

SOSYAL MUHASEBENİN UYGULANABİLİRLİĞİ ÜZERİNE DÜŞÜNCELER

Dr. Canol KANDEMİR*

Makale Gönderim Tarihi : 28.07.2020 / Kabul Tarihi : 03.01.2021

Makale Türü: Araştırma

ÖZ

Salt ekonomik işlemleri kayıt altına alarak muhasebe kişiliklerinin (şirketlerin) yarattığı toplam etkiyi ve değeri gösteremeyen finansal muhasebe, 1980'lerden sonra aşırı finansallaşma sürecinde salt hissedar refahının maksimizasyonunu amaçlamış, örgütsel davranıştan etkilenen diğer çıkar sahiplerini, toplumu ve doğayı büyük ölçüde görüş alanının dışına çıkarmıştır. Küreselleşmeye, neoliberalizme ve özellikle finansallaşma süreçlerine yapısal uyum zorunluluğundan kaynaklanan sözü edilen yapısal finansal muhasebe yetersizliği sosyal muhasebe uygulamaları aracılığıyla aşılabilmektedir. Bu bağlamda, muhasebe şirketlerin yarattığı toplam etkiyi ve değeri gösterebilmiş, neredeyse tüm toplumdan oluşan bir çıkar sahipleri topluluğu oluşturmuş, yönetimi tek yönlü olarak sermaye sahiplerine (hissedarlara) bağımlı olmaktan kurtarmış, sermaye sahiplerine ek olarak topluma ve giderek gelecek kuşaklara karşı bile şirket başarımı ile ilgili hesap verilebilirlik, katılım ve saydamlık süreçlerini etkin ve sahici biçimde işletmiştir. Son tahlilde, eleştirel ve sosyal muhasebe yaklaşımları ve uygulamaları ekonomik ve sosyal gerçekliği daha yeterli biçimde yansıtan bir muhasebe gerçekliği inşa etmektedir. Böylece muhasebe sosyal, çevresel ve ekonomik değişim sorunlarının çözümünde sosyal, ekonomik, politik ve kurumsal bir uygulama ve meslek olarak toplum ve insanlık katında güvenilir ve adil bir hakem ya da aracı işlevi üstlenebilmektedir. Bu araştırma ile sosyal/tarihsel olgular ve örnek olaylar çerçevesinde, salt finansal olmayan muhasebelerin ve özelde sosyal muhasebenin tüm önemli üstünlükleri ve zayıflıkları ile birlikte hem teorik, hem de pratik olarak gerçekleştirilmiş ve gerçekleştirilebilir olduğunu ve sadece sosyal ekonomiye değil, genel ekonomiye de uygulandığını ve uygulanabileceğini göstermek amaçlanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Sosyal raporlama, dışsallıkların içselleştirilmesi, çıkar sahiplerinin katılımı, saydamlık sistemleri.

Jel Sınıflandırma Kodları: M41, M42.

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

REFLECTIONS ON THE PRACTICABILITY OF SOCIAL ACCOUNTING**ABSTRACT**

Having failed to represent the total value and effect created by accounting entities (companies), financial accounting has targeted only the objective of shareholder wealth maximization in the extreme financialization process of 1980's onwards and pushed other stakeholders, the society and nature affected by the organizational behaviour largely beyond its visual range. The aforementioned financial accounting failure stemming from the necessity of structural adjustment to globalization, neoliberalism and particularly financialization processes could have been overcome by social accounting practices. Within this context, accounting are able to reflect total value and effect generated by companies, form a stakeholder constituency including almost the whole society, reduce the unilateral dependence of executive management upon the capital owners (shareholders) and finally account for the corporate performance to the society and even future generations in addition to the capital owners and govern participation, transparency and accountability processes truly and efficiently. In the final analysis, critical and social accounting approaches and practices have constructed an accounting reality corresponding more adequately to the economic and social reality. Thus, accounting as a social, economic, political and institutional practice and profession can assume a credible and fair mediating or intermediary function for resolving major social, environmental and economic exchange problems in the eyes of the society and humanity. This research study seeks to demonstrate within the context of relevant social/historical facts and cases that nonfinancial accountings and specifically social accounting have both theoretically and practically been realized or realizable with all its key strengths and weaknesses, and were and could be applicable not only for the social economy but also for the whole economy.

Keywords: Social reporting, internalization of externalities, stakeholder engagement, transparency systems.

Jel Classification Codes: M41, M42.

