin temel prensibinin hesapların temel eşitliği denkleminde geçtiğini açıklanmıştır. Bu denklemin ise ancak kar-zarar hesaplarını da göstererek sağlanabileceğini, bunun sonucu hesapların borç ve alacak tutarlarının eşit olacağını göstermiştir. Tüm kıymet hareketlerinin, günlük defterden büyük deftere aktarılmasının mizan aracılığı ile izlenmesinin gerekliliğini, yapılış usulleriyle birlikte açıklamasıyla bu prensipler muhasebe alanına girmiş olup, halen geçerliliğini sürdürmektedir. Kitapta tek şahıs işletmeleriyle ilgili hesap ve kayıt usulleri, açılış envanterinden, sonuç hesaplarının alınmasına dek belirtilip, günlük defter tutma şekli, büyük deftere aktarılması ve mizan düzenlenmesi gösterilmiştir. Kitapta kolay anlaşılması açısından sadece öğretim amaçlı hesaplara kişilik verilmiş, ayrıca muhasebe kayıtlarının düzenli ve titiz tutulmasının gerekliliği ve nedenleri açıklanmıştır. Kitap içeriğinde sadece ticaret muhasebesine yer vermiş, Venedik’in sanayi bölgesi olmasına rağmen o dönemde maliyet muhasebesine pek ihtiyaç duyulmamıştır (Hiçşaşmaz, 1970: 25-27).

16. yüzyıl ile birlikte artık muhasebenin doğal seyrinde uygulanıp gelişme dönemi bitmiş, teorik düşünceler de muhasebe alanına etki etmeye başlamıştır. Ancak bu dönemde muhasebe alanına ciddi anlamda etki edecek teorik düşünceler

geliştirilememiş, bu etkiyi yaratan eserler ancak 19. Yüzyılın sonlarında ortaya çıkmıştır. Bu dönemde Avrupa'nın ticaret merkezlerinin Atlantik kıyılarına kayması sonucu ise, çift taraflı kayıt tekniği Avrupa genelinde uygulanmaya başlamıştır. 17. yüzyılda muhasebenin hangi disipline bağlı olması gerektiği hakkında muhasebe hakkında nazari tartışmalar sürerken, kayıt tekniklerinde gerileme görülmüştür. Hesap makinesi, bu yüzyılda muhasebe alanına en büyük etki yaratacak icat olmuştur. 18. yüzyılda İtalya'nın siyasi ve ekonomik sebeplerden ticaretten çekilmesi sonucu, Fransa ve Almanya muhasebe literatüründe belirleyici konuma gelirken, daha sonraki yıllarda İngiltere ve A.B.D. etkili duruma geçmiştir (Hiçşaşmaz, 1970: 25-44).

16. yüzyılda Pacioli'nin geliştirip tanıttığı çift taraflı kayıt tekniğinin (Venedik Metodu) özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkün olacaktır.

-Muhasebenin amacı işletme sahiplerine ilgi sağlamak olup, bu Pacioli tarafından *“ticaretle uğraşanlara gecikmeden varlık ve borçlarıyla ilgili ilgi vermek”* şeklinde ifade edilmektedir.

-İşletmenin tüzel kişiliği ile gerçek sahibinin arasındaki sınırlar yeterince belirgin tanımlanmamış, işletme ve sahibinin hesaplarının takibi birlikte yapılmaktadır.

-Dönemsellik kavramının oluşturulmaması ve kar-zarar hesabının iş bitiminde yapılması söz konusu olup, bu durum aynı zamanda tahakkuk esasının oluşmasını da engellemektedir.

-Sabit/Ulusal bir para birimi ölçüsü kullanılmamaktadır.

16. yüzyıl sonlarında Hollanda devletinin ekonomik başarısızlığı sonucu, İtalyan yöntemini araştırmakla görevlendirilen matematikçi Simon Stevin, araştırması sonucu işletmelerin tüzel kişiliği kavramını oluşturarak, muhasebe alanına katkı sağlamıştır. 1673'te Fransa'da yayınlanan *“Colbert Kararnamesi”* muhasebe metodolojisinin yerleşmesine olanak sağlarken, iki yılda bir envanter düzenlenmesi hükmü, kâr ve zararın dönem sonlarında hesaplanmasını dolayısıyla muhasebenin dönemsellik kavramını doğurmuştur. Çift taraflı kayıt tekniğinin, 13. ve 14. yüzyıllarda ortaya çıkması, 15. yüzyıl sonunda Pacioli tarafından muhasebenin bilimsel şekline bürünmesi ve 16. yüzyılda Avrupa'ya yayılmasının ardından, 19. yüzyıla dek önemli bir gelişme görülmemiştir. Muhasebe teorisi ile ilgili

düşüncelerin, daha yoğun olarak muhasebe alanının dışındaki kişilerce üretilmesi, muhasebenin gelişimine pek katkı sağlamamış ve muhasebenin kuramsal yapısı ancak 19. yüzyılda oluşmaya başlamıştır (Yücel, 1982: 224-225).

2.3. Tarım Toplumunda Muhasebenin Toplumsal Roller

İnsanın hesap tutma ihtiyacının en baştan beri var olduğunu arkeolojik kanıtlara başvurmaksızın dile getirilebilirken, çalışmanın birinci bölümünde bu durumun göstergelerine yer verilmiştir. İnsanoğlu tarihi boyunca değişik muhasebe ve kaydetme sistemleri kullanmış, birçok hesap tekniği geliştirmiştir. Bu teknik ve yöntemlerin bazıları arkeolojik kanıtlarla ispatlanabilirken, bazılarının arkeolojik kanıtları sunulamamasına rağmen geçerliliği, genel kabul görmüştür. Bu tekniklerin ilkinin ise insanoğlunun mağaralardan çıkıp çadırlarda yaşamaya başladığı dönemde kullanmış olduğu, tarihin ilk saymanlık yöntemi olan kemik veya dallara çentik atmak olduğu görülmektedir. Günümüzden yaklaşık 30.000 yıl öncesine ait olduğu düşünülen, bir kurt ön kol kemiğinin üzerinde beşerli kümeler halinde toplam 55 çentik bulunmaktadır. Hesap taşları adı verilen kilden yapılmış taşların M.Ö. 8000’li yıllarda tarımsal üretime geçişle örtüşen bir zaman diliminde ortaya çıktığı ve bütün Bereketli Hilal bölgesinde görüldüğü bilinmektedir. Bu taşlar, yazının bulunmasına dek 5000 yıl sürecek bir muhasebe sistemini temsil etmektedir.

M.Ö. 4000 dolaylarında ise çeşitli şekillerin yanı sıra hayvan gemi araç şekillerinde kompleks hesap taşlarının da ortaya çıkmasıyla daha çok ürün çeşidi daha net izlenmeye başlamıştır. Yalın hesap taşları tahıl ve hayvanlar gibi ürünleri temsil ederken, kompleks hesap taşları işçilik ve üretim mamullerini temsil etmektedir. M.Ö. 3300 dolaylarında ise tapınağa teslim edilecek ürünlerin çeşitleri, miktarları ve getirilme sıklıkları denetime tabi tutulmuş ve uymayanlar cezalandırılmaya başlanmıştır. Bu durum ise kesilen cezaların kayıt altına alınmasını ve borçları ödeninceye dek arşivlenmesini gerektirmiştir. Alacakları kayıt altına almak ve izlemek amacıyla tapınak muhasebecileri tarafından bullalar ve bağlama yöntemiyle kayıtlar oluşturulmuş ve borçların tahsiline kadar tapınaklarda arşivlenmiştir. M.Ö. 3200 yıllarında kullanılan bu kil zarflara bulla denilmekteydi. Bullalar ile tutulan bu kayıtların kil tabletler üzerinde alınmaya başlanmasıyla yeni bir hesap tutma tekniği olarak kil tabletler ortaya çıkmıştır. Yalın hesap taşlarının kil tabletler üzerinde

kolaylıkla mühür baskısı alınabiliyorken kompleks hesap taşları için bu mümkün değildir. Kompleks hesap taşlarının taş kalemlerle tabletlerin üzerine çizilmeye başlamasıyla, hesap taşlarının yerini kalem uçlarıyla çizilen bu işaretler almış ve piktografik tabletler ortaya çıkmıştır. Piktografik tabletlerdeki şekillerin sesleri temsil etmeye başlaması sonucu ise, çivi yazılı tabletler ortaya çıkmıştır. Böylece muhasebenin konusu olan varlıkların somut objelerle temsil edilmesi geride kalmış ve bugünkü soyut şekline girmiştir.

Bu tekniklerden çivi yazılı, piktografik ve kil tabletlerle tutulan muhasebe kayıtlarının birçok örneği arkeologlar tarafından ortaya çıkartılmış ve halen o dönemi aydınlatmak için kullanılan belgeler arasında yer almaktadır. Tabletlerden önceki dönemde (ya da bazen eşzamanlı) bir hesabın içeriğini ve toplam tutarını göstermekte olan bullalara ait olarak da yüzlerce arkeolojik kanıt elde edilmiştir. M.Ö. 8000’li yıllardan itibaren tüm Bereketli Hilal’de görülmeye başlayan hesap taşlarının ise, 1986 yılında Scmandt-Besserat tarafından, yazının bulunmasına dek beş bin yıl boyunca kullanılan bir hesap sistemi olduğu kanıtlanmıştır. Scmandt-Besserat’ın bullaların ve kil tabletlerin üzerindeki şekillerin, hesap taşlarının şeklinin olduğu fark edilmesiyle, hesap taşlarının varlıkları izlemek ve kayıt altına almak için kullanıldığı anlaşılmıştır. Üst Paleolitik dönemde kullanılan çentiklerin ise bu yöntemlerle olan ilişkisi herhangi bir somut delille ispatlanamazken, bu çentiklerin avlanılan ve stokta tutulan besin varlıklarının izlendiği bir kayıt olduğu, bu konudaki genel görüştür. Daha sonrasında üretimin başlamasıyla birlikte görülen hesap taşlarının da bu amaç için kullanılıyor olması bu görüşü destekler niteliktedir.

Chase-Dunn ve Lerro tarafından hazırlanan, yazının icadına kadar olan süreçte muhasebede kullanılan araç ve sistemlerde görülen değişim ve gelişim, Tablo-1’de verilmiştir. Mattessich’in çalışmasında belirttiği; çivi yazılı tabletlere kadar görülen dört çeşit hesap tutma tekniği; bullalara mühürleme, bağlama yöntemiyle mühürleme, kil tabletler üzerine baskı alma ve kil tabletler üzerine işaretler çizme teknikleri de tabloda karşımıza çıkmaktadır.

TABLO 1. Üst Paleolitikten Yazının İcadına Muhasebe Araçları ve Sistemleri

Zaman Periyodu	Hesaplama Türü	Kullanılan Materyal	Muhafaza Şekli	Hesaplamanın İçeriği	Sistem Uygulaması
Üst Paleolitik MÖ 29000-15000	Bire Bir Eşleşme	Çubuklar, çentikli kemikler, boynuzlar	Serbest	Zaman ve hayvanlar (niteliği değil miktarı)	Sistemik olmayan kayıt düzeni
Mezolitik MÖ 15000-8000	Bire Bir Eşleşme	Çakıl taşları ve deniz kabukları	Serbest	Zaman	Sistemik olmayan kayıt düzeni
Neolitik MÖ 8000 - 3400	Yalın Tokenler (Somut Hesaplama)	Kil objeler (somut, üç boyutlu)	Serbest	Hububat Hayvanlar (hem nitelik hem de miktar birlikte)	Sistemik muhasebe
Bronz Çağı (MÖ 3400-3200)	Kompleks tokenler (Somut Hesaplama)	Kil objeler (çizik, kesik ve noktalama işaretli)	Bullalar (mühürleme yapılmamış)	İşçilik ve üretilen mamuller	Sistemik muhasebe
MÖ 3250-3150	Kompleks Tokenler (Somut hesaplama)	Kil objeler (çizik, kesik ve noktalama işaretli)	Bullalara mühürlenmiş iş tokenler ve bağlama yöntemi	İşçilik ve üretilen mamuller	Sistemik muhasebe
MÖ 3150-3100	Yazı ve soyut hesaplama	Kil tabletler	İki boyutlu mühür baskılı tabletler		
MÖ 3100	Soyut hesaplama	Kil tabletler	Piktografik tabletler	Nitelik ve miktar birlikte, mühürlenmiş soyut rakamlar	Muhasebe, vergiler, harçlar, arazi etüdüleri
MÖ 3100'den sonrası	Soyut hesaplama	Kil tabletler	Rakamlar, kelimeler, resim yazısı/ideo grafik yazı ve alfabe		Mevcut muhasebe sistemlerine Kutsal metinler ve matematik eklendi

Kaynak: Chase-Dunn and Lerro, 2014: 120; Alıntıl原因 Şeker ve Şeker, 2018: 806

İnsanın, üretici bir birey haline gelmesinin, ekonomik, toplumsal ve kültürel alanda devrim yaratan etkilerinden başka, bireyin kişisel hayatına kattığı yenilikleri McNeill gözden kaçırmamıştır. Ekim ve hasadın zamanının doğru hesaplanmasının ve yapılmasının gerekliliği zamanın ölçülmesini ve disiplinli çalışmayı gerektirmiş, bu gereklilik ise çiftçinin yaşamını avcının yaşamından farklılaştırmıştır. Kurak geçen yıllarda gelecek yıla ayrılacak tohumluğun hesaplanıp ayrılmasının zorunluluğu çiftçinin yaşamına ayrı bir disiplin, bir kendini tutma erdemi, gelecek düşüncesi ve yatırım fikrini katmıştır. Evcilleştirilen hayvanı hemen kesip yemekten alıkoyan yine bu disiplindir, kısacası disiplin tarımın, insanın hayatına kattığı bir avantaj olarak görülmektedir (McNeill, 1989: 22).

Tarım toplumlarının en büyük dezavantajı, doğayı dönüştürüp artı ürün sağlayabilme kabiliyeti olmasına karşın, azalan verimler yarasının önüne geçebilecek bir teknolojiye sahip olmamasıdır. Tarım devriminin en belirgin sonuçlarından biri, dünya nüfusunda meydana gelen önemli ölçüde artış olmuştur. Bu nüfus artışını destekleyebilecek bir ekonomik genişleme ise ancak üretim girdilerinin arttırılmasıyla mümkün olabilmektedir. Emek gücü girdisinin arttırılması nüfusla artışıyla sağlanırken, toprak girdisinin arttırılması ise, yeni coğrafyalara yerleşilip, yeni toprakların tarıma açılmasıyla sürekli kılınabilmektedir. Ancak teknoloji girdisi için bu durum söz konusu değildir ve nüfus artışına paralel gelişme göstereceğinin bir garantisi yoktur. Üretime sokulan emek gücü ve toprak arzı, üretimi genişletirken azalan verimler yarasına tabiliğin bir sonucu olarak, verimlilik üzerinde etkili bir artış yaratmamıştır. Üretimin verimliliğinin arttırılabilmesi, teknolojik ilerleme ile sağlanabilmiş, ancak her toplum nüfus artışına paralel olarak teknolojik ilerlemede başarılı olamamıştır (Güran, 2009: 21). Bu yüzden sanayi öncesi toplumlarda nüfus artışını destekleyebilen bir ekonomiye sahip toplumlar ayakta kalmış ve büyük etkiler yaratmıştır (Şenel, 1995: 83).

İnsanın doğayı dönüştürüp kendi ihtiyaçlarının yanında artı ürün de üretebilmesiyle, muhasebe alanının köklerini salmaya başladığını, hesap taşlarının ortaya çıkışı gösterirken; bu köklerin tohumlarının toplayıcı aşamada atıldığı, çalışmanın birinci bölümünde vurgulamıştır. Toplayıcı-avcı topluluklar varlık sürdürmenin bir gereği olan hesap tutma ihtiyacını, sayılara ve kayıt altına alma tekniğine sahip olmadan, akılda tutma yoluyla gidermektedir. Bu yolla avlanmanın ve yumurtanın zamanını

hesaplayabilmiş, sürüsünün alanını belirleyip savunabilmiş, besin kaynaklarını gözlemleyebilmiş, hatta dönemlerde kısa süreliğine de olsa muhasebe tutarak varlıklarını izleyebilmiş ve varlığını sürdürebilmiştir. Ancak akılda tutma yoluyla hesap tutma insanın hafızasıyla sınırlıdır ve hesap tutma (kayıt) ihtiyacı ise süreklidir. Buzul çağının sonlarına doğru, *Homo sapiens sapiens*in zekası, teknolojik ilerleme, avcılıkta uzmanlaşma, çadırların kurulması gibi faktörlerin avantajını kullanan insan, konaklama süresini uzatarak kendine bir miktar boş zaman, bir manada günümüzün aylaklık lüksünü yaratmıştır. Kültürel evrime hız katan uzun konaklama ve aylaklık lüksü ise, o dönemin derin dondurucuları olan buz çukurlarında saklanan etlerin ve avlanan hayvanların takibini de gerekli kılmıştır. Bu ihtiyacını etrafında bulduğu bir kemiğe her bir hayvan için bıçağıyla bir çentik atarak karşılamaya başlayan insanoğlu böylece, sayılara gerek duymadan birebir eşleşme yoluyla varlıklarını takip edebilmiştir. İktisat alanı için üretici ekonomiye geçiş ne ifade etmekteyse, muhasebe alanı için de hesap taşlarının ortaya çıkışı aynı durumu ifade etmektedir. Modern muhasebe sistemi hesaplarının mantığını taşıyan hesap taşlarının her biri, ayrı bir mal cinsini somut olarak temsil etmiş ve ilk kullanılmaya başlandığı M.Ö. 8000 yıllarından beri insana net bir bellek sağlamıştır. Tarımsal üretime geçiş süreci de elbette insanın kısıtlılıklarıyla birlikte yapabildiği birtakım hesapların tutulmasını ve ölçümlerin yapılmasını gerektirmiştir. Yine insanoğlu, gökyüzü parametrelerine göre ekim, yetiştirme ve hasat zamanını, kişi sayısına göre gerekli alanı, hasadın miktarına göre bir sonraki yıl için ayıracağı tohumluğu ve tüketileceği miktarı, teknolojisine göre daha birçok dış faktörü de hesaplamıştır. Kazanılan deneyimlerin yanında, bu hesaplamalar ve analizlerin doğru bir şekilde yapılmasının ve planlamanın yürütülmesinin başarısı ise; tarımsal üretime geçişin fırsatını doğa sağlarken, insanın kendine sağladığı anahtar olmuştur.

Çalışmanın birinci bölümünde toplayıcı-avcı dönemde muhasebenin, herhangi bir şekle sahip olmadan akılda tutma yoluyla yapılan yöntem ve uygulamalar olarak karşımıza çıktığı, yönetim ve gözetim rolleri üstlendiği ifade edilmiştir. İlkel topluluktan uygar topluma geçiş sürecinde muhasebenin rolleri ise; toplayıcı-avcı döneme benzer bir şekilde, bir değer ölçü birimi kullanılmaksızın karşılıklılık ilkesiyle gerçekleşen mübadelelerde gözetim rolü, tahıl ekim ve hasadın kaldırılmasında ise yönetim rolü olarak görülmektedir. Tahıl üretiminin başlamasıyla

beraber üretici ekonomiye geçilmiş ve somut bir şekilde tutulmaya başlayan muhasebenin, modern çağdaki esas işlevi olan kayıt altına alma ve izleme ortaya çıkmıştır. İleride yazının icat edilmesine de sebep olan artı ürünün, tapınaklarda toplanması esnasında siyasi otoritenin ürünü teslim alan muhasebecilerin kayıt tabletlerine isimlerini yazmalarını şart koşması, muhasebenin üstlenmiş olduğu gözetim ve izleme rollerini, devlet bürokrasisi içinde denetim rolü olarak karşımıza çıkarmaktadır. Kent devletlerinin ortaya çıkışı ile birlikte, muhasebeden bütçeleme çalışmalarında yararlanılmaya başlanmış ve muhasebenin planlama fonksiyonu; stratejik yönetim rolü belirginleşmiştir. Bu dönemde oluşturulan kanunlarda gösterilen ticaret ve kayıt yükümlülüklerinin sonucu, yasal meselelerde muhasebe kayıtlarına başvurulmasına gerek duyulmuş ve muhasebenin hukuki rolü de böylece devreye girmiştir. Teknolojik, kültürel, toplumsal, ekonomik gelişmelerin ardından ortaçağ sonlarında muhasebe; tacirlerin yanlarından ayırmadıkları birden fazla defterlerde izlenen bir bilgi bankası haline gelmiştir. Ticari hayatın canlanmasının ortaya çıkardığı ihtiyaçtan doğan çift taraflı kayıt tekniğinin geliştirilmesinin ardından muhasebe, ticari faaliyetlerin rasyonel karar verme aracı haline gelmiştir. Kurulan ticari ortaklıklar zaman içinde kurumsal yapıda komandit ve kolektif şirketler haline gelmiş, böylece şimdiye kadar muhasebenin üstlenmiş olduğu roller olan yönetim, gözetim, denetim ve hukuki rollerinin, kurumlar içinde kurumsal şekilleri de oluşmuştur. Giderek artan ve gerçek anlamda ekonomik kazanç/birikim sağlamaya yönelik yapılan ticari faaliyetler; muhasebenin nihai rolü olan iktisadi rolünün böylelikle ortaya çıkmasını sağlamıştır.

