

Muhasebenin Ekonomi Politigi: İç Dinamikler

The Political Economy of Accounting: Internal Dynamics

Yrd. Doç. Dr. Canol Kandemir

Öz

Ekonomik ve politik düşünce ve sistemlerin bir uzantısı olan muhasebe görünüşte kamunun tümüne hizmet etmekle birlikte, özünde temel olarak ekonomik ve politik iktidarı elinde bulunduran şirketler dünyası ile onun yatırımcı ve alacaklılarının talep ve gereksinimlerini gözetmektedir. Ekonomi ve politikanın muhasebeyi biçimlendirmesi, ekonomik ve politik güçlerin de muhasebe düzenlemelerini yapması olgusu uygulamada en iyi ve belirgin biçimde kural konulması ve standartların oluşumu süreçlerinde gözlenmektedir. Nitekim söz konusu süreçler genellikle üst yönetiminde politik otorite olarak yasama organının, orta yönetiminde gözetimci olarak öz düzenleyici kuruluşların ve alt yönetiminde ise uygulamacı olarak standart oluşturucuların olduğu ekonomik ve politik bir yapı tarafından yönetilmektedir. Standart oluşturma süreci muhasebenin salt normlar ve yöntemlerden ibaret olmadığını, sosyal, ekonomik ve politik faktörleri de veri olarak aldığı ve daha önemli söz konusu faktörlerin standart oluşumunun temel belirleyicileri olduğunu göstermektedir. Ulus-devletin son onay ve başvuru makamı olarak varlığı bir olgu olduğuna ve ulus-devlet ekonomik ve politik sistem tarafından biçimlendirildiğine göre, standart oluşturma sürecinin kaçınılmaz olarak ekonomik ve politik çıkar ve baskılara açık kalacağını önceden bilmek, dolayısıyla bu gerçekliği sorunlu bir konu olarak değerlendirmek ve salt standart oluşturma sürecini demokratikleştirmeye odaklanmak yerine eşzamanlı olarak ekonomi ve politikayı daha demokratik bir yapıya kavuşturmak ve standart oluşturma sürecinin böylesi geniş ve demokratik bir ortamda kendi içinde ve teknik olarak da daha demokratik biçimde çalışmasını sağlamak gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Doğruluk ve GKGMI (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri), Muhasebe Standartlarının Politizasyonu, Standart Oluşturma Süreci

Abstract

Although as an extension of economic and political thinking and systems accounting seems to serve the public as a whole, in essence it mainly favors the needs and demands of the corporate world and its investors and creditors. The fact that economy and politics form accounting and economic and political powers make accounting regulations is best and clearly observed in practice in the rule-making and standard-setting processes. As a matter of fact, these processes are governed by an economic and political structure whose top management is performed by the legislative power as the political authority, its middle management by the self-regulatory bodies as the watchdog and its lower management by standard setters as the practitioner. The standard setting process indicates that accounting is not only composed of norms and techniques, but also accept social, economic and political factors as given and what is more important, these factors are the key determinants of standard setting. Since the existence of the nation-state as the last resort and approving authority is a fact and it is formed by the economic and political system, it should be known beforehand that standard setting process will inevitably be exposed to economic and political pressures and interests and therefore instead of regarding this reality as a problematic issue and focusing only to make standard setting process more democratic, it needs to democratize the economy and politics and simultaneously enable the standard setting process to technically work in such a broader and more democratic context.

Keywords: Fairness and GAAP (Generally Accepted Accounting Principles), Politicization of Accounting Standards, Standard Setting Process.

Giriş

Muhasebe gerek geçmişte ve gerekse günümüzde kendi başına (özerk) davranabilen bir uygulama ve meslek olmamıştır. Öz düzenleme yapabildiği dönemlerde bile söz konusu olan kamunun devrettiği yetkilerin belirlenen bir çerçevede kullanılmasındır. Gerçekte, muhasebe doğuşundan itibaren ekonomik ve politik sistemlerin bir yansıtıcısı ve hatta bir aracı kimliğindedir. Bu durum muhasebenin sosyo-ekonomik ve politik işlevlerinde somutlaşmakta, destek ve dağıtım işlevlerinin tarafsız ve nesnel biçimde yerine getirilemediği gözlenmekte ve son tahlilde muhasebe ekonomik ve politik sistemin amaç ve önceliklerine uyum göstermektedir. Ekonomiye ve politikaya bağımlılık muhasebe kuralları ve düzenlemelerinin yapılması sürecinde belirgin biçimde açığa çıkmakta, bu süreçte politik, ekonomik ve kurumsal dinamikler iç içe geçmektedir. Yasama organının yetki ve sınırlarını belirlediği bir çerçevede kamunun ya da kamunun yetkilendirdiği kuruluşların gözetiminde yapılan standart oluşturma çalışmaları ekonomik ve politik etkilere ve baskı gruplarına açık bir süreç niteliğindedir. Bununla birlikte, muhasebe kural ve standartlarının oluşturulması sürecinde kullanılan kurul ve mekanizmaların ekonomik ve politik etkiler altında çalışması gerçekliğin yalnızca bir boyutunu (ön plan) oluşturmaktadır. Muhasebe gerçekliğinin öbür boyutu (ön plan) ise muhasebenin kurumsal bir uygulama olarak yüksek düzeyde politik ve ekonomik bir dış ortamda varlığını sürdürmesi olmaktadır.

İçsel (muhasebe ve denetim) ve dışsal (ekonomik ve ticarî) risklerin ve belirsizliklerin olduğu bir ortamda toplum (finansal bilgi kullanıcıları) çoğu zaman bu yapısal ve kurumsal ilişkilerin farkında olmaksızın muhasebeden öncelikle gerçek ve doğru bilgiler üretmesini ve açıklamasını, sonrasında bir dizi sosyal ve ekonomik işlevi adil ve tarafsız biçimde yerine getirmesini beklemektedir. Ancak teknik bir araç ya da mekanizma olmanın ötesinde sosyal, ekonomik ve kurumsal bir uygulama, hazırlayıcı (yazarın) ve kullanıcının (okurun) konumuna göre farklı anlamlar yüklenebilen bir dil olarak muhasebe ekonomik ve politik baskılara mârûz kalmakta, dolayısıyla nötr ve nesnel finansal bilgiler üretmekten uzaklaşmaktadır. Aynı biçimde, kurumsal bir uygulama olarak temel aldığı kurallar genel kabul görmüş olabilmekte, ancak

bu durum finansal bilgi ve raporların gerçekliğini ve doğruluğunu güvence altına almamaktadır. Son olarak, muhasebe sanayi devriminin etkilerini ve izlerini taşıdığından reel olanı temsil etmede yeterli iken gerçeküstü ve sanal finansal alanı temsil etmede aynı yeterliliği gösterememekte, dolayısıyla bir temsiliyet krizi de yaşamaktadır.

Muhasebe günümüzde aydınlanma çağının gerçekleri temsil etme iddiasını kaybetmiştir, çünkü toplumlar endüstri devrimi sonrası ve postmodern kültür ortamına girdikçe muhasebe bilgisinin niteliği değişime uğramış, muhasebe rapor ve açıklamaları ile piyasanın algılamaları farklılaşmıştır. Şirketlerin piyasa değerleri ile muhasebenin defter değerleri arasındaki fark giderek açılmış, muhasebe bilgi yüklü ekonomilerde şirketlerin değeri ve performansı hakkında yararlı bilgi verememiştir. Sorun, şirketlerin değer taşıyan bilgi tabanlı varlıklarına (knowledge assets) muhasebenin değerlendirilmesinden kaynaklanmaktadır. Sözü edilen temsiliyet krizi muhasebenin ticaretin ve kamu kesiminin iletişim aracı ve dil olarak kullanılması ve anlamlandırılmasındaki farklı yaklaşımlar ile giderek büyümektedir (Macintosh, 2005, s.xi, xiii,4,10,28,68-72,75,114-9). Nitekim muhasebe hesaplamaları da dahil bütün işletme sistemleri belirli bir çerçevedeki anlamına göre yorumlanmaktadır ve bu çerçeve büyük ölçüde kurumsal ortam ve yapılar tarafından belirlenmektedir (Hopwood ve Miller, 1994, s. 43-4, 334).

Bu bağlamda muhasebenin nasıl bir meslek, dil ve kurumsal uygulama olduğu, ekonomi ve politikadan nasıl etkilendiği, kendi iç çalışmaları ve özellikle muhasebe kural ve standart oluşturma çalışmalarını yaparken hangi etmenleri dikkate aldığını belirlemek ondan beklentilerin gerçekçi biçimde oluşturulmasında, işlevlerinden tam olarak yararlanılmasında ve muhasebe risklerinin doğru saptanmasında öncelikli bir çalışma alanı durumuna gelmektedir. Muhasebe kural ve dolayısıyla bilgilerinin üretildiği ortam ve üretim sürecinin doğru ve gerçek bir görünümü ortaya konulabilir ise, muhasebenin neden olduğu düşünülen olgu ve sorunların analizi daha etkili biçimde yapılabilecek, muhasebe kurumsal ve meslekî olarak toplum ve ekonomideki anlaşmazlıkların çözümü ile ekonomik ve toplumsal refahın yükseltilmesinde yamsal bir katalizör ve hakem rolü oynayabilecektir.

Sosyal, Ekonomik, Politik ve Kurumsal Bir Uygulama Olarak Muhasebe

Muhasebe, genellikle ekonomik karar alma sürecini desteklemek amacıyla finansal verilerin saptanması, ölçülmesi, özetlenmesi ve analiz edilmesi biçiminde tanımlanmaktadır. Bu yaklaşım muhasebe disiplini nötr, teknik ve değer yargılarından uzak bir uygulama olarak ele almakta ve tekniklerin öğrenilmesine odaklanmaktadır (Mook, 2013, s. 5). Böyle bir muhasebe ise çoğu zaman nesneleştirilmekte, insansızlaştırılmakta ve toplumun dışında düşünülmektedir. Gerçekte ise toplumsal bir uygulama olarak muhasebe toplum refahı ve bireylerini etkilemektedir. Bu etki her zaman açık ve doğrudan değildir, ancak muhasebe ile bağlantılı her faaliyetin toplumsal sonuçları olmaktadır (Ordelleide, 2004, s. 269-75). Buna muhasebenin temel konusunun insanın ekonomik ve ticarî faaliyetleri olduğu da eklenebilir. Ayrıca muhasebede gelir ve refah olguları mutlak değerler değil, değer yargıları niteliğindedir; tanımlayıcı değil, hüküm ve norm ifade edicidir; nesnel değil, öznel; tekil değil, çoğuldur. Dolayısıyla muhasebenin sosyal, ekonomik ve politik amaçları belirlendikten sonra muhasebe kurallarının geliştirilmesi işinin teknik uzmanlığa kaldığı düşüncesi doğrulanmamıştır. Söz konusu düşünce, muhasebe eğitiminde politikaya yeterince önem verilmemesi ve politik konular ihmâl edilerek sorunun görece olarak daha az önemli ve teknik yönlerinin öne çıkarılması ile giderek kökleşmiştir (Gerboth, 1973, s. 478-80). Bununla birlikte, muhasebe tümüyle teknik bir konu olmaktan çok daha fazlasıdır, çünkü muhasebe teknik ve uygulamaları sosyal ve kurumsal değişime temelden bağlı bulunmakta, kurumlar içinde gerçekleştirilen muhasebe uygulamalarının işlevselliği ile muhasebenin sosyal konumu ve amaçları birbirleriyle ilişkili değerlendirilmektedir (Hopwood ve Miller, 1994, s. 133). Muhasebe bir yandan yasalar, standartlar, düzenlemeler, meslekî ilke ve kararlar ile oluşan hukuksal bir çerçevedir; bir yandan meslek faaliyetlerini düzenleyen dinamik bir sistem ve süreçtir; öte yandan ekonomik süreç ve üst-yapı ile ilişkili teorik bir aygıt olarak ekonomik sürecin aracı konumunda kârın çıkar grupları arasında, ekonomik kaynakların ise sermaye piyasalarında dağıtım işlevlerini görmektedir (Oguri, 2005, s.89). Geniş anlamda ise muhasebe uzmanlaşmayı, değişimi, rekabeti, anlaşmazlıkları çözüme kavuşturan ve sosyal düzeni yeniden inşa eden uygulamaları, gelenekleri ve ideolojileri dikkate almaktadır. Bu bağlamda, muhasebenin sosyal rolünü öne çıkaran ayrırcı

özelliği ekonomik değişim sürecinde yaşanan anlaşmazlıkların çözümünde hakemlik yapması olmaktadır. Zaten muhasebe ekonomi, antropoloji, sosyoloji, felsefe ve diğer disiplinlerle ilişkilendirildiği zaman salt defter ve kayıt tutma işi olarak anlaşılammakta, başta servetin yeniden dağılması sürecinde karşılaşılabilecek anlaşmazlıklar olmak üzere sosyal anlaşmazlık ve çelişkilerin çözümünde kapitalizmin hakemi sayılmaktadır. Bu nedenle, milyonlarca insanın yaşamını etkileyen en karmaşık sorunlarda muhasebe politika ve uygulamaları tek başına sorumlu değilse de, bilinenenden daha belirleyici ve sorumlu olduklarından muhasebe soyut, yalıtılmış, teknik bir konu olarak değil, daha çok sosyal değişimin arkasındaki etkili bir güç olarak değerlendirilmektedir. Tarihsel olarak da, muhasebecilerin kimseye zarar olmayan kayıt memurları olmadığı, fakat sosyal mücadelelerde arabulucu, eşitsiz alışverişlerin mimarı, yabancılaşmanın araçları ve başkalarının yaşam deneyimlerine el konulmasında suç ortağı olabildikleri ve dolayısıyla muhasebedeki temel sorunların sistemik ve kurumsal olduğu saptanmaktadır. Son tahlilde, muhasebe salt nesnel ve teknik bir uzmanlık alanı olmayıp tersine sosyal, insanî ve ahlâkî yetersizlikler taşımaktadır (Tinker, 1985, s. xv-xvii-xxi, 103, 204-7).

