

ELEŞTİREL DÜŞÜNCE VE CESUR YENİ MUHASEBELER

Makale Bilgisi

Makale Geliş Tarihi : 12.12.2021

Makale Kabul Tarihi : 31.03.2022

Makale Türü : Araştırma Makalesi

DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1035633

Dr. Canol KANDEMİR*

Bibliyografik Bilgiler

Kandemir , C.,(2022) “Eleştirel düşünce ve cesur yeni muhasebeler” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2022, Sayı : 66, Sayfa : 23-44) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1035633>

ÖZ

Muhasebe uygulamaları bir yandan toplumlardan, örgütlerden, yönetimlerden etkilenmekte, diğer yandan daha adaletli bir toplum, daha eşitlikçi örgüt ve daha demokratik yönetim oluşumunu hızlandırarak ya da engelleyerek sosyal değişimi etkilemektedir. Muhasebenin topluma ve doğaya tam hesap verilebilirliği sağlaması için öncelikle finansallaşmanın boyunduruğundan kurtulması gerekmektedir. Bu ise finansal kapitalizmin sürdürülebilir olmadığını ve finansal sermayenin kontrolünde olmayan başka bir dünya kurmanın mümkün olduğunu kabul etmeyi gerektirmektedir. Ters durumda finansal/ finansallaşmış muhasebe sözde sosyal, çevresel, yeşil muhasebelere dönüşme becerisini göstermektedir. Ancak bu tür muhasebeler örgütlerin toplum ve doğa yararına saydamlaştırılması ve düzenlenmesini mümkün kılamamakta ve bürokratik, hiyerarşik, tekelci ve oligopolcü örgütlerin halkla ilişkiler ve propaganda çalışmaları olmaktan öteye geçememektedir. Eleştirel düşünce, cesur yeni muhasebeler yaratmadan önce ya da böyle bir çabayla eşzamanlı olarak cesur yeni toplumlar, örgütler ve yönetimler yaratmak gerektiğini, bunların da hem teknik, hem de sosyal, politik, tarihsel boyutların dikkate alınmasını gerektireceğini savunmaktadır. Gerçek anlamda sosyal, yeşil ve insancıl muhasebeler tasarlarırken mevcut sosyal ve örgütsel yapılar kadar insanların tarih yapma gücünü de dikkate alan yapısalcı ve hümanist düşünce ve uygulamalar arasında uzanan geniş araştırma alanında daha çok zaman ve emek harcamak gerekmektedir, çünkü son tahlilde örgütler ve muhasebe de dahil tüm sosyal yapılar insan ürünü olmakta ve insanın özgür iradesiyle değiştirilebilmektedir.

* SMMM, T.C. Çağ Üniversitesi, ckandemir@cag.edu.tr, orcid.org/0000-0003-2373-0885.

Anahtar Sözcükler: Sosyal ve Örgütsel Gerçeklik, Yönetim Kontrolü, Eleştirel ve Ana akım Muhasebe, Ortodoks ve Karşı Düşünceler.

Jel Sınıflandırma Kodları: M41, M42.

CRITICAL THOUGHT AND BRAVE NEW ACCOUNTINGS

ABSTRACT

On one hand, accounting is influenced by societies, organizations, and managements, but it has an effect on social change as a facilitator or an obstacle, on the other. For accounting to secure full accountability to the society and nature, it must first be freed from the hegemony of financialisation. This needs to acknowledge the fact that financial capitalism is not sustainable and it is possible to construct another world which is not under the control of financial capital. Otherwise, financial/financialized accounting has metamorphosed into pseudo social, environmental and green accountings. However, this kind of accountings could not regulate and create more transparent organizations in conformity with the public and nature's interests and go beyond public relations and propaganda studies of bureaucratic, hierarchical, monopolistic and oligopolistic organizations. Critical thought argues that before or simultaneously with constructing brave new accountings, brave new societies, organizations, and managements have to be formed, which requires both technical and social, political, historical dimensions to be taken into account. While literally imagining social, green and humanistic accountings, more and more time and effort should be used within the unlimited scope of research extending from structuralist and humanistic paradigms and practices which place as much importance on the humans' power for making history as existing social and organizational structures, since in the final analysis all social structures including organizations and accounting are human artifacts and can be changed by the humans' free will.

Keywords: Social and Organizational Reality, Management Control, Critical and Mainstream Accounting, Orthodox and Alternative Paradigms.

Jel Classification Codes: M41, M42.

1. GİRİŞ

Doğa ve toplum bilimlerinde ortodoks (geleneksel ya da ana akım) düşüncenin ötesine geçilince uçsuz bucaksız bir düşünce ve uygulama alanı ile karşılaşmaktadır. Ortodoks düşünce ciddi sorun ve hatta açmazlar ile karşı karşıya olmuş olsa bile yeni, öteki ve farklı olandan korkulmakta, derin bir kuşku duyulmaktadır. Eleştirel düşüncenin yokluğunda ise yanlışlıklar ve açmazlar özünde hiç değişmeden ve fakat kılıf değiştirerek sürgit devam etmektedir. Oysa uygulamada görülen yanlışlıklar ve eksiklikler sadece teknik ayarlamalar ya da düzeltmeler ile giderilemeyebilmekte, uygulamaların nedenlerini, amaçlarını, üst ve alt varsayımlarını tartışmayı gerektirebilmekte, başka bir deyişle gerekli değişimin boyutları düşünüldüğü kadar küçük çaplı olmayabilmekte, kimi zaman baştan

ayağa bir zihniyet değişimi gerekebilmektedir. Toplumun sosyal, politik ve ekonomik yaşamı gerçeğe uygun değerlendirememesi, ekonomilerde hakim gruplar ya da sınıfların statükoyu değiştirmek istememesi ve akademik çevrelerin daha adaletli, dengeli ve özgürlükçü uygulamaları gösterememesinin yarattığı kısır döngüden çıkış ancak ve ancak mevcut uygulamaların ve daha önemlisi bu uygulamaların arkasındaki amaç ve düşüncelerin eleştirilmesi ve sorgulanmasıyla ortaya çıkabilmektedir, çünkü eleştirel düşünce sanıldığı gibi sadece tepkici ve yıkıcı bir anlayışla mevcut uygulamaları değiştirmek istememekte, aynı zamanda yeni seçenekler ve çözüm önerileri oluşturmaktadır. Ortodoks düşüncenin eleştirel düşünce ve uygulamalara çoğu zaman verdiği tepkiler söz konusu düşünce ve uygulamaların sağlayacağı adalet, kuracağı denge ya da getireceği özgürlük çerçevesinde değil, bunların zorluk derecesi ve yüksek maliyetleri çerçevesinde olmaktadır. Eleştirel düşüncenin en güçlü ve üstün yanı, hangi alan ya da uygulama ile ilgili olursa olsun üst amaçları ve varsayımları, başka bir deyişle bütünlüğü gözden kaçırmaması olmaktadır. Eleştirel düşünce salt tepkici ve yıkıcı bir düzeyde de kalsa, çoğu zaman olduğu gibi yapıcı da olsa her durumda daha adaletli ve dengeli bir toplum, daha çok insan refahına hizmet eden bir ekonomi ve daha özgürleşmiş bir insan yaratmayı hedeflemekte, bunun da yolunun öncelikle statükoyu değiştirmekten geçtiğini ve bu uzun yolda ilk adımın mevcut düşünce ve uygulamaları eleştiriden geçtiğini savunmaktadır.

Eleştirel düşünce, değer yargılarından bağımsız gözleme inanmayan ve fakat iddia etmekten çok derinliğine düşünme ve diyalogun kendi başına içsel bir değeri olduğuna ve dolayısıyla sosyal bilimlerin doğal bilimlerden yapısal olarak farklı olduğuna inananlar için doğal bir yöntem oluşturmuştur. Eleştirinin asıl amacı pozitivizmin tersine olguların keşfedilmesi değil, akli savunmak, bilgiyi insanın özgürleşmesi ve kendisini gerçekleştirme için dünyayı dönüştürmekte kullanmak olmuştur. Değer yargılarından bağımsız gözleme inancı dolayısıyla pozitivizm ise, önermelerin doğru olup olmadığının dünyanın gözlenmesiyle sorunsuz biçimde anlaşılabilirliğini savunmuştur. (Chua vd, 1989:4-5) Bununla birlikte, bütün araştırmalar araştırmacının değer yargılarını içermekte, tanımlar ve yöntemler değer yüklü olmakta, dolayısıyla normatif nitelik kazanmakta, farklı muhasebe teorileri farklı kaynak dağılımları varsaymaktadır. (Cooper ve Sherer, 1984:219-20) Sosyal bilimlerde ve hatta doğal bilimlerde bile gözlemci gözlemeden (özne nesneden) tümüyle bağımsız olmamaktadır. Gerçekte sosyal bilimlerde ve uygulamalarda yapılan gözlemcilik değil, çoğu durumda oyunculuk, katılımcılık ya da müdahalecilik olmaktadır.

Eleştirel düşüncenin hedefi tek başına teknik düşünce olmamış, insanlığın teknik düşüncenin efendileri değil, köleleri olmalarına neden olan teknik düşüncenin tek yönlü olarak evrenselleştirilmesi ve mutlaklaştırılması da hedeflenmiştir. Nitekim bilim üretken bir güç olarak özgürleştirici olabileceği gibi teknik yapının dışında kalan uygulama alanlarını kendi kontrolüne aldığı yıkıcı olabilmektedir. (Willmott, 1989:331-6) Eleştirel düşünce, tarihselciliği temel almaktadır; olgular, çevrelerinden, düşüncelerden ve yöntemlerden etkilenmekte ve inşa edilmektedir; gözlemcinin gözlemeden önceki geçmişi, eğilimleri, düşünceleri olguları yeniden yapılandırmaktadır. Bilim sadece tahmin ve kontrol sağlamayı değil, insan yaşamını iyileştirmeyi amaçlamakta, gerçek bilim ve rasyonellik sadece yönetime değil, hoşgörü, seçeneklere saygı, başkalarını dinleme sabrı ve ikna etmeye güvene dayanmaktadır. (Merino, 1998: 603-13) Bilimde değerler vardır; tarafsızlık ve nesnellik yoktur. Davranışlar değerler ile yüklü olmadıkça, davranışların ahlaki ve politik niteliğine karşı duyarsızlık (nihilizm) gelişmektedir. Bu nedenle, bilim farklı

araçlar bulmak için teknik düşüncenin harekete geçirilmesinden çok insani faaliyetlerin ahlaki, politik, normatif niteliğini ortaya çıkarmayı amaçlayan eleştirel düşünceyi de kullanmak zorunda kalmaktadır. (Willmott, 1993:521-31)

Eleştirel düşünce için teknik olanın çerçevesini açıklamak ve yansıtmaktan çok eleştirmek ve değiştirmek önemli olmaktadır. İnsanın tarihi değiştirebileceği ve gerçekliği inşa edebileceği düşünülmekte, tarih yapı ve bireylerin etkileşiminden doğmaktadır. Tarihi tek başına ekonomik etkenler belirlemekte, sosyal olgularda öznel ve nesnelin bir arada olduğu varsayılmakta, ancak değişimin anlamını ortaya çıkarmak için altta yatan sosyal ve tarihsel etkenleri bilmek gerekmektedir. Eleştirel düşünceye göre, teknik ve örgütten soyut bir muhasebe sistemi anlayışı gerçeğe uygun değildir, çünkü muhasebe diğer tüm sosyal olgular gibi teknik ve sosyal bir uygulamadır ve teknik olana anlamını sosyal olan (bağlam) vermektedir; teknik faaliyetlerin anlamını sosyal, tarihsel ve örgütsel ortam vermekte, teknik öğelerin sosyal kökenleri bulunmaktadır. Muhasebe anlamı değişken örgütsel iletişim sistemleri olup anlamlandırma yine bir insan ürünü olan dil aracılığıyla yapılmakta ve örgüt sınırlarını aşarak tarihsel ve sosyal alanı da kapsamaktadır. (Laughlin, 1987:479-4) Muhasebenin teknik bilgi verici işlevini öne çıkarmak sosyopolitik işlevini gizlemek anlamına gelmektedir. Bu bakımdan muhasebeyi sadece ekonomi ile anlamak mümkün olmamaktadır, çünkü ekonomi dahi sosyopolitik süreçler çerçevesinde anlaşılabilen, gelir, servet, arz, talep, fiyat sözü edilen süreçler içinde belirlenmektedir. (Hines, 1989:57-60)

