

**Muhasebenin Ekonomi Politikği: Dış Dinamikler**

Canol KANDEMİR

Çağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Mersin  
e-posta: mircanol@gmail.com**Özet**

Muhasebe, saf anlamda ve sadece teknik bir uygulama ya da bilim değildir; fakat daha çok sosyal, ekonomik ve kurumsal bir uygulama olarak kabul edilmektedir. Kendisini çevreleyen ekonomik ve politik dinamiklerden ve dolayısıyla ekonomik ve politik sistem seçenek ve türlerinden doğrudan etkilenmektedir. Görev ve sorumluluklar muhasebesi ve hatta sonrasında gelen çift yanlı muhasebe devriminden bu yana muhasebe beşerî ve maddî kaynakları kontrol etme aygıtı ya da sistemi olmuştur. Bir yandan şirket yönetimlerinin hakikat rejimlerini meşrulaştırmak ve bilimsel ve zorunlu göstermek, diğer yandan işçilerin hakikat rejimlerini desteklemek ve pekiştirmek için kullanılabilir. Ayrıca muhasebe özel bir dil olduğu için farklı bağlamlara göre farklı anlamlar yüklenebilmektedir. Dolayısıyla, muhasebe raporlarının finansal hakikatler hakkında nasıl bir bilgi verdiği, tek ve ortak bir anlama sahip olup olamayacağı, muhasebe raporlarını hazırlayan ve kullananların gerçeklik ve anlamın inşa edilmesindeki rolü, muhasebenin farklı ideoloji ve hakikat rejimleri bağlamındaki konumu ve ayrı bir muhasebe hakikat rejiminden söz edilip edilemeyeceğinin tartışılması, muhasebeyi çağdaş ekonomi, toplum ve işletmeler içinde doğru konumlandırmaya yardımcı olabilecektir. Muhasebenin basit bir kayıt uğraşından hakikat üreten bir rejime dönüştüğü tarihsel süreç, onun kendi başına işletme sınırlarına hapsedilecek bir teori ve pratik olarak değil, içinde bulunduğu çevresel dinamikler ve toplumla etkileşim halinde, hatta büyük ölçüde onlar tarafından belirlenen ve dönüp çevresini ve toplumu etkileyen bir araç olduğunu ve muhasebe bilgileri üretilirken muhasebenin temel özelliklerinin sosyal, ekonomik ve politik güç ilişkilerinden önemli derecede etkilendiğini göstermektedir. Sözü edilen karşılıklı ilişkileri tanıma ve açıklamada sosyal muhasebe teknik muhasebeden daha çok yeterliliğe sahip görünmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebenin İdeolojisi, Bir Dil Olarak Muhasebe, Muhasebe Hakikat Rejimi, Muhasebenin Politizasyonu, Sosyal Muhasebeye Karşı Teknik Muhasebe (JEL Sınıflandırması:M41, M42)

**The Political Economy of Accounting: External Dynamics****Abstract**

Accounting is not purely and solely a technical practice or science, but rather it is regarded as a social, economic and institutional practice. It has been directly affected by the surrounding economic and political dynamics and therefore alternatives and varieties of economic and political systems. Since the rise of the charge and discharge accounting and afterwards the revolution of the double entry bookkeeping as well, accounting has been a tool or system for controlling human and material resources. On one hand, it may be used by the management to justify and introduce its truth regime as scientific and necessary, it may be used by the labor to support and reinforce their truth regime, on the other. In addition, because it is a specific language accounting can bear

different meanings in different contexts. For this reason, a discussion of how accounting reports disclose information about the financial truths, whether they have a common and exclusive meaning to the users, the role of the financial table preparers and users on constructing the truth and meaning, the positioning of accounting within the context of different ideologies and truth regimes and whether a separate accounting truth regime is possible could help rightly place accounting into modern economies, societies and the corporate world. The historical process through which accounting has evolved from a simple bookkeeping job into a regime constructing the financial truths reveals that accounting is not a theory and practice that can be confined only to the boundaries of the firm, on the contrary it is a tool interacting with, even largely formed by the external dynamics in which it operates and the society, and in turn having an impact upon its environment and the society and that in producing accounting information essential features of accounting are substantially affected by social, economic and political power relations. In diagnosing and disclosing such interrelationships cited above, social accounting seems to have more capability than technical accounting.

**Key Words:** Ideology of Accounting, Accounting as a Language, Accounting Truth Regime, Politicization of Accounting, Social versus Technical Accounting (JEL Classification: M41, M42)

## 1.Giriş

Muhasebe çoğu zaman birtakım matematiksel yöntemlerin uygulaması ile sınırlı görülmüş, uygulamalar büyük bir finansal bir soruna yol açmadığı sürece teknik bir konu olarak ele alınagelmiştir. Ancak önemli boyutlarda finansal sorunlara neden olan muhasebe skandallarının salt muhasebe ile değil, ekonomik ve finansal sistemin hemen tüm bileşenleriyle ilişkili olduğu anlaşıldıktan sonra söz konusu sınırlandırılmış bakış açısı değişmeye başlamış ve bu durum birçok muhasebeci tarafından da saptanmıştır. Sözelimi Briloff<sup>1</sup>, muhasebecileri şirketlerin bağımsız tarihçilerine benzetmiş, muhasebeyi de nesnel ve bağımsız şirket tarihi yazımı ve redaksiyonu olarak tanımlamıştır. Tarihçinin dayandığı temel onun sosyal ve tarihî geçmişinde yatmaktadır; tarihçinin içinde bulunduğu ve dayanak aldığı sosyal ve tarihî ortam belirleyicidir ve bu ortamın belirlenmesi yaşamsal önemdedir; muhasebeci de bir aktördür ve tarih yazımının içindedir; muhasebeyi entellektüel bir vakum içinde icra etmemektedir; incelediği nesnenin (şirketin) muhasebesi yalıtılmış, tek başına bir eylem değildir ve belirli bir bağlam içinde gerçekleşmektedir; değerler, kolektif bilinç dışı ve iradî etkiler bu bağlam içinde vardır ve etkili olmaktadır. Solomons<sup>2</sup> da muhasebenin büyük ölçüde politik olmayan bir konu olarak ele alındığını, muhasebecilerin kendilerini teknik konularla sınırlandırmaya çalıştığını, ancak özellikle kural oluşturma süreci düşünüldüğünde muhasebenin politik olmadığını düşünmenin olanaksız olduğunu saptamıştır, çünkü muhasebecinin raporladığı rakamlar ekonomik davranış üzerinde etkili olmakta, dolayısıyla muhasebe kuralları ekonomik davranışı etkilemektedir; ancak muhasebe salt ölçme amacı ile kullanılmadığında ona güven zaman içinde yok

<sup>1</sup>Briloff, Abraham J., "Unaccountable Accounting: Games Accountants Play", Harper and Row Publishers., 1972, New York, 303-4.

<sup>2</sup>Solomons, David , "The Politicization of Accounting", The Journal of Accountancy, November, 1978, 65.

olmaktadır, çünkü ekonomik planlar tümüyle politikanın kontrolünde bulunmaktadır; muhasebe politika ile birlikte değişirse, söz konusu politikaların sonuçları ölçülememekte ve kontrol edilememektedir.

Toplum muhasebeye finansal ve ekonomik gerçekleri belirlemek ve yansıtmak gibi zor, fakat yaşamsal bir işlev yüklemiştir. Muhasebe bilgilerinin hatasız ve hilesiz olması ve gerekirse muhasebeden “kral çıplak!” demesi (gerçek kârlılık ve malî durumu açıklaması) istenmektedir. Bu öykü muhasebeye uyarlanarak şirket kârlarının çok güzel görünmesine karşılık durumun gerçekte hiç de böyle olmadığı, ‘söz konusu kârlar bu kadar yüksek değil ya da bunlar gerçek değil!’ (“kral çıplak!”) diyebilecek ve kralın karşısında küçük ve masum bir çocuğun görevini yapacak kişiler ve kurumların, eğer bunu muhasebeciler yaparsa onların, saygınlık kazanacağı savunulmuştur.<sup>3</sup> Bununla birlikte doğayı incelerken gösterilen nesnellik (bilimsellik), muhasebe de dâhil insanî faaliyetleri incelerken gösterilememektedir. Muhasebe, politika ve önseziyi de dikkate almaktadır ki, bu durum muhasebenin doğasına ve amacına uygun düşmektedir. Böyle olunca da muhasebe bir bilim, muhasebe araştırmaları da bilimsel olmaktan uzaklaşmaktadır.<sup>4</sup> Dolayısıyla muhasebe bilimden çok bir sanat olarak düşünülmektedir, çünkü belirli ilkelerin gerçek olaya uygulanması olmaktadır. Bilgilerini tıbbî olaya (hastalığa) uygulayan hekimler gibi muhasebeci de finansal tabloları hazırlamak ve değerlendirmek için bilgilerini finansal ve ticarî olaylara uygulamaktadır. Ancak yetenek ve bilgilerini kamunun hizmetine mi sunacağı, yoksa hırsızlık, yolsuzluk, şarlatanlık için mi kullanacağı konunun etik boyutunu oluşturmaktadır; belirleyici olan yetenek ve bilgi sahibi olmak değil ve fakat bunların etik biçimde kullanılması olmaktadır.<sup>5</sup>

Muhasebenin bilimden çok sanata yakın olduğu kabul edilmekle birlikte daha bilimsel olmak için ekonomik olarak anlamlı özellikler ile sonuçlanan daha kesin ve sağlıklı ölçme yöntemleri arayışı sürmektedir. Aynı biçimde, muhasebe tahminlerinin de ekonometrik tahminler gibi ölçme teorisine dayanması istenmektedir. Yine de muhasebe bilimsel yaklaşımdan çok siyaset bilimi, sosyoloji ve hukuk teorisine yaklaşmaktadır, çünkü farklı yöntemlerin kullanıldığı muhasebe uygulamalarında takdir hakkı önem kazanmaktadır. Ayrıca muhasebe insan unsuru ile de yakından ilgilidir ve çıkar çatışmalarının uzlaştırılması ile ilgili bir kurum konumundadır.<sup>6</sup> Sonuç olarak, muhasebe süreci sadece nesnel gerçekliklere dayanmamakta, insanları ve insanî muhakemeyi de kullanmak zorunda kalmaktadır. Muhasebecilerin değerleri ve düşünceleri ise yorumunu ve dolayısıyla uygulamayı etkilemektedir. Eylem ve uygulamalar eşzamanlı olarak nesnel bilgiyi ve öznel değerleri üretmektedir. Tüm eylemler, değerler arasında yapılan ya da yapıldığı düşünülen bir seçimi yansıtmaktadır. Öte yandan, tüm eylemlerde bilgi de vardır; eylem bilginin iki zorunlu kaynağından biridir. Değerlerin (nesnel olmayan etmenler) bilginin uygulanmasında var olduğu kabul edilirse, muhasebe ilke, kural ve öğretilerinin kendisi tümüyle nesnel olsa bile bunların uygulanmasının nesnel olmayabileceği kabul edilecektir.<sup>7</sup>

<sup>3</sup>Briloff, Abraham J., “More Debits than Credits”, Harper and Row Publishers, 1976, New York, 313-6.

<sup>4</sup>Gerboth, Dale L. , “Research, Institution and Politics in Accounting Inquiry”, The Accounting Review, July 1973, Vol. XLVIII, , No.3, 482.

<sup>5</sup>Duska, Ronald F., “The Responsibilities of Accountants”, The International Association for the Study of Insurance Economics, [www.palgrave-journals.com/gpp](http://www.palgrave-journals.com/gpp), 2005, 411.

<sup>6</sup>Oguri, Takashi, “Functions of accounting and accounting regulation”, Critical Perspectives on Accounting, 2005, 16 , 78.

<sup>7</sup>Briloff, Abraham J., a.g.e, 1972:40-1 ve 334.

Muhasebe finansal bilgi kullanıcılarının ya da geniş anlamda kamunun karar alma süreçlerine temel oluşturacak bilgiler üretmektedir. Söz konusu bilgilerin işletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının doğru ve gerçek bir görünümünü (a fair and true view) göstermesi beklenmektedir.<sup>8</sup> İşletmelere ilişkin doğru ve gerçek bilgilerin açıklanması için GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) ya da IFRS (International Financial Reporting Standards) gibi genel kabul edilmiş ya da uluslararası standartlara uygunluk sağlamak gerekli ve yeterli görülmüştür. Ancak muhasebe mesleği tarafından savunulan bu görüş doğrultusunda GAAP ya da IFRS'e uygunluk sağlamanın yanlış, yanıltıcı ve hileli açıklamaları ve sonrasında yaşanan muhasebe yolsuzluklarını önleyememesi, gerçeklik ya da doğruluktan anlaşılması gereken standartlara uygunluktan daha fazlası olduğunu düşündürmektedir. Aslında bu durum kamunun muhasebeden beklentisi ile de uyumludur, çünkü kamu muhasebeden yanlışsız ve hilesiz finansal raporlamayı güvence altına alması ve doğruluk ve gerçekliğe ulaşmak için gerektiğinde mevcut kuralların da ötesine geçmesini beklemektedir. Daha da önemlisi, muhasebenin “kral çıplak!” diyebilmesi gerçeğe ve doğruluğa sadakatine, başka bir anlatımla hakikat aşkına bağlı bulunmaktadır.

Muhasebe mesleği gerçek ve doğru finansal bilgi hazırlama ve açıklama görevini yerine getirirken aslında bir imtiyaz hakkı kullanmaktadır. Tüm meslekler statülerini, kamu ile kendi aralarında olduğu varsayılan toplumsal sözleşmenin bir sonucu olarak elde etmeye ve korumaya çalışmaktadır. Örgütlenme ve düzenleme alanlarında önemli ölçüde özerklik almalarına karşılık meslekler belirli hizmetler üzerinde imtiyaz hakkı kazanmaktadır. Söz konusu sözleşme üzerinde uzlaşma sağlandığı varsayılmaktadır, çünkü meslekler kamu yararının en etkili koruyucusu olarak değerlendirilmekte ve bunu disiplinler yöntemlerle desteklenmiş bilgi ve uzmanlık aracılığıyla yerine getirmektedir. Özelde muhasebe mesleğinin meşruluğu da öz düzenleme yetkisi ve uzman görüşüne dayanmaktadır. Yasalarca da istenen ‘gerçek ve doğru’ ifadesi muhasebecinin uzman görüşünü yansıtmakta ve ekonomik kayıtların hazırlanması ve denetlenmesinde uzman görüşü meslekî standartlara göre oluşturulmaktadır. Muhasebe kendi özel alanında çalışma hakkını bir kamu hizmeti olduğu ya da kamu yararına faaliyet gösterdiği iddiasından almaktadır. Muhasebenin kamusal sorumluluğu, makul bilgi alma hakkı olanlara bilgi sağlamasından ileri gelmektedir. Muhasebenin kaynak dağıtımını verimli hale getirerek kamu yararını korumaya yardımcı olması ona olan ihtiyacı arttırmış ve ayrı bir meslek kimliğini pekiştirmiştir.<sup>9</sup> Görüldüğü üzere bu hak, muhasebecilerin nesnel, yansız, önyargısız ve meslek etiğine uygun davranacakları ve dolayısıyla toplumun (kamunun) kendi kullanımı için üretilmiş finansal bilgilere güven duyabilecekleri biçimindeki bir temel üzerinde meşrulaştırılmış ve yasallaştırılmıştır.<sup>10</sup> Toplumun görüşlerine güven duyması nedeniyle muhasebeciler bir tür yarı resmî yasama gücüne sahip olmuş, yapılan muhasebe düzenlemeleri binlerce işletmenin ve milyonlarca bireyin ekonomik yaşamını etkilemiştir.<sup>11</sup> Bununla birlikte muhasebeci mesleğini icra ederken bir ikilem (iki yönlü sadakat) ile karşı karşıya kalmaktadır. Bir

---

<sup>8</sup>Hamilton, Gavin ve Hogartaigh, Ciaran, “The Third Policeman”, Critical Perspectives on Accounting, 2009, 20, 910.

<sup>9</sup>Hopwood, Anthony ve Miller, Peter, “Accounting as Social and Institutional Practice”, Cambridge University Press, 1994, New York, 270-3.

<sup>10</sup>Macintosh, Norman B., “Accounting, Accountants and Accountability”, Routledge, 2005, New York, 125.

<sup>11</sup>Gerboth, Dale L., a.g.m, 481.

yandan yasama ve düzenleme organlarının tanıdığı kazanılmış haklarına (mesleği icra imtiyazı) sadakat, diğer yandan vergi ve yönetim danışmanlığı hizmetleri için sözleşmeler teklif eden ve muhasebecileri işe alan ve işten çıkaran özel şirketlere (müşterilerine) sadakat. Kamu yararına çalışmak şirketler ve menkûl kıymet yasaları aracılığıyla bu mesleğe muhasebe alanında yasal tekel olma hakkı sağlamakta ve müşteri işletmeleri muhasebe hizmetlerini satın almaya zorlamaktadır. Buna karşılık tasdik ve denetim hizmetlerinin ekonomik faydalarına karşılık yönetim danışmanlığından sağlanan gelirler denetim gelirleri ile rekabet edecek düzeydedir ve bu ise muhasebe firmaları için sosyal çatışmaları kamu yararına çözüme kavuşturma isteğini olumsuz etkilemektedir.<sup>12</sup> Muhasebe imtiyazlı ve kamusal bir meslek olarak gerçek ve doğru finansal bilgiler üretmeyi amaçlamakta ve temel olarak bu işlevi ile ekonomiye ve topluma hizmet etmektedir. Söz konusu bilgiler yüksek düzeyde politikleşmiş, ekonomik çıkarların çatıştığı ve toplum üzerinde önemli etkilerin meydana geldiği bir ortamda üretilmektedir. Muhasebe finansal bilgiler aracılığıyla salt teknik değil, aynı zamanda sosyal, ekonomik ve politik nitelikte olan birtakım işlevleri yerine getirmektedir.

## 2.Muhasebenin Sosyo-Ekonomik ve Politik İşlevleri

Muhasebe ücret uygulamaları, ikramiyeler, yönetsel gözetim ve kontrol, iş değişiklikleri ve fazla istihdam gibi endüstriyel ilişkiler ile bütünleşmiş, homojen olmayan bileşenlerin oluşturduğu ve her bir bileşenin bilgi ve gerçekliklerinin çatışma içinde olduğu bir ağda işlev görmektedir.<sup>13</sup> Muhasebe araçlarına anlam veren ve onları önemli kılan da birbirleriyle bağlantılı bu işlevlerin bir ağını oluşturması olmaktadır. Dolayısıyla muhasebe işlevlerinden bağımsız düşünülemede ve var olamamaktadır. İşlevsellik sadece finansal tablolara değil, muhasebenin kurumsallaşmasına ve muhasebe alanındaki karar vericilere bir temel sağlamaktadır. Bu işlevleri yerine getirebilmesi için toplumun ortak bir görüşü olması önkoşuldur, çünkü toplumsal kurumlar ve bu arada muhasebe toplumsal oydaşmayı gerektirmektedir.<sup>14</sup> Muhasebenin işlevleri yaşadığı çağın ya da dönemin ekonomik ve sosyal gereksinimlerine göre oluşmuştur. Bu nedenle bütün amaçlar için kullanılabilen tek bir muhasebeden söz edilememektedir. Her bir muhasebe sistemi farklı bir amaca hizmet etmekte, nakit giriş ve çıkışlarının kâr/zarar hesabına aktarılmasında farklı bir zamanlama kalıbı (fiilî, tahminî ve tahakkuk) belirlemekte ve izlemektedir. İşletmeye yapılan yatırımın kısa veya uzun vadeli olması da muhasebeyi etkilemektedir.<sup>15</sup>

Muhasebe temelde bilgi almaya yönelik bir araçtır. Her amaç-araç ilişkisi ise bir tercih (seçim) sorunu olmaktadır. Hangi amaçların ve dolayısıyla hangi muhasebenin seçileceği insana ve topluma bağlı bulunmaktadır ve bu önceden verili değildir. Muhasebenin belirli bir türü belirlenen amaçlara ulaşmak için seçilebilmekte, bu

---

<sup>12</sup>Tinker, Tony, "Paper Prophets: A Social Critique of Accounting", Prager Publishers, CBS Educational and Professional Publishing, 1985, New York, 203-4.

<sup>13</sup>Hopwood, Anthony ve Miller, Peter, a.g.e, 23.

<sup>14</sup>Ordelhiede, Dieter, "The Politics of Accounting, The Economics and Politics of Accounting", The Economics and Politics of Accounting: Institutional Perspectives on Research Trends, Policy and Practice, Oxford University Press, 2004, 275-8.