Muhasebe bir ülkenin açıklama ve raporlama yeterliliği olarak tanımlandığında da politik, ekonomik ve demografik bir çevrede kurumsal olarak işlevsel olmakta ve değişim geçirmektedir. Nitekim, politik sisteme bağlı olarak politik hak ve özgürlüklerin kısıtlanması genel olarak tüm özgürlükleri kısıtlamakta, bu arada tam ve doğru açıklama ilke ve uygulamalarına bir engel oluşturabilmektedir. İnsanlar politik iktidarı seçemediği ve hükümet politikalarını etkileyemediği zaman, tam ve doğru açıklama ilkesine bağlı olan bir muhasebe mesleği ve endüstrisi yaratma olasılığı zayıflamaktadır. Bu nedenle, politik özgürlükler ile muhasebecilerin açıklama ve raporlama özgürlükleri arasında pozitif bir ilişki olduğu varsayılmaktadır. Öte yandan, muhasebenin sosyal işlevi (ekonomik faaliyetlerin ölçülmesi ve ilgili kullanıcılara ulaştırılması) sadece ekonomik gelişmenin bir sonucu değil, aynı zamanda kalkınma sürecini desteklemek için yararlı bir araç konumundadır, çünkü her bir ekonomik sektörün etkinlik ve verimliliğini ölçen finansal raporlama araçları da muhasebe kapsamında değerlendirilmektedir (Belkaoui, 1984, s. 251-3). Finansal raporlamada muhasebenin kullandığı teknolojiler (araçlar) ekonomik ve politik kurumlar tarafından

şekillendirilmekte ve dönüp bu kurumları etkilemektedir (Sunder, 2005, s. 384). Politika, muhasebeyi yaptığı düzenlemeler aracılığıyla kurumsal olarak değiştirmekte, önerilen değişiklikleri yönlendirebilmekte ve engelleyebilmekte ya da mevcûd muhasebe uygulamalarını sorgulayabilmekte, muhasebe uygulamacıları ise oluşan bu statükoyu kullanmakta ve pekiştirmektedir. Politikanın düşünce biçimini değiştirmesi için muhasebe ile ilgilenenleri değiştirmesi gerekmemekte, yasa ve düzenlemeler aracılığıyla kurallara genel kabul görmüş özelliği kazandırılması yeterli olmaktadır, çünkü son tahlilde muhasebe ilke, teori ve uygulamaları düşünce yapıları ya da modelleri ile, muhasebe de özünde sermayenin kavramlaştırılması, rakamlarla ifade edilmesi, izlenmesi ve bütçelenmesi ile uğraşmaktadır. Politika muhasebe uygulamalarını değiştirdiği zaman muhasebe ile ilişkili kurumlardan oluşan ağı da değiştirdiği için toplumsal gruplar muhasebe kurallarını kullanarak ekonomik konumlarını değiştirmeye (iyileştirmeye) çalışmakta, dolayısıyla bu kurallar politik ve ekonomik nitelik kazanmaktadır (Ordeltcheide, 2004, s. 278-9).

Ekonomi ve politika ile doğrudan ilişkili olmakla birlikte muhasebe geçmişte gerçeğin peşinde koşan bir alan değerlendirilmiştir (Gerboth, 1973, s. 478). Muhasebenin teknik bir uygulama, meslek ve nötr (tarafsız) bir araç olarak ulusal ve uluslararası standartlar çerçevesinde geçerli (ilgili) ve nesnel (manipüle edilmemiş) finansal bilgi vermesi öngörülmüştür. Bu yaklaşıma göre, muhasebe karar vericilere (yönetici ya da politikacılara) belirli hedeflere ulaşmak için aldıkları kararlarda nötr biçimde destek olmaktadır (Ezzamel vd., 2008, s. 2-3). Ekonomik hesaplamaların bir alt biçimi olarak muhasebe anılan teknik işlevlerini "hesaplama" kavramı ile tanımlanabilecek geniş bir çerçevede yerine getirmektedir. Muhasebe sosyal otoritesini de büyük ölçüde finansal rakamlarla uyumlu böyle bir nesnellik ve tarafsızlıktan almaktadır. Bir teknoloji ve araç olma özelliği sayesinde muhasebe, politik çıkarlar ve oyunlar ile tartışmadan uzak bir meşruiyete sahip olduğunu iddia edebilmektedir. Nitekim nesnelligi ve meşruiyetine ilişkin soru işaretlerine rağmen muhasebe Batı toplumlarında ekonomik ve sosyal yaşamı yönetmenin önde gelen aracı ve giderek içsel ve yapısal bir bileşeni olarak kabul edilmektedir. Liberal demokratik batılı toplumlar ekonomiyi kendi yasa ve düzenlilikleri olan ayrı ve özel bir alan, bireyi de temel bir sorumluluk noktası olarak belirlediği için muhasebe merkezi bir konuma sahip

olmaktadır. Düşük maliyet, rekabetçilik, verimlilik, karar alma, sorumluluk gibi düşünceler kurumlar, süreçler ve bireyler için gerçeklik durumuna geldikçe, muhasebenin hesaplama araçları gelişmekte ve yaygınlık kazanmaktadır. Muhasebe değişen hesaplama uygulamalarının verdiği bilgiler yardımıyla ekonomik süreçleri finansal anlamda görünür ve somut kılmakta, ürettiği finansal rakamlar aracılığıyla ekonomik süreçlerin sınırlarını belirlemekte ve ekonomik alanı yeniden ve yeniden oluşturmaktadır. Ekonomik politikalar ile birbirinden ayrı düşünilemeyen hesaplamalar ise belirli ajan ya da aktörler tarafından kurumsallaşmış bir ortamda yapılmaktadır. Ekonomik düşüncelerin kullandığı sınıflandırmalar ve kavramlar değiştikçe, ekonomik hesaplamalar da değişmek zorunda kalmaktadır. Muhasebe hesaplamalar aracılığıyla ürettiği bilgi ve raporların yarattığı ekonomik sonuçlar nedeniyle kurumların sınırlarını aşmakta ve daha geniş sosyal ve ekonomik roller üstlenmektedir. Böylelikle muhasebe yaşamı, sosyal gerçekliği, bireysel ve kurumsal kararları, faaliyetlerin yönetimi ve örgütlenmesini etkileyen sosyal ve kurumsal bir uygulamaya dönüşmektedir. Bu koşullar altında, sosyal ve ekonomik yaşamın içine nüfuz eden muhasebeyi ekonomik faaliyetlerle ilgili gerçekleri belgeleyen ve raporlayan nötr bir araç olarak görmek gittikçe zorlaşmaktadır (Hopwood ve Miller, 1994, s. 1-4, 10-1, 14, 27-29, 40-1).

Muhasebeye teknik yaklaşımın kökeni modernleşme sürecinde yatmaktadır. Bu süreçte, kapitalistleşme (üretim faktörlerinin metalaşması) ile birlikte emek ve diğer bütün faktörler kâr amacına tâbi tutulmuştur (Catchpole vd., 2004, s. 1042). Bu olguyla bağlantılı teknik ve bilimsel gelişme odaklı aydınlanma düşüncesi, muhasebe uygulamalarını da mümkün kılmış ve laik bir kültür, sürekli ekonomik büyüme, başka dünyaların sömürülmesi yoluyla genişleme ve bireyleşmiş bir toplum yaratmıştır. (Chwastiah ve Lehman, 2008, s. 315) Kurumsal bir uygulama olarak muhasebe sözü edilen aydınlanmayı yaşamış, rasyonel toplumların mit yapısı içinde önemli bir bileşen olarak değerlendirilmiştir. Muhasebecinin çevresinde dönen mitler kurumsal amaçlara ulaşmak için kullanılmıştır. Bu mitler ister maliyetlerle ilgili özel yöntemler, isterse bu toplumlar finansal değerlere verilen önem ile ilgili olsun, hekimlik gibi rasyonel meslekler ile aynı temelde algılanmıştır (Hopwood ve Miller, 1994, s. 9). Meslekler ise sosyal koşullar tarafından biçimlendirilmekte, sosyal anlaşmazlıklar-

da birer aktör haline gelmekte, dolayısıyla sosyal ve tarihsel roller yüklenmektedir. Meslekî faaliyetler ve onları destekleyen düşünceler bir yandan içinde buldukları ekonomik ve toplumsal değişme sürecinin bir parçası olarak değişime uğramakta, öte yandan dönüp yaşamın ruhsal, estetik, maddî ve diğer zorluklarının ortaya konulmasında etkili olmaktadır. Sosyal faktörler meslekî faaliyetler ile sosyal anlaşmazlıklar arasındaki bağlantıya işaret etmekte, dikkati ekonomik ve sosyal refahın yaratılması ve dağıtılması üzerinde yaşanan mücadelelere çevirmektedir. Bu mücadelelerde muhasebe sosyal anlaşmazlıkları ve çelişkileri çözümlenmek için bir araç, sosyal bileşenler arasındaki değişimin koşullarını değerlendirmek için bir aygıt, sosyal tercihleri belirleyen, değerlendiren ve hakemlik yapan bir kurumsal bir mekanizma durumuna gelmektedir. Bununla birlikte muhasebe bütün sosyal anlaşmazlıkların değil, belirli türlerinin (temel olarak ekonomik üretim ve değişim işlemleri ile ilgili anlaşmazlıkların) çözümünü desteklemektedir. Dolayısıyla muhasebe düşünce üreten ve bunları eyleme dönüştüren kurumlar ailesinin (hukuk, eğitim, medya, din ve aile) bir üyesi olarak kural konulması (rule-making) sürecinde politik bir mekanizmaya dönüşmektedir (Tinker, 1985, s. xxi ve 81). Söz konusu dönüşüm (muhasebenin politizasyonu) ABD yakın tarihinde özellikle yatırım indirimi, sorunlu borçların yapılandırılması, petrol ve gaz araması ve hisse senedi opsiyonları uygulamalarında somut biçimde gözlenmiştir. Farklı muhasebe uygulamalarının kamu ve iş dünyasınca kabul görmesi aynı işlemin farklı biçimlerde raporlanmasına yönelik takdir haklarının geniş biçimde kullanılmasına neden olmuş, bu durum ise kriz ve skandallar ile sonuçlanan süreci hızlandırmıştır (King, 2006, s. 207-8).

Muhasebe ve içinde bulunduğu ekonomik ve politik ortamın birbirinden ayrılması çok güçtür. Bu nedenle, muhasebeyi dış çevre ile ilişkisiz ve tek başına bir vakum içinde yaşayan bir organizma değil, çevresi ile alışveriş içinde, önce etkilenen ve sonra da etkileyen bir yapı ve kurumsal bir uygulama olarak nitelendirmek gerçekliğe daha çok yaklaşmaktadır. Bu ortam merkezinde finansal tablolar, faaliyet raporları, katma değer tabloları, istihdam raporları, denetim raporları gibi birtakım tablo ve raporların toplandığı bir tür sosyal ilişkiler ağı olarak değerlendirilmektedir. Söz konusu ağda muhasebe hakların, sorumlulukların, eylem alanlarının tanımlanmasına, kurumsal sınırlar ve kurum içi bölümlerin belirlenmesine

yardım ederek belirli sosyal ilişkilerin varlık koşullarını sağlamaktadır. Dolayısıyla muhasebe, içinde faaliyet gösterdiği ortamı inşa eden ve destekleyen, sosyal ve kurumsal ortamın içine yerleşik bir uygulama olmaktadır (Hopwood ve Miller, 1994, s. 228-9). Muhasebe sadece toplumun bireylerinin birbirlerine karşı sayısız ekonomik ve sosyal bağımlılıklarının bir göstergesi değil, aynı zamanda bu ilişkilerle ilgili bir hüküm vermek için kullanılan sosyal bir mekanizmadır, çünkü herkes sosyal kararların muhasebe bağlantı noktalarında diğerleri için potansiyel maliyet ve gelirler olarak değerlendirilmektedir (Tinker, 1985, s. xx). Tarihsel ve kurumsal süreç içinde sözü edilen bağımlılıklardan kontrol ve disiplin kavramlarına ulaşılmıştır. Nitekim bir bütün olarak Batı'nın ekonomik gelişimi ve kapitalist sermaye birikimi ince ve hesabî bir kontrol etme (bağımlı kılma) teknolojisi ile birlikte gelişmiş, sıradan insanın doğasını bilme ve buna göre insanları düzeltme isteğinden güç-bilgi (power-knowledge) düşüncesine ulaşılmış, bu çerçevede çift yanlı muhasebeden bu yana muhasebe de disipline edici bir kontrol aygıtı olarak işlev görmeye başlamıştır (Macintosh, 2005, s. 79-80).

Görüldüğü üzere, tüm faaliyetler (alt sistem) ve bu arada muhasebe, çevresindeki sosyal dünyanın (üst sistem) sınırları, etkileri ve öncelikleri tarafından biçimlendirilmekte, dolayısıyla bütün topluma hizmet edecek ölçüde yeterli olamamakta ya da başka bir anlatımla sınırlı, çarpıtılmış ve sistematik olarak taraflı olmaktadır. Bu bağlamda muhasebe insanın verimliliği (üretkenlik) ve genel toplumsal refahın geliştirilmesinde yararlı olmuştur, ancak aynı zamanda mevcut işbölümü içinde egemenlik ve sömürü ilişkilerine bağlı olarak gelişen bir yönü de bulunmaktadır. Sosyal bir faaliyet ve işlev olarak devlet ve sınıf kavramlarının merkezindedir ve dolayısıyla nötr (tarafsız) sayılamayacak bir sosyal matematik ve analiz niteliğindedir (Catchpole vd., 2004, s. 1038-9). Muhasebe bilgilerinin para→mal→para dönüşümünde (sermayenin dolaşım sürecinde) üstlendiği aracılık görevi, ekonomik olayların doğru bir yansıması (fotoğrafi) olmasını önlemektedir, çünkü muhasebe sermayenin bir parçası olarak öncelikle sermaye hareketlerini ve çıkarlarını desteklemekte, gerekirse gelirleri ve teknikleri çarpıtarak keyfi hesaplama ve raporlama yapabilmekte ve aracılık görevini taraflı biçimde yerine getirebilmektedir (Oguri, 2005, s. 85-6). Başka bir anlatımla, muhasebe bilgisi nötr olmaktan uzaklaşmakta, istenildiği yöne çekilebilmekte, eko-

nomik gerçekliğin temsilinde kullanılabilceği gibi suç eylemlerinin bir boyutunu oluşturabilmektedir (Compin, 2008, s. 595-601).

Bununla birlikte, muhasebe düzenlemeleri genelinde ve standartları oluşturma çalışmaları özelinde verilen bu iktidar mücadelesi kamu (ulus-devlet) ve özel kurumlar arasındaki gelip giden sarkaç hareketlerini andırmaktadır. Güç ve ağırlık merkezinin ekonomik büyüme dönemlerinde özel kurumlara, ekonomik daralma dönemlerinde ise ulus-devletlere doğru kaydığı gözlenmektedir. Sözgelimi ABD'de finansal raporlama alanında devrim niteliğindeki 1933-34 menkül kıymetler ve ticareti yasaları ile 2002 muhasebe reformu ve yatırımcının korunması yasaları kriz ve durgunluk dönemlerinde çıkarılmış ve ulus-devletleri güçlendirmiş iken, ikinci dünya savaşı sonrası görece refah döneminde muhasebe endüstrisi öz düzenleme alanını giderek genişletmiştir.