Muhasebe düşüncesi ve uygulaması birçok yönden eleştirilmek zorundadır, bununla birlikte bugüne kadar yapılan eleştirilerin çoğu uygulamaların teknik ve teknolojik olarak nasıl iyileştirilebileceği üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu tür eleştirilerden daha iyi muhasebe yazılımları ortaya çıkmıştır, ancak teknik ve teknolojik olarak daha az hatalı ve daha hızlı bir muhasebenin daha adaletli ve dengeli bir toplum ve ekonomi ile daha özgür bir insan yaratmaya katkısı teknik ve teknolojik olarak gelişmemiş seleflerine göre daha yüksek olamamıştır. Muhasebeyi sosyal ve örgütsel bir olgu olarak belirleyen çerçevede, muhasebenin ortaya çıkardığı fotoğraf (finansal tablolar) fotoğraf makinasından çıkan bir fotoğraf olmamıştır. Ortaya çıkan fotoğrafta fotoğrafçının (muhasebecinin ve yöneticinin) etkisi ve müdahaleleri bulunmaktadır. Başka bir deyişle şirket gerçekliği gözlemlenmemekte, bizatihi insan eliyle inşa edilmekte ve yaratılmaktadır. Fotoğrafçının (muhasebecinin) kullandığı objektif (yöntem) de çektiği fotoğrafı etkilemektedir. Yönetim genellikle dar bir vekalet anlayışıyla sermaye sahiplerine muhasebe aracılığıyla hesap verdiği için muhasebe meslek ilkeleri, standartları ve kuralları ancak taraflı bir biçimde uygulanabilmekte, dolayısıyla kuralların özüne ve amacına değil, sözüne uygun uygulamalar ortaya çıkabilmektedir. Muhasebenin ortaya çıkardığı fotoğraf muhasebeciye bağlı olmayan sistemik nedenlerle de şirket gerçekliğinin bütününe yansıtmamaktadır, çünkü muhasebenin çektiği fotoğraf sadece finansal bir fotoğraftır, büyük ölçüde piyasa mekanizmasının verdiği fiyatlar temel alınarak oluşturulmuştur; piyasanın değer vermediği, ancak insan yaşamı için önemli olan sosyal, çevresel ve insani etkiler ve sonuçlar fotoğrafçının görüş alanının dışında bırakılmıştır. Kutsal ve görünmez değil, sosyal bir mekanizma olan ve sosyal olarak oluşturulan piyasa çoğu durumda parasal güç sahibi olan satıcılar ve pek az durumda alıcılar tarafından fiyatların oluşturulduğu bir mekanizmadır ve bir metanın değer sahibi olup olmadığına ve ne kadar değer sahibi olduğuna karar veren de bağımsız ve maddeleştirilmiş bir varlık olarak varsayılan piyasa değil, piyasaya hakim olan güçler olmaktadır. Finansal işlemler böyle

bir piyasanın yaptığı tanımlamaya göre belirlenmekte ve değerlendirilmekte, başka bir deyişle muhasebe piyasasının gör dediğini görmekte, görme dediğini görmemektedir.

Öte yandan, dış denetim işlevi yönetim ile maddi bağlantıları koparılmadığı için biçimsel bir bağımsızlık görüntüsü altında gerçeğe uygunluk denetimi yapamamaktadır. Bu koşullarda üretilen muhasebe bilgileri ile ağırlıklı olarak hissedarlara ve alacaklılara yönelik taraflı ve tam olmayan bir bilgilendirme işlevi yerine getirilmeye çalışılmakta, yatırım ve kredi kararlarıyla sınırlı bir bilgilendirme yapılabilmektedir. Çeşitli sosyal, ekonomik, politik kararlar alan ve muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyan taraflar ise sembolik olarak kullanıcı sayılsa da gerekli ilgili ve faydalı bilgilere sahip olamamakta ya da erişmemekte, ortaya çıkan bilgi eşitsizliği sorununun son tahlilde gelir dağılımına ve refah paylaşımına kadar uzanan geniş kapsamlı sonuçları olmaktadır. Çeşitli sosyal, ekonomik ve politik kararlar için ihtiyaç duyulan tüm bilgilerin kamuya açıklanmaması, daha doğrusu açıklanmak zorunda olmaması, kamuya açıklanmayan ve dolayısıyla saklanan bilgilerin sınırlı bir kesim tarafından karar alma süreçlerinde fiilen kullanılmaya devam edilmesi ile muhasebe bir anlamda statükonun (çarpık gelir/servet dağılımı, atıl kapasiteler, aşırı üretim, yetersiz talep, piyasaların tekelleşmesi ve oligopolleşmesi) sürmesine önemli bir destek sağlamış olmaktadır. Bilginin gerek örgütler özelinde, gerekse ekonomiler genelinde kontrol edilen bir metaya dönüşmesi de muhasebenin bilgilendirme işlevinin gerçeğe uygun, adil, dengeli ve özgürlükçü biçimde kullanılmasının önünde büyük bir engel oluşturmaktadır. Özellikle bilginin örgüt özelinde astlardan, ekonomi genelinde ise toplumdan saklanması ya da çarpıtılarak verilmesi ile bilgi hegemonya ve yönetim ilişkilerinin bir parçası durumuna geldiği, başka bir deyişle güç ve hegemonya kullanma ve kurma aracı olduğu belirlenmektedir.

Ortodoks düşünce, sadece ekonomik konularda nesnel olarak bilgilendiren ve bilgilendirmekle sorumlu tarafsız ve teknik bir muhasebe aygıtının varlığını kabul etmekte, eleştirel düşünce ise sadece ekonomik konularda bilgilendiren değil, aynı zamanda dağıtım yapan ve dağıtım sorunlarını hakem olarak çözüme kavuşturan teknik, sosyal, ekonomik ve politik bir muhasebe kurumu varsaymaktadır. Muhasebenin dağıtım işlevi¹ bilgilendirme işlevinden daha önemlidir, çünkü bilgilendirme işlevi dahi son tahlilde dağıtıma ve bölüşüme ilişkin sonuçlar yaratmaktadır. Bu durumda muhasebe, karı topluma dağıtan ve dolayısıyla bir ekonomide gelir dağılımının ne yönde olabileceğini etkileyen ve hatta belirleyen bir mekanizma olmaktadır. Muhasebenin salt teknik ve teknolojik bir uygulama olarak söz konusu dağıtımı yürürlükteki yasal düzenlemelere göre yapması da; sosyal, ekonomik, politik, kurumsal ve insani bir uygulama olarak adaletli toplum, insana ve insanlığa hizmet eden bir ekonomi ve özgürleşmiş birey anlayışı çerçevesinde yapması da imkan dahilindedir. Başka bir anlatımla, muhasebe kurumunun ekonomide ve toplumdaki statükoyu koruması ya da değiştirmesi sosyal, politik ve ekonomik bir seçim sorununa dönüşmektedir. Bu bağlamda, muhasebenin topluma adil, dengeli, tam bir bilgilendirme işlevi sunabilmesi kadar adil, dengeli ve özgürlükçü bir dağıtım işlevi sunabilmesi de yaşamsal bir önem taşımaktadır. İnsanlığı sözü edilen kavşaklarda seçim noktasına getirebilmek için atılması gereken ilk adım da hiç kuşkusuz eleştiri olmaktadır.

1 Muhasebe, gerçekte kıt kaynaklar konusundaki dağıtım seçimlerine indirgenebilmektedir. (O'Leary, 1985:93)

Muhasebe uygulamaları yapılırken toplum sadece muhasebe bilgisini kullanan ve muhasebe bilgisinin kullanılmasının sonuçlarından etkilenen bir aktör olduğu için değil, muhasebecinin ve dolayısıyla yöneticinin inşa ettiği örgüt gerçekliğinin teknik bir gerçeklik değil, sosyal bir gerçeklik olması nedeniyle de önem kazanmaktadır. Örgütlerin ve toplumların kapalı sistemler olmaması muhasebenin sadece sanal örgüt duvarları arasında ve yönetimin etkisi altında uygulanmasını imkansız hale getirmekte, muhasebe uygulamalarının toplumdan ve örgütlerden nasıl etkilendiğinin ortaya konulmasını gerektirmektedir. Başka bir deyişle, örgüt gerçekliği muhasebe ve yönetim eliyle bir muhasebe gerçekliği haline getirilirken aynı zamanda sosyal bir gerçeklik haline gelmektedir. Muhasebenin örgüt ve toplum gibi açık sistemler ile etkileşim içinde uygulamalar yaparken nasıl bir örgüt ve toplum varsayımında bulunduğu uygulamanın sonuçlarını etkilemektedir. Toplum, sosyal bir gerçekliktir ve tüm sosyal gerçeklikler gibi bir değişim süreci içindedir; toplum örgüt ve bireylerin dışında değişmeden kalan, örgüt ve bireylerden bağımsız bir gerçeklik olmayıp kendisini oluşturan örgüt ve bireylerden etkilenmekle birlikte örgüt ve bireyler üzerinde daha büyük etki sahibi olmaktadır. Toplum, amaçları ve çıkarları birbirinden farklı olan gruplar ve sınıflar içermekte, bu grup ve sınıflardan bazıları diğerlerinden ekonomik ve politik olarak daha güçlü olmakta, söz konusu güç ilişkilerinin sonucu olan bir sosyal, örgütsel ve ekonomik yaşam ortaya çıkmaktadır. Toplum ortak amaçlar çerçevesinde bütünleşmiş, birbirleriyle uyumlu, her konuda uzlaşabilen ve kendi kendine dengeye ulaşan bir gerçeklik değildir; farklı çıkarlar çelişkiler ve çatışmalar doğurmakta, bu çelişki ve çatışmalar krizlere, sosyal mücadelelere ve son tahlilde sosyal değişime neden olmaktadır. Dolayısıyla, muhasebe uygulamaları uyumlu değil, çelişkili; kendi kendine dengeye ulaşan değil, çıkarlara dayalı güç dinamikleri sonucunda değişen; çoğulcu değil, biçimsel ve sayısal olarak hakim grup ve sınıfların belirleyici olduğu; değişmeyen ve istikrarlı değil, hem bireylerin ve hem yapıların, hem altyapı, hem de üstyapı kurumlarının etki ve zorlamalarıyla sürekli değişen bir toplum temelinde yapılmaktadır.

Toplum konusundaki üst varsayımlar gibi örgüt konusundaki üst varsayımlar da farklılaşmaktadır. Ortodoks düşüncede örgüt, üzerinde uzlaşma sağlanmış ortak amaçları olan, bileşenlerinin uyum içinde bir bütünlük oluşturduğu, başarının adil ve dengeli bir biçimde paylaşıldığı, etkin bir kontrol ortamının oluşturulduğu, toplum ile doğa ile ilişkileri sınırlı, duvarlarının içinde faaliyet gösteren ve bileşenlerinden bağımsız bir kişilik olarak tanımlanabilecek teknik bir gerçeklik değil, tam tersine gerçek anlamda ortak amaçları olmayan, bileşenlerin farklı amaç ve çıkarlara sahip olduğu, uzlaşmaların ancak geçici koalisyonlar biçiminde sağlanabildiği, sadece yukarıdan aşağıya tek yönlü kontrol ortamının oluşturulduğu ve toplum ve doğa ile karşılıklı etkileşim içinde olan bir sosyal gerçeklik olmaktadır. Ortodoks düşünce, şirketin biçimsel sınırları içindeki ekonomik gerçekliğin mekanik ve nesnel yansıtıcısı ya da aynası bir muhasebe aygıtı yaratırken, eleştirel görüş şirketin duvarlarını aşarak doğayı ve toplumu etkileyen tüm finansal ve finansal olmayan faaliyetlerini tamlık, saydamlık, adalet, denge ve sosyal refah çerçevesinde bildiren ve faaliyet sonucunda ortaya çıkan değerleri aynı çerçevede dağıtan bir muhasebe kurumu ortaya çıkarmaktadır.