Ticari hayatla birlikte muhasebenin yöntem ve tekniklerinin gelişebilmesi için değiş-tokuşların, hacminin ve şeklinin gelişmesinin ve değişmesinin gerekliliği, sürekli gözlenen bir durum olmuş, aynı nedenler aynı sonuçları doğurmuştur. Toplumsal bir ihtiyaçtan M.Ö. 4. binyılın ortalarına kadar toplumsal bir kimlik taşımış ve toplumsal roller üstlenmiştir. Devlet kurumunun oluşmasıyla beraber toplumsal-kamusal bir kimliğe bürünen muhasebenin üstlendiği roller, yine toplumsal nitelikte roller olmuştur. İlkçağlarda halk arasında yapılan ticaret, ekonomik kazanç ya da birikim amaçlı değil, geçimlik ihtiyaçları karşılamak amaçlı değiş-tokuş şeklinde gerçekleşmektedir. Devletlerin yaptıkları uzak mesafeli ve büyük çaplı ticaretler ise, güç ve itibar simgesi lüks malların dışında, esas olarak hammadde ihtiyacının

karşılanmasına yönelik yapılmaktadır. Ekonomik kazanç sağlamaya yönelik ticaretin, Ortaçağ Avrupa'sında başladığı kabul edilmektedir. Muhasebenin iktisadi rolünün ortaya çıkması, gelişen ticaret hacmi ve şekillerinin sonucu muhasebenin kurumsal yapısının ilk örnekleri de Ortaçağ'da görülmeye başlamıştır. Bu dönemde kurulan ortaklıklar zamanla şirket yapısına dönüşse de, bu şirketler sermaye şirketleri kadar büyük ve etkili değiller, daha çok toplum genelinde görülen ticari yapılardır. Büyük ve çokuluslu sermaye şirketleri ancak, sanayi devrimi ve coğrafi genişleme sonrası ortaya çıkmıştır. Bu nedenle bu dönemde muhasebe toplumsal-kamusal-kurumsal bir kimliğe bürünürken, üstlendiği rollerin ise, halen toplumsal roller olduğu görülmektedir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ENDÜSTRİYEL ve MODERN DÖNEMDE

MUHASEBEYE YÜKLENEN ROLLER

3.1. Endüstri Toplumu – Muhasebenin Gelişimi

Birçok bilim insanınca, insanın varoluşundan beri yarattığı kültürel evriminin üç büyük devrimi; tarım, kent ve sanayi devrimi olarak değerlendirilmektedir. Öncesinde uzun bir süreci barındıran ve anayurdu İngiltere’de ortaya çıkan *sanayi devrimini* McNeill, hemen öncesinde anayurdu Fransa olan *demokratik devrim* ile beraber değerlendirmektedir. Üretim biçimini, dolayısıyla geçim biçimini değiştiren iki devrimden tarım devrimi, dünyanın farklı coğrafyalarında, farklı zamanlarda, birbirinden bağımsız yeniden keşfedilip binyıllar içinde dünyaya yayılmıştır. Fakat sanayi ve demokrasi akımları, merkezlerinden çıkıp önce Avrupa’ya çok geçmeden Batı Uygarlığının sınırlarının ötesine onyıllar içinde yayılmıştır (1989: 370). Sanayi ve demokratik devrimin öncesinde ana yurdu İtalya olan Rönesans hareketlerini takip eden aydınlanma çağı ile birlikte, birçok bilim insanınca *bilimsel devrimin* gerçekleştiği süreç olup, bu sürecin sonunda modern bilimlerin kuramları da oluşturulmuştur. Ancak bilim tarihi araştırmacıları birçok bilimin ortaya çıkışını ilköğretilere hatta bazıları tarihöncesine dayandırmakta, bazıları bilimlerin kültürle oluşmaya başladığını, bazıları ise yazının bulunmasıyla bilimsel sürecin başladığını savunmakta ve bilimlerin ortaya çıkışı ile ilgili görüş birliği bulunmamaktadır. Şenel bu konudaki görüşünü net bir ifadeyle; endüstriyel, demokratik ve bilimsel ilerlemeler sonucu, eşitsizlikçi uygar yaşam biçiminin yerini eşitlikçi uygar yaşam biçiminin alması ve dinsel düşünüşün yerini *bilimsel düşünüşe* bırakması şeklinde belirtmektedir (1995: 17).

Diğer bilimlerle birlikte muhasebenin, tarihöncesinden başlayarak süregelen yöntem ve uygulamalarından sonra Pacioli tarafından 1494’te nazari yapısı oluşturulmuş, ancak kavramsal çerçevesinin belirlenip, kuramsal yapısının oluşturulması, sanayi devriminden sonra gerçekleşmiştir. Muhasebe kuramının belirlenmesindeki en büyük güçlük, çalışmaların çokluğu, farklı konularda yapılması ve fikir ayrılıkları olarak karşımıza çıkmıştır (Akdoğan ve Aydın, 1987: önsöz). Bu durum Pacioli tarafından muhasebe teorisinin, 16. yüzyılın başında, modern muhasebenin prensibine benzer

şekilde kısmen de olsa oluşturup, muhasebe alanını teorik gelişmelere açtığı dönemden beri söz konusudur. Muhasebe ve ticaret konularının dışında kalan, çoğu matematikçi olan yazarların eserlerinde, muhasebe tekniğinin rasyonel karar verme işlevini göz ardı edip, bir amaç olarak görmüşler, muhasebeyi ticari ve toplumsal hayattan koparıp, kapalı bir sistem olarak ele almışlardır. Muhasebenin tekrar rasyonel organizasyon aracı olarak, bütçeleme uygulamalarında kullanılması ve yönetim fonksiyonunun içinde ele alınması 19. yüzyıl sonundaki eserlerle görülmüştür (Hiçşamaz, 1970: 25). Kuramın oluşmasıyla birlikte muhasebenin toplumsal ve kurumsal açıdan üstlendiği rollere bir de kuram tarafından yüklenen roller oluşmuştur.

3.1.1. Ticaret devrimi – bilimsel devrim

Hesap tutma ve kayıt atına alma ihtiyacından ortaya çıkıp, yine bu yolla rasyonel karar alma aracı olan muhasebe, dolayısıyla çevrenin değişen ya da gelişen ihtiyaçlara cevap verecek biçimde şekillenmiştir. Dolayısıyla mekan ve zamana göre değişiklik gösteren, bu ihtiyaçlara uyumlu bir seyir izleyen muhasebe, aynı zamanda çevrenin bir ürünüdür. Bununla beraber uluslararası platformda meydana gelen gelişmelere, teorik alanda olduğu kadar uygulama alanında da uyum sağlamak, modern dünyanın bir gereğidir. Çevresindeki değişim ve gelişmelere uyum sağlayan muhasebenin, gelişmişlik seviyesi farklılık gösteren ülkelerde teori ve uygulamaları da farklılar göstermektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: önsöz). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının, bazı ülkelerde tamamen, bazılarında kısmen yürürlüğe girmiş olması bu duruma örnek teşkil etmektedir. Hiçşamaz da muhasebe kuramının ve tekniklerinin bir tek eserle, bir tek yazarla, bir anda oluşturulamayacağını vurgulamaktadır. Muhasebe kuramının oluşması ve tekniklerin oturması için, muhasebenin değişen ihtiyaçlara ayak uydurması, yani bir zaman dilimi geçmesi ve bu süreçte yeni teorilerin muhasebe alanına katkı sağlaması gereklidir. İlkçağda Sümer'de, Mısır'da, Yunan'da, Roma'da ekonomik işlemlerden kaynaklı oluşan hesap tutma ihtiyacının ortaya çıkardığı sonuç ile Haçlı Seferleriyle yeniden başlayan Akdeniz ticaretinin ortaya çıkardığı sonuç teknik açıdan farklılık gösterse de, bu farklılıkları ortaya çıkaran nedenlerin aynı kaldığı görülmektedir. Aynı nedenler aynı sonuçları doğurduğu, ticari hayatın canlandığı dönemlerde ve yerlerde hesap tutma ihtiyacının arttığı, buna bağlı yöntem ve tekniklerin geliştiği görülmektedir.

Roma'nın çöküşünden sonra yaşanan karanlık dönemde ticaretin gerilemesi, muhasebe tarihi araştırmalarında bir boşluk yaratırken, feodalizmin egemen olduğu Batı Avrupa'nın kapalı ekonomik sisteminde de hesap tutma tekniği ile ilgili belgelere rastlanmamaktadır. Muhasebe alanında 16. ve 19. yüzyıllar arasında, yukarıda sayılan nedenler aynı sonuçları doğurmuş, bir gelişme ya da ilerleme görülmemiştir (Hiçşaşmaz, 1970: 3-4). Yukarıda bahsettiğimiz, Pacioli'nin eserinden sonra alan-dışı kişilerce yazılan muhasebe eserlerinin etkisi ve ticaret merkezlerinin muhasebenin gelişmiş olduğu yerlerden kuzeye kaymasının dışında, bu durumun bir diğer nedeni ise çevrede oluşan ekonomik ve politik gelişmelerdir. Ticaret, insanın kültürel evrim ve gelişiminin belki de en önemli etkeni iken, maddi çevredeki öncelikli olaylar tarafından edilgen hale getirilmektedir. Savunma, fetih, salgın gibi maddi çevrede gerçekleşen ekonomik ve politik gelişmelerin önceliği alması, diğer alanlardaki gelişmeleri durdurmaktadır (Curtin, 2008: 2). Bu dönemde Avrupa'da yaşanmakta olan durum ise tam olarak budur; Avrupa, tarihinin belki de en inişli-çıkışlı dönemini yaşamıştır.

Ekonomi alanında Nobel Ödülü alan iktisatçı Simon Kuznets' e göre, Avrupa'nın 16. ve 18. yüzyılları arası, ancak ve ancak ekonomik, politik, kültürel ve sosyal tarihin yanında, coğrafi keşiflerin zincirleme etkisi de göz önüne alınarak açıklanabilir. Avrupa'da dünyanın diğer bölgelerine oranla görülen az gelişmişlik, 11. yüzyılda başlayan ekonomik kalkışla birlikte, 16. yüzyılda tersine dönmüş ve kişi başına düşen gelir dünya genelinin çok üstüne çıkmıştır. Bu şaşkırtıcı ekonomik kalkınmaya rağmen askeri ve politik alanda, doğu ile yaptıkları mücadelelerde yenik düşmüş, ancak batıya doğru genişleme adımı kazanmış olmuştur. Avrupa'nın Ortaçağ'da edindiği teknik gelişme ve üstünlük, özellikle 14. yüzyıl gemicilik teknolojisinin ürünü silahla donatılmış gemiler, coğrafi keşiflerin mimarı olmuştur. Bunu izleyen ekonomik, politik ve askeri büyüme ile birlikte, önce Portekizler ve İspanyollar ardından Hollandalılar ve İngilizler kısa sürede Batı Yarımküreyi ele geçirerek Avrupa'yı dünya liderliğine götüren temel adımı atmıştır (Güran, 2009: 100-101). Yeni Dünyanın ve Uzakdoğu'ya ulaşan deniz yollarının keşfi ile Batı Avrupa ülkeleri, kendilerine yeni bir pazar yarattılar. Bu pazara sunulan sıradan ucuz mallara karşı elde edilen kaynak arzı, sadece altın ve gümüş değil Avrupalının yaşam kalitesini yükselten, sofrasını zenginleştiren malları da içermektedir. Bu durum

İngiltere’de 1750-1800 arası görülen keskin nüfus artışının sebebinin sadece burjuva kapitalist ekonomiye bağlı olmadığının da bir kanıtıdır (Childe, 2009: 38).

Çok hızlı bir şekilde gelişen bu ticari ve kolonyal yayılma aynı zamanda Avrupa’nın statik potansiyel gücünü de harekete geçirmiştir. Avrupa toplumunun birbirleriyle yaptığı politik ya da dinsel savaşlar amacına ulaşmasa da, Avrupa halkına siyasi ve ekonomik amaçlar uğrunda kendi gücünü, yaratıcılığını ve zenginliklerini kullanabilme potansiyelini göstermiştir. Toplumun dinsel ilgilerden sıyrılıp dünyevi ve hümanist ilgilere yönelmesinin en önemli sonuçlarından biri devletin egemenliğinin güçlenip hükümetin yetki alınının genişlemesi olmuştur. İngiliz ve Hollandalı şirketlerin kurduğu dev global ve imtiyazlı anonim şirketler küresel hakimiyetin sinyallerini verirken, bu durum aynı zamanda teknolojik gelişmelerle desteklenmektedir. Teknolojik ilerlemenin kısıktığı düşünce ve sanat feodal yapının dar görüşünün yıkılmasına ve sınırların aşılp bilgi arayışına gidilmesine sebep olmuştur. Bu etki ile eskiçağın çoktanrılı kültüründeki, yetenek, incelik ve bilgeliğe dönüş hareketi başlamış, Antik Roma’nın yüceliği ve çekiciliği sayesinde İtalya’da büyük bir destekçi kitle yakalamıştır. Fakat daha önemlisi, İtalya şehirlerindeki laik halk ve yönetici prensler, insanı dinsel olgulardan koparıp dünyevi olgulara yönelten sanatçı ve düşünürleri korumuştur. *Rönesans* fikirleri politikaya olan güveni ortadan kaldırırken, insanın akılcılığına tam güven yaratmış ve insan yeteneklerinin engellenmeyişinin yarattığı güzellik ve doğruluk diğer bölgelere de çekici gelmiştir. Bu entelektüel akımı kucaklamaya aristokrat kesim hazırken, kentleşmenin yarattığı orta sınıf kendini, İtalyan örnekleri taklit etmeye kaptırmıştır. Bunun sonucu daha kıtasal olabilecek hareket, farklı ulusların farklı edebiyatlarına ve daha küçük çaplı sanat okullarının oluşmasına yol açmıştır (McNeill, 1989: 281-282).

Coğrafi genişlemenin kaçınılmaz bir sonucu da Avrupa’ da ticaret merkezlerinin, Akdeniz’den, kuzey denizlerine yer değiştirmesi olmuştur. İtalya’nın ekonomik liderliği Akdeniz üzerinden yaptığı baharat ticaretinin tekelinden çıkıp yeni yollara kaymasıyla ve birtakım askeri, politik sorunları ile birlikte, gelişen Avrupa ekonomisinin gerisine düşmüştür. 16. yüzyıldaki, coğrafi genişlemeden Orta ve Doğu Avrupa dolaysız olarak etkilenmese de Hollanda ve İngiltere’nin ticaret merkezleri haline gelmesi, 15. yüzyılda ticari açıdan aktif olan Orta Avrupa’nın ticari gücünü elinden almıştır. Gerileme sürecinin ardından saltanat ve din savaşları bütün

Orta Avrupa'yı sarmıştır. 15. ve 16 yüzyıllar arasında nüfusun iki katına çıkması dünya genelinde görülen bir artışken, nüfus şehirlerde toplanmaya başlamış, yoğunlukları farklılıklar göstermiş, İtalya'nın yanında Hollanda en yoğun nüfusa sahip ülke haline gelmiştir. Birçok tarihçi tarafından ticaret devrimi olarak nitelenen, coğrafi keşiflerle başlayan bu süreçte, tarımsal üretimde önemli bir değişiklik görülmezken, sanayi alanında teknolojik bir sıçrama olmamış, en önemli hadise büyük taşıma gemilerinin inşası olmuştur. Şeker, tütün, deri ve kereste Avrupa'nın ithalatının başlıca kalemleri haline gelmiş, pamuklu kumaşlar Hindistan'dan, tütün Amerika'da getirilip tüm Avrupa toplumu içinde yaygınlaşmıştır. Kahve, çay ve çikolata zenginlerin mutfağına, şeker tüm toplumun mutfağına girmiş, sofralar tropik meyvelerle zenginleşmiştir. Avrupa'da bilinmeyen, patates, domates, fasulye ve mısır gibi ürünlerin Amerika'dan getirilip üretimine başlanması ise, 18. yüzyıldaki keskin nüfus artışı ile yaşanması muhtemel kıtlık ve açlık riskini ortadan kaldırmıştır (Güran, 2009: 103-109).

Rönesans hareketlerinin dünyevi, bilimsel atılımının çekiciliği ile birlikte, bir süredir görülmekte olan kiliseye karşı yapılmış ancak başarısız olmuş, dünyevi olmayıp dinsel odaklı protest hareketler tekrar öne sürülmüştür. Papalık monarşisinin onaylanmasından sonra bir süre yatışan hareketler, kilisenin, inşa edilecek bir katedral finansmanı için, ticari amaçlı, günahların bağışlandığına dair belgeler (endüljans belgeler) satması ile alevlenmiştir. 1517 yılında Wittenberg Kilisesine astığı 95 maddelik raporunda endüljans belgelerin geçerliliğini reddeden Luther, birdenbire büyük bir destekçi kitleyi arkasına almıştır. Bunu izleyen dinsel odaklı tartışmalarda Kutsal Kitabın tanrının bir lütfu olarak verildiğini, tanrının herkese bunu kullanabilecek kişisel yeteneği verdiğini, kimsenin aracı olmasına gerek olmadığını dolayısıyla her şahsın kendisinin rahibi olduğu, fikrine katılan kitlenin oluşmasıyla, Hristiyanlığın 3. mezhebi *Protestanlık* ortaya çıkmıştır. İleride değinileceği üzere Protestanlık kapitalist sistemin yerleşmesinde sonraki dönemde hatta günümüzde, birçok tartışmada, kapitalizmin oluşumuyla hatta çift taraflı kayıt sistemi ve muhasebe ile yakından ilişkilendirilmiştir. 1541'de Calvin tarafından Cenevre'de karargah kurulması ve yapılan propagandalarla İngiltere, İskoçya, Hollanda, Almanya'nın yarısı ve tüm İskandinavya'da etkin mezhep haline gelmiştir. Protestanlığın ilerlemesi sonucu Katolikler karşı propagandaya kalkışmış ve sonuçta

dinsel öğretiler tüm Avrupa'da daha etkin hale gelmiştir. Dolayısıyla bu durum silahlanmaya ve savaflara neden olmuş, Otuz Yıl Savaşlarının (1618-1648) ardından, sonunda birçok kişi dinsel sürtüşmelere önem vermez duruma gelmiş ve *Reform Hareketleri* diye adlandırılan bu sürecin sonunda, Avrupalı kimliği dinsel kimliğin önüne geçmiştir (McNeill, 1989: 282-285).

