



21. Yüzyılda Muhasebe Tarihi Araştırmalarının Yönü ve Hacmi Üzerine Düşünceler*

Prof. Dr. Esteban Hernandez-Esteve
Autonomous University of Madrid

Özet

Bu çalışmanın amacı, araştırma yönünde belli başlı yenilikler olup olmadığını veya tam tersine gelişmelerin öngörülebilir bir yön içerisinde gelişip gelişmediğini ortaya koymaktır. Temel muhasebe dergilerinde yayımlanan araştırma içerikli çalışmalarını inceleyerek bu amacımızı ortaya koymaya çalışacağız. Yüzyılımızın ilk yıllarında muhasebe tarihi araştırmasındaki gelişmeler ortaya konularak, değerlendirilecektir. Çalışma, bu yüzyılda araştırmaların gideceği yönler üzerine bazı değerlendirmeler sunacaktır.

Bildiri için, *Accounting Historians Journal*, *Accounting, Business and Financial History*, *Accounting History*, *Contabilità e Cultura Aziendale* and *De Computis* gibi tamamen veya önemli ölçüde muhasebe tarihine adanmış dergiler ile *Accounting, Organizations and Society*, *Critical Perspectives on Accounting*, *European Accounting Review*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, *Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad*, *Abacus*, *Revista de Contabilidad*, *Accounting and Business Research*, ve *Accounting Forum* gibi muhasebe dergilerinin muhasebe tarihi ile ilgili olan çalışmalarını dikkatlice değerlendirilmiştir. Bunlardan başka, 50 kadar muhasebe dergisinde yayınlanan muhasebe ile ilgili çalışmalar incelenmiştir. Böylece toplam 62 dergide muhasebe tarihiyle ilgili bildiriler bulduk. Bu dergiler içerisinde muhasebe tarihi ile ilgili toplam 683 adet araştırma tespit edilmiştir. Ancak muhasebe tarihiyle ilgili kongrelerde sunulmuş, fakat basılmamış bildiriler dikkate alınmamıştır. Kısacası, bu araştırmada en önemli kıstas olarak dikkate alınan tek şey çalışmanın basılmış olmasıdır.

Anahtar Sözcükler: .Muhasebe Tarihi, Araştırma, 21. Yüzyıl, Yönelim.

Abstract (Some Reflections On The Orientations And Volume Of Accounting History Research In The 21st Century)

Taking as starting point the 8th World Congress of Accounting Historians this paper attempts to identify the orientations followed by accounting history research in the first years of the 21st century, that is, from 2000 up to 2007. The main purpose of the attempt is to find out whether there have been significant novelties in the directions of research or, on the contrary, its development has run in the foreseeable course. We shall try to associate this purpose to the study of the amount of related research published in the main accounting journals. After having examined and described the developments of accounting history research in the first years of present century, the paper presents some considerations on the directions in which research should move in the next future.

To do this I have taken into account the main papers on the state of the art published in the period studied and above all examined carefully papers published in journals specifically or mainly devoted to accounting history, that is, *Accounting Historians Journal*, *Accounting, Business and Financial History*, *Accounting History*, *Contabilità e Cultura Aziendale* and *De Computis*. With the same purpose, I have gone through the, in this sense, most relevant accounting journals. Among all of them the ones that according to the number of papers

published on this discipline in the years under study have shown more interest in accounting history have been *Accounting, Organizations and Society, Critical Perspectives on Accounting, European Accounting Review, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad, Abacus, Revista de Contabilidad, Accounting and Business Research, and Accounting Forum*. Apart from these, we have found papers on accounting history in about fifty further journals among the ones examined. In all we have found papers on our discipline in 62 journals. The papers in these journals that have been taken into consideration amount in total to 683.

Even though they often represent indeed the most recent and advanced research, we have not taken into account the unpublished papers presented at the main congresses and meetings on accounting history. In many cases they are not complete papers but working ones. In other cases repeated amended versions of them are presented in subsequent congresses. Therefore their consideration would unjustifiably enlarge the volume of research done. Moreover the most significant of them are certainly published.

Key Words: Accounting history, research, orientation, 21st Century.

Giriş

Araştırmanın Kapsamı, Yöntemi, Kaynakları ve Sınırları

Öncelikle, Kongre Organizasyon Komitesi ve özellikle Kongre Başkanı ve iyi bir muhasebe tarihçisi olan ve kendisinden pek çok şey öğrendiğim Prof. Dr. Oktay Gu-venli'ye en derin şükranlarımı sunuyorum. O böyle bir bildiri hazırlamamı benden istemiş olmasaydı, sizin gibi değerli insan-ların ve meslektaşlarımla arasında buluna-mayacaktım.

8. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresinde, 21. Yüzyılın ilk yıllarında muhasebe tarihi araştırmalarının alacağı yöne ilişkin öngörülerde bulunmak üzere bir bildiri hazırladık. Bu bildirideki amacımız, muhasebe tarihi araştırmasının aldığı yön üzerinde belli başlı yenilikler olup olmadığı veya tam tersine, gelişmelerin öngörülebilir bir yön içerisinde mi geliştiğini ortaya koymaktı. Temel muhasebe dergilerinde yayımlanan araştırma içerikli çalışmalarını inceleyerek bu amacımızı ortaya koymaya çalışacağız.

Muhasebe tarihiyle ilgili kongrelerde sunulmuş, fakat basılmamış bildirimler, tamamlanamamış çalışmalar dikkate alınmamıştır. Dikkate alınan en önemli kriter yapılan çalışmanın basılmış olması gerektiğiydi.

Sorgulamalarıma başlamak için, öncelikle, 2000-2007 yılları arasındaki dönemde yapılan belirli tüm çalışmaları dikkatle gözden geçirdim. Daha sonra muhasebe dergilerini tamamen veya önemli ölçüde muhasebe tarihine adanmış olma kriterine göre incelemeye tabi tuttuk. Bunun yanı sıra genel olarak muhasebe ile ilgili olan dergileri muhasebe tarihi disiplinine göre olan çalışmalarını yayınlamalarına göre ikincil bir incelemeye daha tabi tuttuk. Bunlardan ayrı olarak, ilave 75 dergide de, doğrudan veya özetlerinden olmak üzere, muhasebe tarihiyle ilgili olan çalışmalar açısından inceleme yaptık.

Bu çalışmalar arasında Dünya Muhasebe Tarihi Ana Oturumlarında muhasebe tarihi ve aldığı/alacağı yön ile ilgili olarak yapılan konuşmalara da ayrı bir önem verilmiştir. Bunların arasında en önemli gördüklerimden bir tanesi de Gary J. Previts'in "Global accounting history: scholarship in the New Millennium" ve Yannick Lemarchand'ın "A century of accounting history research in Continental Europe" adlı bildirimleridir. Her ikisi bildiri de 2000 yılında Madrid'de yapılan 8. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi'nde sunulmuştur. Ayrıca, bunlara ek olarak, 2002 tarihinde Melbourne-Avustralya'da yapılan 9. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresinin temel ana oturum konuşmalarından bir tanesi olan ve Kasım 2004 tarihinde *Accounting History* (Vol. 9, No. 3) dergisinde de yayımlanan Salvador Carmona'nın "Accounting history research and its diffusion in an international context" isimli çalışması da özel önem verilen çalışmalardan bir tanesi olmuştur.

Dikkate alınan muhasebe tarihiyle ilgili diğer ana çalışmalar Stephen A. Zeff: tarafından yapılan ve 2006 yılında Nantes-Fransa'da yapılan 11. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresinin ana oturumlarında sunulan "40 years of change in the accounting Academy", ile Oktay Güvemli ve Batuhan Güvemli'nin "World Congresses of Accounting Historians 1970-2006: an Evaluation", isimli çalışmaları da dikkate alınmıştır.

Bütün bunlara ilave olarak, Gary D. Carnegie ve B. N. Potter (2000), Garry D. Carnegie ve C. J. Napier (2002), Salvador Carmona (2003), Richard K. Fleischman ve Vaughan S. Radcliffe (2005), Gary D. Carnegie (2006) and Vaughan S. Radcliffe (2006), ve son olarak da Stephen P. Walker'ın (2005) çalışmaları da muhasebe tarihiyle ilişkili olmaları açısından değerlendirilmiştir.

Yukarıda da anlattığım gibi, muhasebe tarihi ile ilgili çalışmaları bulmak için muhasebe tarihi konusunda uzmanlaşmış beş önemli dergiden başladım. Bu dergiler alfabetik sıraya göre; Amerika'dan *Account-ing Historians Journal*, İngiltere'den *Acco-unting ve Business and Financial History*, Avustralya'dan *Accounting History*, İtal-ya'dan *Rivista di Contabilita e Cultura Aziendale* ve İspanya'dan *De Computis*. Daha sonra, daha genel muhasebe dergilerini araştırdım: *Afterwards I examined the generalist journals*. Bu bağlamda, muhasebe tarihi konusunda pek çok sayıda çalışma yayınlamış olan muhasebe dergilerini belirledim.