Örgütsel bileşenler içinde en güçlüsü olan yönetimin harekete geçirdiği kontrol dinamikleri de muhasebe uygulamalarını biçimlendiren toplum ve örgütler gibi makro faktörlere ek önemli bir mikro faktör oluşturmaktadır. Yönetim, sermaye ve emek arasındaki özerk konumu ve hareket alanını ya hiyerarşik,

yukarıdan aşağıya ve içeriden kontrol edilen, tek yönlü bilgi akışı olan, biçimsel ortak örgütsel amaçlara yönelen, saydamlıktan uzak, yönetime katılmaya ve bilgiye erişime izin vermeyen ya da yetki ve sorumlulukların dengeli dağıtıldığı, hem yukarıdan aşağıya, hem aşağıdan yukarıya, hem içeriden, hem de dışarıdan kontrol edilebilen, örgütsel ve bireysel amaçların birlikte gerçekleştirilmesi imkanlarını yaratan, yönetime katılımı ve bilgiye erişimi teşvik eden bir örgüt kurmakta kullanabilmektedir. Ortodoks düşünce, yönetimin temel olarak kendisini raporladığı taraflı, etkili biçimde denetlenmeyen, çoğu ortaya çıkarılmayan hata ve hileler ile çarpıtılmış ve astların tek yönlü kontrol altında tutulduğu bir örgütsel ortamda uygulanan, sermayedarlara ve alacaklılara hesap veren bir muhasebe ortaya çıkarırken, eleştirel düşünce yönetimi doğayı, toplumu ve insanları da dikkate almaya zorlayan, etkili denetimler ve çok yönlü kontroller aracılığıyla üstlerin ve astların kontroller ve dengeler sistemi içinde çalıştığı, yüksek saydamlık ve katılım koşullarında hata ve hilelerin en aza indirildiği bir ortamda oluşturulacak topluma hesap veren bir muhasebe talep etmektedir. Muhasebe uygulamasının odağında yönetici yer almaktadır. Bu bağlamda, bir kez yönetici toplumun bir bireyidir ve birey olarak toplumun hangi grup ya da sınıfına mensup olduğu ya da mensup hissettiği önemli olmaktadır, çünkü toplumda yaşanan uyum ya da çelişkilerden etkilenmekte, seçimini toplumda statükonun korunması ya da sosyal değişimden yana kullanabilmektedir. Yöneticinin politik bir varlık olarak ideolojik önyargılar taşıması ile edilgen ya da etkin bir birey olarak toplumu ve örgütleri değiştirip değiştiremeyeceğine ilişkin düşüncesi de sosyal ve örgütsel dinamikleri etkilemektedir. İkinci olarak, yönetici örgütün en önemli bileşeni ve örgütsel koalisyonların en etkili oyuncusu olmaktadır. Yöneticinin örgüt bileşenleri ile yaşadığı uyum ya da çelişkiler de örgütlerde statükonun sürdürülmesi ya da örgütsel değişim yönünde farklı seçimler ortaya çıkarmaktadır. Birtakım teknolojilerden yararlınsa da özünde insan ürünü bir yapı ve uygulama olan muhasebe, toplum ve örgütten etkilenmekte, ancak yöneticinin seçimine bağlı olarak toplumu ve örgütü de etkileyebilmektedir. Yönetici muhasebe için toplum ve örgütlerde uyum ve düzenin geçerli olduğu biçiminde üst varsayımlar yaptığında finansal ve teknik bir uygulama, sürekli değişim ve çelişki üst varsayımları yaptığında ise cesur, yeni ve başka muhasebeler uygulayabilmektedir.

Yukarıdaki genel çerçeve içinde, eleştirel düşünce ortodoks düşünceyi sorgulayarak içinde çelişkiler yaşanan, farklı güçlere sahip farklı çıkar sahibi katman, grup ve sınıflara sahip, kendi kendisine dengeye gelen değil ve fakat çelişkilerin aşılması ve sosyal, ekonomik, politik mücadeleler yoluyla gelişen ve bir üst aşamaya sıçrayan örgüt ve toplumlar olduğunu, muhasebe uygulamalarının birer sosyal gerçeklik olan böyle bir toplum ve örgüt ile etkileşim içinde yapıldığını, hakim örgütsel ve sosyal gerçekliğinin (statükonun) sürdürülmesinde kullanıldığını ve fakat hakim örgütsel ve sosyal gerçekliğin değiştirilmesinde ve giderek aşılmasında da kullanılabileceğini değerlendirmektedir. Eleştirel düşüncenin, tarihi insanların yaptığına, değişimin insanların elinde olduğuna ve “olması gereken” için yapılacak çalışmaların en az “olan” için yapılan çalışmalar kadar değerli ve hatta onlardan daha değerli olduğuna ilişkin inancı bir ütopya ya da iyimserlik olarak nitelense de, insanları edilgen, tarih yapamayan, değiştiremeyen, olanı kabul etmek zorunda olan yürüyen ölümler olarak gören distopyadan ya da kötümserlikten çok daha yapıcı, geliştirici, özgürleştirici çözüm önerileri ürettiği tartışma dışı olmuş, en azından ortodoks düşünceyi değişime ve toplum yararına davranmaya zorlamıştır. Muhasebe, toplumun farklı güçleri arasındaki sosyal, ekonomik ve politik mücadelelerin odak noktalarından birisi ve yansıması olmaktadır. Güç mücadeleleri muhasebenin farklı çıkarlar için kullanılmak istenmesiyle üretilen muhasebe

bilgisinin tarafsızlık ve nesnellik görüntüsünü tümüyle ortadan kaldırmaktadır. Muhasebe ister ortodoks düşüncenin, isterse eleştirel düşüncenin etkisi ve yönlendirmeleri altında yapılsın ancak taraflı ve özel olabilmektedir. Burada önemli olan, muhasebe ile hangi taraf/tarafların ya da özne/öznelere yararına uygulamalar yapılmak istendiği olmak gerekmektedir. Muhasebenin hiçbir zaman tarafsız ve nesnel olmayacağı ve fakat adil, dengeli ve özgürlükçü olabileceğini anlamak için öncelikle muhasebenin toplum, devlet, örgüt ve yönetim ile aralarındaki diyalektik ilişkiler çerçevesinde nasıl bir gerçeklik yarattığını ve yaratabileceğine bakmak, bu noktadan hareketle ortodoks düşüncenin teknik uygulama alanlarında ayak diremenin ya da eleştirel düşüncenin açtığı örgütsel, sosyal ve tarihsel alanlara ayak basma cesaretini göstermenin fayda ve maliyetlerini değerlendirmek gerekmektedir. Bu çalışmada, eleştirel düşüncenin ütopyik, estetik ve iyimserlik anlayışı çerçevesinde toplum, örgüt ve yönetim gibi makro ve mikro faktörlerin muhasebe ile etkileşiminin nasıl gerçekleştiği sosyolojik, tarihsel ve iktisadi olarak incelenmekte, eleştirel ve ortodoks düşüncenin toplum, örgüt, yönetim ve muhasebe tasarımlarındaki farklılıkları ortaya konulmaktadır.

2. DEVLET, TOPLUM VE MUHASEBE DİYALEKTİĞİ

Muhasebenin sosyalleşmesi ve politizasyonu toplumun kamusal ve özel faaliyetler hakkında bilgi sahibi olma gereksiniminden kaynaklanmış (Hopwood, 1985:362-4), muhasebenin sahip olduğu imtiyaz ya da tekel, özel ve uzmanlığa dayalı mesleki bilgi iddiası ile birlikte kamu yararını koruma iddiasına dayanmıştır. (Sikka vd, 1989:48) Karmaşık ve sınırları belli olmayan kurumsal süreçler ve baskılar sonucunda oluşan muhasebe bilgisinden çıkarı olanlar yalnızca sermaye piyasaları olmamış, kamu kurumları da sıklıkla muhasebe bilgisine başvurmuştur. (Burchell vd, 1980:12) Ancak sosyal refaha katkı sağlayan şirketler toplumun rızasını alabilmiş ve ayakta kalabilmiş, sosyal refah ise toplumu oluşturan şirketlerin çevre ve toplumla ilişkilerini kontrol etme yeteneğine dayandığından örgütlerin amaçlarına ulaşmasına (çevresini kontrol etmesine) olanak verecek bilgi içeriği açıklanmak istenmiştir. (Laughlin ve Puxty, 1981:72-9) Muhasebe uygulamalarının sosyal ve ekonomik sonuçları olmuş, bu sonuçlar muhasebenin içinde olduğu sosyal çevreden kaynaklanmıştır. Bu çerçevede, muhasebe tekelleşmeden, kontrolsüz piyasa gücünden, devletlerden, çokuluslu şirketlerden ve büyük muhasebe şirketleri arasındaki tehlikeli ilişkilerden önemli ölçüde etkilenmiş, piyasanın anarşik irrasyonallitesi ve devletin bürokratik gözetimi arasında imtiyazını koruma çabası göstermiştir. Piyasa, devlet ve toplum hem rekabet etmiş, hem de birbirleri ile işbirliği yapmış, sistemin doğasında çelişkiler olduğundan hiçbir devlet-piyasa-toplum bileşimi çelişkilerden kaynaklanan süreç ve gerilimleri kesin olarak çözüme kavuşturamamış, böylelikle muhasebe ileri kapitalist yapılarıdaki politik ve ekonomik ilişkilerin hem bir aracı ve hem de bir sonucu olmuş ve muhasebe düzenlemeleri sürekli bir mücadele alanı olmaktan çıkarılamamıştır. (Puxty vd, 1987:273-88)

Ortodoks düşünce muhasebe işlevinin sosyal sonuçlarını ihmal ederek, sosyal olandan kaçınarak ve muhasebe gündemini buna göre oluşturarak statükoyu korumakta, özgürlükçü bir değişim ilişkisine engel oluşturmaktadır. Çelişki temelli eleştirel düşünce ise, muhasebeyi Batılı kapitalist toplumlarda sosyal çevrenin karmaşık ilişkileri ve özellikle toplumun temel bileşenleri olan gruplar, hizipler, çıkarlar ve sınıflar arasında birbirine bağımlı ve eklemlenmiş ilişkiler içinde konumlandırmakta, muhasebenin söz konusu ilişkilerdeki belirli amaçlara yönelmiş aracı konumunu belirlemekte, bu açıdan muhasebe

uygulamalarını mesleki etik kuralların değil, muhasebe ile toplumun diğer kesimleri arasındaki karmaşık sosyal ilişkilerin belirlediğini değerlendirmektedir. (Lowe ve Tinker, 1989:55-8) Değişen toplum ve örgütler değişen muhasebeler yaratmakta, örgütlerin içinde var olduğu sosyal ve ekonomik ortamlar muhasebeye yansımakta, bu nedenle muhasebede değişim teknik bir süreç olmaktan uzaklaşmakta, muhasebe toplumun örgütlerini değiştirmesini ve örgütsel uygulamalar aracılığıyla sosyal çevreyi değiştirmesini mümkün kılmaktadır. (Hopwood, 1987:207-9) Kar, sermaye, katma değer, maliyet gibi olgulara dayalı örgütsel bir ekonomi belirli sosyal ve örgütsel müdahalelerle oluşturulmaktadır. Bireyler, gruplar ve toplumlar muhasebe aracılığıyla kaygılarını, ilgilerini ve seçimlerini ifade etmeye çalışmakta, belirli amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesinde, hesaplamaların yapılmasında, değişim işlemlerinin değerlendirilmesinde, kararların gerekçelendirilmesinde ve belirli uygulamaların sürdürülmesinde muhasebeye başvurulmakta, tüm bu yönleriyle muhasebe amaçlı ve taraflı bir yapıya kavuşmaktadır. Muhasebenin gerçekleştirmek istediği çıkarlar ise zorunlu olarak muhasebeden bağımsız olmamaktadır. Devletin ilgisi, yargı sürecinin işleyişi, eğitim sisteminin yönetimi, mesleki güç ve ayrıcalıkların sürdürülmesi ve artırılması da muhasebeyi etkileyen sosyal ilişkiler ve çıkarlar ağının bir parçası sayılmak gerekmektedir. (Hopwood, 1989:149-51)

