

# MUHASEBE OKULLARI VE ULUSLARARASI MUHASEBE LİTERATÜRÜNÜN GELİŞİMİNE KATKILARI: TARİHSEL PERSPEKTİFTEN

**Dr. Tuğba UÇMA\***

## ÖZET

Muhasebe yalnızca, ekonomik varlıkları ölçümleme ve değerlemeye yarayan bir araç değildir; aynı zamanda potansiyel bilgi kaynağıdır. Bu nedenle de yayılması çok eski bir tarihe dayanmaktadır. İtalyan muhasebesi (çift – taraflı kayıt sistemi), 15. ve 16. yüzyıllarda tüm dünyada hakim bir uygulama iken; 18. yüzyılda büyük bir düşüşe geçmiştir. 19. yüzyılın başında, muhasebe düşünüşü ve literatüründe İtalyan hakimiyetinin azalmasıyla birlikte muhasebe düşünüşü ve literatürü Fransa, İngiltere, Almanya, Amerika ve diğer ülkeleri merkezine alarak gelişmeye devam etmiştir (Mattessich,2003). Bu gelişmeler muhasebe düşünüşünde etkili olan ülkelerde muhasebe okullarının oluşumunu sağlamış ve muhasebe okulları da muhasebe literatürünü oluşturmuş ve bu da araştırmalarını yönlendirmiştir. Bu doğrultuda çalışmada, 19. ve 21. yüzyıllar arasında muhasebe düşünüşüne yön veren ve muhasebe literatürüne doğrudan katkı yapan muhasebe okullarını açıklamak amaçlanmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Okulları, Uluslararası Muhasebe Literatürü, Muhasebe Tarihi

## ACCOUNTING SCHOOLS AND THEIR ATTRIBUTES ON THE EVOLUTION OF INTERNATIONAL ACCOUNTING LITERATURE: FROM HISTORICAL PERSPECTIVES

### ABSTRACT

Accounting is not only primarily a tool for measuring and estimating values, but also it is a potential information source. For his reason, its diffusion has very long history. Italian accounting (double entry bookkeeping) dominated the fifteenth and sixteenth centuries but lost its leadership during the eighteenth century. At the beginning of the nineteenth century the Italian accounting was starting to decline through the eighteenth century, and literature from France, England, Germany, America and other countries took centre-stage (Mattessich,2003). These developments provided the construction of accounting schools in these countries which were effective on accounting thought and moreover accounting schools contributed to the development of the accounting literature and accounting researchs. In this respect, this study aimed to clarify the accounting schools between 19 and 21 centuries, which make direct contributions to the accounting thought and accounting literature.

**Keywords:** Accounting Schools, International Accounting Literature, Accounting History

\* Muğla Üniversitesi, ucmatugba@gamil.com

## 1. GİRİŞ: MUHASEBE OKULLARI VE İŞ-LEVLERİ

**M**uhasebe tarihi, felsefe ile eşdeğerdir. Muhasebe tarihi, doktrinlerin ve yöntemlerin tarihidir ve finansal gerçekleri pragmatik bir yolla sunmakta (Mattesich,2008:1) ve muhasebe uygulamalarının anlaşılmasına yardımcı olmaktadır. Bu nedenle de son dönemlerde özellikle 20. yüzyıldan itibaren muhasebe tarihi, uluslararası ve etkisi artan bir araştırma alanı haline gelmiştir (Carnegie vd.,2003:186). Muhasebe araştırmacıları muhasebe düşüncesinin gelişimini araştırmakta, onun nasıl ve neden değiştiğini açıklamakta, değişim üzerinde etkili olan sosyal, çevresel ve bireysel faktörler üzerinde durmaktadırlar. Bu muhasebe tarihi araştırmaları sayesinde, muhasebeyi kendi içerisinde sosyal ve politik bir faaliyet olarak ele almak kolaylaşmakta, böylelikle de tarihsel perspektiften incelenen muhasebe olgusu içinde bulunduğu döneme ait ekonomiyi, kurumsallığı, siyasi ve sosyal çevreyi hem yansıtmakta hem de açıklamaktadır (Previts vd., 1990).

Bilindiği gibi muhasebenin meslek olarak gelişimi ve meşrulaştırılması yeni olmasına rağmen, muhasebe yaklaşık 6000 yıllık bir geçmişe sahiptir. Başlangıçta sadece kayıt tutma ya da kayıt altına alma şeklinde ifade edilen muhasebe uygulamalarına ilk olarak M.Ö. 3600'de Babil'de rastlanmaktadır. Yine yapılan arkeolojik kazılarda Afrika'da bazı tüccarların kayıtlarına ulaşılmış ve bu kayıtların M.Ö. 2285- 2242 yıllarında Babil Kralı Hammurabi döneminde olduğu ortaya çıkmıştır. Bu kadar eski bir tarihe sahip olan kayıt tutma yöntemleri uygulanmaya

başlandığı ilk dönemlerden itibaren eğitim sürecinin de beraber değerlendirilmesine neden olmuştur. Babil dönemine ait bu kayıtlarda muhasebe memurları *katipler* olarak tanımlanmakta ve katiplerin yetiştirildiği okullar da anlatılmaktadır. Bu okullardan ilki Memphis<sup>1</sup>'te, diğeri de Thebes<sup>2</sup>'te bulunuyordu. Bu okullarda hukuk, personel yönetimi, genel idari konular, matematik ve kayıt tutma dersleri veriliyordu (Mason,1953:8-9). Böylelikle başlangıçta günlük hayatın gereksinimleri doğrultusunda ortaya çıkan ve bu gereksinimlere hizmet eden kayıt tutma olgusu, kayıt tutma tekniklerini öğreten okullar sayesinde sonraki nesillere aktarılabilir, sonuçta da yayılıyordu. Bu durum hem kayıt tekniğinin gelişimine hem de muhasebe düşüncesinin gelişimine doğrudan katkılar sağlıyordu.

İlerleyen dönemlerde ise ticaretin ve endüstrinin gelişimi ile birlikte, yaşanan finansal olaylar kayıt tutma ve muhasebenin gelişimine de doğrudan etkiler yapmıştır. Ulusal ve uluslararası bağlamda yaşanan bu ticari devrim muhasebenin yararlı bir şekilde kullanımına/gelişimine neden olmuştur. Böylelikle muhasebe bu süreç içerisinde gerekli bilgiyi sağlayan mekanizmanın en önemli parçası olarak görülmüş ve gelişmeye devam etmiştir (Littleton,1953:6).

Littleton ve Zimmerman'a (1962:271) göre bu durumu daha iyi açıklamak için muhasebe tarihine bakmak gerekmektedir. Çünkü muhasebe tarihine daha uzun dönemli bakıldığında, muhasebe teorisinin ideolojisinde ve teknolojisindeki olası değişimin, büyük oranda dönemin koşullardan etkilenecek şekilde ortaya çıktığı görülebilecektir. Hatta bazı değişimler zamanla kullanımda olan

<sup>1</sup> Kahire'nin güneyindeki antik Mısır sitesi <http://www.wikipedia.org>

<sup>2</sup> Eski Mısır'da 11. hanedanlık sürecinde ve birçok 18. hanedan üyesinin hükmettiği dönemdeki başkenti <http://www.wikipedia.org>

geçerli metodolojinin değişimine de yol açacak niteliktedir. Büyüyen bir teknikle gelişen muhasebe literatürünün geniş kitlelerce elde edilebilir olması, günümüzdeki muhasebe düşününün ve eylemlerinin bilinçli olarak anlaşılmasından çok, birçok kişinin geçmişteki deneyimleri yoluyla birikimle aktarılan fikirlerden ortaya çıkmaktadır. Çünkü, muhasebenin gelişimi tekdüze bir şekilde gerçekleşmemiştir. Büyüme dönemi, genellikle uzun dönemlerden ve küçük değişimlerden meydana gelmiştir. Yayılma döneminde muhasebe, eylemleri karakterize edebilmiştir. Fikirler, niyetler, nedenler ve amaçlar motivasyonu sağlamış, rasyonel gelişmeler sürrekli olarak içinde bulunulan dönemin koşullarından ve baskılarından etkilenmiştir (Littleton ve Zimmerman,1962:246).

Bu nedenle Aristoteles'in de ifade ettiği gibi "Eğer bir şeyi anlamak istiyorsanız, onun başlangıcını ve gelişimini gözlemlemelisiniz." düşüncesinden hareket ederek muhasebe teorisinin gelişimini tarihsel perspektiften incelemek gerekmektedir (Aktaran Littleton ve Zimmerman,1962:11). Bu gereklilikten yola çıkarak, 19. ve 21. yüzyıllar arasında muhasebe düşününe yön veren ve muhasebe literatürüne doğrudan katkı yapan muhasebe okullarını açıklamayı amaçlayan bu çalışmada, öncelikle ilgili dönemdeki muhasebe okullarına yer verilmekte, ardından bu muhasebe okullarının bugünkü muhasebe düşününe yaptıkları katkılar açıklanmaktadır. Böylelikle geçmişin değerlendirilmesinden yola çıkılarak içinde bulunduğumuz muhasebe düşünün anlaşılmasına olanak tanınmaktadır.

## **2. MUHASEBE OKULLARI: 19. ve 21. Yüzyıllar**

Muhasebe tarihinin modern zamanın içerisindeki en önemli özelliği, muhasebe literatürünün oluşturmasıdır (Zan,1994:262). 15. yüzyılda çift taraflı kayıt sisteminin ortaya çıkmasından son-

ra, 16. ve 17. yüzyıllarda çift - taraflı kayıt sisteminin yayıldığı dönemler olmuştur. Uluslararası anlamda kayıt tutma tekniğinin yayılmasının ardından, özellikle 18. yüzyılda muhasebe okulları ortaya çıkmış ve 19. yüzyılın ikinci yarısından itibaren ise muhasebe okulları muhasebe düşününe önemli katkılar yapmaya başlamıştır. Bu durum 20. yüzyıla kadar sürmüş ve 1920'lerde tüm dünyayı etkisi altına alan işletme iktisadi disiplini İtalyan muhasebe düşününü başta olmak üzere birçok ulusal muhasebe düşününe etki yapan önemli bir doktrin haline gelmiştir (Zan, 1994:263).

