



# Muhasebe Tarihinde Araştırma Yöntemleri

**Prof. Dr. Jean Guy Degos**

Bordeaux I Üniversitesi

*Tercüme:* Prof. Dr. Oktay Güvemli

Bu araştırmada, muhasebe tarihinde araştırma yöntemlerini teorik yönden değil, daha çok pratik yönleri ile inceleyeceğiz. M.J.R. Graffikin, Horace. R. Given, R.J. Bricker ve hatta R.J. Chambers gibi tanınmış yazarlar teorik tarihin sorunları ile ilgili önemli yayınlar yapmışlardır. Bizim amacımız uygulama alanında araştırmaya yardımcı olmaktır. Muhasebe tarihi araştırmacısı genel tarih alanında olduğu gibi kendisinin hedeflerinin bulunması gerektiği bilincinde olmalıdır. Onun, çözmesi gereken aşağıdaki üç soruyu yanıtlamasıdır.

- Öncelikle ispatlaması gereken bazı noktaların ve bir hedefinin olması gerekir.
- Daha sonra bu hedefle uyuşan bir temele sahip olmalıdır.
- Sonuç olarak da hedeflerinden ve seçeneklerinden yararlanarak gerekli araçları kullanabilmelidir.

Bu üç hususu şimdi sırası ile ele alalım:

## **1. Muhasebe Tarihçisinin Bir Hedefi Olmalıdır**

Seneque, nereye gittiğini bilmeyen kişi için yararlı rüzgar yoktur demiştir. Belki de bütün öteki araştırmacılardan daha fazla olarak tarihçinin yapması gerekeni bilmesi gerekir. D.L. Flesher ve W. D. Samson, çoğu zaman araştırmacıların muhasebede soru sormadan önce belge ve cevap bulduklarını iyi bir şekilde göstermişlerdir. Onlar, muhasebe tarihi araştırması konusunda mümkün olan dört hedef olduğunu da ortaya koymuşlardır.

- Olayın tasviri, tanımlanması,

- Pek çok olay arasındaki ilişkilerin ortaya çıkarılması,
- Bir teorinin sağlamlığını desteklemeyi sağlayan gelecek olayların tahmini,
- Gelecekteki olayların etkisi.

Öngörülen hedefler ne olursa olsun, bir araştırmacı, sorunu daha önceden incelemiş yazarlardan hareket ederek, kendi kişiliğini de hesaba katarak belgelerin zıtlıkları, farklılıkları ve de çokluklarını bir araya getirmelidir. Muhasebe tarihçisi kendisini tehdit eden tuzakların bilincinde olmalıdır.

İlk tuzak, bugünün kültürü ve ortamından etkilenmiş kendi şahsi kişiliğidir. Bir asır içinde muhasebe, revizyon, işletme kontrolü ve özellikle bilgisayarın katılımı ile pek çok gelişme kaydetmiştir. Eski belgelerin değerini anlamak için bunların önemini bilmek gerekir.

Bir çok düşünceye sahip olmak ve pek çok olay içinden sadece bu düşünceyi güçlendirmek doğru değildir. Kuşku duyulması halinde eleştirel yaklaşıma ve mümkün olduğunca genelleştirilebilecek sonuçlara değinmek uygun olur. Tarihçi olaylarla ilgili üstünkörü bir bilgiye de sahip olmamalıdır. Bu yanı sıra karşı koyabilecek en iyi bilgi derin bir muhasebe bilgisidir.

Bir olgunun tasviri, erişilebilecek en kolay hedeftir. Bundan yararlanmaya dikkat etmek gerekmektedir. Örneğin yedinci yüzyılda Batı Avrupa'da orijinal bir muhasebe keşfi üzerinde çalışan bir tarihçi ilk zamanlarda tasvir yapmakla yetinebilir.

İkinci hedef pek çok olgu arasında ilişkilerin bulunmasıdır. Burada bilimsel

bir yaklaşıma sahip olunmaya çalışılmaktadır. Zira, varsayımlarda bulunmak onları test etmek ve bir sonuca varmak durumu ile karşılaşılması mümkündür. Sıklıkla muhasebe tarihi ve ekonomi arasındaki ilişkilere dayanmak gereği ortaya çıkabilir. Bu ilişkilerin ortaya çıkması, söz konusu ilişkilerin analizi sırasındaki istatistiğin özelliğinin belirlenmesi ile tamamlanabilir.

Bir anlamda bu temel hedefler, muhasebe tarihçisinin temel hedefleridir. Bazı hallerde hazırlanan model, öngörülerde bulunmayı veya destek sağlamayı ve son olarak da güncel olayları etkilemek biçiminde ortaya konulabilir.

Her durumda tarihçi hırslı olmalıdır. Bu hırs hedeflerin bilimsel içeriğini, incelenen tarihi dönemi ve yapılacak çalışmanın tamamlanma süresini kapsamalıdır. Bir defa hedef seçimi yapıldı mı muhasebe tarihçisi, temel bir seçenek yapmalı ve konuyu genel bir şekilde ortaya koymalıdır.