Muhasebe tekelleşme, öz düzenleme gibi belirli ayrıcalıklar tanınan, buna karşılık devletin çıkarlarını sağlayacak belirli politikalar kabul etmek durumunda olan mesleki bir grup olmakta, böylelikle devlet ve muhasebe mesleği arasındaki ilişkiler karşılıklı hale gelmektedir. Devlet özel sermaye ile simbiyotik bir ilişki içinde şirketlerin büyümesini destekleyen ulusal ve uluslararası bir ortam yaratılmasında stratejik bir işlev yerine getirmekte, özel sermaye birikimi yoluyla elde edilen ekonomik büyüme de çeşitli kamusal faaliyetleri yürütmek ve meşruiyetini sürdürmek için devlete gereken finansal kaynakları sağlamaktadır. Bu nedenle, devlet politikaları dolaylı ve çoğu zaman doğrudan biçimde tüketicilere, emeğe ve diğer ekonomik ve sosyal çıkar gruplarına karşı özel sermaye birikimini özendirilmiş, bu arada sermayenin kendi arasındaki çelişiklere müdahale etmiş (Tinker ve Neimark, 1988:58) ve kamusal kararları meşrulaştırmak için muhasebeyi kullanılabilmiştir. (Hines, 1989:67) Böylelikle muhasebe meslek, uygulamalar ve bilgi olarak devlet ve kamu düzenlemeleri ile iç içe geçmiştir. Ekonomik kriz dönemlerinde devlet artı değere daha etkin biçimde el koyulmasını sağlamanın yollarını aramakta, muhasebe teknikleri de etkinlik arayışlarına araç olmaktadır. Bununla birlikte, muhasebe sunduğu hizmetler için üreticinin (muhasebecinin) tüketicinin (kullanıcıların) ihtiyaçlarını ve bu ihtiyaçların nasıl karşılanacağını belirlediği meslek modeline uymamakta, bunun yerine tüketicinin ihtiyaçlarını ve bu ihtiyaçların nasıl karşılanacağını belirlediği kurumsal bir patronaj içinde çalışmakta, devletin hakemliği üretici-tüketici ilişkilerinin yürütülmesinde giderek önem kazanmaktadır. (Cooper vd, 1989: 245-62)

3. ÖRGÜT VE MUHASEBE DİYALEKTİĞİ

Ortodoks düşünce, örgütleri makina ya da organizmaya benzetmekte, görelilik olarak istikrarlı varlıklar olarak varsaymakta, örgütlerin işlevsel bütünlük, kendi kendine dengelenme ve uyumluluk ve ayakta kalma gibi temel özelliklere sahip olduğunu, amaçlı bir düşünce ile ortak amaçlara doğru hareket ettiğini, örgütlerin ayakta kalmak için belirli işlevlerin bütünlük içinde zorunlu olarak yerine getirilmesi gerektiğini savunmaktadır. Eleştirel düşünce ise örgütlerde statik bir durumdan, amaç birliğinden, organik bütünlükten, dengeye doğru eğilimden, sosyal bir uzlaşmadan, makro-sosyal güçlerin dışallığından,

devletin ve sınıfsal ilişkilerin işlevinin önemsizliğinden, tarihin dışında olunmasından, yönetici bakış açısının önceliğinden ve dolayısıyla statükonun değişmeden devam etmesinden değil, dinamik bir durumdan, çelişki halindeki güçlerin karşılıklı etkileşimi ile yaşanan bir değişim sürecinden, örgütlerin içinde var olduğu sosyal süreç ve yapıların içselleştirilmesinden, devletin ve sınıfsal ilişkilerin öneminden, tarihsel koşulların ve gelişimin etkisinden, ideolojik manipülasyon ve daha görünür yetki ilişkileri biçiminde güçlerini kullanan yönetici çıkar gruplarının güçsüz işçileri baskı altına aldığından ve emeği değersizleştirdiğinden ve dolayısıyla statükonun değiştirilmesinden söz etmektedir. Eleştirel düşüncenin en önemli vurgusu toplumun bir yansıtıcısı ya da uzantısı olarak örgütlerin farklı çıkarlar, çelişkiler ve güç ilişkilerini içinde barındırdığı noktası olmaktadır. (Burrell ve Morgan, 2016:366-87)

Ortodoks düşünce, örgütün çevresi ile arasında belirgin sınırlar olduğunu varsaymakta, güç kavramını şirketin bileşenleri ve örgüt arasındaki bir ilişki olarak tanımlamakta, örgütleri insanlardan ayrı bir yapı ve çevresel faktörler ile ilişkiler yerine kendi içindeki ilişkilere öncelik veren bir sistem olarak görmektedir. (Lowe, 1974:253-4) Oysa örgütlerin belirli bir refah düzeyinde sürekliliği, finansal süreklilik ve çevreye uyuma dayalı yenilikçi ve hayal gücünü gerektiren yönetim süreçlerine bağlı olmaktadır. (Lowe ve Tinker, 1977:174-6) Örgüt, edilgen bir varlık olmayıp çevresi ile girdi-çıkı ilişkileri içinde yaşayabilmekte, örgütün başarısı ilk olarak çevresinin ihtiyaçlarını karşılmasına, daha sonra çevresi ile bütünleşmesine bağlı olmaktadır. (Lowe ve McInnes, 2007:221-24) Örgütün amaçları var olduğu çevreden bağımsız biçimde değerlendirilememekte, çevre örgütü ve amaçlarını sınırlamakta, örgütsel koalisyonların bileşenleri çevrenin de bileşenleri olmaktadır. (Lowe ve Puxty, 1989:13-24) Örgütlerin amaçları ve yönetimi sosyal dinamiklerin bir parçası olarak belirli bir tarihsel mekanda ve zamanda sosyal ve politik olarak oluşmaktadır. (Robson ve Cooper, 1989:91-4) Örgüt, yönetim koalisyonunu oluşturan bileşenlerin bireysel amaçlarından ayrı örgütsel amaçlara sahip olmakta, (Lowe, 1971:1) bunlar örgüt içinde hakim olan koalisyonun amaçları olarak anlaşılmaktadır. (Puxty ve Chua, 1989:120-6)

Ortodoks düşüncede yönetim örgütü kontrol edilemeyen ve dışsal çevresel etkilere tepki olarak değiştirilmektedir. Oysa örgütler içinde faaliyet gösterdikleri çevreyi hem oluşturmakta, hem de yansıtmaktadır. (Cooper vd, 1989:246-8) Şirketler tarihi de gerçekte gelir ve servet dağılımı konusunda yaşanan sosyal çelişkiler tarihi olarak belirlenmektedir. Özellikle büyük şirketler sosyal çelişkilerde başrol oyuncularından birisi olarak karlılık ve büyümesinin önündeki engelleri savuşturmaya çalışmakta, sonuç olarak sosyal çelişkilere verdiği tepkiler ile sosyal, politik ve ekonomik yaşamı dönüştüren yapısal ve ideolojik değişikliklere neden olmaktadır. Eleştirel düşünce, hem ekonomik oyun kurallarının (sermaye ve emeğin piyasa fiyatları, tekel ve rekabetin türü ve düzeyi gibi) belirlenmesinde, hem de belirli tarihsel dönemlere özgü yönetim ve muhasebe sistem türlerinin oluşturulmasında sosyolojik koşulları temel almaktadır. (Tinker ve Neimark, 1988:57)

Üretimden sağlanan karlar azalıp finansal yatırımlardan sağlanan karlar arttıkça, örgütlerde üretimden ve teknik kontrollerden muhasebe/finansal kontrollere doğru bir değişim yaşanmış, muhasebe/finansal kontroller muhasebecilerin güç temelini oluşturmuş, artı değer ele geçirilmesinde, gerçekleşmesinde ve dağıtımında kullanılmıştır. Artı değer dağıtımında muhasebe iflas yönetimi ve denetimler yoluyla karar sürecine katılmış ve kaynak dağıtımında etkili olmuş, denetimin hem kaynak sağlayanlar, hem de kullananlar bakımından gerekliliği, şirketlerin sermaye arayışı, mülkiyet-yönetim arasındaki bağın

zayıflaması ve kamunun özel üretimi ve belirli fiyatları kontrol etmek istemesi muhasebenin önemini giderek arttırmış, muhasebe emek sürecini ve bir bütün olarak tüm örgütü kontrol etmek amacıyla kullanılmış (Armstrong, 1987:416-31), böylece özerk bir uygulama alanı olmamış ve bir örgütün diğer işlevleri ile karşılıklı ilişkilere sahip olmuştur. (Roberts ve Scapens, 1985:444-6)

Batılı kapitalist toplum içinde hem özel, hem de kamu kesimi için hakim örgüt yapısı bürokrasi olmuştur. Bürokratik örgütün diğer örgütlere teknik üstünlüğü olduğu iddia edilmiştir, ancak bürokrasiyi özel bir hegemonya biçimine uygun (bazı insanların diğer insanlar, bazı sosyal sınıfların da diğer sınıflara üstünlüğünü sağlayan) bir yapı olarak düşünmek gerekmektedir. Bürokrasilerde üst amaçlar pazarlığa tabi olmayan ideoloji, değer sistemi ve çıkarlar tarafından meşrulaştırılmaktadır. Muhasebe bürokratik örgüt yapısının ayrılmaz bir parçasını oluşturmakta ve bürokrasinin amaçları çerçevesinde çalışmaktadır. Muhasebe mesleki uzmanlık bilgisi kısmen muhasebe ilkelerinin gelişimine dayansa da, temelde öncesinde gelişen bürokratik yapıyı temel almaktadır. (Lowe ve Tinker, 1989:58-60) Ancak bürokrasilerdeki emir komuta zinciri ve hiyerarşik hesap verebilirlik ilişkileri katılımcılıklarda bağımlılık niteliğini özendirilmekte, yaratıcılığı sınırlamakta ve değerli metaların eşitsiz dağılımını da yanında getirmektedir. Muhasebenin merkezi işlevlerinden birisi bireylerin, grupların ve örgütlerin hesap verebilirlik süreçlerini desteklemek olmuş, muhasebe kontrolü bürokratik örgüt yapısıyla çok yakından ilişkilendirilmiştir. (Berry, 1989:64-8)

