

Neoliberal Bir Ürün Olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Eleştirel Bir Okuması¹

Şerife Demirelli²

Özet

Günümüz küresel ekonomisi ve entegre uluslararası sermaye piyasaları, şirketlerin damgası olan finansal raporlara erişimini ve etkin kullanımını öngörmektedir. Finansal raporlamanın son yılları, düzenleyici otoriteler ve raporlama bilgisi için önemli değişikliklerin olduğu bir dönem olmuştur. 2005 yılında Avrupa Birliği üyesi ülkeler, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından düzenlenen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı (UFRS) kabul etmiş ve kısa bir süre sonra Türkiye dahil birçok ülkede bu standartların uygulanması ve uyum süreci başlamıştır. Mevcut neoliberal sistemde finansal raporların okunması finansal tablo kullanıcıları için son derece önemli olduğundan, yönetmelikteki bu değişiklikler neoliberal düzenden bağımsız olarak değerlendirilemeyeceği düşünülmektedir. Bu bağlamda çalışma, neoliberalizm politikalarının UFRS'yi nasıl etkilediği sorusuyla standartları ve uyum sürecini eleştirel olarak değerlendirmekte ve neoliberal düşüncenin standartlara katkı sağlayan ana unsurlardan biri olduğu, dolayısıyla standartların neoliberalizmin bir ürünü olduğu savını irdelemektedir.

Anahtar Kelimeler: neoliberalizm, finansal raporlama, muhasebe standartları, UFRS.

Jel Kodları: M41, M48

A Critical Reading of International Financial Reporting Standards as a Neoliberal Product

Abstract

Today's global economy and integrated international capital markets anticipate the access and effective use of financial reports which are the imprint of the companies. The past ten years of financial reporting has been a period of significant changes for the regulative authorities and information. In 2005, European Union member countries accepted the International Financial Reporting Standards (IFRS) which is regulated by the International Accounting Standards Board (IASB) and soon after in many countries, including Turkey, IFRS implementation and harmonization process has begun. Since reading financial reports in the current neoliberal system is extremely important for users of financial statements, these changes in the regulation cannot be evaluated independently from neoliberal order. In this context, the study critically evaluates the IFRS with the question of how neoliberalism policies affected it and claims that neoliberal thought is one of the main contributors of IFRS therefore IFRS is a product of neoliberalism.

Keywords: neoliberalism, financial reporting, accounting standards, IFRS

Jel Codes: M41, M48

Araştırma ve Yayın Etiği Beyanı

Etik kurul kararı gerektirmemektedir.

Çıkar Beyanı

.Yazar ya da üçüncü taraflar açısından çalışmada çıkar ilişkisi bulunmamaktadır.

¹ "The impact of neoliberal socialization on IFRS adoption: A critical perspective" başlığı ile 3. International Conference in Economics'te özet bildiri olarak sunulmuştur (Yayın No:2594226).

² Gümüşhane Üniversitesi, İşletme Bölümü, Gümüşhane. sdemirelli@gumushane.edu.tr Orchid: <https://orcid.org/0000-0002-3055-9492>

1. Giriş

“Bir düşüncenin dominant olabilmesi için içinde var olduğumuz sosyal dünyadan edindiğimiz olasılıklar kadar sezgi ve içgüdülerimize, değer ve arzularımıza hitap eden bir kavramsal araç geliştirilmelidir. Bu araç başarılı olduğu takdirde ortak algımıza öyle bir işler ki sorgusuz kabul görür”
(David Harvey, 2005)

Kıt kaynaklar üzerinden doğan sosyal çatışmanın çözümü ekonomik aktiviteleri ölçen bir sistem olan muhasebe tarafından yalnızca kaydedilmemekte, aynı zamanda muhasebe rakamları ile bu çatışmanın çözümünün temellerini oluşturmaktadır (Perry ve Nölke, 2006, s.560). Bu nedenle muhasebe uygulamalarında meydana gelen değişimler her kesimiyle toplumu ve küresel dünyayı etkilemektedir. Bugünün global dünya koşulları ve özellikle birbiriyle entegre olmuş sermaye piyasaları şirketlerin künyesi niteliğinde olan finansal raporların uluslararası erişim ve etkili kullanımını öngörmektedir. Uluslararasılaşmış sermaye piyasaları ve büyüyen yabancı yatırım çerçevesinde şirketler finansal kaynaklara ulaşabilmek yüksek kalitede finansal bilgi üretmek zorunda kalmışlardır (Alp ve Üstündağ, 2009, s.680). Ayrıca uluslararası sermaye piyasalarının beraberinde getirdiği riskle finansal raporların güvenilirliği konusu da önem kazanmış ve finansal raporlama standartların uluslararasılaştırılması ve/veya uyumlaştırılması konusu önemli gündem maddelerinden biri olmuştur (Ball, 2012, s.5).