## **2. Muhasebe Tarihçisi Temel Bir Seçenek Yapmalıdır**

Muhasebenin bir değil ama üç tarihi olduğu söylenebilir. Tarihçinin bu seçenekler arasından bir seçim yapması gerekir. Zira bu seçim kullanılacak araçları ve varılacak sonuçları belirleyebilir.

Birincisi, mümkün ve de gerçekleştirilecek en kolay seçenek muhasebe yazarlarının tarih ve doktrinler ile ilgili çalışmalarına ilgi göstermektir. Bu tarih, muhasebe düşüncesini kitaplardan, makalelerden, Pacioli gibi tanınmış yazarlarca yazılmış eserler uyarınca veya üzerine kayıt yapılmış papirus, kil tabletler, kayalar gibi elemanları dikkate alarak inceler. Bu tarihte, muhasebe uygulamaları (kayıtlar, defterler vb.) öncelikle değil ama bir yazarın düşüncesinin yansıması olarak ikincil şekilde incelenir. Bu tarih 1960'lı yılların başına kadar revaçta idi. Çift yanlı kayıt yöntemi üzerine fazla yoğunlaşmış gibi bir sakıncası vardı. Gerçekler göz önüne alınmaksızın özellikle öğretim üyelerinin kitaplarına baş vuruluyordu. Ve muhasebeyi kendi koşullarından, şartlarından uzaklaştırmakta idi. Bu tarih şekli, yazarların birbirleri üzerindeki etkilerini göstermek açısından, bölgesel düşünce akımlarını ortaya koymak ve zor bir biyografi çalışmasına atılmak bakımından ilginç olabilir, fakat çok nadiren yeterlidir.

İmkan dahilinde olan ikinci seçenek, muhasebe uygulamacılarının tarihi ve onların yarattıkları etkileridir. Bu ikinci tarih, sistemlere daha çok yöneliktir. Bu bakış açısı M. Chatfield tarafından ortaya konulmuştur. Muhasebe onun için teknolojik, sosyal, kurumsal etkilerin toplamının ürünüdür. Ve öğretim üyeleri, araştırmacılar tek aktör değildirler, uygulamacıların da söyleyecekleri vardır. Muhasebe bilim ve tekniğin kavşağında bulunan bir disiplindir ve hukuk, vergi toplama usulü, ekonomi, üretime ilişkin kurum ve sosyal ilişkiler gibi konular göz ardı edilerek muhasebeden söz edilemez.

Ve nihayet gerçekleşmesi mümkün olan üçüncü seçenek, muhasebenin sosyal tarihi ve etkileridir. Özellikle iddialı bir çalışmada muhasebenin sadece iç disiplin özelliği değil, ama aynı zamanda ekonomik sistemlerle birlikteliği de göz önüne alınır. Muhasebe, toplum üzerinde etkisi olan sosyal bir nesneye dönüşür. Muhasebeyi bu bakış açısı ile algılayan ilk kişi W. Sombart olmuştur. O, çift taraflı kayıt yöntemi olmadan kapitalizmi düşünemiyordu ve birinin diğeri için vazgeçilmez olduğuna inanıyordu. B. Yamey gibi pek çok yazar muhasebe teorisini ve sosyal uygulamayı incelemişler ve Sombart'ın tezlerini çürütmüşlerdir. Çift yanlı muhasebe düzeni, öteki toplumlarda kapitalist toplumlardakine nazaran daha yavaş yerleşmiştir, hepsi o kadar. 19. Yüzyıl muhasebeciliği şirketin malları ile sahiplerinin malları arasında ayırım yapılmadığını gösterir. Sermaye ve gelir arasındaki ayırımın da sistematik olmaktan uzak olduğu dikkati çekmektedir. 1990'lı yıllarda A. Hopwood ve Accounting, Organisations and Society adlı derginin yazı kadrosunda yer alanlar, muhasebe sistemlerinin sosyal düzenin kurulmasına nasıl katılacağını göstermeye çalışarak bu genel yöntemi kabul etmişlerdir. O halde yazarların, muhasebe tarihini sistematik olarak çok boyutlu ve çok yönlü bir şekilde ortaya koyma olanakları vardır. Bu değişik yaklaşım biçimlerini uygulayabilmek için özgül gereçler kullanılabilir.