Bu dergiler, muhasebe tarihiyle ilgili olarak yayınladıkları çalışma sayısına göre: *Accounting, Organizations and Society, Critical Perspectives on Accounting, European Accounting Review, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad, Abacus, Revista de Contabilidad, Accounting and Business Research, and Accounting Forum*. Uzmanlık dergilerinde tek tek incelendi ve çoğu önceden bahsettiğimiz genel muhasebe dergilerine dâhil edildi. Kalan yaklaşık 75 tanesi ise sadece içeriklerinden tarandı ve muhasebe tarihi ile ilgili bir çalışma bulunduğu çalışmanın özeti incelenerek karar verildi. Bu metotla toplam 90 dergi muhasebe tarihi ile ilgili çalışmalar açısından incelenmiş oldu.

Muhasebe tarihi ile ilgili çalışmaların tanımlanması sırasında, özellikle sonradan yapılan doğrulamalar ve düzeltmelerde yıllık olarak yayımlanan Malcolm Anderson'ın *Accounting, Business and Financial History*'ı ve Peter Foreman'ın *Accounting History* dergi listeleri oldukça faydalı olmuştur. Dergilerde yer alan yazıları listeleyen ve özetlerini sunan dergi listelerini içeren aşağıdaki gibi veri tabanları da faydalı olmuştur:

Blackwell (<http://www.blackwell-synergy.com/>),

Emerald (http://www.emeraldinsight.com/info/products_services/product_info.jsp),

Historical Abstracts (<http://library.dialog.com/bluesheets/html/bl0039.html>),

Historical Abstracts (<http://serials.abc-clio.com/active/resource/page/aboutHA.html>),

Ingenta (http://www.ingentaconnect.com/content/subject?j_subject=180)

ScienceDirect (<http://www.sciencedirect.com/>) ve

Scopus (<http://info.scopus.com/detail/what/>).

Araştırmada çok dikkatli davranmaya çalıştım. Ancak ciddi oranda sınırlayıcı faktörler de mevcuttu. Bu sınırlayıcı faktörlerin birincisi yapılan çalışmaların çoğunluğunun İngilizce konuşulan bölgelerde basılmış olmasıydı.

Muhakkak ki, Kolombiya'da yer alan bir kaç çalışma olduğu gibi İspanya'da basılmış dergilerde yer alan çalışmalar da vardı. Fakat bunlar tümüyle İspanyolca konuşulan bir bölgeyi kapsamıyordu. Meksika, Venezuela, Arjantin vs. gibi ülkelerdeki dergilerde de muhasebe tarihiyle ilgili çalışmalar bulunuyordu. Fransızca dergiler kadar, İtalyanca ve Portekizce dergilerde ele alınmıştır. Ancak bu dergiler sayıca fazla değildi. Orta ve Doğu Avrupa'dan bir dergi araştırma kapsamı içerisinde bulunmuyor. Ancak, Almanya, Polonya, Romanya ve Bulgaristan gibi ülkelerde muhasebe tarihiyle ilgili basılan çalışmalar bulunmaktadır. Bu bağlamda konuya baktığımızda muhasebe tarihi konusunda aktif bir ülke olarak Türkiye için ne diyeceğiz? Ya da Japonya, Hindistan veya Çin için ne diyeceğiz. Muhasebe tarihi konusunda zengin bir hareketlilik var. Fakat bu ülkelerin hiç birisi bu çalışmaya dahil edilemedi.

Umuyoruz ki bu dönem içerisindeki muhasebe tarihi içerikli çalışmaların büyük bir kısmı, en azından önemli bir kısmı araştırmada dikkate alınmıştır.

İkinci sınırlama çalışmaların alanlarına göre tasnifinden kaynaklanan kaçınılmayan eksikliklerden kaynaklanmaktadır. Gerçekte, belirli bir konuda sınıflandırıcı araştırma çalışmaları yapmaya çalışmak oldukça zor ve karmaşık bir sorudur. Çünkü farklı bakış

açılardan pek çok ilgili kriter olabilir. Diğer taraftan bazen kriterlerin belirli sınırları da olmaz. Bunun için bazıları keyfi veya kararsız olabilir.

Bütün bu değerlendirmelere ve olumsuzluklara rağmen, bu çalışmanın yapılması gerekmektedir. Her ne olursa olsun, bütün eksiklik ve sınırlamalara rağmen, umarım bu çalışma son sekiz yıl içerisinde yapılmış muhasebe araştırmalarının yönünü, içeriğini ve konuların sınıflandırılmasına katkıda bulunacaktır.

2000-2007 yılları arasında yapılan araştırma çalışmaları sayıları

Bu araştırmayı gerçekleştirmek için incelenen 90 civarındaki dergiden, 62 tanesi en az bir tane muhasebe tarihi ile ilgili çalışma içermektedir. Aşağıdaki tablo incelenen dergileri alfabetik sıraya göre göstermektedir. Dergiler çalışma içi tanımlamalarda kolaylık olsun diye numaralanmıştır.

**Tablo 1: 2000-2007 Yılları Arasında Muhasebe Tarihi Konusunda çalışmalar
Yayımlayan Dergiler**

Sıra No	Dergi İsmi
1	Abacus
2	Accounting, Auditing & Accountability Journal
3	Accounting, Business & Financial History
4	Accounting and Business Research
5	Accounting Education
6	Accounting and Finance
7	Accounting Forum
8	Accounting Historians Journal
9	Accounting History
10	Accounting, Organizations and Society
11	Accounting Perspectives
12	Acquisition Librarian
13	Advances in International Accounting
14	Advances in Strategic Management
15	Australian Economic History Review
16	British Accounting Review
17	British Journal of Management
18	Business Ethics, A European Review
19	Business History
20	Business History Review
21	Contemporary Accounting Research
22	Critical Perspectives on Accounting
23	De Computis (http://www.decomputis.org), AECA, Spain
24	Early Medieval Europe
25	The Economic History Review
26	European Accounting Review
27	Human Relations
28	International Journal of Accounting
29	International Journal of Accounting, Auditing & Performance Evaluation
30	Issues in Accounting Education
31	Journal of Accounting Education
32	Journal of Accounting and Organizational Change
33	Journal of Accounting and Public Policy
34	Journal of Accounting Research
35	Journal of Documentation
36	Journal of Financial Crime
37	Journal of Human Resource Costing & Accounting
38	Journal of International Accounting, Auditing & Taxation
39	Journal of Organizational Change Management
40	Management Accounting Research
41	Management Decision
42	Managerial Auditing Journal

43	Managerial Finance
44	National and Nationalism
45	Past and Present
46	Pecunia. University of Leon, Spain
47	Pharmaceutical Historian
48	Population, Space and Place
49	Qualitative Research in Organizations and Management
50	The Real Life Guide to Accounting Research
51	Review of Accounting and Finance
52	Review of Business
53	Review of Income and Wealth
54	Revista de Contabilidad. ASEPUC, Spain
55	Revista de Contabilidade e Comercio, Portugal
56	Revista Contaduria, University of Antioquia, Colombia
57	Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad, AECA, Spain
58	Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoria, Javeriana University, Colombia
59	Rivista di Contabilita e Economia Aziendale, SISR, Italia
60	Science
61	Sociologie du Travail
62	Structural Change and Economic Dynamics

Bu 62 adet dergi üç farklı gruba ayrılmıştır:

1. Birinci grupta özel olarak veya çoğunluk itibarıyla muhasebe tarihine adanmış dergileri koyduk. Örneğin; Amerika'dan *Accounting Historians Journal* (no. 8), İngiltere'den *Accounting, Business and Financial History* (no. 3), Avustralya'dan *Accounting History* (no. 9), İtalya'dan *Rivista di Contabilita e Cultura Aziendale* (no. 59) ve İspanya'dan *De Computis* (internet üzerinden serbest erişimli e-dergi)(no. 23), *a journal on-line of free access*. Bundan sonra zamandan ve yerden tasarruf etmek amacıyla bu dergileri "Beş Büyükler" olarak adlandıracağım.

2. İkinci grupta muhasebe tarihine özel ilgi gösteren dokuz genel içerikli muhasebe dergisi yer almaktadır. Bu dergiler yayımlandıkları muhasebe tarihi içerikli çalışmaların sayısına göre sınıflandırıldığında; *Accounting, Organizations and Society* (no. 10), *Critical Perspectives on Accounting* (no. 22), *European Accounting Review* (no. 26), *Accounting, Auditing & Accountability Journal* (no. 2), *Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad* (no. 57), *Abacus* (no. 1), *Revista de Contabilidad* (no. 54), *Accounting and Business Research* (no. 4), and *Accounting Forum* (no. 7) şeklinde görünmektedir. Bundan sonra bu grubu da "dokuz muhasebe tarihi arkadaşı" veya daha kısa olarak "dokuz arkadaşı" olarak adlandıracağız.