<sup>15</sup>Zimmerman, Jochen, Werner, Jörg ve Volmer, Philipp B., "Global Governance in Accounting: Rebalancing Public Power and Private Commitment", Palgrave MacMillan, 2008, New York, 5-8.

amaçların ve muhasebe yöntemlerinin seçimi de isteklere, tercihlere ve değerlere bağlı olmaktadır.<sup>16</sup> Ancak farklı koşullara göre farklı muhasebe yöntemleri (income statement and balance sheet depressants) kullanılarak büyük likidite ve değerler gizlenebilmekte, zor ve sıkıntılı zamanlarda bunlar yeniden ortaya çıkarılabilmektedir. Bu durumda muhasebeci siparişe göre elbise diken bir terzi konumuna indirgenmektedir; yatırımcı hep daha fazlasını istemekte, muhasebeci hep daha fazlasını vermek zorunda hissetmekte ve denetçi de bu koşullarda şirket yönetiminin esnek ve yaratıcı inisiyatiflerine GAAP'a uygun olduğu gerekçesiyle karşı çıkmamaktadır.<sup>17</sup> Dolayısıyla muhasebenin işletmeler için yerine getirdiği işlevler temel olarak uyumlu ve faydacı olmuş ve muhasebe tartışılmaz gerçeklere dayanmaktan çok zamanın ekonomik gerçekliklerine yanıt veren ve zamanın ekonomik gereksinimlerini karşılayan bir uygulama niteliği kazanmıştır.<sup>18</sup>

Muhasebe aracılığıyla tüm beşerî ve maddî kaynaklar sürekli fiziksel kontrole ve gözetime gerek kalmadan dolaylı ve sessiz biçimde kayıtlar üzerinden kontrol edilebilmektedir.<sup>19</sup> Nitekim eski çağlardan günümüze muhasebeden beklenen, kayıt, kontrol ve doğrulama sorunlarına çözüm ihtiyacını karşılaması olmuştur. Bütün bunlar temel gereksinimlerdir ve eski çağlar için bile gereksiz sayılmamıştır. Nitekim hıristiyanlık öncesi toplumlarda bile (Babil, Mısır, Çin, Yunan ve Roma) muhasebeciler, çoğunluğun cahil, yazı gereçlerinin pahalı, rakamların işlevsel olmadığı ve paranın ortak değer ölçüsü olarak kullanılmadığı koşullarda insanları hesap verebilir duruma getirme sorununa çözüm bulmaya çalışmıştır.<sup>20</sup> Muhasebe (ölçme, sayma, hesaplama) ilkel üretime geçilmesiyle birlikte okuma-yazma bilmeyenler de dahil tüm insanlar için önemli olmuştur. Bu tür hesaplamalar ve kayıtlar bilim ve tüm sosyal ve ekonomik hesaplamalar için bir temel oluşturarak insanlığın üretici kapasitesi için yararlı olarak toplumsal refahın yönetimi ve gelişiminde ileri bir adım oluşturmuştur. Hatta yazının nesnelere ve diğer ekonomik olguların (işçi, ürün, ticarî hacim gibi) sayılması ve kaydedilmesi amacıyla keşfedildiği ve dolayısıyla muhasebenin yazının keşfedilmesinde rol oynadığı savunulmuştur.<sup>21</sup>

Çift yanlı muhasebe (ÇYM) ortaya çıktığı Ortaçağ dünyasında ekonomide önemli bir etik soruna çözüm getirmeyi amaçlamıştır: Kâr peşinde koşmayı dinsel aleme meşru bir amaç olarak kabul ettirmek ve açgözlülüğün (greed) günah olduğu iddialarından kaçınmak. Nitekim Pacioli zamanında bilim dinin etkisi altındadır ve kilise halâ güçlü bir kurumdur. Bu ortamda Pacioli'nin amacı simetri ve orantı getirerek tanrının kutsadığı düzene inancı yeniden vurgulamak ve ticaretin dine uygunluğunu göstermektir.<sup>22</sup> Pacioli'ye göre iyi tacir, dürüstlük ve sağlamlık konusunda itibar sahibi olmak durumundadır; böyle bir itibar ise ona bahşedilmemekte, tacirin tanrıya inanması ve tanrıyı memnun etmek için düzenli ve ondan korkan bir yaşam sürmesi ile kazanılmak zorundadır. Tüccara karşı yaygın ve olumsuz bir görüş vardır; buna göre tüccar toplumun üzerinden hak edilmemiş ve çalışarak kazanılmamış kârlar sağlayan

---

<sup>16</sup>Ordelhiede, Dieter, a.g.m, 280-1.

<sup>17</sup>Briloff, Abraham J., a.g.e, 1972:2-4.

<sup>18</sup>Chatsfield, Michael, "A History of Accounting Thought", E. Krieger Publishing Co. Inc., 1977, Huntington-New York, 229.

<sup>19</sup>Briloff, Abraham J., a.g.e, 1981:1-6.

<sup>20</sup> Chatsfield, Michael, a.g.e, 4.

<sup>21</sup>Catchpole, Lesley, Cooper, Christine ve Wright, Andrew, "Capitalism, states and accounting", Critical Perspectives on Accounting, 2004, 15, 1040.

<sup>22</sup>Hopwood, Anthony ve Miller, Peter, a.g.e, 21 ve 46-51.

avcılar ya da asalaklardır; tüccarın yaptığı iş çok önemsenen adalet erdemine aykırı ve insanları sevmeye dayanan dinsel görüşe göre bir günah olarak kabul edilmiş, aşırı kâr ve vurgunculuk insan ruhunu öldürücü bir tehlike sayılmıştır. Tüccarın yaşamına bir anlam kazandırmak ve dürüstlüğü ve onuru konusunda kiliseyi, aristokrasiyi ve toplumun çoğunluğunu ikna etmek için bir araca gereksinimi bulunmaktadır. ÇYM bu aşamada tüccarın günah dolu yaşamına doğruluk ve düzen getirmenin bir yolu olarak görülmüştür. Bu amaçla her bir işlem ve faaliyet için özenli ve dikkatli bir okuyucunun anlayabileceği düzenli kurallar ve dinsel yasalar olmalıdır. Ticarî işler bir düzen içinde yapılırsa, tacir zihinsel baskılardan kurtulacak ve huzura kavuşacaktır. Pacioli tüccara yasalara uygun ve makul bir kâr elde etmenin önemli olduğunu belirtmekte, ancak tanrıyı memnun etmenin de eş düzeyde önemli olduğunu düşünmektedir. Dolayısıyla ortaçağda muhasebe tüccarın mesleğini meşrulaştırmak ve diğer insanları kendi lehlerine etkilemeleri için yaşamsal bir görev üstlenmiştir. Böylelikle muhasebe doğuşunda da önemli bir disipline edici kurum olmuş; açgözlü ve günahkâr tüccarı normlara uyan, tanrıdan korkan ve cenneti hak eden bir inanç sahibine dönüştürmüştür. Ortaçağdan Endüstri Devrimi'ne doğru toplumun laikleşmesi hız kazanmış ve bir disiplin kurumu olarak muhasebenin doğası kökten biçimde değişmiştir. Endüstri Devrimi ile birlikte Batı toplumu geleneksel toplumsal düzenden hapishane benzeri bir topluma dönüşmüştür; bireyler çeşitli güç ve kurumlarca biçimlendirilmektedir. Sosyal ve siyasal yaşam sadece ekonomik koşullarla belirlenmemekte, bu tür hapishane benzeri kurumlar da etkili olmaktadır. Hapishane benzeri ağın gözetim ve disiplini, normalleştirici gücün (normun) en büyük destekçisi olmaktadır. Bu kurumlarda muhasebe gözü etkilidir ve her yerde hazır ve nazırdır. Özellikle yönetim muhasebe ve kontrol sistemleri her bir yönetici üzerinde her şeyi gören ve bilen (panoptic) sabit bir göz (bakış) ya da gözlem aygıtı ve bütünsel bir sistem olarak bulmakta, gözlemekte ve ölçmekte; bir değerlendirme aygıtı olarak faaliyetin ya da örgütün bir standarda ya da beklentiye göre performansını belirlemekte; bir davranış düzeltme aygıtı olarak performansı değiştirmekte ya da düzeltmekte; bir bilgi aktarma aygıtı olarak diğer üç aygıt arasındaki bilgi akışını sağlamaktadır. Her yönetici ardında geçmiş iş yaşamını açıklayan bir muhasebe kayıt arşivi üzerinden yönetim muhasebesi ve kontrol sistemleri aracılığıyla sınanmakta, yaptırımı tabi tutulmakta ve normalleştirilmektedir.<sup>23</sup>

Yönetimden hesap sorma sorunu (accountable management) muhasebenin devreye girmesine (management by accounting) neden olmuştur, çünkü maddî ve beşerî kaynakları kullanma kararları alanların hesap vermesi eşyanın tabiatında bulunmaktadır. Performans ölçümü yapmak ve sorumlulukları açık biçimde tanımlamak, nesnel olarak ölçmek, kişi ya da bölümlerden özellikle harcama ve kullanma yetkisi verilen işlemlerden dolayı hesap sormak için muhasebe gerekli olmuştur. Özerk olduğu düşünülen ve doğru, miktarlaştırılabilir ve karşılaştırılabilir ölçme ile istenen amaçlara ulaşmayı sağlayan tekniklerin bir koleksiyonu olduğu varsayılan muhasebe, söz konusu performansa ulaşmanın bir aracı durumundadır.<sup>24</sup> Özelde finansal tablolar, şirket yönetiminin potansiyel çıkar çatışmaları yaşadığı ortaklara karşı olan vekâlet sorumluluğunu ne kadar iyi yerine getirdiğini değerlendirmenin yollarından birisini oluşturmaktadır. Finansal tabloların hazırlanması (muhasebe) ve hem bu tabloların, hem de bunların çıkarıldığı hesapların denetimi hesap verilebilirliğin sağlanması için birer

<sup>23</sup>Macintosh, Norman B., a.g.e, 81-3, 90, 112-3 ve 123.

<sup>24</sup>Hopwood, Anthony ve Miller, Peter, a.g.e, 238-41 ve 260-2.

araç konumuna gelmiştir.<sup>25</sup> Muhasebe uygulamaları rasyonel karar verme sürecini ve sorumlu ekonomik davranışları teşvik ettiği için sadece yöneticileri değil, mesleği ne olursa olsun tüm bireyleri hesap yapan kişilere dönüştürme potansiyeli taşımaktadır. Muhasebe insanları hesap yapmaya zorlamakta ve onları sorumlu kişilikler haline getirmektedir. Başka bir deyişle, muhasebe ve bireysel sorumluluk sahibi olma arasında bir ilişki bulunmaktadır.<sup>26</sup>

Sanayi işletmelerinin hızla şirketleşmesi, halka açılması ve artan birleşmeler muhasebecilere talebi giderek arttırmıştır. Süreç bireysel olarak işadamlarına hizmet etmekten büyük şirketler için muhasebeye ve yatırımcılara raporlamaya doğru gelişme göstermiştir. Öte yandan, sanayinin ve fabrikanın yükselişi ile karmaşık üretim süreçlerinin örgütlenmesi ve binlerce işçinin eşgüdüm içinde çalıştırılması gerekmiştir. Sanayi şirketlerinin iştirak sahibi olma eğiliminin artması da dağınık bir biçimde faaliyet gösteren birimlerin merkezî kontrolünü gerektirmiştir. Özellikle mühendislik gerektiren sanayilerde fiyat belirlemenin giderek zorlaşması ile maliyetlendirme önem kazanmıştır.<sup>27</sup> Maliyet, fiyatlama temeli olarak alınınca maliyet kayıtlarının düzenli biçimde tutulması gerekmiştir. 1.Dünya Savaşı koşullarında piyasanın oluşturduğu fiyatlar üzerinden sağlanan olağanüstü spekülative savaş kârlarını sınırlamak amacıyla muhasebe bir tür olağanı ya da makul olanı hesaplayabilmiştir. Maliyetlendirme, tek tek fabrikaları doğrudan kontrol etmeksizin devletin savaş için üretimi kontrol etmek amacıyla üreticilerin uygulamalarını uyumlaştırmayı olanaklı hale getirmiştir. Böylece şirketin içsel maliyet bilgileri bir tür devlet gözetimine tabi tutulmuş, muhasebe düzenleme ve kamu müdahalesinin dolaylı bir aracı olmuş ve böyle bir araç serbest piyasa ilkeleriyle tam devlet kontrolü arasındaki zor ve sıkıntılı uzlaşmanın sürdürülmesini desteklemiştir. Burada muhasebe ekonomik davranışlar ile sosyo-politik amaçları uyumlu duruma getiren dolaylı bir mekanizma olarak yönetim süreçlerine katkıda bulunmakta, bireysel imalatçıların üretim uygulamalarıyla ulusal savaş üretimi ve harcamalarını kontrol etme amaçları arasında bir uyum sağlanmış olmaktadır. Muhasebe böylelikle soyut maliyet kavramını kurumlarda ve toplumda büyük ölçüde somut bir yönetim aracı durumuna getirmiş, üretim odaklı teknik yönetime finansal bakış açısı kazandırmış ve bu şekilde üst düzey yönetimin kurmayı konumuna yükselmiştir. Üretimde verimlilik sağlanması için uzmanlara ihtiyaç bulunmuş ve muhasebe bunlardan en önde geleni olmuştur.<sup>28</sup> Bütçeleme ve planlama yapma gerekliliği de muhasebe mesleğine gereksinim doğuran etkenlerden birisi olmuştur, çünkü bütçe bir anlamda geçmişin muhasebesi ve geleceğin planlanması anlamına gelmektedir. Çağdaş bütçeleme (ÇYM'nin planlamaya uygulanması) ile insan-doğa ilişkileri değişime uğramış, önceleri doğaya ve çevresine egemen olamayan ve doğanın izin verdiği kadar planlama yapabilen insanoğlu gelecekte neler yapılacağını ve bunların ne kadara mal olacağını planlayabilmiştir. Bütçenin kökeninde ise vergilendirmenin demokratikleştirilmesi yolundaki uzun mücadeleler yatmaktadır. Özellikle GV'nin başarılı biçimde uygulanması için doğru kayıt tutma (muhasebe) bir zorunluluk olmuştur.<sup>29</sup>

Muhasebenin bütün işlevleri temelde finansal muhasebe ve raporlamanın bilgi sağlama işlevinden kaynaklanmaktadır. Amaç, işletmenin paydaşlarına karar alma

---

<sup>25</sup>Tinker, Tony, a.g.e, xvii.

<sup>26</sup>Bay, Charlotta, "Framing financial responsibility", Critical Perspectives on Accounting, 2011, 22, 594 ve 605.

<sup>27</sup>Chatsfield, Michael, a.g.e, 142, 146-56 ve 159-60.

<sup>28</sup>Hopwood, Anthony ve Miller, Peter, a.g.e, 119-22 ve 124-33.

<sup>29</sup>Chatsfield, Michael, a.g.e, 189-90 ve 210.



süreçlerinde yararlı bilgiler sunmaktır. Bilginin yararlı olup olmadığı da belirli bir karar verme sorunu bağlamında (decision usefulness) değerlendirilmektedir. Söz konusu bilginin yararlı olabilmesi için çözüm getirebileceği bir belirsizlik durumunun söz konusu olması ve doğrudan rekâbet halinde olduğu işletme ya da aracı kurumlar tarafından sağlanan diğer bilgilere göre karşılaştırmalı bir üstünlüğe ve hiç değilse tamamlayıcı bir değere sahip olması gerekmektedir. Tümüyle belirsiz olmayan olan bir ortamda muhasebe bilgisi yararsızdır, çünkü fiyat sistemi benzeri bir bilgi sistemi gelecekte meydana gelmesi olası durumlar ve olayların olasılığı hakkında birtakım bilgiler sağlamaktadır.<sup>30</sup> Önemlilik ve karar için yararlılık birbirinden ayrılmaz kavramlardır. Bir bilgi alınacak kararlar için eğer eylemleri, durumları, olasılıkları, ilişkileri, getirileri değiştiriyor ise yararlı sayılmaktadır.<sup>31</sup> Kararlar için yararlı olma yaklaşımı ABD’de 1929 krizini izleyen New Deal ekonomi politikalarının bir sonucu olarak yerini sermaye piyasaları için yararlı bilgi (information usefulness) ilkesine bırakmıştır.<sup>32</sup> Sermaye piyasalarında muhasebe bilgileri ve açıklamalarının yatırımcıların karar verme sürecini etkileyerek ekonomik kaynakların dağıtımında önemli bir rol oynadığı kabul edilmektedir.<sup>33</sup>

Muhasebeden yerine getirmesi beklenen sosyal işlevler salt bilgi verme ile sınırlı değildir, dağıtım ve koruma da en az bilgi verme kadar önemli değerlendirilmektedir. Bilgi verme muhasebenin destek (enabling) işlevi ile, dağıtım ise koruma (preserving) işlevi ile ilgili bulunmaktadır. Bunların ağırlığı paydaşlar arasında farklı dağıtım etkileri yaratmakta ve belirli gruplara öncelik tanımaktadır. Muhasebenin destek işlevi kaynakların piyasalarda dağıtımını mümkün kılmakta, piyasaların etkinliğini arttırmakta, davranışları kontrol etmeye imkân veren bireysel sözleşmeler yapılmasını sağlamaktadır. Piyasa oyuncuları muhasebenin sunduğu bilgilerden yararlanarak bir işletmenin geçmişi ve geleceğini değerlendirmekte ve bir gelir kaynağı olarak şirkete yatırım yapıp yapmamaya karar vermektedir. Muhasebeye dayalı kararlar bu nedenle bireysel refahı olumlu ya da olumsuz etkilemektedir. Muhasebenin bir de koruma işlevi bulunmaktadır ve bu işlev kârı şirket paydaşları arasında dağıtmaya, çıkarlar arasında bir denge sağlamaya ve şirketlerin dağıtım potansiyelini ölçmeye yardımcı olmaktadır. Muhasebenin asıl işlevi, gelirin ve kârın paydaşlar arasında dağıtılması olmaktadır. Bu işlev, kaynakların optimal dağılımından çok paydaşlara dağılımı üzerine odaklanmaktadır. Bireysel olarak optimal olan dağılım, muhasebe düzenlemelerince ifade edilen ve toplumsal olarak istenen dağılıma tabi olmaktadır. Bu noktada değerlendirme yöntemleri önem kazanmaktadır, çünkü paydaşların çelişen çıkarları dengelenmek durumundadır ve dolayısıyla muhasebe toplumsal bir önem kazanmaktadır. İstikrara ve korumaya öncelik veren muhasebe, piyasaların verimliliğini değil, uzman olmayan paydaşların korunması ya da ekonomik gücün eşitsiz dağıtımının düzeltilmesini referans olarak bir tercih sıralamasına gitmeden toplumsal olarak istenen bir uzlaşmaya ulaşmaya çalışmaktadır. Burada koruyucu önlemler muhasebe kurallarının içine yerleştirilmekte, dağıtım muhasebenin verdiği rakamlara göre

---

<sup>30</sup> Wagenhofer, Alfred, “Accounting and Economics”, The Economics and Politics of Accounting: Institutional Perspectives on Research Trends, Policy and Practice, Oxford University Press, 2004, 7-8.

<sup>31</sup> Ballwieser, Wolfgang, “The Limitations of Financial Reporting”, The Economics and Politics of Accounting: Institutional Perspectives on Research Trends, Policy and Practice, Oxford University Press, 2004, 61-2.

<sup>32</sup> Zimmerman, Jochen, Werner, Jörg ve Volmer, Philipp B., a.g.e, 208.