1. GİRİŞ

1980'lerden sonra yoğun biçimde yaşanmaya başlanan finansallaşmanın doğrudan sonuçlarından birisi, finansal raporlamanın temel amacının yönetimin en geniş anlamda hesap verilebilirliğinden finansal piyasalara yönelik yararlı bilgi sağlanmasına doğru değişim göstermesi olmuş, finansallaşma finansal ve finansal olmayan şirketleri yıkıcı rekabet, aşırı yatırım ve hileli finansal raporlamaya zorlamış ve sonuç olarak finansal muhasebeyi tek boyutlu, sermaye sahiplerine aşırı bağımlı ve nesnellikle ilişkisi zayıflayan bir kurum ve uygulama durumuna getirmiştir. (Kandemir, 2019a, s. 553) Ekonomik gerçekliği açıklamada finansal muhasebenin yetersizliğinden yola çıkan eleştirel ve sosyal muhasebe, finansal muhasebeden daha çok yeterliliğe ve ekonomik gerçekliği daha yüksek açıklama gücüne sahip görünmektedir. Nitekim muhasebe bilgi kullanıcıları salt hissedarlar ve dolayısıyla finansal piyasalardan oluşmamakta, diğer çıkar sahiplerini, toplumu, doğayı ve giderek gelecek kuşakları içine almaktadır. Aynı biçimde, muhasebe kişiliklerini (şirketleri) yalnızca hissedarların sahibi olduğu salt "ekono-

mik bir kişilik” olarak değil, faaliyetlerinden etkilenen tüm meşru çıkar sahiplerine sorumluluğu olan sosyal bir kişilik ve giderek “kurumsal bir yurttaş” olarak düşünmek gerekmektedir. Böyle bir bakış açısıyla muhasebe, sosyal ve ekonomik kararlarda gerçeğe uygun bilgilendirme yapmakla kalmamakta, aynı zamanda şirketin yarattığı tüm etkileri, toplam değeri ve özellikle karı sosyal ve çevresel fayda ve maliyetleri (dışsallıkları) dikkate alarak hesaplayabilmekte ve paylaşırabilmektedir. Bu arada, çıkar sahipleri arasında hesaplama ve dağıtımına bağlı sosyal ve ekonomik sorunları çözüme kavuşturmakta, dolayısıyla yalnızca şirket sahiplerinin refah artışı ve servet birikimini değil, aynı zamanda insani, çevresel, sürdürülebilir sosyo-ekonomik, politik ve kültürel kalkınmayı da hedefleyerek finansal muhasebeye uygulanabilir, adil, tarafsız ve dengeli bir seçenek oluşturmaktadır. (Kandemir, 2014, s. 38; 2019b, s. 695)

Bu bağlamda, eleştirel muhasebe ağırlıklı olarak finansal muhasebenin sözü edilen yetersizliklerini ortaya çıkarmaya odaklanmışken, sosyal muhasebe bir adım daha öteye giderek finansal muhasebenin sosyal ve çevresel yetersizliklerini gidermeyi amaçlayan geliştirici, genişletici ve iyileştirici çözüm önerileri sunmuş, bunu yaparken finansal muhasebenin tarihsel birikimlerden yararlanarak hem finansal, hem de sosyal olan bir muhasebe yaklaşımı oluşturmaya çalışmıştır. Sosyal muhasebe düşüncesi, geleneksel tek boyutlu finansal muhasebeyi yalnızca eleştirmekle kalmamış, gerçekleşmiş ve gerçekleştirilebilir çözümler de önermiş, sosyal amaçlı ve kamu yararına çalışan kuruluşlardan başlamak ve aşamalı olarak kar amaçlı kuruluşları da kapsamak üzere bir dizi çözüm önerisini de uygulama düzeyine getirmiştir. Bu çalışmada, önce sosyal muhasebe düşüncesi tarihsel bir olgu olarak belirlenmiş, daha sonra sosyal muhasebe düşüncesinin hangi yaklaşımlar ve yöntemler kullanılarak yaşama geçirildiği gösterilmiş, son olarak birtakım reel ekonomi deneyimleri ve örnek olaylar çerçevesince örgütsel/kurumsal uygulamaların ekonomi, toplum ve doğa üzerinde yarattığı görünen ve görünmeyen etkileri sosyal muhasebenin nasıl yansıtmaya çalıştığı ve bir gerçeklik durumuna getirdiği ortaya konulmuştur. Bu noktalardan hareket ederek sosyal muhasebenin toplam etki, hesap verilebilirlik, saydamlık ve katılım konularında sahip olduğu üstünlükler ile finansal muhasebeye uygulanabilir bir seçenek oluşturduğu gösterilmektedir.