3. Geriye kalan 48 derginin her biri en çok on, en az bir tane muhasebe tarihi ile ilgili çalışma yayımlamışlar ve bu grupta yer alan Dergilerde üçüncü grubu oluşturmaktadır.

2000-2007 Yılları arasında, 62 dergide muhasebe tarihi içerikli yayımlanan çalışma sayısı toplam 683 adettir. Bunların dağılımı ise, Beş büyükler'de yer alan dergilerde toplam 383 adet muhasebe tarihi içerikli çalışma olup, toplamın %58'ini oluşturmaktadır. Dokuz arkadaş olarak adlandırdığımız dergilerde ise toplam 192 adet çalışma yayımlanmış olup, toplamın % 28'ine denk düşmektedir. Beş büyükler ve dokuz arkadaş birlikte ele alındığında muhasebe tarihi içerikli yayımlanan çalışma sayısı toplam 588 olup, toplamın %86'sına denk düşmektedir. Üçüncü grupta yer alan dergilerde ise sadece 95 adet muhasebe tarihi içerikli çalışmanın yayımlandığı görülmüştür. Bu rakam toplamın sadece %14'üne denk düşmektedir.

Tablo 2 her grupta yer alan çalışmaların yıllara göre dağılımını göstermektedir.

Tablo 2 - 2000-2007 Yılları Arasında Yıllara ve Dergi Gruplarına Göre Çalışmaların Dağılımı

	Yıllar		1
--	--------	--	---

İ	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007		
Beş Büyükler	35	43	42	43	45	63	63	62	396	58%
Dokuz Arkadaş	19	16	40	22	26	21	20	28	192	28%
Ara Toplam	54	59	82	65	71	84	83	90	588	86%
Kalan	13	8	7	8	8	16	27	8	95	14%
Toplam	67	67	89	73	79	100	110	98	683	100%

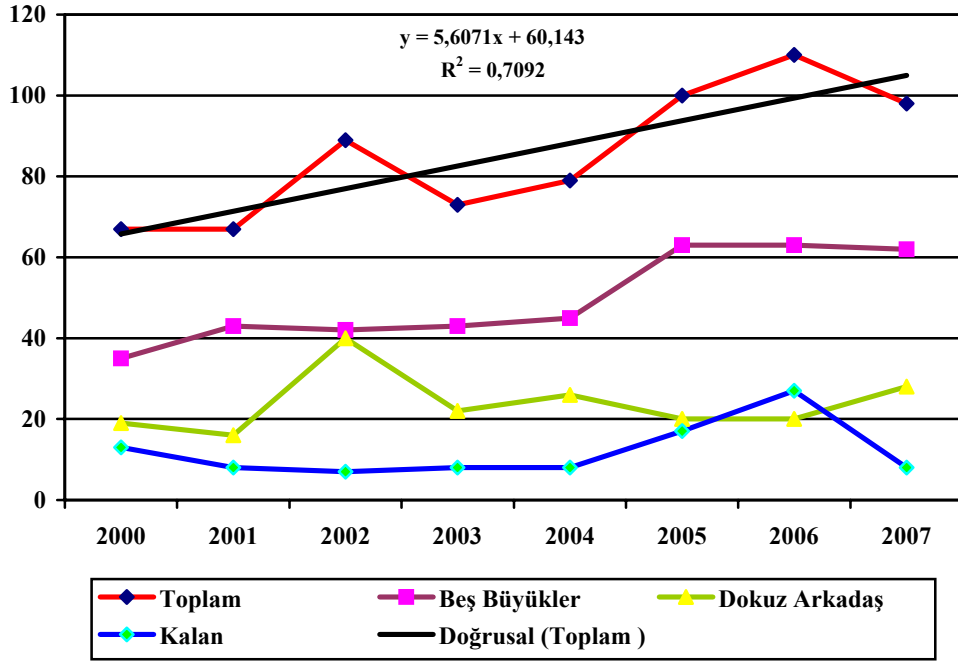
Bu tablodan da görüldüğü gibi yıllık olarak yayımlanan çalışma sayısı 2000 yılında 67 iken, 2007 yılında 98'e çıkmıştır. Bu gerçekten dikkate değer bir artış oranıdır. İhtisas dergilerinde yer alan çalışma sayısı 2000 yılında 35 iken, 2007'de bu sayı 62'ye çıkmıştır. Yüzdesele olarak bu artış %77'ye denk gelmektedir.

Dokuz arkadaş içerisinde yer alan dergilerdeki görünüm de pek farklı değildir. 2000 yılında 19 çalışma yayımlanmış iken, 2007'de bu rakam 28'e çıkmıştır. Ancak üçüncü grubu oluşturan dergilerde ise 2000 yılında 13 tane muhasebe tarihi içerikli çalışma yayımlanmış iken, 2007'de bu rakam 8'e düşmüştür. Çalışmaların yıllık olarak değerlendirilmesine ilişkin veriler 1 no'lu grafikte görülmektedir.

Bu grafiğe bakıldığında yayımlanan toplam çalışma sayısı eğrisinin yıllık olarak artan bir trende sahip olduğu görülmektedir. Determinasyon katsayısı R^2 oldukça yüksek bir güvenilirlik seviyesini gösteriyorken trend yukarı giden bir eğilim göstermektedir. Beş büyükler tarafından yayımlanan çalışma sayılarını gösteren trendin eğilimi de hemen hemen aynı şekildedir. 2001 yılında *Societa Italiana di Storia della Ragioneria* tarafından İtalya'da yayımlanan *Rivista di Contabilita e Economia Aziendale*'nin yayımlanmaya başlamasıyla eğitimde açıklanabilir bir yükselme meydana gelmiştir. 2005'de meydana gelen yükselmeye ait diğer bir açıklama ise Aralık 2004'de İspanya'da *Commission of Accounting History of AECA (Spanish Association of Accounting and Business Administration)* tarafından e-dergi olarak *De Computis* dergisinin yayıma başlamasıdır.

Dokuz arkadaş tarafından yayımlanan çalışmalarda 2003 yılından günümüze doğru istikrarlı olarak yukarı yönlü giden bir trendi göstermektedir. Düzensizliği bozan tek kırılma 2002'de oluşmuştur. 2002 yılında meydana gelen pik hareketinin sebebi de 8. Dünya Muhasebe Tarihi Kongresi nedeniyle *European Accounting Review*'in seçilmiş bazı bildirilerden oluşan bir sayı yayımlanmasından kaynaklanıyordu. İlerleyen yıllarda bu disipline dergilerin ilgisinde çok ufak yükselmeler olmuştur.

Grafik 1: 2000-2007 Yılları Arasında Yayımlanan Çalışmaların Yıllara ve Dergi Gruplarına Göre Dağılımı



Tercih Edilen Konular

Yayımlanan çalışmaları konularına göre sıraladığımızda, bunların onbir ana gruba ayrıldığını gördük. Daha sonra bazı ana grupları alt gruplara ayırdık. Ana grupları belirleyebilmek için numaralandırdık. Ayrıca ilave bilgi amacıyla her kategori grup olsun, alt grup olsun, baştan sona korelatif bir şekilde numaralandırılmıştır.

Tablo 3 - Sınıflandırma Grupları

A. (1) Felsefik içerikli olanlar
B. (2) Eski Zamanlarda ve İlkel Toplumlarda Muhasebe
C. Ortaçağda ve Modern Çağın Başlarında Muhasebe
(3) Çift Kayıt Yönteminin Başlangıcı ve Önemi
(4) Çift Kayıt Yöntemleri
D. Muhasebe Sistemleri Üzerine Çalışmalar
(5) Batı Kültüründe Muhasebe sistemleri Üzerine Çalışmalar
(6) Batı Kültüründen Farklı Diğer Kültürlerde Muhasebe sistemleri Üzerine Çalışmalar
E. İhtisas Muhasebeleri Üzerine Çalışmalar
(7) Maliyet Muhasebesiyle ilgili çalışmalar
(8) Maliyet Muhasebesinden farklı diğer ihtisas alanları üzerine çalışmalar
F. (9) Muhasebe Düzenlemeleri ve Harmonizasyon
G. (10) Muhasebe Kitapları ve Yazarları Üzerine Çalışmalar, Biyografiler
H. (11) Muhasebe Eğitimi, Muhasebe Mesleğinin Oluşumu Muhasebeci Dernekleri
I. (12) Denetim ve Kontrol
J. Muhasebe Yoğun Çalışmalar
(13) Özel Sektörün Muhasebe Tarihi
(14) Kamu Sektörünün Muhasebe Tarihi
(15) Dini Kurumların Muhasebe Tarihi
K. (16) Geriye Kalan Çeşitli Gruplar

A Grubunu oluşturan çalışmalar olan felsefik çalışmalar ile B Grubunu oluşturan çalışmaların tanımlaması iyi yapılmış ve herhangi bir olumsuzluğa yol açmayan gruplardır. Ancak "Çift Yanlı Kayıt Tekniğinin Doğuşu ve Önemi" alt grubuna baktığımızda bazı küçük

sıkıntılarının oluştuğunu görmekteyiz. Örneğin, Luca Pacioli ve onun *Tractatus particularis de computis et scripturis*'i bu grupta mı, yoksa G (10) grubunda "Muhasebe Kitapları ve Yazarları, Biyografiler) mi yer alacaktır. Bu bir etki oluşsun amacıyla sorulmuş bir soru değildir. J Grubu da biraz açıklama gerektiren bir bölümdür.