<sup>33</sup> Oguri, Takashi, a.g.m, 90-1.

yapılmakta ve böylece muhasebe örtülü ve otomatik bir koruma sağlamaktadır.<sup>34</sup> Mikro düzeyde (kurum) muhasebe düzenlemeleri kârın bireysel ekonomik aktörler arasında bölüştürülmesi sürecini düzenlemekte, temel olarak kârın ölçülmesi ve dağıtılabilir kârın belirlenmesine odaklanmaktadır. Muhasebe hesaplamaları ve uygulamaları paylaşılacak pastayı ve bu pastanın nasıl dağıtıldığını göstermektedir. Kârın dağıtımının yapılamaması çıkar grupları arasında anlaşmazlıklar yaşanmasına neden olacağı için yasal düzenlemelere bağlanmıştır. Bununla birlikte kârın dağıtımını taraflı bir süreçtir ve sermaye birikiminin teşvik edilmesi için çarpıtılmaktadır. Risklerin ve belirsizliklerin yanlış tanımlanması, amortisman uygulaması ve 2.Dünya Savaşı'ndan sonra kullanılan birçok özel karşılık hesabı sermaye birikiminin özendirilmesi ve ekonomik gelişmenin hızlandırılması amacıyla kullanılmıştır.<sup>35</sup>

Muhasebe bir yandan toplumsal refahın yönetimi ve gelişiminde sistematik bir rol oynarken, öte yandan toplumsal üretimden sağlanan fazlanın (artık değer) bir çetelesi anlamına gelmiştir. Söz konusu çeteleyi yöneten sınıflar tutmuş ve tutulan kayıtlar üretimin ve üretici nüfusun kontrol edilmesinde bir araç işlevi görmüştür. Sonuçta muhasebe bir yandan genel ve toplumsal refahın kaldıracı olan sosyal bir matematik ve analiz biçimi olurken, diğer yandan sınıfsal gücün kullanılması ve izlenmesinde bir aygıt durumuna gelmiştir. Kamu da piyasaların gelişimi için standartlar, özel mülkiyete güvenceler ve saydamlık için yasal ve idarî altyapı kurma çalışmaları yaparak muhasebeyi bu konuda teşvik etmiştir. Bu nedenle, muhasebe başından itibaren devlet oluşumu ve özel mülkiyetin zorunlu bir ögesi olmuştur.<sup>36</sup> Muhasebenin sınıflar arası ve sınıfların kendi içinde yaşanan zorla alım ve el koymalarda da işlevsel olduğu saptanmaktadır. Sözgelimi yöneticiler muhasebe bilgisini kullanarak ve içeriden öğrenenler gibi davranarak diğer hissedarların zararına olmak üzere aşırı değerlendirilmiş şirketlere yeni hissedarların yatırım yapmasını özendirerek hissedar servetine el koyabilmekte ve aşırı kârlar elde edebilmektedir. Benzer biçimde, muhasebe bilgileri toplumsal servete özel çıkarlar yararına el konulmasında kullanılabilir, bu durum işletmelerin fiilî vergilemesinin hukukî vergilemesinin çok altında olması ile gözlenebilmektedir. Aşırı ürün fiyatlandırması da tüketicilerin servetine bir tür el koyma ya da zorla alım olarak nitelendirilmektedir; eğer muhasebe uygulamaları aşırı yüksek fiyatları meşru göstermeye yarıyorsa, el koymada sorumluluğun bir bölümü muhasebecilere ait olmaktadır. Tekelci konumlarını kullanan işletmelerin muhasebe uygulamaları fiyatlandırma kararlarında önemli bir rol oynamakta ve dolayısıyla gelirin tüketiciler, gelir idaresi, hissedarlar ve diğer toplumsal gruplar arasındaki dağılımının belirlenmesinde etkili olmaktadır. Sonuç olarak muhasebenin fiyatlandırmada ve gelirin yeniden dağıtımındaki rolü muhasebecilerin salt kayıtçı ve teknisyen oldukları biçimindeki yaygın görüşle çelişmekte; bunun yerine sosyal seçimlerin yapılmasında ve şirket için gelirin yeniden dağıtım politikasının oluşturulmasında önemli bir rolü olduğu ortaya çıkmaktadır.<sup>37</sup> Muhasebe kural ve uygulamaları, sadece bir ekonomide kaynakların nasıl kullanıldığı ve dağıtıldığını değil, örgütsel ve toplumsal olarak neyin rasyonel ve değerli olduğunu ve neyin bir kurum için ilgisiz ve geçersiz olduğunu etkilemiştir. Dolayısıyla, muhasebe ve muhasebeciler toplum içinde önemli bir

<sup>34</sup>Oehr, Tim-Frederic ve Zimmerman, Jochen, "Accounting and the welfare state", Critical Perspectives on Accounting, 2012, 23 , 142.

<sup>35</sup>Oguri, Takashi, a.g.m, 89-90.

<sup>36</sup>Catchpole, Lesley, Cooper, Christine ve Wright, Andrew, a.g.m, 1040.

<sup>37</sup>Tinker, Tony, a.g.e, 181 ve 183-99.

ekonomik ve sosyal güç konumuna yükselmiştir.<sup>38</sup>

Olumlu ve yapıcı işlevlerine karşılık muhasebenin olumsuz işlevleri de bulunmaktadır. Muhasebe şiddeti meşrulaştıran ideolojiler, din, yasalar ve değerlere benzer biçimde kapitalist ekonominin doğasında var olan sömürüyü haklı gösteren bir kültürel şiddet biçimi olarak kapitalist ekonomiyi verimli, zorunlu ve olağan göstermekte kullanılabilir. Muhasebe, Batı uygarlığının yükselişinde önemli bir yeri olan araçsal rasyonalite (düşünceye) dayanan ahlakî düzenin bir parçası sayılmaktadır. Araçsal düşünce, aracı (en verimli ve maliyet etkin yöntemlerin kullanılması) amacın (insanî düşünce ve gelişimin) önüne geçirerek insanlığın genelini, başkalarının içsel değerini ve doğayı ikinci plana atmakta, empati yeteneğini köreltmektedir. Muhasebe insan ilişkilerini araçsallaştırarak başkalarına acımasız ve kaba davranılmasına neden olabilmekte ve bu bağlamda savaşı normalleştirebilmekte ve meşrulaştırabilmektedir. Kapitalist ideolojide, insan kontrolünün dışında olan piyasa güçlerinin belirleyici olduğuna ve kamunun kararlarının değerini anlamak için kârlılığın tek makul ölçü olduğuna inanılmaktadır. Muhasebe tüm sorunları ekonomiyeye indirgeyerek (ekonomizm) ve ölçülen nesnenin içsel değerini gizleyerek bu ideolojiye hizmet etmektedir. Bu çerçevede muhasebe sınırsız kaynak kullanımı ve yüksek ekonomik büyümeyi başarı saymaktadır, çünkü bunlar olumlu finansal sonuçlar yaratmaktadır. Oysa ekonomik büyüme tek başına olumlu bir durum olmayabilmekte, bölüşümün bozuk olması toplumsal çatışma ve baskılar ortaya çıkarabilmektedir. Muhasebe doğayı bir kaynak olarak kabul etmekte, doğanın içsel değerini yok varsaymakta, bu durum ötekiler ile insanın eşitsiz ve sömürüye dayalı ilişkilere girmesine olanak vermektedir. Sonuçta, insan-doğa savaşı eşitsiz ve sömürüye dayalı diğer savaşları beslemektedir. Muhasebe mantığı ekonomik yaptırımları da savaşlarla aynı çerçevede ve fakat savaştan daha düşük maliyetli bir seçenek olarak değerlendirmekte, bunlardan olumsuz etkilenen insanların yaşamlarının içsel değerlerini görmezlikten gelerek bu tür bir sessiz savaşın olumsuz sonuçlarını makul bir fiyata indirgemektedir. Muhasebe için tek değer ölçüsü kâr/zarar olduğunda, böyle bir araçsal düşünüş savaşı kârlı bir iş ve girişim olarak değerlendirebilmektedir; muhasebe değer belirlerken faaliyetin yapıcı ya da yıkıcı olması önem taşımamaktadır.<sup>39</sup>

Muhasebe bir teknik, dil, sanat ve bilim olarak finansal tablo ve bilgi hazırlama süreci ve denetimini çarpıtmak amacıyla da kullanılabilir.<sup>40</sup> Muhasebe bir teknik olarak suç eylemlerine karmaşık bir yön ve görüntü verebilmekte ve iş dünyasının dili olarak suçu görünmez kılmayı başarabilmektedir, çünkü muhasebe bilgileri yasal para ile aklanmış para arasındaki tutarsızlıkları önleyecek ve hilekârın yaşam düzeyindeki değişikliklerin hesabını haklı gösterecek biçimde düzenlenebilmektedir. Yanlış bilgi vermek ve buna karşılık rasyonalite ve ekonomik güvenilirlik izlenimi yaratmak bir sanat olarak muhasebe ile safsata yapmak anlamına gelmektedir. Muhasebenin finansal suçların belirleyici bir ögesi olması, yanlış ve yanıltıcı bilgi verilmesine rağmen rasyonalite ve ekonomik kredibilite izleniminin sürdürülebilmesi dolayısıyla. Böylelikle kara para aklama operasyonları reel ve sanal ekonomi arasında bir

<sup>38</sup>Cooper, David ve Robson, Keith, "Accounting, professions and regulation", Accounting Organisations and Society, 2006, 31, 415.

<sup>39</sup>Chwastiah Michele ve Lehman, Glen, "Accounting for war", Accounting Forum, 2008, 32, 313-24.

<sup>40</sup>Compin, Frederic, "The role of accounting in money laundering and money dirtying", Critical Perspectives on Accounting, 2008, 19, 591-9.

bağlantısızlık üretmekte ve bu durum (gizleme) muhasebe kullanılarak yaratılmaktadır. Son olarak, muhasebe bir bilim olarak teknik manipülasyon kararları ile bunların sonuçları arasındaki neden-sonuç ilişkilerini kurmak için kullanılmaktadır. Suç örgütleri finansal piyasalara nüfuz ederken bunlara ilişkin finansal bilgilerin dolaşımında yasal ve teknik gerekliliklerin karşılanması için finans ve muhasebe uzmanları istihdam etmektedir. Suç örgütlerinde muhasebeci işverene işlevsel olarak bağımlı bulunmakta ve vergi cennetleri ve offshore merkezlerde yapılan finansal operasyonlar ile yasa dışı gelirleri büyütme ve yasal ve yasa dışı faaliyetler arasındaki sınırları bulanıklaştıran muhasebe teknikleri kullanarak riski en aza indirmekle görevlendirilmektedir. Muhasebeciler finansal işlem çevrimi ve uluslararası finansal sistemi bilmesinden dolayı suç örgütleri içindeki eşgüdüm ve dağıtım maliyetlerini de azaltmaktadır.

Yasal ekonomi içinde olmakla birlikte suç ekonomisi içinde değerlendirilebilecek bir suç türü de üst düzey şirket yönetici ve bürokratların karıştığı muhasebe hileleri olayları olmaktadır, çünkü özellikle şirket yöneticileri şirket iktidarının merkezinde bulunmaktadır ve temel sorumluluğu büyük miktarda kaynakların kullanılmasında yetkili olması ile ortaya çıkmaktadır. Yöneticiler sık sık onları maddî ve manevî güç sahibi yapan konumlarını korumak için hile yapmaya yönelmektedir. Suç işleme sürecini genellikle yöneticiler başlatmakta, diğerleri (muhasebeciler, avukatlar ve analistler) bunun nasıl başarılacağını (suçun nasıl işleneceğini) planlamaktadır. Muhasebe sürecinde örülen karmaşık ağlar, yönetimin olayları olduğundan daha farklı gösterme kararlılığı ile başlamakta, sonrasında muhasebeci, hukukçu, analist ve borsalar söz konusu ağlara eklenilebilmekte, hatta ağları örme sürecine bizzat katılabilmektedir. Üstelik çoğu zaman adı çıkan hilekâr (crooks) yöneticilerin yaptıkları ön plana çıkarılmakta, fakat muhasebeciler gibi adı çıkmayanların (non-crooks) yaptıkları hileler daha önemli ve büyük tutarlı olduğu halde geri planda kalmakta ve özellikle büyük muhasebe firmalarında hile yapan ortak ya da denetçilerin adlarından çok şirketin adı öne çıkarıldığından hileler bir anonimlik ya da ortaklık perdesinin ardına gizlenmektedir.<sup>41</sup> Muhasebenin bir parçası olabildiği ekonomik ve finansal nitelikli suçlar kapsamında yapılan ihlaller toplumsal yaşama ve kişiliğe doğrudan bir zarar vermedikleri için toplum bu tür suçları adı suçlar kadar tehlikeli saymamaktadır. Kapitalizmin yasal sınırlamaları kolaylıkla gevşetmesi ya da esnetmesi de normları ve sınırları aşma özgürlüğü konusunda cesaretlendirici bir etken olmaktadır.<sup>42</sup>

Muhasebenin sosyal, ekonomik ve politik işlevleri ekonominin kayıt altına alınmasıyla başlayan ve finansal tabloların elde edilmesiyle sonuçlanan bir sürecin sonucunda gerçekleşmektedir. Başka bir anlatımla muhasebe öncelikle ekonomiye ve ticarete hizmet etmekte, işletmeler ise ekonomi ve ticaretin en önemli ajanı konumunda bulunmaktadır. Dolayısıyla tarihsel süreç içinde çağdaş işletmenin muhasebe ile ilişkilerini saptamak kurum olarak muhasebeyi ekonomi, toplum ve politika karşısında doğru konumlandırmak bakımından önemli değerlendirilmiştir.

### 3.Çağdaş İşletmenin Oluşumunda Muhasebe

17. yy'a kadar finansal veriler hemen tamamıyla sözlü olarak iletilmiş ve doğrulanmış, yazılı belgeler daha önemli sayılan sözlü anlatımların ekleri olarak kabul

<sup>41</sup>Briloff, Abraham J., a.g.e, 1976: 391-2, 395-6 ve 415;1972:314.

<sup>42</sup>Compin, Frederic, a.g.m, 596-7.

edilmiştir. 17.yy'da abaküsün bulunuşu ve aritmetik tekniklerinin gelişmesi yazılı dile ilginin yeniden uyanmasına yol açmış, böylece sözlü muhasebe geleneğinin yerini yavaş yavaş yazılı belgelerden oluşan bir sistem almaya başlamıştır.<sup>43</sup> 18.yy'ın sonlarında bugünkü anlamda yazılı ve notlu inceleme biçimleri ortaya çıkmış ve çağdaş disiplin yöntemleri geliştirilmiştir. Sözü (retoriğin) düşüşü ile yazının (baskı ve yayının) yükselişi eşanlımlı gerçekleşmiştir. Gerçek olan iki ilke tarafından yapılandırılmaktadır: Dil merkezilik (grammatocentrism) ve hesaplanabilirlik (calculability). Birinci ilkeye göre, güç ve bilgi yazı aracılığıyla kullanılmaktadır; yazılı olan öncelik kazanmıştır; metinler, el kitapları, planlar, veriler, modeller, bütçeler, hesaplar aracılığıyla faaliyet gösterilmekte ve amaca ulaşılmaktadır. İkinci ilkeye göre, miktarlaştırılmayan hiçbir nitelik söz konusu olmamaktadır; işaret (not) performansla sadece bir değer vermemekte, bireye ilişkin miktarlaştırılabilir bir ölçü koymakta, böylece ilk kez insan başarısı ya da başarısızlığının nesnel bir ölçüsü yaratılmış olmaktadır. Yazı (baskı, matbaa) ihtiyatlı, şematik, özel ve hesabî düşünme biçimini beraberinde getirmiş ve bu durum ticarî yaşamın hesabî ve analitik mantığına uygun düşmüştür. ÇYM ancak Summa ve diğer kitaplardaki basılı halinden sonra diğer yöntemler için bir standart (ölçü) haline gelebilmiştir.<sup>44</sup>

İtalya, Almanya, Hollanda, İngiltere ve hatta Japonya'da feodal toplum ticarî topluma dönüştükçe vekâlet muhasebesinin yerine İtalyan muhasebesi geçmiştir. Ekonomik hesaplama yöntemleri geliştikçe, insanın ekonomik yaşama karşı tutumunda tam bir dönüşüm gerçekleşmiştir. ÇYM'nin yayılması Ortaçağ sonrasında Avrupa'nın ekonomik genişlemesi üzerinde etkili olmuştur. İtalyan şehir devletlerinin döneminin ticaret ve bankacılık tekeli olarak muhasebeye özel bir önem vermesi ve daha gelişmiş uygulamaları kural haline getirme ve standartlaşmaya eğilimli olması ÇYM'nin geliştirilmesinde önemli bir etken olmuştur. İtalyanlar'ın nakit para olmadan senetle iş yapmada çok becerikli olmaları hem tüm Ortaçağ boyunca sürekli bir sorun olan para darlığı sorununu çözmüş, hem de ticaretin genişlemesine yol açmıştır. İtalyan ticaretinin ortaklık ve vekâlet boyutları da muhasebenin gelişmesini teşvik etmiştir. Rönesans tüccarı yaptığı ticaretin sonuçlarını özetlemek istediğinde, muhasebede kârın hesaplanması ve adil biçimde dağıtılması vekilin hesap verilebilirliğinin yerini almış ve çift yanlı sistemi geliştirmiştir. ÇYM 'iyi ya da kötü kâr' gibi kendisinden önceki dönemlere ilişkin öznel ve keyfi yaklaşımların yerine nicel ve birörnek bir hesaplama biçimini (kabaca alım ve satış fiyatları arasındaki farkı) geçirmiştir.<sup>45</sup> ÇYM kazanç düşüncesini, ortaçağ iş dünyasının ayakta kalmasını sağlayacak belirli toplamda paraya, başka bir deyişle kâr düşüncesine indirgemıştır.<sup>46</sup>

ÇYM büyük bir devrimdir, ancak muhasebecinin analitik potansiyelini ortaya çıkaran olay kayıt tutmada bulunan yenilikler değil, sanayi devrimi olmuştur. Nitekim 1850'dan sonra çoğu işletmenin benimsediği ÇYM ancak imalât şirketinin, gelir vergisinin ve muhasebenin bir meslek olarak ortaya çıkması ile yayılmaya başlamıştır.<sup>47</sup> Sanayi Devrimi'ne kadar muhasebe, geçmişte kalmış faaliyetlerin, işçiler ve vekillerin (yöneticilerin) ne yapıp ne yapmadıklarının ve ne olup bittiğinin bir kaydı olmuştur. Finansal tablolar az çok zamanında hazırlanması ve güncellenmesi durumunda bugün ile ilgili olabilmıştır, ancak gelecek ile hiç karşılaşmamıştır. Dolayısıyla muhasebe kâr

<sup>43</sup>Chatsfield, Michael, a.g.e, 20.

<sup>44</sup>Hopwood, Anthony ve Miller, Peter, a.g.e, 54-9 ve 68-70.

<sup>45</sup>Chatsfield, Michael, a.g.e, 4, 32-5, 60-1 ve 256.

<sup>46</sup>Catchpole, Lesley, Cooper, Christine ve Wright, Andrew, a.g.m, 1041.

<sup>47</sup>Chatsfield, Michael, a.g.e, 60-1.

maksimizasyonu için değil, zarar minimizasyonu için bir tür kontrol işlevi görmüş, yönetimin bir parçası (bileşeni) olarak değerlendirilmemiştir. Finansal ve insanî performansı eşzamanlı ölçecek, ürün ve kişileri hesaplanabilir hale getirecek yeni yaklaşımlar ancak 1830'lardan sonra, çağdaş işletmenin ortaya çıkması ile ABD'de geliştirilmeye başlanmıştır. Çağdaş işletme, birçok ayrı ve uzak faaliyet biriminin bir hiyerarşi içinde çalışan maaşlı yöneticiler (yeni ve uzmanlaşmış bir yönetici sınıfı) tarafından rakamlarla çalıştırılmak ve yönetilmek istenmesi ile ortaya çıkmıştır. Bu sistemde yöneticiler diğer alt yöneticileri kontrol etmekte ve daha üst yöneticilere de raporlama yapmaktadır. Çağdaş işletmenin rekabet bakımından üstünlüğü yönetsel eşgüdüm kapasitesinden kaynaklanmaktadır. Bu rekabetçi üstünlük piyasa mekanizmasının sağladığı kendiliğindenci ve görünmez eşgüdüme göre daha yüksek verimlilik, daha düşük maliyet ve daha fazla kâr getirmektedir.<sup>48</sup> Bununla birlikte Sanayi Devrimi sırasında muhasebe uygulamaları yöneticilerin ihtiyaç ve amaçlarına göre şekillenmiş, yöneticiler kârın belirlenmesi ve varlıkların değerlendirilmesi ile ilgili kuralları büyük ölçüde kendileri oluşturmuştur. Son tahlilde sınırlı şirket, ekonomik olmayan sosyal, kültürel, etik konuları dikkate almayan muhasebe deneylerinin yapıldığı bir tür laboratuvar haline gelmiştir. Sanayi Devrimi ile birlikte üretimin fabrikalarda yoğunlaşması ve faaliyetlerin büyüyen hacmi muhasebeyi ekonomik ortamda bilinen ve rasyonel bir unsur haline getirmiştir. Sanayi Devrimi'nin ileri aşamalarında rekabetçi baskılar ve yeni üretim teknikleri maliyetleri bir maliyet kontrol aracı olarak değil, fiyat belirleme aracı olarak öne çıkarmıştır.<sup>49</sup> Mevcut yönetsel kontrollerin amacı, maliyetleri azaltıp verimliliği artırarak kârlılığı ve performansı yükseltmek olarak tanımlanmakta, ancak sadece mallar ve çalışanlar izlenmekte, tüm işletme izlenmemektedir.<sup>50</sup> Yine de sanayileşmenin getirdiği yenilikler ile ÇYM yönetimin planlama ve karar alma yeteneklerini geliştirmiştir. Maliyete bir değerlendirme ölçüsü olarak daha çok önem verilmiş, sermaye ve gelir kavramları iyice ayrılmış, süreklilik ilkesi geliştirilmiş, kişisel mülkiyet kavramı yerine soyut bir sermaye kavramını ikame etmek suretiyle işletmenin sahiplerinden ayrılması kolaylaştırılmış, dolayısıyla büyük şirketlerin oluşmasına destek olunmuş, mevcut olan dengeleme özelliği ve matematiksel mantık imalat kapitalizminin de yardımıyla ticarî işleri sayısallaştırmaya, sistematik hale getirmeye ve kontrol etmeye destek olmuş, kaynak tahsisine yeni bir akılcılık katmış, varlıkları ve kaynakları soyutlama yoluyla rakamsal sonuçlara indirgeyerek tüm faaliyetlerin sonuçlarını kâr/zarar ile ifade etmiş, firmanın amacını sınırsız kâr peşindeki bireyin rasyonel davranışı olarak açıklığa kavuşturmuştur. Ancak bir defalık girişimden (seferden) sürekliliğe geçiş muhasebeyi daha keyfi hale getirmiş, yönetime takdir hakkını kullanabileceği geniş bir alan bırakmıştır. Korumacılık (conservatism) öğretisi gereğince kârın ve varlıkların olduğundan daha düşük değerden kaydedilmesi yatırımcıların gözünde yöneticilerin istikrar görüntüsü yaratabilmesine olanak vermiş, ancak yönetimin etkinliği ve gelecekteki kazanma potansiyeli hakkındaki analizleri çarpıtmıştır. Sonuçta oluşan büyük muhasebe hataları kaynak tahsisini, fiyatları, üretimi, iş devrelerini ve genel olarak ekonomik büyümeyi etkilemiştir.<sup>51</sup>

ÇYM'nin bulunmasını kapitalizmin doğuşu ile doğrudan ilişkilendiren düşünceler (W.Sombart ve M.Weber) de olmuştur. Bunlara göre rasyonel muhasebe, kapitalizmin

<sup>48</sup>Hopwood, Anthony ve Miller, Peter, a.g.e, 79-80.