2. ELEŞTİREL VE SOSYAL MUHASEBE DÜŞÜNCESİ

1960’lar ve 1970’lerde geleneksel muhasebeye yönelik eleştiriler eleştirel muhasebenin ortaya çıkmasına yol açmış, eleştirel muhasebe geleneksel muhasebenin temel varsayımlarını sorgulayarak muhasebe uygulamalarının nesnel, tarafsız ve değer yargılarından bağımsız olmadığını, sosyal bir gerçeklik yarattığını ve giderek bu gerçekliği değiştirdiğini, tek başına belirli nesnelere saymak ve diğerlerini saymamakla bile sosyal gerçekliğin özel bir yorumunu oluşturduğunu savunmuştur. Sosyal muhasebe ise, eleştirel muhasebenin eleştirilerinin büyük bölümünü benimseyerek muhasebe sürecinde daha geniş anlamda etken ve oyuncuları dikkate alarak bir çalışma çerçevesi yaratmak, ekonomik, sosyal ve ekolojik adalet sorunlarını anlamak ve eşzamanlı olarak çözümlenmek için gerekli süreçleri sağlamak istemiştir. (Mook, 2013, ss. 5-7, 255)

Başka bir anlatımla, geleneksel ve marjinalist muhasebenin zayıflıkları ve pozitivism ve neoklasik ekonomiye dayanan fayda/maliyet analizi gibi teknokratik karar verme araçlarından duyulan hoşnutsuzluk muhasebede yeni arayışlara yol açmıştır. (Brown, 2009, s. 315) Değişen şirket yapısı ve davranışı

ile finansal bilgi kullanıcılarının bütün toplumu içerecek biçimde genişlemesi de muhasebedeki değişimi hızlandırmış, özellikle sosyal etkenler ve önceliklerin ekonomik kararlarda dikkate alınması gerektiği düşüncesi ile dışsallıklar muhasebe uygulamalarına girmeye başlamıştır. (Briloff, 1976, ss. 21-3; 1972, ss. 8-11,41) Gerçekte sosyal muhasebe sistemlerinin en önemli yönü dışsallıkların saptanması ve raporlanması olarak görülmüştür. (Tinker, 2004, ss. 199-200) Böylece sosyal muhasebe, salt finansal nitelikteki başarımların değerlendirilmesine sosyal ve çevresel etkileri de ekleyerek finansal muhasebeyi ve sermaye piyasalarını sürdürülebilirlik amaçlarına daha uyumlu duruma getiren bir hesap verilebilirlik aracı konumuna yükselmiştir. (Ruff, 2013, s. 230) Finansal raporların sosyal ve çevresel raporlar ile bütünleştirilmesi kurumların sosyal olarak yeniden yapılandırılmasını desteklemiş, bu durum kurumsal faaliyetlerin çarpıcı biçimde yeniden tanımlanması kadar kapitalizmin yeniden tanımlanması anlamına da gelmiştir. (Gray, 2001, ss. 9-14)

Süreç içinde sosyal muhasebe birçok biçimde kullanılabilir bir araç niteliği kazanmış, bu bağlamda şirketin başarımlar düzeyine farklı bir açıdan bakma seçeneği sunmuş, iktidar yapısı ve ilişkilerini ortaya çıkarabilmiş, dışsallıklar ve sürdürülebilirlik hakkındaki öğrenme sürecini hızlandırmış, ekonomik, sosyal ve çevresel etkenleri dikkate alarak geleneksel ve teknik muhasebeden farklı bir gerçeklik ortaya çıkarmıştır. (Mook ve Pstross, 2013, ss. 249-53, 257) Tüm sosyal muhasebe yaklaşımlarında muhasebenin sosyal ve ekolojik sistemlere zarar veren uygulamalara karşı kazanılacak kültürel bir devrimde **önemli** bir işlev görebileceği düşünülmüştür. (Birkin vd, 2005, s. 185)

3. SOSYAL MUHASEBE YAKLAŞIMLARI

Sosyal muhasebe, geleneksel finansal muhasebe alanını (gelir tablosu, bilanço ve katma değer tablosu) kurumların/şirketlerin yarattığı tam etkinin muhasebeleştirilmesi yoluyla genişletmek istemiş, sosyal etkinin muhasebeleştirilmesinde başlangıçta hem nicel, hem de nitel yöntemleri, hem de nicel ve nitel yöntemlerin bir karmasını kullanarak parasal olmayan biçimlerde raporlama yapmaya eğilimli olmuştur. Bu tür sosyal raporlamaya ek olarak şirketlerin hizmet ya da üye/işçi katkısı sağlayarak ürettikleri sosyal katma değerini parasal değerini ayrıntılı biçimde tahmin eden ve hem finansal, hem de sosyal başarımları bütünleştiren ölçüler sağlayan iki temel sosyal muhasebe aracı daha geliştirilmiştir. Birinci araç, yatırımın sosyal getirisi (karlılığı) ya da sosyal katma değer tabloları gibi şirketlerin hizmet ya da üye/işçi katkısı sağlayarak ürettikleri sosyal katma değerini parasal değerini ayrıntılı kestirme yöntemidir. Diğer araç, karma (sosyal ve finansal) yatırım getirisi, genişletilmiş katma değer tabloları gibi hem finansal, hem de sosyal başarımları bütünleştiren ölçüler sağlamıştır. (Reed vd, 2013, ss. 62-3) Birinci araç, sadece sosyal yatırım getirisi ve katma değer üzerinde yoğunlaşırken, ikinci araç hem finansal, hem de sosyal yatırım getirisi ve katma değere odaklanmaktadır.