Bu kısa açıklamanın ardından muhasebenin bilim olarak tartışıldığı ve muhasebe teorilerine yönelik çalışmaların yapıldığı dönemin başlangıcı olarak 19. yüzyılın ikinci yarısı ve 20. yüzyılın başları gösterilebilir. Bu dönem özellikle muhasebe okulları ve muhasebe teorilerinin ortaya konulduğu dönemdir. Bu açıdan da büyük önem taşımaktadır. Muhasebe literatürüne büyük katkılar sağlayan muhasebe tarihçileri (Bryer, Güvemli, Mattessich, Parker, Yamey, Zan vb.) bu döneme ilişkin dört muhasebe okulu üzerinde durmaktadır. Bunlar, Fransız, İtalyan, Alman ve İngiliz - Amerikan muhasebe okullarıdır. Bu okullardan Fransız ve İtalyan muhasebe okulları 19. yüzyılın ikinci yarısında, Alman ve İngiliz - Amerikan muhasebe okulları da 20. yüzyılın ilk yarısında ortaya çıkmışlardır. Bu nedenle yirminci yüzyılda bu son iki okula ait görüşler hakim olmaktadır. Fransız muhasebe okulu, zamanın koşulları gereği hukuk ve iktisadi eğilimleri ortaya çıkarmış, İtalyan muhasebe okulu derin ve zengin muhasebe geçmişine sahip olarak muhasebe teorilerine katkı sağlamıştır. Alman muhasebe okulu, yirminci yüzyılın ilk yarısında iktisadi kriz ve enflasyon sonucunda statik ve dinamik bilanço teorileri başta olmak üzere kalıcı bilanço teorilerini muhasebe literatürüne kazandırmıştır. İngiliz - Amerikan muhasebe okulu ise, yönetim ve maliyet muhasebesi gibi hem

uygulamada hem de muhasebe eğitiminde önemli yer tutan disiplinlerin ortaya çıkmasında etkin rol oynamıştır (Güvemli,2007:9). Bu doğrultuda aşağıdaki bölümlerde, bu dört önemli muhasebe okuluna, bu okulların temsilcilerine ya da yazarlarına ve muhasebe düşününe sağladıkları katkılara yer verilmektedir.

### 2.1. İtalyan Muhasebe Okulu

İtalyan muhasebesi 15. ve 16. yüzyıllarda muhasebe düşününe liderlik yapmıştır. Ancak 18. yüzyılda bir düşüğe geçmiş hatta 1880'lerde yabancı muhasebe teorilerinin istilasına uğramıştır. Bu dönemde özellikle Fransız Edmond Degrange'sin etkilerini söylemek yanlış olmayacaktır. Yine 20. yüzyılda Amerikan Kayıt Sistemi (American Bookkeeping System) olarak tanımlanan kayıt sistemi de İtalyan muhasebe düşününe önemli katkılar yapmıştır (Mattesich,2003:127). Bu gelişmeler ışığında 19. yüzyıldan itibaren gelişmeye başlayan ve 20. yüzyılın ikinci yarısına kadar etkilerini sürdüren muhasebe okulları ortaya çıkmıştır.

Zan (1994:260-261) İtalyan muhasebe tarihini ve gelişimini üç aşamada incelemektedir:

- ✓ *Birinci Dönem:* Bu dönemde muhasebe literatüründe teoriler yoktur. Bu dönem yaklaşık olarak 16. ve 17. yüzyılları kapsamaktadır. Özellikle çift - taraflı kayıt sisteminin geniş çaplı uygulaması yapılmakta ve literatüre herhangi bir katkı yapmamakla birlikte sadece tekniksel katkılar yapılmaktadır.
- ✓ *İkinci Dönem:* Bu dönemde hesapların kişiselleştirilmesi üzerinde durulmakta ve özellikle 18. yüzyıldan başlayarak 19. yüzyılın ikinci yarısına kadar Fransız muhasebe düşününün etkilerine rastlanmaktadır. Bu dönemde özellikle aşağıdaki kısımda detaylı açıklanacak olan Toskano Muhasebe Okulu'nun İtalyan muhasebe sistemini belirlediğini söylemek de mümkündür.

- ✓ *Üçüncü Dönem:* Bu dönemde ise, modern muhasebenin çeşitli teorilerine rastlanmakta ve değişik disiplinlerle özellikle iktisat ile muhasebe sisteminin çevresinin şekillendiği görülmektedir. Bu dönemde özellikle Venedik Muhasebe Okulu'ndan Besta ve Zappa'nın görüşleri üzerinde çeşitli tartışmalar yer almakta ancak muhasebenin işletme iktisadi disiplini çevresinde Anglo - Sakson geleneğine göre geliştiği görülmektedir. Bu dönem 20. yüzyılın ikinci yarısı olarak ifade edilmektedir.

Bu üç dönemde de İtalyan muhasebe tarihi, genel anlamda sosyal çerçevede açıklanmakta ve bu çevrenin ekonomik özelliklerine göre şekillenmektedir. Özellikle İtalya'da gelişen muhasebe okulları buldukları şehirlerin isimleri ile anılması bunun en iyi örneği olarak gösterilmektedir. Bunda bu şehirlerin sosyo - ekonomik durumları büyük etki yapmaktadır. Bu bağlamda İtalya'da muhasebe okullarını ve muhasebe düşüncelerini 19. yüzyılda başlayan ve etkisini 20. yüzyıla kadar sürdüren Lombardiya Muhasebe Okulu, Toskano Muhasebe Okulu ve Venedik Muhasebe Okulu olarak üç klasik muhasebe okulu çerçevesinde incelendiği söylenebilir (Costa ve Torrechia,2008:4).

### ✓ Lombardiya Muhasebe Okulu

Lombardiya 17. yüzyılda Hasburg İmparatorluğu'nun bir parçası haline gelmiş, Maria Theresa ve II. Joseph yönetiminde onların karşılıklı ilişkilerinden etkilenecek ekonomik gelişme süreci yaşamış bir şehirdir. Lombardiya'nın entelektüel çevresi özellikle Milano'da toplanmış ve bilgiyi temel sosyal değer olarak kabul ederek ekonomik sürecini tamamlamıştır. Bu süreçte İtalyan ekonomisi özellikle tarıma ve ticarete dayalı bir şekilde gelişme göstermekte, ancak kuzey bölgelerde tekstile dayalı bir sanayileşme sürecini de yaşamaktadır. Yine bu dönemde Lombardiya - Venedik Krallığı haline dönüşmüş,

modern anlamda üniversiteler olarak adlandırılan okullarda özellikle devlet muhasebesini içerecek nitelikte muhasebe alanında ilk dersler verilmiş ve bugünkü anlamda ruhsatlı muhasebeciler yetiştirmeye başlanmıştır. Lombardiya muhasebe okulunda iki isim saymak gerekmektedir. Bunlardan ilki Ludovico Crippa (1839), ikincisi Francesco Villa'dır (1840). Bu yazarlar ve çalışmaları Lombardiya Muhasebe Okulu'nun dolayısıyla da İtalyan muhasebe düşüncesinin gelişiminde büyük rol oynamıştır (Costa ve Torrechia,2008:10; Zan,1994:278-280).

Ludovico Crippa (1839), muhasebeyi hesap verme bilimi olarak tanımlayarak muhasebe disiplinine yön veren düşünceleri ortaya atmıştır. Crippa, ilgili dönemde Lombardiya'daki Avusturya Muhasebe Merkezi'nin başında bulunmuş ve muhasebe alanındaki görüşleri ile de Milano çevresindeki kültürel gelişiminin bir parçası olmuştur. Yine bu dönemdeki Lombardiya'nın ekonomik yapısı muhasebe alanındaki düşünceleri etkilemiştir. Crippa, *Scienza dei conti, ossia l'arte di tenere i registri e compilare i bilanci di ogni azienda (Science of Accounts, that is the Art of Keeping Books and Drawing up Annual Reports of Every Business)* isimli çalışması ile muhasebe teorisi ile yönetim teorisi arasındaki sürekli ilişkiye dikkat çekmiştir. Bununla birlikte muhasebenin kaydetme olgusunu bütünün bir parçası olarak tanımlamıştır (Aktaran Costa ve Torrechia,2008:11).

Crippa, muhasebenin doğasını ve gelişimini inceleyen Lombardiya Muhasebe Okulu'ndaki ilk yazardır ve muhasebenin doğası ile ilgilenirken işletme odaklı faaliyetler ve bu faaliyetlerdeki kavramların ayrımları üzerinde durmuştur. Crippa hesaplar arasında varlıklara ilişkin alanlar ile kişiye/özneye ait olanların ayrımlarını da yapmıştır (Zan,1994:278-280).

Lombardiya Muhasebe Okulu'ndaki ikinci yazar olan Francesco Villa (1840) ise, muhasebe-

ye bilimsel bir yaklaşım getirmiştir. Muhasebeyi yönetim sürecinin bir parçası olarak görmüş ve bu anlamda katkı sağlamıştır. Bu yaklaşımla daha çok muhasebeye ekonomik olayları inceleyen bir bilim olarak yaklaşmış ve işletmenin mal varlığına ekonomik bir bakış açısı geliştirmiştir. Aynı zamanda mal varlığı olarak ifade edilen değerlerin artışı üzerinde durmuştur (Zan,1994:278-280).