<sup>49</sup>Chatsfield, Michael, a.g.e, 90-1 ve 104-5.

<sup>50</sup>Hopwood, Anthony ve Miller, Peter, a.g.e, 84.

<sup>51</sup>Chatsfield, Michael, a.g.e, 98-9 ve 105-7.

gelişmesinin bir işareti olarak algılanmış ve serbest emek piyasası, parasal çevrimler, hesaplanabilirlik gibi diğer kapitalist kurumlara ihtiyaç duymuştur; kâr güdüsü ve ekonomik rasyonalizm düşüncesi ile birlikte ÇYM de bunların bir parçası durumuna gelmiş ve sistematik bir muhasebe sisteminin kapitalizmin gelişmesine katkıları olduğu düşünülmüştür. Bir kez, hesap tutma iş dünyasına matematiksel bir açıklık ve düzen getirmiş, bu ise ekonomik gelişme için önemsenmiştir. ÇYM'nin tek amacı toplamı arttırmaktır; tek önemli olan birikimdir ve sermaye düşüncesi buradan doğmuştur; sermaye, biriktirme kapasitesi ve işletme, belirli bir sermayeyi büyüten bir örgüt olarak anlaşılmıştır; ÇYM düzeni, ticaret ve ekonomide rasyonelleştirme ve birikim ilkesini birbirine bağlamıştır. ÇYM ayrıca işletme ile sahiplerini birbirinden ayırmıştır; işletme muhasebe sistemi ile bütünleşmiş, kendi kurallarına göre çalışan ve sahiplerin kişiliğinden bağımsız bir kişilik, sahipler ise sadece sermayeyi sağlayan gerçek kişiliklere dönüşmüştür.<sup>52</sup>

Çağdaş işletme kavramının altında sözü edilen kişilik düşüncesi yatmaktadır. Tüm paydaşlardan ve en çok da işletme sahiplerinden bağımsızlık farklı çıkarların dengelenmesinde başlangıç noktasını oluşturmaktadır.<sup>53</sup> Şirket (bir tüzel kişilik) tüm insanların (gerçek kişiliklerin) kişiliğini yok etmiştir. Şirketler devletinde (corporate state) insanın benliği kaybolmuştur; bir robot gibi sadece bir rol, iş ya da işlevden ibarettir, insanın içindeki kişilik öldürülmüştür; kalan yaşamını makineler dünyasının bir enstrümanı ya da mahkumu olarak yaşayıp gidecektir. Sanayi Devrimi'nden sonraki süreçte çağdaş işletme yavaş yavaş finansal bilgi edinme hakkı olan ve bilgi almaya yetkili olan herkese (everyone entitled to know) karşı sorumluluğu olan bir kişiliğe dönüşmüştür. Finansal tablolar ve raporların kullanıcıları olan topluluklar geniş bir kamu spektrumu oluşturmakta ve bunların her biri ayrı bir hesap verme (sorumluluk) makamı olmaktadır. Özellikle ekoloji ve tüketicilerin ve gelecek kuşakların refahı konusundaki kaygılar, şirketlerin sorumluluk alanını tüm toplumu ve doğayı içerecek biçimde genişletmiştir. Şirketler çok uluslu yapı kazandıkça da sorumluluk evrensel ölçüğe ulaşmıştır. Dolayısıyla işletmeler sadece kâr merkezleri değil, içinde faaliyette buldukları toplulukların ve geniş kitlelerin yaşamları üzerinde büyük etkileri olan oluşumlar durumuna gelmiştir; sadece ekonomik güç sahibi değildir; aynı zamanda sosyal, politik ve kültürel etkileri bulunmaktadır.<sup>54</sup>

Sonuç olarak çağdaş işletmenin kökeni salt ekonomik bir değişimin ötesinde daha geniş ve derin bir dönüşüme işaret etmiş, bu tür işletmeler yazı, inceleme ve notlamaya dayalı bir güç ve bilgi rejiminde şekillenmiştir. Çağdaş işletme sadece birtakım ekonomik ihtiyaçlara karşılık ortaya çıkmamış, yöneticilerin diğer yöneticileri işletme yaşamında rakamlar aracılığıyla yönetmek istemeleri ile ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla, ÇYM sadece saf bilgiye dayalı teknik bir devrim olmayıp yeni okuma, yazma, inceleme yöntemleri ile sağlanan bir gücü (iktidarı) göstermektedir. Söz konusu yöntemler bilgi tabanlı güç biçimleri ve araçları ortaya çıkarmıştır. Çağdaş işletmenin ortaya çıkması ile yönetim sistemi yazmaya, sınavlara ve notlandırmaya, genel olarak hesaplanabilirlik ve özel olarak muhasebenin kullanılmasına dayanmış; yöneticilerin şahsen ve doğrudan üretim hattında bulunmasını gerektirmemiştir. Aşırı bürokratik örgütler yerini muhasebenin yol gösterdiği örgütlere bırakmıştır. Bu tür örgütlerde bireyler sürekli bir hesap verme ve sorumluluk zinciri içinde kendilerinin disiplin altına

<sup>52</sup>Chiapello, Eve, "Accounting and the birth of the notion of capitalism", *Critical Perspectives on Accounting*, 2007, 18, 263-8.

<sup>53</sup>Oehr, Tim-Frederic ve Zimmerman, Jochen, a.g.m, 2012:144.

<sup>54</sup>Briloff, Abraham J., 1976:19-20 ve 1972:5-7 ve 10.

alınmasına da olanak veren dinamik ve esnek kontrol sistemleri ile yönetilmektedir. Dolayısıyla işletme ortamında muhasebe saf bir bilgi alanı olmaktan çok güç-bilgi (power-knowledge) ilişkilerinin yaşandığı bir alana dönüşmüştür. Özellikle maliyetlendirmede standartların kullanılması işletmelerdeki verimsizliklerin ve hem bireysel, hem de kollektif düzeyde verimliliklerin somut biçimde saptanmasını sağlamıştır. Muhasebe bireysel verimliliği arttırarak ve verimsizlikleri (israfı, waste) yok ederek rasyonel olarak yönetilen sosyal bir düzen yaratılmasında rol almaktadır. Verimliliğin gereklilikleri işverenin iradesinden değil, söz konusu hesabî aygıtın (muhasebeden) kaynaklanmış olmaktadır. Böylece verimlilikle ilgili uzmanlık kendisini tartışmalı ve çatışmalı politika alanından soyutlamakta, tüm tartışma ve çatışmaların dışına çıkarmaktadır.<sup>55</sup>

Günümüzde kurumsal refah devletleri işletmelerin istikrarı ve işletmeler hakkındaki güvenilir bilgiye dayanmaktadır, çünkü işletmeler sosyal sistemin temelini oluşturmaktadır. İşletmelerin sürekliliği ve sürekli gelir kaynağı olarak korunması bireylerin ekonomik statülerini de korumaktadır. Daha önemlisi, işletmelerin işveren olarak varlığını sürdürmesi, sosyal sistemin finansmanı işgücünün katkılarına dayandığından toplumsal sistemi büyük ölçüde finanse etmektedir.<sup>56</sup> Ancak işletmeler salt rasyonel tercihler ve etkinlik kavramına odaklanan ve kendi çevreleri ile olan etkileşiminden doğan sosyal ve ekonomik sorunlar ile fazla ilgilenmeyen kurumlar olmaktan uzaklaşmıştır, çünkü şirketlerin sosyal, ekonomik ve politik çevre üzerinde etki ve gücü bulunmaktadır. Toplumsal sözleşmenin doğası, ekonomik eşitsizlik, kamu mallarının yetersiz arzı ve sosyal adaletsizlik konusunda artan baskı ve gerilim, sosyal ve piyasa ajanı olarak işletmeleri de ilgilendirmektedir.<sup>57</sup> Şirketlerin istikrarının sürdürülmesi ve sorumlu kurumsal yurttaşlar haline gelmesinde gerçek ve doğru finansal bilgi üreten ve özellikle dışsallıkları dikkate alan muhasebe giderek daha büyük roller üstlenmeye başlamıştır. Ekonomi ve ticaretteki dönüşüm muhasebeye de kaçınılmaz olarak yansımıştır.

#### 4.Ekonomik Değişim Sürecinde Muhasebe

ÇYM'den önceki 5.000 yıllık ve ÇYM'den sonraki 500 yıllık muhasebe tarihi göstermektedir ki, muhasebe süreçleri tepkiseldir; temel olarak ekonominin ve ticaretin ihtiyaçlarına karşılık olarak gelişmektedir. Nitekim muhasebenin gelişmesi ekonomik gelişme ile orantılı gerçekleşmiştir. Muhasebe kayıtları ve defterleri bir bakıma sosyo-ekonomik gelişmenin aynası olmuş, ürettiği rakamlar yazılı öyküler ve anlatımlardan daha nesnel ve ayrıntılı bilgiler sunmuştur. Uygarlık düzeyi yükseldikçe, kayıt tutma (muhasebe) yöntemleri daha ayrıntılı ve ileri düzeye çıkmaktadır. Kayıt tutma gereksinimi arttıkça, muhasebe bilgilerinin ekonomik gelişmeyi artırma ya da engelleme yetenekleri de o derece artmaktadır. Yeni muhasebe yöntemleri, bunları ortaya çıkaran dünyayı dahi değiştirebilmektedir. Nitekim ÇYM büyük ölçekli işletmelerin doğuşunu ve gelişimini desteklemiştir. Aynı biçimde, muhasebecilerin finansal tabloların içeriklerine hakimiyeti dış kaynak finansmanından öz kaynak finansmanına kayma eğilimi ile eşzamanlı olarak sağlanmıştır, çünkü öz kaynak finansmanının başarısı büyük ölçüde finansal açıklama ve raporlara yatırımcının güven

<sup>55</sup>Hopwood, Anthony ve Miller, Peter, a.g.e, 71-2, 84, 100-3, 105-6 ve 111-2.

<sup>56</sup>Oehr, Tim-Frederic ve Zimmerman, Jochen, a.g.m, 144.

<sup>57</sup>Belkaoui, Ahmed, "Socio-Economic Accounting", Quorum Books, Greenwood Press, 1984, Westport-Connecticut, 13-4, 21-2 ve 31-3.



duymasına dayanmaktadır.<sup>58</sup> Bu bakımdan muhasebe düşüncesi ekonomik düşüncenin bir uzantısı olarak değerlendirilmiş ve sayısal düşünce geleneği içinde hesaplama ve demokrasi (politika) arasındaki ilişkiler içinde var olmuştur.<sup>59</sup>

Muhasebeyi ekonomi ile ilişkilendiren farklı yaklaşımlar<sup>60</sup> olmuştur. M. Weber'in düşüncelerine dayanan bireysel sermaye yaklaşımına (BSY) göre kapitalist ekonomi muhasebe gibi rasyonel teknikler sayesinde gelişmiştir. Muhasebenin yaptığı ölçümler bireysel sermayenin dolaşımının bir parçasıdır ve bireysel sermaye de toplumsal sermayenin bir parçasıdır. Buna göre, BSY gelirin gerçekleşmesi ile ekonomik süreç arasındaki ilişkileri açığa çıkarmaya yardımcı olmuş, ölçme kavramını ekonomiye dayandırmaya çalışmıştır. Ana akım okul ya da araçsalcı bakışı temsil eden neoklasik iktisatçıların yaklaşımı bu doğrultuda olmuştur. Buna göre göre piyasanın kendisi bir iletişim ve bilgi mekanizması olduğu için bireyler muhasebe bilgisi için bir bedel ödememektedir; muhasebe sistemleri gereksizdir; ekonomik sistemler muhasebe sistemlerini, kurumlarını ve düzenlemelerini içermemektedir. Ancak piyasaların eksik rekabetçi olduğu anlaşıldıktan sonra bilgi üretecek muhasebe sistemlerine ihtiyaç ortaya çıkmıştır. Bu yaklaşım muhasebeyi nesneyi (objeyi) bir fotoğraf makinası ya da kamera gibi doğru biçimde saptayan, konumlandırılan ve kopyasını çıkaran nötr bir sistem olarak varsaymaktadır; muhasebe (araç) ve ekonomi (nesne) arasındaki ilişkiyi fotoğraf makinası ile nesne arasındaki ilişkiye benzetmektedir; muhasebe yönetimin araçlarından biridir ve ekonomik süreci nötr biçimde yansıtmaktadır. Bu bakımdan muhasebe ekonominin içinde değil, dışındadır. Sosyo-politik üstyapı yaklaşımı (SPÜY) ise kapitalist muhasebeyi eleştirmektedir, çünkü muhasebe eşitsiz ekonomik ilişkileri haklı ve meşru göstermek amacıyla keyfilik ve yanlışlık yapmaktadır. Muhasebe kurum olarak yasal, siyasal ve ideolojik bir yapıdır ve bu yapı kapitalist ekonomik altyapı tarafından biçimlendirilmektedir. Altyapı-üstyapı ilişkileri içinde muhasebe, üstyapının bir parçası olarak yönetici sınıfın çıkarlarını korumaya ve din, hukuk, siyaset, kültür ve ideolojinin de yardımıyla sınıflı toplumu meşrulaştırmaya odaklanmıştır. Sermaye birikimini ve yatırımı destekleyen işlemler muhasebenin kurumsal çerçevesi içinde de desteklenmektedir, çünkü kapitalist ekonomide sermaye birikimi hem istenen, hem de zorunlu bir sonuçtur. Bu kurumsal çerçeve ise sosyo-politik üstyapı tarafından belirlenmekte ve meşrulaştırılmaktadır. Sonuçta, muhasebe kurumu toplumsal sermaye hareketlerinin aracısı rolünü oynamakta, ekonomik düzenin sürdürülmesi ve sermaye birikiminin özendirilmesi için çalışmaktadır. Ekonomik politikalar ve makro muhasebe ortak çıkarlar ya da sınıf çıkarları tarafından etkilenmekte, dolayısıyla politizasyona açık bulunmaktadır; makro muhasebe düzenlemeleri kapitalist devlet düzeninde ulusal ekonomik politikaya bağlanmaktadır. Kurumsalcıların (Marksistler) görüşleri bu doğrultuda olmuştur. Ekonomik süreçlerin toplumsal yapılarla (devlet, yasalar, kültür vb) ilişkili olduğunu, kurumların toplumsal yapının bir parçası olarak bireylerin davranışlarını etkilediğini ve muhasebenin bir kurum olarak ekonomik sürecin içinde var olduğunu savunmaktadır; ekonomik sürecin muhasebe aracılığıyla kayıt altına alınması kontrol işlevi ile birlikte düşünülmekte, kayıt ve kontrol muhasebe işlevinin birinci önemli bileşeni kabul edilmektedir; sermayenin üretim ve dolaşım faaliyetleri muhasebe tarafından belirlenmekte ve kontrol edilmektedir; muhasebe fiyatların belirlenmesi ve hesaplanmasını da kapsayacak biçimde bireysel sermaye (para)

<sup>58</sup>Chatsfield, Michael, a.g.e, 3-4.

<sup>59</sup>Brown, Judy, "Democracy, sustainability and dialogic accounting technologies", Critical Perspectives on Accounting, 2009, 20, 315 ve 319.

<sup>60</sup>Oguri, Takashi, a.g.m, 90-1.

hareketlerini kaydetmekte ve kontrol etmektedir. Ancak bu kaydetme ve kontrol işlevleri tarafsız ve doğru bir sonuç üretmemekte ve sonuçta ideolojik olarak taraflı sermaye birikimi ile çarpık gelir dağılımına yol açmaktadır. Muhasebe ekonomik süreci nötr bir biçimde betimlememekte ve ekonomi ile sermayeyi büyütme için karşılıklı etkileşime girmektedir. Dolayısıyla kurumsalcılar muhasebeyi sermayenin dolaşımında bir faktör ve ticarî sermayenin bir işlevi olarak görmekte, onu ekonominin içinde konumlandırmakta ve sermaye hareketlerinin bir parçası işlevi gördüğünü savunmaktadır.

Muhasebe düşüncesinin ekonomik değişim işlemleri, bilimsel, hukuksal, dinsel ve diğer sosyal düşünceleri de içine alan birçok faktör tarafından etkilendiği ve burada ekonomik değişim işlemlerinin (değişimin ikincil etkilerini veya dışsallıkları da kapsamak üzere ekonomik fayda ve değerlerin ya da insan mutluluğunu etkileme kapasitesinin transfer edilmesinin) özellikle önemli olduğu düşünülmektedir.<sup>61</sup> Buna göre, muhasebe uygulamaları ekonomik değişim işlemlerinin sadece bir alt kümesi olarak bir yandan ekonomik değişimleri yansıtırken kısmî de olsa dönüp ekonomik değişimleri etkilemektedir. Muhasebenin hazırladığı finansal tablolar şirket hisselerinin alımına ilişkin kararların verilmesi, şirketin vergi yükümlülüklerinin hesaplanması, kamu hizmetlerinin fiyatlandırılması, işverenin ücret artışlarını karşılayıp karşılayamayacağını belirlemesi gibi ekonomik nitelikli sorunlarda kullanılmaktadır. Bu durum muhasebenin edilgen ve temsilî bir rolünün olmadığını, son tahlilde muhasebenin değişim sürecinin bir parçası olduğunu, söz konusu ekonomik değişimi destekleyen bilgiye dayalı bir mal (informational commodity) olduğunu göstermektedir. Nitekim karar verirken ve dolayısıyla bireysel ve bireylerarası (toplumsal) düzeyde anlaşmazlıkları ve uyumsuzlukları çözüme kavuşturmak için bir değer rasyoneli gerekmektedir. Muhasebe bir değer rasyoneli olarak bir değişimde uygun olan karşılıklılık derecesini karara bağlamaya çalışmaktadır. Değişimin tarafları için gerekli olan değişim koşullarını değerlendirmek amacıyla verilen nesne ile orantılı olan karşılıklılığın derecesini belirlemek bir denektaşı oluşturmaktadır. Finansal tablolardaki değişim ilişkileri şirket tüzel kişiliğini sosyal bileşenlere bağlamaktadır. Şirket tüm değişim ilişkilerinin bağlantı noktası (nexus) olarak görülür ise muhasebenin hakemlik rolü ve muhasebe süreci tüm bu ilişkilerde işbölümü, değişim mekanizmaları, rekabet ve değişimin koşulları üzerinde anlaşmazlıklar yaşanan bir çerçevede gerçekleşmektedir. Muhasebe, anlaşmazlıkları aynen önceki dönemlerdeki tanrı krallar ya da mistisizm gibi çözüme kavuşturan bir sosyal yapı olmaktadır. Tüm değişim işlemlerinde muhasebe bilgisi, sosyal ve ekonomik işlemlerin taraflarına hak ve getirilerinin değerinin yeterli olup olmadığını hem bireysel, hem de toplumsal düzeyde değerlendirmelerinde yardımcı olmaktadır. Değişime taraf olan her birey ve kollektif grup açısından seçenekleri (değişim olasılıklarını) değerlendirmekte ve gerekçelendirmektedir. Muhasebe gelenek ve uygulamaları, kimi zaman tartışmasız ve belirsiz olmayan değişim değerleri üretmekte, ancak çoğu durumda bunlar belirsiz ve keyfi olmaktadır. Ekonomik değişimlerdeki bu hakemlik rolü nedeniyle muhasebe artık kayıt ve defter tutmanın kesin ve teknik mekaniği olarak görülememekte, bunun yerine esnek ve toplumda anlaşmazlığa düşen sınıf ve gruplar arasındaki güç dengesinde yaşanan değişikliklere kendini uydurmuş bir yapıya dönüşmektedir.