Aşağıdaki tabloda 2000-2007 yılları arasında yayımlanan çalışmalar konularına ve dergi gruplarına göre sınıflandırılmıştır..

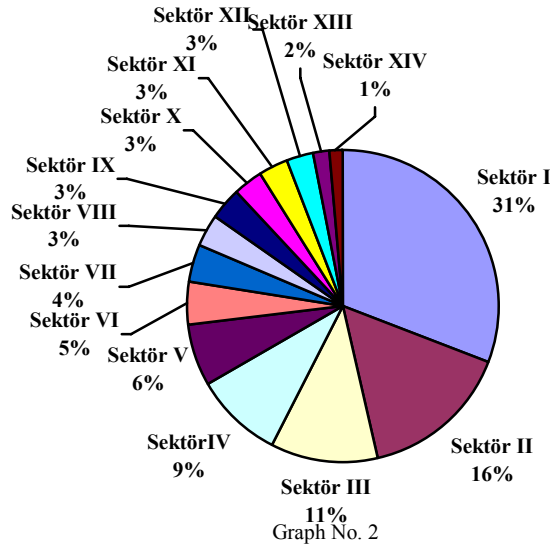
Tablo 4 - 2000-2007 Yılları Arasında Yayımlanan Çalışmaların Konularına Ve Dergi Gruplarına Göre Dağılımı

	A	B	C		D		E		F	G	H	I	J		K		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15		16
Tamamı	107	21	9	11	19	23	23	26	21	62	76	31	130	56	24	44	683
Beş Büyük	54	11	6	8	4	9	20	13	14	52	38	12	74	29	18	34	396
Dokuz Arkadaş	25	6	2	1	11	10	-	9	7	6	30	13	39	22	4	7	192
Ara toplam	79	17	8	9	15	19	20	22	21	58	68	25	113	51	22	41	588
Kalan	28	4	1	2	4	4	3	4	-	4	8	6	17	5	2	3	95

Tabloya baktığımızda J grubunun, toplamın %31'i olarak, 210 çalışma ile en yüksek rakama sahip iken, A grubu 107 adet çalışma ile toplamın %16'na denk gelmektedir. Yıllar boyunca bu durumda genel bir değişiklik olmamıştır. Üç grup dergiyi yıllara göre ele alarak baktığımızda önemli bir değişiklik göstermemektedir.

İkinci grafik konular arasındaki yüzdesel dağılımı daha net göstermektedir.

Grafik 2: 2000-2007 Arasında Yayımlanan Bildirilerin Konularına Göre Sınıflandırılması



Açıklama

- Sektör 1: (13, 14, and 15) Yoğun Muhasebe İçerikli Çalışmalar 210 çalışma (31%)
- Sektör 2: (1) Felsefik Çalışmalar: 107 “ (16%)
- Sektör 3: (11) Muhasebe Eğitimi, Muhasebe Mesleğinin Oluşumu,

Muhasebe Dernekleri	76	“	(11%)
Sektör 4: (10) Muhasebe Kitapları ve Yazarları Biyografiler	62	“	(9%)
Sektör 5: (16) Geriye Kalan Çeşitli Gruplar	44	“	(6%)
Sektör 6: (12) Denetim ve Kontrol	31	“	(5%)
Sektör 7: (8)Maliyet Muhasebesi Haricinde İhtisas Muhasebeleri	26	“	(4%)
Sektör 8: (6) Batı Kültüründen Farklı Diğer Kültürlerde Muhasebe Çalışmaları.	23	“	(3%)
Sektör 9: (7) Maliyet Muhasebesi Çalışmaları.	23	“	(3%)
Sektör 10: (9) Muhasebe Düzenlemeleri ve Harmonizasyon.	21	“	(3%)
Sektör 11: (2) Eski Zamanlarda ve İlkel Toplumlarda Muhasebe	21	“	(3%)
Sektör 12: (5) Batı Kültüründe Muhasebe Üzerine Genel Çalışmalar.	19	“	(3%)
Sektör 13: (4) Orta çağda ve Modern Zamanların başında Çift Yanlı Kayıt Sistemi Dışındaki Muhasebe sistemleri	11	“	(2%)
Sektör 14: (3) Çift Yanlı Kayıt Tekniğinin Doğuşu ve Önemi	9	“	(1%)
Toplam Çalışma	683		(100%)

Yüzdeler otomatik olarak yuvarlanmıştır.

Yukarıdaki listeden çok net sonuçlar çıkarabilmek oldukça zor görünmektedir. Öncelikle, genel olarak toplam çalışmaların konularına göre dağılımını gösteren bu liste “Beş Büyükler” ve “Dokuz Arkadaş” grupları için de ayrı ayrı yapılmış olsaydı, yukarıdaki dağılımda önemli bir değişiklik olmayacaktı.

İkinci olarak dokuz arkadaş grubunda yer alan dergilerdeki eğilim muhasebe dernekleri, muhasebe eğitimi, denetim ve kontrol gibi mesleğin güncel sorunlarına yönelik muhasebe tarihi konulu çalışmaları basmak yönünde oluşmuştur.

Son olarak da, yıllar içerisinde özel sektör muhasebesi ile ilgili konularda yapılan çalışmalar, toplamın 2/3’ünü oluşturmaktadır. Dini kurumlar alanında yapılan muhasebe tarihi çalışmaları muhasebe yoğun çalışmalar içerisinde ihmal edilmiş bir konu olarak görünürken, kamu sektörü alanında yapılan çalışmalar bir çeyrekte daha azdır.

Grafik 3: 2000-2007 Yılları Arasında Alt Gruplara Göre Muhasebe Yoğun Çalışmaları

Açıklama

Sektörler saat yönünde sıralanmıştır

Sektör 1: (13) Özel Sektör:	130 papers	(62%)
Sektör 2: (14) Kamu Sektörü:	56	“ (27%)
Sektör 3: (15) Dini Kurumlar:	24	“ (11%)
Toplam Çalışma Sayısı	210	(100%)

Yüzdeler otomatik olarak yuvarlanmıştır.

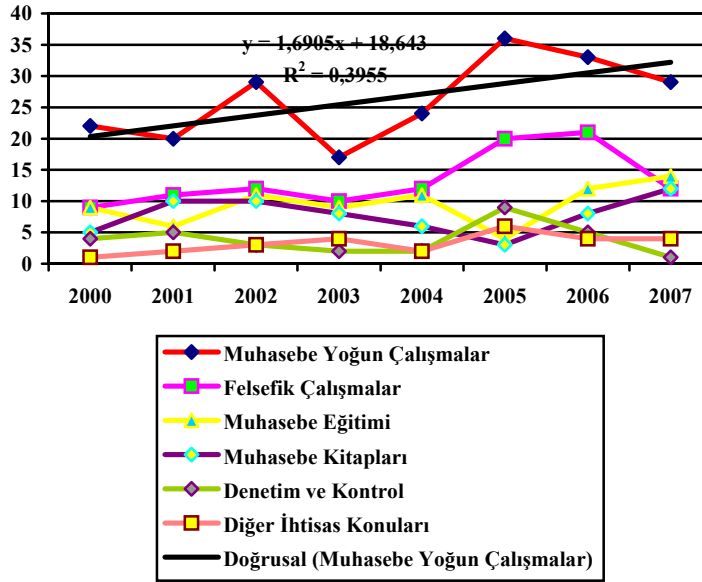
Yapılan çalışmalar ve yıllara göre tüm çalışmaları sınıflandırdığımızda aşağıdaki tablo ortaya çıkmaktadır.