Villa, daha çok Fransız muhasebe kuramının etkisi altında kalmıştır. Villa'nın çalışmaları, muhasebe ve onun karakteristik amacı olan kontrol üzerine kurulmaktadır. Villa'ya göre, muhasebe bir varlıktır; bir örgüt de bir varlıktır. Muhasebe üzerindeki çalışmalar, bir örgütün gerçek unsurları üzerinde çalışmayı ifade etmektedir. Bu varlıklar üzerinde entegrasyonun sağlanması ve verimliliğin maksimum düzeye çıkarılmasına olanak sağlamaktadır. Yine Villa'ya göre, muhasebe kayıt sisteminden ayrı tutulmalıdır. Yani kayıt sisteminden ayrıdır. Her ikisi de farklı alanlardaki karmaşık bilginin ve faaliyetlerin gerekli yöntemlerle kayıt altına alınmasını sağlar. Ancak muhasebe daha fazla bilgiye sahip olmak durumundadır. Bu yüzden Villa'ya göre muhasebe, hesapların tutulması sanatına önderlik etmektedir (Costa ve Torrechia,2008:14). Ayrıca Villa'ya göre, eğer nesnelere değerleri ölçülebilir ve gerçek ise, aynı zamanda ve aynı yerde bulunan varlıkların hesaplanmasına ya da karşılaştırılmasına da uygundur. Bu yüzden paranın değeri sayesinde diğer varlıkların değerlendirilmesi yapılabilir (Costa ve Torrechia,2008:15). Bunlara ek olarak, Villa'nın muhasebenin değerlemesini, yatırımların değerlendirilmesi içerisinde incelediğini söylemekte de fayda bulunmaktadır.

#### ✓ Toskano Muhasebe Okulu

Toskano Muhasebe Okulu, dönemin kültürel ve siyasi durumundan Lombardiya Okulu kadar etkilenmemiş, daha çok Fransız geleneğinden etkilenmiştir (Zan,1994:281). Lombardiya Muha-

sebe Okulu ile karşılaştırıldığında; Toskano Muhasebe Okulu muhasebenin bilimsel bir alan olarak görülmesinde önemli katkılar yaptığını söylemek mümkündür. Toskano okulunda üç yazar dikkat çekmektedir: Giuseppe Cerboni, Francesco Marchi ve Giovanni Rossi.

Giuseppe Cerboni (1886) ile, İtalyan muhasebe sistemi farklı bir yapıya kavuşmuştur. Cerboni'nin en önemli çalışmalarından biri olan "Bilimsel Muhasebe" çalışması yönetimle ve sosyal bilimlerle muhasebenin ilişkisinin olduğunu ve muhasebenin sadece rakamlardan ibaret olmadığını, içerisinde insanın mantıksal karar almasını ve sorgulamasını da içeren ilkeler bütünü olduğunu ortaya koymaktadır. Böylelikle İtalya'da devlet muhasebesi sistemi kurulmuş ve İtalya'daki muhasebe düşününe önemli katkılar yapılmıştır (Aktaran Costa ve Torrechia,2008:16-17).

Cerboni'nin *Logismografi*<sup>3</sup> adını verdiği bu sistemin anlatıldığı "Logismografi" isimli kitabında, sadece mantıksal çift-terafli kayıt sistemi yaklaşımını değil; aynı zamanda devlet muhasebe sistemine yönelik bir kayıt sistemini hedeflemiştir. *Logismografi Muhasebe Sistemi*, malvarlığı ile işletme hesaplarını birlikte göstermektedir. Bütün hesapların tablo şeklinde ve sütunlar halinde gösterildiği Amerikan Muhasebe Sistemine en çok yaklaşan Logismografi Muhasebe Sistemi, işlemleri hem tarih hem de konu itibarıyla aynı anda kaydetmektedir. Bu sistemde devlet malvarlığının bir sahibi, bir de malvarlığının bir yöneticisinin bulunduğu düşüncesi ile mal sahibi (devlet) hesabı, memur (devlet memurları) hesabı olmak üzere iki hesap şeklinde tutulmaktadır (Karaarslan,2004:4). Cerboni logismografi ile, muhasebe ve iktisat arasında

güçlü bir bağ oluşturmuş ve politik iktisadın yöntemlerinin muhasebenin temel amaçları ile birleştirilmesini sağlamıştır. Kayıt tutma gerekçelerinin mantıksal ifadesi olarak tanımladığı logismografi sistemi, Cerboni'nin Teorisi ya da Avrupa'da Cerboni Doktrini olarak bilinmektedir (Esquerre,1978:80-82).

Logismografi ile muhasebeye üç farklı açıdan yaklaşımın sentezi sağlanmıştır. Bunlar (Zan, 1994: 281):

- ✓ Ekonomik Açıdan (İktisadi birimlerin iktisadi idaresinin bilimi)
- ✓ İdari Açıdan (Bu gerekliydi çünkü bir kişinin ihtiyaçlarının karşılanma düzeyi diğer kişilerin ihtiyaçları olmaksızın zor karşılanır.)
- ✓ Sayısal Açıdan- Hesap Açısından (Eylemlerin ve faaliyetlerin karar almada ve karşılaştırılmada kullanılabilmesi için sayılarla ifade edilmesi gerekir.)

Böylelikle logismografi sistemi ile, devlet muhasebesi sistemine teorik bir biçimde yaklaşmak mümkün olmuş ve iktisat ile muhasebe arasındaki ilişki ortaya konmuştur. Politik iktisadın muhasebe uygulamalarını açıklamada kullanılmaya başlanmasına da neden olmuştur.

Toskano muhasebe okulundan diğer bir yazar ise, Giovanni Rossi'dir. Rossi (1882), Cerboni'nin öğrencisidir ve logismografinin filozofu olarak tanımlanmaktadır. Rossi, muhasebeyi teorileştirirken sosyal varlıkların organizmik bir parçası olduğunu savunmuş ve sosyal varlıkların hayati önem taşıyan fonksiyonları üzerinde durmuştur. Yasal, ekonomik ve idari işlevlerini tanımlamış ve analiz etmiş böylelikle de Cerboni'nin idari ve ekonomik konulara olan yaklaşım-

<sup>3</sup> Logismografi kelime anlamı olarak; Yunanca'da mantıksal kayıt altına alma veya tabular muhasebe – liste halindeki muhasebe uygulamaları olarak tanımlanmaktadır (Mattessich,2008:24).

mını farklı bir bakış açısına kavuşturmuştur. Muhasebe teorisi açısından bakıldığında Rossi kişilikçi teoriye göre, hesapların postulatlarını belirlemiş ve hesaplara matematiksel teori (mathematical theory of accounts) geliştirmiştir. Örneğin varlıklardan borçlar çıkarıldığında öz sermaye elde edilmiştir (Zan,1994:282). Böylelikle Cerboni ve Rossi'nin çalışmalarının ortak özelliği ise, çalışmaların temelinde kişilikçilik yaklaşımının yatmasıdır (Mattessich,2003:129-130).

Toskano okulundan üçüncü yazar Francesco Marchi (1867) ise, kişilikçilik teorisinin gelişimine logismografik dilin gelişimini sağlayarak katkı yapmıştır. Dar anlamda Rossi, logismografiyi hesap yapmanın arkasında yer alan bir teori olarak ya da kayıt tutmada kullanılan kurallardan oluşan bir araç olarak tanımlamaktadır. Bunun nedeni olarak da, logismografinin temelinde kişiselleştirme, sahiplik ya da muhasebenin kişiselleştirilmesini ifade eden bir anlam taşıdığını belirtmektedir. Bilindiği gibi sahiplik kavramı ilk olarak Pacioli tarafından dile getirilmiştir. Ancak sahipliğin esas gelişimi Fransa'da 19. yüzyılda Edmond Degranges tarafından "Five Accounts" okulu olarak da bilinen Beş Hesap düşüncesinin kurucusu tarafından geliştirilmiştir (Poddighe vd.,2007:11-12).

Marchi de, özellikle muhasebe konuları üzerine odaklanmış ve Fransız Degranges'in Beş Hesap Teorisine alternatif bir teori geliştirmiştir. Bu teorideki temel kural borçlu ve alacaklının belirsiz ve tanımlanmamış olmasıdır. Özünde Marchi'nin teorisi yasal açıdan varlıklara yaklaşmayı gerektirmektedir. Tüccar ile alışveriş yapan kişinin ya da karşı tarafın arasında özel bir ilişki olduğu ve genel hesap teorisi yerine kişisel hesap teorisinin (personal accounts theory) bu noktada ortaya çıktığını savunmuştur. Bununla birlikte, Marchi'nin çalışmalarında özellikle Cerboni'nin katkılarını görmek de mümkündür. Marchi'nin en önemli çalışması "*Bilimsel Muhasebe ve Sosyal ve İdari Bilimlerle İlişkisi*

(*Scientific Accounting and Its Relations with Social and Administrative Disciplines*)" isimli kitabıdır. Bu kitabın temel amacı, muhasebenin bilimsel temellerinin yansıtılmasına ve bunu yaparken de yüksek oranda intel – disiplinler (disiplinler arası) yaklaşımların kullanımına (Zan,1994:280-281) hizmet etmek şeklinde belirtilmektedir.

#### ✓ Venedik Muhasebe Okulu

19. yüzyılın sonlarında ve 20. yüzyılın başlarında özellikle sanayi devriminin yaşanmasından sonra bilimsel alanda önemli gelişmeler yaşanmış ve büyük işletmeler ortaya çıkmıştır. Bu da muhasebeye bakış açısını değiştirmiştir. Bu doğrultuda ilgili dönemde muhasebe alanında Venedik Muhasebe Okulu'nun büyük etkilerini görmek mümkündür. Venedik Muhasebe Okulu'nda özellikle iki isimden bahsetmek gerekmektedir. Bunlar: Fabio Besta ve Gino Zappa. 1870 ile 1926 yılları arasında Besta ve Zappa ile İtalyan ekonomisine muhasebe perspektifinden yaklaşmak mümkün olmuş ve bu yazarların düşünceleri İtalya'nın gelişen ekonomisi hakkında uluslararası tartışmalara yeni yaklaşımlar eklenmesini sağlamıştır (Costa ve Torrechia, 2008: 22).