Sosyal muhasebe yaklaşımları iki büyük kategoride incelenmektedir. “Tamamlayıcı sosyal muhasebe” bir kurumun misyonunu yerine getirirken çıkar sahiplerinin beklentilerinin ne dereceye kadar karşılandığını değerlendiren nitel veriler ve tanımlayıcı istatistikler kullanmakta, bunları sıklıkla kurumun finansal hesaplarına ek olarak vermekte ve dolayısıyla ikincil önemde görmektedir. “Bütünleşik sosyal muhasebe” olarak da adlandırılan diğer modeller ise sosyal, çevresel ve ekonomik verileri bütünleştirmekte, adalet anlayışı ve çıkar sahiplerinin bakış açısı ile hareket ederek sosyal ilişkileri görünür duruma getirmekte, sosyal ve çevresel veriler finansal hesaplara ek olarak değil bir bütün olarak sunulmakta, piyasada

değişime konu olmayan parasallaştırılmamış sosyal ve çevresel konulara parasal bir değer belirleyerek finansal tabloların kapsamını genişletmektedir. Sosyal muhasebe, veri toplamak amacıyla alan araştırmaları, mantıksal modeller, odak grupları, görüşmeler ve diyalog yöntemlerine başvurabilmektedir. (Mook, 2013, ss. 7-8, 252) Değerlendirme alanında üç yönetsel yönelim öne çıkmaktadır. Birincisi sosyal bilimlerde uzun süredir kullanılan karma yöntemler olmakta, sözgelimi anketler odak gruplarıyla birlikte uygulanmaktadır. İkincisi, mantıksal model analizinde bir programın girdileri, faaliyetleri, ilk sonuçları, ara sonuçları ve uzun dönemli etkilerinden bir model oluşturulmakta, daha sonraki başarımlar bu modele karşı sınanmakta, söz konusu sınama mikro düzeylerden (birey, hane halkı, girişim, toplum), mezo düzeye (örgüt ve kuruluş) ve makro (politika, ulus) düzeyine kadar çoklu düzeylerde yapılabilmektedir. Üçüncüsü, çıkar sahiplerinin katılımı ya da katılımcı değerlendirme yöntemleri olup ilişkili çıkar sahipleri sosyal bir programın ortak tasarımı, yürütülmesi ve uygulanmasında kilit bir işlev görmektedir. (Jackson ve Tarcilla, 2013, ss. 118-9)

Sosyal muhasebe yaklaşımlarının gelişiminde 1970'ler, 1990'lar ve 2000'lerde yaşanan temelde üç dalga belirlenmektedir.

3.1. Birinci Dalga Sosyal Muhasebe Yaklaşımları

Çevresel değişim raporu (1970) şirket ve çevresi arasındaki fiziksel ve finansal kaynakların değişimini raporlayan sınırlı kavramsal bir çerçeve olarak sunulmuştur. İnsan kaynakları muhasebesi (1970), insan kaynakları ile harcamaları aktiveştirmeyi, bu bağlamda insan kaynağının değerinin belirlenmesini, insanın şirkete maliyeti ve değerinin ölçülmesini ve bu değer bilgisinin bilişsel ve davranışsal etkisinin incelenmesini amaçlamıştır. Sosyo-ekonomik faaliyet tablosu (1972), şirketlerin yaptığı sosyal harcama ve yatırımları gönüllü ve zorunlu olarak ayırmış, finansal tablolara yalnızca gönüllü olarak yapılan harcama ve yatırımları almış, insanlar, çevre ve ürünler ile ilişkiler fayda ve zararlar bakımından parasallaştırılmış, en sonunda sosyo-ekonomik bir artık ya da açık ortaya çıkarılmıştır. (Belkaoui, 1983, ss. 155,273-8, 282-7) (Mook, 2013, s. 10) Sosyal bilanço ve gelir tablosu ya da Abt modeli (1972), geleneksel finansal tablo içeriğine ek olarak sosyal bilgiler de içeren finansal tablolar oluşturulmasını ve şirketin sosyal çevresi ile yaptığı tüm işlemlerin sonuçlarını hesaplamayı ve açıklamayı amaçlamış, bu amaçla geleneksel tabloları genişleterek yeniden düzenlemiştir. (Belkaoui, 1983, ss. 267-73) (Mook, 2013, s. 11) Kirlilik raporları (1973), toplam kirlilik kontrol harcamalarını ve çevre ile ilgili yasa ve düzenlemelere uyumu açıklamak için kullanılmıştır. Yıllık sosyal sorumluluk raporu (1973), denetlenen şirketin endüstrisini, sosyal denetimin amacı ve kapsamını, denetim yapan ve ödeme yapan kuruluşları, şirket ve bileşenlerini, çevresel sorunları, iş güvenliği ve işçi sağlığı ile azınlıkların işe alınması ve yükselmesi konularını ve sosyal faaliyetler için yapılan çevresel ve sosyal harcamalara göre fon akışını gösteren ve açıklayan bir dizi tablo içermiştir. (Belkaoui, 1984 ss.150-2, 152-5) (Mook, 2013, ss. 10-1)