Tablo 5 - 2000-2007 Yılları Arasında Yapılan Çalışmaların Yıllara Ve Konularına Göre Sınıflandırılması

Yıl	A		B		C		D		E		F		G		H		I		J		K		Toplam
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	
2000	9	2	-	-	5	1	3	1	3	5	9	4	18	4	-	3							67
2001	11	-	-	-	1	2	3	2	3	10	6	5	12	7	1	4							67
2002	12	7	1	1	2	1	4	3	2	10	11	3	14	14	1	3							89
2003	10	2	2	-	2	7	4	4	2	8	9	2	13	4	-	4							73
2004	12	4	2	2	1	1	2	2	2	6	11	2	14	6	4	8							79
2005	20	1	2	3	2	2	4	6	2	3	4	9	24	6	6	6							100
2006	21	2	1	4	3	3	2	4	2	8	12	5	18	5	10	10							110
2007	12	3	1	1	3	6	1	4	5	12	14	1	17	10	2	6							98
Totals	107	21	9	11	19	23	23	26	21	62	76	31	130	56	24	44							683
Yüzde	15.6	3.1	1.3	1.6	2.8	3.4	3.4	3.8	3.1	9.1	11.1	4.5	19.0	8.2	3.4	6.4							100%

Yukarıdaki tablo, ana gruplara göre yapılan çalışmaların değerlendirilmesi konusunda bize bazı ipuçları sağlamaktadır. Konunun biraz daha açıklığa kavuşabilmesi açısından yapılan çalışmalar yıllara ve konularına göre değerlendirildiğinde aşağıdaki grafik ve fonksiyon ortaya çıkmaktadır.

Grafik 4 - 2000-2007 Yılları Arasında Yapılan Çalışmaların Yıllara Ve Konularına Göre Dağılımı



Yukarıdaki grafikten 2005 ve 2006 yılları arasında Beş Büyükler olarak adlandırdığımız dergilerde epistemolojik sorgulamaların ve felsefi içerikli muhasebe tarihi çalışmalarının olağandan daha fazla bir sayı gösterdiğini görüyoruz. Sonuçta trendin yönü aşağı doğru gitme görüntüsü sergilerken, güvenilirlik seviyesi de düşmektedir.

Muhasebe eğitimi, muhasebe mesleğinin oluşumu ve muhasebe dernekleri konularında yapılan muhasebe tarihi çalışmaları muhasebe tarihi araştırmacılarının ilgi duydukları bir diğer alan olmuştur. Bu konu gruplarına ilişkin eğilim 2001 ve 2005 yıllarında görülen düşmelerin sebebi ise Beş Büyükler ve Dokuz arkadaş olarak sınıflandırdığımız dergi gruplarında ilgili konu grubunda, o yıllara ilişkin olarak, anormal ölçüde düşük çalışma yayımlanmasıdır.

Muhasebe kitapları ve yazarları ve Biyografiler grubu da, inceleme dönemi olan sekiz yıllık süre içerisinde, önemli bir yer tutmaktadır. Bu konu grubunda özellikle 2001 yılından sonra

İtalyan dergilerinde İtalyan muhasebe üstadlarının hayatları ve eserleri üzerine yapılan yayınların çokluğu nedeniyle, önemli bir artış oranı görülmektedir. İlk artış 2002’de yaşanmış, daha sonra 2003’de düşmüş, en düşük noktayı ise 2005’de görmüş, daha sonra 2007’de ise yeniden artış eğilimi içerisine girerek en yüksek noktasına ulaşmıştır. Denetim ve kontrol ise muhasebe tarihçilerinin devamlı surette ilgi gösterdiği bir diğer alan olmuştur. En yüksek noktasına 2005 yılında ulaşmıştır. Bu nokta “Dokuz Arkadaş” grubunda yer alan dergilerde bu konuda yapılan yayınların çokluğundan kaynaklanmaktadır. Bu artış 2007 yılında düşerek en dip noktayı görmüştür. Maliyet muhasebesi dışında kalan ihtisas muhasebesi konulu muhasebe tarihi çalışmaları toplamın % 3.81’ini oluşturmaktadır. Maliyet muhasebesi alanında yapılan muhasebe tarihi çalışmaları oldukça yüksek sayıda olup, muhasebe tarihi araştırmacılarının bu konuya olan ilgileri hep taze kalmıştır.

Tablo 6 - 2000- 2007 Yılları Arasında Favori Çalışma Konuları Alanlarında Yapılan Tüm Çalışmaların Sayı ve Yüzde Olarak Yıllara Göre Dağılımı

Konular	2000 Toplam Çalışma Sayısı:	2001 Toplam Çalışma Sayısı:	2002 Toplam Çalışma Sayısı:	2003 Toplam Çalışma Sayısı:	2004 Toplam Çalışma Sayısı:	2005 Toplam Çalışma Sayısı:	2006 Toplam Çalışma Sayısı:	2007 Toplam Çalışma Sayısı:
	67	67	89	73	79	100	110	98
İ	22	20	29	17	24	36	33	29
Ş	32.8%	29.8%	32.6%	23.3%	30.4%	36%	30%	29.6%
<u>Felsefik Çalışmalar</u>	9	11	12	10	12	20	21	12
	13.4%	16.4%	13.5%	13.7%	15.2%	20%	19.1%	12.2%
<u>Muhasebe Eğitimi Çalışmaları</u>	9	6	11	9	11	4	12	14
	13.4%	9%	12.4	12.3%	13.9%	4%	10.9%	14.3%
<u>Muhasebe Kitapları</u>	5	10	10	8	6	3	8	12
	7.5%	14.9%	11.2%	11%	7.6%	3%	7.3%	12.2%
<u>Denetim ve Kontrol</u>	4	5	3	2	2	9	5	1
	6%	7.5%	3.4%	2.7%	2.5%	9%	4.5%	1%
<u>Diğer İhtisas Alanları</u>	1	2	3	4	2	6	4	4
	1.5%	3%	3.4%	5.5%	2.5%	6%	3.6%	4%

Batı Kültüründeki muhasebe sistemleri üzerine genel çalışmalar ve eski zamanlarda ve ilkel toplumlarda muhasebe konuları da dikkat çeken diğer konulardır. Muhasebe tarihi ile ilgili araştırmaların büyük bir kısmının Batı Dünyası üzerine yapılan araştırmalara dayandığını bildiğimiz için, aslında fazla ilgi göremediği açık olan bu konuların desteklenmesi, bu konularla ilgili çalışmak isteyen muhasebe tarihi araştırmacılarının cesaretlendirilmesi ve teşvik edilmesi gerekmektedir. Aslında muhasebe tarihçilerinin büyük bir kısmının Batılı olması nedeniyle ortaya çıkan bu görüntüyü çok da garipsememek gerekmektedir. Yapılması gereken bu konulara ilgi duyan muhasebe tarihçilerinin desteklenmesi, teşvik edilmesi ve cesaretlendirilmesidir.

Yukarıdaki tablo yıllara göre yapılan çalışmaların yüzde dağılımlarıyla ilgilidir. Tablo 6’daki verilerden her konunun yıllara göre ağırlıklı dağılımı da anlaşılabilir olacaktır. Tablodan görüleceği gibi, sadece 2005 yılı hariç, muhasebe yoğun çalışmalar, felsefik ve epistemolojik çalışmaların hepsi bir arada ele alındığında tüm çalışma toplamının %50’sine ulaşmıyordu. Zaten daha önceden yaptığımız yorumlarda muhasebe yoğun çalışmaları gösteren eğrinin az veya çok tüm çalışmalara ait eğri ile aynı yönde olduğunu söylemiştik.

Dini kurumlar ile ilgili yapılan yorumlar sırasında, bu tip çalışmaların oldukça az olduğunu ve muhasebe tarihi araştırmaları ailesi içerisindeki en zayıf üye olduğunu belirtmiştik. 2000-2003 Yıllarında bu konuda çalışma neredeyse yok gibiydi. 2004-2006 Yılları arasında yükselme eğilimine girdi. Sonra aniden düştü. Nantes’de yapılan 11. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresinde de üzerinde durduğum gibi, bu konunun mutlaka ciddiye alınması gerekmektedir. Bir kaç yıl öncesine kadar dini kurumlar hakkında muhasebe tarihi

çalışması yok gibi bir şeydi. Bu konudaki uluslararası anlamda ilgi son yıllarda artış gösterdi. Bu konu, sadece tarihi perspektiften değil, ayrı bir çalışma sahası haline gelme yolunda da ümit verici bir gelişme gösterdi. Bu bağlamda, muhasebenin gelişmesinde yadsınamayacak bir yere sahip olan dini kurumları unutmamamız gerekmektedir. Orta Çağ'da, Rönesans Döneminde, Katolik Kilisesinin hatırı sayılır miktarda geliri, Avrupanın pek çok ülkesinde işyerleri ve sömürgelere sahipti. Bazı bilim adamlarının düşündüklerinin tersine, bu servetin yönetiminde dikkatli ve titizdiler. Ayrıntılı, titiz ve sofistike muhasebe yöntemleri kullandılar. Bu alan tamamen bakir bir şekilde durmaktadır. Ancak bu yöntemler muhtemelen özel girişimlerde kullanılan muhasebe metodları kadar kamu organizasyonlarının kullandığı muhasebe metodlarının da etkisinde kalmış olabilirler.