Fabio Besta, Anglo - Sakson literatüründe muhasebe tarihçisi olarak adı geçen çok az sayıdaki İtalyan'dan biridir. 19.yüzyılın sonlarında Besta'nın yeni muhasebe teorisi, muhasebeye bilimsel bir bakış açısı kazandırmış ve işletme ile varlıklar arasında içsel bir bağ olduğunu ortaya koymuştur. Besta'nın getirdiği yeni yaklaşımla birlikte kullanılan değer ile maliyetler arasında farklı anlamlar taşımaları nedeniyle bir ayırım bulunduğu ve işletmenin iktisadi değerlerinin izlenmesi gerekliliği belirtilmiştir (Costa ve Torrechia,2008:24). Bununla birlikte Besta, muhasebeyi "*ekonomik kontrol bilimi*" olarak tanımlamış ve muhasebeye değer odaklı teori açısından yaklaşmıştır. Besta, hesapları nesnelere

tanımlayan ya da ölçen miktarlarla ifade edilerek kayıt altına almada kullanıldığını ifade etmektedir. Böylece Besta ölçülebilir miktarlar ile hesap kavramı arasında bir ilişki kurmakta ve varlıkların iktisadi olarak kavramsallaştırılmasını sağlamaktadır (Zan,1994:286).

Venedik muhasebe okulundaki diğer yazar olan Gino Zappa ise, 1910 yılında yayınladığı “*Finansal Raporların Evrimi (Evolution of Financial Reports)*” başlıklı çalışması ile muhasebe düşününe katkı sağlamaktadır. Bu çalışma ile Zappa, yatırımların evrimini ve bir işletmenin her finansal yılın sonunda geçmiş verilerinin sonuçlarından yola çıkarak gelecek yönetime ilişkin etkin kararlar almayı sağladığını belirtmektedir (Costa ve Torrechia,2008:31). Lombardiya Muhasebe Okulu tarafından savunulan değer kavramı ile ifade edilen ölçülebilir miktarı, Toskano Muhasebe Okulu neo-klasik iktisat teorileri ile açıklamış ve bu teorilerle bağlantılı hale getirmiştir. Venedik Muhasebe Okulu’nda ise değer kavramı, varlıklar seviyesinde pragmatik araştırmalar yapılarak açıklanmaya çalışılmıştır. Bunda özellikle 1920’lerde Almanya’da yayılmaya başlayan İşletme İktisadı kavramının, 1926 yılında Zappa tarafından İtalyan muhasebe düşününe “*Economia Aziendale*” olarak yeni bir doktrin şeklinde yansıtılması gösterilmektedir (Costa ve Torrechia, 2008:35-36).

Zappa temelinde, işletme iktisadi kavramı ile bir iktisadi disiplin olarak muhasebeyi anlamaya çalışmıştır (Zan,1994:288). Her iki yazarın arasındaki en temel fark, Besta’nın muhasebe sürecinin başındaki ve sonundaki net varlık değerinin hesaplanmasında yıllık gelir ve ekonomik işlemlerin sonuçları üzerine odaklanması yani daha çok Fransız muhasebe literatürünün etkisinde kalması, Zappa’nın ise, işletme iktisadi kavramına göre muhasebeye yaklaşması ve Alman muhasebe literatürünün etkisinde kalması (Antonelli vd.,2009:482-483) gösterilebilir. Böylelikle Besta’nın çalışmaları muhasebeye yeni bir

bakış açısı getirmekte ve muhasebeye kişilikçi yaklaşım yerine materyalistik, yani kendi ifade-siyle kişilikçi olmayan bir bakış açısı ile yaklaşılmasına olanak tanımaktadır (Mattessich,2003:129-130).

## 2.2. Fransız Muhasebe Okulu

Fransız muhasebe yazarları, 17. ve 19. yüzyıl Avrupa muhasebe düşününde önemli bir yer tutmuşlar ve etkileri yirminci yüzyılın ilk yarısına kadar sürmüştür (Mattessich,2008:113). Fransız muhasebe tarihçileri Lemarchand ve Nikitin’e göre, bu dönemdeki Fransız muhasebe anlayışını oluşturan uygulamalar ve teoriler tüm Avrupa ülkelerine yayılmıştır. Özellikle 19. yüzyılda, Fransız muhasebe teorisyenlerinin, Avrupa’ya maliyet ve maliyet hesaplamalarına yönelik düşüncelerini yaydıkları belirtilmektedir. Çünkü; Lemarchand, Nikitin ve Berland’a göre, 18. ve 20. yüzyıllar arası Fransız muhasebe anlayışı genel anlamda, maliyet muhasebesi uygulamalarının örgütlere derinlemesine yayılmasından oluşmaktaydı (Aktaran Carmona,2005:4).

Bunların yanında, özellikle bu dönemde Mattieu De La Porte (1712) hesaplar üzerinde durmuş ve bir hesabı bir kişi biçimine dönüştürmüştür. Bu ayrım sayesinde hesaplar arasında borçlular ve alacaklılar olarak ayrımlar yapılabilmektedir. De La Porte’yi takip ederek birçok Fransız yazar 18. yüzyılda hesapların sınıflandırılmasına yönelik denemeler ve çözümler yapmıştır. Daha sonra Degranges’ler olarak bilinen (1804- Baba ve oğlun isimleri aynı) Edmond Degranges Beş Hesap Kuramı’nı (Five Accounts School- Cinquecontisti) ortaya atmışlardır. Bu hesap kuramı sayesinde mal sahibinin amaçları ve faaliyetleri doğrultusunda hesap sınıflandırmaları yapılmış ve çift-terafli kayıt sistemine veya kayıt sürecine mantıksal bir açıklama getirilmiştir (Zan, 1994: 273-276). Yine bu dönemde Fransız ve İngiliz akademisyenler arasındaki muhasebe düşüncelerinin ve ortaklaşa yapılan tartışmaların, o dö-



nemdeki muhasebe uygulamalarını doğrudan etkilediği görülmektedir (Aktaran Carmona, 2005:4).

Mattessich (2008:113-114), ilgili dönemdeki Fransız muhasebe araştırmalarının özellikle beş konu üzerinde yapıldığını ileri sürmektedir. Bunlar:

- ✓ Muhasebe Tarihi,
- ✓ Finansal Muhasebe Teorisi (Ticari ve endüstriyel uygulamalar, vergi konuları ve eğitim),
- ✓ İlgili dönemde Almanya, İngiltere ve Amerika'da gelişen maliyet muhasebesi ve yönetim kontrolü çalışmalarına olan uyumlar ve asimilasyonlar,
- ✓ 1920'lerin sonlarında özellikle savaş sonrası enflasyon döneminde fiyatlar genel seviyesine duyulan ihtiyaçlara yönelik muhasebe uygulamaları,
- ✓ Denetim faaliyetlerini de içine alan kamu muhasebecilerine yönelik uygulamalar ve meslekleşme çalışmalarıdır.

Genel anlamda 19. yüzyılın sonları ve 20. yüzyılın başlarında muhasebe literatürüne dört muhasebe teorisi ile katkı yapan Fransız Muhasebe Okulu, hukuk ve muhasebe ilişkisini yitirmemiş ve aynı zamanda iktisadi eğilimlerin de etkisinde kalmıştır (Elitaş,2009). Genel olarak Fransız Muhasebe Okulu, içerisinde dört teori yer almaktadır ve bu teoriler aşağıda açıklanmaktadır. Teoriler: Kişilikçilik teorisi, birleştirici teori, değerler dört durumu teorisi ve matematik teorilerdir.

#### ✓ **Kişilikçilik Teorisi:**

Kişilikçilik teorisi, bir hesap teorisidir. Ortaçağ'ın ilk muhasebe kayıtlarında hesapların kişilere açılmış olduğu kabul gören bir görüştür. Bu hesaplar aynı zamanda üçüncü kişi olarak ala-

caklılar ve borçlularla işletmeyi bağlı kılan zorunluluklardan ve taahhütlerden oluşmaktadır (Güvemli,2007:387). Kişilikçilik teorisi, özünde hesapların kişiselleştirilmesi için kullanılan rasyonalite yerine mantık üzerine temellenen bir kavramsal çerçeveyi ifade etmek amacıyla kullanılmaktadır. En temel özelliği ise, sermaye hesabı üzerine odaklanmasıdır (Mattessich, 2003:133). Yine kişilikçilik teorisine göre kişi hesapları, hukuki bir nedenle açılmış olarak kabul ediliyordu. Bu teori, daha sonraki dönemde yönetsel kuram olarak da adlandırılan hukuki kuram ile birleştirilecek ve hesabın gerçek dayanağı, değer hareketinin kaydına hizmet ettiği ölçüde önem taşıyan, bu değer sorumlu kişisine bağlanacaktır. Kişilikçilik teorisinin en önemli destekleyicileri ve bu teorisinin gelişimine katkı sağlayanlar olarak; Gabriel Faure (1905 – Genel Muhasebenin Kayıtları), Charles Pangaou (1929 – Muhasebe Tekniğine Giriş), H. Deschamps (1907 – Muhasebenin Özeti) ve Belçikalı bir yazar olan Laurent Lefebvre (1917 – Muhasebenin Genel İlkeleri) sayılabilir (Aktaran Güvemli,2007:388-390).