Muhasebenin Düzenlenmesi

Muhasebe kuralları mantıktan çok deneyimin bir ürünü olmuştur, ancak muhasebe çok geniş bir alanı kapsadığı ve deneyim ve mevcüt uygulamalar karşılaştırılması olası tüm durumları içermediği için zaman içinde sadece deneyime dayalı öğretilerin ötesine geçmek zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Başka bir deyişle, muhasebe yalnızca uygulamadaki olayları gözlemleyerek ya da olası seçeneklerin tüm yönlerini öğrenerek yapılabilecek bir meslek olmamıştır. Ayrıca uygulamayı iyileştirmek için onu genelleştirmek, meslek mensupları ve uygulamacıların kendi kendisini geliştirmesi anlamına gelmektedir. Dolayısıyla tümevarımcı ve tüm dengelimi yaklaşımının birleştirilmesi, ayrıntılardan uzaklaşarak soyutlamaya olanak verilmesi ve söz konusu ayrıntıların kapsamlı bir çerçeveye oturtulması gerekmiştir. Başlangıçta teori, uygulamalardan ve yararlı olduğu kanıtlanan düşünce sahibi kişilerin yaptıkları işlerin açıklanması çabalarından çıkarılmıştır. Sonuçta ortaya çıkan genellemeler belirli sorunları çözebilmiş, ancak koşullar değişince veya yeni durumlar ortaya çıkınca muhasebe mesleği salt çıkarım yoluyla sonuca gitmekte zorluk yaşamaya başlamıştır. Bu aşamada, gerçeğin olduğu gibi tanımlanmasına ek olarak bir dizi açık kavrama (ilkeye) ihtiyaç duyulmuştur. Bunlar yöntemlerin yeterliliğinin değerlendirilebileceği bir referans çerçevesi oluşturmakta ve hangi yöntemin daha uygun olduğuna ilişkin rasyonel açıklamalar sunmaktadır.

Tek tek işlemleri tutarlı bir muhasebe çerçevesine sığdırmanın, benzer olayları raporlamada görülen farklılıkların ve uygun olmayan yöntemlerin sayısını azaltabileceği, muhasebecileri sık sık karşılaşılan sorunlar üzerinde yargıda bulunmaktan kurtarabileceği, dikkatlerin daha az karşılaşılan sorunlara yöneltilmesine olanak verebileceği düşünülmüştür (Chatsfield, 1977, s. 291-302). Bu anlayışla, 1940'lara kadar muhasebenin finansal işlem ve olayları doğru ve gerçek biçimde yansıttığı düşünülerek temel ve değişmeyen ilke, kural, yöntem arayışları giderek artmış, böylece gerçek ve doğru muhasebe bilgisi sunmanın uygun yollarını belirleyen tek düzen (birörnek) ilke, standart ve temeller oluşturulması ile benzer işlem ve olayları raporlamada görülen öznellik ve farklılaşmaların üstesinden gelinmesi amaçlanmıştır. Böyle bir ortak sistem, kendi kendine yeten ve gönderme yapan muhasebe raporları ortaya çıkarmış, bunlar iyi tasarlanmış, gözlenebilir biçimleri olan düzenli ve sağlam meslekî çalışmalar olarak kabul edilmiştir. Muhasebe raporlarının birörnek, kesin, ulaşılabilir, nesnel, doğrulanabilir, önyargıdan uzak özelliklerde olması beklenmiş, muhasebe standartlarını oluşturanlar ve kamu düzenleyici kuruluşları da muhasebe rapor ve bilgilerinin gerçekliği açık ve saydam biçimde temsil ettiği düşüncesine bağlı kalmıştır (Macintosh, 2005, s. xi, xiii, 4, 10, 28, 68-72, 75).

Muhasebe kuralları genel olarak kayıt tutma uygulamalarının izinden gitmiştir. Usta çırağa öğretmiş, gelenekler örnek uygulamalara dönüşmüştür. 1929 Büyük Buhranı'na kadar resmî kuruluşlar ne bu kuralları yazılı hale getirmiş, ne de bunlarda değişiklik yapılmasını önermiş, hiçbir kuruluş sınırları belli olmayan kurallar bütününe bir düzene sokmayı başaramamıştır. İlk olarak ABD'de üzerinde anlaşma sağlanan kurallar Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ, GAAP: Generally Accepted Accounting Principles) olarak bir araya getirilmiştir. Muhasebenin sözü edilen temelleri finansal raporlamanın daha çok uygulamaya eğilimli olmasına neden olmuş, dolayısıyla muhasebe standartları için öncü güç muhasebe eğitimcileri, finansal tablo hazırlayıcıları ya da iktisatçılar değil, meslek örgütü olan AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) olmuştur. Muhasebe standartları ilk olarak şirketler arası karşılaştırmaları kolaylaştırma gereksiniminden ortaya çıkmıştır, çünkü finansal muhasebe alanındaki uygulama farklılıkları yatırımcı topluluğu arasında ciddi yanlış anlamalara neden olmuştur. Ortak temel

kurallar ve genel bir muhasebe çerçevesi olmadan finansal tablolar kullanıcılar için anlaşılabilir olmamıştır (King, 2006, s. 4-5, 71-2). 1933'e kadar finansal raporlama büyük ölçüde normlar ve gelenekler tarafından düzenlenmiştir, ancak 1933-34 yasaları ile birlikte Menkûl Kıymetler ve Ticaret Komisyonu (MKTK, SEC: Securities and Exchange Commission) finansal raporlamayı düzenleme yetkisini üzerine almıştır. Başlangıçta normlar ve geleneklerin derlenip toplanması ile uğraşmış, ancak sonra iş özel kesim kuruluşlarının yaptığı uygulanması zorlu standartların oluşturulmasına dönüşmüştür. Sonuçta 20.yy'ın başına kadar finansal raporlama, meslek ilkeleri ve kişisel sorumluluk yerine yasal olarak çıkarılmış ve uygulanması yaptırımlara bağlanmış aşırı ölçüde yazılı kural ve standartlara standartlara göre yapılmıştır. Muhasebenin standart ve kurallar ile aşırı biçimde düzenlenmesi metalaşma olgusunu da derinleştirmiştir. Her ne kadar hukuk teorisi makûl soruların yanıtlarını tek tek ayrıntılı biçimde saymamakta, son yanıtları hukukçu olmasalar da bireylerin, uygulayıcıların ve karar vericilerin takdirine bırakmış ise de, muhasebeciler kuralların çok açık olmasını istemiş, bu istek uygulamada önemlilik, aktifleştirme ve konsolidasyon gibi konularda belirli bir eşik değer (rakam, yüzde, sınır) belirlenmesi düzeyine varmıştır. Durum böyle olunca, söz konusu değerleri önceden bilerek standardın öngördüğünü boşa çıkaran uygulamalar tasarlamak kolaylaşmıştır (Sunder, 2005, s. 381-4). Rakamlara aşırı önem verilmesi ve ücretlerin, borç geri ödemelerinin, vergi yükümlülüklerinin ve faaliyet izinlerinin hep muhasebe rakamları ile ilişkilendirilmesi de kaçınılmaz biçimde yöneticilerin yaptıkları finansal raporlamayı etkilemiştir. Söz konusu çıkarların büyüklüğü ile birlikte muhasebe rakamlarına verilen önemin artması finansal tabloları hazırlayanların üzerindeki baskıyı arttırmış, kullanıcıların rakamlara güvenini ise azaltmıştır. Buna karşın, öncelikle sigorta sektöründen başlamak üzere tekdüzen muhasebe uygulamaları diğer sektörlerde yayılmış ve sayıları günümüze değin hiç azalmadan artmıştır. Sonuç olarak, 1939-59 CAP (Committee on Accounting Procedures) döneminde düşünce niteliğinde 51 bülten, 1959-73 APB (Accounting Principles Board) döneminde öneri niteliğinde 31 görüş ve 1973'den sonraki FASB (Financial Accounting Standards Board, FMSK) döneminde kural niteliğinde 150'den fazla muhasebe standardı yayımlanmıştır (King, 2006, s. 83-208).

Tarihsel olarak yasa yapımcılar ve toplum muhasebeyi anlaşılması zor bir konu olarak kabul etmiş ve bu nedenle muhasebe düzenlemelerini kurulu düzene (accounting establishment) devretmeyi tercih etmiştir. Bu yapı ülkenin en büyük muhasebe şirketlerini, etkili muhasebe örgütlerini, ticarî lobi gruplarını ve düzenleyici kamu kuruluşlarını içine almıştır (Briloff, 1981, s. 233). Ancak 1990'lar ve 2000'lerin başında özellikle ABD, İngiltere ve Almanya'da yaşanan Enron, WorldCom, Maxwell, Poly Peck, Schneider, Balsam, Bremer Vulkan ve Holzmann olayları ile yolsuzluğun küreselleşmesi sonucunda düzenleme alanında ulus-devlet yeniden güçlenme eğilimine girmiştir. Bunun temel nedenlerinden birisi, düzenleme rejimlerinin birbirinden giderek daha fazla etkilenmesi ve düzenlemelerin kısa sürede başka ülkelere de uyarlanmasıdır. İkincisi, sermaye piyasalarının sadece finans-kapital için değil, finansman sağlamanın ötesinde emeklilik fonlarının değerlendirilmesi gibi toplumsal düzenlemeler için de önemli olmaya başlamasıdır. Piyasaların işleyişinin bozulması ya da çökmesi yurttaşların ekonomik refahı için sorumluluk üstlenen ulus-devletleri olumsuz etkilemiştir (Zimmerman vd., 2008, s.163,188). Sözelimi açıklamalar (disclosure) sıkı biçimde düzenlemeye tâbi tutulmuştur, çünkü menkûl kıymet ticareti sıfır toplamlı bir oyun sayılmakta, fiyat hareketleri aynı anda kazananlar ve kaybedenler yaratmaktadır. Eğer hisse fiyatları yükselir ise, değerlemeden dolayı en son satıcı kayba uğramakta; fiyatlar düşer ise, en son alıcı zararlar karşı karşıya kalmaktadır. Dolayısıyla, içeriden öğrenip haksız bir üstünlük elde eden yatırımcılar bilgisi olmayanlardan önemli ölçüde servet aktarımı yapabilmektedir (King, 2006, s. 60-1). Ulus-devletin müdahalesini gerektiren iki önemli olgu daha bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, muhasebe meslek örgütlerinin özdenetimi ya da öz disiplinindeki yapısal sorunlar sonucunda muhasebe mesleğinin iktidar yapısını (koalisyonunu) oluşturan kişi ve kurumların kötüye kullanma davranışlarına karşı güçsüz olunmasıdır. Bu güçsüzlük, öncelikle büyük muhasebe şirketlerinin en iyi hukuk danışmanlarını kullanarak öz disiplin sürecini ertelemek ya da boşa çıkarmak konusundaki becerisinden kaynaklanmış, muhasebe endüstrisindeki oligopolistik yapı hiyerarşik yapı ile bütünleşerek meslek örgütü üzerinde etkili olmuştur. Nitekim ceza uygulamalarının dağılımına bakıldığında küçük yanlışların üzerinde fazlasıyla durulup önemli yanlışlara itiraz etmeme ya da görmezden gelme tutumunun hâkim olduğu gözlem-

lenmiştir. Öte yandan, etik ve uygulama kontrollerinin (practice review machinery) kontrol testi (test-of-review) işlevi görmesi öngörülümüşse de, mesleke taş inceleme (peer review) bağımsız bir inceleme olmadığından meslektaşlar üzerinde yeterli baskı ve caydırıcılık oluşturamamış, krizleri hızlandıran hata ve hile olaylarını ortaya çıkarmada etkisiz kalmıştır (Briloff, 1981, s. 10-8, 35, 240, 259-60; 1976, s. 350, 425; 1972, s. 283, 325). Öz düzenlemeyi kısıtlayan ve kamu müdahalesini davet eden ikinci olgu, muhasebe endüstrisinin yönetim danışmanlığı gibi denetim dışı hizmetler alanına girmek için öz düzenleme kavramına sığınmak istemesi ve yeni piyasalara girişlerin muhasebe endüstrisi ve devlet arasında konumlanan yeni yapılar ve kurumlar oluşturulmasını gerektirmesi olmuştur. Bu durum ise meslekî kimlik ve dayanışmayı zayıflatmış, tarafsızlık ve bağımsızlık ideallerinin odağında olan öz düzenleme kavramının savunulmasını zorlaştırmıştır (Hopwood ve Miller, 1994, s. 293). Anılan olgular nedeniyle muhasebe düzenlemeleri salt muhasebecilere bırakılmayacak kadar önemli bir alan olarak kabul edilmiş ve temel kural oluşumu bir kamu imtiyazı olarak görülmüştür (Chatsfield, 1977, s. 302). Nitekim, farklı çıkarların uzlaştırılması için gerekli muhasebe kuralları çoğunlukla kamu otoriteleri tarafından yapılmaktadır. Kuralların konulması ve standartların oluşturulmasında devlet genel olarak düzenleyici konumunda bulunmakta, kimi zaman şirket paydaşları arasında hakemlik yapmakta, kimi zaman ise belirli çıkar gruplarından yana tutum almaktadır. Devletin uzlaştırma çalışmaları yapması ve hakları dağıtması için herkes için adil kabul edilebilecek şekilde çıkarları dengeleyebilmesi gerekmektedir. Öte yandan, devletin çıkarların eşgüdümünde yer alması bireysel takdir ve esnekliği sınırlandırdığı için hakların dağıtımı ve korunması amacıyla yapılan özel düzenleme ve sözleşmelerin sayısını artmaktadır (Oehr ve Zimmerman, 2012, s. 144).

Ulus-devletlerin altın çağında düzenleme devlet, toplumsal aktörler ve özel kurumlar arasında kendine özgü ilişkiler biçiminde tanımlanmıştır. Bu aktörlerin önemi ve etkileşimi kısmen ulusal dinamikler, kısmen uluslararasılaşma ve Avrupa uyumlaşmasına bağlı olarak değişmiş, dolayısıyla devreye yeni aktörler girmiş ve geleneksel kurumların çalışmalarını tamamlamıştır. Yönetişim (governance) ulusal düzeyde yerleştirilmiş, açıklamalar (disclosure) ile yürütme ve yaptırımlar (enforcement) ülkelere özgü olmuştur. AB'nin uluslararası muhasebe (finansal raporlama)

standartlarını (UFRS ya da UMS, IAS:International Accounting Standards ya da IFRS:International Financial Reporting Standards) kabul etmesinden sonra yönetim temelden değişmiş, güç ve yetki dağılımı yeniden yapılmış ve ulus-devletin finansal raporlama sürecindeki rolü yeniden tanımlanmıştır. Altın çağın bırakınız yapınlar (laissez-faire) yaklaşımı terk edilmiş ve devletin gözetim sorumluluğu artmıştır, çünkü politikacılar topluma (seçmenlere) krizleri savuşturmak ve geleceğin güvence altına alındığını göstermek için tüm önlemleri almak zorundadır. Küreselleşme döneminde ise, ulus-devletin kural ve düzenleme yapmadaki geniş yetkilerinin zayıflayacağı ve düzenleme olanaklarının sınırlanacağı varsayılmıştır. Ancak devletin faaliyet sorumluluğu almaktan geri çekildiği görülsede, bu tam bir özelleştirme durumunu göstermemekte, daha çok kamusal ve özel aktörler arasında bir tür sorumluluk paylaşımı gözlenmektedir. Ulus-devletler bazı alanlarda özel aktörlerle daha fazla etkileşim içinde gücünü paylaşmakta ya da devretmekte, bazı alanlarda ise yetkilerini toplumsal aktörlerden geri almakta ya da arttırmaktadır (Zimmerman vd., 2008, s. 19-20, 26-30, 143-53, 162-5).