Muhasebenin iki temel işlevi (iktisadî sürecin belirlenmesi ve kontrolü ile ekonomik değer dönüştürme aracılığı) değişimde bir değer rasyoneli

---

<sup>61</sup>Tinker, Tony, a.g.e, 82-9, 94-6, 103-6 ve 135.

olmasından kaynaklanmaktadır.<sup>62</sup> Bu çerçevede muhasebe bir yandan iktisadî olgu ve işlemleri ölçmekte, değerlendirmekte ve kaydetmekte, öte yandan bunları gerçekleştirebilmek için kurumsal bir yapı (kurallar, örgütler, standartlar) oluşturmaktadır. Defter ve hesap tutma (muhasebe) bir bakıma çeşitli çıkar sahiplerinin (paydaşların) çıkarlarının kaydedilmesi, ölçülmesi ve uzlaştırılması olarak kabul edilmektedir. Sermayenin dönüşümünün (sermaye-mal-sermaye) gerçekleştirilmesi için muhasebenin bu dönüşümü desteklemesi ve ekonomik düzeni aksatmaması gerekmektedir. Bu durumda, kapitalizm ekonomik düzensizliği önleyecek yasa, kural ve düzenlemelerden kurumsal bir çerçeve oluşturmak zorundadır. Kurumlaşmış muhasebe, bir yandan ideolojik ve siyasal baskılar dolayısıyla tarafsız olmayan muhasebe uygulamalarını tarafsız ve doğru gösterirken, sermaye hareketlerini destekleyen ekonomik düzeni sürdürecektir muhasebe uygulamalarını desteklemekte ve gerektiğinde toplumsal yeniden üretime engel olan keyfî muhasebe hesaplama ve raporlama uygulamalarını sert biçimde yaptırıma tabi tutmaktadır.

Ekonomik değişim sürecinde üstlendiği hakemlik rolüne benzer biçimde bir tür planlamaya dayanmak zorunda olduğundan kalkınma sürecinde de muhasebe yaşamsal bir role sahip olmaktadır. Ekonomik kalkınma başarılı sanayileşme ve ülkenin ekonomik kaynaklarının ve sermayenin verimli ve etkin kullanılmasına bağlıdır. Muhasebe her iki alanda da bir bilgi sağlayıcısı, kaynak dağılımını iyileştiren bir araç ve üretim faaliyetlerini kontrol eden bir mekanizma olarak işlevsel olmaktadır. Kalkınma planlaması sürecinde ekonomik karar ve seçimlerle ilgili belirsizlikleri azaltmak amacıyla gerekli olan bilgileri üretebilecek bir bilgi sistemine (muhasebe bilgi sistemine) gerek duyulmaktadır. Muhasebe güvenilir ve zamanlı bilgi üreterek sermaye piyasalarının etkin çalışmasında önemli bir görev üstlenmekte, böylelikle kaynakların yatırım ve kalkınmaya yönlendirilmesi, vergilerin toplanması ve kıt kaynakların verimli olarak tahsisine destek olmaktadır.<sup>63</sup>

Görüldüğü üzere, muhasebe gerek gördüğü sosyal ve ekonomik işlevler, gerekse bir değer rasyoneli ve hakem olarak mevcut ekonomik düzeni makro ve mikro düzeyde desteklemekte, oluşan sosyal ve ekonomik sorunları ekonomik düzene uygun biçimde ve ekonomideki güçler dengesine göre çözüme kavuşturmaktadır. Bu destek, koruma ve hakemlik işlevlerinin kapsamı ve kullanımı ise siyasal ve ekonomik ideolojilere ve bunların kendi içindeki modellerine göre değişiklik göstermektedir.

## 5.Muhasebenin İdeolojisi

Muhasebenin ekonomik olguların tarafsız habercisi olduğu düşüncesi bir mit olarak nitelendirilmiştir, çünkü muhasebe kurumu şirketler hakkındaki raporlama ve bilgilerin açıklanması sürecini yöneten taraflı (partisan) muhasebe kuralları aracılığıyla çevremizdeki sosyal ve ekonomik gerçekliği biçimlendirmektedir. Muhasebe kuralları, ekonomik ve sosyal tercihlerin en temel bileşenlerinden birisi olan seçeneklerin değerlendirilmesi, parasallaştırılması ve fiyatlandırılmasını sağlamaktadır. İnsanların ve kurumların tümünün ortak bir sorunu olan ihtiyaçların belirlenmesi ve ekonomik biçimde karşılanması için karar verilmesi sürecinde kararların değerlendirilmesi muhasebenin konusunu oluşturmaktadır. Muhasebe kuralları toplumun farklı kesimleri arasında genel fayda (kazançlar) ve zararı (maliyetler) dağıtarak bütün ekonomiye bir

---

<sup>62</sup>Oguri, Takashi, a.g.m, 77, 82-3 ve 86-8.

<sup>63</sup>Belkaoui, Ahmed, a.g.e, 247-50.

düzen vermekte, farklı kurallar ya da seçenekler yurttaşlar için farklı sonuçlar yaratmaktadır.<sup>64</sup> Bu anlamda muhasebe kısıtlayan ya da genişleten bir işleve sahip bir teknoloji ve sosyal gücün bir biçimi olmaktadır. Nesnellik görüntüsü nedeniyle muhasebenin ürettiği rakamlar önemli bir güç ve ağırlık sahibi olmaktadır, ancak rakamlar karar verme süreçlerini manipülasyona açık hale getirerek değer yargılarını saklamakta ve güç dengesizliklerini yoğunlaştırmaktadır. Böylelikle yöneticiler ve diğer iktidar seçkinleri açıkladıkları bilgileri filtreleme ve istatistikî ve finansal analizlerindeki belirsizlik ve öznellikten fırsatçı biçimde yararlanma olanağına da sahip olmaktadır.<sup>65</sup>

Muhasebe, devletler ve kapitalizm (sermaye) ile ilişkilidir ve bunlar birbirinden bağımsız varlıklar değildir. Kapitalizm olgunlaştıkça, piyasalar daha karmaşık, kapsamlı ve her noktaya nüfuz eden siyasî, hukukî ve sosyal bir altyapıya ihtiyaç duymuş, rekabetçi birikim ve fazlalığın dağıtımına koşut olarak işbölümü düzeyi derinleşmiş, bu yeni işbölümü çerçevesinde muhasebeye gereksinim gittikçe artmış ve özel amaçlara yönelik olarak muhasebenin birçok işlevi ortaya çıkmıştır. Kapitalizm bu noktada devlete ve muhasebenin konumuna yapısal olarak bağlanmaktadır. Bu durumda muhasebeyi bütüncül ve sosyal bir çerçevede, üstyapı olarak devlet ve toplumun ekonomik altyapısı çerçevesinde ele almak gerekmektedir. Sermayenin kendi içinde, sermaye grupları ile devlet ve emek arasında meydana gelen toplumsal çatışmalar muhasebeyi etkilemektedir. Muhasebe insanın verimliliği ve sosyal gelişme için yararlı bir uygulama olsa da eşzamanlı olarak işbölümünün egemenlik ilişkileri paralelinde gelişen ve bu ilişkilerin parçası olan bir eylem, sınıflar ve devletin odağında olduğu sosyal bir işlev dönüşmektedir.<sup>66</sup> Muhasebe de dahil sosyal mücadeleler görünüşte tarafsız olan piyasa çerçevesinde yaşanmamakta, ekonomik alandan politik alana doğru kaymaktadır. Tarihin ışığı altında bakıldığı zaman muhasebe olayların ve işlemlerin mekanik biçimde kaydedilmesi ve defterlere geçirilmesi değil, eşitsiz ekonomik değişimler aracılığıyla maddî üretime sahiplenilmesi için bir dayanak ve her bir tarihî dönemde egemen olan ideolojinin yansıtıcısı olmaktadır. Son tahlilde muhasebe ideolojiktir, çünkü artık değere el konulmasını kolaylaştırmaktadır. Bu anlamda muhasebenin rolü eski çağlardan bugüne değişmemiştir; sosyal hegemonyanın sağlanmasında (sosyal artığın sahiplenilmesinde) entelektüel ve yararlı bir araç olmuştur. Nitekim muhasebe kuralları ve gelenekselleşmiş uygulamaları faaliyet sonuçları ve finansal durumu sadece yansıtmakla kalmamış, aynı zamanda onları (örneğin kârın kapitalist sınıflar ya da yatırımcı gruplar arasında ve içinde nasıl dağıtılacağını) etkilemiştir. Sonuç olarak, muhasebe kapitalizmin sosyal ideolojisinin geliştirilmesine yardımcı olmaktadır.<sup>67</sup>

Kapitalizm toplumun temel ve üst amacı olarak yaşamın kutsallığı yerine refahın korunmasını geçirmiştir. Muhasebenin buna ilk desteği bir nesnenin değerini sadece finansal katkısı ile sınırlaması, katkısı yok ise zarar sayması biçiminde gerçekleşmektedir; muhasebe ve kapitalizm toplumu maddî yaşamın korkuluklarına hapsedmektedir. İkinci destek, doğa ve çevreyi bir mal (meta) kabul ederek doğanın gerçek (içsel) değerini sıfırlamak biçiminde gerçekleşmektedir ki, bu durum doğanın ölçsüz ve dizginsiz biçimde sömürülerek çeşitli biçimlerde kaynak savaşlarına yol açmaktadır. Üçüncü olarak, muhasebe içinde hiç insan ve doğanın geçmediği bir dil

<sup>64</sup>Tinker, Tony, a.g.e, xix-xx.

<sup>65</sup>Brown, Judy, a.g.m, 317 ve 326.

<sup>66</sup>Catchpole, Lesley, Cooper, Christine ve Wright, Andrew, a.g.m, 1039, 1045 ve 1050.

<sup>67</sup>Tinker, Tony, a.g.e, 100, 108, 163 ve 203.

(söylem) kullanarak ötekinin içsel değerini yadsımaktadır. Dördüncüsü, muhasebe ekonomik büyüme kavramını diğer bütün kavramların üstüne çıkarmak suretiyle küresel şirketlerin neden olduğu eşitsizlik, sömürü ve yaşama hakkının yadsınması olgularının haklı gösterilmesine katkıda bulunmaktadır. Kapitalizmin genişlemeci mantığı, toplumun makro amacını refah artışı olarak ortaya koymaktadır. Sermaye ve servet birikiminin makul bir amaç olabilmesi için insanların kimliklerini tüketiciye indirgemekte, ilişki biçimi de piyasada bağımsız (ilişkili olmayan) bir işlem yapmak olmaktadır. Beşincisi, savaşlar gibi ekonomik yaptırımlar da muhasebe mantığından hareket etmekte, düşman için en düşük maliyetle görünmeyen sonuçlar üretmektedir. Son olarak, muhasebe değer kavramını kâr/zarara indirgeyerek savaşı sağlık, eğitim gibi bir işe (girişime) dönüştürmekte ve makul bir faaliyet olarak göstermektedir. Yaşamın içsel değeri ve yaşamsal sorunlar (ağrı miktarı, korku düzeyi, yoksunluk gibi) muhasebenin temel denkleminde bulunmamaktadır.<sup>68</sup> Dolayısıyla bu denklem uygulamada sadece şirket ortaklarının çıkarlarını dengeleme işlevi ile sınırlandırılmış bir optimizasyonu temsil etmektedir.<sup>69</sup> Kapitalizm sınıf yapısı ve altında yatan çelişkilerle tanımlanan sosyal bir sistemdir. Belirli bir kâr getirisini güvence altına alma görevi işbölümüne özel bir nitelik kazandırmaktadır. Polis ve askerî güçler mülkiyet haklarının güvenliğinin sağlanmasına, mahkemeler mülkiyet haklarının korunmasına yardımcı olmaktadır. Yönetim ve muhasebeciler ise bir dizi yönetim kontrol teknikleri aracılığıyla mülkiyet ilişkilerini yeniden üretmeye çabalamaktadır. Piyasa tüm kurumları kâr peşinde koşmaya ve bu amacı gerçekleştirmek için her türlü politik, sosyal ve muhasebe aracını kullanmaya yöneltmektedir.<sup>70</sup>

Kapitalist toplumların işleyişi iktidarın teslim edildiği (devredildiği) kişilere ve kurumlara duyulan güvene bağlı bulunmaktadır. Yatırımcıları yanıltan ve yanlış yönlendiren birçok muhasebe standardı ve uygulaması bu nedenle ekonomik sistemi çökertebilmektedir. Bu durum işlevsel bir frenler (kontrollar) ve dengeler sisteminin işleyişini zorunlu kılmakta, bu sistem ise toplumun ve sistemin unsurlarının kendi içinde ve arasında etkili bir iletişim gerektirmektedir. Söz konusu iletişimde muhasebe ve muhasebeci yaşamsal bir rol oynamaktadır.<sup>71</sup> Kapitalizmin demokratikleşmesi için piyasaların etkin, akışkan, dürüst olması ve piyasa aktörlerinin tam olarak bilgili olması gerekmektedir. Ancak ve ancak yatırımcıların finansal bilgilere tam olarak güvenmesi durumunda yatırım için gereken kaynaklar en düşük sermaye maliyeti ile sağlanabilmektedir.<sup>72</sup> Ancak Batı ekonomisinin, sanayi kapitalizmden (industrial capitalism) finansal kapitalizme (financial capitalism), sanayi üretime yoğunlaşılmasından üretim ve tüketimden hemen tümüyle bağımsız nitelikte finansal sonuç ve göstergelere yoğunlaşılmasına doğru bir dönüşüm yaşaması şirketlerin kârlılıkla ilgili amaçlarını çarpıtmış, karar alırken şirket üst yönetimine yatırımcıların yeni tutumu ve anlayışına göre yeni talepler yüklemiş, savunmacı (defensive) ya da saldırgan (aggressive, offensive) oyun planları doğrultusunda hareket etmesine neden olmuştur. Finansal raporlama yöntemleri seçilirken, eğer seçim olanağı ve seçenekler var ise, şirket için en olumlu sonucu veren yöntem tercih edilmektedir. Bir başka boyut, oyun planına en uygun muhasebe yöntemini seçmeye çalışan şirketler bu seçimlere itiraz etmeyecek muhasebe firması aramaya (shopping for accounting) başlamaktadır.

<sup>68</sup>Chwastiah ve Lehman, a.g.m, 314 ve 317.

<sup>69</sup>Oehr, Tim-Frederic ve Zimmerman, Jochen, a.g.m, 2012:138.

<sup>70</sup>Tinker, Tony, a.g.e, 201-2.

<sup>71</sup>Briloff, Abraham J., a.g.e, 1981:267; 1972:xv ve 309.

<sup>72</sup>Duska, Ronald F., a.g.m, 413.

Böyle bir ortamda şirket yönetimleri hayalî rakamlar yaratma yeteneğine sahip görünmek için esnek muhasebe yöntemlerini (cheap coins) seçmeye zorlanmakta, ciddi şirket yönetimleri bile muhasebe uygulamalarında çoğunluğu izlemek durumunda kalmaktadır.<sup>73</sup>

Kapitalizm ve devlet ile içsel bağlantıları olan çağdaş muhasebe, hem teorik ve hem de uygulamada ağırlıklı olarak marjinalci değer teorisinden etkilenmiştir.<sup>74</sup> Talep yönlü ve faydaya dayalı bir değer teorisini olarak marjinalizm muhasebenin ve ekonomik düşüncenin gelişiminde birinci derecede etkili olmuştur.<sup>75</sup> Marjinalizm asosyal ve teknokratik bir yaklaşımdır. Marjinalizm bireyi merkeze almakta, sınıfsal, sosyal ve yapısal konuları dışlamaktadır; değişimin sosyal sonuçlarına daha az önem vermekte ya da hiç önem vermemektedir; ekonomik aktörler eşitsiz sınıfların üyelerinden oluşmamaktadır ve fakat serbestçe rekabet eden bireylerdir. Dolayısıyla değişimin sistemik düzeyde hiçbir zaman eşitsiz olamayacağı varsayılmaktadır. Bireyci bakış (individualism), bireylerin sınıfsal ilişki ya da sınıfsal çelişkilerinin çözümünde muhasebenin oynadığı rolü geçersiz kılmaktadır. İşletmelerin siyasette ve ekonomide etkili olmasının iktidar ve gelirin sınıflar arası dağılımında köktenci bir değişikliğe yol açtığını düşünmek yerine bireysel hissedarlardan ayrı olarak kendi hak ve sorumlulukları olan bir şirket kişiliği (birey) varsayılmıştır. Oysa işletme sadece teoride tek bir kişilik olarak kabul edilmektedir, ancak bu bir kurgudur ve bu kurgu çelişen bir dizi sosyal çıkarın varlığını maskeleymektedir. Şirketi tek bir kişilik olarak kabul etmekle marjinalist kişilik muhasebesi, muhasebe uygulamalarının şirketi oluşturan topluluklar üzerindeki farklı etkilerini ve sermayenin farklı klikleri (sınai ve malî gibi) arasındaki çatışmaları da göz ardı etmektedir. Marjinalizmin ikinci ayağı, muhasebenin değerle ilgili öznel sorulardan kaçınarak ve muhasebe verilerini tarihî ya da piyasa fiyatlarına indirgeyerek bir nesnellik, bağımsızlık ve tarafsızlık imgesi sunmasıdır. Bu imge muhasebeciyi tarafsız ve zararsız bir tarihçi olarak betimlemektedir. Böyle bir imgeye ihtiyaç, kaynak tahsisi ve sosyal sınıflar içinde ve arasında gelir dağılımı ile ilgili kararları etkileyen öznel beklentileri şekillendirme sorumluluğundan kaçınma isteğinden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla, muhasebe tarihi değişim değerlerinin tarafsız biçimde kaydedilmesi olarak görülmekte, muhasebeci ise beklentileri, kararları ve sonuç olarak gelirin sınıflar içindeki ve arasındaki dağılımını etkilemede etkisi ve sorumluluğu olmayan bir meslek sahibi olarak düşünülmektedir. Piyasa mekanizması ekonomik faaliyetleri kontrol etmekte, kârı belirlemekte, toplumun bireyleri ve farklı sınıfları arasındaki ekonomik çıkar çatışmalarını çözümlenmektedir. Bununla birlikte tüm muhasebe sorunları eşitsiz değişim yoluyla gelire el konulması yabancılaşma<sup>76</sup>

<sup>73</sup>Briloff, Abraham J., a.g.e, 1972:10-15, 46, 300-1 ve 307.

<sup>74</sup>Tinker, Tony, a.g.e, 82.

<sup>75</sup>Catchpole, Lesley, Cooper, Christine ve Wright, Andrew, a.g.m, 1041.

<sup>76</sup>Yabancılaşma, karar verme süreçlerine katılmama, kontrolü kaybetme, insanî ilişkilerin yokluğu, düzelme umudunun yok olması ve güçsüzlük duygusu nedenleriyle işin anlamsızlaşması ve işletmeye bağlılık duyulmaması durumudur. (Tinker, 1985:159-65) Yabancılaşmanın tohumları 15.yy Rönesans ve keşifler çağından bugüne kadar geçen 5 yüzyılda üssel bir hızla artış göstermiştir. Bilgisayarın ortaya çıkması ile birlikte yatırılan paranın yöneticileri hisselerin son sahiplerinden ve diğer insanların paralarını yatırdıkları şirketlerden, geleneksel bireysel yatırımcı da çıkar sahibi olduğu varsayılan şirketlerden bağımsızlaşmış, yabancılaşmanın boyutlarını genişlemiştir; hemen her şey defterdeki bir kayıttan ibarettir; ortakların çıkarları sahipsiz ve yabancılaşmış bir bilgisayar ağında yalnızca bir kayıt olarak yansıtılmaktadır. Gerçeklikten (gerçek nesne ve maddelerden) kopma düzmece kârların ortaya çıkmasına olanak vermekte, bu koşullarda karar vericilerin elinde temelinde ağırlıklılık olan imge ve kurgulardan başka bir şey kalmamaktadır. (Macintosh, 2005:76)

sorunlarından oluşmaktadır. Sosyal yabancılaşma marjinalizmde olmayan bir boyuttur ve sınıflar arası mücadeleden kaynaklanmaktadır; yurttaş sınıfları sosyal gelir ve refah hakları, ödevleri, yetkileri bakımından birbirinden farklılaşmaktadır; hak ve yetkilerdeki eşitsizlikler yapısaldir. Farklı sosyal gruplar arasındaki işlemlerin kayıtlarını tutan geleneksel muhasebe marjinalizme bağımlılığı nedeniyle değişimden kaynaklanan eşitsizlik ya da sömürü hakkında bir hüküm verememektedir; hatta eşitsiz değişimler (yabancılaştırıcı işlemler) muhasebenin hazırladığı gelir tablosunda kârlı ilişkiler olarak görünebilmektedir. Bu bakımdan muhasebe değişimdeki eşitsizliği ya da el koymayı ortaya çıkaramamaktadır. Sosyal çelişkileri, baskıyı, hegemonyayı ve yabancılaşmayı ortaya çıkarabilen daha gelişmiş muhasebe sistemleri kurmak mümkün olsa da çağdaş muhasebe sistemleri sosyal gerçekliğin önemli boyutlarını gizleyen bir ideoloji olarak algılanmaktadır. Sonuç olarak, sosyal, ekonomik ve ideolojik kökenleri dolayısıyla muhasebenin ürettiği finansal gerçekler (hakikatler) mantık ve/veya olgular tarafından üretilen bir mutlak değildir ve fakat sosyal bir hakikattir ki, bu hakikat sadece egemen olan sosyal ideoloji doğrultusunda inşa edilmektedir.<sup>77</sup>

Muhasebe farklı ideolojilere ve hatta ideolojilerin kendi içindeki modellere tam uyum göstermektedir. Bu durumda muhasebenin imâl ettiği bir gerçeklik (hakikat) olup olmadığını ve bu gerçeğin de ideolojilere ve onun modellerine göre değişkenlik gösterip göstermeyeceğini tartışmak gerekmektedir.