1 Ocak 2005 tarihi itibarıyla Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkelerde halka açık şirketler Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Standards Board –IASB) tarafından hazırlanmış olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nı (UFRS) kullanmaya başlamışlardır. Takiben, Türkiye de dahil olmak üzere pek çok ülke UFRS’yi uygulama kararı almıştır.³ Böylelikle, UFRS dönemi öncesinde AB ülkeleri ve pek çok diğer ülkede standartlar kamu ve özel kesim aktörleri tarafından ülke çapında belirlenirken 2005 sonrasında UFRS kabulü ile standart koyucu kurum Londra merkezli özel bir organizasyon olan IASB olmuştur (Perry ve Nölke, 2006, s.560).

Neoliberalizm politikalarının yükselişi ve yaygınlaşması muhasebe alanında yaşanan gelişmeleri de önemli ölçüde etkilemektedir. UFRS’nin temellerinin oluşmasında, standartların hazırlanmasında ve uygulamasında muhasebenin teknik konuları ile beraber süreci etkileyen politik, ekonomik ve ideolojik faktörler de büyük önem arz etmektedir. Finansal göstergelerin bir diğer değişle finansal tabloların yöneticiler, şirketler ve piyasa için hayati önem taşıdığı neoliberal sistemde muhasebenin önemli bir unsuru olan finansal raporlama olgusunda yaşanan değişimlerin neoliberal düzenden bağımsız değerlendirilmesi mümkün değildir. Nitekim, muhasebeyi politika ve devlet ile ilişkilendirmek ve muhasebeyi politikanın bir kurumu olarak ele almak konusunda uluslararası literatürde artan bir ilgi bulunmaktadır (Cooper ve Robson, 2006, s.424).

Bu pencereden bakıldığında neoliberal bir düzenleme olarak uluslararası standartlar kimler tarafından diretilmektedir? Bununla birlikte standartlar hangi amaçlara hizmet edilmektedir? Bu gibi sorular sayesinde klasik yaklaşımın dışına çıkarak UFRS’yi teknik olarak irdelemek yerine UFRS’yi günümüz politik-ekonomik ideolojileri ışığında tartışmak mümkün olacaktır. Harvey’e (2005) göre üzerinde yeterince durulmayan yaklaşım, neoliberal düzenlemelerin çağımız düzeninin planlı bir ürünü, hatta açık veya gizli sistematik bir direktme olduğudur. Bu bağlamda çalışmanın amacı neoliberal ideolojinin uluslararası finansal raporlama standartlarının oluşumu ve yaygınlaşmasındaki etkisini tartışmak bir diğer değişle uluslararası finansal raporlama standartlarını neoliberalizmin bir ürünü olarak ele almaktır.

2. Yeni Dünya Düzeni Olarak Neoliberalizm

II. Dünya Savaşı sonrası yüksek enflasyon ve işsizlik sorununa çözüm olarak uygulanan devletin markete etkin müdahalesi ve kamulaştırma içeren Keynesyen ekonomi modeli dönemin ihtiyacı olan hızlı toparlan sağlasa da 1973 petrol krizi sonrası artan işsizlik ve enflasyon, etkisizleşmiş özel sektör, yüksek kamu

³ UFRS’ini uygulayan ülkeler ve bu ülkelerde uygulamanın kapsamı ile ilgili detaylı bilgi için bakınız; <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>

harcamaları ile cari açıklar global bir krizi alevlendirmiştir (Lapavitsas, 2005, s.33). Neoliberalizm ise bu dönemde yaşanan ekonomik çöktüşlere hükümetlerin bir tepkisi olarak benimsenmiş ve çağımızın baskın politik-ekonomik düşüncesi olmuştur. İngiltere ve ABD başta olmak üzere, Sovyetler Birliği'nin yıkılması ile kurulan ülkelerden Yeni Zelanda ve İsveç gibi klasik sosyal demokrat ve refah düzeyi yüksek ülkelere kadar pek çok ülke kendi isteğiyle ya da baskılar sonucu tamamen ya da kısmen neoliberal sistemi benimsemiş ve düzenlemeler yapmıştır (Harvey, 2007, s.23).

Neoliberalizmin teorik temelinde ilk olarak Manchester liberalizminin laissez-faire ekonomisine ve serbest ticarete dayanan ve daha sonra Milton Friedman ve Chicago Üniversitesi ile özdeşleşmiş market rekabetini savunan, ekonomik kararlarda bireyin rolünü vurgulayan ve devletin marketi düzenlemesine ve markete devlet müdahalesine karşı çıkan ekonomik sistem bulunmaktadır (Palley, 2004, s.20). Klasik liberalizm ile neoliberalizm arasındaki temel fark da buradan doğmaktadır. Klasik liberallere göre marketin etkinliği/verimliliği mal ve hizmetin üretim ve dağıtımının sağlanması ile ölçülürken, neoliberallere göre market doğası gereği iyi, bireylere ve toplum geneline faydalıdır (Prechel ve Harms, 2007, s.4).