#### ✓ **Birleştirici Teori:**

Birleştirici teorisinin bilinen en önemli savunucusu Jean Gustave Courcelle-Seneuil'dir. Yazarın en önemli eseri 1864 yılında yayınlanan "*Traité théorique et pratique des opérations de banque*" dir. Yazara göre birleştirici teori; işletmenin ve sahibinin birbirinden ayrı olması durumunda ki hesapları ele alan bir kavramdır. Yani uygun bir rantabilite ve rasyonel bir yönetimi sağlamak için işletmenin emrine tahsis edilmiş araçların muhasebede bütünleştirilmesini sağlamaktadır. Tüccar işletmeyi bir hesap şeklinde görür, yabancı durumdadır, bu hesapta işletmeye eklediği tutarlar ve sermayesinden çıkarıp aldığı tutarlar yer alır. Böylelikle sermaye hesabı her zaman alacaklıdır ve pasifte yer almaktadır (Güvemli,2007:390-391; Hiçşaşmaz,1970:52-53). Courcelle – Seneuil'e (1864) göre, işletmenin

binaları, makineleri ve mobilyaları da varlıklar olarak değerlendirmeli ve bu şekilde kaydedilmelidir (Aktaran Richard,2005:4). Bu teorinin Courcelle – Seneuil dışındaki diğer bir önemli savunucusu J. Balley'dir. Balley birleştirici teoriye farklı bir akışı geliştirerek Cerboni'nin logismografik teorisinin de tohumlarını ekmiştir (Güvemli, 2007:391). Böylelikle birleştirici teori, işletme sahibinin işletmenin kuruluş aşamasında koymuş olduğu sermaye hesabı içerisine işletme için kullanılan tüm varlıkları da dahil etmektedir.

#### ✓ Değerin Dört Durumu Teorisi:

Değerin dört durumu teorisinin bilinen temsilcisi Henri Lefevre<sup>4</sup>'dir. Lefevre'nin 1882 yılında yayınladığı “Muhasebe – Birinci Bölüm: Genel Teori ve Eğitim (La Compatibilite ler Fasciule: Theorie generale et enseignement de la compatibilite)” isimli çalışması ve 1885 yılında yayınladığı “İşletme – Teori, Pratik ve Eğitim (Le Commerce, theorie, pratique et enseignement)” çalışmasında muhasebe teorisi ve eğitimi üzerine açıklamak yapmaktadır (Aktaran Jovanovic,2006). Güvemli'ye göre (2007:393) Lefevre, muhasebenin fonksiyonu ya da basit tanımı üzerinde teorisini kurmuş ve bir tartışma başlatmıştır. Bu tartışmada özellikle üzerinde durulması gereken nokta Lefevre'nin muhasebeciye yönelik yaptığı tanımdır. Lefevre'ye göre açık tanımı ile muhasebeci sözcüğü, her şeyi kendisine emanet edilen ya da başkasının zenginliğini, varlığını bilen ve sonuç olarak her zaman hesapta hazır bulundurmak zorunda olan kimsedir. Muhasebe ise bu doğrultuda esas anlamında hesaplaşma zorunluluğu demektir. Lefevre'nin de-

ğerin dört durumu teorisi esas olarak ne bir ekonomik analize, ne hukuki bir analize, ne de işletmenin rasyonel organizasyonu üzerine kurulmuş bir kavrama dayanmaktadır. Bu teori değeri dışarıda bırakmamıştır dahası işletmenin içinde olan değer dönüşüm prosesine ve işletme varlıklarının faaliyetlerine göre defterlerin tutulmasına bağlı olmuştur (Aktaran Güvemli,2007:393-394).

#### ✓ Matematik Teoriler:

Matematik teorileri açıklamak için iki yazarın ayrı ayrı ve birlikte hazırladıkları çalışmalara bakmak gerekmektedir. Bu yazarlar Eugène Léautey (1897 – *Envanter ve Bilanço Üzerine Bir İnceleme - Traité des inventaires et des bilans, 1903 – Limited Şirketlerde Bilançonun Birleştirilmesi - L'unification de bilan des societés par actions*) ve Adolphe Guibault (1865 – 40 Göstergede Muhasebe ve Yönetimin İncelenmesi - *Traité de comptabilité et d'administration industrielle avec atlas de 40 planches*)'tır. Bu yazarlar sadece matematik teorilerin gelişimine katkı sağlamakla kalmamış aynı zamanda maliyet muhasebesinin de gelişimine katkı sağlamışlardır. Léautey ve Guibault<sup>5</sup>'in (1885) yılında birlikte hazırladıkları “Herkes İçin Hesapların Bilimi – İç, Ticari, Sanayi, Finansal ve Tarım Muhasebesi İçin Teorik ve Pratik İnceleme (La science des comptes mise à la portée de tous – traité théorique et pratique de comptabilité domestique, commerciale, industrielle, financière et agricole)” isimli çalışmalarında muhasebe matematiksel ve bilimsel bir disiplin olarak sunulmaktadır (Mattessich,2003:144; Hiçşaşmaz,1970:53-54).

<sup>4</sup> Henri Lefevre'nin, 1965 yılından 1985 yılına kadar yayınladığı birçok çalışması bulunmaktadır. Bu çalışmalarda, muhasebe ile ilgili olan değer teorisinin açıklamalarının yanı sıra özellikle sermaye piyasasına yönelik açıklamaların da yer aldığı bilinmektedir. Detaylı bilgi için, detayları kaynakçada gösterilen Jovanovic'in 2006 yılındaki çalışması incelenebilir.

<sup>5</sup> Daha fazla bilgi için Richard Mattessich'in kaynakçada detayları verilen 2003 ve 2008 yıllarındaki çalışmalarına bakılabilir.

Léautey ve Guilbault'ın (1885) bu çalışmalarında muhasebe matematiğin bir kolu olarak tanımlanmış bilimlerin arasında olduğunu ve muhasebenin amacının da materyal değerlerin karşılaştırılması açısından hesapları yerleştirmek ve çalıştırmak olduğunu belirtmişlerdir. Yazarlara göre, hesaplar bilimi çok sayıda borçlu hesabı, yine birçok sayıdaki alacaklı hesaba eşit tutarda kılan bütün değer hareketlerinde değişmez olarak, hesapların matematik denklemini ve sürekli denklemini ortaya koyduğunu belirtmektedirler. Böylelikle yazarlar muhasebeyi matematiğin bir kolu olarak görmekte ve muhasebenin ekonomi ve politika ile ilgisini de mantıksal olarak ortaya koymaktadırlar (Aktaran Güvemli, 2007:395-398).

### 2.3. Alman Muhasebe Okulu

Almanya'da sanayileşme 19. yüzyılda başlamış ve sanayileşme ile birlikte özgün muhasebe düşüncesi de gelişmeye başlamıştır. Alman muhasebe düşüncesine yön veren ve çok tanınan Schmanlenbach, Schmidt, Töndry bu yüzyılda doğmuştur. Bununla birlikte bu dönem "*Betriebswirtschaftslehre*<sup>6</sup> (business economics, or business administration)" İşletme İktisadı kavramı ya da dönemi olarak da adlandırılan, iktisat ve muhasebenin iç içe geçtiği ya da birlikte anılmaya başladığı dönem olarak ortaya çıkmıştır (Küpper ve Mattessich,2005:346). Bu dönemde işletme iktisadı kavramı sadece Almanya'da etkisini göstermemiş; Doğu Avrupa, İspanya, Türkiye, İtalya ve Japonya'da olduğu kadar İskandinavya'da etkili olmuştur. Bir akademik disiplin olarak işletme iktisadının Almanya'daki modeli birçok ülkenin akademik disiplinin gelişimine katkı sağlamıştır (Üsdiken vd., 2004: 381-382).

Bununla birlikte Alman muhasebe literatürünün dünya muhasebe literatürüne ve düşününe 20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren önemli katkılar sağladığını söylemek mümkündür. Alman muhasebe literatürü ve Alman muhasebesinin gelişimi bu dönemde, Hesap Teorileri, Muhasebeciler ve Ruhsatlı Muhasebeciler, Bilanço Teorileri yardımıyla enflasyon muhasebesine katkı sağlayacak şekilde oluşmuştur. Alman muhasebe literatürü, aynı zamanda muhasebe ve hukuk arasındaki öneme dikkat çekmiş ve böylelikle muhasebe ile hukuk arasındaki ilişkinin Anglo - Sakson ülkelerindeki muhasebe düşününe geçmesine de olanak tanımıştır (Evans,2005:232-233).

Genel özellikleri anlatılan bu dönemde, Küpper ve Mattessich (2005:347-348) tarafından Alman muhasebe sistemine ilişkin çeşitli özellikler sayılmaktadır. Bunlar:

- ✓ Alman muhasebe sistemi Kıta Avrupası ülkelerini etkilemiş ve Hesap Kuramı şeklinde tanınarak yayılmıştır.
- ✓ Bu dönemde Alman muhasebe sistemi bilanço teorileri üzerine odaklanmış ve *Bilanz Theorie* (Bilanço teorileri) ile şekillenmiştir. Bu dönemde ifade edilen bilanço kavramı bütün muhasebe sistemini belirlemiştir. Dolayısıyla tek başına bilanço teorileri işletmenin muhasebe sistemlerine yön vermiştir.
- ✓ Bu dönemde özellikle Alman muhasebe sistemi Alman hukuk sistemi ile birleştirilmiştir.

