

# ELEŞTİREL DÜŞÜNCE VE CESUR YENİ MUHASEBELER

## Makale Bilgisi

Makale Geliş Tarihi : 12.12.2021

Makale Kabul Tarihi : 31.03.2022

Makale Türü : Araştırma Makalesi

DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1035633

**Dr. Canol KANDEMİR\***

## Bibliyografik Bilgiler

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

## ÖZ

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

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

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

**Jel Sınıflandırma Kodları:** M41, M42.

## CRITICAL THOUGHT AND BRAVE NEW ACCOUNTINGS

### ABSTRACT

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

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

**Jel Classification Codes:** M41, M42.

## 1. GİRİŞ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ortodoks düşünce, sadece ekonomik konularda nesnel olarak bilgilendiren ve bilgilendirmekle sorumlu tarafsız ve teknik bir muhasebe aygıtının varlığını kabul etmekte, eleştirel düşünce ise sadece ekonomik konularda bilgilendiren değil, aynı zamanda dağıtım yapan ve dağıtım sorunlarını hakem olarak çözüme kavuşturan teknik, sosyal, ekonomik ve politik bir muhasebe kurumu varsaymaktadır. Muhasebenin dağıtım işlevi<sup>1</sup> bilgilendirme işlevinden daha önemlidir, çünkü bilgilendirme işlevi dahi son tahlilde dağıtıma ve bölüşüme ilişkin sonuçlar yaratmaktadır. Bu durumda muhasebe, karı topluma dağıtan ve dolayısıyla bir ekonomide gelir dağılımının ne yönde olabileceğini etkileyen ve hatta belirleyen bir mekanizma olmaktadır. Muhasebenin salt teknik ve teknolojik bir uygulama olarak söz konusu dağıtımı yürürlükteki yasal düzenlemelere göre yapması da; sosyal, ekonomik, politik, kurumsal ve insani bir uygulama olarak adaletli toplum, insana ve insanlığa hizmet eden bir ekonomi ve özgürleşmiş birey anlayışı çerçevesinde yapması da imkan dahilindedir. Başka bir anlatımla, muhasebe kurumunun ekonomide ve toplumdaki statükoyu koruması ya da değiştirmesi sosyal, politik ve ekonomik bir seçim sorununa dönüşmektedir. Bu bağlamda, muhasebenin topluma adil, dengeli, tam bir bilgilendirme işlevi sunabilmesi kadar adil, dengeli ve özgürlükçü bir dağıtım işlevi sunabilmesi de yaşamsal bir önem taşımaktadır. İnsanlığı sözü edilen kavşaklarda seçim noktasına getirebilmek için atılması gereken ilk adım da hiç kuşkusuz eleştiri olmaktadır.

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

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

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

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

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

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

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

## 2. DEVLET, TOPLUM VE MUHASEBE DİYALEKTİĞİ

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

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