Harvey ilk bakışta neoliberalizmi "...insanların refahının en iyi bir şekilde güçlü özel mülkiyet hakkı, serbest market ve serbest ticaret kavramlarıyla karakterize edilmiş bir kurumsal çerçeve içerisinde bireysel yatırım özgürlük ve yeteneklerinin liberalleşmesi ile ilerletilebileceğini öne süren -ki bu vaatleri oldukça cezbedicidir- bir politik-ekonomik teori" olarak tanımlamaktadır (2005, s.2). Neoliberal düşüncenin temel özelliği ise bahsi geçen bu bireysel özgürlüklerin garantisinin serbest market ve ticaret olduğu varsayımdır (Harvey, 2005, s.7). Neoliberalizm reformları, bağımsız yönetilen anti-enflasyonel para politikaları, hükümetlerin öngörülen bütçeyi başarmaları için makro düzeyde mali uygulamalar ve ticareti liberalleştirmek ve özel sektörü genişletmek için mikro düzeyde reformlar şeklinde gruplandırılabilir (Ellwood ve Newberry, 2007, s.554).

Küresel neoliberal düzen uygulanmasının ilk örneği Güney Amerika ülkesi olan Şili olmuş, daha yerleşmiş şekli ile de 1979'da İngiltere ve 1981'de ABD'de yaşanmıştır (Munck, 2005, s.62). 1973'te Şiş'i'de Pinochet'in askeri darbe yönetimi neoliberalizmin beşiği Chicago Üniversitesi'nde eğitim almış ekonomistleri ile neoliberal ekonomi politikalarını uygulamaya koymuştur. Bu bağlamda IMF kredileri alınmış, kamu varlıkları ve sosyal sigortalar özelleştirilmiş, doğal kaynaklar özel şirketlerin kullanımına açılmış, yabancı yatırım ve serbest ticaret düzenlemeleri getirilmiştir (Harvey, 2005, s.8). İngiltere ise 1979'da Muhafazakâr Parti ile iktidara gelen dönemin başbakanı Margret Thatcher'ın neoliberal İngiltere'de yeni düzenin kurucusu olmuştur. 1979'a kadar İngiltere'de pek çok kamu hizmeti devlet tarafından verilmekte, kamu harcamaları GSMH'nin içerisinde önemli bir yer tutmakta iken Thatcher telefon, gaz, elektrik, su gibi pek çok kamu sektöründe özelleştirmeye giderek devletin ekonomideki payını daraltarak özel sektörün güçlenmesini sağlamıştır (Ellwood ve Newberry, 2007, s.554). ABD'de ise Reagan yönetimi benzer neoliberal düzenlemeler yapmış; devlet müdahalesini kısıtlama, vergi kesintileri, bütçe kesintileri, sendikaların ve meslek gruplarının güçsüzleştirilmesi gibi pek çok uygulama getirmiştir (Harvey, 2005, s.24).

Neoliberal politikaları uygulayan hükümetler, rollerinin toplumun ihtiyaçlarına odaklanmak değil iyi bir iş çevresi oluşturmak olduğu fikrini benimsemektedir. İyi iş çevresi oluşturmak ise daha aktif bir serbest market oluşturmak ve bu markette işlem yapan bireylerin özgürlüğünü sağlamaktan geçmektedir. Sonuç olarak örneğin ABD'de nüfusun en üst %1'inin sahip olduğu varlıklar 1974 yılında %20,5 iken 1990 yılına gelindiğinde %38,5'e çıkmış; ekonomi yüksek zenginlik üretirken bu zenginliğin tüm topluma dağılımı adil olmamıştır (Prechel ve Harms, 2007, s.14). Neoliberalizm ile devlet-toplum ilişkisinde öne çıkan toplumsal fayda yerine bireyselleşme, Thatcher'ın şu meşhur sözleriyle açıkça ortaya konmaktadır (Prechel ve Harms, 2007, s.4):

“... ‘Bir sorunum var, bununla baş etmek hükümetin işi!’ veya ‘Bir sorunum var, onunla başa çıkmak için devlet desteği alacağım!’, ‘Evsizim, hükümet beni barındırmalı!’ algısının verildiği bir dönemden geçtik ve böylece insanlar sorunlarını topluma yansıtıyorlar ve ama toplum kim? Öyle bir şey yoktur. Kadınlar, erkekler ve aileler vardır. Hiçbir hükümet insanların aracılığı olmadan bir şey yapamaz ve kendilerine önce insanlar bakmalıdırlar.”⁴

Bu perspektiften, sermaye birikimini canlı tutmak amacıyla finansallaşma ve küreselleşme stratejisini uygulayan neoliberal düşünceye göre devletin asli görevi, piyasaların varlığını ve işleyişini korumaktır. Piyasalar çeşitli riskleri de içinde barındırmaktadır ancak bireyler, riski göze alarak özgürce kendileri karar verirler ve sonuçlarına katlanırlar; devlet onları piyasalara karşı koruma mekanizması değildir. Harvey’e göre neoliberalizmin bu yaklaşımı aslında borç vereni korumayacağı anlamına gelmeliyse de uygulamada tam tersi karşımıza çıkmakta, ekonomik kriz dönemlerinde batan finans kuruluşları, devlet tarafından kurtarılmaktadır (2005, s.74). Bu durum piyasaların finansallaşması ile finans kuruluşlarının günümüz neoliberal politikalarında ne denli önemli olduğunu göstermektedir.