16. ve 18. yüzyıllar arası Avrupa ekonomisinin egemen sektörü olan uluslararası ticarete büyük sıçrama gerçekleştiği kesin olmakla birlikte iktisat tarihi açısından asıl önemi ticari malların niteliği ve organizasyon şekillerindeki değişimlerdir. Deniz aşırı ticaret, yüksek getirili yeni fırsatlar sunmakla beraber, bu işe sadece zenginlerin girişebileceği ölçüde büyük sermaye gerektirmektedir. Birkaç zengin bu teşebbüse tek başına girmekle beraber, daha yaygın tercih edilen şekil ortaklıklar olmuştur. Ortaklar sadece bir filoya yatırım yaparak değil, birden fazla ortaklığa girerek kendilerine bir çeşit portföy sepeti oluşturup risklerini azaltmaktadırlar. Tek seferlik kurulan ortaklıklar zamanla süreklilik arz eden şirketlere dönüşürken, bir süre sonra ortaya çıkan *anonim şirketler* deniz aşırı ticarete hükmetmiştir. Büyük bir kitlenin sermayesini temsil eden anonim şirketler, hükümetlerden aldıkları imtiyazlarla belirli bölgelerde ticari tekeller oluşturup, diğer ortaklıklara karşı büyük bir üstünlük sağlamaktadırlar. Şirketlerin tüzel kişiliği ve hukuki sürekliliği, uzun dönem projelere girişmelerini mümkün kılmakta, en güzel örneği 1600 yılında İngiltere'de kurulan *Doğu Hindistan Şirketi*, Hindistan'da bölgeye valiler ve ordular atamayı da içeren idari görevler almasıdır. Bu ticari gelişmelerin Avrupa'da yarattığı iki birikimden ilki olağanüstü bir maddi servet birikimi olurken, ikincisi hatta daha önemli olanı entelektüel sermayenin oluşmasıdır. Bu birikimin Avrupa insanına kazandırdığı iş tecrübesi, iş ahlakı, risk olgusu ve açık fikirlilik, kapitalizmin oluşumunun daha bilimsel açıklamalarıdır. Ortaçağın sonuna dek Avrupa'nın ekonomik lideri olan İtalya'nın bu dönemde, tüm Avrupa'da ticaret kolonileri bulunmaktadır. Modern çağın başında ise Avrupa içi ticaret, Ortaçağ sonunda İtalyan tüccarların geliştirmiş olduğu karmaşık ve ileri organizasyon mirası üzerinde yürümüştür. Cenova, Lyon, Barselona, Londra gibi şehirlerdeki tüccarlar, kullandıkları çift taraflı muhasebe sistemini ve iş tekniklerini İtalyan tüccarlardan öğrenmişlerdir. İtalya'nın liderlikten çekilmesiyle de, İtalyan mirasçısı tüccarlardan *Fugger* ailesi, Güney Almanya'da 16. yüzyılın en büyük iş imparatorluğunu

kurmuşlar ve daha birçoğuna İtalya, İspanya, Almanya'da rastlanan bu ticari imparatorluklar, organizasyon şekilleri olan ortaklıklarla bütün Avrupa'da yaygın bir ağ oluşturmuşlardır. Bankacılık sektöründe iki önemli değişim karşımıza çıkmaktadır. Ortaçağ Avrupası'nda hükümet borçları, kralın yaptığı kişisel borçlar olarak görülmekte ve yönetim değişmesiyle bu borçlar reddedilmekte, bu yüzden faizler ise yüksek tutulmaktadır. 17. yüzyılın sonunda ise bu borçların hükümete ait olduğu fikrinin doğuşuyla bu borçlar sürekliliği olan tüzel bir nitelik kazanmış ve faiz oranları da düşmüştür. Ortaçağ bankerleri de, kendilerine rehin bırakılan altın ve gümüşün değerinin üzerinde vaat senedi çıkarabileceklerinin farkına varmıştır. Herkesin aynı anda parasını talep etmediğini gören bankerler, kasalarında yeterli miktarda mevduat tutarak bu imkandan yararlanma yoluna gitmişler ve talebe göre kağıt paranın azaltılması ya da arttırılmasına başlanmıştır (Güran, 2009: 113-117).

Reform hareketleriyle ilginin tekrar dinsel konulara yoğunlaşması, en başında Rönesans kavramıyla başlayan dünyevi konuların unutulmasına, ilginin azalmasına da sebep olmamıştır. Galileo dinsel savaşların doruğunda, Otuz Yıl Savaşlarında kendisini fizik ve gökbilime adanmış, Descartes ise, yüzyıllardır süregelen metafizik ve diğer konulardaki tartışmalara tarafsız ve akılcı bir şekilde cevap verebileceğini umduğu, matematiksel bir doğruluk felsefesi yaratmaya çalışmıştır. Denizaşırı ülkelerden toplanan bilgiler de, bu tür tartışmaları dinsel tartışmalara tercih edenlerin ilgisini ve sayısını arttırmıştır. Bu nedenle birbirine düşman dinsel grupların saygılarını yitirdikleri sırada, bu doğa filozofları onlardan akılcı, çekici ve dürüst dünya görüşünü savunabilecek duruma gelmişlerdir. Ancak burada *bilimsel düşüncünün* başladığı ifade edebilmekle beraber, bilimin dinin yerini aldığı söylenemez. Reform hareketleri eskisinden daha çok dini ilgi yaratmış, bir süreliğine de olsa dinin değerleri yükseltilere taşımıştır ki; bilim ve laik araştırmalar bu yüksek değerlere birden ve açıkça karşı çıkmamışlardır. Ancak Otuz Yıl Savaşları sonunda dinsel kimliğini Avrupa kimliğine bırakan halk, dinsel çerçeveye yerleştirilmesine gerek kalmadan bilimin geçerliliğini ve saygınlığını kabul etmiştir. Ne din ne de bilim adamları karşıt görüşü sindirmeye çalışma lüksüne sahip değildir, çünkü politikacılar ve halk arasında *çoğulculuk* yani evrensel bir görüş birliğinin sağlanmasının gereksiz olduğu görüşü hakim olmuştur. Böylece her grup kendi inançları doğrultusunda araştırmalarını sürdürmüş ve Avrupa düşün yapısı

olağanüstü hızda gelişim göstermiştir. Bu dönem sanatçı ve bilim insanlarının gayret ve başarısının kanıtı, kendilerinden sonra ortaya çıkan Batı Uygarlığının yarattığı modern dünya olmuştur (McNeill, 1989: 286-287).

Ortaçağ Batı Avrupası'nın toplumsal ve siyasi yapısının genelinde, feodal sistem yürürlükte olduğu ve Katolik kilisenin siyasi hakimiyet kurduğu görülmektedir. Kapalı tarım topluluklarının feodal birimleri oluşturduğu ve merkezi yönetimin de zayıf olduğu feodal sistem toplumlarının teokratik yapısı, kiliseyi siyasi erkin merkezine taşımıştır (Tekin ve Sipahi, 2014: 190). Roma İmparatorluğunun köleci düzeninin bir sonucu olarak görülen feodal sistem çiftçiyi, mal olarak görülen Roma tipi kölelikten kurtarıp toprağa bağlamıştır. Çok sınırlı mülkiyet hakkına sahip olan köylü, soylunun toprağında geçimliğini alarak üretim yapmaktadır. Feodal düzen, kent yaşamının, para ve piyasa ekonomisinin ve ticaretin çöktüğü bir dönemde, Avrupa'nın hemen hemen bütün kesimlerinde ortaya çıkmıştır. Fakat Roma mirasının güçlü olduğu, şehir devletlerinin bulunduğu İtalya'da durum farklıdır. Geniş bir ticaret ağına sahip Kuzey İtalya şehirlerinin sakinleri, büyük ölçüde tüccarların etkisiyle, feodal yapının dışında kalan, özgürlük ve kâr arayışı içinde olan bir şehir yapısı yaratmışlardır (Ülgen, 2010: 3-9). İslamiyet'in yayılışı ile İspanya ve Tiran Denizi limanları Müslümanların himayesine girmiş, bu durum buradaki kentsel yaşamın dinamiklerini söndürmüştü, Venedik ve diğer birkaç İtalyan limanı ise, Bizans'la devam eden deniz ticaretleri sayesinde kentsel varlığını sürdürmüştür. Tacirlerin toplandığı ticarete elverişli bölgelerin nihai sonucu zanaatçı kesimin de o bölgelerde toplanması olmuştur (Pirenne, 2013: 51-54). İtalyanlar bu dönemde, geç kapitalizmin bazı özelliklerini ortaya çıkarmışlar, ileride merkantilizm olarak adlandırılacak 16. ve 19. yüzyıllar arası ticaret odaklı dönemi, bölgesel olarak yaşama sürecine girmişlerdir. İktisadi bütün alanlarda yenilikçi olarak nitelendirilen İtalyanlar, bu konuda diğer Avrupalı halkların zaman olarak ilerisine geçmişlerdir. Ticaret hukuku, bankacılık ve sigortacılık teknikleri, defter tutma yöntemlerinin ilerlemesi ve çift taraflı kayıt tekniği, yenilikçi İtalyanların ortaya çıkardıkları gelişmelerdir (Goody, 2002: 73). Profesyonel, pragmatik, seçkin bir tüccar tabaka tarafından yönetilen, Avrupa'nın en aktif ve zengin bölgesi olan Kuzey İtalya'da, yerliler kadar yabancı tüccarlar da serbestçe faaliyet gösterebilmişlerdir. Kredi ve döviz piyasaları, bankacılık ve muhasebe sistemi, dolayısıyla mali sistemin oldukça

gelişmiş olduğu bu şehirler, diplomatik yapısı ile de sermaye birikimi için oldukça elverişli bir zemin hazırlamıştır. Mülkiyet hakları ve ticari sözleşmelerin uygulanışını garanti eden siyasi ve hukuki sistemiyle İtalya, Feodal Avrupa’da ticari kapitalizme en uygun kurumsal yapıyı kurmuştur (Güran, 2009: 123).

İktisat tarihinde 16. yüzyıl, Avrupa’nın altın çağ olarak değerlendirilirken, 17. yüzyıl ekonomik buhran çağı olarak ele alınmaktadır. Oysaki bu durum, Avrupa’nın ekonomik güç dengelerinin değişmesinin, İtalya’nın elinde tuttuğu ekonomik liderliğin, kuzey denizlerindeki ülkelere kayması sonucu ortaya çıkmıştır. 15. yüzyıl sonuna kadar Avrupa’nın en gelişmiş bölgesi olan Kuzey İtalya’nın liderliğinde yürütülen Akdeniz ticareti, 16. yüzyılda Amerikan kaynak arzının akışı sebebiyle, İspanya liderliğinde sürdürülmüştür. 16. yüzyılın en büyük imparatorluğu olan İspanya’nın, en başta Müslümanlardan devraldığı gelişmiş tarım teknikleri olmak üzere, merinos koyunları, dokuma ve demir sanayi kolları, güçlü ekonomisinin temellerini oluşturmaktadır. 1530 yıllarından itibaren ise Amerika’dan İspanya’ya başlayan altın ve gümüş akışı, imparatorluğu Avrupa’nın en zengin ülkesi haline getirmiş olmasına rağmen, uyguladığı yanlış ekonomik politikalar gelişmeyi sürekli kılammamıştır. 17. yüzyılda görülen ekonomik gerileme, kıtlık, salgın ve getirisi olan nüfus azalması sonucu fakirleşen İspanya, Avrupa ülkelerinin gerisine düşmüştür. Coğrafi keşifler sonucu ticaret merkezlerinin Akdeniz’den kuzey denizlerine kayması sonucu, İtalya da ekonomik bakımdan Avrupa’nın diğer devletlerinin gerisinde kalmıştır. Okyanus ticaretinin bir getirisi olarak Amsterdam, her şeyin bulunabileceği bir ticaret merkezi olmuş, tüccar, yatırımcı, maliyeci, zanaatkar birçok meslek sahibinin buluşma noktası olmuş ve Hollanda ekonomisi oldukça dinamik bir yapıya kavuşmuştur. Hollanda’nın ticari başarısının yanında, tarım ve sanayide de gelişme gösterdiği gözlenmiştir, ancak turba kömürü ve rüzgarı enerji kaynağı olarak kullanabilmeleri ekonomik kalkışlarında esas belirleyici etken olmuştur. Bu sayede maliyetlerini düşürmüş ve tüm dünyaya ihraç mallarını rakiplerinde çok daha ucuza satabilmiştir. Oluşturduğu deniz filosu kaliteli, donanımlı gemilerden oluşurken, sayı olarak da en yakın takipçisi İngiltere’nin üç katıdır. Bir başka sıçrama ise nüfus ve ekonomik açıdan Avrupa’nın bir hayli gerisinde olan İngiltere’nin tek avantajı coğrafi konumundan kaynaklı, servetlere mal olan savaşlardan uzak kalmış olmasıdır. İtalya’nın çekildiği pazara kaliteli yün ihraç

etmeye başlayan İngiltere'nin ekonomik sıçramasının en büyük nedeni ihracatının genişlemesidir. Dünya çapında kurduğu ticaret ağı 17. yüzyılın sonunda İngiltere'yi dünyanın en zengin ülkesi yaparken, Londra da dünyanın kredi merkezi olmuş ve para piyasasının da nabzını tutar olmuştur. Uluslararası ticaretin bir diğer getirisi ise, disiplinli ve düzenli çalıştırmayı gerektirmesinde dolayı oluşturduğu iş ahlakı, ticari disiplin ve girişimcilik olmaktadır. Dünyanın en etkili ve hızlı gelişen ekonomisi İngiltere edindiği iş disiplini ve iş ahlakı ile ülke içi ticaretini de canlandırırken, bu durum sanayi devrimini ilk başaran ülke olmanın da yolunu açmıştır (Güran, 2009: 120-133).

3.1.2. Sanayi devrimi – çift taraflı kayıt tekniği ile (bilimsel) muhasebe

Sanayi ve demokrasi devrimleri, insan hayatında öylesine köklü bir değişiklik yaratmıştır ki; şimdiye dek görülen uygarlıklardan farklı yeni bir uygarlık olarak değerlendirme yoluna gidilmiştir. Bu köklü değişiklik ise ekonomik, politik ve entelektüel yönden gerçekleşen değişikliklerin, karmaşık ve birbirine kenetli bir değişim göstermesi sonucu oluşmuştur. 18. yüzyılda İngiltere'de gelişmişlik olan dokumacılık sektöründe, yüzyılın ikinci yarısında yeni dokuma makinalarına yeterli güçte buhar makinesi geliştirmesiyle, devamı gelecek teknolojik yeniliklerin ilk adımı atılmıştır. Kuramsal bilimlerden çok, girişimci ve teknisyenin deneyim ve yeteneğiyle ortaya çıkan bu teknoloji, 19. yüzyılda sadece diğer endüstrilere uygulanmakla kalmayıp, aynı zamanda yeni mallar ve yeni endüstri dalları yaratmıştır. *“Bu hareket, temel biçimleri neolitik çağda belirlenmiş olan bir yaşam biçiminden ayrılıp, olanaklarını ve sınırlarını hala bulmaya çalıştığımız yeni bir yaşam biçiminin belirtisiydi”* (McNeill, 1989: 370-375).

İlk olarak kömür madenlerinde toprak seviyesinin altında biriken suyu tahliye edebilmek için 1706'da bir su pompası olarak üretilen buharlı makine, James Watt tarafından geliştirilerek 1760'lardan sonra tekstil fabrikalarının güç kaynağı olarak kullanılmaya başlanmıştır. Buhar gücü, birçok sanayi dalında ölçek ekonomisinde üretim yapabilmek için gerekli enerjiyi sağlayarak ülkenin her yanına büyük ölçekli fabrikaların kurulmasına imkan sağlamıştır. Bunun yanında, 19. yüzyılda lokomotiflere uygulanması ülke geneline demir ve kömür gibi maddelerin ucuz sevkiyatını sağlarken, demir gemilere uygulanması ile Yeni Dünya'dan ucuz gıda

sevkiyatı ve uluslararası ihtisaslaşma başlamıştır. Bu gelişme Avrupa'nın nüfus ve üretim merkezlerinin yer değiştirmesine, kömür madenleri etrafında toplanmasına neden olmuştur. Sanayi devrimi öncesi putting-out sistemi (evde üretim) ile dokunup üretilen, yüksek kaliteli yünlü kumaşlar özellikle soğuk iklimlerde müşteri bulmakta olup, 1770 yılına kadar İngiliz ihracatının yarısını oluşturmaktadır. 18. yüzyılda iplik üretimi teknolojisini geliştirerek, pamuklu üretimine başlamış ve 1830'a gelindiğinde ihracatının yarısından fazlası, fabrikalarda üretilen pamuklu dokumalardan oluşur hale gelmiştir. Bu sanayi 1760'da yarım milyon sterlin olan milli gelirini, 18. Yüzyılın sonunda beş milyon sterline çıkararak, İngiltere'nin modern anlamda ilk büyüyen sanayi olmuştur. Pamuklu dokuma hammadde olarak ilk başlarda Hint pamuğuna sonra Yeni Dünya'da üretilip getirilen pamuğa bağımlı iken, bu başarısını işgücü maliyetlerini düşürerek başarmış, hafif işgücü gereksinimi, kadın ve çocuk işgücünün de geniş anlamda istihdamına olanak vermiştir. 18. yüzyılın başında İngiltere'de sanayileşme alanında bir başka önemli gelişme demirin kok kömürü ile eritmeye başlanması, yani üretim maliyetinin düşürülüp demiri ucuza mal etmek olmuştur. Demir milli gelir içinde çok büyük bir paya sahip olmamasına rağmen demir sanayi sektöründe bir yatırım malıdır. Çünkü sanayinin kurulabilmesi için demir bir hammaddedir ve İngiltere'de sanayileşmenin sürdürülebilmesi de, demir sanayisindeki gelişme ile mümkün olmuştur (Güran, 2009: 141-147).

19. yüzyılda ticari konularda yayınlanmış yüzlerce eserde, muhasebe alanına bilimsel nitelik kazandıracak olan birçok çalışmaya yer verilmiş, özellikle İtalyan yazarlar tarafından muhasebe ilke ve usullerinin geliştirilmesine ciddi çabalar harcanmıştır. Yüzyılın ikinci yarısında düzenlenen muhasebe kongreleri ile muhasebe metotlarının yayılması sağlanmış, muhasebe eğitim usulleri dönemin iktisadi ve ticari ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde sokulmuştur. Yüzyılın başında muhasebenin rasyonel ilkelerle hareket eden bir yönetim bilimi olduğu ifade edilirken, 1840 yılında Francesco Villa tarafından yayınlanan eser bilimsel muhasebenin başlangıcı kabul edilmektedir. Bu eserde, muhasebe iktisadi ve yönetsel bir kavram olarak ele alınmış, amacı kontrol, konusu da işletme varlıkları olarak belirtilmiştir. Yazar on yıl sonraki eserinde, defter tutma ve hesaplama tekniklerini muhasebenin araçları tayin ederek, muhasebenin ana amacının yönetsel kararların iyileştirilmesi olduğunu vurgulamıştır. Fayol ve Taylor'dan elli yıl önce yönetimin fonksiyonlarını, işbölümü,

bütçeleme, organizasyon ve kontrol olarak ifade eden Villa, muhasebeyi de bu fonksiyonları tamamlayan organizasyon aracı olarak ele almıştır. Bu dönemde hesaplar kişilik verilmek suretiyle inceme altına alınmış, muhasebenin hukuki hakları temsil yönü vurgulanmış, bazı eserlerde matematiğin bir dalı olarak ele alınmış, ancak çoğunlukla iktisadi ve yönetsel rolüyle açıklanırken; Amerika'da ise öngörü ve yönetim aracı olarak ele alınmıştır (Hiçşaşmaz, 1970: 46-57).