## 6.Muhasebe Hakikat Rejimi

Muhasebe mesleği, gerçek ve doğru bilgi açıklamak ve düzenleme sürecinde temsiliyet krizi içinde olsa da her zaman bilimsellik, nesnellik ve yansızlık iddiasında olmuştur. Bu iddianın kökeni muhasebenin imal ettiği bilgilerin gerçek olay ve işlemleri yansıtılabileceğine olan inanç ya da eylemli olarak yansıttığına ilişkin deney ya da gözlemler olabilmektedir. Bu durumda muhasebenin başlı başına bir hakikat rejimine sahip olduğu da savunulabilmektedir.

Muhasebenin kendisi teknik ve nötr bir hizmet olmamakla birlikte muhasebenin oluşturduğu hesaplar rakamların teknik rasyonalitesini vurgulamakta, talep (fayda) yönlü değer kavramlarını sorunsuz ve nötr olarak tanımlamaktadır.<sup>78</sup> Muhasebe bilgilerinin nesnel alana (somut gerçekliğe) işaret edip etmediği tartışmalı olsa da sosyal ve ticarî ilişkiler ve düzenlemeler için fazlasıyla ilgili ve geçerlidir, çünkü toplumun çoğunluğunda dışsallık ve güvenilirlik duygusu uyandırmaktadır; her şeye rağmen gözlemlenebilir, doğrulanabilir, tahmin edilebilir, somut ve güvenilir izlenimi veren bilgilerdir. Muhasebe sistemleri önemli bir gözetleme ve disiplin mekanizması olarak özellikle yasalardan ayrı olarak uygulandığında yarı yargısal sınavdan geçirme, sorgulama, yargılama, cezalandırma ve yaptırım aygıtlarıyla desteklenen bir bilimsellik görüntüsü vermektedir. Bu yönüyle muhasebe toplumsal bir bilgi ağıdır ve fiziksel metaları ve sosyal olarak yapılandırılmış olay, işlem ve GAAP'ı hakikatlere dönüştürmekte, bunlar daha sonra finansal piyasalar tarafından benimsenmektedir. Bir toplumun doğru olarak kabul ettiği yöntem, mekanizma, kural ve normlar gibi söylem ve bilgiler ise bir hakikat rejimi oluşturmaktadır. Her hakikat rejimi, üyeleri tarafından doğru ifadeleri yanlış olanlardan ayıracak ölçüt ve mekanizmalara sahiptir. Hakikatin öznelere arasında paylaşılan yorumlar içinden yanlışlama sürecinden geçenler, bireyler

<sup>77</sup>Tinker, Tony, a.g.e, xxii , 107-9, 159-65, 169-72 ve 175-80.

<sup>78</sup>Catchpole, Lesley, Cooper, Christine ve Wright, Andrew, a.g.m, 1039.

tarafından kendi hakikat rejimleri olarak benimsenmektedir.<sup>79</sup>

Buna karşılık muhasebecilerin salt tarihsel ve tarafsız olarak olayları kaydeden ve ticarî yaşam üzerinde çok az etkisi olan meslek mensupları olduğu düşüncesi, farklı sonuçlar üreten ve şirket ve ulusal ekonomik performansı doğrudan etkileyen farklı hesaplama biçimlerine başvurulması ve iktidar ve kontrol mücadelelerinde düzenli olarak bir silah olarak kullanılması ile geçerliliğini büyük ölçüde yitirmiş görünmektedir.<sup>80</sup> Dolayısıyla muhasebe, şirketlerin nötr bir tarihi olarak değerlendirilmemekte, farklı hesaplama yöntemleri ile farklı sonuçlar yaratabildiği için bir iktidar ve kontrol sağlama aracı olarak kullanılabilir.<sup>81</sup> Muhasebe bilgileri, belirli faaliyetleri meşrulaştırmak ve geçmiş davranış ve muhasebe raporlarını haklı göstermek için kullanıldığı için ideolojik bir aygıt haline gelmektedir.<sup>82</sup> Bir aygıt olarak muhasebeyi hem işçiler, hem de yönetim kendi hakikat rejimlerine olan güveni pekiştirmek amacıyla kullanmaktadır. İşletme ortamında hakikatler, bilgiler ve deneyimler çatışmakta, güç-bilgi ilişkileri buna göre oluşmaktadır. Böylece muhasebe, hem yıkıcı hem de yapıcı kapasitelere sahip olabilmektedir. Bir yandan yönetimin gücü ve yetkilerinin meşruiyetinin sağlanmasına yardımcı olmakta, diğer yandan onun sorgulanmasına katkıda bulunmaktadır.<sup>83</sup> Kapitalizm öncesi dönemde yönetenler refahın, üretimin ve fazlalığın sayımını yapmış, ancak bu sayımlar işçi ve ilk üreticilerin yaşamını etkilese de üretim kararlarına bir temel oluşturmamıştır. İlk kez kapitalizm ile birlikte sadece fazlalıklar (artık değerler) değil, başta emek üretim faktörleri bir meta haline gelmiş; emek süreci, rekabetin zorlaması ve kâr amaçlı olarak sermaye birikim hesaplarına bağlanmıştır. Emek ve toplum, yönetici sınıfların ölçme ve hesaplamalarına tabi olmuş ve fazlalıkların (metaların) sayımı sürecinde ikinci plana düşmüştür. Bu süreçte, yararlı ürünlerin üretimi sadece ihtiyaçların giderilmesine değil, sermayenin birikimine bir araç olmuş, muhasebe emeğin farklı biçimlerinin değere dönüştürülmesi (değer üretimi) sürecinin ana bileşenlerinden birisi olarak sınıfsal ilişkilerin anlaşılmasını zorlaştırmıştır.<sup>84</sup>

Muhasebe bir kontrol aracı olarak diğer yönetim kontrol yöntemleri ile bütünleşik bir halde bulunmakta ve yönetimin hakikat rejiminin (yönetimin işçileri işletmedeki teknik bütünleştirme ve kontrol uygulamalarına karşı daha sorumlu duruma getirmek amacıyla kullandığı çeşitli felsefe, söylem, ölçüm ve kurallar) yerleştirilmesine katkıda bulunmaktadır. Bu şekilde yönetim, işçileri için (teknik bütünleştirme ve kontrollerin) bilimsel temelleri ve zorunlulukları konusunda ikna etmeye çalışmakta, taraflı (partisan) gerçekliklerin inşasına katkıda bulunarak yönetimin hak ve ayrıcalıklarının meşrulaştırılması için muhasebeyi taktik anlamda harekete geçirmektedir. Yönetimin hakikat rejimi içinde muhasebe işçilerin altta ve ikincil düzeyde olduğu düzeni sürdüren örgütsel güç ilişkilerinde sessizce kullanılmakta, kendisini yapıcı olarak nitelendirirken işçileri esas olarak yıkıcı bir öge olarak tanımlamaktadır. Yönetimin hakikat rejimlerinin üretkenliği belirli örgütsel düzenlemelerin tartışma dışı olduğunu gösterebilme kapasitesinden ileri gelmektedir. Muhasebe kendisini salt bir teknik araç ya da aygıt gibi sunarak söz konusu tartışma dışı olma (tartışılmama) konumunu güçlendirmektedir. Gerçekten de muhasebe ölçmeler, planlamalar ve kontroller yaparak

<sup>79</sup>Macintosh, Norman B, a.g.e, 113, 118-21 ve 126-7.

<sup>80</sup>Hopwood, Anthony ve Miller, Peter, a.g.e, 170-1.

<sup>81</sup>Brown, Judy, a.g.m, 322.

<sup>82</sup>Oguri, Takashi, a.g.m, 2005:90.

<sup>83</sup>Hopwood, Anthony ve Miller, Peter, a.g.e, 141.

<sup>84</sup>Catchpole, Lesley, Cooper, Christine ve Wright, Andrew, a.g.m, 1041.



teknik düzeyde örgütsel faaliyet, süreç ve kaynakları bütünleştirip bir örgütsel yapı ya da sistem inşa etmektedir; bu muhasebenin yapıcı yönlerinden biridir. Örgütsel faaliyetlerde işçiler bütünleştirme sürecinin açık bir hedefidir ve muhasebe işçilerin dolaylı yoldan kontrol edilmesini sağlamaktadır. Söz konusu kontrol yöntemleri işçiye yönetimin hakikat rejimi olarak sunulurken çeşitli örgütsel amaçlar, yöntemler ve koşulların zorunlu, gerekli, doğru ve tartışma dışı olduğu anlatılmaya çalışılmaktadır. Yönetim, işçiler üzerindeki kontrol yöntem, taktik ve diğer taleplerini gerçeğe, bilime ve bilgiye başvurarak aklamak istemekte, fabrikanın bir topluluk ve üzerinde uzlaşmış çıkarların koalisyonu olarak algılanmasını beklemektedir. Yönetimin hakikat rejimi bakımından muhasebenin yapıcı rolü, ister sert fiziksel kontroller ile, isterse daha yumuşak dışlama ve sessizleştirme yöntemleri ile olsun işçilerin potansiyel olarak yıkıcı eğilimlerinin yok edilmesi ya da azaltılması zorunluluğuna dayandırılmaktadır.<sup>85</sup> Bu tür hakikat rejimleri uysal ve uyumlu işçi ve memurlar üretmektedir. Yöneticiler muhasebenin hakikat rejimini bir yandan işçileri yönlendirmek amacıyla kullanırken, öte yandan üst yöneticilerce aynı hakikat rejimine tabi tutulmaktadır. Şirket merkezinde her yeri gören kulelerden (panoptic tower) bütün bir kurum muhasebe rakamlarının oluşturduğu hakikat rejimi ve rakamların disipline edici gücü yardımıyla gözlenebilmektedir. Son tahlilde yönetim yönetmek zorundadır ve muhasebe bu çerçevede işlevsel olmaktadır.<sup>86</sup>

Yönetim hakikat rejiminin önemli bir boyutunu kâr yönetimi oluşturmaktadır. Yöneticiler muhasebe bilgisini kendi kendilerine raporladıkları için daha olumlu (yüksek) kâr raporlamaya istekli olmaktadır, çünkü ücretleri daha yüksek kârla birlikte artmaktadır. Bilgi sahibi yöneticiler açıklanan finansal bilgileri taraflı bir şekilde etkileyebilmekte, dolayısıyla yöneticiler finansal bilgi kullanıcılarını yönlendirebilmektedir.<sup>87</sup> Finansal raporlama yapan yöneticiler muhasebe aracılığıyla kararlarını haklı çıkarmak ve gerekçelendirmek amacıyla geçmişte yürüttüğü faaliyetlerin bir hesabını vermektedir, çünkü her bir finansal hesap işletmenin finansal tarihini ifade etmektedir; ilgili kullanıcıları mevcut durum hakkında bilgilendirmekte ve gelecekte ne yönde ve nerede faaliyet göstereceklerini bildirmektedir. Tüm bu tarih-bugün-gelecek bilgi ve açıklamaları, hangi işletme gerçeklerinin açıklanacağını ve bunun ne biçimde sunulacağını belirleyen değer yargılarıyla yüklü bulunmaktadır. Dolayısıyla, nitel ticarî işlemlerin sayılara dönüştürülmesi süreci, hangi işlemlerin finansal hesaplarda gösterileceği ve bu faaliyetlerin hangi değer üzerinden kayıt edileceği kararları ile biçimlendirilmekte, söz konusu kararlar şirket paydaşlarını olumlu ya da olumsuz yönde etkileyebilmektedir.<sup>88</sup>

Yönetimin hakikat rejiminin oluşumunda büyük bir etki ve güç yoğunlaşmasını temsil eden muhasebe firmalarının da ihmal edilemeyecek bir etkisi söz konusudur.<sup>89</sup> Sözü edilen firmalar geçmişte şirket yönetimlerinin müttefikleri haline gelmiş ve dolayısıyla kamusal sorumluluklarına gölge düşürmüştür.<sup>90</sup> Bunun önemli nedenlerinden birisi muhasebenin finans-kapitale yakın düşen stratejik danışmanlık rolü olmaktadır. Muhasebe firmalarının kendi özel çıkarları söz konusudur; yapısal olarak yaratılan fazlalığa bağımlıdır ve çeşitli uzmanlık hizmetleri sunarak bu fazlalığa

<sup>85</sup>Hopwood, Anthony ve Miller, Peter, a.g.e, 138-9, 154 ve 162-3.

<sup>86</sup>Macintosh, Norman B., a.g.e, 101-3.

<sup>87</sup>Wagenhofer, Alfred, a.g.m, 20-1.

<sup>88</sup>Oehr, Tim-Frederic ve Zimmerman, Jochen, a.g.m, 142.

<sup>89</sup>Tinker, Tony, a.g.e, xviii.

<sup>90</sup>Briloff, Abraham J., a.g.e, 1976:1 ve 419.

ulaşmaya ve pay almaya çalışmaktadır. Özellikle büyük muhasebe firmaları yaşamın her alanında sermaye birikimin sürdürülmesi, ekonomik krizlerin ve zor siyasal kararların depolitize edilmesi ve bir ölçüde meşrulaştırabilmesi için devlete ve özel sermayeye danışman ya da kurmay olarak hizmet etmektedir. Danışmanlığa ek olarak bunların gördüğü diğer işlevler arasında özelleştirilen varlıkları düşük fiyatlayarak ve özelleştirme ile ücretlerin aşağıya çekilmesine destek olarak devletten özel sermayeye servet transferini kolaylaştırmak, bu iki işlevi kamufle etmek, devlet-sermaye arasında ve sermayenin kendi içindeki ticarî ilişkileri kurallara uygun biçimde düzenlemek gelmektedir.<sup>91</sup>

Emeğin de kendine özgü bir hakikat rejimi (emeğin kendi bilgisi, söylemi ve felsefesinin üretken kapasitesi) bulunmaktadır.<sup>92</sup> Emek, muhasebe ve çeşitli örgütsel etkinlikler arasındaki etkileşimler konusunda kendi deneyim ve algılamalarını bir havuzda biriktirmekte, kendi anlayışına göre birleştirmekte, bu ise işyerindeki güç ilişkileri ve düzenlemelerinde kendi konumuna ilişkin önemli bir uyanıklık ve bilinç yaratmaktadır. İşçiler kendi hakikat rejimini diğer hakikat rejimleri ve özellikle yönetimin hakikat rejimi ile karşılaştırmaktadır. Söz konusu karşılaştırmalar, işçinin işyerindeki güç düzenlemelerindeki görece konumunu oluşturan ve sürdüren süreç ve mekanizmaları anlamasında yardımcı olmaktadır. İşçiler muhasebeyi kullanarak yönetimin hesap sorabilmekte, yönetimin geniş takdir hakkı ve tercihlerini sorgulayabilmektedir. Yönetimin açıklamaları ve konumunun kırılma olduğu ortaya çıkınca, işçiler kendi hakikat rejimlerinin geçerliliği konusunda daha büyük güven kazanmakta; bilim, gerçek ve yönetimin sunduğu biçimde tarafsızlık düşünceleri sarsılmakta, bu durum işçilerin güvenini daha da pekiştirmektedir. Muhasebe bilgilerinin gizlenmesi ve yönetimin yaptığı hileler de işçilerin yönetimin hakikat rejimini benimsemesini zorlaştırmaktadır. Bu koşullarda, kırılma yönetsel kavramlar olarak ifade edilen koalisyon, işbirliği, eğitim ve bilim söylemleri muhasebe hesaplamaları ile desteklenememekte, muhasebe tanım ve ölçümlerinin taraflı olduğu işçiye daha açık görünmeye başlamaktadır. İşçiler uygulama sonuçları ile yönetimin iddiaları arasındaki tutarsızlıkları gördükçe muhasebe gerek fabrika genelinde, gerekse herhangi bir uygulama özelinde söz konusu olan endüstriyel ilişkilerin çözülmesi ve dağılmasını hızlandırmakta, muhasebenin yapıcı katkısını (sınırlayıcı ve bütünlendirici bir kontrol aracı olarak işçilerin verimliliğinin artırılması) yok etmektedir. Yönetimin hakikat rejimi çerçevesinde muhasebe emeği yıkıcı ve bütünlüğü bozucu örgütsel süreçlerle ilişkilendirirse de, emeğin üretime, kârlılığa ve şirketin sürekliliğine yapıcı katkıları ve kapasiteleri yadsınmamaktadır.

Emeğin ve yönetimin ayrı hakikat rejimleri olduğu kabul edildiğinde uygulanan muhasebe hakikat rejiminin kapsam ve sınırlarının belirlenmesi önem kazanmaktadır. Geleneksel ve marjinalist nitelikteki mevcut muhasebe hakikat rejimi farklı ideolojilere ve onların modellerine göre değişiklik gösterse de büyük ölçüde yönetimin hakikat rejimine yakınlaşmaktadır. Kapitalizmin Kıta Avrupası ve Anglo-Sakson modellerinde olduğu gibi özel çıkarlar ve mülkiyetten başka emeğe, topluma ve doğaya verilen değer ölçüsünde muhasebe hakikat rejimi emeğin hakikat rejimine yaklaşmakta ya da en azından ondan da yararlanarak bileşik modeller oluşturulabilmektedir. Bu durumda muhasebenin de genel denklemde salt belirli bireylere yer veren marjinalizmden doğa ve topluma da bu denklemde yer veren daha sosyal ve özgürlükçü bir yapıya sahip

<sup>91</sup>Catchpole, Lesley, Cooper, Christine ve Wright, Andrew, a.g.m, 1051-6.

<sup>92</sup>Hopwood, Anthony ve Miller, Peter, a.g.e, 139-46, 154-56 ve 162-6.

olması beklenmektedir.

## 7.Muhasebenin Ekonomi ve Politika ile İlişkilendirilmesinde Sosyal Muhasebe Deneyi

Muhasebeyi salt bir mekanizma ya da teknik olarak değil, sosyal, politik ve ekonomik bir kurum olarak kabul eden sosyal muhasebe deneyleri bulunmaktadır. Sosyal muhasebe uygulamaları muhasebenin makro ekonomi, politika ve ideolojiler ile ilişkilerini anlamaya, bütün topluma sorumlu olmaya ve doğaya bir değer vermeyi amaçlamaktadır. Bu deney ve uygulamalar geniş bir uygulama alanı bulamamakla birlikte geleneksel ve teknik muhasebenin sorgulanmasına, eksiklik ve yetersizliklerinin tartışılmasına neden olmuştur.