Şirketler açısından bakıldığında ise finansallaşan piyasalar, şirketlerarası rekabetin mal veya hizmet üretiminden ziyade finansal araçların etkin kullanımı ve kısa vadede şirket değerini artırma baskısını doğurmaktadır ve dönüşüm içerisinde finansal piyasaların ve yöneticilerin kısa dönemli finansal hedefleri şirketlerin sürekli yükselen kazanç ve hisse senedi değerlerine sahip olmasını gerektirmektedir (Crotty, 2003, s.3). Öte yandan, hükümetler rekabetçi tutumlarını sürdürmekte ve özel sektörü genişletme çabalarına devam ettirmekle beraber, neoliberalizm sosyal politikalar açısından her ülkede kendi iç dinamiklerine göre farklı düzeylerde uygulanacağını söylemek doğru olacaktır. Örneğin Avrupa’da refah devleti anlayışı bir şekilde varlığını devam ettirmekte, kamu refah harcamaları halen artmakta ve toplum tarafından da bu yönde talep almaktadır (MacGregor, 2005, s.144).

3. Neoliberalizm, Muhasebe ve UFRS

Uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilmesi süreci ve bu süreçte rol alan aktörlerin incelenmesi, bir başka deyişle muhasebe standartlarının mevcut konumlarına nasıl geldiğini anlayabilmek muhasebe standartlarına daha geniş bir perspektiften bakmaya olanak sağlaması açısından önem arz etmektedir. UFRS’nin sorgusuz kabulüne dikkat çeken Young (2006), “verilenler” ve “alınanlar” kavramları⁵ ile uluslararası muhasebe standartlarının kabul edilmesini sorgulamaktadır (s.581). Yazara göre *verilenler* düşünce ve hareketlerimizin temelini oluşturan dillendirilmemiş ve hatta çoğu zaman fark edilmemiş varsayımlarken *alınanlar* ise pek çok varsayım arasından yapılan seçimler olup UFRS sürecinde insanların algıları ile oynanarak verilenler onlara alınanlar gibi gösterilmektedir. Bunun yapılma nedeni ise insanların sorgulamasının önüne geçilmesinin amaçlanmasıdır ki bu durum Harvey’in (2005, s.5) dominant düşüncenin sorgusuz kabul görmesi savını destekler niteliktedir.

Standart koyucuların neoliberal politikaların uygulayıcısı olup olmadıkları konusunun ise IASB komitesi üyelerinin politik yaklaşımları açısından incelenmesi mümkün olabilmektedir. Elbette IASB üyeleri bağımsız uzman bilgisine sahiptirler ancak bu onların apolitik oldukları anlamına gelmemektedir. Jerry ve Nölke’ye göre uzman bilgisi her zaman politiktir çünkü; ‘teknik’ konular söz konusu olsa dahi bu uzmanlar bir sosyo-politik ve politik-ekonomik ortamdan gelen teorik bakış açılarını yansıtacak şekilde yola çıkarak teknik çözümler üretirler (2005, s.578). Bir diğer deyişle politik bir varlık olan insan doğası gereği standartların apolitik uzmanlar tarafından hazırlanması mümkün değildir. Öyle ise önemli olan nokta standart koyucuların kimler oldukları, hangi politik-ekonomik düşünce çerçevesinde hareket ettikleridir. Rakamsal olarak bakıldığında 131 şirket ve organizasyonu IASB ve EFRAG komitelerine bağlayan yönetim ağında üretim sektörünün iki katı kadar finansal sektör bulunmaktadır (Jerry ve Nölke, 2005, s.578).

⁴ Margaret Thatcher’ın 23 Eylül 1987’de Douglas Keay’e verdiği röportajın tamamı için bakınız: <http://www.margarethatcher.org/speeches/displaydocument.asp?docid=106689>

⁵ Verilenler ve alınanlar kavramları ile ilgili daha detaylı bilgi için bakınız; West 1989, s. 90.