Yine Küpper ve Mattessich'e (2005:348-349) göre, bu dönemde Alman muhasebe sisteminde modern muhasebe araştırmalarına da rastlan-

<sup>6</sup> Daha fazla bilgi için kaynakçada detayı verilen Behlül Üsdiken vd.'nin 2004 yılındaki çalışmasına bakılabilir.

maktadır. Ancak bu teorilerin temelinde yine hesaplar bulunmaktadır. Bu modern muhasebe araştırmalarında kullanılan muhasebe teorileri ise aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

- ✓ Tek Hesap Sınıfı ile Kişilikçi Teoriler
- ✓ Tek Hesap Sınıfı ile Materyalist Teoriler
- ✓ İki Hesap Sınıfı ile Materyalist Teoriler
- ✓ Üç Hesap Sınıfı ile Materyalist Teoriler

I. Dünya Savaşı öncesi ve sonrası Alman muhasebe sistemi birlikte değerlendirildiğinde savaş sonrasında muhasebe sisteminin işletmelerin ve vergi düzenlemelerinin devlet otoritesi altında bir sistem haline dönüştürüldüğü, böylelikle muhasebenin nesnel, tarafsız ve bağımsız hale getirildiği görülmektedir (Maltby,1997:80). Özellikle I. Dünya Savaşı sonrasında, Alman muhasebe sistemlerinin bilanço teorileri ile anıldığını hatta birçok akademisyene göre (Evans, Graves, Güvemli, Küpper ve Mattessich vb.) bilanço okulu şeklinde isimlendirildiğini söylemek mümkündür. Bunun temel nedeni ise, Schmidt'in ve Schmalenbach'ın bilanço teorileri, çalışmaları ve tartışmaları muhasebe alanında önemli bir yer tutmaya başlamasıdır (Küpper ve Mattessich,2005:350). 1970'lere kadar etkisini sürdüren bu dönemde, Alman muhasebe düşününde yer alan bilanço teorileri birbirleri ile yarışır hale gelmiş ve muhasebe araştırmalarındaki işleyen paradigmaları sadece ulusal anlamda değil, uluslararası anlamda da belirlemiştir.

Bu tartışmalar 1920'lerde başlamıştır. 1920'lerde Alman işletme ekonomisti Eugen Schmalenbach ve Fritz Schmidt bilançonun fonksiyonu ve doğası üzerine kuramsal bir tartışma başlatmışlardır. Schmalenbach'ın "*Dinamik Bilanço Teorisi*" ve Schmidt'in "*Organik Bilanço Teorisi*" tartışmaların yapıldığı kuramları oluşturmaktadır (Graves,1992:80). Dinamik ve organik bilanço teorilerine geçmeden önce, tartışmaların

çıkış noktasını oluşturan Statik Bilanço teorisini açıklamakta fayda bulunmaktadır.

Statik bilanço teorisi 19. yüzyıldan itibaren Alman muhasebe düşününde tartışılmaya başlanmıştır. Ancak 1933 yılında dinamik özelliklerini Scheffler'in çalışmasında bulmuştur. Statik bilanço teorisinde varlıkların değerlemesi üzerine odaklanılmış ve teorisinin ortaya çıkış amacı olarak da bir teorisinin gelişimi kadar bilanço yapısının ve bilançonun pratik amacı yani bütün bir bilançonun anlaşılma gerekliliği belirtilmiştir. Bilanço teorisi sistematik olarak ekonomik hayatın ilişkilerini materyalist ve mantıksal olarak kaydeden koordineli bir sisteme dayanmaktadır (Küpper ve Mattessich, 2005:353-354).

Statik bilanço teorisinin eleştirisi ile ortaya çıkan dinamik bilanço teorisi, Alman bilim adamı, Prof. Dr. Eugen Schmalenbach tarafından, 1919 yılında yazdığı "*Dinamik Bilanço (Dynamische Bilanz)*" isimli kitabıyla ortaya konulmuştur. Ancak dinamik bilanço teorisi ilk olarak, Schmalenbach tarafından ortaya atılmamıştır. Schmalenbach dinamik muhasebeye Wilmowski'nin 1895 ve 1907 yılındaki çalışmalarından yararlanarak ortaya attığını belirtmektedir (Aktaran Küpper ve Mattessich,2005:354-355). Schmalenbach'ın dinamik bilanço teorisinde bilanço, sadece elde edilen gelir ve gider hesaplarının arasındaki ilişki üzerine odaklanmaktadır. Schmalenbach burada statik bilanço teorisini geleneksel bakış açısı olarak görmekte ve dinamik bilanço yardımıyla gelir hesaplamalarını anlatmaktadır. Schmalenbach bu teoride bilançoyu bir araç olarak görmekte ve dinamik bilanço yardımıyla kar - zarar hesabının ulaşılmasına yardımcı olduğunu söylemektedir (Aktaran Graves,1992:80-83; Aktaran Yayla ve Uçma,2009).

Schmalenbach'ın dinamik bilanço teorisinin en temel özelliği karın hesaplanmasına güçlü vurgular yapması özellikle de etkinlik kontrolünü amaçlamasıdır. Varlıklar ve sermaye yıl sonunda

kalanlara bağlı olarak yani gelir ve giderlerdeki artışlar ya da azalışlara bağlı farklara göre belirlenmektedir. Yine Schmalenbach gelir tablosunu bilançoyu elde etmek amacıyla hazırlandığına inanmaktadır. Aynı zamanda bilançonun statik yerine dinamik bir özellik taşıdığını ve gelir ölçümünün yapılabilmesi için bilanço ve gelir tablosuna birlikte ihtiyaç duyulduğuna inanmaktadır. Schmalenbach pragmatik bir yaklaşım benimsemekte ve çoklu değer yaklaşımının temel kökenlerinin tarihsel maliyetlere dayandığını bunun da enflasyon döneminde genel fiyat seviyesine bağlı olarak hesaplanması gerektiğini vurgulamaktadır (Küpper ve Mattessich, 2005: 355-356).

Schmalenbach'ın dinamik bilanço teorisinin iki önemli özelliği bulunmaktadır. Bunlardan ilki Schmalenbach'ın geliri işletmenin faaliyetlerinin etkinliğinin ölçümünü sağlayan bir gösterge ya da sunum olarak görmesidir. İkincisi ise, dinamik teorisinin karşılaştırılabilir olma özelliğidir. Yani buradaki karşılaştırılabilirlik ilkesi periyodik olarak elde edilen karların karşılaştırılabilir olma özelliği nedeniyle kontrole olanak tanınmasıdır (Aktaran Graves vd., 1989:17). Belirtilen özelliklere sahip bu teori, 1910- 1920'lerde Alman muhasebe düşününde bu teori önemli bir yer tutmuştur (Graves,1992:80-81; Yayla ve Uçma,2009).

Küpper ve Mattessich'e göre (2005:354-355), Schmalenbach'ın muhasebeye olan katkıları altı başlık altında toplanmaktadır:

- ✓ Dinamik bilanço teorisine formel bir yapı kazandırmıştır.
- ✓ Enflasyon muhasebesinin gelişimine katkı sağlamıştır.
- ✓ Maliyet muhasebesi ve fiyatlandırma teorisine katkı sağlamıştır.

- ✓ Ruhsatlı kamu muhasebecilerinin yapılmasına hız kazandırmıştır.
- ✓ Finans teorisi üzerine katkı sağlamıştır.
- ✓ Schmalenbach'ın takipçileri hesap teorisinin gelişimine katkı sağlamış ve hesap teorisinin tek başına bir disiplin haline dönüşmesine olanak tanımıştır.

Organik bilanço teorisi ise, Alman bilim adamlarından Fritz Schmidt tarafından 1921 yılında "Organik Bilanço" (Die Organische Bilanz ) isimli kitabıyla ortaya konulmuştur. Schmidt'in dinamik bilanço teorisine olan eleştirisi 1908 yılından öncesine dayanmaktadır. Ancak Schmidt organik bilanço kavramını ilk olarak 1918 yılında yayınladığı "Dynamic Accounting" başlıklı çalışması ile ortaya atmış daha sonra da 1922 yılında "Organic Current Value Accounting" isimli kitabında organik bilanço teorisinin detaylarını anlatmıştır (Aktaran Graves,1992:82).

Schmidt makro ekonomi ile bağlantılı bireysel olarak bir işletmenin perspektifinden organik adını verdiği bir muhasebe ve değerlendirme teorisi geliştirmeye çalışmıştır. Schmidt'in bu teorideki temel amacı, doğru gelir tablosu değerleri kadar doğru bilanço değerleri elde etmektir. Bu teorisinin bir özelliği daha fiziksel sermayenin korunması üzerine odaklanmasıdır. Schmidt'in organik maliyet teorisi de satış fiyatları üzerine odaklanmaktadır (Aktaran Küpper ve Mattessich, 2005:357-358).

Schmidt'e göre, dinamik kavramı işletme varlıklarının düzenli olarak dolaşım sürecini ifade etmektedir. Statik kavramı ise, dinamik sürecin anlık fotoğrafını yansıtmaktadır. Statik fotoğraflara göre, iktisadi sürecin gelişimi hakkında sonuçlar ortaya koyan karşılaştırmalı statik bilançolar önemlidir. Buna uygun olarak muhasebe dinamik, bilanço statik, bilanço analizi de statiktir. Bu durumda bilançonun; varlıkların yansı-

tilması (Statik teori) ve sonuçların yansıtılması (dinamik teori) olmak üzere iki amacı vardır. Yani Schmidt'in ortaya attığı düalist (iki yanlı) bir teori vardır (Aktaran Güvemli,2007:423-424).

Bununla birlikte, organik bilanço teorisinde işletmelerle ulusal ekonomi arasında organik bir bağ vardır. İşletme bu durumda organik bütünün parçasını oluşturmaktadır. Bu nedenle işletmelerin bilançoları da bu özelliğe göre değerlendirilmelidir. Bu organik bağ nedeniyle, piyasada meydana gelen fiyat hareketleri işletmeleri etkiler. Dolayısıyla cari piyasa fiyatları da işletmelerin iktisadi faaliyetlerinin değerlendirilmesine doğrudan etki eder (Graves,1992:83).