Geleneksel muhasebenin dayandığı düşünceye göre hak ve adalet sadece insan türü için kabul edilmekte, doğa ve diğer canlılar insan ihtiyaçlarını karşıladığı sürece bir değer taşımaktadır. Doğanın yaşamın üreticisi ve sürdürücüsü olarak bir içsel değeri olduğu düşünülmemektedir. Modernleşme ve aydınlanma düşüncesi ekonomik büyümenin teknolojik gelişmelerle sürekli kılınabileceğini, doğanın bu duruma bir üst sınır çizemeyeceğini, atık ve kirliliğin herhangi bir zarar vermeden depolanabileceğini savunmakta, doğa ile insanın karşılıklı bağımlılığını yadsımaktadır. Muhasebe insanları, nesnelere, yerleri sayı ve miktarlara indirgemekte, insandan soyutlanmış, soğuk ve hesaplayıcı bir mantık kullanmaktadır. Bu mantık, özne ve nesneyi birbirinden ayırmakta, nesne ile özdeşleşmeyi (empatiyi) olanaksız kılmaktadır.<sup>93</sup> Söz konusu araçsal düşünce insanı finansal tablolarda bir varlık olarak değil, bir gider ya da maliyet olarak ele almaktadır.<sup>94</sup> İnsanın doğada istisnai ve benzersiz olduğunu iddia eden bu paradigmaya göre ilerleme, teknolojik gelişme ve bolluk için bir sınır bulunmamaktadır ve bu durum sosyal sorunları çözülebilir kılmaktadır.<sup>95</sup>

Geleneksel muhasebe sınırları çizilmiş belli bir ilgi alanına (işletmeye) yönelik olması yönüyle piyasa mekanizmasına destek olmaktadır. Sınırlandırılmış kişilik (circumscribed entity) kavramı işletmeye, kirlilik ya da beşerî ve çevresel kaynakların kullanımında gösterilen sorumsuzluk dolayısıyla topluma yıkabileceği sosyal ve diğer maliyetleri ihmal etme olanağı vermektedir.<sup>96</sup> Başka bir anlatımla, ürünün fiyatı, üretim ve tüketim faaliyetlerinin yol açtığı tüm marjinal sosyal fayda ve maliyetleri içermemektedir. Ekonomik ajanlar arasında hesaplanmamış dışsallıkların yansıtılması ve içselleştirilmesindeki başarısızlık, geleneksel muhasebenin dayanağı olan piyasa mekanizmasının tüketim mallarının arzında başarılı olmasını, ancak çağdaş toplumların karşılaştığı bazı sosyal sorunların çözümünde etkili olamamasını açıklamaktadır.<sup>97</sup>

Geleneksel ve marjinalist muhasebenin zaafiyetleri ve pozitivism ve neoklasik ekonomiye dayanan fayda/maliyet analizi gibi teknokratik karar verme araçlarından duyulan hoşnutsuzluk muhasebede yeni arayışlara yol açmıştır.<sup>98</sup> Değişen şirket yapısı ve davranışı ve finansal bilgi kullanıcılarının bütün toplumu içerecek biçimde genişlemesi de muhasebede değişimi hızlandırmıştır. Özellikle sosyal faktörler ve

<sup>93</sup>Chwastiah Michele ve Lehman, Glen, a.g.m, 318-20.

<sup>94</sup>Roslender, Robin ve Stevenson, Joanna, "Accounting for People", Critical Perspectives on Accounting, 2009, 20, 855-7.

<sup>95</sup>Belkaoui, Ahmed, a.g.e, 9-10.

<sup>96</sup>Briloff, Abraham J., a.g.e, 1972:47-8.

<sup>97</sup>Belkaoui, Ahmed, a.g.e, 93.

<sup>98</sup>Brown, Judy, a.g.m, 315.

önceliklerin ekonomik kararlarda dikkate alınması gerektiği düşüncesi ile dışsallıklar muhasebe uygulamalarına girmeye başlamıştır, çünkü girişimcinin maliyetleri, görünmeyen üretim maliyetlerinin (olumsuz dışsallıklar ya da dışsal zararların) maliyet hesaplarına dahil edilmemesi ve dolayısıyla toplumun omuzlarına yüklenmesi yoluyla gerçek üretim maliyetlerini ölçmekte başarılı olamaz ise geleneksel fayda/maliyet matematiği yalnızca yanıltıcı olmakla kalmamakta, büyük ölçekli bir soygunun yasal ve kurumsallaşmış bir örtüsü durumuna gelmektedir. Bu anlamda şirketler faaliyet sonuçlarını salt kârla değil, ticarî ve sınaî faaliyetlerinin geniş ölçekli etki ve yansımaları bakımından da ölçmek ve maliyetlerde etkinliği (cost effectiveness) üretimin yarattığı toplam etki açısından değerlendirmek durumundadır.<sup>99</sup> Geleneksel muhasebe görüş alanını ekonomik sonuçlarla ile sınırlandırırken, sosyo-ekonomik muhasebe (social accounting, socio-economic accounting, social constituency accounting) bunlara ek olarak sosyal sonuçları da kapsamakta, sonuç olarak kamusal ve özel faaliyetlerin sosyal ve ekonomik sonuçlarını ölçmekte ve analiz etmektedir. Amacı hem işletme, hem de ulusal düzeyde yaşam kalitesinin sayısallaştırılması ve toplumsal amaçlarla uyumlu sosyal raporların üretilmesidir.<sup>100</sup> Sosyal muhasebe, demokratik kurallara ve çoğulculuğa dayanmaktadır. Bu çerçevede, demokratik diyalog ve sorumluluğu geliştirmek için yeni çevresel ve sosyal yaklaşımlar (üçlü kâr hanesi, tam maliyet muhasebesi, sessiz/gölge hesaplar vb) geliştirilmiştir. Ayrıca paydaşların örgütle daha çok ilgilenmesini sağlayan, farklı bakış açılarını ve güç dinamiklerini dikkate alan çok boyutlu ve daha katılımcı sosyal raporlar geliştiren yaklaşımlar da bulunmaktadır.<sup>101</sup> Aynı kapsamda sosyal fayda ve maliyetlerin parasal (nicel) olarak muhasebeleştirilmesi, parasallaştırmaya seçenek olarak öyküleştirilerek (nitel) açıklanması ya da finansal tablo ve raporların ekleri ve dipnotlarında belirtilmesi çalışmaları çerçevesinde sosyal ya da çok boyutlu gelir tabloları oluşturulmuştur.<sup>102</sup>

Sosyal muhasebe yaklaşımı, şirket faaliyetlerini ve sorumluluklarını daha geniş ölçekte ele almakta, muhasebe yöntemlerinin yaşam kalitesi ile ilgili daha az görünür öğeleri de yansıtmasının yollarını aramaktadır, çünkü şirket kararlarının toplumsal sonuçları bulunmakta, şirketin kaynak kullanımı çevre ve toplum üzerinde yararlı ve genellikle zararlı dışsallıklar yaratmaktadır.<sup>103</sup> Sosyal muhasebe sistemlerinin en önemli yönü dışsallıkların saptanması ve raporlanması olmakta, ancak bu sistemlerin en temel eksikliğini de dışsallık ve dolayısıyla yabancılaşmanın belirsizliği oluşturmaktadır. Dışsallığın belirsizliği marjinalist kökleri nedeniyle öznel ve keyfi bir kavram olması dolayısıyladır. Belirsizliğin kaynağı ise nelerden fedakârlık edileceği ya da vazgeçileceğinin (fırsat maliyeti) kararlaştırılması ve değerlemesidir. Bunlar şirket faaliyetlerinin şirketin dışındaki toplum bireyleri üzerindeki genellikle olumsuz etkileridir. Şirketler yarattığı dışsal etkileri para cezaları, özel vergiler, tazminat ödemeleri, teknoloji kullanımına getirilen kısıtlamalar ve yargılama dışı çözümler yoluyla kabul etmeye ve dolayısıyla maliyet fonksiyonuna dahil etmeye zorlanmaktadır.<sup>104</sup> Dışsallıkların düzeltilmesinde dışsallığa yol açan eylemin yasaklanması, yönerge ile dışsallık miktarının belirlenmesi, dışsallığı ortadan kaldırma bedelinin ödetilmesi, karşılıklı ve ayrılamayan dışsallıklar olması durumunda şirketlerin

<sup>99</sup>Briloff, Abraham J., a.g.e, 1976:21-3;1972:8-11 ve 41.

<sup>100</sup>Belkaoui, Ahmed, a.g.e, 3-7.

<sup>101</sup>Brown, Judy, a.g.m, 317.

<sup>102</sup>Belkaoui, Ahmed, a.g.e, 118-50.

<sup>103</sup>Briloff, Abraham J., a.g.e, 1976:20.

<sup>104</sup>Tinker, Tony, a.g.e, 181 ve 199-200.

birleşmesi, dışsal yarar yaratan şirketlerin teşvik edilmesi, dışsal maliyetleri azaltan özel araçların kullanımının düzeltilmesi, dışsallığın çözüme kavuşturulması için pazarlık yapılması, belirli bir düzeye kadar ve belirli bir süre ile sahibine kirletme hakkı veren lisansların satılması ve bu yollarla dışsallıkların sosyal maliyetlerinin ek bir üretim maliyet unsuru olarak dikkate alınması gibi başka yöntemler de bulunmaktadır.<sup>105</sup> Söz konusu uygulamalar dışsallıkların suçlu şirketin kâr/zarar hesaplamalarında içselleştirilmesi ve antisosyal (yabancılaştırıcı) etkilerinin azaltılması ile sonuçlanmaktadır. Şirketler her zaman bu olumsuz ve kurumsallaştırılmış dışsallıkları maliyet hesaplamalarına dahil etmeye zorlanmamakta ve bunlar bu durumda toplumun üzerine yüklenmektedir. Muhasebeciler de şirket dışındakilerin gözünden bu tür önleyici uygulamaların yeterli olup olmadığını hiçbir zaman sorgulamamakta ve el koymanın bir tarafı haline gelmektedir.<sup>106</sup> Bununla birlikte sosyal muhasebe temel sosyal sorunları çözmek için piyasa ya da piyasa dışı (kamu) kurumlarının tercihleri içinden dikkate alınan sosyal fayda (işletmenin ödediği ya da üstlendiği ve kendisinin dışındaki kişiliklere de yararı olan işgücünün istihdamı, olumlu eylem programları, vergiler, hayırseverlik uygulamaları, kirlilik kontrol programları gibi maliyetler) ve maliyetleri (Bir ürün ya da hizmet üretiminin topluma toplam maliyeti, ekonomik maliyet + fırsat maliyeti) ölçerek ve denetleyerek işlevsel olmaktadır. Sosyal muhasebe, öncelikle işletmenin net sosyal katkısını belirlemek ve ölçmek istemektedir. Burada sadece içselleştirilen özel maliyet ve faydalar değil, farklı kesimleri etkileyen dışsallıklar (sosyal fayda ve maliyetler) da içerilmektedir. İkinci olarak, bireylerin, toplulukların, sosyal kesimlerin ve kuşakların kaynak ve güç statüsünü etkileyen işletme strateji ve uygulamalarının kamunun çoğunluğu tarafından paylaşılan sosyal öncelikler ve bireylerin yasal talepleri ile uyumlu olup olmadığını saptamaktadır. Son olarak, işletmenin sosyal amaçları ile ilgili politika, program, performans ve katkıları sosyal taraflara açıklamaktadır.<sup>107</sup>

Sosyal muhasebe ve özgürlükçü muhasebe (emancipatory accounting) sosyal ve politik bağlamları dikkate almaktadır. Özgürlükçü muhasebe sosyal muhasebenin bir adım ötesine geçmektedir, çünkü kapitalizmde var olan eşitsiz değişim dolayısıyla söz konusu olan el koymalar ve zorla alımları da hesaba katmaktadır. Özgürlükçü muhasebe, kamusal ve özel çıkarlar farklılaştıkça daha çok önem kazanmakta ve kapitalizmin yabancılaştırıcı etkilerini ortaya çıkaran bilgi sistemleri içermektedir.<sup>108</sup>

Sosyal muhasebe uygulamalarında bir işletme ilk olarak önceliklerine (ekonomi, toplum ya da uygun bir bileşke) karar vermek durumundadır. Ekonomik düşünme, firma kaynaklarının dağılımının değerlendirilmesinde piyasa ve fiyat sistemine güvenmektedir; burada amaç bireysel tatmini fayda ve maliyetler açısından sağlamaktır. Bu yaklaşıma karşı toplumun ihtiyaçlarına ve kamusal çıkarlara odaklanan başka bir yaklaşım (toplumsal düşünme) bulunmaktadır. Burada toplumun bütün bireylerini içine alacak biçimde sosyal adaletin bilinçli olarak sağlanması ve kamu ve özel kesimin büyüklük olarak dengelenmesi amaçlanmaktadır. Nitekim sosyal sorumluluk, ekonomik performans ya da kâr maksimizasyonundan başka amaçlar ve güdüler olmasını gerektirmektedir, çünkü şirketler sadece ekonomik yükümlülüklerle sahip değildir; aynı zamanda politikada, toplumun refahında, eğitimde, çalışanlarının mutluluğunda ve ilgili olduğu yakın çevresi üzerinde de çıkarları vardır ve iyi bir yurttaş gibi adil bir şekilde

<sup>105</sup>Belkaoui, Ahmed, a.g.e, 98-9.

<sup>106</sup>Tinker, Tony, a.g.e, 182 ve 189-90.

<sup>107</sup>Belkaoui, Ahmed, a.g.e, 94, 110, 126 ve 190.

<sup>108</sup>Tinker, Tony, a.g.e, 181 ve 201.

hareket etmek durumundadır. Sonuçta sosyal sorumluluk çemberi, ekonomik olan ve olmayan tüm konuları kapsamına almaktadır.<sup>109</sup>

Sosyal muhasebe sosyal bir ekonomi ve sosyal bir işletmeden başka etik yatırımcı ve muhasebeci gerektirmektedir. Sosyal bir muhasebenin etik muhasebeciler tarafından icra edilmesi daha olasıdır, çünkü etik muhasebeci rol ve görevlerini insan yaşamı açısından servetin adil biçimde dağılması, yaşam düzeyinin yükselmesi, müreffeh ve gelişmiş bir toplum gibi kabul edilebilir amaçlarla uyum içinde yerine getirebilen; muhasebe ilke ve kurallarını uygulamaktan daha fazlasını, daha üst ve yüce adil ve müreffeh bir düzen ve toplum amacı için yapabilen muhasebeci olarak tanımlanmaktadır.<sup>110</sup> Öte yandan, etik duyarlılığı olan yatırımcıların sosyal duyarlılığı ve sorumluluğu olan firmalara daha çok yatırım yaptığı saptanmıştır. Bu tür yatırımcılara göre risk azaltıcı etkiler sosyal sorumluluk harcamalarını fazlasıyla karşılamakta ve gelecekte beklenen kârı en yüksek olan, çevresel faktörlerle ilgili en düşük riske sahip olan ve sosyal harcamalardan en az kaçınan firmalar sermaye piyasalarında uzun vadeli fonlara ulaşmakta en başarılı firmalar olmaktadır.<sup>111</sup> Son tahlilde, ancak sosyal ve etik düşünen ve davranan bir muhasebe, sosyal ve ekolojik sistemlere zarar veren uygulamalara karşı kazanılacak kültürel bir devrimde önemli bir rol üstenebilecektir<sup>112</sup>, çünkü muhasebenin sosyalleşmesi, şirketlerin ve giderek tüm ekonominin sosyalleşmesi ile eşzamanlı olarak gerçekleşebilecektir. Sosyal muhasebe için sosyal bir ekonomi, sosyal bir ekonomi için de sosyal işletmelerin ekonominin çoğunluğunu oluşturması gerekmektedir.

## 8.Sonuçlar ve Genel Bir Değerlendirme

Geleneksel muhasebe, gerek muhasebenin işlevleri, gerek muhasebe düzenlemelerinin oluşum süreci ve gerekse ekonominin bir uzantısı olması nedeniyle uygulamadaki gerçekliği tam olarak kavrayamamış, olgular ile disiplinler ve kurumlar arası ilişkileri daha doğru yansıtan düşüncelerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Muhasebe bir araç ya da teknik değil, sosyo-ekonomik ve politik bir kurum ya da organizma olarak kabul edildiği zaman ise temel bir paradigma değişikliğine ihtiyaç ortaya çıkmaktadır. Başka bir anlatımla, mevcut düşünüş, anlayış ve ekonomik ilişkileri değiştirip geçmişte kalmış ihtişam, güç, egemenlik ve sömürünün yerine saygı, yardımlaşma ve işbirliğini koymak gerekmektedir.<sup>113</sup> Bu bağlamda, ilk olarak ekonomik karar alma sürecinin sosyal amaçlar ve insanî değerlerle uyumlu ve bütünleşik olması için busürece sosyal ve ekonomik değerlerin de katılması, ekonomik ölçütlerle sosyal değerlerin bütünleştirilmesi gerekmektedir. Amaç, insan mutluluğunun maksimizasyonu ve dünyaya, doğaya ve insanlığa verilen zararın minimizasyonu olmalıdır. Piyasa sisteminde öncelikle özel kesimin kamu yararına çalışması, toplumun kaynaklarının verimli dağıtılması ve etik duyarlılıkları dikkate alan bir gelir dağılımı gibi stratejik sorunlarda başarısız olunması bazı ekonomik amaçlara kolektif eylem (optimal sosyal çıktının elde edilmesi için kamu kesiminin piyasanın başarısızlığını telafi edecek biçimde devreye girmesi ve gerekirse malın kamu malı olarak devlet eliyle üretilmesi,

<sup>109</sup>Belkaoui, Ahmed, a.g.e, 74-6.

<sup>110</sup>Duska, Ronald F., a.g.m, 411.

<sup>111</sup>Belkaoui, Ahmed, a.g.e., 12-3.

<sup>112</sup> Birkin, Frank, Edwards, Pam ve Woodward, David, "Accounting's contribution to a cultural evolution", *Critical Perspectives on Accounting*, 2005, 16, 185.

<sup>113</sup>Briloff, Abraham J., a.g.e, 1976:427.

ek/özel vergilerin konulması, dışsal maliyeti düzetmeye ya da dışsal yararı arttırmaya teşvik verilmesi, idarî düzenleme yetkisinin ya da ikna gücünün kullanılması ile ulaşılması) dayatmaktadır.<sup>114</sup> Bunun için öncelikle ekonomide özel ya da kamu kesiminin sistemden dışlanması ya da zayıf düşürülmesi saplantısından uzaklaşmak ve her ülkenin kendi tarihsel ve sosyo-ekonomik koşulları özelinde uygun bileşimler ya da modeller bulmaya çalışmak gerekmektedir. Ekonomide ve onun bir uzantısı olarak muhasebede tek, standart ve evrensel bir sistem, rejim ya da model arayışları genel kabul görmemektedir, çünkü uluslar, yönetimler ve kültürler arasında tek bir ortak paydaya indirgenmesi imkân ve ihtimal dahilinde olmayan sosyal, ekonomik, politik ve kültürel farklılıkların varlığı ortadan kaldırılamamaktadır. Farklı muhasebe sistemlerini tek muhasebeye indirgemeye çalışmak tek bir ekonomik sistemin uygulanmasını zorunlu kılmaktadır. Oysa kapitalist sistem içinde bile farklı modellerde ekonomiler bulunmaktadır ve bu farklılıkların yok edilmesi gerçekçi değildir. Ne kadar farklı ekonomik sistem ve sistem içi ne kadar çok farklılık varsa bunlara uygun farklı muhasebeler olması da doğaldır ve böyle olmalıdır.

Bir sonraki aşama asal ekonomik ajanlardan birisi olan işletmelerin kurumsal yurttaşlar olması ve sosyal hak ödevlerinin tam olarak bilincine varması olmaktadır. Bu çerçevede salt kâr ya da hissedar refahının maksimizasyonunu değil, sosyal refah maksimizasyonunu hedeflemek, sadece piyasalara değil, tüm sosyal çevreye duyarlı olmak gerekmektedir. Şirketler kârlılık amacına ek olarak kendi üretim faaliyetlerinin yarattığı sosyal maliyetleri en aza indiren ve sosyal yararları en yüksek düzeye çıkaran projeleri seçmeli, yöneticiler karar verirken ekonomik ve teknik girdiler ile birlikte sosyal amaç ve girdilere de önem vermelidir. Bütün bunlar bireycilik, özel mülkiyet haklarının kutsanması, yıkıcı rekabet, küçültülmüş devlet, aşırı uzmanlaşma ve atomize olma gibi değerleri kapsayan ideolojinin terk edilmesi ve bireyci tutumdan toplumcu düşünceye, bireysel kimlikten onun ilişkili olduğu diğer varlıklara (diğer bireyler ve doğaya) önem veren bir kimliğe geçilmesi anlamına gelmektedir. Aslında sosyal sorumluluk, daha bir iyi çevre ve toplum yaratarak ki, bunlar düşük maliyetli bir üretimi de destekleyebilmektedir, şirketlerin uzun vadeli çıkarlarına hizmet etmekte; müşteri, çalışan ve yatırımcı niteliğini yükselterek daha olumlu bir kamu imgesi yaratmakta; sosyal bağımlılığın (dayanışmanın) karmaşık ağlarının algılanmasını sağlamakta; ulusal refahın ve kültürün korunmasını ve sorumsuz eylemlerin önlenmesini güvence altına almakta; devletin toplumu korumak için daha çok düzenleme yapmasını ve böylece şirketlere ek kısıtlamalar getirmesini önlemekte ve sosyal basıncı (sosyal sorunlar hakkında toplumun beklentileri ve gerçeklik farklılıklarının toplamı) azaltmaktadır. Bu çerçevede çevre ve doğanın korunması özellikle önemlidir, çünkü dünya sınırlıdır; insan doğanın parçalarından sadece birisidir, başka biyolojik varlıklar da vardır; ekonomik büyümeyi, sosyal gelişmeyi ve diğer sosyal olguları sınırlayan fiziksel ve biyolojik kısıtlar bulunmaktadır.<sup>115</sup> Dolayısıyla çevresel ve toplumsal sorunlarda önemlilik eşiği düşük tutulmalı, bu tür konular her durumda önemli kabul edilmelidir.<sup>116</sup> Sürdürülebilir ekonomi ve büyüme için çevre ve doğanın özümleme yeterliliğinin üstüne çıkılmaması yaşamsal bir sorun durumuna gelmiştir. Bunun için de öncelikle çevresel hasarların hesaplanması ve çevresel kalitenin ölçülmesi gerekmekte, dolayısıyla çevresel ve giderek sosyal fayda ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesi önem kazanmaktadır.