Nölke ve Perry'ye göre ise muhasebe paradigmalarının seçimi rakamların doğru ölçülmesi/hesaplanmasından ziyade, finans ve üretim yaklaşımları arasından seçim yapma ile ilgilidir (2007, s.1). Ancak, literatürde muhasebe düzenlemeleri ile ilgili farklı teorik yaklaşımlar olmakla beraber, bunların çoğu muhasebede yapılan düzenlemeleri, uygulamalı ekonominin bir unsuru olarak ele almaktadırlar. Bu nedenle neoliberal ideolojinin muhasebe standartlarına direkt etkisinin ve sonuçlarının yeterli düzeyde ele alınmadığı görülmektedir. Literatürde UFRS'yi ele alan çalışmaların genellikle; muhasebede birlik, ülkeler arası farklılıklar, bu farklılıkların neden olan faktörler, kavramsal çerçeve, UFRS uygulamaları ve sonuçları (örn. Erb ve Pelger, 2015; Fuad vd., 2019; Lin vd., 2019; Peng ve Bewley, 2010; Shima ve Yang, 2012; Young, 2006) gibi konulara odaklandıkları ortaya çıkmaktadır. Türkiye kaynaklı araştırmalar incelendiğinde de benzer bir durum ortaya çıkmaktadır. Ülkemizde yapılmış pek çok çalışma da benzer şekilde UFRS'nin gerekliliği, etkileri ve sonuçları üzerinde durmuş ve pek çok çalışmada da uluslararası muhasebe standartları ışığında neler yapıldığı ve/veya bu yolda nelerin yapılması gerektiği üzerinde durulmuştur (örn. Aksu ve Köseadağ, 2006; Alp ve Üstündağ, 2009; Arsoy ve Sipahi, 2007; Ayboğa, 2002; Bekçi, 2007; Çelik, vd., 2007; Çürük, 2009; Kaymaz ve Karaibrahimoğlu, 2011).

Her ülkenin tarihi, yasal, ticari ve ekonomik ikliminin kendine has bağlamsal koşullara neden olduğu gerçeğinden hareketle, muhasebe reformları sürecinde de bu bağlamsal faktörlerin göz ardı edilmemesi gerekmektedir. UFRS'ye pek çok ülkede yasal olarak uyum sağlanmış olsa da bu bağlamsal koşulların göz ardı edilmesi, UFRS'nin fiili adaptasyonunda problemler yaşanmasının önemli nedenlerinden birisi olarak değerlendirilmektedir (Tsunogaya ve Chand, 2012, s. 117). Öte yandan, genel kabul görmüş algı, globalleşme nedeniyle uluslararası standartlara ihtiyacın kendiliğinden organik olarak doğmuş olduğudur. Globalleşmenin ise daha güçlü rekabet, refah ve demokrasi artırımı sağlayan kaçınılmaz, durdurulamaz ve olumlu bir süreç olarak ele alındığı görülmektedir ve fakat gerçekte globalleşme, kapitalist koalisyonlar tarafından yönetilmekte ve neoliberalizmin uluslararası yüzünün ayrılmaz bir parçası durumunda konumlandırılmaktadır (Johnston ve Saad-Filho, 2005, s.2). Diğer neoliberal düzenlemelerde olduğu gibi uluslararası standartların propagandası da çeşitli kanallar vasıtasıyla gerçekleşmiştir. 1960 ve 1970'li yıllarda Business Week, The Wall Street Journal, The New York Times, Barron's, Dun's Review, Fortune and Forbes gibi pek çok medya kuruluşunda ve Journal of Accountancy'de muhasebe uygulamalarındaki çeşitlilik ve esneklik, standardizasyonun faydaları tartışılmıştır (Young, 2006, s.583). Bir diğer deyişle standardizasyon için kamuoyu oluşturulmaya çalışılmıştır. Ayrıca, uluslararası kuruluşlar hazırladıkları raporlar ile ülkeler üzerinde muhasebe sistemlerinde değişikliğe gidilmesi konusunda tavsiye vermekte, hatta baskı oluşturarak mecburi bir eşbiçimcilığe neden olmaktadır (Judge vd., 2010, s.163). Bu bağlamda Türkiye örneğine bakıldığında IMF ve Dünya bankasının muhasebe standartlarının kabulü konusunda etkin rol aldıkları görülmektedir. Örneğin, 2004 yılı IMF 4. gözden geçirme niyet mektubunda Türkiye, uluslararası standartlarla uyumlaştırılmış en az 20 muhasebe standardı yayınlamayı IMF'in isteği doğrultusunda taahhüt etmiştir (Bekçi, 2007, s.28). Bir diğer örnekte Dünya Bankası, 2007 yılına ait raporunda finansal raporlamanın temelini oluşturan Türk Ticaret ve Vergi Usul Kanunlarının firmaların finansal aktiviteleri ve performansları ile ilgili tüm bilgi kullanıcılarına şeffaf ve doğru bilgi üretimi için yeterli düzenlemeler getirmediğini ifade etmektedir (Bekçi, 2007, s.28).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) 2010 yılı raporunda temel görevini "...denetlenmiş finansal tabloların sunumunda finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamaktır." şeklinde belirtmektedir (TMSK, 2010, s.5). 2/11/2011 tarihli Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun teşkilat ve görevleri hakkında kanun hükmünde kararname ile TGK'nın görevi "...finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak." olarak değiştirilmiştir (Resmî Gazete, 2011). Bu iki görev tanımı incelendiğinde, ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesine katkı yapacak standartların oluşturulmasına yapılan vurgu kaldırılmış, yerine uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu standartların oluşturulması ifadeleri getirilmiştir. Bu noktada önemli olan husus; uluslararası standartların ihtiyaca uygun, şeffaf, güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve tutarlı