Muhasebenin kuramsal yapısı oluşturulmadan önce 18. ve 19. yüzyıllarda muhasebenin kuramı ile ilgili pek çok görüş ileri sürülmüştür. Çünkü muhasebe mali olayların hukuki, iktisadi ve teknik yönünü, hesaplar aracılığı ile para cinsinden ifade etme çabası içinde olduğundan; hesapların temsil ettiği gerçeğin eğilimlere göre farklılık göstermesi çok çeşitli teorik görüşlerin ortaya atılmasına sebebiyet vermektedir. Tek veya çok yönlü herhangi bir olayın (tez) açıklanması için ortaya atılan bir görüş (antitez) sonucunda ortaya çıkan çözüm (sentez), açıklanması gereken yeni bir olaya (tez) dönüşmektedir. Kuşkusuz kuramın ortaya çıkmasından sonra ve halen devam etmekte olan tez-antitez-sentez döngüsü, kuramın oluşum aşamasında sıklıkla ortaya çıkmıştır. Bu nedenle, muhasebenin kuramsal yapısını açıklamaya çalışan yazarlar, farklı eğilimlerin etkisinde ortaya atılan farklı görüşleri bir arada değerlendirmek durumunda kalmışlardır. Bu dönemde ortaya atılan görüşler ise, kişilik görüşü, hukuki görüş ve iktisadi görüştür. Tüm hesapların kişi veya kişileri temsil etmesine dayanan kişilik görüşü 19. yüzyılın sonuna kadar geçerliliğini korumuştur. Muhasebede kıymet hareketlerinin büyük çoğunluğu hukuki nedenlere dayanmaktadır. İşletme bünyesinde bulunan herhangi bir hukuki varlığa muhasebe sadece katılmakta olsa dahi, bu iki alan zorunlu olarak kesişmektedir. Matematiksel görüş ise muhasebe olaylarının niteliğini ifade etmekten uzaktır. Muhasebe iktisat biliminin sürekli kullanacağı bir veri tekniği olmasından dolayı iktisat muhasebe ilişkisi sürekli olacaktır. Fakat iktisadi görüşün muhasebe kavramını, kıymet, sermaye ve işletme unsurlarının muhasebe ile olan ilişkisine dayandırarak açıklamaya çalışması yetersiz kalacaktır (Hiçşaşmaz, 1970: 67-75).

Sanayiye dayalı ekonomiye geçilmesinin ilk yılları için sanayi devrimi terimini kullanılmasının haklılığını bize gösteren en önemli sonuç ise; deniz aşırı göçlere rağmen nüfustaki keskin artışın yanında, yaşam kalitesinin de yükselmesidir (Childe, 2009: 38). Bir manada sağlık, hijyen ve konfor standartlarında da devrim

gerçekleştiğini söyleyebileceğimiz bu dönemde, nüfus artışının sebebi, ölümlerin azalması, bunun sebebi de bir derecede tıp ve sağlık hizmetlerinin gelişimi, bir derecede yiyecek arzı ve maddi şartların gelişimi olmuştur. 1789'da Fransız Devrimi ile meşalesi tutuşturulan siyasi-devrimci eylemler, Marx 'ın proleter kitlelerin sömürüldüğü ve fakirleşeceği söylemlerinin de etkisiyle artarak devam etmiş ve devrimci eylemler bu dönem Avrupa siyasetini belirleyen en önemli etken olmuştur. Ancak bu eylemler, nüfusun büyük çoğunluğunun, önce İngiltere'den başlayarak, tüm Avrupa'da toprağı bırakıp fabrikaların etrafına yerleşmelerinin önüne geçememiş ve kentleşme tüm hızıyla sürmüştür (McNeill, 1989: 375).

Sanayi devriminden sonra her alanda görülmeye aşlayan gelişmelerde, 20. yüzyılın başları gerek sosyal, gerek fen bilimlerinin ve gerekse teknolojinin açık ara ilerleyişinin gözlenmeye başladığı dönem olmuştur. İşletmelerin örgüt yapısının, yönetimlerinin ve ekonomilerinin de bilimsel metotlarla incelenmeye başlanması da yine bu dönemdedir. Bu incelemeyi mümkün kılan tekniklerin içinde belki de en önemli bilgileri sağlayan muhasebe ise işletme fonksiyonlarının etkinliği arttırmak açısından, işletme yönetiminde geniş bir yer edinmiştir. Elbette uygulama alanındaki bu gelişmeler beraberinde kuramsal teorilerin artışı da getirmiştir. Ancak muhasebenin sadece teknik yapısını oluşturan hesapların bakiyeleri sabit bir muhasebe verisi olarak kabul edip, kuramı bunun üzerine kurmak ise muhasebe olayını açıklamada yetersiz kalacaktır. Bunun aksine bu hesapların niteliği ve de özü keşfedilip ve araştırmaya konu olacak bu nitelik ve özün dikkatli bir şekilde gözlemi çalışmaların kaynağı olmuştur. O yüzden muhasebenin teorik yapısına ilişkin görüşlerin, hesaplar aracılığı ile ifade edilen muhasebe olaylarının niteliğinin tespitine yönelik olması, bu çalışmaların kıymet akışlarının incelenmesine yönelik yapıldığı şeklinde de değerlendirilebilmektedir. Kuramsal yapının açıklanmasına yönelik yapılan bu görüşlerde, hesapların işleyişi belli bir teoriye dayandırılmak istense de kaydedilen olayların türdeş olmadıkları gözlemlenmiştir. Hesap çeşitlerinin artmasına ve içeriklerinin de değişmesine sebep olan bu durum, bize açıklanmaya çalışılan muhasebe olayının, işletmede meydana gelen kıymet akımlarının birbirleriyle olan etkileşimlerinin sonucunda oluştuğunu göstermektedir. Muhasebenin teorik yapısının oluşturulmasına yönelik görüşlerin de, tıpkı hesap tutma tekniklerinde, muhasebenin üstlendiği rollerde dolayısıyla amaçları ve

fonksiyonlarında olduğu gibi, muhasebe çevresinde oluşan ihtiyaç ve gelişmelere göre değişimler gösterdiği gözlemlenmiştir. Dolayısıyla sürekli seyir halinde olan muhasebe olayının açıklanmasına yönelik, 18-19. yüzyıllar ve 20. yüzyılın başlarında ortaya atılan farklı teorik görüşlerin sonucu ortaya çıkan muhasebe fonksiyonlarını Hiçşmaz, hukuki, mali, iktisadi ve sosyal olarak dört ana grupta toplamaktadır (1970: 76-83).

Endüstriyel veya kurumsal ilerleme ya da kuramın hazırlık aşaması olarak da ifade edebileceğimiz dönemde, muhasebe alanında yaşanan gelişmelerde ve ileri sürülen teorilerde, dolaylı-dolaysız başka etkenlerle beraber, teknolojik, hukuki, ticari ve politik gelişmelerin etkileri daha açık gözlemlenmektedir. Üretim hızlanması ve fabrikalarda ölçek ekonomisinde üretime geçilmesi, maliyetlerin hesaplanmasını gerektirmiş ve böylece maliyet muhasebesi teorileri kuramın içine girmiştir. Hızla gelişen demiryolları, yüksek gelir getirmekte olup aynı zamanda yüksek kaliteli malzeme ve yüksek kuruluş sermayesi gerektirmektedir. İştirakçilere, hasıllattan kâr payı dağıtılmasının, hisse senedi fiyatlarını arttırması üzerine, sermaye ve karın ayrı hesaplanması gerektiğinin farkına varılmıştır. Bu ayrıma ek olarak, tükenme payı ve bakım giderlerinin kardan düşülmesi de bu teorinin içinde yerini almıştır. Vergi hukukunda çıkan yeni hükümler ise muhasebe alanına eksiklerin, giderilmesine ve iyileştirme yapılmasına sebep olan dolaylı etkiler yaratmıştır. Sanayi yatırımlarının büyük sermaye gerektirmesi sonucu sermaye şirketlerin çoğalmasıyla bir takım düzenlemeler gerekli hale gelmiştir. Sermayenin korunması ve yasal yedekler, teoriye girerken (aynı zamanda yasal zorunluluk), finansal tabloların sunuma da dahil edilmiştir. Muhasebe kuramının, yetkili bir kurumca oluşturulup, bir tekdüzen sağlanması konusu ise ancak 1930'lardan *Büyük Buhran* krizinden sonra gündeme gelmiştir. Genel olarak 1930'lara dek muhasebe teorilerinde büyük bir gelişme gözlenmezken, Büyük Buhranı takiben birkaç ülkede yetkili birkaç kurum kurulup, ulusal düzenlemeler yaptıkları görülse de, uluslararası çalışmalar ve muhasebe kuramının şekillenmesi, 2. Dünya Savaşı sonrası, 1960'ların ilk yarısında gerçekleşmiştir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 70-81).

Akdoğan' a göre, *bir muhasebe teorisi, (i) muhasebenin amacının ne olduğunu, (ii) muhasebenin çevresiyle ilgili önermeleri, (iii) muhasebede ölçme ve değerlendirme ile ilgili esasları ve (iv) sınırlamaları (varsayımları) açıkça ifade*

etmelidir. Muhasebenin kurumsal alanda ortaya atılan teorilerinin farklılıklar göstermesi, örneğin bazı teorilerde finansal tablo kullanıcılarının işletme yöneticileri, bazılarında yatırımcılar olarak ele alınması, bazı teorilerin ekonomik kazancı hedef gösterip, bazılarının toplumsal refahı işaret etmesi gibi, bu farklı bakış açılarından kaynaklanmaktadır. Muhasebe kuramını oluşturmak için ortaya atılan teorilerden, tündengelim ve tümevarım yaklaşımları daha çok kuramın oluşturulma şeklini gösterirken, açıklayıcı ve normatif yaklaşımlar ise oluşturulma yöntemine odaklanmaktadır. Tündengelim görüşü; amaç, fonksiyon, çerçeve ve ilkeler akılcı bir dizilimde oluşturulduktan sonra, buradan yasaların türetilmesine dayanmaktadır. Tümevarım görüşü ise muhasebe olaylarının çeşitli yöntemlerle gözlenip, sonuçların değerlendirilip genellemesine dayanırken, yanlış bir gözlemin zincirleme hatalara yol açma riskini de bünyesinde bulundurmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 121-128).

Açıklayıcı yaklaşımlar, muhasebe kuramının oluşturulmasında bilgi ve deneyimler ve uygulamaların ampirik sonuçlarından yaralanmasını esas almaktadır. Normatif yaklaşımlar da ise uygulamada daha önce karşılaşılmamış muhasebe olaylarına da çözüm üretmeyi amaçlayan bir kavramsal çerçeve oluşturma esasına dayanmaktadır. Ancak muhasebe olayını fiilen gözleme yoluna dayanan açıklayıcı görüş, sahadaki uygulayıcılarının ihtiyaçlarına daha uygun cevaplar vermektedir. 1960'lı yıllara kadar bu şekilde ortaya çıkan görüşler sonrası, açıklayıcı ve normatif görüşlerin eksiklerini giderip, sentezleyen çağdaş görüşler ileri sürülmeye başlanmıştır. Bu zamana dek kurumlar için net kara ulaşmaya odaklı oluşturulan görüşler, finansal bilgilere ağırlık verilmiş, net parasal kara değil ekonomik kara ulaşmayı sağlayan unsurlara odaklanılmıştır. 1970'li yıllarda ortaya çıkan bu görüşler modern piyasalarda oluşmaya başlayan modern ihtiyaçlara odaklanmıştır. Ve muhasebenin bu ihtiyaçlara yönelik kaliteli/güvenilir bilgi üretmesi esas alınmıştır. Karar modelleri yaklaşımı, verilecek kararın niteliğine ilişkin bilgilerin belirlenmesine önem verirken, karar verenler yaklaşımı insan davranışlarının öngörülmesine önem vermektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 129-147).

Muhasebe teorisinin oluşumunda, ortaya atılan farklı görüşlerde, muhasebenin amaçlarının ne olması gerektiğine yönelik çok sayıda farklı görüş bildirilmiştir. Bunlardan, olaylar yaklaşımı belli kullanıcı grubuna yönelmek, ahlaki yaklaşım etik değerleri ön plana çıkarmak, sosyolojik yaklaşım toplumsal refaha yönelik olmak,

makro yaklaşım ulusal ekonomik hedeflere odaklı olmak, pragmatik yaklaşım yarar sağlamayı hedef edinen yaklaşımlardır. Ancak muhasebe teorisinde finansal yatırım yaklaşımı temel yaklaşım olarak alınmış, yukarıda belirtildiği üzere 1920-1930 yılları arasında, muhasebenin ana amacı yatırımcılara yönelik finansal tabloların hazırlanması şeklini almıştır. Ancak muhasebe teorisinin oluşumunda, *Amerikan Yeminli Muhasipler Derneğinin* desteği ile Grady tarafından kaleme alınan “Kâr Amaçlı Girişimler İçin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin Envanteri” en etkili olan eserlerdendir. Bu eser çağdaş muhasebenin tam açıklayıcı ir teorisi kabul edilmiş ve 1960’larda yayınlanan bu eserden bu yana muhasebe teori ve uygulamalarında önemli değişiklikler görülmemiştir. Eser, açıkladığı on adet temel kavram ve bu kavramlara dayanan ilkeleri öne sürerek modern muhasebenin kavramsal çerçevesini büyük ölçüde belirlemiştir. Bu on kavram ise; *özel mülkiyet hakları, kişilik, süreklilik, para ile ifade, tutarlılık, çeşitlilik, ihtiyatlılık, güvenilirlik, önemlilik ve zamanlılık* olarak açıklanmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 208.251).

2. Dünya Savaşı sırasında başlayan uluslararası yardımlar ve sonrasında genişleyen uluslararası ticaret hacmi, uluslararası geçerli tekdüzen muhasebe sistemi oluşturulmasını gündeme getirmiş ve 1950’lerden sonra bu konudaki münasebetler aşmıştır (Koç: 977). Ülkemizde 1994’te yürürlüğe giren tekdüzen muhasebe sistemi, diğer ülkelerde de çeşitli tarihlerde yürürlüğe girerken, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) 1973 yılında kurulmuştur. Günümüzde dünya genelinde çoğunlukla tekdüzen hesap sistemi kullanılmakta olup, IASB tarafından yayınlanıp güncellenen standartların uygulanması da giderek yaygınlaşmaktadır.

3.1.3. Sanayi toplumunda muhasebenin toplumsal rolleri

Sanayi toplumunun ortaya çıkmasıyla, ulaştırma teknolojisinin gelişmesi dünyayı küçülmüş, global dünyanın ekonomik düzeni kapitalist sistem rayına oturmuştur. Üretim araçlarının dolayısıyla sermayenin belli sınıfların elinde toplanması düzenine dayanan kapitalist sistem, bazılarının sermayesi halka açık, dev sermayeli çokuluslu anonim şirketlerin çoğalmasına olanak sağlamıştır. Bu durum ise rasyonel kararlar ve verimlilik arzusundaki işletmelerde yönetimin bir fonksiyonu olarak muhasebe departmanının kurulmasının yanında artan küresel ticaretin ortak bir dilini yani muhasebe kuramının oluşturulmasını gerekli kılmıştır. Kuramların oluşturulması

sırasında, şimdiye kadar ortaya çıkan muhasebenin yönetim, denetim, hukuki ve iktisadi rollerine bir yenisi eklenmemiş, muhasebe teorisine dair öne sürülen görüşler muhasebenin kurumsal rollerine odaklanması sonucu, bu fonksiyonla muhasebe kuramı ile birlikte kurumsal niteliğe bürünmüşlerdir. Sonuç olarak muhasebenin üstlenmiş olduğu roller dolayısıyla toplumsal olan, kuramın oluşturulmasıyla kurumsal niteliğe bürünmüş ve muhasebeye yüklenen roller şeklini almıştır.

İnsanın kültürel evriminin, yaşam tarihi boyunca tarım, kent ve sanayi şeklinde isimlendirilen başlıca üç kültür devriminin etrafında şekillendiği herkesçe kabul edilirken, çevresel iticilerin rolünün de giderek azaldığı görülmektedir. Günümüz bilimlerinin, çoğunluğunun teori ve kuramlarının oluşması aydınlanma çağı ve hemen sonrasında dayanırken, bir kısmı da daha sonra oluşmuştur. Bu bilimlerin kuramsal şeklini almadan önce, çekirdek halinde insanın hayatında var olduğunu, araştırmalar ortaya koyarken kişi kendisi de bu durumu gözleyebilmektedir. Bu bilimlerin ilk uygulamalarının, bazılarının orta çağda, bazıları ilk çağ ve tarih öncesinde, bazıları ise en ilkel yaşam biçiminde iken ortaya çıkmıştır. Morgan'ın ifadesiyle bazı bilimlerin ve kurumların tohumları insanoğlunun toplayıcı-avcı olduğu dönemde atılmıştır. Muhasebenin çekirdek halinin, hesap tutmanın zorunlu bir ihtiyaç olmasından dolayı de bu ilksel bilimlerin içinde yer aldığı araştırmanın önceki bölümlerinde savunulmaya çalışılmıştır.

Çalışmamızın başında muhasebenin diğer sosyal bilimlerden farklı ve doğa bilimleriyle ortak olan en büyük özelliğinin özünde eşitlik prensibine dayandığı iddia edilmiştir. Buradaki eşitlik vurgusu hem bölüşüm ekonomisindeki hukuksal eşitlik, hem de girdi çıktı prensibine dayanan, ampirik/matematikselsel bir eşitliktir. Bu eşitlik prensibi ise, örneğin kömürün yanarak ısı enerjisine dönüşmesinin formülü şekline doğa bilimlerinde sık sık karşımıza çıkmaktadır. Goethe' nin çift taraflı kayıt tutmayı "*insan dimağının en mükemmel icatlarından biri*"(Can, 2007: 2), şeklinde ifadesinin haklılığı, muhasebenin oluşum sürecinde açıkça görülmektedir. Bu süreç incelendiğinde en ilksel muhasebe uygulaması olan akılda tutma yoluyla tutulan muhasebenin dahi özünde çift taraflılık yani eşitlik olduğu görülmektedir. Çift taraflı kayıt yönteminin yani bilançonun eşitlik ilkesi, maddi birikim ve ekonomik değer kavramının olmadığı toplayıcı-avcı toplulukların mübadelelerinde kaşılıklılık ilkesinde, ağırlık ölçüsünün bilinmediği topluluklarının ticaretinde kilosuz terazide,

devlet bürokrasisinin filizlenmeye başladığı dönemin bullalarında, uzak mesafeli ticaretlerin çift taraflı kayıtlarında, denetlenen kurumların mali tablolarında görülmektedir. Bu kronoloji bize muhasebenin en başından beri eşitlikçi, tarafsız, adaletli, güvenilir ve dolayısıyla toplumsal özünü hiçbir zaman terk etmediğini göstermektedir.

Muhasebe fonksiyonlarının oluşumuna bakıldığında, tarih öncesinde ortaya çıkan yönetim ve gözetim fonksiyonlarının toplumsal ihtiyaçlardan ortaya çıktığını, tarım devrimi ile ortaya çıkan kaydetme ve izleme fonksiyonlarının da toplumsal ihtiyaçlara cevap verdiği görülmektedir. Devlet kurumuyla ortaya çıkan denetleme fonksiyonu toplumsal/kurumsal ihtiyaçlar doğrultusunda oluşurken, bunu planlama ve bütçeleme fonksiyonunun takip ettiği görülmektedir. Ticaret, ekonomik gelişme, ortaklıkların sürekli şirketlere dönüşmesi ve çift taraflı kayıt birbirini izleyen gelişmelerdir. Sonrasında alışveriş hacimlerine ve mali politika ve ihtiyaçlar doğrultusunda oluşan sınıflandırma ve yorumlama, analiz ve bilgi sağlama fonksiyonları olarak kurumsal nitelikte fonksiyonlar göze çarpmaktadır. Modern iktisadi sistemin oluşum sürecinde ise tüm fonksiyonların kurumsal nitelik kazanıp muhasebenin rasyonel organizasyon aracına dönüştüğü dikkat çekerken, bu fonksiyonların yürütülmesinden doğan sonuçların kurumsal sonuçlar olacağı yanında, toplumsal sonuçlara da yol açabileceği göz ardı edilmiş gözükmektedir. Bu durum önceki bölümün sonunda açıklandığı üzere; muhasebenin toplumsal ihtiyaçlardan kaynaklı ortaya çıktığı ve özünde eşitlik ve güvenilirlik prensibinin var olduğu gerçeğine bir anti-tez yaratmıştır. Bu durumun sonucunda bir anti-tez daha ileri sürülmüş ve kuram ve teoriler oluşturulurken hesaba katılmayan toplumsal rollerin sonradan muhasebe alanına iliştilmesi sonucuna neden olmuştur. Ancak liberal sistemin serbestliği sonucu bu sentez, gerçek bir etki yaratamayıp, kurumsal rollerin dominantlığı altında kalmıştır. Bu durum ise post-modernleşen dünyanın, post-modernleşen kamu veya özel kurumlarında bu sentezin gerçekliğinin sağlanması için birtakım yeni düzenlemeler ve global bir katılım gerektirmektedir.