Tarihsel anlamda, örgütsel amaçlar ve işlevlerin ortaya çıkışı bunların işlevsel olabilmesini mümkün kılan uygulama ve hesaplamaların gelişiminden ayrı tutulamamaktadır. Muhasebe, örgütlü çalışmanın çıktılarının dağıtılması gibi önemli birçok sosyal ve örgütsel sürecin içinde olmasına karşılık muhasebenin amaçları geleneksel olarak meşru sosyal alanın dışında görülmüş, muhasebenin ulaşmaya çalıştığı örgütsel amaçlar sorunsuz olarak anlaşılmış, faaliyetler olduğu gibi değil, muhasebe gibi örgütsel norm ve uygulamalar tarafından harekete geçirildiği, kısıtlandığı ve kontrol edildiği halde çelişkiler örgütsel alana ait görünmemiştir. Ancak muhasebe teknik yönetimin edilgen bir uzantısı ve örgütsel işleyişin önceden verili yönlerini açıklayan tarafsız bir araç değil, kökenleri örgüt içinde ve dışında sosyal gücün kullanılmasına kadar giden bir uygulama olmakta, belirli ekonomik ve sosyal çıkarları gerçekleştiren ve güçlendiren özel bir ekonomik hesaplama rejimini inşa etmekte, bu bakımdan belirli bir işbölümü yaparak ve örgütsel çıktıları belirli ekonomik amaçlara dağıtarak yönetilebilir bir örgütsel alan yaratılmasında çok etkili bir işlev yerine getirmektedir. (Hopwood, 1989:145-9). Örgüt ekonomik hesaplamalara göre oluşturulmakta, muhasebe bilgisi ve hesaplamaları aracılığıyla örgüt ve emek süreci kontrol edilmekte, örgüt içinde sosyal emek sürecini kontrol etmek için ekonomik ödül, ölçü, hedef ve standartlar kullanılmakta, maliyet bilgileri sadece fiyatlandırma ve ürün seçiminde değil, yeni bir örgütsel yapı yaratılmasında da kullanılarak dönüştürücü bir etkiye sahip olmakta, örgüt ekonomik olana göre yeniden yapılandırılmaktadır. (Hopwood, 1987: 207-29)

Sonuç olarak, örgüt bağımsız ve sınırları belli bir kişilik olmamış, dolayısıyla örgüt, toplum ve ekonomi bağımsız alanlar oluşturmamıştır. (Burchell vd, 1985:381-405) Uyum, düzen, birlik ve bütünleşme ile değil ve fakat çelişkiler ve değişim ile tanımlanabilecek bir sosyal ve örgütsel çevrede muhasebe teknik/teknolojik, tarafsız ve nesnel bir gözlem, yansıtma ve aktarma aygıtı olmaktan çıkmakta, ekonomik değişim sürecinde farklı çıkarlar ve güçler dolayısıyla kaçınılmaz olarak yaşanan çelişkilerin belirlen-

mesinde ve geçici olarak çözülmesinde belirli ekonomik çıkarlardan yana aracılık yapan sosyal, politik, ekonomik bir kuruma ve işleve dönüşmektedir.

4. YÖNETİM VE MUHASEBE DİYALEKTİĞİ

Ortodoks düşünce, her ne kadar kendi çıkarına davransa da, bir çıkar çatışması çıktığında kendisine öncelik verse de yöneticinin tüm örgütün başarısı için çalıştığını varsaymaktadır. (Lowe ve Puxty, 1989:13) Yönetim, kontrollü, açık bir sistem olan ve kendi dışındaki geniş çevre ile etkileşim içinde olan örgütü kısmen yönetmekte, temel olarak örgütün yaşayan bir varlık olarak ayakta kalmasını sağlamaya çalışmaktadır. (Otley, 1989:32-3) Yönetim kontrolü genellikle yöneticilerin bir bütün olarak örgüt adına davrandıkları için herkesin yararına çalıştığını düşünmektedir, ancak karmaşık bir işbölümü çerçevesinde kurulan işbirliğine dayalı ilişkilerin üretken potansiyeli kabul edilmekle birlikte kapitalist örgütlerde söz konusu işbirliğinin sağlanması ve bu işbirliğinin ürünlerinin dağıtım yöntemleri çıkar çatışmalarına neden olmaktadır. (Roberts, 1989: 271-3) Yönetim teorisi bir tür rasyonellik varsayımına dayanmakta, bununla birlikte, yöneticilerin benimsedikleri ideoloji ve değerler hiyerarşiyi toplumun doğal bir parçası olarak kabul ederken aynı zamanda kendi güç konumlarını da sağlamlaştırmış ve meş- rulaştırmış olmaktadır. (Puxty ve Chua, 1989:115-35)

Bu çerçevede muhasebe, Batı toplumlarında yönetim kontrol sürecinde araçsal bir disiplin olarak görülmüştür. (Lowe ve Tinker, 1989:47-8) Muhasebe, yönetilebilir bir örgütsel alan yaratmakta, yönetime ve yönetilebilir olana uyum sağlamak, belirli güç ilişkilerinin kurulmasını kolaylaştırmakta ve emek sürecini tek yönlü yukarıdan aşağıya doğru biçimlendirmekte ve emek sürecinden bağımsız bir yönetim rejimi oluşturmaktadır. (Hopwood, 1987:210-3) Bununla birlikte muhasebe uygulamasındaki güç ilişkileri hesap verilebilirlik sistemlerindeki eşitsiz yapıdan görülebilmekte (üste hesap vermesi gereken ast olmakta), böylece muhasebe uygulaması örgütlerde çeşitli faaliyetlerin eşgüdümünden çok bazı bireylerin diğerleri üzerinde kontrol ve hegemonya sağlaması ile ilgili olmaktadır. Ancak bireylerin kullanabileceği araçların eşitsizliğine rağmen ast konumunda olanlar elindeki araçları kendi hareket alanlarını korumak ve genişletmek amacıyla ustalıklı kullanmakta, bu nedenle muhasebe sistemleri genellikle ve örtülü olarak üstlerin astlara bağımlılığını azaltmak ya da önlemek için tasarlanmakta ve örgüt bileşenleri üzerinde hegemonya kurma sistemlerine dönüşmektedir. (Roberts ve Scapens, 1985:449-50)

Yöneticiler örgüt içindeki tüm bilgi köprülerinin başını tutarak sadece astları değil, diğer bütün örgüt bileşenlerini de yönetmekte, hem bizzat bilgi üretim sürecinin içinde bulunarak, hem de üretilen bilgilerin erişimini kontrol ederek bilgiyi kendileri için bir güç aracı ya da kaynağı² durumuna getirmektedir. Nitekim muhasebe bilgisi hem muhasebe, hem de denetim sürecinden çoğu zaman yönetimin istediği gibi geçmekte, yönetim fiili olarak tüm bilgi üretim, dağıtım ve denetim süreçlerini kendi filtreleriyle kontrol etmektedir. (Robson ve Cooper, 1989:80-8) Yönetim, bilimi ve bilimsel bilgiyi yanına alarak insanları amaçlarına (örgütsel amaçlara) uyumlu duruma getirmekte ve yönetmektedir. (Roberts, 1984:288) Ancak kapitalist örgütlerde kontrol yapısal olarak çelişkilidir, çünkü kontrol işgücü kullanımı ve birim

2 Örgüt içinde bilgi, politik bir süreç olan karar verme sürecinde önemli konumlarda bulunanlarca filtrelenmekte, bilgiye erişim ve bilginin kontrol edilmesi bir güç aracı yapılmaktadır. (Pettigrew, 1972:187-9) Önemli konumlarda bulunanlar yerleşik bilgileri savunmayı ve korumayı ayrı bir görev olarak görmektedir. (Chua vd, 1989:6)

maliyetlere odaklanmakta, kendi gelirini yükseltmek ve yaptığı iş üzerindeki kontrolünü sürdürmek isteyen emeği bir üretim faktörü olarak kontrol altına almaktadır. Mevcut kontrol yapısı ve çalışma uygulamaları, yönetim davranışı ve işçilerin buna tepki derecesi ve türünün etkileşimi sonucunda oluşmakta, bu diyalektik etkileşim maddi faktörler (ürün ve emek piyasaları) üzerinde ve öznel sosyal güçler (düşünceler, değerler ve ideolojiler) ile ilişkili olarak gerçekleşmektedir. (Black ve Neathey, 1989:161-83) Bireyler güç kullanarak tamamıyla kontrol edilmek istense de, kontrol diyalektiği daima direnme olanaklarına izin vermekte, yönetim uygulamalarına karşı direniş geliştikçe yeni kontrol stratejileri ortaya çıkmaktadır. (Robson ve Cooper, 1989:107-8) Başka bir anlatımla, somut bir ilişkide hem yönetici, hem de ast kontrol uygulamakta, fiili kontrol bu ilişkinin bir ürünü olarak ortaya çıkmaktadır. (Capps vd, 1989:239)

Çevreden kopuk varsayılan örgütlerde kontrolün büyük ölçüde mülkiyetten çok yöneticilerde olduğu varsayılmaktadır. (Armstrong, 1991:4-5) Ancak yönetimin sınırlı bir özerkliği bulunmakta, sermaye ile uyum ve emek ile çatışma içinde davranmaktadır. (Robson ve Cooper, 1989:94-5) Muhasebe yönetimin başarısını değerlendirmenin temel aracı olduğundan emeğin kontrol amaçlı mücadelesini de yansıtmakta, yönetim sorumluluğunun sosyal ve ekonomik yönleri arasındaki sürekli gerilim muhasebenin başarı değerlemelerini tartışmalı hale getirmekte, böylece yönetim politikası muhasebe çerçevesinde sermayeye hesap verebilirlik ile işçilerin emek sürecini kontrol yeterlilikleri arasındaki gerilimle ilişkilendirilmektedir. Yönetimin kontrol öznelere ve nesnelere olarak çelişkili bir konuma sahip olması (muhasebe) rakamlarını farklı önceliklere göre kullanması olanağını ortaya çıkarmakta, böylelikle yönetim muhasebeyi etkinlik-artı değer-kar maksimizasyonu çerçevesine uyum göstermek ya da istihdam olanaklarını ve daha iyi çalışma koşullarını koruma çerçevesinde direnme amacıyla kullanmaktadır. Muhasebe, sermayenin ve emeğin çelişkileri arasında hareket ettiğinden hem ahlaki, hem de araçsal boyutlara sahip olması gerektiği halde gerçekliğin kısmi bir yorumu olmaktadır, çünkü yönetim uygulamalarının ancak belirli yönlerini ifade etmekte, kültürel ve coğrafi farklılıklara bağlı bağlamsal farklılıkları ihmal ederek merkezin kontrolünü göstermekte ve sermayenin çıkarlarını sosyal çıkarların üstünde görmektedir. (Sarvanamuthu ve Tinker, 2003:37-45)

Yönetimin temel özelliği, bir emek süreci olması değil, kapitalist sosyal ilişkilerde yerine getirdiği vekalet işlevi olmaktadır. (Armstrong, 1989:307-11) Ortodoks düşünce, yönetimin tarafsızlığını varsaymakta ve vekalet ilişkisindeki çelişkileri gözden uzak tutmaktadır. Kapitalist vekalet ilişkilerindeki çelişkiler yeni vekalet ilişkileri ve teşvik ve gözetim sistemleri ile geçici olarak çözümlenmeye çalışılsa da, güvenin sosyal üretimi sadece güven duyulan konumlara verilen sadakat ikramiyeleri nedeniyle değil, aynı zamanda vekalet ilişkisini başkalarını gözetim altında tutan vekillere kaydırma eğilimi dolayısıyla maliyetli olmakta ve sistemin dayalı olduğu ekonomik artık üretimini engelleyebilmektedir. (Armstrong, 1991:4-21) Öte yandan, emeğin ekonomik kazanımlarının maksimizasyonunu amaçlayan bir meta haline gelmesi yönetimin zorunlu kontrol ve disiplin uygulamalarına gerekçe oluşturmakta, gücün ve kontrolün doğrudan değil, dolaylı kullanımı ise işçileri politik olarak uysal hale getirmekte, işçiler muhasebenin bilgi-güç rejimine karşı bir dayanışma geliştirememekte ve ekonomi ve muhasebenin bireyleştirici disiplini işçilerin toplu direnişini engellemektedir. (Knights ve Collinson, 1987:466-74)