olduğunu peşinen kabul eden bir yaklaşım izlenmiş olması ve kurumun görev tanımında uluslararası standartların meşruiyetini sağlamak amacıyla bu sıfatların ardı ardına sıralanmış olmasıdır. Görev tanımındaki “uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını geliştirmek ve yayınlamak” ifadesinin kurumun amaçlarından biri olarak ortaya konmuş olması da bu yaklaşımı net bir şekilde gözler önüne sermektedir.

Yukarıda sunulan bilgilerin yanında UFRS kavramsal çerçevesi daha yakından incelendiğinde, yaşanan çeşitli değişimlerin neoliberal politikalar ile uyduğu görülmektedir. Bu doğrultuda, Zhang (2010) Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile Finansal Raporlama Standartları Kurulu'nun 2010 yılında yayınladığı Finansal Raporlama için Kavramsal Çerçeve'yi incelemekte ve çerçevenin nasıl neoliberal serbest pazar ideolojisine dayanan teoriler doğrultusunda şekillendiğini tartışmaktadır. Yeni kavramsal çerçeve ile finansal raporlama bilgi kullanıcıları kavramının kapsamı daraltılmış ve 1989 kavramsal çerçevesinde “mevcut ve potansiyel yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, tedarikçiler ve diğer ticari kreditorler, müşteriler, devlet ve devlet kurumları ve kamu” şeklinde listelenmiş olan temel kullanıcılar yeni çerçeve ile “mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve diğer kreditorler” olarak yeniden düzenlenmiştir (Zhang, 2010, s.8). Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı ise “...mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve diğer kreditorlere, kaynak sağlama kararlarını almakta raporlanan kuruluş ile ilgili finansal bilgi sağlamaktır” şeklinde ifade edilmiştir⁶ (IASB, 2010, s.9). Finansal raporlamanın amacındaki bu değişim, finansal raporların hazırlanmasında öncelikli olarak bu kullanıcıların ihtiyaçlarının göz önünde bulundurulacağı ve dolayısıyla standartların hazırlanmasında bu grupların isteklerinin karşılanmasının söz konusu olacağı izlenimi yaratmaktadır (Zhang, 2010, s.10). Temel bilgi kullanıcılarının finansal aktörlere indirgenmesi, neoliberalizmin finansallaşma olgusunun muhasebe standartlarına açık bir yansıması olarak değerlendirilmesi mümkündür.

Kavramsal çerçevede dikkat çeken bir diğer nokta ise eski kavramsal çerçevelerde finansal raporlamanın en önemli özelliklerinden biri olmuş ve yakın geçmiş muhasebe söylemlerini şekillendirmiş finansal raporlamanın esaslarından biri olan (Erb ve Pelger, 2015, s. 14) güvenilirlik (reliability) kavramı yerine, gerçeğe uygun temsil (faithful representation) kavramının getirilmiş olmasıdır (Zhang, 2010, s.12). Finansal bilginin gerçeğe uygun temsili için ise “tam, tarafsız ve hatasız” olma özelliklerini barındırması gerektiği yine kavramsal çerçevede vurgulanmaktadır (IASB, 2010, s.18). Öte yandan, sunulan bilginin hatasız olması noktasına da açıklık getiren yeni kavramsal çerçeve, hatasız olmanın kesin olarak doğru (accurate) anlamına gelmediğini belirtmektedir. Sunulan tutar tahmini ise bunun açıkça belirtilmesi ve tahminin yapısı ve kısıtlarının açıklanması ve tahmin hesaplaması için uygun yöntemin seçilip, yöntemin hatasız uygulanması koşuluyla bilginin hatasız olacağı ifade edilmektedir (IASB, 2010, s.18; IASB, 2018, s.27). Güvenilirlik kavramı yerine gerçeğe uygun temsil kavramının yeni kavramsal çerçevede tercih edilmesi, UFRS konusunda en fazla tartışılan ve güvenilir olmamakla eleştirilen gerçeğe uygun değer (fair value) tekniği için meşruiyet sağlanması olarak düşünülebilir. Nitekim bir varlığın tahmini değerinin hesaplanması, o varlığın gelecekte alacağı değer bugüne indirgenmesini⁷ de kapsamaktadır ve bu nedenle geleceğe dair varsayımların kesin ve net olmaması gayet doğaldır (Perry ve Nölke, 2006: 562). Gerçeğe uygun değer tekniği IASB tarafından teşvik edilen, gelir tablosundaki nakit akışları yerine bilançodaki varlık değerlerine dayanarak performans değerlemesi yapan bilanço yaklaşımı nedeniyle daha da önem kazanmaktadır (Perry ve Nölke, 2006, s.563).