Bilanço teorileri ile anılan Alman muhasebe düşünüşünü içerisinde yer alan bilanço teorileri arasındaki en önemli fark, değerlendirme ve anlamadır. Buradaki değerlendirme ve anlama kavramı özünde gelir kavramı üzerine dayanmaktadır. Nicklish'in (1912,1929,1932) yıllarında ortaya attığı Çoklu Bilanço Teorisi (Multi – Bilanztheore) bütün yaklaşımların birleşiminden oluşan bir bilanço önerisinde bulunmaktadır. Çoklu bilanço teorisi, temelinde değerlerin tamamını kapsayan bütüncül bir teoriyi ifade etmektedir. Bilindiği gibi, Nicklich'in en çok bilinen yönü muhasebe ve işletme iktisadı arasındaki uyuma normatif – etiksel temelli bir yaklaşım benimsemesidir. Nicklich çoklu bilanço teorisinde de yine benzer bir yaklaşım benimsemiştir (Küpper ve Mattessich,2005:353).

#### **2.4. İngiliz - Amerikan Muhasebe Okulları**

Çeşitli dönemlerde muhasebe düşüncesinin liderliği değişik ülkelere ve farklı dillere geçmiştir. Örneğin 20. yüzyılın ilk yarısında liderlik Almanya'da iken, 20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren liderlik İngiliz dili bölgesine geçmiştir. İlk bakışta İngiliz dilinin hakim olduğu bölge olarak İngiltere düşünülebilir ancak bu bölgeye

Amerika'da dahildir (Mattessich,2008:41). İngiltere'nin muhasebe düşünündeki liderliği üstlenmesinin temel nedenleri olarak, ülkenin ticari ve finansal durumu, sanayileşme düzeyi ve Adam Smith, David Ricardo, John Stewart Mill gibi ekonomistlerin büyük etkisi sayılmaktadır (Küpper ve Mattessich, 2005:346).

Anglo - sakson ülkeleri ya da İngilizce konuşulan ülkelerdeki muhasebe okullarının ya da düşünün gelişimi 18. ve 19. yüzyıllarda daha çok Alman ve Fransız muhasebe teorilerinin gelişimine katkı yaparak gerçekleşmiştir. Örneğin dönemin büyük mantıkçı ve matematikçilerinden biri olan August De Morgan (1806- 1871) kişilikçi teoride yer alan hesaplara yönelik mantıksal çıkarımlar yapmıştır. Bununla birlikte, muhasebenin kavramsal çerçevesi için bir matris hazırlamış ve kayıt tutmanın temel ilkesi olarak bu çalışmayı yayınlamıştır (Mattessich, 2003: 134).

1880'lerde ve 1890'larda bu ülkelerde özellikle endüstriyel kapitalizmin gelişimi ile birlikte maliyet ve yönetim muhasebesine yönelik gelişmeler artmaya başlamıştır. Bu gelişmelerin temelinde daha çok değerlendirme ve amortisman işlemlerinde yaşanan sorunların artmaya başlaması ve tarihsel maliyet konularına verilen önemin artması yer almaktadır (Mattessich, 2003:138-142). Bu durum belirtilen ülkelerde maliyet ve yönetim muhasebesi okullarının gelişimine katkı sağlamış ve bu gelişmeler doğrultusunda muhasebe düşünündeki liderlik 20. yüzyılın ilk çeyreğinden itibaren Anglo - sakson ülkelerine maliyet ve yönetim muhasebesi temelinde gelişerek geçmiştir.

Yine dönemin muhasebe akademisyenlerinden biri olan Carter Garison da en az De Morgan kadar muhasebe düşününe katkı sağlamıştır. Garison'a göre, muhasebenin sadece bilgi verme işlevinin yanında, yönetimi yönlendiren bilgileri verme işlevinin de olması, muhasebe bilgileri-

nin sadece kayıt edilmesinin değil, yönetimin amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelik bilgileri de hazırlaması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu durum muhasebenin merkezini kayıt tutma işlevinden çıkarıp; mal oluş muhasebesine yönlendirmiştir. Böylelikle yönetim muhasebesi uygulamaları ortaya çıkmıştır (Güvemli, 2007:427-428).

Bu dönemde, Bunnell (1911) tarafından sabit bütçeleme sistemi ortaya atılmış ve McHenry (1914,1916) tarafından standart maliyet kavramları tartışılmaya başlanmıştır. İngilizce konuşulan bu ülkelerdeki gelişmeler maliyet muhasebesi terminolojisinin oluşumuna ortam hazırlamıştır. Yaşanan gelişmeler sayesinde değerlendirme ve amortisman işlemlerine yönelik sorunlardan uzaklaşmış; muhasebe ilkeleri, kurallar ve standartlar tartışılan konular haline gelmiştir. Böylelikle ekonomik gelişmeye cevap verecek nitelikte muhasebe uygulamaları değişmiş ve tekdüzen muhasebe sistemini geliştirmeye yönelik düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır (Aktaran Mattessich, 2008:174-176).

İngiliz - Amerikan muhasebesinin sadece uygulamalara dönük olması, muhasebede sorunların çözümünde düşünce ve metodoloji olarak basit yolların denenmesi, kuramsal gelişmelerin dışında kalınması dikkat çekmektedir. Bununla beraber muhasebe mesleğine verilen önemin artması ve mesleki prestijin sağlanması sayesinde gelişen muhasebe düşünüyü öncelikle İngilizce konuşulan ülkelere, eski İngiliz sömürgelerine, Latin Amerika ülkelerine ve Japonya'ya yayılmıştır (Güvemli,2007:430).

Bu ülkelerde muhasebe düşünüyü savunulan ve tartışılan teoriler sayesinde dönemin ekonomik gelişmelerine göre şekillenmiş; ancak sosyal ve kültürel açıdan diğer ülkelerdeki muhasebe düşünüyü şekillendirmiştir.

### 3. SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Bir teori temelinde, uygulamaları açıklayan ifadeleri, bilgiyi ve inanışları açıklamakta ve yanıtmaktadır. Böylelikle teorinin kabulü yeni eylemlerin anlaşılmasına da olanak sağlamaktadır. Aynı durumu muhasebe teorisi açısından değerlendirdiğimizde, muhasebe uygulamalarının eleştirilmesine ve deneyimlenmesine teorinin doğrudan katkılar sağladığını söylemek mümkündür. Bunun temel nedeni ise, deneyimlerden yararlanılarak geçmişin eleştirisi ya da açıklanması yapılmakta ve bu da geleceğin tahminlenmesine olanak sağlamaktadır (Littleton ve Zimmerman,1962:10-11). Sonuçta da uygulamalara rehberlik edebilecek ideal bir teorinin oluşumu sağlanmaktadır.

Bilindiği gibi, tüm disiplinlerde, teoriler ve kavramlar tarihsel süreklilik içerisinde gelişim göstermektedir. Aynı durumu muhasebe açısından söylemek de mümkündür. Yani modern anlamda muhasebe teorisini anlayabilmek için muhasebe düşüncesinin ve teorisinin tarihsel gelişimine bakmak gerekmektedir (Akdoğan ve Aydın,1987:63-65). Bunu yaparken de içinde bulunan dönemin sosyal, kültürel ve ekonomik durumunu bilmek gerekmektedir. Çünkü dönemin sosyal, kültürel ve ekonomik durumu, sosyal alan içerisinde şekillenen muhasebenin de anlaşılmasını kolaylaştırmaktadır. Bu çalışmanın da temel çıkış noktasını yapılan bu değerlendirmeler oluşturmaktadır.

Çalışmanın kapsamı dahilinde uluslararası muhasebe literatürüne yönelik tarihsel bir değerlendirme yapıldığında; 19. yüzyılda ulusal muhasebe literatürü birçok ülkede önemli olarak görülürken, uluslararası anlamda göz ardı edildiği ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, 19. yüzyılda hatta 20. yüzyılın başlarında modern anlamdaki muhasebe fikirleri ya da teorileri fark edilememiş (Mattessich,2003:126) ve uluslararası

geçişler de sınırlı ölçülerde kalmıştır. Ancak bu sınırlı geçişlere rağmen her yüzyılda farklı ülkelerin muhasebe düşününe yön verdiği de görülmüştür. Örneğin İtalyan muhasebe düşününü, 15. ve 16. yüzyıllarda başta Kıta Avrupası ülkeleri olmak üzere birçok ülkedeki muhasebe düşününe yön vermiştir. Ancak 18. yüzyılda bu etkinin bir düşüşe geçtiği görülmektedir. Özellikle Fransız Edmond Degrange's'in 18. yüzyıldaki karmaşık muhasebe teorisini Beş Hesap Teorisi (Five Accounts Theory- Cash, Goods, Receivables, Payables, Profit and Loss) olarak basitleştirmesi sayesinde, 19. yüzyıldaki muhasebe düşününe Fransız yazarlarının yöne verdiği de söylenebilir (Mattessich,2003:127). Daha sonraki dönemde ise, Alman bilanço teorilerinin

muhasebe düşünündeki liderliği üstlendiği görülmektedir. 1. Dünya Savaşı sonrasında 1970'lere kadarki sürede ise, İngiltere'deki ve Amerika'daki maliyet ve yönetim muhasebesi çalışmalarının, muhasebe literatüründeki yerini aldığı görülmektedir. Dünyada yaşanan bu değişim ve yayılma döneminde ulusal bir gelişmenin olmaması ise, çift taraflı kayıt sisteminin ancak 19. yüzyılın son çeyreğinde uygulanmaya başlaması olarak gösterilebilir.

Çalışmada temel alınan dört muhasebe okuluna ilişkin yapılan detaylı açıklamalardan sonra, muhasebe okullarının temel özelliklerinin karşılaştırılmasına aşağıdaki tablo üzerinde yer verilmektedir.