5. CESUR YENİ DÜNYALAR VE MUHASEBELER

Eleştirel düşünce nasıl bir dünya ve muhasebe tasarladığını birçok çalışma ile ortaya koymuş, statükoyu eleştirerek değişimin sınırlarını ve düzeyini belirlemiştir. Buna göre, günümüzde normatif kaynakları olmayan ve kendi kendini yaşatan hesaplama uygulamaları ve ekonomik akıl, toplumu ve doğayı ekonomiye tabi kıldırmakta (Power, 1992:491-4), ancak yaşamsal gereksinimleri bile karşılayamayan bir sistem sürdürülebilir olamamaktadır. Çıkarıcı davranış ve piyasa rekabeti kamu yararını sağlayamamakta, insan ruhunu geliştiren maddi olmayan ihtiyaçlar bir yana sağlık, konut ve eğitim gibi zorunlu maddi yaşamsal ihtiyaçları bile karşılanamamaktadır. Sistem, etik dışı davranış üretirken bireysel olarak etiğe bağlı kalmaya çalışmak sonuçsuz kalmaktadır, çünkü etik bireysel ve bireyler arası bir alan değil, şirketler ve kapitalist altyapı ile ilişkili bir alan oluşturmaktadır. (Neimark, 1995:81-94) Piyasa yanlısı yaptığında onu disiplin altına almak için oyunun kurallarını değiştirmek yerine bireyler ahlaklı davranmaya ve yatırımcılar da yatırım yapmaya teşvik edilmiştir. Bununla birlikte, sermaye piyasalarına giderek daha az ihtiyaç duyan tekeli ve oligopolcü şirketlerin hakim olduğu bir dünyada şirket başarı ölçümlerinin ve kontrol araçlarının sermaye piyasalarından bağımsız olması ve tam tersine şirket fiyatlandırma politikalarının sosyal sonuçlarına, küresel istihdam uygulamalarına, atıkların ortadan kaldırılması sistemlerine duyarlı olmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Muhasebenin şirketlerin hesap verebilirliğinde kullanılabilmesi için menkul değer yasalarının ve hisse fiyatları ile ilişkilerinin ötesine bakıp doğrudan karmaşık soruna, başka bir deyişle toplum ve şirketler arasındaki değişim ilişkilerinde neyin orantılı bir karşılıklılık (değişim) ilişkisi oluşturabileceğine odaklanmak zorunluluğu bulunmaktadır. (Merino ve Neimark, 1982:51)

Bu çerçevede, mevcut sosyal yapılar çerçevesinde daha ileri bir noktaya geçerek insanın sosyal ve doğal çevresi ile olan ilişkilerini iyileştirmesi yeterli olmamakta, insanlığın daha ileri bir adım atması için mevcut teknik saplantıdan kaçınması ve insani ihtiyaçları pozitivist (maddi) yaklaşımlardan daha geniş bir çerçevede, mevcut hiçbir sosyal yapı ve oluşum ile sınırlı olmadan insanın özgürleşmesine yönelik olarak karşılamanın yollarını araması ve yönetimin başkalarını kontrol ettiği bir yönetim kontrolü kavramından örgütün çevre ile ilişkilerinin sürdürülmesine dayanan bir yönetim işlevine geçilmesi gerekmektedir. Yönetimin sorumluluk alanında teknik ve uygulamalı rasyonellik kadar sosyal sorunlar da bulunmaktadır. (Puxty ve Chua, 1989:137) Araçsal düşünce çerçevesinin dışına çıktığında kontrol yöneticiler ve çalışanlarının bireysel amaçlarını gerçekleştirdikleri bir süreç değil, yöneticiler ve çalışanlar arasındaki etkileşimli bir sosyal süreç olarak görülmektedir. Bireylerin kontrol edilmesi kontrol ile amaçlananın tersine sonuçlar ortaya çıkarabilmekte, oysa güç ilişkileri zorunlu olarak sıfır toplamı olmayabilmekte, bir sistem özelliği olarak görülmesi durumunda toplam güç arttırılabilmektedir. Örgütlü ilişkilerin üretici gücü birbirlerine bağımlı insan davranışları ve söz konusu ilişkilerin niteliğine bağlı olmaktadır. (Roberts, 1989:274-90) Kontrole karşılık geliştirilen bireysel kontroller örgütleri bir imgeye çevirmektedir, çünkü kontrol-karşı kontrol ve direnişlerden oluşan ve üretkenliği yok eden bir dizi verimsiz kısır döngü yaratmaktadır. Farklı bir yönetim biçimi, çalışanlarının kendilerini yönetmelerini, kontrol etmelerini ve sorumluluk almalarını özendirmek, çalışanların kendi kararlarını kendilerinin almasını sağlamaktır. Araçsal/teknik kontroller yerine yönetici ve çalışanlar arasında ortak bir anlayışa dayalı etik kontroller geliştirmek gerekmektedir. (Roberts, 1984:292-301) Örgütlerin gerçek gücü, in-

sanlar arasındaki ilişkilerin niteliğine çok bağımlı olmakta ve bu nitelik ancak birlikte arttırılabilmektedir. (Knights ve Roberts, 1982:49-61)

Gelişmiş kapitalist toplumlarda emek sürecinin örgütlenmesi sürecindeki çelişkiler, teknokratik kontrol biçimlerinden gereksiz sömürü ve hegemonya uygulamalarının aşamalı olarak ortadan kaldırılmasına yönelik sosyal ilişkilere doğru hareket edilmesi için rasyonel bir temel oluşturma fırsatlarını içinde barındırmaktadır. (Willmott, 1989:336-8) Örgütlerde daha kalıcı ve gerçek uzlaşmalar servet ve güç dağıtımının yeniden yapılmasıyla mümkün olmaktadır. Çelişkileri küçük göstermemeye çalışmamak ve tüm sosyal yaşamda demokrasi ve katılımın yollarını bulmak ya da oluşturmak, katılım ve uzlaşmayı sadece ulusal ve yerel meclislerde değil, şirketler de dahil tüm örgütlerde geçerli kılmak, tartışmaya açıklığı temel alıp ideolojik sınırlar koymamak gerekmektedir. (O'Leary, 1985:89-99) Demokratik örgütlerin ayırıcı özelliği ise, farklı değer ve önceliklerin tartışılmasına olanak vermesi ve böylece sosyal gerçekliğin etik yönlerinin deneyimlenmesini ve özgürlük ve demokrasinin verdiği güzel huzursuzluğun yaşanmasını sağlaması olmaktadır (Willmott, 1993:534-40)

Bürokrasiler de insani duyguların, çoğulculuğun ve toplumun temsilcilerine dönüştürülebilmektedir. Hiyerarşik olmayan örgütler özerk çalışma grupları, özyönetim, ortak mülkiyet ve kooperatif biçimlerinde olabilmektedir. Teknik olarak belirlenmiş üretim süreçlerinden grup teknolojisi ve kendi kendini yöneten gruplara geçiş, üretim sürecinin kısmen insani ihtiyaçlar tarafından belirlenmesi olanağı vermektedir. Sosyoteknik bir sistem ürün, hizmet ve üretim teknolojileri kadar insan ihtiyaçlarına da duyarlı olabilmektedir. Yeni çalışma biçimlerinin ana eksenini ekonomik ve teknik etkinlik değil, insanların potansiyellerini (kendilerini) gerçekleştirmeleri, yaşamın anlamını yeniden tanımlamalarına neden olacak biçimde kendileri için yeni boyutlar keşfetmeleri olmaktadır, çünkü çalışan insan bütün bir insandır; aynı anda ekonomik, psikolojik ve sosyolojik bir varlıktır. Sosyoteknik bir yapıda, yönetim artık üst ve yüksek ve bir işlev değil, örgütün sınırlarını düzenleme sürecinde yerine getirilmesi gerekli bir işlev olmakta, yönetim işlevi bir kişiye ya da gruba verilebilmektedir. Hesap verebilirlik görevi şirket içinde karşılıklı ya da ortak hesap verebilirlik ve diğerleri (tedarikçiler ve müşteriler) ile değişime ilişkin hesap verebilirliği içermektedir. Muhasebe insanlara uygulanan değil, insanlar için ve insanlar adına yapılan bir göreve dönüşmekte, muhasebecilerin görevi ise grupları ekonomik değerlendirme ve değerlendirme yapacak teknoloji ve veriler ile donatmak olmaktadır. (Berry, 1989:64-76)

Muhasebe kendisini kuşatan çelişkilerin sosyal olarak bilincinde olup bu çelişkilerden yola çıkarak bilgi üretmediğinde ve uygulama yapmadığında kamu güvenini kazanamamaktadır. (Tinker, 1991:306) Başka bir deyişle, sorun sistemik bir yönetim ve ekonomik başarısızlık olarak değil, bir muhasebe krizi olarak yanlış tanımlandığında, muhasebe sorunları uzmanlar tarafından çözümlenebilecek sorunlar olarak görüldüğünde toplumun desteği ve katılımını alamamaktadır. Farklı bir yaklaşım ekonomik ve sosyal önlemler ile ekonomiyi ve toplumu düzeltmek, başka bir deyişle, muhasebenin önemli sorunlarının teknik değil, sosyal, politik ve ekonomik olduğunu kabul etmektir. Şirketlerin kendi kendisini yönetmesi ve kontrol etmesi sorunu çözmektedir, çünkü içeridekilerin gözetiminden içeridekilerin sorumlu olması kendi içinde çelişkilidir ve dolayısıyla şirketlerin içinin ve özellikle iç kontrollerinin etkili (kamusal) gözetimi gerekmektedir. Kendi kendini düzenleyen şirketlerin kuralsız finansal piyasalara bağımlılığı sorunu toplum için büyük riskler yaratmakta, ancak bu riskler muhasebenin de yardımıyla gizlenmektedir.

Yüksek risk oyunu olumlu bir girişim ve sözleşme özgürlüğü sorunu değil, sosyal ve ekonomik maliyetleri nedeniyle yasaklanması ya da sınırlandırılması gereken olumsuz bir özgürlük sorunu oluşturmaktadır. Sınırsız bireysel özgürlükler sosyal hakların kullanımını kısıtlamaktadır. (Merino vd, 2010:781-6) Bu çerçevede, örgütler artık özel alanda değil, kamu alanında düşünülmektedir. Sosyal ve yeşil bir muhasebe, ancak yeni kurumsal hesap verebilirlik yapılarında ve yerkürenin kapalı bir sistem olarak dikkate alınması ile işlevsel olabilmektedir. (Power, 1992:493-4)