⁶ Bu tanımlama çerçevesinin 2018 yılında revize edilmiş halinde aynen korunmuştur; bakınız; IASB (2018, s.19).

⁷ Burada bugüne indirgenmiş değer ile kastedilen gelecekte bir zamana ait piyasa değerinin hesaplanarak indirgenmesi değil, hesaplanmanın yapılacağı gün varlığa piyasada verilen fiyattır. Nitekim o fiyat aslında o varlığın gelecekteki tahmini değerinin fiyat verenler tarafından günümüzde indirgenmiş değeridir.

4. Sonuç

Neoliberalizm politikaları muhasebe mesleği ve uygulamalarını etkilemiş ve halen etkilemeye devam etmekle birlikte özellikle neoliberal düzenlemelerin planlı birer ürün olduğu ve küresel olarak çeşitli kurumlarca sistematik bir şekilde dayatıldığı hususu göz ardı edilmektedir (Harvey, 2005). Bu doğrultuda, çalışmanın amacı neoliberalizmin uluslararası raporlama standartlarının oluşumu ve küresel olarak yayılmasının etkisini tartışmak; diğer bir ifade ile neoliberalizmin bir ürünü olarak uluslararası finansal raporlama standartlarını ele almaktır.

Neoliberalizm özetle piyasa rekabetini savunan, ekonomik kararlarda bireyin rolünü vurgulayan ve devletin piyasaları düzenlemesine ve müdahalesine karşı çıkan ekonomik sistemdir. Bu çerçeveden hareketle, devletin görevi piyasaları yönetmek değil onun varlığını ve işleyişini güvence altına almaktır ki bu misyon devletin bireylerle, toplumla, şirketlerle ve piyasalarla ilişkisini doğrudan şekillendirmektedir. Söz konusu, finansal raporlama standartları olduğunda diğer pek çok alanda olduğu gibi UFRS'nin küresel olarak benimsenmesi de çeşitli güçlü kanallar (akademik yayınlar, haberler, kurum raporları vb.) aracılığı ile gerçekleşmiştir. Örneğin, Türkiye'de bu kanallardan özellikle IMF ve Dünya Bankası'nın uluslararası standartların benimsenmesinde etkili oldukları görülmektedir.

UFRS 2010 kavramsal çerçevesi ile bilgi kullanıcılarının kapsamının daraltılarak direkt finansal aktörler ile kısıtlandırılması ve finansal raporlamanın bu aktörlerin karar alma hususunda gerekli bilgiler içermesi şeklindeki değişim, raporlama standartlarında ekonomik ve toplumsal ihtiyaçtan piyasa ihtiyacı yönüne yaşanan odak kaymasının, başka bir ifadeyle piyasaların finansallaşmasının en önemli göstergesidir. Öte yandan raporlamanın en önemli unsurlarından biri olagelmış güvenilirlik kavramı yerine gerçeğe uygun temsil kavramının getirilmesi, sunulan finansal verilerin doğruluğunun değerlendirilmede kullanılan yöntem ve etkileyici unsurların açıkça raporlanması hususuna indirgenmiş olduğunu göstermekte ve bu değişim eleştiriye açık konulardan biri olarak değerlendirilmektedir. Türkiye standartları bağlamında ise UFRS'nin kabulü sonrasında raporlamada niteliği artıcı ilkelerin benimsenmesi ve ulusal standartların oluşturulması amacıyla sapılarak doğrudan uluslararası finansal raporlama standartlarına uyumlu standartlar oluşturma amacına, bir diğer ifade ile UFRS'nin uygulanmasını sağlama amacına evrildiği görülmektedir. Bu durum uluslararası standartların sorgusuz idealize edildiğine ve mevcut neoliberal yapının dışına çıkılmasının mümkün olmadığı ön kabulüne işaret etmektedir.

Kaynakça

- Aksu M. ve Köseadağ A. (2006). Transparency and disclosure scores and their determinants in the Istanbul stock exchange. *Corporate Governance: An International Review*, 14(4), 277-296.
- Alp A. ve Üstündağ S. (2009). Financial reporting transformation: the experience of Turkey. *Critical Perspectives on Accounting*, 20, 680-699.
- Arsoy, A. P. ve Sipahi, B. (2007). International financial reporting standards X for small and medium sized entities and the Turkish case. *Ankara University Journal of Political Sciences*, 62(4), 31-48.
- Ayboğa, H. (2002). Globalleşme sürecinde muhasebe alanındaki gelişmelere göre ülkemizin durumu. *Bahkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(5), 39-55.
- Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and business research*, 36(sup1), 5-27.
- Celik, O. ve Ecer, A. (2009). Efficiency in accounting education: evidence from Turkish universities. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(5), 614-634.
- Cooper, D. J. ve Robson, K. (2006). Accounting, professions and regulation: Locating the sites of professionalization. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4), 415-444.
- Crotty, J. (2003). The neoliberal paradox: The impact of destructive product market competition and impatient finance on nonfinancial corporations in the neoliberal era. *Research Brief*, 5, 1-7.
- Curuk, T., (2009). An analysis of the companies' compliance with the EU disclosure requirements and corporate characteristics influencing it. A case study of Turkey. *Critical Perspectives on Accounting*, 20, 635-650.