Sosyal konularda sağlanan ilerlemeyi görmek için süreci ya da akışı gösteren açıklamalar daha uygun değerlendirildiği için geleneksel muhasebe ve denetimi hem kar amaçlı, hem de kar amaçlı olmayan şirketlere yönelik sosyal raporlamaya doğru genişleten iki tür gelir tablosu (1973) önerilmiş, birinci tablo geleneksel gelir tablosu hesaplarını alışıldığı gibi sınıflandırarak bu hesapları sosyal başarımın çeşitli boyutlarını belirlemek amacıyla sosyal ve çevresel diğer boyutlar ile ilişkilendirmiş, ikinci tablo ise belirlenen sosyal ve çevresel alanlarda şirketin sosyal başarımını belirlenen çıkar sahiplerine açıklayan çok

boyutlu bir ek oluşturmuştur. Kapsayıcı sosyal fayda-maliyet modeli (1976), bedeli şirketçe ödenmeden tüketilen kaynaklar ya da değerler (içselleştirilmemiş dışsal maliyetler) ile bedeli üretici şirkete ödenmeyenler (içselleştirilmemiş dışsal faydalar) de dahil tüketilen tüm kaynakların ve faydaların değerini sistematik olarak yansıtmış ve dolaylı etkileri de dipnotlarda açıklamıştır. (Belkaoui, 1984, ss. 161-9) Sosyal etki tablosunda (1976), sosyal fayda ve sosyal maliyetler ile ortaya çıkan sosyal artık ya da sosyal açık ortaya konulmuştur. (Mook, 2013, ss. 10,15) Yaşam kalitesine verilen önemin artması ile birlikte 1977'de İsveç'te yeni bir muhasebe çerçevesi geliştirilmiş, söz konusu çerçeve ekonomik etkenleri sosyal etkenlerden ayırmanın ne mümkün, ne de istenilir olduğunu varsayarak amaç odaklı bir yaklaşım çerçevesinde şirketin farklı bileşenleri için amaçlara ulaşma ölçütlerini belirlemiş, her bir bileşen için ayrı bir kar/zarar hesabı çıkarmış, amaçlar mikro düzeyde göstergelere çevrilerek şirket faaliyetlerinin her bir bileşenin amaçlarına etkileri aracılığıyla tanımlanmıştır. (Mook, 2013, ss. 11-2)

3.2. İkinci Dalga Sosyal Muhasebe Yaklaşımları

1990'larda, insanlar (sosyal adalet), gezegen (çevre kalitesi) ve kar (ekonomik refah) için üçlü karlılık hesaplanmış, bu kapsamda ekonomik, sosyal ve çevresel sektör ölçütlerine göre şirketlerin başarımını ölçen bir çerçeve geliştirilmiştir. Sosyal ve çevresel muhasebenin bir türevi olan ve 1987 BM Raporu'ndan esinlenen sürdürülebilirlik muhasebesi, doğayı korurken herkesin yaşam düzeyini yükselten etkin, karlı ve adil bir üretime dayalı kalkınma anlayışı kapsamında kurumların sürdürülebilirliğe yönelen ve sürdürülebilirlikten uzaklaşan etkilerini göstermeyi amaçlamıştır. Bunun yanında, kooperatiflerin sosyal misyonlarına ulaşma derecesini yansıtmak amacıyla çıkar gruplarına göre düzenlenen bir kooperatif sosyal bilançosu (1997) oluşturulmuştur. Başka bir bütünleşik muhasebe deneyi, parasallaştırılabilir çevresel etkiye sahip olduğu düşünülen etkenleri göz önünde bulunduran toprak sistemlerinin sürdürülebilir yönetimi ile sürdürülebilir maliyet hesaplaması (2001) olmuştur. Son olarak, 1990'larda İngiltere'de sürdürülebilir değerlendirme modeli geliştirilmiş, burada altyapı projelerinin yaşam döngüsü boyunca yarattığı sosyal, çevresel, ekonomik ve kaynak kullanım etkileri başarımlarını göstergeleri aracılığıyla parasallaştırılarak belirli bir projenin ekonomik, çevresel ve sosyal sermaye üzerinde yaptığı olumlu ve olumsuz etkiler belirlenmiştir. (Mook, 2013, ss. 12-6)