Kilisenin kayıtlama ve kayıt edilenlerin saklanması konusundaki titizliği bilinen bir konudur. Örneğin, the Rome Kilisesinin Ekümenik Konseyi resmi olarak tuttuğu dini kütükleri 1563'de yayımladı. Bilindiği gibi her kilise bölgesi kendi bölgelerindeki doğum, evlenme ve ölüm kayıtlarını zorunlu olarak tutuyordu. Bu düzenlemeden önce defter tutma zorunluluğu bulunmuyordu. Ancak, 13. Yüzyılda bazı Fransız kilise bölgelerinde hesap kayıtlarının tutulduğuna dair bilgiler bulunmaktadır. 1498'de, İspanya'da, Kardinal Cisneros'un Talavera Kilise Meclisinde de benzeri bir zorunluluk getirdiği bilinmektedir. Bütün Avrupaya bir kural olarak yansdı.

Kiliselerin kayıt defterleri bilinen ilk modern anlamdaki düzenli kayıt örnekleridir. Gerçekte şehir kayıtlarının bildiğimiz anlamda tutulmasına 1804'de Fransa'da başlandı.

Üretim işletmelerindeki muhasebe teknikleri de çok sayıda çalışma yapılmasına neden olan alanlardan birisidir. Finansal muhasebe de büyük ilgi görmektedir. İşletme muhasebesi ile ilgili bir diğer ilgi çeken konuda demiryolu şirketleridir. Mülk sahiplerinin ve aristokratların mülklerinin yönetimi için tuttıkları muhasebe kayıtları ile ilgili de birkaç tane çalışma bulunmaktadır. Şimdiye kadar iyice keşfedilememiş bir alan olsa da büyük ilgi görmesi gereken bir alandır. Maden endüstrisinde kullanılan muhasebe teknikleriyle ilgili konularda, kar amaçlı olmayan kurumlarda kullanılan muhasebe teknikleri gibi, üzerinde çalışılması gereken diğer bir alandır. Geriye kalan çalışmalar farklı muhasebe konularıyla ilgili olan incelemelerdir.

Kamu tarafından yönetilen işletmelerdeki maliyet muhasebesi kamusal muhasebe alanında daha fazla önem verilmesi gereken alanlardandır. Bu hususta genel anlamda maliyet ve yönetim muhasebesi konularına sınırlı sayıda çalışmada yer verilmiş olması gerekirken, kamu ve özel sektör konularında çok sayıda araştırma yapılmıştır. Diğer bir konu da kamu bankalarındaki muhasebe ile birlikte devlet muhasebesidir. Koloni ve bölge yerleşimlerinin yönetimi ile ilgili muhasebe de diğer bir favori alandır. Parlamaya başlayan diğer bir konu da ordu muhasebesidir.

Dini kurumlar ile ilgili muhasebe tarihi araştırmalarına baktığımızda, çalışmaların genellikle manastır muhasebesinde yoğunlaştığını görüyoruz. Dini örgütler ve girişimler üzerine çalışmalar yapılmıştır. Katedraller, kilise ve piskoposluk bölgeleri gibi seküler kilise kurumları üzerine çok az sayıda çalışma yapılmıştır. Yukarıda da belirttiğimiz gibi dini müesseselerdeki muhasebe alanı çok verimli ve tatmin edici bir çalışma alanına sahip bir dal olsa da bugüne kadar ihmal edilmiş bir alan görüntüsü vermektedir.

2000-2007 Döneminde Muhasebe Tarihi Araştırmalarının Genel Özellikleri ve Yönelimler

Muhasebe tarihi araştırmalarındaki önemli artış ve gelişmenin nedeni birbiriyle bağlantılı çeşitli olgulara dayanmaktadır. İlk önce çok basit bir neden olarak muhasebe meslek elemanlarındaki ve buna bağlı olarak muhasebe eğitimindeki artışı gösterebiliriz. Muhasebe mesleği son zamanlarda Amerika'da talihsiz bir şekilde ortaya çıkan muhasebe skandallarına rağmen son yıllarda büyük prestij ve itibar kazanmıştır. Muhasebenin bu genişleme süreci mantıksal olarak muhasebe disiplinindeki olgunlaşma ile ilgilidir. Deneyimler, bir disiplinde belli bir olgunlaşmaya ulaşıldığında, bu disiplin içinde yer alan akademisyenlerin bu disiplinle ilgili tarihi kökeni ve gelişimi araştırmak için büyük istek duyduklarını göstermiştir.

Ayrıca, akademisyenlerin düzenli bir şekilde yayın yapmak zorunda olduğu modern akademik çevrenin yoğun rekabetçi yapısı muhasebe tarihi alanının canlanmasına katkı sağlamıştır.

Muhasebe tarihi alanında 2000-2007 yılları arasında yayınlanan araştırmalar benzer özellikleri göstermektedir. Bu özellikler Salvador Carmona'nın 2004 yılında ve Carnegie ve Potters'in 2000 yılında yapmış oldukları yayında ortaya konmuştur. Bu mükemmel yayınlar ampirik kanıtlar sağlamak ve genellikle Avrupalı araştırmacılar tarafından hissedilen bazı etkileri belirtmektedir. Carnegie ve Potter 1996-1999 döneminde yayınlanan alanla ilgili üç adet dergiyi incelerken, Carmona 1900-1999 dönemini kapsayan daha genel anlamda yayınlanan on adet dergiyi inceleyerek araştırmayı genişletmiştir.

Şimdi bu özelliklerin esaslarını hatırlayalım:

1. Anglo-Saxon akademisyenler uluslararası İngilizce yayınlanan dergilerde (toplam dergilerin %90.84'ü) yayınlanan araştırmalarda ön planda yer almaktadır.

2. Bu dergilerde yer alan araştırmalar çoğunlukla Anglo-Saxon ülkeleri yani İngiltere, Amerika, Avustralya, Kanada ve Yeni Zelanda'da yerleşik olan medeniyetler ile ilgilidir. Uluslararası dergilerde yayınlanan muhasebe tarihi araştırmalarının çoğunlukla Anglo-Saxon ülkeleri üzerine odaklandığı Carmona tarafından da belirtilmiştir.

3. Carmona, tarih ile ilgili yazılar bu veri tabanından çıkartıldığında, yayınların %71.76'sının 1850-1999 dönemine ait olaylar ile ilgili olduğunu ortaya koymuştur.

Yukarıdaki özelliklere çalışma alanının seçimi ile ilgili dördüncü bir özellik eklenebilir. Bu özellik ele alınan dönem ve bölge itibarıyla çalışmaların çoğunlukla Anglo-Saxon ülkeleri etrafında odaklanmış olmasıdır.

Elde edilen verilere göre, Carmona yayınında Anglo-Saxon olmayan kurumlar ile ilgili muhasebe tarihi araştırmalarının çokluğundan bahsetmektedir. Bu araştırmaların Anglo-Saxon akademisyenlerden farklı dönemler ve bölgeler üzerine odaklanmalarına rağmen, uluslararası dergiler geniş bir şekilde bu yayınlara ilgisiz kalmaktadırlar (2004, p. 20). Mevcut araştırma sonuçları muhasebe tarihinde Anglo-Saxon dünyasının yoğun hâkimiyeti ile ilgili Salvador Carmona'nın bulgularını desteklemektedir.

Uluslararası dergilerin Anglo-Saxon olmayan akademisyenler tarafından yapılan araştırmaları ihmal etmesinin arkasında nedenleri bakmak faydalı olacaktır. Muhasebe tarihi alanında çalışma yapan akademisyenleri iki grupta ele alabiliriz. Bunlar Anglo-Saxon ve dünyanın geri kalanında yer alan akademik camia olarak. İki grup arasındaki bağlantı eksikliğinin nedeni kesinlikle tek taraflıdır. Anglo-Saxon akademisyenlerinin yapmış oldukları yayınlarının çokluğu ve etkinliği diğerlerinden çok fazladır. Bu nedenle muhasebe tarihçileri olarak bu açıklığı kapatmamız için daha fazla araştırma yapmaya ihtiyacımız vardır.

Anglo-Saxon muhasebe tarihi toplumunun öz güvenlerinin varlığını idrak etmek problemi daha doğru olarak belirlemek için önem arz etmektedir. Kimse bu topluluğun kendi dilleri dışında ne olduğu ile ilgilenmesini beklememelidir. Hatta bunların yabancı dilde yayın yapan dergilerde yayın yapması umulmamalıdır. Eğer bunu yaparlarsa editör ile arkadaşlığı veya iyi niyet gösterisi olarak bu gerçekleşecektir. Fakat bu çalışma akademik kariyerlerine etki etmeyecektir. Forrester'in kitabının (1998, p. 10) önsözündeki yazımda belirttiğim gibi İngilizce dilinin dünyada yaygın olmasının avantajı ve araştırmalardaki liderliği ile Anglo-Saxon muhasebe tarihçileri sadece kendi dillerinin mevcut olduğu bölgeleri etkileyen problemler ile ilgilenmektedirler. Bu topluluğun üyelerinin başka bir yabancı dil öğrenmek yönünde bir eğilime de sahip olmadığı söylenebilir. Korunaklı dünyaları içerisinde İngilizce dışında yapılmış olan çalışmaları bilmezler veya çalışmalarında belirtmezler. Hatta İngilizce dışı yapılan yayınları yok sayar veya bilim olarak kabul etmezler. İlginç olan diğer nokta diğer dillerdeki bilim adamları bu durumu kabul emekte ve hatta bu durumu eleştirmemektedirler.