Yukarıda tanımlanan politik ve kurumsal yapı içinde, muhasebecilerin temel başvuru kaynağı olan GKGMİ bir tür yasallık standardı olarak zaman içinde doğruluktan (fairness) sapmaya başlamış, kamunun ve muhasebecilerin doğruluk algılamaları arasında bir farklılık ve hatta karşıtlık oluşmuştur. Kamu muhasebecinin onayını (CPA's certification) bir tür itiraz olmaması (nihil obstat, no objection) ve izin olarak algılamış, görevini kurallara uygun olarak yaptığını, bütün anormallik ve sapmaları ortaya çıkardığını, güzel olmasa da iyi ve doğru olanı ayırt ettiğini, incelemeye tâbi tuttuğu şirketin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını gerçek ve doğru biçimde sunduğunu varsayılmıştır. Kamunun söz konusu doğruluk algısı, muhasebecilerde uygunluğa ve uyuma dönüşmüştür. Doğruluk ve gerçekliğin muhasebeciler tarafından sadece temel muhasebe öğretisini oluşturan GKGMİ'ne göre mi (GAAP-fair), yoksa GKGMİ'nin de üstünsde olan kamunun doğruluk algılamalarına göre mi (fair) sağlanacağı önemli bir sorun oluşturmuştur, çünkü ekonomik bir olgu GKGMİ'ne uygun düzenlenmiş ve açıklanmış da olsa doğruluğu yansıtan bir düzenleme ya da açıklama olmayabilmektedir. Finansal tabloların GKGMİ'ne uygunluğu ve "finansal tablolar şirketin malî durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru biçimde göstermektedir." onayı finansal tabloların

doğru ve GKGMİ'ne uygun olduğu, finansal tabloların GKGMİ'ne uygun olduğu için doğru olduğu, finansal tabloların GKGMİ doğru olduğu ölçüde doğru olduğu ya da GKGMİ ne olursa olsun finansal tabloların doğru olduğu gibi birden çok anlam yüklenebilmektedir. Muhasebecinin bu aşamada iki konuda güvence vermesi gerektiği ortaya çıkmaktadır: GKGMİ'ne uygunluk ve doğruluk. Uygulamada muhasebeciler yalnızca birinci güvence ile yetinmek istemiş ve ikinci güvencenin mesleklerinin tümüyle yeniden tanımlanmasına yol açacağını savunmuştur. Oysa tek başına GKGMİ'ne uygunluk muhasebecinin kamusal görevini yerine getirdiğini göstermemektedir, çünkü yasal olan âdil ve hukukî olmayabilmektedir. Dolayısıyla doğru açıklama ve bilgi GKGMİ'den ayrılmaya başlamakta ve ikincisi zorunlu olarak birincisini getirmemektedir. GKGMİ'ne uygunluk doğru açıklama amacına ulaşılmasında yardımcı bir araç konumundaysa da, doğruluğu ve önemli bir yanlışlık olmadığını güvenceye almamakta, dolayısıyla muhasebeciyi hilenin cezaî sorumluluğundan kurtarmamaktadır. Bu nedenle, muhasebecilerin uyacağı ilk yasa GKGMİ'ne uygunluk sağlamak değil, tam ve doğru açıklama olmaktadır. Tam ve doğru açıklama için gerekirse GKGMİ'nin ötesine geçmek ve ek açıklamalar yapmak gerekebilecektir, çünkü finansal tabloların temel işlevi kullanıcıları aydınlatmaktır (Briloff, 1981, s. 1-8, 245-6; 1976 s. 9-13, 316, 354, 364,390; 1972, s. 6, 17, 21, 24). İlkelere, geleneklere ve genel kabul görmüş uygulamalara uygun finansal tablo hazırlanıp hazırlanmadığı önemlidir, ancak daha önemlisi finansal tabloların bir tür aydınlatma işlevi (function of enlightenment) görüp görmediğidir, çünkü aydınlatma işlevi finansal tabloların varlık nedenini oluşturmakta ve muhasebecinin sorumluluğu tam bu noktada başlamaktadır. Tam ve doğru açıklama sorumluluğu ve aydınlatma işlevi hata ve hilelerin ortaya çıkarılması görevini de doğal olarak kapsamak durumundadır (Duska, 2005, s. 410, 416-7). Aydınlatma işlevi zamanla genişlemiş ve finansal tabloların temel amacı yalnızca yönetime yardımcı olmak değil, yatırımcıların alacakları kararlara bilgi sağlamak, kaynakların tahsisine yardımcı olmak ve sanayileşmeye başlayan bir ekonomide piyasaları desteklemek olmuştur (Chatsfield, 1977, s. 64, 70-1).

Doğruluk ve GKGMİ bir ve aynı anlama gelmediği gibi GKGMİ'nin işletmelerin dili olması da zorlaşmaktadır. Zaman içinde muhasebe ve açıklamaların kullanıcılar için anlaşılması, hazırlayıcılar için

uygulanması, ilgili taraflar için denetlenmesi, analiz edilmesi ve düzenlenmesi fazlasıyla karmaşıklaşmıştır. Nitekim gerçek işlemlere dayanan tarihi maliyet, beklenen işlemlere dayanan piyasa değeri ve hipotetik (varsayımsal) işlemlere dayanan mâkûl değer in üçü de kullanılmaktadır ve bu durum karmaşıklığı giderek arttırmıştır. Aynı şekilde, standart oluşturucuların özellikle hazırlayıcılar ve denetçilerin genel istisnalar, sektörel kılavuzlar, muhasebe politikası seçenekleri, farklı modeller, alan istisnaları ve açık eşikler konusundaki farklı talepleri; çelişen, parçalı ve eskimiş kamuya açıklama kılavuzu; UFRS ve GKGMİ'nin aynı anda uygulanması olanağı da karmaşıklık düzeyini arttıran başka etmenler olmuştur (Palmrose, 2009, s. 282-3, 290-2). Gerçekte doğruluk ve uygunluk ayrımı yapılması ve farklı anlamlar yüklenebilmesi GKGMİ'nin bir tür hakikat rejimi olması, yasal ve meşru olanı tanımlaması ve belirli güç ilişkileri çerçevesinde oluşturulmasından kaynaklanmaktadır. Sonuç olarak, GKGMİ'nin ortaya çıkması ve geçirdiği değişim süreci onların gerçek ve doğru raporlama için tarafsız bir kılavuz olmaktan çok güç ilişkilerinin bir sonucu olduğunu ortaya koymaktadır (Macintosh, 2005, s. 121).

Politik organlar muhasebe standartlarını bankacılık, finans ve genel ekonomik krizin sonuçlarını ağırlaştırıcı bir faktör olarak görmüştür. Nitekim küresel finans krizinin finansal piyasalarda neden olduğu istikrarsızlık ve bankacılık sistemindeki güçlükler, uluslararası muhasebe standartlarının olduğu kurumsal sistemdeki norm, değer ve inançları değiştirmiş, AB kurumlarının ve politikacılarının eski inançlarını (sermaye piyasası mantığı ve bağımsız standart oluşturucular düşüncesi) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK, IASB, International Accounting Standard Board)'nu sorgulamasına neden olmuştur. Değişen koşullar da, aktörlerin güçlerini korumak ve yeniden kazanmak amacıyla çeşitli stratejiler geliştirmesine ve yeni çıkar çatışmalarına yol açmıştır. Bu çerçevede AB kurumları standart oluşumu üzerindeki kontrollerini yeniden kazanmak istemekte, UMSK ise politik etkileri sınırlandırmaya çalışmaktadır. AB, UFRS'nin AB ölçeğinde uygulanması için UMSK'nın politikadan bağımsızlığını bir önkoşul olarak görmekte, ancak finansal istikrar ve bankacılık sorunları sözü edilen bağımsızlığın sorgulanmasına neden olmaktadır (Bengston, 2011, s. 567-78). Burada karmaşık bir bağımsızlık tanımı bulunmaktadır: UMSK'nın politikadan bağımsızlığı

istenmekte, ancak ekonomiden (sermaye piyasalarından) bağımsızlığı ise istenmemektedir. Ekonomi ve politikanın karşılıklı bağımlılıkları da düşünüldüğünde istenenin ekonomiye bağımlı olan politikadan değil, toplumun çoğunluğunun çıkarlarını gözeten politikadan bağımsızlık olduğu anlaşılmaktadır.

Muhasebe düzenlemeleri günümüzde genellikle ulus-devletlerin sonuç, düzenleyici kuruluşların gözetim, kamunun yetkilendirdiği özel kuruluşların faaliyet sorumluluğu altında yapılmaktadır. Düzenleme sürecinden çıkan muhasebe kural ve standartlarına göre yapılan finansal raporlamanın finansal durum ve faaliyet sonuçları hakkında gerçek ve doğru bir görünüm (a fair and true view) yansıtması istenmektedir, ancak bu konuda düzenlemelerin yeterliliği ve doğruluğa yaklaşmasına ilişkin tam bir görüş birliği bulunmamakta ve ayrıca bir temsiliyet krizinden söz edilmektedir. Muhasebe düzenlemelerinin yapılması ve bu süreçte muhasebenin güç ilişkilerinden doğrudan ve dolaylı olarak etkilenmesi en açık ve belirgin biçimde muhasebe standartlarının oluşturulması sürecinde gözlenebilmektedir. Gerek muhasebe ile ilgili yasaların yapılmasında, gerekse bu çerçevede standartların oluşturulmasında ekonomik, politik ve sosyal güçler söz konusu süreçleri etki ve ağırlığı ile orantılı biçimde yönetmeye ve yönlendirmeye çalışmaktadır. Sonuç olarak ortaya çıkan muhasebe kural ve standartları bir uzlaşma ürünü gibi görünse de, gerçekte kural ve standart oluşturma süreçlerine egemen olan grup ya da sınıfların belirleyici oldukları, diğer grup ve sınıfların ise sınırlı kazanımlar sağlayabilen katılımcı ya da oyuncu düzeyinde kaldıkları anlaşılmaktadır.

Standart Oluşturma Sürecinin Doğası

Genel olarak düzenleme alanında sosyal düzenin temeli olan güçler (piyasa, toplum ve devlet) etkili olmaktadır. Yasa (kural) yapan parlamentolar, kamu kuruluşları, mahkemeler ve kamu hukukuna tâbi kuruluşlar kamu kesiminin aktörleridir. Parlamentolar, muhasebenin iki kurucu bileşeni olan açıklama (disclosure) ve yaptırım ve kontrol (enforcement) düzenlemelerinin önemli dayanaklarını oluşturan şirketler ve menkül kıymetler ile ilgili temel yasaları yapmaktadır. Bununla birlikte söz konusu yasalar şirketlere finansal tabloları hazırlamada yeterli olmamakta, uygulamanın tam olarak nasıl gerçekleştirileceğini belirlemede yol gösterici olamamaktadır.

Dolayısıyla, yasaların ötesinde yol göstermeye gereksinim duyulmakta, bu ise devlet, toplum ya da piyasaya dayalı eşgüdüm aracılığıyla yapılabilmektedir. Toplumsal eşgüdüm toplumsal aktörlerin katıldığı yönetimi desteklemekte ve devletin hiyerarşik eşgüdümünün yerine düşünülmektedir. Yönetişim piyasaya bırakıldığı zaman ise, eşgüdüm açık ya da örtülü sözleşmelere dayandırılmaktadır (Zimmerman vd., 2008, s. 26-34).

Muhasebe kuralları da yukarıda sözü edilen genel çerçeve içinde kalmakta; kurallar tartışmalar, anlaşmazlıklar ve politizasyon da içeren uzun, zorlu ve çatışmacı bir süreçten sonra bir gerçeklik (hakikat) olarak kabul edilmektedir. Bu sürecin başlangıcında, herhangi bir muhasebe sorununun öncelikle standart oluşturucu kurulların gündemine alınması zorunlu olmakta, bu bakımdan birçok sorun gündem dışı kalmaktadır. Kurulların oluşumunda etkili olan güç (iktidar) ilişkilerine bağlı olarak bu ilk engeli aşabilen konu ve sorunlar üzerinde kurullarca tartışma ve çalışma yapılmaya başlanmakta, muhasebe topluluğu bu tartışma ve çalışmalara katılmaya çağrılmaktadır. Kurullar daha sonra bir taslak duyurmakta, ilgili kamuoyundan yeniden yorumlar talep etmekte ve en sonunda tüm meslek mensûplarının görev gereği uyması gereken bir GKGMİ yayımlanmaktadır. Böylelikle GKGMİ'ni uygulayarak ortaya çıkarılan ve hazırlanan muhasebe raporları ve finansal tablolar güç ilişkileri ile yüklü ileri derecede politik bir sürecin ürünü olmaktadır. Güç ilişkileri standart oluşumunda neyin doğru ve gerçek olduğunun belirlenmesini doğrudan etkilemektedir. Üstelik, şirket yönetici ve denetçileri çoğu zaman GKGMİ'nin nasıl yorumlanacağı üzerinde çatışma yaşamaktadır. Tüm bu güç ilişkileri ve çatışmalar ise ortaya çıkan muhasebe sonucunu (örneğin kârı) belirlemektedir. Dolayısıyla, standart oluşturma sürecinin sonunda belirlenmiş olan gerçeğin belirlenmesi olmamakta ve fakat muhasebe toplumsal bir bilgi ağı olarak fiziksel metaları ve sosyal olarak yapılandırılmış olay, işlem ve GKGMİ'ni finansal hakikatlere dönüştürmekte ve sonrasında finansal piyasalara benimsetmektedir (Macintosh, 2005, s. 124-6). Muhasebe standartları bu şekilde bir tür hakikat rejimi düzeyine yükseldiği için de normatif kural ya da standart ihlalleri iç yasal düzeni sorgulayan ve toplumsal sözleşmeyi bozan davranışlar olarak algılanarak cezalandırılmaktadır (Compin, 2008, s. 595).