Aydınlanma nedir sorusuna Kant; içinde bulunulan dönemin aydınlanmış bir çağ olmasından ziyade, aydınlanmakta olan bir çağ olduğunu vurgulamıştır. Gerçek aydınlanmanın dinsel değil, bilimsel yöntemden geçtiğini ifade eden Kant, aydınlanmanın devam etmekte olan bir süreç olduğunu ve 18. yüzyılda aydınlanma

teriminin kullanılmasının sadece bu dönemin, bilimsel yöntemlerin kullanılmasına ve geçerli bulunmasına olanak sağlayan bir entelektüel temele dayandığını ifade etmektedir (Cevizci, : 13-14). Bu açıklamanın bize gösterdiği ise toplumsal rollerle başlayıp, kurumsal rollere dönüşen sonrasında toplumsal rollerin tekrar dahil edilip, kurumsal niteliğin baskın olduğu muhasebenin gelişim sürecinin devam etmekte olduğudur.

3.2. Modern Toplum – Muhasebenin Değişimi

Mülkiyetin ve maddiyatın ve de fikirlerinin olmadığı ilkel toplulukların yaşamlarında, değeri oluşturabilecek tek unsurun sadece emek olacağından yola çıkarak emek-değer teorisini öne süren Smith, mülkiyet ve maddiyatın ortaya çıkmasıyla, ücretin rantın değer unsurları arasına girse de belirleyici olanın emek olacağını ifade etmiştir. Marx ise bu teoriyi, tüm zamanlarda değeri yaratan tek unsurun emek olduğu şeklinde belirtmektedir. Bir işçinin ihtiyaçlarını karşılamak için gereken emek zaman, üretimi ve devamını sağlamak için yeterlidir; bunun ötesinde harcanan emek-zaman ise artık değeri oluşturmaktadır. Menger ve Jevons' a göre değeri belirleyen malların tüketiciler için sağladığı toplam ve marjinal faydalardır. Subjektif olarak tüketicilerde, her birimden sağlanan fayda seviyesinde düşüşe geçildiği anda oluşan değer, bazen rasyonel seçim ilkesini de tüketici isteklerine göre göz ardı edebilmektedir. Feodalizmde artığın kaynağı, fizyokratlara göre tarım, merkantilistlere göre ticaret iken, Marksistlere göre emek ve yine liberallere göre emek olurken, neo-liberallere ise göre tüketici algısıdır (Bocutoğlu, 2012: 130-145). Bu durum gösterir ki kapitalist sistemin oluşum ve gelişiminin içinde değer tespiti emek odaklı iken, kapitalizmin değişen dokusu ile post-modern dünyada sosyal roller bir yana bırakılıp sadece tüketim odağı gözetilmektedir.

3.2.1. Kurumsal rasyonalite

Felsefî bir terim olarak önümüze çıkan rasyonalizm, kısa tanımıyla akılcılık ya da usçuluk anlamına gelmekte olup, temelinde duygulardan arınmış, akılcılığı merkezine alan bir yaklaşım yatmaktadır. Her ne kadar modern dönemde yaygın olarak kullanılmışsa da Antik çağlardan itibaren düşünürler; toplumu, evreni anlamada rasyonalite kavramına sık sık başvurmuşlardır. Doğruyu ve yanlışı ayırt etmede, varlıksal olguları anlamada ve yorumlamada, gerçek ve doğru bilgiye

ulaşmada, akılı referans noktası olarak ele almışlardır. Antik çağlarda din ve metafizik insan yaşantısında önemli bir yere sahiptir. Sokrates, Platon gibi düşünürler gerçekliğe ulaşmak, ideal devlet ve toplum düzenine erişebilmek için akılcılığı merkeze alarak, duysal deneyimleri ikinci plana atmış, yaşamın kurucusu olarak aklın önemine vurgu yapmışlardır. Buna göre dünya ve evren hakkındaki bilginin gözlem ve deneyimle değil, düşünsel yöntemlerle elde edilebileceği ileri sürülmektedir (Özcan, 2011: 301).

Batı medeniyet tarihinde karşımıza çıkan coğrafi keşifler, Rönesans ve Reform Hareketleri sonrası yaşanan gelişmeler, kapitalizmin ortaya çıkması gibi etkenler rasyonalite kavramının daha yaygın olarak kullanılmasını sağlayıp, modernitenin temelini hazırlayan aydınlanma döneminin yaygın paradigması haline gelmiştir. Akıl çağı olarak adlandırılan bu dönemde din ve kilise karşıtı anlayışlar yaygınlaşmış, Katolik mezhebin hakim olduğu kıta Avrupa’ında reform süreciyle birlikte ortaya çıkan Protestanlık mezhebi, kendisiyle birlikte yeni bir anlayışı; akılcılığı getirmiştir. Bu anlayış (akılcılık) toplum ve bürokrasi üzerinde etkisini gösterip bir takım değişikliklere yol açmış ve kapitalizmin ortaya çıkmasında büyük bir etken olmuştur. Avrupa toplumlarının diğer toplumlara nazaran çok daha ileri seviyede olan gelişmişliğini, rasyonelleşme kavramı ile açıklayan Weber; idari, hukuksal, iktisadi, bürokratik ve dini kurumların değişmesinin, ideal şekillerini almasının ve yapısal olarak çağa ayak uydurmasının, rasyonelleşmenin bir sonucu olduğunu savunmaktadır. Weber’in otorite, bürokrasi ve iktisat üzerine yaptığı çalışmaların tümünün ana çıkış noktası rasyonelleşme kavramı olurken, diğer toplumların kapitalizme tam olarak geçememelerini de rasyonelleşme kavramı ile açıklamaktadır. Weber, yeni üretim ilişkileri sonucu ortaya çıkan ekonomik anlayışın, düşüncenin gelenekçi yapısından kurtulmasını sağlayarak hukuksal, ekonomik, bürokratik v. b. alanlarda rasyonelleşmeye olanak sağladığını açıklamaktadır (Torun, 2008: 16).

Geleneksel motiflerin hakim olduğu aydınlanma çağı öncesi dönemlerde ekonomik ilişkiler, genelde feodalitenin kendi varlığını sürdürme ve başkalarına hükmetme amacına yönelik ilişkilerden oluşmaktadır. Ekonomik anlamda zenginlik, genel olarak statünün devamı için kullanılmakta olup, Rodinson’ un “*kapitalizmi belirleyen şey en çok kâr değil, sınırsız birikimdir*” anlayışı bu dönemin etkin düşüncesidir. Birikimin ve ekonomik kazancın ise, sömürgelerden ve yağmalamalardan sağlanan

ganimetlerden elde edilmesi ise, asil bir yöntemdir. Verimlilik ilkesine dayanan kapitalizmin üretim ilişkileri, daha çok barışçıl ortamlarda kendine yer bulabilmektedir. Feodal dönemde de kâr ve kazanç hırsı olmasına rağmen, üretimdeki artı değerın yeniden üretime döndürülmesi ve birikimin sistematik bir şekilde tekrar işlenmesi mümkün olamamaktadır. Dogmatik anlayışın hakim olduğu dönemlerde kilise ve feodal kurumlar, ekonomiyi kontrol altına alarak, hem iktisadi hem de toplumsal alanda olası reformların önüne geçmektedirler. Protestan ahlakının ortaya çıkışı ile iktisadi ve düşünsel alanlarda ciddi yenilikler meydana gelmiş, Weber' in belirttiği üzere zihinsel gelişmeler, ekonomik gelişmeleri birebir etkilemiştir. Çin, Hindistan gibi ülkelerin ekonomik anlamda benzer gelişmeler göstermelerine rağmen modern kapitalizme geçememesinin sebebi, düşünsel ve iktisadi alanda rasyonelleşememesinden kaynaklanmaktadır (Torun, 2008: 17).

Weber'in rasyonaliteye yönelik açıklamalarında, kapitalizmin amaca dönük olan rasyonalitenin özelliklerini taşıdığını dile getirirken, modern hukukun ise mantıksal-formel rasyonalitenin niteliklerine sahip olduğunu belirtmiştir. Hukuk ve ekonomi ilişkisi ise, birbirlerini besleyen, birbirlerine paralel gelişme gösteren iki üst yapının ilişkisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Weber, Marx' ın hukukun ekonomik çıkarlar için kullanıldığı vurgusunu kabul etmemektedir. Yukarıda belirtildiği üzere, hukuk ve ekonominin (bazı dönemlerde) birbirlerine paralel bir şekilde gelişme göstermelerine karşın Weber'e göre hukukun, sadece üretim ilişkileri ve iktidar sahiplerinin çıkarlarının bir yansıması olarak gelişme göstermesi olası değildir. Avrupa'da kapitalizmin ortaya çıkış dönemlerinde Roma Hukuku yürürlükteyken, liberal dönemin başlamasıyla birlikte hukuk, daha çok bireysel özgürlükler ve haklar üzerine yoğunlaşma göstermiştir. Daha sonrasında kapitalizmin gelişmesiyle birlikte ekonomik alandaki yenilikler, bir takım hukuksal düzenlemeleri kendiliğinden beraberinde getirmiştir. Ekonomi ile hukuk arasındaki bu ilişki, değişen piyasa koşullarının düzenlenmesi için oluşan talebe hukukun cevap vermesi şeklinde oluşmuştur. Profesyonel avukatlığın ortaya çıkış sebebi, hukuk alanında gerekli yeti ve bilgiye sahip insanlara duyulan ihtiyaç olup, bu durum ise hukuksal alandaki rasyonelleşmeye güzel bir örnek teşkil etmektedir. Gidens' a göre modern kapitalizm ile hukuk arasındaki yakın ilişki, tahmin edilebilirlik ve hesaplanabilirlik faktörlerden kaynaklanmakta olup, hukukun katılaşması yani rasyonelleşmesi sonucu

ekonomik çıkarların bazen gerilimler yaratabilmesi, olağan bir sonuçtur. Hukukun önceliği, sistemin sağlıklı bir şekilde devam etmesi ve bireysel hakların güvence altına alınması için gerekli düzenlemelerin yapılması olarak ifade edilebilir. Bu düzenlemeleri yapan hukuk sistemi ile burjuva sınıfını karşı karşıya getiren gerilim; hukukçularca oluşturulan rasyonel hukuk ile burjuvazinin ihtiyacı olan hesaplanabilir ve öngörülebilir hukuk arasındaki farktan kaynaklanmaktadır. Kapitalizmin kendi geleceğini sağlamak için ihtiyaç duymakta olduğu düzen, hukukun garantörlüğü çerçevesinde sağlanabilmektedir. Ancak, piyasanın işlemesi ve sermaye sahiplerinin ekonomik çıkarlarının devamının sağlanması da bir diğer ihtiyaçtır. Bu durum ise kapitalist sistemin kendi içerisinde kendi piyasa kurallarını yaratmasını gerekli kılmış, bu kurallar ise piyasanın düzenlenmesinde, rasyonel hukuka nazaran daha ön plana çıkmıştır (Topuzkanamış, 2012: 253-258).

Sosyal fiillerin dört farklı rasyonalite çerçevesinde gerçekleştiğini söyleyen Weber, bunları pratik rasyonalite, teorik rasyonalite, özsel rasyonalite ve biçimsel rasyonalite olarak adlandırmaktadır.

-Daha çok günlük yaşamda karşımıza çıkmakta olan *pratik rasyonalitenin*, kişiye ve topluma fayda sağlayabilecek, uzun vadeli olmayan pragmatik bir yönü vardır. Akılcı davranmak için gereğinden fazla etik veya derin düşünmeyi gerekli görmeyen, kısa vadeli çözümler arayan rasyonalite biçimidir. Bir ticaret ilişkisinde karşımıza çıkabileceği gibi, günlük yaşamın çıkmazları ve bireysel sorunlar karşısında benmerkezci bir çözüm yolu olarak başvuru olan, bireysel faydaya yönelik bir tutumdur.

-*Teorik ya da entelektüel rasyonalite* ise, daha derinlemesine bir düşünceyi gerektiren, somut değil, daha çok soyut anlamlandırmada kullanılan bir rasyonalite biçimidir. Weber'e göre bu rasyonalite; özellikle büyük dinlerin tarih sahnesine çıkışında etkili olan toplumsal, dünyevi ve evrensel anlaşmazlıkların çözümüne yönelik söylemlerin dayandığı rasyonalitedir. Bu rasyonalite tipi daha çok ahlak, din ve yönetim alanında kendini göstermekte, antik çağ düşünürlerinin dünyayı, insanı ve evreni anlamlandırmada yöneldiği rasyonalite biçimidir. Soyut kavramlar üzerinde yoğunlaşarak, günlük yaşantının pragmatist ilkelerinden ziyade manevi boyutuna hitap ederek; kişinin yaşantısında, günlük olayları değerlendirmesinde ve

karşısına çıkan sorunların çözümünde egoist bir yaklaşım yerine, etik ve ahlaki değerlere uygun davranışlar sergilemesini esas alan rasyonalite tipidir (Akpınar, 2014: 191-192).

-*Özsel rasyonalite* tipinde ise, değer ve etik kavramlarına önemli bir yer verilmekte, davranış şekillerinin belirlenmesinde yüzeysel yaklaşım yerine, özsel bir anlayışın gerekliliği vurgulanmaktadır. İkili ilişkiler gibi dar bir çevrede olabileceği gibi, daha genel bir düzeyde de kendini gösterebilmekte, önemli olan nokta ise, bireylerin davranışlarını, o dönemin değerler çerçevesini referans alarak pratiğe geçirmelerinin gerekliliğidir. Bu rasyonalite biçimi dinamik değer ve anlamlara bağlı olduğundan, statik bir şekilde sınır ve nicelikler belirlenememekte, kültürel değerler sürekli olarak değişim geçirmektedir. Bir önceki dönem geçerli olan değer yargısına uygun düşünce sistemi, yeni dönemde geçerliliğini yitirmekte, bu yüzden bir önceki dönemin değerleriyle hareket etmek özsel rasyonalite anlayışında anlam kaymasına sebep olmaktadır.

-Weber'in tipolojisindeki son tip olan, *formel ya da biçimsel rasyonalite*, özellikle endüstrileşmenin yaşandığı bölgelerde kendini göstermektedir. Bu durum ise biçimsel rasyonalitenin, kapitalizmin ortaya çıktığı batı toplumlarında kendini gösteren bir rasyonalite biçimi olduğunu işaret etmekte ve her dönemde her toplum için uygulanamayacağını göstermektedir. Formel rasyonalite anlayışının temelinde, beklenmedik şekilde ortaya çıkabilecek sorunlara karşı, yine tesadüfi bir şekilde çözüm üretmek yerine, her durumda ortaya çıkabilecek sorunlara karşı önceden hesaplanabilir çözümlerin üretilip uygulanması düşüncesi yatmaktadır. Bu yüzden biçimsel rasyonalite kavramında, bireyden bireye değişkenlik gösterebilecek kişi merkezli duygusal davranışların yerini, kurumsal anlayış içerisinde ele alan, kurumsal pragmatik davranışlar almaktadır. Endüstriyel/kapitalist toplum biçimlerinde bu rasyonalite biçimi kendisini idari, ekonomik, hukuksal ve dini alanlarda etkin bir biçimde göstermektedir (Akpınar, 2014: 192-194).

Sanayileşmenin ve modern toplumun ortaya çıkmasının ardından, örgütlü bireylerin bir araya gelerek oluşturduğu kurumların, biçimsel rasyonel davranışlar sergilemeleri, kurumsal yapının bürokratikleşmesine neden olmuştur. Bilim, hukuk, ekonomi ve bürokrasi alanlarının rasyonelleşmesi, toplumun ölçülebilir ve

hesaplanabilir davranışları sonucu, biçimsel bir şekilde gerçekleşmiştir. Biçimsel rasyonalite, özsel ve pratik rasyonalite biçimleri gibi serbest rasyonel davranış biçimi olmayıp, belli kalıplar ve düzen içinde çalışır. Bu düzen içerisine giren bireyler, kendi değerlerinden uzaklaşıp kurumların yaratmış olduğu alanda, kurumların belirlemiş olduğu sınırlar içerisinde hareket etmek zorunda kalırlar. Bireyler sistematik olan bu düzenle etkileşim içerisine girdiklerinde, belirli bir doğrultuda rasyonel davranmalarını sağlayan, kurumlarca dayatılan bu rasyonel anlayışın örüntüleri haline gelirler. Weber' in *rasyonel modern dünyası*, kurumsal alanlardan oluşmakta ve kurumsal/biçimsel rasyonalite, sosyal ilişkileri köreltirken, maddi unsurların belirginleşmesine, mesleki uzmanlaşmaya, doğal ve sosyal süreçlerin kısıtlanmasına yol açmaktadır. Kurumsal rasyonel davranış şeklinde de, hukuksal rasyonel davranışın keskin ve katı kuralları gibi, kurumsal hedeflere ulaşmayı tek hedef haline getirilmiştir (Özcan, 2011: 308).

Kurumsal/biçimsel rasyonalite, sistemin öngörülebilir ve hesaplanabilir şekilde işleyişi için etkin düzenlemeler yapabilmektedir. Ancak toplumsal rollerden ve değerlerden uzak bir şekilde işleyen bu rasyonalite biçimi, bireysel ve toplumsal, özgürlük ve haklar konusunda çeşitli sıkıntılar yaratmaktadır. Makinenin dişlileri gibi insanı metalaştıran bu rasyonalite biçimi, bireyin özellik ve özerkliğini yok ederek, Weber'in deyiimiyle “*demir bir kafese*” hapsedmektedir (Akpınar, 2014: 194). Standardizasyon ve kalite, modern çağda rasyonel toplumun bir başka parametresi olarak karşımıza çıkmaktadır. Standardizasyon ise ISO tarafından; “*Belirli bir faaliyetle ilgili olarak ekonomik fayda sağlamak üzere bütün ilgili tarafların yardımı ve iş birliği ile belirli kurallar koyma ve bu kuralları uygulama işlemidir. Standardizasyon aslında toplumun kalite ve ekonomikliği arama çalışmalarının sonucu olarak ortaya çıkan bir faaliyettir*” şeklinde tarif edilmektedir. Genel anlamda üretime konu olan mal ve hizmetlerde, üretim birimlerinde, laboratuvarlarda ve kalite sistemlerinde aranacak özellikleri ortaya koyan standardizasyon hukuk ve yönetim gibi diğer alanlarda da zaman zaman kullanılabilir. Kalitenin bir standardı ve standardizasyonun gerekliliği, gelişen teknoloji ile birlikte artış gösteren ürün çeşitliliği ve işlevsellik ihtiyacı sonucu ortaya çıkmıştır. Başka bir deyişle kalite standardı; teknik emniyet, dayanıklılık, kullanım gayesine uygunluk yönlerinden ürünlerden beklentilerin yerine getirilmesine dair güvence arayışlarının ardından

ortaya çıkmıştır. Bu arayışların bir sonucu olarak, ürüne ve üretim sürecine yönelik, belgelendirme, muayene, test ve analiz hizmetleri "uygunluk değerlendirmesi" kavramı altında disipline edilmiştir (Küçük, 2004: 18-19). Ancak modernitenin ve rasyonalitenin dayattığı nesnellik, Müller-Hill'in ifadesiyle; "*aklımıza gelebilecek her türlü barbarca uygulamanın kapısını aralamıştır*" (Bauman, 2003: 69).

Günümüzde ise üretimin ve tüketimin yer değiştirmesi söz konusudur. Post-modern anlayışa göre, tüketim olmadan üretim olamamakta, bu durum ise tüketiciyi günümüz pazarlama anlayışının odak noktası haline getirmektedir (Şahin, 2007: 362). Bu anlayışın paralelinde pazarın küçük bölümlere parçalanması sonucu, bu bölümlere hizmet edecek ürünlerin üretim miktarında artış görülmektedir. Kendisini merkeze alan post-modern kişi, hayatına anlam katmak üzere, bu üretilen ürünlerden ve markalardan seçtikleriyle kendi kimliğini oluşturmaktadır (Binay, 2010:18). Post-modernizmin, ırksal ve toplumsal sınıfları reddetmesi, alt kültür-üst kültür gibi ayrımları dikkate almaması ve oluşturulmuş olan hiyerarşiye karşı gelmesi gibi etkenler, günümüz pazarlama anlayışını ve tüketim biçimini kökten değiştirmiştir (Şahin, 2007: 360).