**Tablo 1. Muhasebe Okulları'nın Özelliklerinin Karşılaştırılması**

Muhasebe Sorunları	İtalyan Muhasebe Okulu	Fransız Muhasebe Okulu	Alman Muhasebe Okulu	İngiliz – Amerikan Muhasebe Okulu
<i>Muhasebenin Amacı</i>	İktisadi sürece katılan kişilerin denetimi	Kaynakların kullanımında etkinlik	Rasyonel muhasebe prosedürlerinin geliştirilmesi	Yönetimin etkinliğinin artırılması ve denetimi
<i>Muhasebenin Konusu</i>	Kişilerin hak ve sorumlulukları	Kaynaklar	Süreçler	Yöneticilerin davranışları
<i>Muhasebenin Konusu</i>	Belgeler	Varlıklar	Varlıklar	Varlıklar
<i>Etkileyen Temel Bilim</i>	Hukuk	Ekonomi ve politika	Matematik	Psikoloji
<i>Bilanço (İçerik)</i>	Hak ve sorumlulukların eşitliği	Gelir- gider eşitliği	Alacak ve borç kalanlarının eşitliği	Varlıkların borç ve sermaye toplamı ile eşitliği
<i>Bilanço (Hesaplar arası ilişkiler)</i>	Hesaplardan ortaya çıkar.	Hesaplardan ortaya çıkar.	Hesaplardan ortaya çıkar.	Kesinlik yoktur.
<i>Değerleme</i>	Satış fiyatı	Maloluş fiyatı	Kesinlik yoktur.	Yönetimin amacına göre değişmektedir.
<i>İçerik Olarak Hesaplar</i>	Sadece kişisel hesaplar	Sadece envanter ve işlemsel hesaplar	Aktif ve pasif hesaplar	Kesinlik yoktur.
<i>Yapılarına ve Amaçlarına Göre Hesaplar</i>	Bir sıra	Bir sıra	Bir sıra	Kesinlik yoktur.



<i>İkili Kaydın Nedeni</i>	Hak ve sorumlulukların değişimi	Varlıkların değişimi	Bilançodan ortaya çıkar.	Kesinlik yoktur.
<i>Yöntem</i>	Tümevarım	Tümevarım	Tümdengelim	Tümevarım
<i>Muhasebenin Sınırları</i>	Mikro Muhasebe	Mikro ve makro muhasebe	Mikro ve makro muhasebe	Mikro Muhasebe

**Kaynak:** Güvemli, 2007: 433

Tablo 1’de özetlenen durum, yani her yeni teori ve her yeni düşünce bugünkü anlamda muhasebe literatürünün oluşmasında birer kilometre taşı sayılmaktadır. Bu durum muhasebeyi yalnızca ekonomik varlıkları ölçmede ve değerlemede kullanılan bir araç olmaktan çıkartıp; potansiyel bilgi kaynağı haline dönüşmesine ortam hazırlamıştır. Tarihsel perspektifinde ele alınan ve detaylı bir şekilde açıklanan muhasebe okulları da özünde her bir muhasebe sistemini ya da teorisini ulusal açıdan değerlendirmekle kalmamış; oluşan literatürün uluslararası geçişinin de anlaşılmasını sağlamıştır.

Çalışmada detaylandırılarak açıklanan muhasebe okulları, muhasebenin bilimsel alt yapı ka-

zanması sürecine ciddi anlamlarda katkılar yapmış, bununla birlikte muhasebenin iktisat, hukuk, matematik gibi diğer disiplinler ile birlikte değerlendirilmesine imkan sağlamıştır. Sonuçta muhasebe okulları sayesinde uluslararası anlamda muhasebe literatürü oluşmuş ve muhasebe okulları aracılığı ile aktarılan muhasebe öğretisi, bir toplumu şekillendiren sosyal ve ekonomik çevreye göre gelişerek büyümüştür. Muhasebe düşünün altın çağlarını yaşadığı on dokuzuncu ve yirminci yüzyıllar muhasebeyi sadece kayıt tutma olgusu olmaktan çıkartarak potansiyel bir bilgi kaynağı haline dönüştürmüştür. Bu da sonraki nesillerin muhasebeye bilimsel perspektiften yaklaşması için gerekli ortamın hazırlanmasına yardımcı olmuştur.

**KAYNAKÇA**

- Akdoğan, Nalan ve Hamdi Aydın. 1987. *Muhasebe Teorileri*, Gazi Üniversitesi Yayın No:98, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No:44, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.
- Antonelli, Valerio, Trevor Boyns and Fabrizio Cerbioni. 2009. The development of cost accounting in Italy, c.1800 to c.1940, *Accounting History*, Volume:14, Number:4, pp. 465-507.
- Carmona, Salvador. 2005. *The History of Management Accounting in France, Italy, Portugal and Spain*, Instituto de Empresa Business School Working Paper, WP05-30, 18.11.2005, [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1016360](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1016360) (Erişim Tarihi: 17.09.2010).
- Carnegie, D. Gary, Cherly S. McWatters and Brad N. Potter. 2003. The Development of Specialist Accounting History Literature in the English Language: An Analyses by Gender, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Volume:16, Number:2, pp.186-207.
- Costa, Massimo and Patrizia Torrecchia. 2008. *Value and Accounting Between History and Theory: The Italian Case*, <http://www.cardiff.ac.uk/carbs/conferences/abfh2008/costa.pdf> (Erişim Tarihi: 10.05.2010).
- Elitaş, Cemal. 2009. *Muhasebe Araştırmalarında Kullanılan Yöntemler*, <http://www2.aku.edu.tr/~celitas/sayfalar/MT2.pdf> (Erişim Tarihi: 11.05.2011).
- Esquerre, Paul Joseph. 1978. *The Applied Theory of Accounts*, Arno Press Inc. Pp.80-82.
- Evans, Lisa. 2005. Editorial: Accounting history in the German language arena, *Accounting, Business & Financial History*, Volume:15, Number:3, November, pp. 229 — 233.
- Graves, Finley O. 1992. Dynamic Theory and Replacement Cost Accounting: The Schmalenbach - Schmidt Polemic of the 1920s, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Volume:5, Number:1, pp.80-91.
- Graves, Finley O., Dean W. Graeme and Frank L. Clarke. 1989. *Schmalenbach's Dynamic Accounting and Price-Level Adjustments: An Economic Consequences Explanation*, Garland Publishing Inc., New York & London.
- Güvemli, Oktay. 2007. *Mali Tabloların Evrimi*, Avcıol Basım ve Yayın, İstanbul.
- Hiçşaşmaz, Mazhar. 1970. *Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı*, Ankara: TİSA Matbaacılık Sanayi.
- Jovanovic, F. 2006. *Economic Instruments and Theory in the Construction of Henri Lefevre's "Science of the Stock Market"*, Chapter 8, In Poitras, Pp. 168 – 190, [http://www.sfu.ca/poitras/her\\_DI](http://www.sfu.ca/poitras/her_DI) Erişim Tarihi: 12.05.2011.
- Karaarslan, Erkan. 2004. *Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni*, <http://kamumuhasebesi.org/bolum/makale/dosya/20.pdf> Erişim Tarihi: 10.05.2011.
- Küpper, Hans-Ulrich and Richard Mattessich. 2005. Twentieth century accounting research in the German language area, *Accounting, Business & Financial History*, Volume:15, Number:3, pp. 345 — 410.
- Littleton, A.C. and V.K. Zimmerman. 1962. *Accounting Theory: Continuity and Change*, Prentice- Hall, Inc. Englewood Cliffs, N.J.
- Littleton, A.C. 1953. *Structure of Accounting Theory*, American Accounting Association Monograph Number:5, USA.
- Maltby, Josephine. 1997. Accounting and the Soul of the Middle Class: Gustav Freytag's "SOLL UND HABEN", *Accounting, Organizations and Society*, Volume:22, Number:1, pp. 69-87.
- Mason, Jimmie Lee. 1953. *The Profession of Accountancy*, Texas Technological College, Master of Business Administration, May, Unpublished Master Thesis, <http://etd.lib.ttu.edu/theses/available/0630200931295015076499/unrestricted/31295015076499.pdf> (Erişim Tarihi: 15.04.2010).
- Mattessich, Richard. 2008. *Two Hundred Years of Accounting Research*, Routledge New Works in Accounting History, Routledge Taylor&Francis Group, London and New York.

Mattessich, Richard. 2003. Accounting research and researchers of the nineteenth century and the beginning of the twentieth century: an international survey of authors, ideas and publications, *Accounting, Business & Financial History*, Volume:13, Number: 2 July, pp. 125–170.

Poddighe Francesco, Stefano Coronella; Salvatore Madonna and Enrico Deidda Gagliardo. 2007. Francesco Marchi and the Development of Logismology, *Accounting, Business & Financial History*, Volume:17, Number: 1, pp. 11–32, March.

Previts G.J., L.D. Parker and E.D. Coffmann. 1990. An Accounting Historiography: Subject Matter and Methodology, *Abacus*, Volume: 26, Number: 2, Pp. 1- 16.

Richard, Jacques. 2005. *Fair Value: Towards a Third Stage of the French Accounting Capitalism?*, [http://www.dauphine.fr/cereg/chaire\\_rech/cereg200509.pdf](http://www.dauphine.fr/cereg/chaire_rech/cereg200509.pdf) Erişim Tarihi: 10.06.2011.

Üsdiken, Behlül, Alfred Kieser and Peter Kjaer. 2004. Academy, Economy and Polity: Betriebswirtschaftslehre in Germany, Denmark and Turkey before 1945, *Business History*, Volume: 46, Number: 3, July, pp.381 – 406.

Yayla, Hilmi, E. and Tugba Ucma. 2009. The Intellectual Migration and Accounting: the Diffusion of Dynamic Balance Theory to Turkey, *The First Accounting History International Emerging Scholar's Colloquium (IAHI-ESC)*, 15- 17 July, *SIENA, ITALY*.

Zan, Luca.1994. Toward a History of Accounting Histories: Perspectives From The Italian Tradition, *The European Accounting Review*, Volume:3, Number:2, pp.255-307.

<http://www.wikipedia.org>