Korkarım ki Anglo-Saxon akademisyenlerin İngilizce dışı araştırmalara karşı olan ilgisizlikleri ve bilgisizleri önceki gibi şimdi de devam etmektedir. Bununla birlikte Anglo-Saxon araştırmacılar kendi dillerinden olmayan dergilere karşı da çok az ilgi göstermektedirler.

Anglo-Saxon olmayan muhasebe tarihçileri olarak bizim sorumlüğümüzün büyük olmasına rağmen bu durumu düzeltmek için çok fazla bir şey yaptığımız söylenemez. Salvador Carmona'ya göre “muhasebe tarihinin büyük bölümü” Anglo-Saxon akademisyenleri tarafından bilinmemektedir. Bu durum çoğunlukla doğrudur. Anglo-Saxon ülkelerinde yapılan araştırmalar ile kıyaslandığında dünyanın geri kalan kısımlarında yapılan yayınların sayısı az kalmaktadır. Fakat İspanya örneğini ele alırsak, 2006 yılında yayınlanan “Recent accounting history research in Spain (2001-2005)” adlı incelememde bu alanda 294 adet araştırmacının olduğunu ve 62 âdetinin dergilerde yayınlanan araştırmalar içerdiğini ortaya koydum. Diğerleri tebliğler, doktora tezleri (17) ve kitap bölümlerinden oluşmaktadır. 62 adet makalenin 27 âdeti uluslararası dergilerde ve 35 âdeti İspanyol dergilerde yayınlanmıştır. Bu 35 makalenin 19 âdeti 19. yüzyıldan öncesi ile ilgilidir. Yani 2 âdeti 14.yy, 1 âdeti 15.yy, 6 âdeti 16.yy, 2 âdeti 17.yy ve 8 âdeti 18.yy.'a aittir. Sonuç olarak, çalışma alanları genel Anglo-Saxon çalışmalarından farklılık göstermektedir. Benzer durum diğer ülkelerde de ortaya çıkabilir.

Bu bağlamda, muhasebe tarihi araştırmalarına daha geniş bakış açısıyla bakabildiğimiz için Anglo-Saxon topluluğuna karşı avantaja sahibiz. Fakat bu topluluğun araştırmalarında hemen hemen 19.yy ve 20.yy. hedef almaları sebebiyle muhasebe tarihi topluluğu kayıp etmektedir.

Anglo-Saxon akademisyenlerin durumu düzeltmek için yapması gereken daha çok şey vardır. Bu onların eksikliği ama onlar için çok zor. İlk önce kendi dilleri dışında diller de öğrenmelidirler. Fakat bu durum geleneklerine pek uygun değildir. Hatta kendi dilleri dışındaki bölgelerde ne olduğu ile de pek ilgilenmezler. Bu belki haksızlık ama gerçek. Sanırım bizlerde bir şeyler yapabiliriz. Bu araştırmam sırasında kullandığım veri tabanlarının çoğu Anglo-Saxon ülkeler tarafından kurulmuştur. Bunlara ulaşmak ve kullanmak çok basittir. Bu veri tabanında sadece İngilizce dergiler yer almaktadır. Bizde Anglo-Saxon olmayan topluluk olarak aynı şeyi yapabilir ve kendi veri tabanımızı oluşturabiliriz. Tabi ki bunu yaparken ortak dil olarak İngilizceden faydalanmamız kaçınılmazdır.

İki topluluk arasında köprü oluşturmak için İngilizce özetin yer aldığı yayınları kendi dergilerimizde yayınlatabiliriz. Bazı dergiler bunu yapmaktadır. Aynı zamanda dergilerimizi Anglo-Saxon ülkelerinin kurmuş olduğu veri tabanına dâhil ettirebiliriz. Örneğin, İspanyol *De Computis* dergisi İngilizce özetlere yer vererek University of Michigan tarafından yönetilen OAIster veri tabanına dâhil edilmiştir.

Diğer bir önemli konu muhasebe tarihini araştıran araştırmacılar ile ilgilidir. İktisat tarihçilerinin büyük çoğunluğu muhasebe tekniklerine çok aşikâr değildirlere. Bunların çoğu araştırmalarında basit veri kaynakları olarak muhasebe defterlerini ve kitaplarını kullanırlar. Bu çoğu durum için geçerli olmasına rağmen, bu araştırmacılar daha doğru bilgi verecek muhasebe dokümanlarının sağladığı geniş ilişkiler içerisine girmeye cesaret edemezler. Muhasebe teknik ve süreçleri hakkındaki eksik bilgileri muhasebe defterleri ve belgelerinden elde edilecek bilgilerden tam olarak faydalanmayı engeller.

Bu nedenle, politik, askeri, sosyal, dini veya kültürel gibi diğer alanları da içeren iktisat tarihi ile ilgili birçok önemli konu eksik ve tatmin edici olmayan bir şekilde araştırılmış ve açıklanmıştır. Bununla birlikte bu alanlara ışık tutacak birçok muhasebe defteri arşiv raflarında unutulmuştur. Tüm dünyada araştırmacıların ulaşmasını bekleyen tozlu raflarda bekleyen belgeler mevcuttur.

Aslında, muhasebe tarihçilerinden daha iyi hiç kimse, tarihsel muhasebe defterlerini inceleyemez ve yorumlayamaz. Sonuç olarak, muhasebe tarihçileri kayıt teknikleri ve prosedürleri gibi muhasebe defterlerinin formal ve teknik yönünü araştırma ile kendilerini sınırlamamalıdır. Günümüzde hiçbir tarihçi bunu yapmamaktadır. Kesinlikle bu konular çalışılmalı fakat muhasebe tarihçileri bunun ötesine gitmelidirler. Muhasebe dokümanlarında kayıt edilen faaliyetleri tanımlamalı, analiz etmeli ve yorumlamalıdır.

Bu görevleri yerine getirmek pek kolay olmayacaktır. Muhasebe tarihçileri eski yazıyı ve tarihi olayları iyi bir şekilde öğrenmelidir. Çalışma ancak bu şekilde değerli olacaktır.

Son olarak belirtmek isterim ki, araştırmacılar kendilerini işletme faaliyetleri ile sınırlamamalıdır. Muhasebe aynı zamanda devlet hazinesi ve kamu kesimi, dini kurumların

faaliyetleri, beyliklerin faaliyetleri, kar amaçsız girişimlerin faaliyetleri gibi daha geniş ve önemli alanlardaki faaliyetlerin kayıt altına alınmasında da kullanılır. Tüm bunlar muhasebe tarihçilerinin çalışma alanının genişlemesine ışık tutmaktadır. Ne yazık ki, bu alanlar fazla keşfedilmemiştir. Bu nedenle bu alanlardaki çalışmalar teşvik edilmelidir. Bunlar yeni çalışmalar için çok verimli olabilecek konular olarak ele alınmalıdır.

Sonuç

Yapılan bütün bu açıklamalardan sonra, sonuç olarak orta çıkan noktalar şunlardır:

Önceden de belirttiğimiz sınırlayıcı faktörler nedeniyle, sonuçların 21. Yüzyılın ilk yıllarındaki muhasebe tarihiyle ilgili yapılan çalışmaların hacmi, favori konuları ve yönelimlerinden hareketle geleceğe yönelik yön tahmini araştırmasıdır. Ancak yapılan araştırmanın doğasında geleceğe yönelik yönelimlerin tahmini de olduğu için, işe biraz dilek ve temennilerde karışmıştır.

2000-2007 Yılları arasında muhasebe tarihi ile ilgili yapılan çalışmalar ile ilgili bu araştırma ile eğilimlerin geçen on yıldan tevarüs ettiği anlaşılmıştır. Carmona (2004, s. 10) 1990-1999 arasında yaptığı araştırmada 410 çalışmayı inceledi. Bu araştırmada ise 683 adet çalışma incelemeye tabi tutulmuştur. Doğal olarak daha fazla dergi incelendi. 95 adet çalışma “Beş Büyükler” ve “Dokuz Arkadaş” gruplarında yer alan dergilerde basılmadığı için elimizde 588 çalışma kaldı. Bu çalışmayı geleceğe yönelik olarak tahmin etmeye çalışırsak, 735 adet çalışma elde ederiz. Bu sayı 1900-1999 dönemi için yapılandan 325 adet daha fazla olup, % 79'luk bir artışa denk gelmektedir.