Günümüz kültürünü derinden etkileyen post-modern kavram, ilk ortaya çıkış noktaları olan, edebiyat, resim, mimari gibi alanların tekelden koparak, farklı bakış açılarıyla bütün kültürel alana yayılmış; *tam şimdi* anlamındaki modern teriminden, *zaman ötesi/modern ötesi* terimini doğurmuştur. Dolayısıyla modernizmin sonrası olarak adlandırabileceğimiz post-modernizme, kimi düşünürlere göre 1970 yıllarında enformatiğin ortaya çıkışıyla geçilmiş, medya ve bilişim de dinamiğini güçlendirmiştir (Babacan ve Onat, 2002: 11-12). Modernitenin bir reddi olan post-modernizm, aydınlanma çağında ortaya atılan varsayımlara karşı çıkmakta (Neuman, 2013: 155), genelleyci ilkeleri, katı objektif yargıları kabullenmemekte, bilimsel ve rasyonel açıdan toplumun bir bütünlük gösterdiği fikrini reddetmektedir (Binay, 2010: 18). Bilişim teknolojisinin, mekana ve zamana bağlı kalma kısıtlılığını ortadan kaldırması sonucu yayılan post-modern kültür, pazarlama ve işletme anlayışlarının değişmesinin en büyük sebebidir.

3.2.2. Muhasebe kimliği

Kültürel evrimin, değişim ve gelişim hızının en büyük nedenlerinden biri olan kültürler arası mübadelenin, iki farklı topluluğun ormanda tesadüfi ilk karşılaşmalarıyla başladığı tahmin edilebileceği gibi, ilk ticaretin de bu toplulukların sınırlarında ortaya çıktığı söylenebilir. Nitekim günümüzden 30-40 bin yıl öncesine tarihlenen zamanlarda ilkel toplulukların, bazı coğrafyalarda deniz ürünleri ve karasal besinleri düzenli olarak değiş-tokuş ettiği arkeolojik bulgularca gösterilmektedir. Ancak sistematik, örgütlü bir ticaretin varlığından tarım devriminden önce sözü edilemez, böyle bir uğraşın gereği de görülmemektedir (Curtin, 2008: 2.75). Tarım devrimi ile birlikte düzenli bir artı ürün sağlanmış, sistemli ticaret başlamış, sahibi olunan varlıklar ve ekonomik işlemler bir kayıt sisteminin oluşturulmasını gerekli kılmıştır Buna çözüm olarak ekonomik işlemlerin birtakım tekniklerle somut olarak kaydedildiği bir muhasebe sistemi, yazının icadından beş bin yıl önce oluşturulmuştur (Mattessich, 1987: 71). Zaman içinde üretimin çeşitlenmesi ve artması, ticareti ve ekonomik işlemleri karmaşıklaştırmış, hukuki meselelerde muhasebe kayıtlarına başvurulması, verginin toplanması ve yeniden dağıtım ekonomisinin yürütülmesi gibi konular muhasebenin gelişim sürecini başlatmıştır. Yazının ve kent devletlerinin ortaya çıktığı M.Ö. 4. binyıldan itibaren bu etkenler muhasebe sistem ve tekniklerine yön vermiş, bilimsel ve teknolojik, toplumsal ve ekonomik gelişmelerin ardından günümüzdeki şeklini almıştır (Gökgöz, 2010: 167).

Muhasebe açık bir sistem olup çevresiyle sürekli etkileşim halinde bulunurken, muhasebe alanı içinde de kuram ve uygulamalar, sürekli birbirleriyle etkileşim halindedirler (Sevilengül, 2011: 16). Günümüzde daha karmaşık bir hal alan ekonomik yaşam, muhasebenin çevresini oluşturan faktörleri de değiştirmekte, muhasebe uygulama ve teknikleri daha karmaşık, daha geniş bir alana yayılmaktadır. Modern ekonomik sistemde yaşanan gelişmeler doğrultusunda oluşan yeni ihtiyaçlara cevap vermek üzere değişim ve atılımlar yaşanmaktadır. Ekonominin bir unsuru olup ekonomiye sınıksız bağlı olan muhasebe, en başından beri ekonomik gelişmelerin paralelinde ilerlemektedir. Ülkelerin ekonomik durumlarının farklı olduğu üzere, muhasebe uygulamaları da uluslararası farklılıklar göstermektedir. Bunun başlıca sebebi ekonomik sistem içinde oluşturulan finansal yapı olarak

karşımıza çıkmakta, finansal yapı ise, işletmelerin yapıları ve ticaretin hacim ve şekillerine göre oluşmaktadır. Bir ülkenin ticari ve finansal sistemleri, hukuki yapısından etkileneceği üzere muhasebe de etkilenmekte, politik yapı ve buna bağlı vergi sistemi de muhasebe alanında etkili diğer başlıca faktörlerdir. Kültür ve eğitim de muhasebe alanına etkisi olan diğer çevre faktörleri arasında gösterilebilirken, küreselleşme ise tüm faktörleri etkileyen bir faktör olmuştur. Çok uluslu şirketler ve uluslararası ticari bloklar (Avrupa Birliği-AB, Kuzey Amerika Serbest Ticaret Antlaşması-NAFTA, Güney Doğu Asya Ülkeleri Topluluğu-ASEAN vb.), muhasebenin de aralarında bulunduğu uluslararası ticari meselelerde farklılıkların giderilmesi yönünde yönetimlere baskı yapmaktadırlar. Bu büyük sermaye hareketinin yalnızca şirketleri değil, ülke ekonomilerini de yakından ilgilendirmekte olması, küresel dünyanın ekonomik aktörleri arasında yer almak isteyen ülkeleri birtakım düzenlemeler yapmak durumunda bırakmıştır. Birtakım uluslararası muhasebe kuruluşları ve meslek örgütlerince yürütülen çalışmalar sonucu Avrupa Birliği, 2002 yılında başlamış olduğu düzenlemelerin ardından, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanan 42 adet Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) 2005'ten itibaren üye ülkelerde uygulanmasını zorunlu hale getirmiştir (Elitaş ve Diğerleri, 2011: 4-14).

Avrupa'nın yaklaşık olarak 8000 büyük çok uluslu şirketinin uluslararası muhasebe standartlarını uygulaması anlamına gelen bu karar, AB'ye üye olmayan Avrupa ve Asya'daki binlerce çok uluslu firmanın daha 2006 yılının sonundan itibaren uluslararası muhasebe standartlarını benimseme yolunda adım atmasına neden olmuştur. Amerika da bu gelişmelerin dışında kalmayıp, 1996'da Amerikan Menkul Kıymetler Komisyonu (US-SEC) tarafından uluslararası muhasebe standartlarının benimsenmesine destek vermesinin ardından 2002 yılında Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), Amerikan muhasebe standartları GAAP ile UFRS'nin uyumlu hale getirilmesi kararı almıştır. Ülkemizde de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından 2006 yılında Türkçe'ye çevrilip Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) adı altında yayınlanan bu standartlara uyum çalışması başlatılmıştır (Aysan, 2007: 53-54).

2000'li yıllarda Amerika ve Avrupa'da görülen, büyük sermaye şirketlerince yapılmış büyük çaplı yolsuzluklar, UFRS'yi gündemde tutan ve uyum (regülasyon)

sürecini sürekli dinamik tutan bir başka unsurdur. Uluslararası muhasebe standartlarının belirlenip yayınlanmasında tek otorite olarak kabul gören IASB, 1973 yılında İngiltere’de kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin (IASC) devamı niteliğindedir. Uluslararası boyutlarda geçerli kalite standartlarının hemen hemen tüm sektörler için belirlenmesine yoğun olarak çalışılan bir dönemde kurulan IASC, kamunun yararını gözetmek amacıyla uluslararası muhasebe standartlarının iyileştirilip uygulanmasını amaçlamaktadır (Çiftçi ve Erserim, 2008). Ancak yukarıda sözü geçen ekonomik gelişmeler ve muhasebeyi etkileyen çevresel faktörler, uluslararası düzenlemelerin çoğunlukla, sermaye piyasasına yönelik hazırlanıp uygulanmasına sebep olmaktadır. Uluslararası ticaretin kolaylaşması, ticaret çeşitlerini ve hacminin arttırırken, büyüyen sermaye yapıları ile birden çok ülkede faaliyet gösteren çok uluslu şirketler ve ticari bloklar, genel geçer anlaşılabilir bir muhasebe sistemine ihtiyaç duymuşlardır. Günümüzde muhasebe sistemlerini ve uygulamalarını etkileyen iki dış faktör uluslararası ilişkiler ve finansman kaynakları olarak diğer faktörlere nazaran ön plana çıkmaktadır. Varlıkların finansmanında dış kaynak ya da öz kaynak kullanımı finansal tabloların sunumunu değiştirirken, bu hususta belirleyici unsur ülkelerin sermaye piyasasının borsa tabanlı ya da kredi tabanlı olmasıdır. Dolayısıyla işletmelerin sermaye yapıları ve finansman kaynakları, muhasebe sistem ve uygulamalarının düzenlenmesinde öne çıkan diğer faktördür (Elitaş ve Diğerleri, 2011: 16). Bu durum günümüz muhasebe uygulamalarının, sermaye piyasalarına yönelik düzenlendiğinin ve muhasebenin yerine getirdiği rollerin de büyük çoğunlukla bu piyasalara yönelik kurumsal roller olduğunun en büyük göstergelerinden birisidir.

UFRS kapsamında toplumsal kimliği ön planda tutan, kamu yararına düzenlemeler sürekli yapılmaktadır ve kavramsal çerçeve sıklıkla yenilenmektedir (Ateş, 2018: 251). Sosyal sorumluluk kavramı, kişinin davranışlarını şekillendiren, çevreye ve topluma karşı daha duyarlı davranmasını sağlayan bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır (Öztuna, 2017:2369). Kurumsal sosyal sorumluluk ise, işletme faaliyetlerinin ilgili taraflar açısından ortaya çıkardığı çevresel, toplumsal ve ekonomik etkilerinin ölçülüp, olumsuz sonuçların giderilmesi için yapılan çalışmalar olarak tanımlanabilir (Tütüncü, 2008: 172-173). İşletmeler için sosyal sorumluluk; önem derecesine göre ekonomik, yasal, etik ve sağduyu sorumlulukları olarak

sıralayabileceğimiz dört alt sorumluluktan oluşmaktadır (Taşlıyan, 2012: 35). Kurumsal sosyal sorumluluk kavramını ilk kez 1953 yılında “*İşadamlarının Sosyal Sorumlulukları*” isimli kitabında kullanan Bowen, bu kavram ile işadamlarının toplumun değer ve amaçlarıyla örtüşen faaliyetlerde bulunmaları gerektiğini vurgulamaktadır (Aktan ve Börü, 2007: 6). Sosyal sorumluluk ile içi içe olan bir diğer kavram olan sürdürülebilir kalkınma, ilk kez 1987 yılında Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu (DÇKK) tarafından “*bugünün kuşaklarının ihtiyaçlarını, gelecek kuşakların kendi gereksinimlerini karşılayabilme olanağını tehlikeye atmadan sağlayarak kalkınma*” şeklinde ifade edilmiştir (Altuntaş ve Türker, 2012: 40).

Kurumsal sosyal sorumluluk veya sürdürülebilirlik raporlaması, hiçbir yasal yükümlülüğü bulunmayan, tamamen gönüllülük esasına dayalı, sosyal ve çevresel konuların önem kazanması sonucunda işletmelerin yıllık raporlarında, çevre ve sosyal konularındaki uygulama ve faaliyetlerine yer verilmesidir (Tütüncü, 2008: 173). Gray’e göre sosyal sorumluluğun raporlaması varsa muhasebesi de vardır ve bir işletmenin sürdürülebilir olması için tükettiğini yerine koyması gerekmektedir. İşletme faaliyetinin doğadaki etkisini eski haline getirilmesi, yani tüketilen doğal kaynakların geri konulması durumunda harcaması gereken para miktarı, işletmenin sürdürülebilir maliyetidir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde bu maliyetin hesaplanan kârdan düşülmesi ise, işletmenin sürdürülebilir olup olmadığının göstergesidir (Yanık ve Türker, 2012: 298-299).

Çevresel algısı ön planda olsa da sürdürülebilir kalkınmanın sağlanabilmesi için, ekonomik, toplumsal ve çevresel amaçların bir arada yürütülmesi gereklidir. Devletler ve yerel yönetimler, kendi hâkimiyet sınırları içerisinde yaptıkları düzenlemelerle, tüm kurum, kuruluş ve toplumu sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması yönünde teşvik etmektedir. Ancak kurumsal camia, sürdürülebilirlik kavramını kurumsal düzeye indirgemiş ve işletmenin paydaşlarının ihtiyaçlarının, gelecekteki paydaşlarının ihtiyaçlarını tehlikeye atmadan karşılaması şeklinde uyarlamıştır (Altuntaş ve Türker, 2012: 42-44). Kurumsal sosyal sorumluluk veya sürdürülebilirlik kavramlarında, işletmenin çevresel ve toplumsal amaçları ile ekonomik amaçların çelişmesi sonucu, bu kavramlar paydaşlara karşı olan sorumlulukları, paydaşların çıkarlarını daha yoğun temsil eder hale gelmiştir. *Paydaş*

teorisinde, işletme iç ve dış çevresinde, işletmenin amaçlarına ulaşip ulaşmaması sonucu menfaatleri etkilenen gruplar paydaşları oluşturmakta, paydaşların çıkarları gözetilmekte ve çevresel ve toplumsal amaçlar rekabet avantajına yönelik strateji unsurlarını oluşturmaktadır (Aktan ve Börü, 2007: 8). Küresel muhasebe standartlarının regülasyonunun hangi paydaşlara fayda sağlaması gerektiği konusunda da farklı teoriler mevcuttur. *Kamu yararı teorisi* regülasyonun, düzenleyici otoritelerin menfaatlerini değil, kamu yararına hareket ettiğini ileri sürmektedir. *Kuşatma teorisi* ise düzenlemelerin kamu yararına uygulama konduğunu, ancak düzenleyici mekanizmanın çıkar gruplarının etkisi altına girdiğini ve bu grupların menfaatlerine yönelik davrandığını savunmaktadır. *Şahsi fayda teorisine* göre düzenlemeler, düzenleyici otoritelerin ve regüle edilen sanayi kolundaki çıkar gruplarının oluşturduğu koalisyonların çıkarlarını gözetmekte ve onlara yüksek kâr getiren tekeli piyasalar oluşturmaktadır (Ateş, 2018: 255-256). UFRS kapsamında kamu yararına düzenlenen sosyal sorumluluk standartlarının dahi kurumsal menfaatler indirgenmesi, muhasebe alanında kurumsal rasyonalitenin egemenliğinin bir göstergesidir.

Kurumsal rasyonaliteyi demir bir kafes olarak ifade eden Weber, rasyonel ekonomik faaliyetin aracı olarak ise, çift taraflı kayıt yöntemini yani muhasebeyi göstermektedir. Çift taraflı kayıt tutma tekniği, modern muhasebenin başlamasına sebep olurken aynı zamanda, kazanç amaçlı ekonomik faaliyetin¹³ yaygınlaşmasına da neden olmuştur. Çift taraflı kayıt zihniyetinin kökeni, günahların ve sevapların ayrı kaydedilip farkının alındığı Eski ve Yeni Ahit' e dayandırılmakta ve bireyin vicdanının, tüccarların hesabına aktarıldığı anda rasyonel muhasebenin başladığı savunulmaktadır. Rasyonel muhasebenin ticari faydalarından, kendilerini ibadete adayan Katoliklerden ziyade, dürüstlüğe, çalışkanlığa, kazanç sağlamaya, başkalarına yardım etmeye, lüks yaşama karşı olan inançları doğrultusunda yaşayan Protestanlar

¹³ Ticaretin, kâr elde etmeye yönelik yapılmasının başlangıcına dair birçok varsayım bulunmaktadır. Curtin, Minos-Miken Uygarlığının Akdeniz ticaretine hakim olduklarında profesyonel kâr amaçlı ticaret yaptıklarını ifade ederken aynı zamanda, sonrasında Fenikelilerin tekrar hammaddeye yönelik ticaret döndüklerini belirtmektedir. Antik Yunan ve Roma'da kâr amaçlı ticaretin itibarsız uğraş olup yabancılara bırakıldığını ifade eden Güran'a katılan başka tarihçiler de vardır. Ortaçağda erken kapitalizm olarak nitelenen İtalyan ticareti döneminde başladığını savunan birçok yazara Dobb, antik çağlarda ekonomik kazanç sağlama amaçlı köle ticaretinin yapıldığını söyleyerek karşı durmaktadır.

yararlanmıştır. Bu durumun sonucu ise, sermayenin birikimi şeklinde ortaya çıkmıştır (Akalin, 2017: 5-10).

20. yüzyıl düşünürleri arasında, yüzyılın en büyük tartışmalarından birisi Weber (1999) ve Sombart (2005) arasında geçmiştir. Yaptıkları çalışmalarla birbirlerini yanıtlayan bu yazarların tartışmaları, toplumun kültürel yapısının, ekonomik yapısı üzerindeki etkilerine yoğunlaşmıştır. Weber Protestan yaşam tarzının, özellikle ekonomik konularda rasyonel davranış ile örtüştüğünü ve zamanla dini değerlerin konunun dışında kalıp, salt rasyonel ekonomik davranış halini aldığını savunmaktadır. Kapitalizmin özünün bu davranışta olduğu, Batı Avrupa'yı farklı kılan, kapitalizmin burada oluşmasını sağlayan etkenin de bu öz olduğu yaklaşımını savunmaktadır. Rasyonel ekonomik davranış ile bu davranışın dayanağı olan muhasebe arasında sıkı bir bağ bulunmaktadır. Sombart ise kapitalizmin oluşumunu Yahudi yaşam tarzına dayandırmakta ve kapitalizmin Avrupa'da oluşmasını sağlayan etkenin, zorunlu göçe maruz kalan Yahudilerin bu bölgeye göç etmesi olduğunu savunmaktadır. Çift taraflı kayıt sistemi ise; tacirlerin para kazanmasını sağlayan en büyük etken olup, bunun ise kapitalizmin gelişip dünyada egemen iktisadi sistem olmasını sağlayan en büyük etken olduğu, savunduğu bir diğer görüşüdür. Bu tartışmalar, kendilerinden sonra da birçok akademik çalışmanın konusu olmuştur. Ancak artık, kapitalizmin ruhunu Protestanlıkta, Yahudilikte ya da herhangi bir dini kültürde arama fikri terkedilmiş ve nedensiz bulunmuştur. Zaten kapitalist olan bir çağda, sermaye ve rasyonel davranışın bir araya gelmesinin, kapitalizmi daha dinamik yaptığının dışındaki ruhani açıklamalar, doyuruculuktan uzak bulunmaktadır (Dobb, 1992: 10). Güran'ın ifade etmiş olduğu; uluslararası ticaretin zorluğu, bu ticaretle uğraşan kişilerde ve toplumlarda bir disiplin ve iş ahlakı oluşturmuştur. Dolayısıyla ilk önce Batı Avrupa'da ortaya çıkan bu disiplin ve iş ahlakının sebep olduğu ilerleme, bu tartışmaya daha bilimsel bir yaklaşımdır (2009). Ancak ekonomik hayatta rasyonel davranışın, bu davranışın aracı olan muhasebeye dayandığı fikri terkedilmemiştir.

Hesap kavramı, muhasebenin teknik yapısını oluşturmasından dolayı bütün muhasebe teorilerinin çıkış noktasını oluşturmaktadır. Muhasebe kavramının ise bütün yönleriyle açıklanması, hesapların aktardığı gerçeğin ne olduğunun ve niteliğinin kavranmasına bağlı oluşur. Bu gerçeğin tespiti sırasında ortaya çıkan

farklı eğilimler ise muhasebenin algısının çeşitliliğine sebep olmaktadır. Bu durum ise muhasebenin fonksiyonu, sorununu ortaya çıkarmaktadır. Siyasal, kurumsal, toplumsal, çevresel ya da bireysel eğilimler, hesap hareketlerinin niteliğinin ve muhasebe fonksiyonunun farklı algılarına yol açmaktadır. *Bu vesileyle hemen ilave edelim ki, muhasebeye ait fonksiyonun tespiti ve bunun açıklanması için gösterilen çabalar da, ister istemez, hesabın niteliğine ve temsil ettiği olayların yapısına sıkı sıkıya bağlı kalmış bulunmaktadır* (Hiçşaşmaz, 1970: 67-68). Dolayısıyla farklı eğilimler içinde olan muhasebe olayı, kurumsal alandaki muhasebe teorilerinde farklılıklar yaratırken, aynı zamanda kurumsal alanın dışında kalan muhasebe olayının tarafları arasında da farklı algılar oluşmaktadır.