Çağdaş düşünceye göre, muhasebe düzenleyicileri ve piyasa güçlerinin rasyonel davranışları muhasebe standart oluşumundaki değişimi açıklamakta ve bu değişim verimlilik ve büyüme temelinde gerçekleşmektedir (Bengston, 2011, s. 570). Ancak uzun süreli uzlaşmaların sağlanamadığı ve ancak geçici uzlaşmalara ulaşılabilen bir toplumda politikalar, farklı çevrelerin baskısı altında, farklı seçkinlerin farklı yerlerde aldıkları kararların öngörülemez bir sonucu olarak parça parça değişmektedir. Öte yandan, politika oluşumu açık biçimde tanımlanmış amaç ve kapsamlı sosyal taleplerin belirlenmesini de gerektirmemektedir. Ayrıca politika oluşturanların elindeki seçeneklerin çeşitliliği, kararların tahmin edilemeyen birincil, ikincil ve gelecekteki sonuçlarının çokluğu ve her konuda uzlaştırılması gereken birbirleriyle çatışan çıkarların varlığı rasyonel olduğu varsayılan stratejileri sınırlamaktadır (Hopwood ve Miller, 1994, s.249,293). Sonuç olarak, politika ve iktidar muhasebe standartları oluşturma süreci ve sonuçlarına (çıktılarını) etkide bulunmaktadır (Bengston, 2011, s. 569). Nitekim standart oluşumu ile ilgili 2 temel teori de son tahlilde politik etkenlere dayanmaktadır. Bunlardan ele geçirme (capture) teorisine göre, düzenleyiciler temsil ettikleri çıkar grupları tarafından ele geçirilmiştir, dolayısıyla çıkar gruplarının lobileri standart oluşumundaki sonuçları belirlemektedir; üye seçimi politik bir süreçtir ve çıkar grupları burada etkili olmaktadır. İdeoloji teorisine göre ise, çıkar gruplarının lobiciliği standart oluşumundaki etmenlerden sadece biridir; standart oluşumu temel olarak düzenleyicilerin ideolojileri tarafından belirlenmektedir (Allen vd., 2013, s. 1-3). Durum böyle olunca, makro düzeyde politikaya egemen olan güçlerin genel olarak tüm düzenlemeleri ve bu arada muhasebe düzenlemelerini etkileme güçleri önem kazanmaktadır. Politikadaki temsiliyet sorunları ve statükoya güçlü bağlılık davranışının kural ve düzenleme oluşturma alanına da yansımaları kaçınılmaz olmaktadır. Örneğin ABD politikasında ekonomik seçkinler ve iş dünyasını temsil eden örgütlü çıkar grupları hükümet politikaları üzerinde önemli ölçüde politik etki (tartışmalı konularda aktörlerin politik sonuçları biçimlendirme ve aynı aktörlerin politika yapımcıların gündemlerini belirleme gücü) sahibi iken, sade yurttaşlar ve kitlesel çıkar grupları ise ya hiç etki sahibi olmamakta ya da çok az etki sahibi olmaktadır. Çıkar gruplarının uzlaşmaları ortalama yurttaşların tercihleri ile büyük ölçüde ilgili olmamakta, hatta iş dünyasının en etkili gruplarının uzlaşmaları ortalama yurttaşların istekle-

ri ile ters yönlü gerçekleşmektedir. Bu durum çoğunluğa dayalı temsili demokrasinin (majoritarian electoral democracy) başarısızlığını, ekonomik seçkinlerin egemenliğini (economic elite domination), kitlelere dayalı çoğulculuğun (majoritarian pluralism) değil, şirketlere, birliklere ve meslekî gruplara dayalı bir çoğulculuğun (biased pluralism) geçerli olduğunu göstermektedir (Gilens ve Page, 2014, s. 1, 38-42). Öte yandan, şirketler kamusal politikalar kendi ekonomik performansları ile ilgili olduğunda politika ile ilgilenmeye başlamaktadır. Şirket yöneticileri muhasebe kuralları değiştiğinde ortaya çıkan ekonomik sonuçlar sözleşmelerin dayandırıldığı finansal tablolardaki rakamları da değiştireceği ve yasama çalışmalarının refah etkisi arttıkça hazırladıkları finansal tablolar değişikliklerden etkileneneği için muhasebe konularında lobicilik yapmaya eğilimli olmaktadır. Lobicilik özellikle şirket yöneticileri mevcut ticarî uygulamaları gözetken, vergi uygulamalarını etkileyen, piyasaya girişe engeller yaratan ve yabancı rekabete karşı koruma sağlayan yasalar için yapılmaktadır (Johnston ve Denis, 2006, s. 196-99).

Politik kararların ekonomik sonuçlar vermesi de, düzenleyici kuruluşların teknik konularda tartışmalı olmayan çözümler bulmasını güçleştirmektedir. Muhasebe düzenleyicilerinin seçimi, kısmen de olsa çıkar grupları arasındaki farklılıkları uzlaştırmaya çalışan toplumsal bir karar alınması biçiminde olmaktadır. Bu bakımdan muhasebe kurallarının oluşum süreci politik bir nitelik taşımakta, politika yapımcıları ile çıkar gruplarının etkisine açıklık ve bu gruplar arasındaki güç dengeleri gibi önemli sorunları içermektedir (McLeay vd., 2012, s. 312). Standart oluşturuçular görevlerini yaparken muhasebenin kamuyu (toplumu) etkileyen ekonomik sonuçlarına özel bir önem vermektedir, çünkü salt bilgi (açıklama) ile değil, aynı zamanda ölçme ve değerlendirme ile ilgili oldukları için muhasebe standartlarının ekonomik davranışı etkilediği düşünülmektedir. Muhasebenin yarattığı ekonomik sonuçlar piyasalarda meydana gelen fiyat hareketleri ile sınırlı olmayıp sosyal refahı etkilemektedir. Muhasebe, karar verme süreçlerine yardımcı olan yararlı bilgiler sunmak suretiyle sosyal refah transferlerini ve refahın toplumdaki dağılımını, kaynakların kullanımında seçenekler konusunda bilgi vermek suretiyle de kaynak dağılımını etkilemektedir (Solomons, 1986, s. 20-3). Muhasebenin refah bağlantısı muhasebe düzenlemeleri yapma yetkisinin küçük bir ayrıntısı için bile rekabet edilmesini gerektirmekte-

dir. Burada bireyler ekonomik statülerini geliştirmek istemekte ve bu amaçla statülerini etkileyen faktörleri kontrol altına almaya çabalamaktadır. Faktörlerin kontrol edilmesi küçük bir kurulun elinde toplanmış ise bu tür bir çaba daha olası duruma gelmektedir. Kurulun kural koyma yetkisini tekeline alması ve güçlü çıkar gruplarının aleyhine kural değişiklikleri yapması durumunda yetkilerinin sınırlandırılması ve hatta tümüyle elinden alınması olasılığı bulunmakta, dolayısıyla çevresindeki son derece politik ortamda ayakta kalmak için kurul teknik uzmanlığa politik beceriler eklenmek zorunda kalmaktadır (Gerboth, 1973, s. 481). Sonuç olarak, düzenleyiciler ve standart oluşturucular politikaya duyarlı olmak durumunda olduklarından bileşenlerinin (özellikle girişimciler ve bankaların) çoğunluğu tarafından tercih edilen standartlar geliştirmektedir. Düzenleyiciler, ekonomik ajanların tercihlerini toplayarak demokratik politik kurumlarda çok yaygın olan çoğunluk kuralına göre karar verdiği için belirlediği amaçlara göre farklı standartlar ortaya çıkarabilmektedir (Wagenhofer, 2011, s. 228-31). Düzenleyiciler ekonomik konjonktür ile etki-tepki ilişkisi içinde çalışmaktadır; ekonomik koşullar olumlu olduğu zaman politik güç daha çok finansal saydamlıktan yararlanan oyunculara, ekonomik koşullar kötüleşmeye başladığı zaman ise politik güç daha az finansal saydamlık isteyen çıkar gruplarına doğru kaymakta ve muhasebe düzenlemeleri sıklıkla bu dönemlerde yapılmaktadır. Yeni yasal değişikliklere en büyük direnç ise durgunluk öncesi dönemlerde yaşanmaktadır (Bertomeu ve Magee, 2011, s. 209-10).

Görüldüğü üzere, muhasebe standartlarının oluşumu sosyal bir karar gerektirdiği için kusursuz bir mantık ya da deneysel bulgulardan çok politik eylemlerin bir sonucu olmaktadır. Burada standart oluşturucular kural yapma gücünü tek başına kullanamamakta ve fakat yetkilerini paylaşmaktadır; yetkinin paylaşımı ise muhasebe standardının kabul edilebilirlik düzeyini etkilemektedir. Standartlar davranışlara kısıtlamalar getirmekte, dolayısıyla etkilenen tarafların kabulünü zorunlu kılmaktadır. Bu kabul zor ile, gönüllü olarak ya da her ikisi aracılığıyla verilebilmektedir. Ayrıca muhasebe endüstrisinden gelen yoğun muhalefet standart oluşum sürecinde seçenekleri sınırlandırmaktadır. Tüm bu kısıtlamalar altında muhasebe standartlarının oluşturulması için 3 temel strateji bulunmaktadır: “Vazgeçme” stratejisinde, muhasebe mesleği öz düzenleme yetkisinden vazgeçmekte, bu

durumda bir kamu otoritesine tâbi olunmaktadır. Bu kapsamda değerlendirilen başka bir seçenek “yönetişim” olabilmekte, ancak bu durumda da ayrıntılı, ağır işleyen bir yapı ve kurallar bütünü nedeniyle muhasebecilerin hareket alanı daralmaktadır. “Meydan okuma” stratejisinde, muhasebeciler stratejilerin nasıl olması gerektiği konusunda kamuya karşı iddialı bir konumda bulunmakta, dolayısıyla yetkinin yeniden merkezileştirilmesi riski ile karşı karşıya kalmaktadır. “Aşamalı ilerleme” ise, bir ara yol stratejisi oluşturmaktadır. Burada kural koyucular kökten değişiklik önerilerini politik olarak kabul edilebilir bulmayarak tüm seçenekleri dikkate almamakta ve seçenekler mevcüt durumdan çok az farklılık gösterenlere indirgenmektedir. Cesur girişimler konusunda meslek mensûpları arasında yeterli dayanışma olmaması ve iş dünyasından gelen tepkilerin muhasebecilerden yetkinin alınmasına neden olabilecek yasama çalışmalarını uyarabilmesi bu son stratejiyi desteklemektedir. Tüm stratejilerde, standart oluşturucuların politik baskıların farkında olarak etkilenen taraflara standartların benimsetilmesi ve olumsuz etkilendiğini düşünen kesimlerin zarar görmeyeceklerine inandırılmasına yönelik üretim ve pazarlama becerileri ile donatılmış olması zorunlu görünmektedir (Horngren, 1973, s.62-5). Muhasebe kurallarını yapanların önündeki en büyük engel çıkar grupları arasındaki çatışmalar olduğundan, standart oluşturucu kurullar uzlaşma sürecine uyum sağlamak yerine belli bir görüşe saplanıp kalır ve yasama organları ile yıkıcı zıtlıklar içine girer ise, süreçten tümüyle dışlanma ve etkisizleştirilme olasılığı bulunmaktadır (Solomons, 1978, s. 65). Sözelimi eğer standart oluşturucular ulusal ekonomik hedefler ve kamunun politikaları ile ters düşen davranışları özendirir ise, standart oluşumuna kamuca el konulması kaçınılmaz olabilmektedir, çünkü standartların ekonomik ajanların ve özellikle finansal tablo hazırlayıcı ve kullanıcılarının davranışlarını etkilediği bilinmektedir (King, 2006, s. 79). Bu nedenle, standart oluşturucu kurullar artık kuralları koyarken politik tartışma ve görüşlere belirli bir yer ayırmakta ve ortaya çıkan kurallara böylelikle politik meşruiyet kazandırılmaktadır. Sosyal ve ekonomik güç kazanmak, gücünü korumak ve arttırmak, kendi çıkarlarını gerçekleştirmek isteyen aktörler, güç dengelerinde bir değişiklik meydana geldiğinde muhasebe standartlarını da değiştirmek istemekte ve standart oluşum süreci bu eksende değişim geçirmektedir. Finansal toplum (kamu) da, standart oluşturucuları muhasebe konularında değerlendirirken

teknik yeterliliğine göre değil, nesnellik (tarafsızlık), temsiliyet ve farklı fikirlere açıklık ölçülerini dikkate almaktadır. Bu kurulların teknik uzmanlık ve yeterlilik sahibi olduğu varsayılmakta, dolayısıyla bunların başarısı teknik uzmanlıktan çok politik uzmanlığa bağlanmaktadır (Gerboth, 1973, s. 479-81). Sözelimi ABD özelinde, FMSK (FASB) karar verme sürecinde özellikle büyük muhasebe şirketleri ve onların müşteri şirketleri tarafından gereğinden çok yönlendirilmiş olsa da, etkileme tek bir grup ya da birtakım grupların koalisyonu tarafından değil, birçok güç merkezi tarafından gerçekleştirilmiş, çünkü FMSK'nun içinde olduğu yapısal ve ilişkisel sözleşmeler, standart oluşturma sürecini tek bir grubun ya da gruplar koalisyonunun belirlemesine izin vermemiş ve son tahlilde FMSK güçlerin dengelenmesi yaklaşımını benimsemiştir (Mcleay vd., 2012, s. 289-90).