683 adet çalışmanın büyük bir kısmı, 396 tanesi, %58'i ihtisas dergilerinde basılmıştır. Bu tarz dergilere bir İtalyan ve bir de İspanyol dergisi eklenmiştir. Bu iki dergide 95 çalışma yayınlanmış olup, toplamın %24'üne denk gelmektedir. Araştırma aralığı olan 8 yıl içerisinde her yıl için en az 10 adet çalışma yayınlayan bu ihtisas dergilerinde, araştırma aralığı içerisinde 192 adet çalışma yayımlanmıştır. Bu rakam toplamın %28'ine denk gelmektedir. Bu dokuz dergi arasında iki tane de İspanyolca dergi bulunmaktadır. Bu iki İspanyolca dergide toplam 32 adet çalışma yayınlanmış olup, toplamın %17'sine denk düşmektedir. Geriye kalan 95 çalışma ise, toplamın %17'si, 45 dergide basılmıştır.

Yıllara göre yapılan değerlendirme bazı düşüş ve yükselmelerin olduğu düzensiz bir eğim göstermiştir. Araştırmanın başlangıç yılından son yılına kadar olan dönemde artış oranı %46 olmuştur.

Araştırma konusu ile ilgili 683 adet çalışma tespit edilmiştir. Bu çalışmaların %31'i olan 210 çalışma, yoğun muhasebe içeriklidir. Bu durum, pür muhasebe ağırlıklı çalışmaların kamu sektörü, özel sektör ve dini müesseseler konulu çalışmalara göre açık ara üstünlüğünü göstermektedir.

İkinci grupta ise felsefik ve epistomo-lojik içerikli çalışmalar yer almaktadır. Bu grup geleneksel muhasebe tarihi ve yeni muhasebe tarihi arasındaki tartışmalara değinen çalışmalar kadar, tarihi çalışmaları da içerir. Bu grupta 107 çalışma olup, toplamın %16'sına denk gelmektedir. Bu iki konu grubunda yer alan çalışma sayısı, toplamın %47'sine denk gelmektedir.

Bunlardan sonra muhasebe eğitimi, muhasebe mesleğinin oluşumu, muhasebe dernekleriyle ilgili yapılan çalışmalar gelmektedir. Bu çalışmalar toplam 76 adet olup, toplamın %11'ine denk gelmektedir. Bu grup yeni muhasebe tarihçilerinin favori konu gruplarından birisidir. Yeni muhasebe tarihçileri daha çok muhasebe mesleğine biçim veren ve meslek derneklerinin gelişimini etkileyen hareketler üzerine yoğunlaşmaktadır.

Dördüncü grup olan muhasebe kitapları ve yazarları ise 62 çalışma ile toplam çalışma sayısının %9'una denk gelmektedir. Bu dört grup, toplamda 455 çalışmaya denk gelmekte ve toplamın %67'sini oluşturmaktadır.

Geriye kalan gruplar denetim ve kontrol, maliyet muhasebesi ve diğer ihtisas alanlarını kapsamaktadır. Çift yanlı kayıt sisteminin doğuşu ve önemi ve diğer eski muhasebe sistemleri üzerine yapılan çalışma sayısı oldukça az olmuştur. Aynı durum eski kültürler ve ilkel toplumlar üzerine yapılan muhasebe tarihi çalışmaları için de söylenebilir. Bu alanlarda da çok az sayıda çalışma bulunmaktadır.

1990-1999 aralığı için yapılan çalışmada olduğu gibi, 2000-2007 yılları arası için yapılan çalışma da Anglo-Saxon kültürü ağırlıklı olmuştur. Bu nedenle, çalışmaların çoğunun ilgilendiği tarih aralığı 19. ve 20. yüzyıllar olmuştur.

Sekiz yıllık bir dönemi kapsayan bu araştırmanın diğer bir özelliği de 90'lı yıllar için yapılan aynı nitelikli çalışma sonuçlarını doğrulayıcı ve destekleyici sonuçlara ulaşmasıdır. Bu tip çalışmalar, muhasebe mesleğinde yapıldığı iddia edilen ırk, cinsiyet, sınıf ayrımcılığı gibi nedenlere dayalı haksızlıklar ve kolonilerdeki yerlilere eziyetli davranışlar gibi olumsuzluklara karşı da mesleği korumakta ve savunmaktadır.

Sonuç olarak muhasebe tarihine olan ilgi nedeniyle konuların artması, muhasebe tarihine olan ilginin gündeme oturduğunu göstermektedir.

Kaynakça

Carmona, Salvador (2003): "Influential authors, works and journals in accounting history research". Paper presented at the ABFH Conference, Cardiff.

Carmona, Salvador (2004): "Accounting history research and its diffusion in an international context", in *Accounting History*, Vol. 9, No. 3, November. This paper was the basis of a plenary address by the author at the 9th World Congress of Accounting Historians held in Melbourne in 2002.

Carnegie, Garry D. and B. N. Potter (2000): "Publishing patterns in specialist accounting history journals in the English language", in *The Accounting Historians Journal*, Vol. 27, No. 2, 177-198.

Carnegie, Garry D. and C. J. Napier (2002): "Exploring comparative international account-ing history", in *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 15, No. 5, 689-718.

Carnegie, Garry D. (2006): "The roaring nineties": A comment on the state of accounting history in the United States", in *The Accounting Historians Journal*, Vol. 33, No. 1, June, 203-210.

Fleischman, Richard K. and Vaughan S. Radcliffe (2005): "The roaring nineties: Accounting history comes of age", in *The Accounting Historians Journal*, Vol. 32, No. 1, June, 61-109.

Güvemli, Oktay and Batuhan Güvemli (2006): "World Congresses of Accounting Historians 1970-2006: an Evaluation". Paper presented at the 11th World Congress of Accounting Historians, Nantes.

Hernandez-Esteve, Esteban (1992): "Problemática general de una historia de la contabilidad en Espana. Revision generica de las modernas corrientes epistemologicas y metodologicas, y cuestiones especificas" (Main questions regarding research into accounting history in Spain. A general review of modern epistemological and methodological orientations. Specific questions). Plenary address at the 1st Workshop of Spanish Accounting Historians, Miraflores de la Sierra. Published in *En Torno a la Elaboracion de una Historia de la Contabilidad en Espana: Asociacion Espanola de Contabilidad y Administracion de Empresas*, Madrid, 1996, 45-113.

Hernandez-Esteve, Esteban (1998): "Prologue" to David A. R. Forrester: *An Invitation to Accounting History*, Glasgow: Strathclyde Convergencies, 9-18. The book including the prologue can also be on- line consulted on the web site: <http://accfinweb.account.strath.ac.uk/df/aitah.html>.

Hernandez-Esteve, Esteban (2001): "Objetividad y uso de teorías sociológicas en la investigación historico-contable" (Objectivity and use of sociological theories in accounting history research), in *Partida Doble*, April, 2001. An Italian version under the title "Oggettività e Uso di Teorie Sociologiche nella Ricerca Storica Contabile" was presented at the VI *Convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria*, Caserta, October 4-5, 2001, and published in the Proceedings of the Congress.

Hernandez-Esteve, Esteban (2006): "Recent accounting history research in Spain (2001-

2005)". Paper presented at the 11th World Congress of Accounting Historians, Nantes. A Spanish version of the paper was published under the title "Un lustro de investigación histórico-contable en España", in *Revista de Contabilidad*, Vol. 8, No. 15, January-June 2005 (appeared in 2006).

Hernandez-Esteve, Esteban (2007): "Muhasebe Tarihcisi Dr. Esteban Hernandez Esteve ile Roportaj", in *Muhaseve ve Finansman*, October, 209-218.

Lemarchand, Yannick (2000): "A century of accounting history research in Continental Europe". Plenary address delivered at the 8th World Congress of Accounting Historians, Madrid.

Previts, Gary J. (2000): "Global accounting history: scholarship in the New Millennium". Plenary address delivered at the 8th World Congress of Accounting Historians, Madrid, in *Accounting and History. A selection of papers presented at the 8th World Congress of Accounting Historians: Asociacion Espanola de Contabilidad y Administracion de Empresas*, Madrid, 9-21.

Radcliffe, Vaughan S. (2006): "It's oysters, dear'. Professor Carnegie's prescription and the seeming fate of accounting history in the United States", in *The Accounting Historians Journal*, Vol. 33, No. 1, June, 211-214.

Shapiro, Susan P. (2005): "Agency Theory", in *Annual Review of Sociology*, Vol. 31, August, 263-284.

Walker, Stephen P. (2005): "Accounting in history", in *The Accounting Historians Journal*, Vol. 32, No. 2, December, 233-259.

Walker, Stephen P. (2008): "Innovation, convergence and argument without end in accounting history", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 21, No. 2, 296-322.

Zeff, Stephen A. (2006): "40 years of change in the accounting Academy". Plenary address delivered at the 11th World Congress of Accounting Historians, Nantes.