Sözü edilen algılar, içinde bulunulan zamanın ve coğrafyanın etkileri bir yana bırakıldığında, sergilenen eğilimlere göre farklılıklar göstermekte ve Puyou ve Quattrone tarafından ortaya konulan muhasebenin hitabet yeteneği ise, bu algıları güçlendirmektedir. Bu hitabet yeteneği tarihöncesinin hesap taşlarında, antik çağların kil tabletlerinde, ortaçağın el defterlerinde ve modern çağların finansal tablolarında kendini göstermektedir. Muhasebenin özünde en başından beri toplumsal eşitliğin yattığı ve bu özünü hiçbir zaman kaybetmediği çalışmanın önceki bölümünde ifade edilmiştir. Muhasebe belgelerinin sistematığı, ifade şekli, oranları gibi görseller, muhasebenin temsil ettiği eşitlikçi özü yansıtırken, aynı zamanda bir güven algısı yaratmaktadır. Sümerlerde kil tabletlerin bir nüshasının halka arzının yaratmış olduğu güven, motivasyon ve toplumsal aidiyet hissi, bugün finansal tablolar aracılığı ile yaratılmaktadır. Dolayısıyla, muhasebe dokümanlarına yansımayan bu hitabet etkisi, muhasebenin ilk çağlardan beri üstlendiği bir toplumsal rol olup, bu konudaki ender çalışmalardan birinde karşımıza çıkmaktadır. Bu rol ise, bizlere muhasebenin sadece rakam ve hesaplardan ibaret değil, toplumsal hayatın sosyal bir aktörü olduğunu göstermektedir (Şan, 2109: 75-76).

Akdoğan'ın muhasebe teorilerinde ortaya çıkan farklılıkların, muhasebenin amacına, çevresine, tekniğine, varsayımlarına farklı yaklaşımlardan kaynaklandığını ifade ettiği önceki bölümde belirtilmiştir. Örneğin muhasebenin amacı bir yatırımcı için güvenli bilgi sağlamak olmalıyken, devlet için vergi kaçışını önlemek olmalıdır (1987: 121). Muhasebe teorilerinin çeşitliliğin sebebinin farklı eğilimlerden kaynaklandığını vurgulayan Hiçşaşmaz, aynı zamanda muhasebe işleminin çok yönlü

yapısından ve işletmenin ticari niteliğinden kaynaklanabileceğini de söylemektedir (1970: 46.67). Muhasebenin ve muhasebe olaylarının ticari yönüyle ilgili taraflar, işletmeler ve yatırımcılar iken, kuramsal yönüyle ilgili taraflar akademi ve meslek grupları olarak söylenebilmektedir. Bu taraflar için muhasebe ve muhasebe olaylarının algısı; işletme için rasyonel karar verme ve ölçme-değerlendirme aracı, yatırımcılar için güvenilir bilgi sağlama ve değerlendirme aracı, akademi için bir bilim dalı, meslek grupları ve devlet içinse, mesleki kuralların ve kamu yararının bir aracı olarak karşımıza çıkmaktadır. Muhasebenin kuramsal yapısının, kurumsal temelde oluşturulması ve sonrasında kuramsal yapıyla ilgili görüşlerin ve akademik çalışmaların, neredeyse tamamının muhasebenin kurumsal kimliği üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Akdoğan, muhasebe alanının, işletme ile doğrudan ya da dolaylı çıkar ilişkisi olan kişi ya da kurumlara hitap ettiğini ifade etmektedir. Bunun yanında muhasebenin gelişim sürecinde durağanlığın yaşandığı bir dönem olan 1920-1930 arasında, muhasebe kuramında görülen en önemli gelişmenin, muhasebenin amacının yönetici ve kredi kuruluşlarına bilgi sağlamaktan, yatırımcı ve paydaşlara bilgi sağlamaya kayması olduğunu belirtmektedir (1987: 3.79). Kuramsal yapının ve kavramsal çerçevenin oluşturulmasında esas alınan, teknik hesapların niteliğinin ve özünün göz ardı edilip, teknik avantajı ve niceliğinin esas alınmasıyla oluşan bu durum; neredeyse tüm toplumun muhasebe algısında kurumsal bir kimlik oluşmasına neden olmuştur. Anonim şirketlerin çoğalması, küçük işletmelerin gelir ve giderlerini tutan muhasebenin dar bakış açısını, büyük şirketlere, büyük yatırımcılara, finansal tabloların düzenlenip halka sunulmasını içeren daha geniş bakış açısına çevirirken (Elitaş ve Diğerleri, 2011: 2), hizmetini belli bir sınıfa odaklayıp, sınır koymaktadır.

Bu durum ise bizlere, muhasebenin nazari bir ilim olarak ortaya çıkmadan önce, uygulama alanında üstlenmiş olduğu hem toplumsal hem de kamusal rollerin, kuramsal yapının oluşturulmasından sonra, muhasebeye *yüklenen* rollerin sadece kurumsal olduğunu göstermektedir. Burchell'ın belirttiği üzere muhasebenin kuramsal yapısı ve kavramsal çerçevesi oluşturulurken en başta kurumsal temelde şekillendirilmiştir. 2. Dünya Savaşı sonrasında büyüyen ekonomisinde değişen ihtiyaçlar sonrası, ihmal edildiği anlaşılan toplumsal roller, akademik ve hukuki çalışmaların nihayetinde muhasebe ile ilişkilendirilmiştir. Ancak kuramın temelinin kurumsal yapıya dayanması, küreselleşen dünyanın büyüyen kurumları ve ticaret

hacmi, ihtiyaçların türü ve niteliğini de değiştirmiştir. Bu yüzden kapitalist sistemin, gitgide canlanan üretim-tüketim hızında ihtiyaçları karşılayabilecek bir muhasebe sisteminin gerekliliği, çalışmaların tekrar kurumsal kimlik üzerinde yoğunlaşmasına sebep olmuştur (Burchell ve Diğerleri, 1985: 382). Ancak kapitalizmin bu hızı sonucu, mülkiyet hakkından doğan hukuki hükümlere dayanarak yapılacak yatırımın verimlilik analizlerine, yatırımın sonuçlarına katlanma maliyetinin dahil edilmesi gerekliliği ihmal edilmektedir (Bauman, 1999: 16-17). Bu durum ise muhasebenin kurumsal kimliğin sınırlarının olmadığını, toplumsal kimliğin ise saydam bir yapıda olduğunu işaret etmektedir.

Muhasebeleştirilen şey, ilgili kişilere neyin önemli olduğunu ekonomik bir hitabet/söylem ile gösterir/söyler ki; bu durum muhasebenin esas yapısında gizli olan kurumsal gerçeğliği ortaya çıkarır. Muhasebe daha geniş bir sosyal düzeyde; kamusal alanlarda da oldukça büyük bir etkiye sahiptir. Kurumsal düzeydeki muhasebe sisteminden sağlanan ekonomik veriler, sadece vergilendirmede kullanılmamakta aynı zamanda devletin genel ekonomik politikalarının daha etkili olmasına olanak sağlamaktadır. Modern devlet bu huşuların ve aynı zamanda ulusal standartların da belirleyicisidir. Mevcut argümanın altında yatan iki eğilim; muhasebe mesleğinin kurumsallaştırılması ve soyutlaştırılıp nesnelleştirilmesidir ki; bu durum aynı zamanda kuralların oluşturulması anlamına gelmektedir. Herhangi bir şeyin soyutlaştırılıp nesnelleştirilmesi ise, onun doğasının ve gerekçelerinin incelenmesini gerektirmektedir. Başlangıçta fazilet ve erdeme dayandırılan muhasebe, artık uzun soluklu bir misyona oturtulmaktadır. Muhasebeyi sadece sayısal bir analiz olmaktan alıkoyan özü; eşitlikçi yapısı, kaynakların bölüşümündeki başarı etkisi, hesap-verilebilirliği sağlaması ve yönetim başarısı, muhasebenin karar verme ile ilgili olduğunu, dolayısıyla yönetimin bir fonksiyonu olduğunu göstermektedir. Bu fonksiyonlar muhasebe mesleğinin varlığını kanıtlarken, mantığını ve misyonunu da açıklamaktadır. Bu durumda, kurumsal ve toplumsal rollerin ve diğer baskıların muhasebeyi nasıl şekillendirdiği, muhasebenin üstlenmesi gerektiğine inanılan genel roller ile amaçların ve uygulamaların, mesleğin esasına uygunluğu incelenmelidir. Bu görüşleri ya da en azından doğru olabileceğini savunan çok az sayıda çalışma varken, sorgulanmayı sorgulamak, kayıtsız şartsız kabullenme probleminin önüne geçilmesi gerekmektedir (Burchell ve Diğerleri, 1980: 5-11).

Muhasebenin, makro düzeydeki toplumsal rolü hiçbir zaman yok sayılamaz. Bir toplumun gelişmişliğini belirleyen ölçüt olarak, kişi başına düşen gayri safi milli hasıla yeterli görülmemektedir. Toplumun sahip olduğu yönetim yapısı, hukuk sistemi, sağlık sistemi, eğitim sistemi, ulaşım sistemi gibi daha birçok unsurun niteliği toplumsal gelişimin belirleyici özellikleridir. Hukuki meselelerin çözümünde, sağlık sektörünün ekonomik yapısının yönetiminde, devletin vergi politikalarında ve benzeri daha birçok sektörde muhasebenin işlevlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Dolayısıyla toplumsal gelişmişlik düzeyini arttıran toplumların aynı zamanda muhasebe sistemleri de gelişmiş olmak durumundadır (Daştan, 2017). Toplumsal gelişmişlik endeksinin en üst sıralarında genelde az nüfuslu Avrupa ülkeleri yer alırken, bu ülkeleri takip eden Amerika'nın da uluslararası ekonomik ve politik liderliği toplumsal gelişmişliğin yansımalarıdır. Amerika'ya ilk yerleşim 1513'te gerçekleşip, ilk eğitim kurumu olan Harvard Üniversitesi 1636'da açılırken, bu tarihten sonra görülen ilk eğitim birimleri 1647'de çıkan yasa ile zorunlu hale gelen, 50 aileli kasabalara bir üniversiteye hazırlık kursu açılması olmuştur. Bundan sonra görülen ilk eğitim birimi 1683'te Pennsylvania'da açılan ilköğretim okulu olup bu okulun açılmasıyla birlikte ilk müfredatını okuma, yazma ve muhasebe dersleri olduğunu ABD Ankara Başkonsolosluğu internet sayfalarında belirtmektedir. Ancak toplumsal gelişmişliğin bu filmde, diğer oyuncularla birlikte birkaç başrolden birini oynayan muhasebenin rolünün, senaryosunu, yapımcılığını, ışıkçılığının ve yönetmenliğini, devletler üzerinde siyasi otoritesi olan sermaye şirketlerinin üstlenmesi yeterli midir? Yoksa senaryoyu akademi yazarken, uluslararası kuruluşlar yapımcılığı üstlenirken, meslek erbapları da yönetmen koltuğunun arkasından ışık mı tutmalıdır?

SONUÇ

Çalışmanın amacı; insanoğlunun toplayıcı sürüler halindeki yaşamlarından başlayarak, muhasebenin başından beri oluşum ve gelişim sürecini, bu süreçte muhasebeye etki eden toplumsal olayları, muhasebenin neden olduğu toplumsal olaylarla birlikte, neden-sonuç ilişkisi içinde incelemektir. Wells tarafından *sosyal kalıtımın tümü* şeklinde tanımlanan kültür kavramı, karmaşık ve kapsamlı bir alan olup, bir o kadar tartışmalı bir konudur. İnsanlık tarihinin dolayısıyla insan kültürünün, insanoğlunun çevresinde bulunduğu araçlarla, akıl yürütme yoluyla, kendisine araç yapmasıyla başladığı görüşü, günümüzde genel kabul görmektedir. Çalışmada insanoğlunun araç yapmaya başlamasıyla, değişim hız bakımından biyolojik evrimin kat kat önüne geçen kültürel evrimin, geçirdiği büyük değişim ve sıçramalarda, muhasebenin rollerini keşfetme uğraşına girilmiştir. Bu uğraş muhasebeyi bir dönem araçsal bir fenomen, başka bir dönem ise bir bilim alanı olarak karşımıza çıkarmaktadır. Dönemlerin muhasebeye yüklediği anlam ve muhasebenin gündelik yaşamdaki rolleri, tartışmanın odak noktasını oluşturmaktadır. Muhasebenin kelime anlamından ziyade özünü işaret eden hesap tutma eyleminin, bireyselden evrensele, tüm toplumsal yapıların ortak zorunlu bir ihtiyacı olduğu görülmüştür. Toplayıcı-avcı toplulukların yaşamında muhasebe şeklen var olmasa da, en ilkel biçimi olan akılda tutma yoluyla yapılan bir uygulama ve yöntem olarak karşımıza çıktığı, günlük hayatta gözetim ve yönetim rolleri üstlendiği görülmektedir. Akılda tutma yoluyla hesap tutarak ilkel insan, besin varlığını tespit edip gözlemleyebilmiş, kaynaklarını izleyebilmiş, bunların bölüşümünü yapabilmiş ve besine nerde ve ne zaman ulaşabileceği bilgisini de aklında tutabilmiştir. Böylece toplayıcı ekonomilerini başarılı bir şekilde işletebilen ilkel sürüler, varlıklarını sürdürebilmiştir.

Tarım toplumuna geçişle beraber, bir hesap niteliğindeki belirli objelerin belirli varlıkları temsil etmeleri yoluyla bir kayıt ve muhasebe sistemi oluşturulmuş ve muhasebe temsil yoluyla somut olarak tutulmaya başlanmıştır. Böylece muhasebenin esas fonksiyonu olan kayıt altına alma fonksiyonu ortaya çıkmış ve çiftçi toplumların hayatında bir izleme rolü üstlenmiştir. Bu kayıt sistemi zaman içinde çivi yazısına dönüşmüş, tarih çağlarını da başlatan bu olayla birlikte muhasebe, soyut şeklini

almıştır. Bu zamana dek muhasebenin üstlenmiş olduğu toplumsal rollere, kent devletlerinin ortaya çıkmasıyla devletin kamusal rollerinin de eklendiği, muhasebenin toplumsal-kamusal kimliğinin oluştuğu görülmektedir. Muhasebenin toplayıcı-avcı toplulukların hayatında üstlenmiş olduğu gözetim rolü, devlet bürokrasisinin içinde denetim rolü şeklini almış, planlama ve bütçeleme fonksiyonları yönetim rolüne dahil olmuş, vergi uygulamalarında da bir izleme ve dağıtım rolü ortaya çıkmıştır. Kanuni anlaşmazlıklarda muhasebe kayıtlarına başvurulması, muhasebenin hukuki rolünü de ortaya çıkarırken, hem toplumun hem devletin menfaatini gözeten bu roller, muhasebenin bu dönemde, toplumsal ve kamusal rolleri birlikte üstlendiğini göstermektedir.

Çift taraflı kayıt tutma tekniğinin ortaya çıkmasıyla beraber muhasebe, rasyonel ticari faaliyet aracı haline gelmiş, muhasebenin iktisadi rolü de böylece ortaya çıkmıştır. Sanayi devrimi ve coğrafi genişlemenin ardından ortaya çıkan dev ticaret hacmi ve çok uluslu sermaye şirketleri, muhasebe kuramının kurumsal teorilerin etkisi altında oluşturulmasına sebep olmuştur. Böylece muhasebe kurumsal bir kimliğe bürünmüştür. Muhasebenin kuramına sonradan dahil edilen sosyal sorumluluk kavramı ile muhasebenin sosyal sorumlu davranması arzu edilirken, diğer ilgili çıkar gruplarının muhasebeyi hakimiyet alanı olarak görmelerinin önüne geçilememiştir. Muhasebe alanında gerek yetkili organlarca, gerek meslek gruplarınca, gerek akademik camiaca yapılan çalışmaların büyük çoğunluğunun kurumsal alana yönelik olduğu, toplumsal alandaki çabaların etkili olmadığı görülmektedir. Muhasebe teorilerinin oluşturulmasına konu olan hesapların ve niteliklerinin dikkate alınmayıp, sadece niceliklerine odaklanması ve muhasebenin amacının sadece yatırımcılara yöneltilen tutumu, bakış açısının daralmasına ve topluma yönelik amaçlarının göz ardı edilmesine neden olmuştur. Muhasebe alanının gelişimi incelendiğinde, sadece muhasebenin değil tüm kurumsal kavramların (para, işletme vb.) başlangıç noktalarından uzaklaştığı görülmektedir. Bu durumun temel nedenini ise, modernizmin getirdiği rasyonelleşmenin sonuçlarından biri olarak gösterilebilir. Bu eleştiri post-modern yaklaşımlarla, muhasebe alanında yapılan birçok çalışmaya konu edilmiştir.

Bazı düşünürlere göre kapitalizmin yani sermaye birikiminin Avrupa'da ortaya çıkma sebebi Protestan ticaret ahlakı iken bazılarının göre Yahudilerin gizli göçü ve

ticari yetenekleridir. Öyle veya böyle rasyonel ekonomik faaliyetin karar aracı olarak muhasebe, ticari faaliyetlerle paralel seyir izleyerek kapitalist sistemin yerleşmesinde etkili olmuş ve günümüzde sermaye sahiplerinin en önemli bilgi kaynağı haline almıştır. Ancak kapitalist sistem rasyonel bir toplum doğururken bir yandan da yaşamayı irrasyonelleştirmektedir. Modern iktisadi sistem rasyonel kurumları, rasyonel toplumu hatta rasyonel devleti bünyesinde barındırmakta bu durum sosyal ilişkileri köreltmekte ve maddi unsuru belirginleştirmektedir. Modernitenin yaratmış olduğu öngörülebilir, hesaplanabilir, rasyonel toplum davranışlarını reddeden post-modernizm son yıllarda ekonomik ve ticari hayatta da etkili bir duruma gelmiştir. Modern sonrası/ötesi ya da endüstri sonrası dönem olarak anlandırılan post-modern dönem, teknolojik atılımların, sınırsız üretimin, bilgiye dayalı iş kollarının geliştiği ancak tüketicinin pek çok zıtlığı birlikte yaşadığı bir dönem olarak ifade edilmektedir. Modernitenin bir dayatması olan tek tipleştirme kaygısını güden tüketici, hayatına anlam katmak üzere kendi tüketici kimliğini oluşturma eğilimindedir. Kalite ve standardizasyon rasyonel birey/toplum davranışının en büyük belirleyicileri iken bu durum bireylerin varoluşçu benlikleri içinde kendi standardını ve kalitesini belirleme eğilimi içindedir. Burchell'ın ifade ettiğine göre ise, feodal toplumlar feodal muhasebeye, kapitalist toplumlar modern muhasebeye ihtiyaç duyarken, post-modern toplumlar ise yeni bir kavramsal çerçeveye ihtiyaç duymaktadır (Burchell ve Diğerleri, 1980: 10).