Sosyal boyutları parasal piyasa değerlerine indirgemekle gerçek anlamda sosyal bir muhasebe yapılamamaktadır. Muhasebeyi belirleyen politika olduğundan çözümleri öncelikle muhasebenin içinde değil dışında aramak, muhasebe uygulamalarını iyileştirmek için öncelikle muhasebenin ideolojik maskesini indirmek, muhasebe uygulamalarının taraflı olduğunu, belirli çıkarları koruduğu ve diğerlerini korumadığını ve hatta daha kötü bir konuma sürüklediğini kabul etmek, mevcut altyapıya, toplumda sınıflar arasındaki temel ilişkilere ve hissedarların ve sermaye piyasalarının öncelikli olmasına dayanan finansal raporlama sistemini destekleyen örgütsel ortamı belirlemek gerekmektedir. Ortodoks düşünce hissedarların ve finansal sermayenin çıkarları ile sınırlı bir muhasebe öngörmekte, ancak sosyal, politik, ekonomik boyutlar göz ardı edilir ise sadece hissedarların çıkarları dikkate alınmaktadır. Bu nedenle, toplum azınlıkların çoğunluğu kontrol ettiği bir bütünlük değil, denk ve etkili birey, grup ve sınıfların olduğu bir bütünlük olarak anlaşılmalı ve hissedarların, sermaye piyasalarının ve yönetici sınıfın önceliklendirilmesine dayalı kısmi bir dengenin değil, genel dengenin amaçlanması bir zorunluluktur. Gerçek anlamda sosyal bir muhasebenin oluşturulması için değer sorununun piyasa ya da varlıklı azınlıklar yararına değil, toplum ve varlıklı olmayan çoğunluklar yararına çözümlenmesi bir önkoşul niteliğindedir, çünkü piyasa değeri sosyal değeri yeterli biçimde ölçmemektedir. Değer ölçüsü olarak piyasa yerine sosyal olarak ihtiyaç duyulan (toplumun ihtiyaçlarını karşılayan) üretimin alınması, böyle bir üretimin ise piyasa aracılığıyla değil, demokratik süreçler aracılığıyla belirlenmesi, gerçekleştirilmesi ve ölçülmesi gerekmektedir. Eleştirel düşünce alternatif bir sosyal refah anlayışı öngörmekte, tüm toplumun çıkarlarını dikkate almakta, refahın ulusal gelir artışı, yetişkin okuma/yazma oranı, servet dağılımı, yaşama beklentisi gibi sosyal göstergelerine yoğunlaşmaktadır, çünkü bir muhasebe sorununu toplumsal bir sorunun yansıması olarak kabul etmektedir. Böyle bir sosyal refah anlayışıyla finansal raporların değeri ulusal ekonomi istatistikleri ve ulusal planlamaya katkılarına bağlı olmaktadır. (Cooper ve Sherer, 1984:207-28) Amaç, sosyal adına teknik muhasebenin kullanılması değil, sosyal amaçlı bir muhasebe olmak gerekmektedir. Böyle bir muhasebenin hem sosyal olanı ekonomik olana dönüştürmesi, hem de ekonomik olanı sosyal olana dönüştürmesi istenmektedir. (Hopwood, 1985:375)

6. SONUÇ VE GENEL BİR DEĞERLENDİRME

Eleştirel düşünce sosyal, ekonomik ve politik gerçekliğe uygun bilgilendirme yapan ve adil, dengeli ve özgürleştirici dağıtım yapan cesur yeni muhasebeler için öncelikle yönetimin değişmesi, yönetimin değişmesi için de örgütlerin ve toplumun değişmesi gerektiğini savunmaktadır. Başka bir deyişle, kapitalist toplum modellerine seçenekler oluşturulması için verilecek sosyal, ekonomik ve politik mücadeleler aynı zamanda daha gerçeğe uygun, adil, dengeli ve özgürlükçü muhasebeler için de verilecek mücadeleler olmaktadır. Örgütler ve toplumlar (statüko) değiştirilmeden daha sosyal görünümlü ya da imgeli muhasebeler yaratmak statükoyu temelden değiştirmemekte, tam tersine statükonun sürdürülme-

sine destek olmaktadır. Bu çerçevede cesur yeni muhasebeler için ilk olarak nasıl bir toplum, örgüt ve yönetim tasarlanabileceğini değerlendirmek gerekmektedir, çünkü her türlü muhasebe, temelinde yatan toplumlara, örgütleri ve yönetimleri inşa etmekte ve yansıtmaktadır.

Bugün cesur yeni muhasebeler ihtiyacı en üst düzeydedir, çünkü ortodoks muhasebe ne doğru bilgilendirmekte, ne adaletli dağıtmakta, ne de değişimden ve değerlemeden kaynaklanan sorunları tarafsız biçimde çözebilmektedir. Tarihi maliyet de olsa, bugünkü değer (gerçeğe uygun değer) de olsa sonuçta muhasebe, piyasaların yaptığı gerçek ve sanal fiyatlamaları doğru değer olarak kabul etmekte, bilgilendirme ve değişim ve dağıtım işlemlerini bu fiyatlara göre değerlemektedir. Muhasebenin temel işlevlerini doğru değer bilgilerine dayalı olarak yerine getirebilmesi için öncelikle eşit değerlerin değişimi söz konusu olmak durumundadır, ancak piyasa fiyatlamaları piyasaya hakim olan güçlerin değer (fayda) anlayışlarına dayandırılan eşitsiz bir değişim ile sonuçlanmaktadır. Piyasa fiyat ve değeri birbirine eşitlenmektedir, bununla birlikte değer piyasa fiyatlarından daha büyüktür, çünkü fiyatlar sadece piyasaların önem verdiği maddeler için büyük ölçüde mülkiyet sahiplerinin biçtiği ya da biçimlendirdiği bir değer olmakta ve değer piyasa dışı bırakılan ve parasallaştırılmayan maddeler ve parasallaştırmaktan kaçınılan maddi olmayan olguları da içermektedir. Daha eşitlikçi değişim işlemleri daha doğru fiyatlar ve daha doğru bilgilendirme ile dağıtım yapan bir muhasebe ortaya çıkarabilmektedir. Eşitsiz değişim yoluyla ortaya çıkan yanlış değerlemelerin mevcut sosyal, ekonomik ve politik yapı içinde değiştirilmesi olasılığı ise düşük görünmektedir, çünkü değerlendirme bu yapının temelleri ile ilgili bir sorun niteliğindedir. Bundan dolayı statükoyu değiştirmeden geliştirilmek istenen daha özgürlükçü, katılımcı ve sosyal çözüm önerileri daha eşitlikçi bir değerlendirme (değişim ve dağıtım) sağlayamadığı için kaçınılmaz olarak daha adaletli, dengeli ve özgürlükçü bir toplum, ekonomi ve muhasebe ortaya çıkarmakta yeterli etkiyi göstermemektedir. Piyasaların kamu tarafından kontrol edilerek daha eşitlikçi değerlemelere ulaşılması ise ulus-devletlerin büyük şirketlerin karşısındaki gücü ve ağırlığının yükseltilmesine bağlı bulunmaktadır. Başka bir deyişle, daha eşitlikçi bir değerlendirme daha eşitlikçi bir ekonomi gerektirmekte, dolayısıyla insanlığın daha eşitlikçi bir muhasebeyi oluşturmadan önce daha eşitlikçi bir toplum, daha eşitlikçi bir ekonomi, daha eşitlikçi bir örgüt oluşturma mücadelesi vermesi gerekmektedir. Kar kavramını doğal sermayeyi (doğayı) içerecek biçimde genişletmeyen, kutsal ve dokunulmaz kar ve sermaye birikimi hedeflerinden vazgeçmeyen, yapısal krizlere girerek düzenden çok düzensizliğe eğilimli, piyasaları etkin olmayan, tam ve doğru bilgiler vermeyen, değeri görünmez piyasaların (hakim oyuncuların) fiyatlarına indirgeyen, eşitsiz değişimi ve dağıtımını meşrulaştıran, eşit değişim ve dağıtım çabası olmayan, büyük bir sıfırlama yaparak yeşillendiren ve tekelleşmeden yarışma ortamına geri dönmek isteyen bir sistemin kendi kendisini düzeltmesi olasılığı bulunmamaktadır, çünkü hiçbir krizini ya da arızasını kamu müdahalesi olmadan ve zararları sosyalleştirilmeden kendi kendine çözememektedir. Bu arada (geleneksel) muhasebe, değerlendirme sürecinde silah satışı ya da açlık çeken bir ülkeye buğday satışı gibi yıkıcı ya da yapıcı faaliyetleri ayırt etmemekte, tüm bu faaliyetlerin kazanç ürettikleri sürece değer yarattığını ve bu anlamıyla elde edilen karın kirli ya da temiz olmasının herhangi bir önemi olmadığını varsaymaktadır. (Yaşar ve Yükçü, 2018:21) Oysa kapitalizmin sermaye ile birlikte kutsallaştırdığı kar, tümü temiz kabul edilse bile kendi başına son derece sorunlu bir kavram oluşturmaktadır. Bir kez, bu kavramın işaret ettiği bir nesne (karşılık, gönderge) bulunmadığı için doğrulaması yapılamamakta, kendisi de işaret ettiği bir nesne bulunmayan ve sosyopolitik bir sürecin ürünü olan genel kabul görmüş muhasebe ilke ve stan-

dartlarına göre sonsuz ve birbirine gönderme yapan bir döngü içinde hesap (imal) edilmektedir. Daha da önemlisi, geleneksel muhasebenin kar kavramı, sermayedarların karşılığında bireysel emeğini ortaya koymadan üretimden aldığı payı göstermekte, ancak üretimin diğer asal bileşenlerinin paylarını maliyet ve/veya gider kavramları adı altında bastırmakta, değersizleştirmekte ve dışlamaktadır. Ancak karı dar anlamda tanımlama ve hesaplama zorunluluğu bulunmamaktadır, çünkü ücretler emeğin, vergiler devletin, rant doğal kaynak sahiplerinin karı niteliğindedir ve kar kavramı bu biçimde asıl üretim güçleri olan toplumu ve doğayı da içine alacak biçimde tanımlanıp katma değer kavramına yaklaştırıldığında, geleneksel muhasebenin kar maksimizasyonu amacı ile tam bir çelişki ve giderek çatışma içine girmektedir. Karın geniş anlamda tanımlanması üretim sürecinin teknik/teknolojik niteliğinin ötesinde sahip olduğu sosyal doğasını da kabul etmeyi ve dolayısıyla üretim sürecinin çıktılarının sosyal olarak bölüşümünü de gerektirmekte, etkinlik ve verimlilik ölçütleri adalet ölçütleriyle birlikte değerlendirilmek zorunda kalmaktadır. Sonuç olarak, dar anlamda kar maksimizasyonu muhasebenin temel eşitliği ve ekonominin genel dengesinde toplumun ve doğanın dışsallaştırması ya da yabancılaştırılması, kar optimizasyonu ise sözü edilen eşitlik ve dengede toplumun ve doğanın içselleştirilmesi ya da etkinleştirilmesi anlamına gelmektedir. Öte yandan, muhasebe doğal ve beşeri sermayedeki azalışları (dışsallıkları) kaydedip yansıttıkça bugünkü ekonomik büyümenin sürdürülebilir olmadığını da göstererek (uygunsuz gerçekleri göstererek) insanları silkeleyebilmekte ve harekete geçirebilmekte, hızla tüketilen ve kendisini yenileyemeyen doğal ve beşeri sermayenin destekleyebileceği, büyütebileceği, artırabileceği bir refah ve mutluluk olamayacağını tüm çıplaklığıyla sergilemekte, sadece gerçek ihtiyaçlarını (talepleri, istekleri ve beklentileri değil) karşılayan bir ekonomi ve sadece ihtiyaçlarının karşılanması ile mutlu olan ve refahı böyle tanımlayan bir toplum yaratılmasına büyük katkı sunabilmektedir.

Ekonomik, sosyal ve örgütsel temeller değişmeden yaratılan farklı muhasebeler mevcut ekonomik, sosyal ve örgütsel yapıya uyum göstermek zorunda kalmaktadır. Sosyal muhasebe uygulamalarının uzun bir süre kabul edilmek istenmemesi ve sonrasında kurumsallaşamaması, gönüllü ve özel girişimler olarak kalması, tekdüzen hale getirilememesi, geri bildirim ve yaptırım mekanizmalarından yoksun bırakılması, kural oluşturma sürecindeki çok başlılık, yasalar ve yaptırımlar ile desteklenmemesi ve zorunlu sayılmaması ile sosyal maliyetlerin büyük ölçüde piyasa tarafından düşük değerlendirilmesi ya da hiç değerlendirilmemesi gibi temel sorunlar söz konusu uyumu ya da ele geçirilmeyi göstermekte, sosyal muhasebenin gerçekten sosyal sonuçlar değil, finansal muhasebeye benzer biçimde güçlü örgütlerden yana ekonomik sonuçlar yaratmayı sürdürmesine yol açmaktadır. Bunun sonucunda örgütler sadece karlılık ve büyüme dönemlerinde gönüllü ve isteğe bağlı olarak sosyal uygulamalar ve muhasebelere başvurmakta, karlılık ve büyüme aşağı yönlü olduğunda söz konusu uygulama ve muhasebelere vazgeçilmektedir.