Ülkelerin politik farklılıkları refah devleti anlayışlarına yansımakta, bu durum ise muhasebe sistemlerinde farklılıklara neden olmaktadır (Oehr ve Zimmerman, 2012, s. 134-44). Bu çerçevede, kalıntı refah devletleri (residual welfare states, anglo-sakson devlet modeli) muhasebenin dağıtıcı (allocative) işlevini vurgulamakta ve düzenlemeler özel kuruluşlara bırakılmaktadır. Burada düzenleme yetkisi piyasalardadır. Piyasalar kaynakların dağıtımında en etkili araç olarak kabul edildiği için devletin toplumsal süreçler ve piyasalara müdahalesi sınırlıdır. Devlet temel dağıtım mekanizması olan piyasalar başarısız olursa, düzeltici olarak ve sınırlı biçimde devreye girerek piyasanın dağıtıcı işlevini sürdürmek ve yetersizliklerini önlemek için müdahale etmektedir. Dolayısıyla muhasebe düzenlemeleri de piyasaların verimliliğini sağlamak için tasarlanmaktadır. Bireyler yaptıkları yatırımların başarısını piyasa odaklı bilgiler ile ölçmektedir. Sermaye piyasaları tasarrufların ve emeklilik fonlarının yöneldiği alandır. Borç (kredi) finansmanı düşük düzeydedir. Piyasa finansmanına dayanan şirketlerde mülkiyet daha çok tabana yayılmıştır, ancak sermayedarlar en büyük hissedarlardır. Büyük hissedarlar kendi bilgi gereksinimlerini karşılayacak muhasebe kuralları talep etmekte, bu gereksinim büyük ölçüde ekonomik varlığın (şirketin) performansı hakkında bilgi veren hesap grupları ile karşılanmaktadır. Piyasaların etkinliği vurgusu hesap gruplarına öncelik verilmesi anlamına gelmektedir, çünkü bireysel şirket hesaplarından daha çok bilgi vermekte, ilişkili tüm tüzel kişiliklerin finansal durumunu toplu biçimde göstermekte, bir yatırımın gelecekteki getirileri

ile risklerinin daha iyi değerlendirilmesine olanak vermektedir. Devletin dikkati piyasaların etkinliği üzerinde olduğundan bireysel hesaplar düzenleyici otoritelerin gözünden kaçmakta, hesap grupları için söz konusu olan standartlar bireysel hesaplar için geçerli olmaktadır. Hesap gruplarına ilişkin standart oluşturma süreci piyasa bilgisi olan özel kuruluşlara bırakılmakta, kamu gözetimi altında çalışan özel standart oluşturucular da bu kapsamda ele alınmaktadır. Muhasebenin temel işlevi bilgilendirmedir, ancak bilgi sunumu en çok bilgi ihtiyacı olduğu varsayılan hissedarlara göre düzenlenmiştir. Hissedarların diğer paydaşların üzerinde görülmesi, muhasebeleştirilecek varlığın ve finansal hesapların hissedarların en yüksek yararına olacak biçimde tasarlanmasına neden olmaktadır. Şirket, hissedarlar ile arasındaki mülkiyet ilişkileri çerçevesinde algılanmakta ve dolayısıyla muhasebenin temel işlevi hissedar değerindeki (refahındaki) artışı yansıtmak olarak anlaşılmaktadır. En iyi değerlendirme yöntemleri net varlıkların bugünkü değerini ve yatırımcıların refahındaki değişimi yansıtan piyasa değeri ve mükül değeridir. Gelir tablosu teknik bir çıktı olduğu ve çok az bilgi verdiğinden bilançoya daha çok önem verilmektedir. Kamu müdahaleleri standart oluşturma sürecini geliştirmek, toplum yararına ortak muhasebe standartları oluşumunu desteklemek, muhasebe kuralları oluşturulması sürecini korumak ve iyileştirmek, piyasanın etkinliğini arttırmak amacıyla yapılabilmektedir. Öte yandan, kurumsal refah devletleri (institutional welfare states, kıta avrupası devlet modeli) muhasebenin paylaştırıcı (distributive) işlevine odaklanmakta ve düzenlemeler devletin yetkisinde kalmaktadır. Muhasebenin bilgilendirici yönü ikinci planda kalmakta, temel işlevi çıkarların dengelenmesi ve kârın dağıtımını olarak tanımlanmaktadır. Refahın dağıtıcısı olarak piyasa mekanizmasının etkinliği daha geniş kapsamlı yeniden dağıtım hedefleri nedeniyle kabul edilmemekte, buna karşılık kamu hizmetlerinin yeniden dağıtıcı işlevi olduğu düşünülmektedir. Devlet, piyasanın yaptığı dağıtımını düzeltmek ve riskleri yok etmek için müdahalede bulunmaktadır, çünkü en etkin piyasaların bile tüm çıkar sahiplerine âdil biçimde hizmet etmediği kabul edilmektedir. Bu dağıtıma kısıtlamalar getirilebilmekte ve böylelikle şirketin varlığı da sürdürülmüş olmaktadır. Toplumdaki eşitsiz dağılımları gidermek için sadece korunmaya muhtaç olanları değil, tüm bileşenleri gözeten dengeleyici mekanizmalar bulunmaktadır. Borç finansmanına dayanan şirketlerde alacaklılar bir blok olarak en

büyük hissedarlardır ve şirketler hukuku aracılığıyla alacaklı haklarının güvence altına alınmasını talep etmektedir. Kredi temelli bu ülkelerde bankalar sermaye sağlayanlar olarak şirket yöneticilerini atayabilmekte, şirketin karar alma sürecine katılmakta ve dolayısıyla piyasadan değil, içeriden alacaklı bilgilere güvenmektedir. Kurulan bu kontrol sistemi piyasa odaklı kapsamlı bilgileri gereksiz kılmaktadır. Dolayısıyla bilgi ile ilgili muhasebe standartlarına olan ihtiyaç daha düşük olmaktadır. Devlet kâr dağıtımını sınırlandırabilmekte ve bu yolla şirket sermayesini korumaya çalışmaktadır. Şirketin ana amacı da varlığını sürdürmek olarak tanımlanmıştır. Paydaşların çıkarlarının uzlaştırılması diğer önemli bir amaçtır ve paydaşlar arasındaki ilişkiler muhasebe kuralları aracılığıyla düzenlenmektedir. Muhasebenin temel işlevi, şirketin varlığını sürdürürken şirket ile paydaşlar arasında iyi ilişkiler kurmak ve sürdürmektir. Gelir tablosu hissedar değerindeki artıştan çok şirketin performansını göstermekte, farklı çıkarların uzlaştırılmasını yansıtmakta, şirket tarafından yaratılan ortaklaşa elde edilmiş refahı raporlamaktadır. Değerlemede tarihî maliyetler dikkate alınmaktadır. Bireysel hesaplara verilen önem, muhasebenin koruma işlevinden kaynaklanmaktadır ve yasalar bunların kullanılmasını emretmektedir. Hesaplar, yasal olarak hak sahibi olan çıkarların uzlaştırılmasında işlevsel olmaktadır. Grup hesaplar sadece bilgi vermek amaçlıdır.

Muhasebe standartlarının yakınlaştırılması ya da uluslararası muhasebe standartları oluşturulması süreçlerinde de yukarıda sözü edilen ekonomik ve politik dinamiklerin etkili olduğu saptanmaktadır. Bu süreçlerde, iş hacimleri, türleri ve karmaşıklığı tek bir standart rejiminin uygulanmasını zorlaştırırsa da uluslararası iş ortamının giderek belirsiz, eşitsiz ve değişken bir yapıya dönüşmesi, şirketler arası iç bağlantıların derinleşmesi, uluslararası finansal bağımlılıkların artması, sermaye akımlarının yoğunlaşması ve uzun süreli tedarik zincirleri kurulması ile birlikte giderek bütünleşen küresel ekonomide saydamlık ve karşılaştırılabilirlik temelinde gerçekleştirilen standartlaşma bir benzerlik yaratarak faaliyetlerin ve işletmelerin karşılaştırılabilmesini sağlamaktadır. Açık ve karşılaştırılabilir bilgiler sağladığı için tek bir standart rejiminin kullanılması yatırımcıların ülke dışındaki fırsatları anlamalarında, finansal sonuçların ulusal muhasebe standartları çerçevesinde yorumlanmasına göre daha çok yardımcı olmakta, sermaye

piyasalarına daha düşük maliyetle girmelerine olanak sağlamakta ve bundan sapma finansal raporlama bilgilerinin daha belirsiz olmasına yol açmaktadır. Öte yandan, 2002 finansal raporlama krizinden sonra US GAAP'da olduğu gibi ayrıntılı kuralların önemli büyüklükteki işlemlerin zorunlu açıklama kapsamından kaçırılmasına olanak verdiği anlaşılmıştır, çünkü bütün sistemin belirli eşikler ve değerler içeren raporlama standartlarına dayandırılması kötüye kullanılmıştır. Şirket işlerinin giderek karmaşıklaşmasının finansal raporlama kurallarını daha karmaşık hale getirmesi karşısında kural temelli rejimdeki iç tutarsızlıklar, istisnalar ve belirli eşik testleri standartların gerçek amaçlarının çevresinde dolanma mühendisliğini özendirmiştir. Bu nedenle, 2002 sonrası dönemdeki en temel değişiklik, ilke temelli muhasebe standartlarının finansal raporlamanın doğruluğu ve saydamlığını kural temelli rejime göre daha çok artırabileceğinin anlaşılması olmuştur. Nitekim US GAAP ve IAS (UFRS, UMS, IFRS) yakınlaşması da bu eksen üzerinde gerçekleşmektedir. UFRS giderek karmaşık duruma gelen küresel iş ortamını değerlendirme riskini azalttığı ve piyasanın talepleri ile politik ve kurumsal uyum açısından meşruiyet taşıyan finansal raporlama standartlarını temsil ettiği için ABD'de bir düşünce değişikliğine neden olmuş ve US GAAP UFRS'ye yakınlaşmaya başlamıştır. UMSK ve FMSK daha çok amaçlara (ilkeleri) odaklanan bir standart rejimine ulaşmak ve yüksek nitelikli, saydam ve karşılaştırılabilir bilgiler içeren finansal tablo ve raporları üretecek anlaşılabilir ve uygulanabilir standartlar oluşturmak için anlaşmaya varmış, sonuç olarak finansal durum ve performansın değerlendirilmesinde önceden tanımlanmış kurallar yerine takdir hakkının kullanılması daha çok kabul görmeye başlamıştır (Bhimani, 2008, s. 444-53). Bu yönelimi destekleyen önemli bir bulgu, 1929 Büyük Buhranı'nda yaşananlardan sonra en büyük muhasebe skandallarını içinde barındıran 2002 krizinde Enron, Global Crossing ve WorldCom gibi büyük endüstri devlerinin karıştığı olayların çoğunda kurallara dayalı rejimin kötüye kullanılması, söz konusu şirketlerin Amerikan geleneğinden gelen bağımsız denetçisi olan ve açık kurallar (bright-line rules) içeren kural temelli rejimin önde gelen savunuculuğunu yapan Arthur Andersen'in faaliyetlerini sürdürememesi; öte yandan, ilke temelli rejimi, takdir hakkı kullanımını, esnekliği savunan ve İngiliz geleneğinden gelen Price Waterhouse'un ise bugüne kadar ayakta kalması olmuştur. Başka bir bulgu da, kural temelli rejimin rakip muhasebe şirketler

arasında olumlu görüş arayışını (opinion shopping) azaltmasına karşılık muhasebecilerin meslekî sorumluluğunu sınırlandırması, takdir hakkını muhasebe uygulamalarından uzaklaştırması ve dolayısıyla beklenti farklarının açılması gibi önemli sorunlara neden olmasındır (King, 2006, s. 74-6, 87-8).

Öte yandan, UFRS halihazırda US GAAP'dan daha üstün bulunmadığı için Avrupalı şirketler finansal raporlarını hazırlarken US GAAP'ı tercih etmekte ise de, UFRS oluşumundaki kurumsal yenilikler AB'nin etkisini arttırma potansiyeli taşımaktadır. Genel olarak bakıldığında, UMSK demokratik katılım ve sistem etkinliği arasında bir denge sağlamış görünmektedir. UMSK, standartlarını özel ve kamu kuruluşlarını ilgilendiren bir onaylama süreci içinde oluşturmaktadır. Standart taslağı (Exposure Draft) ve standart (UFRS) yayımlamak için nitelikli çoğunluk kuralının uygulanması da çoğunluğun ancak sınırdaki kabul edebileceği bir standardın UMSK'ca onaylanması olasılığını azaltmakta, dolayısıyla oylama kuralı bir sonuç kontrol bileşeni haline gelmektedir. UFRS'nin bir AB düzenlemesine dönüşmesi için geçen onaylama süreci (comitology procedure) başka bir sonuç kontrol bileşeni ve aynı zamanda orta düzeyde bir yönetim mekanizmasıdır. Bu çerçevede, bir standardın Avrupa yasası hükmünde olması için AB Komisyonu tarafından özel bir komite aracılığıyla onaylanması gerekmektedir. Başka bir deyişle, muhasebe standartlarının kabul edilmesinde AB en yüksek düzeyde ulus-devlet kontrolünü tercih etmiştir. Özel bir standart yapıcı olarak UMSK'nın bağlayıcı uluslararası standartlar kabul etme yetkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla sorumluluk yasal olarak bağlayıcı UFRS'leri kabul etme yetkisi olan kuruluşların üzerinde kalmaktadır. Meşruiyetin sağlanmasında ise iki temel yaklaşımdan yararlanılabilmektedir. Bunlardan birincisi, katılım ve kamuya açık tartışma ve görüşmeler, ikincisi ise kontrole tâbi olma ve hesap verebilirliktir. Muhasebe standartlarının oluşumu sürecinin değerlendirilmesinde denek taşı katılım ve kamuya açık görüşmedir, çünkü bileşenler sürece katılım sağlayabilir ise, sonuçta ortaya konan normları kabul etmeye eğilimli olmaktadır. Kamusal bir süreç olan tartışmalar birçok platformda devlet, ekonomi ve sivil toplumun hem kendi içinde, hem de kendi aralarında sağlanan geniş katılım aracılığıyla varılan yargı ve sonuçların niteliğini arttırmaktadır (Zimmerman vd, 2008, s. 62-8, 155, 186). Nitekim standartların uygulamada çoğunlukla kapsayıcı yönetim yapısına sahip

olan kurullarca oluşturulduğu gözlenmektedir. Kapsayıcılık katılımcı taraflara standardı ortaklaşa kontrol etme olanağını verdiği gibi birbirleriyle rekabet halindeki standart oluşturucu kuruluşların bütünlüğünü sağlayarak rekabet halindeki standartların da bir araya getirilmesini kolaylaştırmaktadır (Ruff, 2013, s. 239-40).

AB'de etkin bir sermaye piyasası için daha fazla karşılaştırılabilirliğe ihtiyaç bulunduğu için standartların uyumlaştırılması (harmonization) konusunda sermaye piyasalarından büyük baskı gelmiştir, çünkü uluslararası sermaye piyasalarından borçlanma gereksinimi içindeki küresel Avrupalı şirketler UFRS (IFRS) ya da US GAAP uyarınca yeni finansal tablolar hazırlamak zorunda kalmış, bu durum hem maliyetli, hem de ulusal hukuk ile tutarlı olmayan finansal sonuçların ortaya çıkmasına yol açmıştır. Farklı amaçlar için farklı tabloların yayımlanması finansal tablolara yatırımcıların duyduğu güveni sarstığı için Avrupalı şirketlerin farklı zorunlulukları tek bir finansal tablo grubu ile karşılayabilmesi yaşamsal önemde değerlendirilmiştir. Bu bağlamda, 1995'de AB Komisyonu kararı gereğince, Avrupa için ayrı bir muhasebe çerçevesi oluşturmak yerine Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (UMSKo, IASC: International Accounting Standards Committee, sonrasında IASB)'nin uluslararası muhasebe standartları oluşturma çabalarına tam destek verilmesi kararlaştırılmıştır. Başka bir anlatımla, AB kendine özgü yüksek nitelikli standartlarını yapmak ya da oluşum sürecinde hiçbir rolünün bulunmadığı ve MKTK'ndan (SEC) bağımsız olmayan US GAAP yerine UMS'nin ithal edilmesini tercih etmiştir. Bu sürecin UMSKo'nun kılavuzluğunda geliştirilmesi tasarlanmış, AB Komisyonu UMSKo'nun alt standart komitelerinde daha yüksek oranda temsil sağlamıştır. UMS ve AB direktifleri arasında önemli çelişkiler bulunmaması ve hatta direktiflerin UMS'de olmayan birçok seçeneğin uygulanmasını mümkün kılması da geçiş sürecini hızlandırmıştır. Önce borsalara kayıtlı şirketlerden başlamak üzere 2005'den itibaren UMS'nin zorunlu uygulamasına geçilmiş, tek Avrupa sermaye piyasası yaratma yolunda üye ülkeler, piyasalar, meslek mensûpları, kullanıcılar ve şirketler tarafından yaygın biçimde desteklenen uygulama hızlı bir biçimde gerçekleşmiştir. Buna göre sadece konsolide hesaplar UMS'ye göre hazırlanmış, bireysel hesaplar ise muhasebe ve vergileme arasındaki yakın ilişki dolayısıyla muhasebe direktiflerine göre ulusal hukuklar

çerçevesinde düzenlenmiştir. Üye devletlerin UMS'yi uygulamak zorunda olan şirketlerin seçeneklerini sınırlandırma olanakları ve yeni muhasebe standardı çıkarma yetkileri kalmamıştır. Öte yandan, muhasebe standartlarının uyumlaştırılması direktifler aracılığıyla yapılmış ve tek bir düzenin öngörülmesini zorunlu tutmamıştır. Bu nedenle, başlangıçta asgari uyum şart koşularken sonraları karşılaştırılabilirlikten çok eşdeğerlik (denklik) vurgulanmıştır. AB direktifleri muhasebe standartlarının uyumlaştırılması konusunu şirketler hukukunun uyumu çerçevesinde ele almakta, bu ise hissedarların ve alacaklıların eş düzeyde korunmasını öngörmektedir. Uyumlaştırmanın bu temel amacının yanında AB çapında ticaretin kolaylaştırılması, tek Avrupa sermaye piyasasının yaratılması gibi özel amaçları bulunmaktadır (Hulle, 2004, s. 349-60).