Muhasebe kuramı oluşturulurken, tüm teorilerin çıkış noktasını hesap kavramı oluşturmuştur, çünkü muhasebenin teknik yapısı bu kavram üzerine kuruludur. Dolayısıyla muhasebe kavramının açıklanabilmesi ya da anlaşılabilmesi için öncelikle hesapların aktardığı gerçeğin ve niteliğin kavranması gerekmektedir. Muhasebenin amacına, tekniğine, varsayımlarına ve çevresine olan farklı yaklaşımlar muhasebe teorilerinin farklılığına yol açarken; hesabın aktardığı gerçeğe ve niteliğe olan farklı eğilimler ise muhasebe kavramının algısında farklılıklara yol açmaktadır. Örneğin siyasal, toplumsal, kurumsal, bireysel, eğilimler hesap hareketlerinin niteliğinin algısında farklılık yaratmaktadır. Ancak kuram oluşturulurken toplumsal eğilimleri olan tarafların göz ardı edildiği ve tamamıyla kurumsal eğilimlere sahip ekonomik çıkar gruplarına yönelik teoriler görülmektedir. Toplumsal roller sonradan kurama dahil edilse de, yasal düzenlemelerin ve yapılan çalışmaların büyük

çoğunluğunun kurumsal yapıya yönelik olduğu gör÷lmektedir. Birçok gelişmiş ekonomiye sahip ÷lkede uygulama alanı bulan UFRS kamu yararına yönelik birçok düzenleme içermekte, ancak bu düzenlemelerin olumlu bir fark yaratıp yaratmadığı tartışmalara konu olmakta ve sosyal muhasebeye yönelik uygulamalar da muhasebenin toplumsal rollerini belirginleştirmekte yetersiz kalmaktadır.

Çalışmanın bulgularından hareketle, muhasebenin ortaya çıkış sebebi olan toplumsal rollerin belirginleştirilmesinin, muhasebe alanında bu konudaki çalışmalarda tartışılması, konuya ilişkin farkındalık yaratması açısından önem arz etmektedir. Muhasebe alanında yapılan çalışmaların büyük çoğunluğunun halen modernite kapsamında, muhasebenin rasyonel-kurumsal rolüne yönelik yapıldığı gör÷lmektedir. Muhasebenin unutulmuş toplumsal rollerinin tekrar hatırlanması muhasebenin daha fazla amaca hizmet etmesini sağlayabilir.

KAYNAKÇA

- Akalın, K. H. (2017). Çift Taraflı Defter Tutmanın Zihniyet Kökenleri, *İstanbul İktisad Dergisi*, 67, s. 1-29.
- Akdoğan, N. ve Aydın, H. (1987). *Muhasebe Teorileri*. Ankara: Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Yayınları.
- Akpınar, M. (2014). Max Weber'in Rasyonalizasyon (Ussallaşma) Yaklaşımı ve Türkiye Sağlık Sektöründe Performans Sistemi Düzenlemesi, *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14, s. 189-202.
- Aktan, C. C. ve Börü, D. (2007). *Kurumsal Sosyal Sorumluluk, İşletmeler ve Sosyal Sorumluluk*, İstanbul: İGİAD Yayınları.
- Altuntaş, C. ve Türker, D. (2012). Sürdürülebilir Tedarik Zincirleri: Sürdürülebilirlik Raporlarının İçerik Analizi, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14, 3, s. 39-64.
- Ateş, S. (2018). UFRS İle Finansal Raporlamaya İlişkin Teorik Çerçeve, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Özel Sayı*, s.248-265.
- Aysan, M. (2007). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum, *1. Balkan Ülkeleri Uluslararası Muhasebe ve Denetim Konferansı*, İstanbul, Türkiye, 51-56, 8-9 Mart 2007.
- Babacan, M. Onat, F. (2002). Postmodern Pazarlama Perspektifi, *Ege Academic Review*, 2, 1, s. 11-19.
- Balkozak, Ö. (2007). Tunç Çağ'da Doğu Akdeniz'de Gemi Ticareti ve Gemi Teknolojisi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Selçuk Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Konya.
- Bauman, Z. (1999). *Küreselleşme* (A. Yılmaz, Çev.). İstanbul: Ayrıntı Yayınları.
- Bauman, Z. (2003). *Modernlik ve Müphemlik* (İ. Türkmen, Çev.). İstanbul: Ayrıntı Yayınları.
- Baykara, İ. Dinçer, B. (2007). İnsanın Evriminde Taş Aletler, *Jeoloji Mühendisleri Bülteni*, 2, s. 82-86.

- Binay, A. (2010). Tüketim Vasıtasıyla Oluşturulan Postmodern Kimlikler, *Global Media Journal Turkish Edition*, 1, 1, s. 17-29.
- Bocutoğlu, E. (2012) İktisat Teorisinde Emeğin Öyküsü: Değerin Kaynağı Olan Emekten Marjinal Faydanın Türevi Olan Emeğe Yolculuk, *Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, 1, s. 130-145.
- Bozkurt, N. (2002). Ticaretin Felsefesi, Tarihçesi ve Tarihle Olan Sıkı Bağına İlişkin Bazı Saptamalar, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Dergisi*, 2, s. 153-179.
- Braidwood, R. J. (1995). *Tarih Öncesi İnsan* (M. Glazer, D. A. Günay, B. Altınok, Çev.). İstanbul: Arkeoloji ve Sanat Yayınları.
- Bronowski, J. (1987). *İnsanın Yükselişi* (A. Göker, Çev.). Ankara: V Yayınları.
- Budja, M. (1998). Claytokens (Accounting Before Writing in Eurasia), *Documenta Prehistorica*, XXV, s. 219-232.
- Burchell, S. Clubb, C. Hopwood, A. G. Hughes, J. (1980). The Roles Of Accounting In Organizations And Society, *Accounting, Organizations and Society*, 5, 1, s. 5-27.
- Burchell, S. Clubb, C. Hopwood, A. G. (1985). Accounting In Its Social Context: Towards A History Of Value Added In The United Kingdom, *Accounting, Organizations and Society*, 10, 4, s. 381-415.
- Can, A. V. (2017). Luca Pacioli Muhasebenin Babası mıdır? *Uluslararası Sosyal Bilimler E- Dergisi*, 12, s. 7-8.
- Cemalcılar, Ö. ve Önce, S. (1999). *Muhasebenin Kuramsal Yapısı*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi.
- Cevizci, A. (2017). *Aydınlanma Felsefesi*. İstanbul: Say Yayınları.
- Childe, V. G. (2001). *Kendini Yaratan İnsan* (F. Ofluoğlu, Çev.). İstanbul: Varlık Yayınları.
- Childe, V. G. (2009). *Tarihte Neler Oldu?* (A. Şenel ve M. Tunçay, Çev.). İstanbul: Kırmızı Yayınları.
- Curtin, P. D. (2008). *Dünya Tarihinde Kültürler Arası Ticaret*. İstanbul: Küre Yayınları.

- Çıvgın, İ. ve Yardımcı, R. (2010). *İlkçağ Tarihi*. Ankara: Maya Akademi Yayın Dağıtım Eğitim Danışmanlık.
- Çıvgın, İ. (2015). Uruk'un Yayılışı; M.Ö. 4. Binde Mezopotamya'da Erken Kentler, Takas Ağları ve Kolonileşme, *Uluslararası Avrasya Sosyal Bilimler Dergisi*, s. 246-299.
- Çiftçi, Y. ve Erserim, A. (2008). Muhasebe Standartların Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi, *Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu*, Bandırma/Balıkesir.
- Daştan, A. (2017). Muhasebenin Toplumsal Gelişime Katkısı: Türkiye'nin Muhasebe Bilgisi İhtiyacı, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 5, s. 1253-1275.
- De Santis, J. (2007). A Brief History of Accounting: from Prehistory to the Information Age, http://ensign.ftlcomm.com/historyAcc/ResearchPaperFin.htm#N_1 (Erişim Tarihi: 19.02.2019).
- Diakov, V. Kovalev, S. (1987). *İlkçağ Tarihi* (Ö. İnce, Çev.). Ankara: V Yayınları.
- Dobb, M. (1992). *Kapitalizmin Gelişimi Üzerine İncelemeler*. İstanbul: Belge Uluslararası Yayıncılık.
- Dobb, M. (1999). *Kapitalizmin Dünü ve Bugünü* (F. Kantur, Çev.). İstanbul: İletişim Yayınları.
- Doğan, İ. B. (2012). *Tarihöncesinde Ticaret ve Değiş Tokuş*. İstanbul: Arkeoloji ve Sanat Yayınları.
- Dönmez, A. (2002). *Matematiğin Öyküsü ve Serüveni*. İstanbul: Toplumsal Dönüşüm Yayınları.
- Elitaş, C. ve Yıldız, F. ve Üç, M. (2011). Muhasebe Biliminin Çevresi: Anglo Sakson ve Kıta Karşılaştırması, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, s. 1-18.
- Ercan, F. (2009). *Toplumlar ve Ekonomiler*. İstanbul: Bağlam Yayıncılık.

Erkanal, H. (1992). Liman Tepe Tunç Çağı Liman Kenti, *Ankara Üniversitesi Mustafa V. Koç Deniz Arkeolojisi Araştırma Merkezi*, <http://ankusam.ankara.edu.tr/limankara/> (Erişim Tarihi: 29.04.2019).

Ertürk, E. (2104). Sosyal Mübadele Teorisi Bağlamında Güç Mesafesi ve Örgütsel Adalet Algulamalarının Örgütsel Vatandaşlık Davranışı Üzerindeki Etkisi, Yayımlanmamış Doktora Tezi, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Konya.

Girgin, G. (2006) Fenikeliler' de Akdeniz Ticareti, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Selçuk Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Konya.

Goody, J. (2002). *Batıdaki Doğu* (B. M. Angılı ve İ. M. Bezgin, Çev.). Ankara: Dost Kitabevi Yayınları.

Gökgöz, A. (2010). Tarihsel Perspektifte Muhasebenin Doğuşunu ve Gelişimini Etkileyen Faktörler, *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, s. 167-177.

Güçlüay, S. (2001). Ortaçağda Ticari Müesseseler (Bankalar, Birlikler, Şirketler), *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, s. 295-304.

Güran, T. (2009). *İktisad Tarihi*. İstanbul: Der Yayınları.

Güvenç, B. (1999). *İnsan ve Kültür*. İstanbul: Remzi Kitabevi.

Harari, Y. N. (2017). *Hayvanlardan Tanrılara Sapiens* (E. Genç, Çev.). İstanbul: Kolektif Kitap Bilişim Tasarım Ltd. Şti.

Haviland, W. A. (2002). *Kültürel Antropoloji* (H. İnanc ve S. Çiftçi, Çev.). İstanbul: Kaknüs Yayınları.

Hırçın, S. (2004). *Çivi Yazısı; Ortaya Çıkışı, Gelişmesi, Çözümü*. İstanbul: Eskiçağ Bilimleri Enstitüsü Yayınları.

Hiçşaşmaz, M. (1956). Muhasebe Tekniğinin Tarihi Tekamülünde Bir Merhale: Basit Usül, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 11, s. 352-369.

Hiçşaşmaz, M. (1970). *Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı*. Ankara: TİSA Matbaacılık Sanayi.

İlboğa, M. ve Aygül, H. H. (2015). Birlikte Yaşama Kültürü Bağlamında İnsan-Doğa Diyalektiği, *Akademik Bakış Dergisi*, 52, s. 64-78.

Jean, G. (2002). *Yazı İnsanlığın Belleği* (N. Başer, Çev.). İstanbul: Yapı Kredi Yayınları.

Kağıtçıbaşı, Ç. (2000). *Kültürel Psikoloji Kültür Bağlamında İnsan ve Aile*. İstanbul: Evrim Yayınevi ve Tic. Ltd. Şti.

Kınal, F. (1969) Çivi Yazısının Doğuşu ve Gelişmesi, *Ankara Üniversitesi Dil, Tarih-Coğrafya Fakültesi Tarih Bölümü Tarih Araştırmaları Dergisi*, 12, s. 1-16.

Kızıl, C. ve Kocur, D. K. (2017), Antik Çağlarda Muhasebe ve Dinlerin Muhasebeye Bakış Akısı, *Kesit Akademi Dergisi*, 10, s. 327-339.

Koç, Y. (1972). Tekdüzen Muhasebe Sistemi, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 27, 3, s. 971-990.

Küçük, O. (2004). *Standardizasyon ve Kalite*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Küçükbezi, H. G. (2011). Asur Ticaret Kolonileri Çağında Asurlu Tüccarlar İle Anadolu Halkı Arasında İlişkiler, *Selçuk Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dergisi*, 26, s. 25-58.

Leakey, L. S. B. (1988). *İnsanın Ataları Yontma-taş Devriyle İnsanın Köken ve Evrimi Konusunda Bilinenlerin Bir Özeti* (G. Arsebük, Çev.). Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi.

Leakey, R. ve Lewin, R. (1988). *Göl İnsanları Evrim Sürecinden Bir Kesit* (F. Baytok, Çev.). Ankara: Tübitak Popüler Bilim Kitapları.

Mankiewicz, R. (2002). *Matematiğin Tarihi* (G. Ezber, Çev.). İstanbul: Güncel Yayınlar.

Mattessich, R. (1987). Prehistoric Accounting And The Problem Of Representation: On Recent Archeological Evidence Of The Middle-East From 8000 B.C. To 3000 B.C., *The Accounting Historians Journal*, 14, s. 71-91.

Mattessich, R. (1994). Archaeology Of Accounting and Schmandt-Basserat's Contribution, *Accounting Business and Financial History*, 4, s. 7-28.

McNeill, W. H. (1989). *Dünya Tarihi* (A. Şenel, Çev.). Ankara: Verso – İmge.

- Morgan, L. H. (1994). *Eski Toplum Ya Da İnsanlığın Barbarlık Döneminden Geçerek Yabanılıktan Uygarlığa Yükselmesi Üzerine Araştırmalar (1. Cilt)*. (Ü. Oksay, Çev.). İstanbul: Payel Yayınları.
- Neuman, W. L. (2013). *Toplumsal Araştırma Yöntemleri Nitel ve Nicel Yaklaşımlar* (S. Özge, Çev.). Ankara: Yayınodası.
- Oppenheimer, F. (1984). *Devlet* (A. Şenel, Y.Sabuncu Çev.). İstanbul: Kaynak Yayınları.
- Özcan, K. (2011). Kurumsal Söylemin Rasyonel Temelleri: Yeni Kurumsal Kuram Bağlamında Rasyonalite Tartışması, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19, s. 297-326.
- Özgül, O. (2011). Sümer Sosyal Hayatında Eğitimin Yeri ve Önemi, *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s. 401- 414.
- Öztuna, B. (2017). SA 8000: 2014 Sosyal Sorumluluk Standardına Göre Çalışma Yaşamının Değerlendirilmesi, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 6, 5, s. 2368-2378.
- Pirenne, H. (2019). *Ortaçağ Avrupası'nın Ekonomik ve Sosyal Tarihi* (C. Kocabağoğlu, Çev.). İstanbul: İletişim Yayınları.
- Provasi, F. ve Farag, A. P.(2013). Accounting In Ancient Times: A Review of Classic References, *III. Balkanlar ve Ortadoğu Ülkeleri Muhasebe ve Muhasebe Tarihi Konferansı*, İstanbul.
- Sahlins, M. (2010). *Taş Devri Ekonomisi* (T. Doğan ve Ş. Özgün, Çev.). İstanbul: bgst Yayınları.
- Schmandt-Besserat, D. ve Erard, M. (2008). Origins and Forms of Writing, *Handbook of Research on Writing: History, Society, School, Individual*. s. 7-22.
- Schmandt-Besserat, D. (2009). Tokens and Writing: The Cognitive Development. *Scripta*, 1, s. 145-154.
- Sevilengül, O. (2011). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Sipahi, E. B. ve Tekin, S. (2014). Kent, Yönetim, Din, Siyaset ve Düşünce Bağlamında Ortaçağ Avrupası'na İlişkin Genel Bir Değerlendirme, *Tarih Okulu Dergisi*, 17, s. 189-219.

Sombart, W. (2005). *Kapitalizm ve Yahudiler* (S. Gürses, Çev.). İstanbul: İleri Yayınları.

Suvari, C. (2014). Din ve Uyarlanma İlişkinine Antropolojik Bir Bakış, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, s. 112-128.

Struik, D. J. (2002). *Kısa Matematik Tarihi* (A. Silier, Çev.). İstanbul: Doruk Yayınları.

Şahin, A. (2007). Kitap İncelemesi: Postmodern Pazarlama Tüketim ve Tüketici, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12, 2, s. 359-366.

Şan, F. B. (2019). Toplumsal Bir Gerçeklik Olarak Muhasebe Alanına Postmodern Bir Yaklaşım: Gerçeğe Uygun Değer Kavramı Üzerine Bir Değerlendirme, Yayımlanmamış Doktora Tezi, *Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Muğla.

Şeker, S. ve Şeker F. (2018), Soyut Hesaplamanın Ortaya Çıkışında Muhasebenin Etkisi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. s. 790-809.

Şeker, S. Ve Şeker F. (2019). Tokenlardan Çivi Yazılı Kil Tabletler: Yazının İcadında Muhasebenin İzleri, *Accounting And Financial History Research Journal*, s. 86-110.

Şenel, A. (1995). *İlkel Topluluktan Uygar Topluma Geçiş Aşamasında Ekonomik Toplumsal Düşünsel Yapıların Etkileşimi*. Ankara: Bilim ve Sanat Yayınları.

Şenel, A. (2008). *Siyasal Düşünceler Tarihi Tarihöncesinde İlkçağda Ortaçağda ve Yeniçağda Toplum ve Siyasal Dönüşüm*. Ankara: Bilim ve Sanat Yayınları.

Taşlıyan, M. (2102). Kurumsal Sosyal Sorumluluk: Modern İş Dünyasının Vicadni Gereği, *Dosya, Ankara Sanayi Odası Yayın Organı*, s. 22-42.

Tekin, S. Sipahi, E. B. (2104). Kent, Yönetim, Din, Siyaset ve Düşünce Bağlamında Ortaçağ Avrupasına İlişkin Genel Bir Değerlendirme, *Tarih Okulu Dergisi*, 7, 17, s. 189-219.

Tiryaki, S. (2017). Bilimsel Faaliyetlerin Kökeni ve Eski Çağda Bilim, *Journal of Human Sciences*, 9299, s. 1-16.

Topuzkanamış, E. (2012). Max Weber’de Ekonomi, Hukuk ve Rasyonalite, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2, s. 253-274.

Torun, İ. (2008). Max Weber’e Göre İktisadi Zihniyetin Rasyonalizasyonu, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 8, 15, s.14-34.

Tütüncü, Ö. (2008). SA 8000 Sosyal Sorumluluk Standardı ile İş Yaşamı Arasındaki İlişki, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10, 2, s. 169-199.

Ülgen, P. (2010). Ortaçağ Avrupa’sında Feodal Sisteme Genel Bir Bakış, *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Mukaddime*, 1, s. 1-18.

Vatan T. ve Benli V. F. (2018). Finansal Sistemin Tarihsel Yapısı İçerisinde Blockchain Uygulamalarının Kökenleri ve Kripto Paraların Geleceği Üzerine Düşünceler, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Teknoloji ve Uygulamalı Bilimler Dergisi*, s. 53-64.

Yanık, S. ve Türker, İ. (2012). Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Raporlamasındaki Gelişmeler (Tümleşik Raporlama), *İ. Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 47, s.291-308.

Weber, M. (1999). *Protestan Ahlakı ve Kapitalizmin Ruhu* (Z. Gürata, Çev.). Ankara: Ayraç Yayınevi.

Wells, C. (1994). *Sosyal Antropoloji Açısından İnsan ve Dünyası* (B. Güvenç, Çev.). İstanbul: Remzi Kitapevi.

Wright, R. (2007). *İlerlemenin Kısa Tarihi* (E. Kılıç, Çev.). İstanbul: Aylak Kitap.

Yıldırım, R. (2002). *Uygarlık Tarihine Giriş İlkçağ Tarih ve Uygarlıkları*. İzmir: Meridyen Yayıncılık.

Yılmaz, F. (1995). *İlkçağ Düşünce Tarihi*. İstanbul: Birleşik Yayıncılık.

Yücel, G. (1982). Muhasebenin Çağlar Boyunca Gelişimi, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 11, s. 12-18.

Zubritski, Y. ve Mitropoliski, D. ve Kerov, V. (2007). *İlkel Köleci Feodal Toplum* (S. Belli, Çev.). Ankara: Sol Yayınları.



ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı: Mehmet BAKIR

Doğum Yeri: Ula

Doğum Tarihi: 22.03.1977

Medeni Hali: Bekar

EĞİTİM BİLGİLERİ

Muğla Anadolu Lisesi

Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi – İşletme

Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü – İşletme (devam ediyor)

MESLEKİ BİLGİLER