- Ellwood, S. ve Newberry S. (2007). Public sector accrual accounting: institutionalising neo-liberal principles?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(4), 549-573.
- Erb, C., ve Pelger, C. (2015). Twisting words? A study of the construction and reconstruction of reliability in financial reporting standard-setting. *Accounting, Organizations and Society*, 40, 13-40.
- Fuad, F., Juliarto, A. ve Harto, P. (2019). Does IFRS convergence really increase accounting qualities? Emerging market evidence. *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, 24(48), 205-220.
- Gomes, D., Carnegie, G. D., Napier, C. J., Parker, L. D. ve West, B. (2011). Does accounting history matter?. *Accounting History*, 16(4), 389-402.
- Harvey, D. (2005). *A Brief History of Neoliberalism*, Oxford University Press: New York.
- Harvey, D. (2007). Neoliberalism as Creative Destruction. *The ANNALS of the American Academy of Political and Social Science*, 610, 21-44.
- IASB (2010). International Accounting Standards Board, *Conceptual Framework for Financial Reporting* <http://www.ifrs.org/News/Press-Releases/Documents/ConceptualFW2010vb.pdf>
- IASB (2018). International Accounting Standards Board, "Conceptual Framework for Financial Reporting" <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/conceptual-framework-for-financial-reporting.pdf>
- Johnston, D. ve Saad-Filho, A. (2005). *Neoliberalism--A Critical Reader*, Pluto Press: Londra.
- Judge, W., Li, S. ve Pinsker, R. (2010). National adoption of international accounting standards: An institutional perspective. *Corporate Governance: An International Review*, 18(3), 161-174.
- Lapavitsas, C. (2005). Mainstream economics in neoliberal era. Johnston D. ve Saad-Filho A. (Ed.), *Neoliberalism--A Critical Reader* içinde (ss. 30-40). Pluto Press.
- Lin, S., Riccardi, W. N., Wang, C., Hopkins, P. E. ve Kabureck, G. (2019). Relative effects of IFRS adoption and IFRS convergence on financial statement comparability. *Contemporary Accounting Research*, 36(2), 588-628.
- MacGregor, S. (2005). The welfare state and neoliberalism. Johnston D. ve Saad-Filho A. (Ed.), *Neoliberalism--A Critical Reader* içinde (ss. 142-148). Pluto Press.
- Nölke A. ve Perry J. (2007). The power of transnational private governance: Financialization and the IASB. *Business and Politics*, 9(3), 1-27.
- Palley, T. I. (2005). From keynesianism to neoliberalism: Shifting paradigms in economics. Johnston D. ve Saad-Filho A. (Ed.), *Neoliberalism--A Critical Reader* içinde (ss. 20-29). Pluto Press.
- Peng, S. ve Bewley, K. (2010). Adaptability to fair value accounting in an emerging economy: A case study of China's IFRS convergence. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(8), 982-1011.
- Perry, J. ve Nölke, A. (2006). The political economy of international accounting standards. *Review of International Political Economy*, 13(4), 559-586.
- Prechel, H. ve Harms, J. B. (2007). Politics and neoliberalism: Theory and ideology. *Research in Political Sociology*, 16, 3-17.
- Resmî Gazete (2011). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Tarih: 26/9/2011, No:660. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/201111102-5.html>
- Shima, K. M., ve Yang, D. C. (2012). Factors affecting the adoption of IFRS. *International Journal of Business*, 17(3), 276.
- TMSK (2010). Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu 2010 Yılı Faaliyet Raporu http://www.kgk.gov.tr/custom_page-253-yillik-faaliyet-raporlari-.html
- Tsunogaya, N., ve Chand, P. (2012). The complex equilibrium paths towards international financial reporting standards (IFRS) and the Anglo-American model: the case of Japan. *The Japanese Accounting Review*, 2, 117-137.
- Young, J. J. (2006). Making up users. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 579-600.

Zhang, Y. (2011). Accounting and Neoliberalism: A critical reading of IASB/FASB's Conceptual Framework for Financial Reporting 2010. *Critical Perspectives on Accounting Conference 2011*, 01-22. http://elsevier.conferenceservices.net/resources/247/2182/pdf/CPAC2011_0037_paper.pdf