3.3. Üçüncü Dalga Sosyal Muhasebe Yaklaşımları

Bu dönemde, geleneksel finansal tablolar zamanlama, konum ve etki türü bakımından değiştirilmek istenmiş, bu kapsamda kar/zarar tablosu katma değer tablosu, çevresel/finansal tablo ile sosyal/finansal tablo aracılığıyla mal ve hizmetlerin iç akışını gösterecek biçimde yeniden düzenlenmiş, ayrıca kurumun tüm varlıklarını ve gölge yükümlülükleri ile birlikte tüm borçlarını içine alan genişletilmiş bir bilanço (2002) önerilmiştir. 1990'ların sonunda geliştirilen ve geleneksel katma değer tablosunun sosyal ve çevresel etkenleri içerecek biçimde genişletilmesiyle oluşturulan genişletilmiş katma değer tablosu, şirketin amacının karlılığa ek olarak geniş anlamda topluma katkı yapmak olduğunu varsayarak katkının ölçüsünü katma değer olarak kabul etmiş, refahın çıkar gruplarına dağıtılmasını görünür kılarak söz konusu dağıtımların adilliğini değerlendirme olanağı vermiş, daha önemlisi muhasebenin odak noktasını hissedar refahından çok sayıda çıkar grubunun refahına doğru kaydırmıştır. 2000'lerin başında geliştirilen sosyo-ekonomik etki tablosu ise, çıkar sahiplerine giden ve çıkar sahiplerinden gelen parasal ve sosyal kaynakların akışını, sosyo-ekonomik kaynak tablosu belirli bir tarihte kurumun kaynaklarını

incelemiş, hem ekonomik kaynaklar ve hem de zihinsel kaynakları içermiştir. Aynı şekilde, dengeli puan çizelgesi 1980'lerden sonra kar amaçlı ve 2000'lerin başından sonra kar amaçlı olmayan kuruluşlarda başlangıçta finansal muhasebe modellerinin bilgi teknolojisi, işçilerin beceri ve yetenekleri gibi maddi olmayan değerleri kayıt altına alamaması sorununu çözmek amacıyla geliştirilmiş, bir kurumun başarımına ve değer yaratımına daha dengeli bir bakış sağlamak için finansal, müşteri, iç yönetim süreçleri, örgütsel öğrenme ve büyüme boyutlarını dikkate almış, sosyal ekonomi sektöründe de kara odaklanma anlayışı yerine misyona odaklanma ve çoklu karlılık ve hesap verilebilirlik anlayışını getirmiştir. Temel olarak kar amaçlı kuruluşlar için kullanılan ve daha sonra kar amaçlı olmayan kuruluşlara da uyarlanan son sosyal muhasebe çerçevesi olan küresel raporlama girişimi (GRI) (2000), kurumların sosyal, ekonomik ve çevresel başarımını açıklamalarına yardımcı olmak amacıyla ilkeler yayımlanmaya başlamış, ekonomi, çevre, insan hakları, emek, ürün sorumluluğu ve toplum boyutlarında çeşitli göstergeler oluşturmuştur. (Mook, 2013, ss. 15-8) Kurumsal sürdürülebilirlik raporlaması her şirket için ayrı olarak tasarlanan bir uygulama olmuştur ve birden çok standart söz konusudur. En çok kabul gören sürdürülebilirlik raporlaması standardı, çoklu bir çıkar sahipleri ağı olan ve standardın denetimini üyelerin ortaklaşa sağladıkları küresel raporlama girişimidir. GRI hukuksal standardı fiili normlardan oluşturmuş ve daha sonra standardın etki ve gücünü giderek yükseltmiş, İsveç'te kamu düzenlemelerinin bir parçası durumuna gelmiş ve sonuçta kamu mülkiyetinde olan kuruluşların sosyal raporlamalarını GRI standartları kullanarak yapması zorunluluğu getirilmiştir. GRI alanında analistler ortaya çıkmış ve rapor okuma ve analizindeki uzmanlıkları ile farklı endüstrilerdeki şirketlerin sürdürülebilirliğini karşılaştırmış ve sosyal sorumluluğu en yüksek şirketlere ilişkin etik yatırımcılara yol gösteren çalışmalar ve yayınlar yapmıştır. (Ruff, 2013:239-42)