AB kurumları, daha bağımsız ve teknik uzmanlığı daha yüksek bir standart oluşturucu kurul düşüncesini desteklemekte, dolayısıyla UMSK'nın standart oluşturma sürecinin son aşamalarına kadar doğrudan herhangi bir müdahalede bulunmamakta, ancak küresel finans krizinin etkisiyle UMSK'dan standartları yaparken finansal istikrarı gözetmesini istemektedir. Öte yandan, paydaşları UMSK'na fon ve destek sağlamakta, karşılığında çeşitli danışma organları aracılığıyla kurulu etkileme olanağına sahip olmaktadır. Bu çerçevede UMSK çok uluslu şirketlerin çıkarlarına hizmet etmekte ve bu açıdan giderek Anglo-Sakson muhasebesine yaklaşmaktadır. Aynı biçimde büyük muhasebe şirketleri de küresel ölçeği, uzmanlık düzeyi, ekonomik gücü, oligopol özelliği ve politik etkisi ile UMSK üzerinde diğer paydaşlara göre daha çok etki sahibi olmakta, bu durum ise uluslararası muhasebe standartlarının sermaye piyasaları mantığına göre oluşturulmasına ve yatırımcıların gereksinimlerini daha iyi karşıladığı için piyasa odaklı düzenlemeler yapılmasına neden olmaktadır (Bengston, 2011, s. 569-70). Görüldüğü gibi, Avrupa bakımından AB gibi ulus üstü oluşumlarda örgütlenmek ve küresel yönetim yapıları yaratmak ya da hegemon ülkenin (ABD) kurallarına yaklaşmak seçenekleri söz konusu olmuştur. Bu koşullarda, bir yandan Avrupalı ulus-devletler uluslararasılaşmanın ileri aşamalarında finansal raporlama süreci üzerindeki etkilerini sistematik olarak azaltırken, öte yandan şirketler tarafından yasal düzenlemelerin daha çok uyumlaştırılması için baskı altına alınmaya çalışılmaktadır. Bu durum, küreselleşmenin yapısında hem yerleşme, hem de

merkezleşmeye yönelik eğilimleri içinde barındırmasının bir sonucu olarak değerlendirilmektedir. Söz konusu merkezkaç ve merkezci eğilimlerin muhasebeye yansımaları, sistemlerin hem yakınlaşması (convergence), hem de farklılaşması (divergence) için maddî, kurumsal, ideolojik, hukukî ve malî etkenler bulunması biçimde somutlaşmaktadır (Zimmerman vd., 2008, s. 18-21). Standart oluşturma ve yakınlaştırma çalışmalarında gelişmelerin doğrultusu, hızı ve kapsamını sözü edilen karşıt eğilimlerin bileşkesi belirleyecek görünmektedir.

Muhasebe standartlarının oluşturulmasında zorluk yaratan ekonomik ve politik çıkar çatışmalarından başka önemli birtakım teknik nitelikte sorunlar ile de karşılaşmaktadır (Sunder, 2005, s. 378-80). Bunlardan birincisi, "bilgi" sorunudur: Kural koyucular kuralları en azından bazı insanların davranışlarını değiştireceği ya da sınırlayacağı beklentisiyle tasarlamakta, bilgi eksikliğini potansiyel olarak etkilenecek taraflardan bilgi toplayarak gidermeye çalışmakta, ancak etkilenen taraflar dürüst biçimde bilgi vermekten kaçınabilmektedir. İkincisi, "tasarım" sorunudur: Standart oluşturma kurumları bir örgütsel yapı, insan gücü ve kaynak gerektirmekte, kurumların tasarımı ve oluşumu ise karşılıklı ödünleşmeleri gerektirmektedir. Genellikle yasa yapılar temsil gücüne, yargısal yapılar tarafsızlığa ve bürokratik yapılar usüllere önem vermektedir. Temsil gücü, tarafsızlık ve usüllerin tümünü aynı zamanda gerçekleştirmek mümkün değildir, çünkü en iyi uzmanlar tarafsız olmayabilmekte ve/veya tanımlanmış kurallar yerine takdir hakkını kullanabilmekte, temsil gücü yüksek kurumlar uzman olmayabilmekte ve/veya tarafsızlığa önem vermeyebilmekte, finansman sağlayan kurumların gündemini belirleyebilmekte ve tüm bu ödünler standart oluşturucu kuruluşların işleyişini bozmaktadır. Üçüncüsü, "oyun oynama" sorunudur: Her bir standart bireysel karar ortamını değiştirmekte, bireylerin davranışları ve bunların sosyal sonuçları üzerindeki takdir hakkı ve hareket alanını kısıtlamak gibi beklenmeyen sonuçlar yaratmakta, dolayısıyla bireylerin yeni seçenekler ve fırsatlar aramasına yol açmaktadır. Kuralların değiştirilmesi beraberinde yeni uyum çabaları ve değişiklikler getirmektedir. Etki ve tepki zincirinin kural ve davranış arasındaki uyum mekanizmaları yoluyla karşılıklı bir dengeye götüreceği ise belirsizdir, çünkü kural koyucular sahip oldukları sınırlı bilgi ile tüm bu sonuçları öngörememektedir. Dördüncüsü, "uyarı ve işaret" soru-

nudur: Finansal raporlamada şirketlere açık seçenek sayısını sınırlandıran resmî standart yaklaşımı karşılaştırılabilirliği ve tutarlılığı arttırarak finansal tabloların değerini yükseltmekte, ancak diğer seçenekler aracılığıyla yöneticilerin değerli birtakım başka bilgiler sunma olanaklarını ise azaltmaktadır.

Günümüzde farklı düzenleme sistemleri karşılıklı bir öğrenme süreci yaşamaktadır, ancak tüm sistemler tutarlı olarak daha çok kamu müdahalesi, daha sıkı düzenlemeler ve en iyi uygulamayı taklit etme doğrultusunda geliştirilmektedir (Zimmerman vd., 2008, s. 137-38, 158, 184). Buna karşılık, uluslararası muhasebe düzenlemeleri yapılırken kamu müdahalesi gitikçe azalmakta, hükümet dışı uluslararası kuruluşlar sermaye piyasalarına yönelmek isteyen şirketler için uyulması gereken standartları oluşturmaktadır. Devletin doğrudan karışmadığı söz konusu muhasebe standartlarında odak noktası, kamu müdahalesi olan standartlarda olduğu gibi paydaşların değil, salt yatırımcıların korunması olmaktadır (Oehr ve Zimmerman, 2012, s.134-7,145-9). Genel olarak standart oluşum süreçlerinde, standart oluşturucuların birinci önceliği mükül ölçüde bilgili yatırımcı ve alacaklılara destek olmaktır. Bununla birlikte, muhasebenin kararlar için geçerliliği (yararlılığı) ona toplumsal bir değer kazandırır iken, daha güvenilir muhasebe yöntemi arayışları bu özelliğe zarar verebilmektedir (Bromwich, 2004, s. 34). Öte yandan, yararlılık bireysel karar ortamlarına göre değiştiğinden finansal raporlama standartlarını oluşturanlar hangi bilgilerin kararlar için yararlı olacağını önceden bilememektedir. Bu amaçla, iyi tanımlanmış belirli olaylar hakkında bilgi verilmesini tasarlamaya çalışmaktadır (Ballwieser, 2004, s. 61-2). Sonuç olarak, finansal raporlar tüm kullanıcılara yönelik genel amaçlı raporlar olarak adlandırılmasına ve bilinmesine karşılık uygulamada doğrudan ve dolaylı kullanıcı ayırımına dahi gidilerek belirli gruplara ve ağırlıklı olarak yatırımcı ve alacaklılara yönelik özel raporlar haline gelmiştir. Mevcüt uygulama, böyle yapılmadığı takdirde yatırımcı ve alacaklıların olumsuz etkileneneği gerekçesiyle savunulmaktadır (Briloff, 1976, s. 21-3; 1972, s. 8-11,40).

Yoğun standartlaşma ve uyumlaştırma çabalarına karşılık çeşitli ideolojilerin varlığı, bunların birbirleriyle etkileşiminden yeni ekonomik yaşam biçimleri ortaya çıkması ve son olarak farklı birden çok iş yapma biçimi olması nedeniyle gelecekte küresel, ulusal, bloklara özgü birden çok muhasebe standardı türü

bulunması ve sonuç olarak finansal raporlamanın sözü edilen ekonomik sistemlere göre tasarlanması beklenmektedir. Sözelimi borsa kapitalizmi (stock market based capitalism) yanında diğer kapitalizm türlerinin de yaşayacağı kabul edilir ve çok uluslu şirketlerin hem serbest, hem de eşgüdümlü piyasalardan sermaye ve kaynak bulabileceği göz önünde bulundurulur ise, her zaman borsa kapitalizmini koruyan standartlar geliştirmekten kaçınmak gerekebilecektir. Buna göre UMSK'nın en az az iki tür kapitalizm için muhasebe standartları kümesi geliştireceği öngörülebilmektedir. Daha önce refah devleti anlayışının muhasebeye etkileri başlığında anlatıldığı gibi, liberal piyasa ekonomileri (kalıntı refah devletleri) için muhasebe standartları, mülkiyet ve kontrolün birbirinden tamamıyla ayrıldığı sermaye piyasalarında bulunan yatırımcıların bilgi gereksinimine odaklanmayı sürdürecektir. Bu ekonomilerde hissedarların mülk sahipleri olarak rolü büyük olduğundan şirket kişiliğinin ayrılığı ilkesi bu ekonomilerde pek anlamlı bulunmamaktadır. Piyasa kadar piyasa ve şirket hiyerarşisi dışında kalan eşgüdümlü kuruluşlarının (non-market coordinating institutions, ticaret ve saenayi birlikleri, işgücünün şirketler arası eğitimi, AR-GE harcamalarının paylaşılması, birden çok şirketler ilgili bilgiler) etkili ve tamamlayıcı olduğu eşgüdümlü piyasa ekonomilerinde (kurumsal refah devletleri) ise kurumsal yönetimde paydaşlar yaklaşımı önemli olacaktır. Bu ekonomilerde finansal raporlamada kişilik kavramı daha anlamlıdır ve hissedarların mülkiyet ve bilgi haklarına daha az önem verilmektedir (Walker, 2010, s. 145-51).

Yukarıdaki teorik tartışmalar ve uygulama örnekleri, muhasebe düzenleme ve standartlarının oluşturulması sürecinde salt muhasebe endüstrisi ve mesleğinin değil, onlardan daha etkili ve yönlendirici biçimde ekonomik ve politik düşünceler, güçler ve kurumların işlevsel olduğunu göstermektedir. Söz konusu düşünce, kurum ve güçler yasama organlarında makro düzeyde muhasebe çerçeve yasa ve düzenlemelerinin yapılması aşamasından standart oluşturucu kurullarda muhasebe uygulamalarına özgü standartlar oluşturuluncaya kadar uzanan sürecin tüm aşamalarında etkili olmakta ve sonuç olarak standart oluşturucu kurum, kurul ve mekanizmaların çalışmalarını etkileyerek mevcut ekonomik ve politik düzene uygunluk gösteren muhasebe düzenleme ve standartları yapılmasını güvence altına almaktadır. Muhasebe uygulaması son tahlilde makro düzeyde

ekonomik ve politik öncelikleri veri olarak almakta ve sürecin bileşenlerinin grup ya da sınıfsal çıkarlarını tamamen ya da kısmen karşılayan düzenleme ve standartlar ortaya çıkarmaktadır. Başka bir anlatımla, muhasebe ekonomi ve politika kurumlarının tanımladığı sermaye birikiminin özendirilmesi, uluslararası yatırım ve ticaretin arttırılması, tek pazar yaratılması, küreselleşme ve finansallaşmanın derinleştirilmesi gibi sistemik ve özünde ekonomik amaçlara ulaşmayı sağlayan bir uygulama ve araç konumuna yerleşmiş olmaktadır.

Sonuçlar ve Genel Bir Değerlendirme

Muhasebe tarihsel olarak nötr ve teknik bir mekanizma olmamış, tam tersine faaliyet gösterdiği ortamda ekonomi ve politika başta olmak üzere başka kurumlar (dış dinamikler) ile etkileşim halinde olan ve temel olarak belirlenen ve şekillendirilen sosyal ve kurumsal bir uygulama konumunda olmuştur. Bu nedenle, muhasebede kural koyma (düzenleme) sürecinin politizasyonu da kaçınılmaz ve âdil bulunmaktadır, çünkü sadece politik olarak sorumlu kuruluşlar yaptığı kurallara başkalarının uymasını talep edebilecektir; tersine politikanın belirleme ve etkileme gücünün olmaması durumunda kural oluşturma süreci demokrasiye temel oluşturan kamu gözetimi ve hesap sorma sürecinden uzaklaşacaktır (Gerboth, 1973, s. 481). Başka bir anlatımla, politika ister demokratik, ister otokratik olsun muhasebe kurallarının oluşturulması gibi bir karar verme süreci kamu güvenine dayanmak zorunda ise, önemli sorunlar teknik değil, politik olmak durumundadır ve birbirleri ile rekabet halindeki çıkarların çatışması durumunda sağduyu ve aklın gereği, kesin ve nihai çözümler bulmak değil, uzlaşmak olmaktadır (Solomons, 1978, s. 65).