### 3. Muhasebe Tarihçisinin Uygun Araçlar Kullanması Gerekir

Öncelikle belgesiz muhasebe tarihi olmayacağını hatırlayalım. Belge, tarihin bir işaretidir. Klasik dönemler için belge vardır: Hesap defterleri, mektuplar, raporlar, dosyalar, planlar, organigramlar. Tarih için belgeler daha uyumsuzdur, taş parçaları, tahtalar, tabletler, madeni paralar, bir binanın duvarları. Bir süre sonra tarihe karışacak günümüz dönemi belgeleri için kendimizi alıştırmamız gerekir. Fotoğraflar, delikli kartlar, manyetik kartlar, kompkt diskler gibi... Belge temel malzemedir, fakat duvar ustasının malasına bir tuğlanın yakınlığı kadar uygulama aracına yakındır. Bunların incelenmesi gerekir, yani klasik belgeler açısından bunların okunması, diğerleri açısından ise sorgulanması gerekir.

Tarihçi her zaman dokümantasyonunun tamamını tasarladığı yapıtına sokamaz. Demek ki birkaç klasik eser kullanması gerekir.

En kolay fiş hazırlamaktır. Her tarihinin kendi alışkanlıkları vardır. Fakat taşınabilir bilgisayarların çağında dahi ondan vazgeçmek güçtür. Normal formalı fişler (A/4) ya da daha küçükleri (A/5 veya A/6' nın yarım veya çeyrek forması) kullanılabilir. Fiş ilk analiz gereçidir. Buluşların tanımını yapmak, onları yorumlamak, karakteristik alıntılarını saklamak ve özellikle isimleri, anahtar kelimeleri sıra numarası ile kaynakları belirtir. Aynı zamanda sentez, yöntem ve yöneltmeye ilişkin fişler düzenlenebilir. Bu fişlerin bütünü bir dosyayı oluşturur, dosyaların bütünü ise bir fiş dolabını meydana getirir. Fişler fotokopilerle tamamlanır. Eğer standart boyda fişler kullanılırsa, fotokopiler fişe uyumlu olur, bu da sayfaları ve belgelerin kaynaklarını belirten anlaşılır bir işaretleme şekli ortaya koyar. Geniş bir hafızaya sahip olan bilgisayarlar fişlerin yerini kısmen de olsa almaktadır. Bibliyografik veri bankaları gerek başvuru kaynaklarına ve gerekse metinlere ulaşılmasına olanak verir. Ve bilgisayarlar araştırma alanıyla ilgili fişlerin ele geçirilmesine imkan sağlar.

Gelecekte bilgisayar, tarihçi için daha fazla gerekli olacaktır. Pek çok şirketler, kuruluşlar verilerini bilgisayar desteği ile

muhafaza ederler. Günümüzde veri örneklerini, arşiv verileri gibi bilgisayara geçmiş hesapları kontrol etmek için çıkarıp özetleyebiliriz. Tarihçi gerek ilk dereceden ve gerekse ikincil dereceden kaynak olan çok sayıda belge ile karşılaşır. Kişisel olarak ilk dereceden kaynakları kullanmalı ( okumalı, görmeli ) ve ikincil kaynakların aracılığı ile gerektiğinde görüşünü belirtmelidir. Veriler ve belgeler çok sayıda olduğu zaman hedefler ve seçenekler açısından pek çok yöntemden yararlanmak olanağı doğar. Örneğin yazarların hazırladıkları tarihe başvurarak belirli bir durumu tasvir edebilir. Eğer daha fazla iddialı ise ve önce tanımlamak, sonra ilişkilerini bulmak, daha sonra da açıklamak yolunu yeğliyorsa, kendisine sadece birinci derecede kaynaklar değil, ikincil kaynaklar da gerekli olacaktır. Basit istatistiki teknikler kullanmak yanında (ortalama hesaplamaları, eğrilerin çizilmesi...) daha uzun çalışmalar yapması gerekecektir (temel bileşenlerin analizi gibi). Tasviri yapmak, hipotezlerde bulunmak daha sonra bir model sayesinde açıklamalarda bulunması gerekir. Son olarak eğer derinlemesine bir sosyal tarih çalışmasına karar vermişse, önce birinci dereceden kaynakları, daha sonra ikinci dereceden kaynakları ve sonra da çevresi ile ilgili doğrudan ve dolaylı olan pek çok veriyi incelemesi icap edecektir.

İstatistiki sunuş iki ya da üç boyutla sınırlı olmaksızın çok daha fazla uzun çalışmalar gerektirecektir.

### 4. Sonuç

Tarih alanında araştırma yapan bir kişi verimliliği sağlayabilmek için üç bütünü, kümeyi çakıştırması gerekir: Hedefler bütünü, seçenekler bütünü ve tutumlar bütünü. O halde her araştırma projesi, tarihinin amaçları ve niyeti uyarınca farklı olabilir. Fakat bütün başarısı, temel sorunlara yaklaşım biçimindeki incelikte, tercih edilen seçeneğin gerçekçiliğinde ve iyi sunuş yöntemlerini kullanmaktaki ustalığında saklıdır. Zira faktörlerin açıklamalı ve titiz bir şekilde incelenmesi, en azından niceliksel verilerin ortaya çıkarılması ve istatistiki verilerin testi kadar önemlidir.