4. ÖRNEK OLAYLAR

4.1. Falkland Sistemi

Falkland Sistemi, Falkland Yönetim Merkezi (FYM), Falkland Miras Vakfı (FMV) ve Falkland Malikanesi Vakfı (FMM)'ni içermiş, bu sistem vakıflar aracılığıyla da olsa özel mülkiyet elinde hem ekonomik ve sosyal misyonlara sahip olmuştur. Falkland sisteminde sahiplenilen önemli ve değerli varlıklar söz konusu mülkün doğal, ekolojik, sosyal ve kültürel varlıklarıdır. Falkland'ın tarihsel ve sosyal bağlamı içinde emanetçilik varlıkları başkaları için elde tutmak, yaşatmak ve geliştirmek görevi ve sanatı olarak anlaşılmıştır. Bu çerçevede, ilk olarak hesap verilebilirlik ilişkisi içinde özellikle Falkland yerleşimi ve orada yaşayan ve yaşayacak geçmiş ve gelecek kuşaklar olmak üzere daha başka çıkar sahipleri yer almıştır. İkincisi, FYM'nde zaman aralığı yıllara dayalı olduğu gibi kuşaklara dayalıdır. Üçüncüsü, Falkland yerleşimi herhangi bir kişinin tam denetiminde ya da mülkiyetinde olmasa da emanetçinin gözetim alanının bir parçasını oluşturmuştur. FMV'nin ana faaliyetini doğru biçimde haritalayan ve emanetçilik misyonu ile ilişkilendiren üç özel muhasebe tekniği kullanılmıştır. Biyoçeşitlilik hesabı, Falkland'da bulunabilecek en azından bazı doğal sistemlerin (suya ya da toprağa dayalı ortamlar, bunların bitki ve hayvan örtüleri) kaydedilmesini, yönetilmesini ve raporlanmasını sağlamıştır. Miras varlıklarının muhasebeleştirilmesinde ilk olarak varlıkların elden çıkarma ve satın alma kayıtları ile birlikte bir dökümü yapılmış, yapılar, resimler, sanatsal işler, anıtlar, mobilyalar birbirinden ayrılarak sınıflandırılmış, daha sonra gelecekteki olası durumlarını ve ilgili riskleri belirlemek amacıyla varlıkların korunması ve yönetilmesi politikası tanımlanmıştır. Bilgi sistemleri, kaynakların yönetilmesinde baş-

vurulan emanetçilik ilke ve uygulamalarına ilişkin iş bilgisini, zanaatkar uygulamalarını, sürdürülebilir tarım ve ağaçlık alan yönetimi gibi faaliyetleri üstlenirken kullanılan becerileri ve uzmanlığı, ayrıca çıkar sahibi topluluklar ve bileşenler ile iyi ilişkileri sürdürmek amacıyla üretilen bilgiyi kapsamına almıştır. (Contrafatto ve Bebbington, 2013, ss. 34-6, 41-52)

Falkland sistemi, birtakım ekonomik faaliyetleri doğaya, topluma, insanlara, kamuya ve devlete saygılı olarak gerçekleştirmenin bütünsel bir örneğini oluşturmuştur. Bu sistemde amaç kar maksimizasyonu değil, finansal ve ekonomik olarak ayakta kalabilmek ve sistemin sürekliliğini sağlamak olarak tanımlanmaktadır. Sistemin en önemli bileşeni yönetim olarak anlaşılmış, yönetim varlık ve kaynakların geçici emanetçisi ya da gözetimcisi olarak değerlendirilmiştir. Özel çıkarları şirket ve kuruluş sahiplerinin çıkarlarından farklılaşabilen ve gerçekte bir güvensizlik ilişkisinin bir tarafı olan yönetimden ayrılarak önceki yöneticilerden “Falkland sistemini koruma ve geliştirme” bayrağını devralıp bir süre taşıyan ve sonra bayrağı başka bir yöneticiye devreden, bir kurumun geçmişi ile bugünü, bugünü ile yarını arasında bir bağlantı görevini öngören bir emanetçilik anlayışı yerleştirilmiştir. Salt kurum sahiplerine değil, eşzamanlı olarak kurumun faaliyetlerinden etkilenen bileşenlerin tümüne hesap verilmesi, çıkar sahiplerini belirli gruplara indirgemeden doğanın, toplumun ve gelecek kuşakların da içerilmesi çerçevesinde özel bir yönetim anlayışı geliştirilmiştir. İktisadi faaliyetleri de olan bir vakıflar bütünlüğünün sosyal sorumluluğunun da ötesine geçen bu yönetim anlayışı ve uygulamalarının çıkış noktası, Falkland Sistemi’ni tüm varlıkları ile önceki kuşaklardan devralan bugünkü kurucuların ekonomik, sosyal, kültürel ve politik boyutları olan bir yönetim iradesi ortaya koymaları olmuştur. Emanetçilik anlayışı ve uygulaması iktisadi faaliyetlerin sosyal, ekonomik, politik ve kültürel etki ve sonuçlarını ihmal etmeden hem varlıkların, hem doğanın, hem de gelecek kuşakların korunabileceğini ve giderek geliştirilebileceğini kanıtlamakta, böyle bir anlayışın doğal olarak ulaşacağı nokta ekonomik karın maksimizasyonu değil ve fakat toplam net faydanın maksimizasyonu, daha doğrusu optimizasyonu olmaktadır. Kamu kesiminde ve kar amaçlı olmayan kuruluşlarda daha kolay ve hızlı bir biçimde uygulanabilecek sosyal hesap verilebilirlik ve bir ileri aşamasını oluşturan emanetçilik anlayışı, politik iktidarın demokratik olarak oluşması, örgütlü toplumun ve demokratik kitle örgütlerinin güçlenmesine bağlı olarak kar amaçlı kuruluşlarda da uygulama alanı bulabilmektedir. Burada aşılması gereken zihinsel eşik, tam olarak şirketlerin sadece ekonomik bir kişilik mi, yoksa aynı zamanda sosyal, politik ve kültürel bir kişilik mi olduğu noktasından geçmektedir.