Muhasebe standartlarını oluşturuca kurulların bileşenleri ve mekanizmaları (iç dinamikler) ne kadar demokratik çalışırsa çalışsın, ortaya çıkan muhasebe düzenleme ve standartlarının âdil olması, gerçek ve doğru finansal bilgi üretmesi büyük ölçüde ekonomik ve politik güçlerin (dış dinamiklerin) demokratik olmasına bağlı görünmektedir. Başka bir anlatımla, dış dinamikler ne kadar demokratik, açık, çoğulcu, özgürlükçü ve katılımcı olursa muhasebe düzenlemeleri buna bağlı olarak şekillenecek, ancak dış dina-

mikler ne kadar totaliter, kapalı, yozlaşmış ve tekelleşmiş ise muhasebe düzenlemeleri de büyük ölçüde bu dinamikleri yansıtabacaktır. Bu olgu standart oluşturma sürecinde iç dinamiklerin (kurul oluşumu ve çalışmalarının) etkisiz olduğu anlamına gelmemekte ve fakat bunların da son tahlilde doğrudan kamu ya da düzenleyici kuruluşlar aracılığıyla söz konusu dış dinamiklerin gözetimi ve yönlendirmesi altında etkili olabileceğini göstermektedir. Daha demokratik bir politika ve ekonomi için verilecek politik, ekonomik, sosyal ve kurumsal mücadeleler esasen dış dinamiklerin muhasebeyi de daha demokratik olmaya zorlamasını beraberinde getirecektir. Böylece teknik muhasebe sosyal ve özgürlükçü nitelikler kazanarak bireysel çıkarların yanında toplumsal çıkarları da önemseyebilecek, aynı zamanda sosyal ve ekonomik anlaşmazlıkların çözülmesinde âdil davranarak ekonominin ve toplumun daha demokratik olmasını destekleyebilecektir.

Muhasebenin genel demokrasi mücadelesine ek olarak, standart oluşturuca kurulların doğruluk ve gerçeğe bağlılık çerçevesinde standartlar yapabilmesi için muhasebede kirlenmeye karşı tam bağımsız bir kurul (anti-pollution board) oluşturulması, bu kurulun muhasebeye felsefe ve ahlâk katması, finansal raporlama sürecinin gerçekleştiği genel sosyo-ekonomik ortam ve şirket faaliyetlerinin sonuçlarından etkilenen bütün evreni anlamaya çalışması önerilmiştir. Ayrıca standart oluşumuna temel oluşturacak muhasebe araştırmalarının da maddî ve entellektüel yönlerden bağımsız biçimde gerçekleştirilmesi istenmiştir. Son olarak, toplum güveninin yeniden kazanılması için en yüksek standartlara ulaşmaya çalışmak ve bunlara aykırılıklara en ağır cezaları vermek gerekmektedir. Bu bağlamda, muhasebecinin öncelikle anlaması gereken doğruyu ve gerçeği temsil etmek için önce doğruyu ve gerçeği bilmek ve öğrenmek gerektiridir. Muhasebeciler doğruluk ve gerçekliği bir üst standart ya da rejim kabul etmek, yukarıdan gelen emirler (superior orders) ya da müşteri terilerin talimatlarına (client's directives) karşın bu standart ya da rejime bağlılık taahhüdünü sürdürmek zorundadır (Briloff, 1972, s. 322-34). Gerçekte doğruluk ve gerçeklik kavramları salt bir mesleğin ya da disiplinin konusu değil, tüm bilim, sanat ve uygulamalar için hem bir hedef, hem de bir ölçüt durumundadır. Çoğu zaman bu kavramların yazılı

bile olması gerekmemektedir, ancak bu durum kavramların herhangi bir önem taşımadığından değil, tartışılmasına ya da yasal bir düzenleme ile desteklenmesine gerek duyulmamasındandır. Doğruluk ve gerçeklik olmadan bir amaca ulaşıyor, bir ilke ya da yöntem uygulanıyor ise o amaç, ilke ya da yöntemin üzerine gölge düşmekte ve sorgulanmasına neden olmaktadır. Bu durum kamunun muhasebe standartları (standards of the town) ile kurulu düzenin muhasebe standartlarının (standards of the establishment) birbirine yaklaştırılmasını gerekli kılmakta, bunun da muhasebe standartlarına genel kabul görmürlük niteliği ile birlikte doğruluk ve gerçeklik niteliği kazandırılması ile başarılabileceği değerlendirilmektedir. Kamunun muhasebeden yapmasını bekledikleri ile muhasebenin eylemleri arasındaki fark (expectations gap) giderilebilir ise, muhasebe ve onunla ilişkili diğer işlevler yasalara uyum sağlamanın ötesinde değer yaratıcı uygulamalar konumuna yükselebilecektir. Muhasebe her durumda doğruluk (fairness) ve gerçekliğe (truth) bağlı kalır ve her türlü baskıdan etkilenmez ise, gelecekte kendi kendisini düzenleme imtiyazını da geri alma ve özerk bir alan yaratma olanağını yeniden yaratabilecektir.

Hukuk, muhasebe, denetim, itibar, ticarî normlar ve gelenekler, açıklamalar, ticaret ve sanayi birlikleri piyasalarla ilgili güven yaratma mekanizmalarıdır (Sunder, 2005, s. 384). Ekonomik sisteme güven daha çok bunların tümünün işlevsel olması ile ilgili bir durum sayılmaktadır. Dolayısıyla, tek tek bu mekanizmalara güven duyulmasından çok bir bütün olarak ekonomik sisteme güven duyulmasını sağlamak gerekmektedir, çünkü yukarıda da ortaya konulduğu gibi ekonomik düşünce ve sistemler muhasebe düşünce ve uygulamalarının üzerinde yükseldiği temeli oluşturmaktadır. Ekonomik sisteme güven için ise öncelikle doğaya uygun ve insana saygılı ekonomik faaliyetlerde bulunulması (sürdürülebilir üretim) ve ekonomik faaliyetlerden etkilenen tüm kesimlerin hak ve iddialarının gözetilmesi (adil bölüşüm) gerektiği göz önüne alındığında, böyle bir ekonomi ve politikanın daha demokratik, özgürlükçü, sosyal, insanlı ve adil muhasebe teorileri inşa edebileceği ve muhasebe uygulamalarının da sözü edilen teorik çerçevede gerçekleşebileceği düşünülmektedir.

Bu anlamda sosyal muhasebe demokrasi projesine bir katkı olarak değerlendirilmektedir, çünkü gücünü özellikle saydamlık, hesap verebilirlik ve paydaşların katılımı gibi temel demokratik ilkelerden alan sosyal muhasebe gerek ekonomik kararları alırken, gerekse ekonomik performansı ölçerken ekonomik, politik ve çevresel faktörleri göz önünde bulundurduğu gibi başkalarının refahı ve toplumun kaynaklarının sürdürülebilir biçimde kullanılması için bireylerin ve kurumların ağır sorumluluğunu vurgulamaktadır. Gerçekte demokrasi pek az durumda ideallerine tam olarak ulaşabilmektedir, çünkü bireysel ve kurumsal kusurlar gelecekte de adaletsizlik kaynağı olarak varlığını sürdürecektir. Ancak demokratik sistemler kendi kendini düzeltici önlemler alarak sürekli olarak kusurlarının üstesinden gelebilmektedir. Demokrasi en çok demokratik kurumların tüm boyutlarıyla gözlemlere ve ondan kaynaklanan eleştirilere açık olması ve yanlışlardan ders alınması durumunda kendi kendini düzeltebilmekte, dolayısıyla demokratik sistem de gelişmeye açık kalmaktadır. Bu bakımdan, demokratik ideallere giden yolda sağlanan kısmi gelişmelerde saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri kilit rol oynamaktadır (Mook ve Pstross, 2013, s. 252-3).

Çağdaş demokrasiler frenler (kontrollar) ve dengeleyici yönetimi ya da rejimi olarak tanımlanmaktadır. Kontrolların etkin olması ve işlerliği, çağdaş demokrasilerin sosyal refah ve güvenlik sağlayabilmesi için yaşamsal önem taşımaktadır. Erkinlik (iktidarın) dağıtılması ve bunların birbirlerini dengelemesi de aslında erkinliklerin birbirlerini kontrol edebilmesi içindir, çünkü her türlü erkin demokratik olarak kullanılması ya da monarşik ve oligarşik amaçlarla kötüye kullanılmaması güvence altına alınmak istenmekte, demokratik sistemler kendisine karşı bu türden kötüye kullanılmaları gerçek bir tehdit olarak kabul ederek kendilerini korumaya çalışmaktadır. Bu aşamada ise kontrol sistemleri ve kurumlarının en önemli bileşenlerinden biri olan ve toplumun ve ekonominin hakemi konumunda algılanan muhasebenin işlevlerini tam bağımsız biçimde yerine getirebilmesi (âdil bir hakem olabilmesi), tüm finansal bilgi kullanıcılarına belirli bir mesafeden (at arm's length) hizmet verebilmesi ve nötr bilgiler üretebilmesi için kurumsal ve meslekî bağımsızlığının güvence altına alınmasının uygulanabilir yollarının bulunması zorunluluğu kendisini dayatmaktadır.

Kaynakça

- Allen A., Abigail M., Ramanna, K. (2013). Towards an understanding of standard setters. *Journal of Accounting and Economics*, Article in Press, 1-25.
- Ballwieser, W. (2004). The Limitations of Financial Reporting. Christian Leuz (Ed.), Dieter Pfaff (Ed.), Anthony Hopwood (Ed.), *The Economics and Politics of Accounting: Institutional Perspectives on Research Trends, Policy and Practice* (s. 58-77). New York: Oxford University Press.
- Bengston, E. (2011). Repoliticization of accounting standard setting. *Critical Perspectives on Accounting* 22, 567-80.
- Bertomeu, J., Magee, R.P. (2011). From low quality reporting to financial crises. *Journal of Accounting and Economics* 52, 209-27.
- Bhimani, A. (2008). The role of crisis in reshaping the role of accounting. *Journal of Accounting and Public Policy* 27, 444-54.
- Briloff, A.J. (1972). *Unaccountable Accounting: Games Accountants Play*. New York: Harper and Row Publishers.
- Briloff, A.J. (1976). *More Debits than Credits: The Burnt Investor's Guide to Financial Statements*. New York: Harper and Row Publishers.
- Briloff, A.J. (1981). *The Truth about Corporate Accounting*. New York: Harper and Row Publishers.
- Bromwich, M. (2004). Aspects of the Future in Accounting: The Use of Market Prices and Fair Values in Financial Reports. Christian Leuz (Ed.), Dieter Pfaff (Ed.), Anthony Hopwood (Ed.), *The Economics and Politics of Accounting: Institutional Perspectives on Research Trends, Policy and Practice* (s. 32-57). New York: Oxford University Press.
- Catchpole, L., Cooper, C., Wright, A. (2004). Capitalism, states and accounting. *Critical Perspectives on Accounting* 15, 1037-58.
- Chatsfield, M. (1977). *A History of Accounting Thought*. New York: E. Krieger Publishing Co. Inc.
- Chwastiah, M., Lehman, G. (2008). Accounting for war. *Accounting Forum* 32, 313-26.
- Compin, F. (2008). The role of accounting in money laundering and money dirtying. *Critical Perspectives on Accounting* 19, 591-602.
- Ezzamel, M., Hyndman, N., Johnsen, A., Lapsley, I. (2008). *Accounting in Politics: Devolution and Democratic Accountability*. New York: Routledge, Taylor&Francis Group.
- Gerboth, D.L. (1973). Research, Institution and Politics in Accounting Inquiry. *The Accounting Review*, Vol. XLVIII, July 1973, No.3, 475-82.
- Gilens, M., Benjamin I.P. (2014). Testing Theories of American Politics: Elites, Interest Groups, and Average Citizens. *forthcoming Fall 2014 in Perspectives on Politics*, <http://www.polisci.northwestern.edu/people/documents/TestingTheoriesofAmericanPoliticsFINALforProduction6March2014.pdf>.
- Hopwood, A., Miller, P. (1994). *Accounting as Social and Institutional Practice*. New York: Cambridge University Press.
- Horngren, C.T. (1973). The marketing of accounting standards. *The Journal of Accountancy*, October 1973, 61-6.
- Hulle, K.v. (2004). From Accounting Directives to International Accounting Standards. Christian Leuz (Ed.), Dieter Pfaff (Ed.), Anthony Hopwood (Ed.), *The Economics and Politics of Accounting: Institutional Perspectives on Research Trends, Policy and Practice* (s. 349-75). New York: Oxford University Press.
- Johnston, D., Denis A. J. (2006). How does accounting fit into a firm's political strategy ?. *Journal of Accounting and Public Policy* 25, 195-228.

- King, A.T. (2006). *More than a Numbers Game: A Brief History of Accounting*. Hoboken: John Wiley & Sons, Inc.
- Macintosh, N.B. (2005). *Accounting, Accountants and Accountability: Poststructuralist Positions*. New York: Routledge.
- McLeay, S., Ordelheide, D., Young, S.E. (2000). *Constituent lobbying and its impact on the development of financial reporting regulations: evidence from Germany*. *Accounting, Organizations and Society* 25 (1), 79-98.
- Mook, L. (2013). Social Accounting for the Social Economy. Laurie Mook (Ed.), *Accounting for Social Value* (s. 249-259). Toronto: University of Toronto Press.
- Mook, L., Pstross, M. (2013). Social Accounting: Lessons Learned for the Road Ahead. Laurie Mook (Ed.), *Accounting for Social Value* (s. 5-28). Toronto: University of Toronto Press.
- Oehr, T.F., Zimmerman, J. (2012). Accounting and the welfare state. *Critical Perspectives on Accounting* 23, 134-52.
- Oguri, T. (2005). Functions of accounting and accounting regulation: alternative perspectives based on Marxian economies. *Critical Perspectives on Accounting* 16, 77-94.
- Palmrose, Z.V. (2009). Science, Politics and Accounting. *The Accounting Review* Vol.84. No.2. 281-97.
- Ruff, K. (2013). The Role of Intermediaries in Social Accounting: Insights from Effective Transparency Systems. Laurie Mook (Ed.), *Accounting for Social Value* (s. 230-48). Toronto: University of Toronto Press.
- Solomons, D. (1986). The Social Impact of Accounting. *Financial Executives International*, Oct.86. 20-3.
- Solomons, E. (1978). The Politicization of Accounting. *The Journal of Accountancy*, November 1978. 65-72.
- Sunder, S. (2005). Minding our manners: Accounting as social norms. *The British Accounting Review* 37, 367-87.
- Tinker, T. (1985). *Paper Prophets: A Social Critique of Accounting*. New York: Praeger Publishers, CBS Educational and Professional Publishing.
- Wagenhofer, A. (2011). Towards a theory of accounting regulation. *Journal of Accounting and Economics* 52, 228-34.
- Walker, M. (2010). Accounting for varieties of capitalism. *The British Accounting Review* 42, 137-52.
- Zimmerman, J., Werner, J.R., Volmer, P.B. (2008). *Global Governance in Accounting: Rebalancing Public Power and Private Commitment*. New York: Palgrave MacMillan.