<sup>114</sup>Belkaoui, Ahmed, a.g.e, 37 ve 50-1.

<sup>115</sup>Belkaoui, Ahmed, a.g.e, 10-1, 69-72, 81-2, 85, 195-6, 200 ve 289-90.

<sup>116</sup>Briloff, Abraham J., a.g.e, 1976:27.

Şirket tek bir kişilik olarak değil, çok sayıda çıkar sahibine hizmet eden ve çok sayıda tarafı etkileyen bir araç ve bir tür sözleşmeler ağı olarak görüldüğünde kurumsal sorumluluk standartları muhasebe standartlarının ayrılmaz bir parçası olmakta ve hatta üstüne çıkmaktadır, çünkü işletmenin içine ve iş çevresine yönelik standartlar sadece muhasebeye değil, sosyal ve ekonomik sorunlara da yöneliktir. Dolayısıyla muhasebe standartları sosyal, ekonomik ve kültürel standartlar ile bütünleştirilmelidir.<sup>117</sup> Ancak ekonomik verimlilik ve kârlılığa dayalı modernleşme düşüncesi nedeniyle muhasebe, başka insanların, kurumların, ülkelerin, canlıların ve doğanın içsel değerinin, küreselleşmenin yarattığı yıkımın ve ekonomik yaptırımların olumsuz sonuçlarının ihmal edilmesine neden olmaktadır. Bu tür bir ekonomi ve muhasebenin seçeneği, bütün canlı türlerinin, insanların, kültürlerin içsel değerleri ile dikkate alındıkları, sadece malların değil, aynı zamanda barışın, ilginin ve şefkatin küreselleştiği, tüm varlıkların yaşama ve var olma haklarının olduğu, şiddetin kınandığı ve muhasebenin bu amaçlara hizmet ettiği bir dünya demokrasisi olabilecektir.<sup>118</sup> Burada aşılması gereken ilk eşik, bu zor misyonun nasıl yerine getirileceği değil, bunun olması gerektiğinin kabul edilmesi olmaktadır; başka bir deyişle önce amacın doğruluğu ve meşruluğu üzerinde uzlaşmak ve ancak bundan sonra uygun araç ve yöntemler bulmaya çalışmaktır.

Muhasebenin toplum, ekonomi ve politika ile ilişkilerini gerçeğe uygun bir biçimde kuran sosyal muhasebe uygulamaları sözü edilen dünya demokrasisinin önemli bir bileşeni olmaya aday bulunmaktadır, çünkü politikada nasıl baskı grupları ve farklı düşünce ve çıkar sahipleri güçleri ile orantılı olarak devlet ve iktidar mekanizmalarını etkileyebiliyorlar ise, işletmelerin faaliyetlerinden şu ya da bu yönde etkilenen kişi ve kurumların da işletme yönetimleri tarafından dikkate alınma ve yönetim mekanizmalarını etkileyebilme hakları olması düşünülmelidir. Paydaşların ve genel olarak kamunun öncelikle var olduklarının ve sonrasında farklı çıkarlara sahip olduklarının kabul edilmesi için muhasebe denklemlerine girmeleri ve muhasebe düzenlemelerini oluşturmada söz sahibi olmaları düşünülmelidir. Dolayısıyla, sosyal muhasebe ilk olarak kamunun ve doğanın varlığını tanıma, onları düzenleme yapma ve karar alma süreçlerine katma ve son olarak sosyal, ekonomik ve kültürel gelişimlerine katkı yapma ihtiyacının bir karşılığı sayılmak gerekmektedir. Bu bakımdan sosyal muhasebe şirket yönetimlerinin ideolojik dönüşümlerinden daha büyük ve geniş boyutlu bir dönüşümdür. Çoğu zaman sorunların kaynağı olarak gösterilen şirket yöneticilerinin aşırı açgözlü olması biraz da yatırımcının ve dolayısıyla kamunun açgözlü olmasından beslenmektedir. Bu bakımdan açgözlülük ve bireycilik sadece yönetici ya da yatırımcılara özgü bir nitelik olmayıp sistemik bir nitelik olarak kabul edildiğinde dönüşümü muhasebeden değil, ekonomiden, toplumdaki ve politikadan başlatmak gerektiği kendiliğinden ortaya çıkmaktadır.

Ancak sosyal ve çevresel muhasebenin çıktıları bile kesin ve tartışılmaz gerçeği, doğru yanıtı vermemeli, tartışmaya açık olmalıdır; kesin kapanış yapılmamalı, karar verme süreçlerine dürüst ve bilgili yurttaş katılımı sağlanmalı, geçici kapanışlar ile tartışma ve diyalog özendirilmelidir.<sup>119</sup> Katma değer, sosyal muhasebe uygulamalarını destekleyen bir yaklaşımdır, çünkü katılıma ve saydamlığa öncelik tanımakta ve üretimin sosyal niteliğini geleneksel kâr/zarar muhasebesinden daha açık biçimde göstermektedir. Sermayenin, yönetimin ve emeğin ortak çabası ile tüm işletmenin

<sup>117</sup>Briloff, Abraham J., a.g.e, 1972:312;1976:424-6.

<sup>118</sup>Chwastiah Michele ve Lehman, Glen, a.g.m, 324.

<sup>119</sup>Brown, Judy, a.g.m, 318.



yarattığı bir değer olduğu için üretimin daha rasyonel biçimde kontrol edilmesi ve daha uyumlu ve işbirliğine açık üretim faaliyeti için bir araç olarak görülebilecektir.<sup>120</sup> Çoğulcu muhasebe<sup>121</sup> (heteroglossic accounting) ya da diyalogcu muhasebe<sup>122</sup> (dialogic accounting) önerileri de beklenti boşluklarını daraltabilecektir. Çoğulcu muhasebe raporları açık uçludur, diyaloga izin vermekte ve çok yönlü bakış açılarını yansıtmaktadır. Muhasebeci geçmiş ve gelecekteki tüm işlem ve olayları son, kesin, değişmez ve tekil bir rapora sıkıştırmamaktadır; biçimsel olarak tek bir rapor olmakta, ancak farklı ses, yöntem ve görüşleri de içermekte, sorunlara, anlaşmazlıklara ve çelişkilere de yer vermektedir. Hakikat orada bir yerde bulunmayı ya da keşfedilmeyi beklememekte ve fakat inşa edilmek, oluşturulmaktadır. Diyalogcu muhasebede ise muhasebe, hissedar değerini ve yönetilebilir diğer amaçları en çoklaştıran bir grup teknik olarak değil, demokratik etkileşim potansiyelini arttıran bir araç olarak anlaşılmaktadır. Muhasebe çoğulcu toplumun gereksinmelerine yanıt veren, paydaşların farklı değer ve çıkarlarına uyumlu çok sesli bir yapı olarak anlaşılmaktadır. Nesnellik (tarafsızlık) finans kapitalin iddiasıdır, tam tersine politika muhasebede meşrudur. Heterojenliği kabul ederek ve sermaye piyasalarına öncelik tanımayarak kamu çıkarlarının çoğulcu bir ifadesine olanak vermekte, araçsal düşüncenin etkisini sınırlamaktadır. Ancak muhasebe bilgi ve raporlarının farklı anlamlar içermesi ve kullanıcıların zihninde farklı çağrışımlar yapması kabul edilebilir bulununca, bireylere, bölümlere ve merkezlere ilişkin sorumluluk belirlenmesi ya da hesap sorulması hemen hemen ortadan kalkmaktadır, çünkü kendi içinde tutarlı ve anlamlı olduğu sürece herhangi bir muhasebe uygulamasının ya da teorisinin yanlış olduğu iddia edilememekte, belki bunlar tartışma ya da eleştiri konusu olabilmekte, ancak sonuç olarak herhangi bir yaptırıma ya da düzeltmeye tabi tutulamamaktadır. Bu durumda yaratıcı ve yenilikçi yöntemleri de içerebilen muhasebe uygulamaları belirli kullanıcılar tarafından anlamlı, tutarlı ve doğru olarak algılandığı sürece gerçeklikten ya da doğruluktan sapma ya da usûlsüzlük olarak kabul edilemeyecek, herhangi bir sorgulama ya da hesap sorma sürecine tabi olmayacaktır. Dolayısıyla hakikat arayışını anlamsız bir insan faaliyeti olarak görmek yerine hakikatin kim ya da kimler için doğru ve işlevsel olduğunu ve hangi rejim içinde geçerli olduğunu ortaya koymak gerekmektedir. Doğal olgular ve gerçeklikler bulunmayı ve ortaya çıkarılmayı beklemektedir, ancak sosyal ve ekonomik olgu ve gerçeklikler inşa edilmek, oluşturulmak durumundadır. Bunlar toplumun bütün kesimlerinin yararlarına uygun olmayabilmekte, ancak çoğunluğun çıkarları ile uyumlu görünmektedir. Eğer son tahlilde aranan çözüm, insanın, doğanın ve toplumun ortak yararlarının eşzamanlı olarak ve kabul edilebilir düzeyde sağlanması ise bunu sağlayacak belirli bir hakikat rejiminden, belirli bir grubun ya da kesimin yararlarının en üst düzeyde elde edilmesi amaçlanıyor ise buna uygun başka bir hakikat rejiminden söz etmek mümkündür. Buradaki temel soru hakikatlerin kim ya da kimler için inşa edileceğinin ve muhasebenin hangi hakikat rejiminin inşa edilmesine yapıcı olarak katkı sunacağıının belirlenmesi olmaktadır.

Bu kapsamda devlet özel şirketlerden gereğinden fazla etkilenmeden tüm ekonomi ve toplum için de geçerli olacak çevreyi ve toplumu korumak gibi ulusal hedef ve öncelikleri belirleme iradesini göstermeli ve ekonominin oyun kurucusu rolünü oynamalıdır. Bunu yaparken saydamlık yalnızca devlet, düzenleyici kuruluşlar ve

---

<sup>120</sup>Hopwood, Anthony ve Miller, Peter, a.g.e, 213-25.

<sup>121</sup>Macintosh, a.g.e, 131-4.

<sup>122</sup>Brown, a.g.m, 316 ve 324-8.

toplum için değil, şirket yönetimi, yönetim kurulu ve diğer uzman mesleklerin hesap verilebilirliği ile ilgili standartların yükseltilmesine yardımcı olabilecektir, çünkü elektrik ışığı en iyi polis, güneş ışığı ise en iyi desenfektandır. Yetki ve iktidar gücü kullanan ve kaynakları kontrol eden yönetici ve şirketlerin tam görünür ve saydam olmaları ve hesap vermeleri gerekmektedir. Bunu sağlayacak muhasebe firmaları da bir tür yarı resmî kurumlar olarak ilişki ağları ve bağlantıları konusunda daha saydam ve hesap verebilir olmalıdır. Saydamlığın önemli bir ayağı da, özellikle halka açık şirketler için kamunun erişimine açık, bağlayıcı ve olabildiğince geniş bir katılımı hazırlanacak bir muhasebe kullanım kılavuzu olabilecektir.<sup>123</sup>

Muhasebenin karşılaştığı sorunlar tek bir grubun, sektörün ve mesleğin boyutlarını aşmakta, dolayısıyla toplumun her kesimine görev ve sorumluluklar düşmektedir. Her derde deva bir çözüm (no panacea) bulunmamaktadır. Bununla birlikte, muhasebenin sosyal, ekonomik ve politik bir kurum olarak konumlandırılması ve kamunun gözünde saygınlığını yeniden kazanmasında muhasebe uygulamacı ve teorisyenlerinin öncelikle anlaması gereken gerçeği konuşmak ve açıklamak için önce gerçeği bilmek ve öğrenmek gerektiğidir. Muhasebeciler GAAP'dan önce ve daha üstte yer alan doğruluk ve gerçeklik standardı ve rejimine bağlı kalmayı taahhüt etmeli, yukarıdan gelen emirler ya da müşterilerin talimatlarına karşın bu standarda bağlı kalmayı sürdürebilmelidir. İkincisi, yatırımcı ve finansal toplumu muhasebenin gizemli, belirsiz ve bilinmeyen yanları olabileceği ya da muhasebe riski olduğu konusunda uyarmalı ve bilinçlendirmelidir. Üçüncüsü, en iyi ve yüksek standartlara ulaşmak ve ihlallere en ağır cezaları vermektir, çünkü muhasebe firmaları kendi hatalarını dürüstlükle görmekten kaçınırsa başkalarının ve en başta müşterilerinin hatalarını görmezden gelecektir; kirlenmeyi uyuracak mekanizmalar kirlenirse artık kirlenme doğal ve olağan bir durum olarak kabul edilmeye başlanmaktadır. Dördüncüsü, meslek örgütleri halihazırda özellikle kendi mensupları ve onların müşterilerinin hak ve çıkarlarına odaklanmaktadır, oysa içinde yaşadığı topluma ve gelecek kuşaklara sorumluluk içinde hareket etmeli, bilginin gelişimine katkıda bulunmalı, mesleğini yan faaliyetler ile zaafiyete uğratmadan ana faaliyetleri üzerinde yoğunlaşmalı, belirsizlik, boşluk ve şüpheli durumları ortadan kaldırmada öncülük yapmalıdır. Altıncısı, muhasebeciler denetim dışı hizmetleri ve özellikle vergi ve yönetim danışmanlığı hizmetlerini muhasebe firmalarına yaptırmayarak ekonomik toplumda bir vekil ya da uzlaştırıcı kamu hakemi rolünü oynayabilecektir. Son olarak, muhasebe eğitimi insanların idealleri ve hırsları arasında etik bir pusulanın konumlandırılmasında işlevsel olmalı, bilginin etik seçimler yapılmasında kullanılmasını sağlamalıdır. Bu pusulanın, manipülasyonları her ne ad altında olursa olsun yanlış sayması ve onaylamaması gerekmektedir. Muhasebe kitaplarında hep “olanlar” (mevcut uygulamalar) anlatılmamalı, “olması gerekenler” de tartışılmalıdır<sup>124</sup>, çünkü teknik ağırlıklı ve fakat bunları biçimlendiren ilkelerini ihmal eden, GAAP'a (kurallara) yoğunlaşan ve öncelikle uyumu gözetken bir muhasebe eğitiminin değer yaratılması ve şirket yönetimi ile ilişkisi zayıftır.<sup>125</sup>

Muhasebeyi teknik olarak iyileştirmek ve hatta yetkinleştirmek bugüne kadar karşılaşılan sorunların çözümünde gelecekte de yeterli olmayacaktır, çünkü muhasebe

<sup>123</sup>Briloff, Abraham J., a.g.e, 1972:302 ve 311-7; 1976:20 ve 284; 1981:265.

<sup>124</sup>Briloff, Abraham J., 1972:299, 306, 318 ve 332-4;1976:17, 350, 361-2, 416 ve 421-2;1981:260-2 ve 422.

<sup>125</sup>Palmrose, Zoe-Vonna, “Science, Politics and Accounting”, The Accounting Review, 2009, Vol.84, No.2, 289.

salt bir araç ya da mekanizma değil, sosyal, ekonomik ve politik bir kurumdur; yaşamın, ekonominin, politikanın ve toplumun içinde yaşayan bir organizmadır ve bunlara yapısal ve kurumsal olarak bağımlıdır. Ekonomik ve politik tercihler hangi muhasebenin seçileceği ve uygulanacağını da belirlemektedir. Bu nedenle, muhasebeyi salt içerden değiştirmenin ve düzeltmenin belirli bir dereceye kadar etkili olabileceği düşünülmektedir; bunun yerine muhasebenin karşılaştığı sorunları ekonomik, sosyal ve politik sorunlardan bağımsız düşünmemek, dolayısıyla muhasebeyi içeriden değiştirmeye çalışırken, ekonomi ve politikayı da dışarıdan eşzamanlı olarak değiştirmeye, demokratikleştirmeye ve sosyalleştirmeye çalışmak daha anlamlı, gerçekçi ve sonuç alıcı bir davranış biçimi olacaktır.

### **Kaynakça**

Ballwieser, Wolfgang, “The Limitations of Financial Reporting”, *The Economics and Politics of Accounting: Institutional Perspectives on Research Trends, Policy and Practice*, 2004, Oxford University Press, 58-77.

Bay, Charlotta, “Framing financial responsibility”, *Critical Perspectives on Accounting*, 2011, 22, 593-607.

Belkaoui, Ahmed, “Socio-Economic Accounting”, Quorum Books, 1984, Greenwood Press, Westport- Connecticut.

Birkin, Frank, Edwards, Pam ve Woodward, David, “Accounting’s contribution to a cultural evolution”, *Critical Perspectives on Accounting*, 2005, 16, 185-208.

Briloff, Abraham J., “Unaccountable Accounting: Games Accountants Play”, Harper and Row Publishers, 1972, New York.

Briloff, Abraham J., “More Debits than Credits: The Burnt Investor’s Guide to Financial Statements”, Harper and Row Publishers, 1976, New York.

Briloff, Abraham J., “The Truth about Corporate Accounting”, Harper and Row Publishers, 1981, New York.

Brown, Judy, “Democracy, sustainability and dialogic accounting technologies”, *Critical Perspectives on Accounting*, 2009, 20, 313-342.

Catchpole, Lesley, Cooper, Christine ve Wright, Andrew, “Capitalism, states and accounting”, *Critical Perspectives on Accounting*, 2004, 15, 1037-1058.

Chatsfield, Michael, “A History of Accounting Thought”, E. Krieger Publishing Co. Inc. 1977, Huntington-New York.

Chiapello, Eve, “Accounting and the birth of the notion of capitalism”, *Critical Perspectives on Accounting*, 2007, 18 263-296.

Chwastiah Michele ve Lehman, Glen, “Accounting for war”, *Accounting Forum*, 2008,

32, 313-326.

Compin, Frederic, "The role of accounting in money laundering and money dirtying", *Critical Perspectives on Accounting*, 2008, 19, 591- 602.

Cooper, David ve Robson, Keith, "Accounting, professions and regulation: locating the sites of professionalism", *Accounting Organisations and Society*, 2006, 31, 415-444.

Duska, Ronald F., "The Responsibilities of Accountants", [www.palgrave-journals.com/gpp](http://www.palgrave-journals.com/gpp), 1018-5895/05

Gerboth, Dale L. , "Research, Institution and Politics in Accounting Inquiry", *The Accounting Review*, July 1973, Vol. XLVIII, , No.3, 475-482.

Hamilton, Gavin ve Hogartaigh, Ciaran, "The Third Policeman", *Critical Perspectives on Accounting*, 2009, 20 , 910-920.

Hopwood, Anthony ve Miller, Peter, *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, 1994, New York.

Macintosh, Norman B., *Accounting, "Accountants and Accountability: Poststructuralist Positions"*, Routledge, 2005, New York.

Oehr, Tim-Frederic. ve Zimmerman, Jochen, "Accounting and the welfare state", *Critical Perspectives on Accounting*, 2012, 23 , 134-152.

Oguri, Takashi, "Functions of accounting and accounting regulation : alternative perspectives based on Marxian economies", *Critical Perspectives on Accounting*, 2005, 16 , 77-94.

Ordelhiede, Dieter, "The Politics of Accounting", *The Economics and Politics of Accounting: Institutional Perspectives on Research Trends, Policy and Practice*, 2004, Oxford University Press, 269-84.

Palmrose, Zoe-Vonna, "Science, Politics and Accounting", *The Accounting Review*, 2009, Vol.84, No.2, 281-297.

Roslender, Robin ve Stevenson, Joanna, "Accounting for People", *Critical Perspectives on Accounting*, 2009, 20, 855-869.

Solomons, David, "The Social Impact of Accounting", *Financial Executives International*, Oct.86, 20-23.

Solomons, David , "The Politicization of Accounting", *The Journal of Accountancy* November, 1978, 65-72.

Tinker, Tony, "Paper Prophets: A Social Critique of Accounting", Prager Publishers, CBS Educational and Professional Publishing, 1985, New York.

Wagenhofer, Alfred, "Accounting and Economics", *The Economics and Politics of*

Accounting: Institutional Perspectives on Research Trends, Policy and Practice, 2004, Oxford University Press, 5-31.

Zimmerman, Jochen, Werner, Jörg ve Volmer, Philipp B., "Global Governance in Accounting: Rebalancing Public Power and Private Commitment", Palgrave MacMillan, 2008, New York.