Sosyal sistemler sosyal ürünlerdir, doğal ve evrensel ürünler değildir; insanlar onları değiştirmek isterse değiştirmekte, sosyal sistemleri değiştirmeden ona bağlı ve onun altında çalışan tüm alt sistemlerin farklı davranması ve farklı sonuçlar üretmesi beklenmemektedir. Eleştirel düşünce sosyal ve ekonomik sistemi değiştirmeden gerçek anlamda sosyal bir muhasebe olamayacağını, sosyal muhasebe deneylerinin özellikle gevşek çerçeveli, sınırları belirsiz ve gönüllü bırakılarak mevcut sistemi ve statükoyu koruma araçlarına dönüşeceğini iddia ederken tarihsel olarak haklı görünmektedir. Muhasebeyi kapitalizmi değiştirmeden değiştirmeye çalışmak yerine bu enerjiyi daha sosyal, demokratik, eşitlikçi ve özgürlükçü

bir düzen isteyen diğerk güçlerin ve kurumların enerjisi ile birleştirip önce sosyal ve politik düzeni değiştirmeyi, muhasebenin söz konusu büyük değişimin izinde yeniden yapılandırılmasını, başka bir deyişle mevcut güçler dengesinde ileri geri küçük adımlar atmak yerine, önce güçler dengesine müdahale edip oluşabilecek yeni eşitlikçi, adil ve özgürlükçü güç dengesine göre ileriye doğru büyük adımlar atmayı önermektedir. Toplum, örgütü ve bireyi veri kabul eden bir ortodoks düşünce uygulamaları teknik olarak iyileştirmekle yetinmekte, toplumun, örgütün ve bireyin değişmesini isteyen eleştirel düşünce ise uygulamaları teknik olarak iyileştirmenin çok sınırlı etkileri olacağını, adaletsiz ve yanlış uygulamaların değiştirilmesi de gerektiğini, dolayısıyla muhasebenin değişmesi için öncelikle toplumun, örgütün ve bireyin değiştirilmesine yönelik sosyal, ekonomik ve politik mücadeleler yapılması gerektiğini ve böyle bir sosyal ortamda faaliyet gösterecek şirketler de dahil tüm demokratik ve sosyal örgütlerin zorunlu olarak cesur yeni muhasebe uygulamalarına yöneleceklerini değerlendirmektedir.

KAYNAKÇA

- Armstrong, P. (1987). "The Rise of Accounting Controls in British Capitalist Enterprises". *Accounting, Organizations and Society*, Vol.12, No.5, pp.415-36.
- Armstrong, P. (1991). "Contradiction and Social Dynamics in the Capitalist Agency Relationship". *Accounting, Organizations and Society*, Vol.16, No. 1, pp. 1-25.
- Berry, T. (1989). "Authority, Accountability and Accounting". Ed. Chua, W.F., Lowe, T., Puxty, T. *Critical Perspectives in Management Control* içinde (ss.63-78). London: Macmillan Press Limited.
- Black, J. ve Neathey, F. (1989). "Labour and Deskillling: A Critique of Managerial Control in the Glass Industry". Ed. Chua, W.F., Lowe, T., Puxty, T. *Critical Perspectives in Management Control* içinde (ss.161-81). London: Macmillan Press Limited.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A.G. (1985). "Accounting in its Social Context: Towards a History of Value Added in the United Kingdom". *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 10, 381-413.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A. Hughes, J. ve Nahapiet, J. (1980). "The Roles of Accounting in Organizations and Society". *Accounting, Organizations and Society*. pp.Vol5, No.1, 5-21.
- Burrell, G ve Morgan, G. (2016). *Sociological Paradigms and Organisational Analysis: Elements of the Sociology of Corporate Life*. New York: Routledge.
- Capps, T, Hopper, T., Mouritsen, J., Cooper, D. ve Lowe, T. (1989). "Accounting in the Production and Reproduction of Culture". Ed. Chua, W.F., Lowe, T., Puxty, T. *Critical Perspectives in Management Control* içinde (ss.217-44). London: Macmillan Press Limited.
- Chua, W.F., Lowe, T. ve Puxty, T. (1989). "Introduction". Ed. Chua, W.F., Lowe, T., Puxty, T. *Critical Perspectives in Management Control* içinde (ss.3-7). London: Macmillan Press Limited.
- Cooper, D., Puxty, T., Lowe, T. ve Willmott, H (1989). "The Accounting Profession, Corporatism and the State". Ed. Chua, W.F., Lowe, T., Puxty, T. *Critical Perspectives in Management Control* içinde (ss.245-70). London: Macmillan Press Limited.
- Cooper, D.J. ve Sherer, M.J. (1984). "The Value of Corporate Accounting Reports: Arguments for a Political Economy of Accounting". *Accounting, Organizations and Society*, Vol.9, No. 3/4, pp. 207-32.
- Hines, R.D. (1989). "The Sociological Paradigm in Financial Accounting Research". *Accounting, Auditing, Accountability Journal*, Vol.2, No.1.
- Hopwood, A.G. (1985). "The Tale of a Committee that Never Reported: Disagreements on Intertwining Accounting with the Social". *Accounting, Organizations and Society*, Vol.10, No. 3, pp. 361-77.
- Hopwood, A.G. (1987). "The Archaeology of Accounting Systems". *Accounting, Organizations and Society*, Vol.12, No.3, pp. 207-34.
- Hopwood, A.G. (1989). "Accounting and the Pursuit of Social Interests". Ed. Chua, W.F., Lowe, T., Puxty, T. *Critical Perspectives in Management Control* içinde (ss.141-57). London: Macmillan Press Limited.
- Knights, D. ve Collinson, D. (1987). "Disciplining the Shop floor: A Comparison of the Disciplinary Effects of Managerial Psychology and Financial Accounting". *Accounting Organizations and Society*, Vol.12, No.5, pp.457-77.
- Knights, D. ve Roberts, J. (1982). "The Power of Organization or the Organization of Power?". *Organization Studies*. 1982, 3/1:47-63.
- Laughlin, R.C. (1987). "Accounting Systems in Organizational Contexts: A Case for Critical Theory". *Accounting, Organizations and Society*, Vol.12, No.5, pp.479-502.

- Laughlin, R.C. ve Puxty A.G. (1981). "The Decision-Usefulness Criterion: Wrong Card, Wrong Horse?". *The British Accounting Review*. 43-87.
- Lowe E.A. ve Mcinnes, A.J.M. (2007). "Control in Socio-Economic Organizations: A Rationale for the Design of Management Control Systems, (Section I). *The Journal of Management Studies*, 8(2):213-27.
- Lowe, E.A. ve Tinker, A.M. (1977). "New Directions for Management Accounting". *Omega. The International Journal of Management Science*, Vol.8, No.2.
- Lowe, E.A. (1971). "On the Idea of A Management Control System: Integrating Accounting and Management Control". *Journal of Management Studies*. Wiley Blackwell, Vol.8 (1), pp.1-12.
- Lowe, E.A. (1974). "Comments on Georgiou's the Goal Paradigm and Notes towards a Counter Paradigm". *Administrative Science Quarterly*. Vol.19, No.2 .pp. 253-4.
- Lowe, T. ve Puxty, T. (1989). "The Problems of a Paradigm: A Critique of the Prevailing Orthodoxy in Management Control". Ed. Chua, W.F., Lowe, T., Puxty, T. *Critical Perspectives in Management Control* içinde (ss.9-28). London: Macmillan Press Limited.
- Lowe, T. ve Tinker, T. (1989). "Accounting as Social Science: Abstract versus Concrete Sources of Accounting Change". Ed. Chua, W.F., Lowe, T., Puxty, T. *Critical Perspectives in Management Control* içinde (ss.47-61). London: Macmillan Press Limited.
- Merino, B.D. (1998). "Critical Theory and Accounting History: Challenges and Opportunities". *Critical Perspectives on Accounting*. 9, 603-16.
- Merino, B.D. ve Neimark, M.D. (1982). "Disclosure Regulation and Public Policy: A Sociohistorical Reappraisal". *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol.1, Issue 1, 33-57.
- Merino, B.D., Mayper, A.G. ve Tolleson, T.D. (2010). "Neoliberalism, Deregulation and Sarbanes-Oxley: The Legitimation of a Failed Corporate Governance Model". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.23 No.6, pp.774-92.
- Neimark, M.D. (1995). "The selling of ethics: The ethics of business meets the business of ethics". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.8 No.3, pp. 81-96.
- O'Leary, T. (1985). "Observations on Corporate Financial Reporting in the Name of Politics". *Accounting, Organizations and Society*, Vol.10, No.1, pp. 87-102.
- Otley, D. (1989). "A Strategy for the Development of Theories in Management Control". Ed. Chua, W.F., Lowe, T., Puxty, T. *Critical Perspectives in Management Control* içinde (ss.27-45). London: Macmillan Press Limited.
- Pettigrew, A.M. (1972). "Information Control as a Power Resource". *Sociology*.pp.187-204. London: Sage Publications.
- Power, M. (1992). "After Calculation? Reflections on Critique of Economic Reason by Andre Gorz". *Accounting, Organizations and Society*, Vol.7, No.5, pp.477-99.
- Puxty, A.G., Willmott, H.C., Cooper, D.J. ve Lowe, T. (1987). "Modes of Regulation in Advanced Capitalism: Locating Accountancy in Four Countries". *Accounting, Organizations and Society*, Vol.12, No.3, pp.273-91.
- Puxty, T, Chua, W.F., (1989). "Ideology, Rationality and the Management Control Process". Ed. Chua, W.F., Lowe, T., Puxty, T. *Critical Perspectives in Management Control* içinde (ss.115-39). London: Macmillan Press Limited.
- Roberts, J. (1984). "The Moral Character of Management Practice". *Journal of Management Studies*, 21, 3.
- Roberts, J. (1989). "Authority or Domination: Alternative Possibilities for the Practice of Control". Ed. Chua, W.F., Lowe, T., Puxty, T. *Critical Perspectives in Management Control* içinde (ss.271-91). London: Macmillan Press Limited.

- Roberts, J. ve Scapens, R. (1985). Comments on Georgiou's the Goal Paradigm and Notes towards a Counter Paradigm. *Accounting, Organizations and Society*. Vol.10, No.4. pp.443-56.
- Robson, K. ve Cooper, D.J. (1989). "Power and Management Control". Ed. Chua, W.F., Lowe, T., Puxty, T. *Critical Perspectives in Management Control* içinde (ss.79-114). London: Macmillan Press Limited.
- Saravanamuthu, K. ve Tinker, T. (2003) "Politics of Managing: the Dialectic of Control". *Accounting, Organizations and Society* 28 (2003) 37-64.
- Sikka, P., Willmott, H. ve Lowe, T. (1989). "Guardians of Knowledge and Public Interest: Evidence and Issues of Accountability in the UK Accountancy Profession". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, pp. 47-71.
- Tinker, T. (1991). "The accountant as partisan". *Accounting, Organizations and Society*, Vol.16, 3, pp.297-310.
- Tinker, T. ve Neimark, M.D. (1988). "The Struggle over Meaning in Accounting and Corporate Research: A Comparative Evaluation of Conservative and Critical Historiography". *Accounting, Auditing & Accountability*, Vol 1. No 1. pp.55-74, New York: Routledge.
- Yaşar, Ş. ve Yükçü, S. (2018). "Büyük Sorgulama: Muhasebe ve Şiddet İlişkisi". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. Özel Sayı. 20, ös15- ös32.
- Willmott, H. (1989). "Autocritique". Ed. Chua, W.F., Lowe, T., Puxty, T. *Critical Perspectives in Management Control* içinde (ss. 331-40). London: Macmillan Press Limited.
- Willmott, H. (1993). "Strength is Ignorance; Slavery is Freedom: Managing Culture in Modern Organizations." *Journal of Management Studies*. 30:4 1993, 515-50.