4.2. Assisi Organics

Assisi Organics (AO), 1994’de Hindistan’da kurulan ve adil ticaret değer zincirinin ortasında konumlanan giysi imalatçısı bir kuruluş olarak iki yönlü bir misyona sahip bulunmaktadır. AO, hem sosyal amaçlı (işçileri özellikle işitme ve konuşma engelli olanları ve ekonomik olarak zayıf kadınları eğiten ve istihdam yaratan) bir kuruluştur, hem de finansal başarı sağlamayı amaçlamaktadır. AO, özel bir ortaklık olarak sadece organik pamuklu piyasasında rekabet etmekte, yüzde 100 organik üretime bağlılık sadece bir şirket stratejisi olarak değil, bir sosyal adalet sorunu olarak görülmektedir. AO’nun iki yönlü misyonu ile kurucularının katolik kimliği kendisine Hint giysi imalatçıları arasında eşi olmayan bir satış noktası konumu sağlamakta, ancak yüzde 100 organik pamuklu ürünler sunma kararı AO’nun rekabet edebileceği pazarları ciddi oranda kısıtlamaktadır. AO’nun elde ettiği karlar sınırlı bir katma değer tablosunda karlar adı altında parasallaştırılmış olarak görünse de, yaratılan katma değer gerçek sosyal

doğası görünmemektedir. Sosyal etkilerin gerçek doğasını göstermenin bir yolu, doğrudan tüketicilere sağlanan hizmetler biçimindeki faydalar ve ikincil etkiler biçiminde bir sınıflandırmaya gitmektir. AO'nun bilgi vermek ihtiyacı duyduğu en önde gelen çıkar sahipleri olan ve dışlanmış gruplara sağlanan hizmetler ile ilgilenen yardım ve kalkınma kuruluşları, AO'nun yaptığı katkıların etkilerinin kapsamını ve AO'nun tüketicileri ve diğer çıkar sahiplerini nasıl etkilediklerini daha iyi anlamak için tanımlayıcı istatistikler ve kültürel çalışmalar görmek istemekte, dolayısıyla bir ekonomik katma değer çalışması sosyal bir girişimi sosyal refaha yaptığı katkı için desteklemenin etkisini göstermek amacıyla önemli olabilmektedir. AO'nun raporlama yapabileceği ikinci önemli çıkar grubu olan sosyal girişim vakıfları, istihdam yaratıcısı olarak ürettiği sosyal katma değer ve sosyal bir girişim olarak sosyal refah programlarının sunulmasına yaptığı katkılar temelinde AO'nun büyümesi için kaynak sağlayabilmekte, ancak AO'nun etkilerini sosyal yatırım karlılığı ve sosyal katma değer raporları biçiminde parasallaştırılmış hesaplar aracılığıyla görmek istemektedir. İthalatçılar ve onların yatırımcıları, sadece katma değer geleneksel finansal başarımlarını göstergelerini değil, aynı zamanda sosyal katma değer parasallaştırılmış göstergelerini de görmek istemektedir. AO'ya dinsel yakınlık duyan tüketiciler, adil ticaret ve organik üretimin etkilerine ilişkin tanımlayıcı istatistikleri ve belirli olayları açıklayan öyküler ile ilgilenmektedir. AO ve diğer lisans sahipleri, geleneksel araçlar ile maliyet temelinde yaşanan rekabette daha etkili olabilmelerini destekleyecek daha sıkı çalışma standartlarının geliştirilmesine yönelik adil etiketleme örgütü ve etiketleme girişimlerini, özellikle çalışma standartları ve yaratılan katma değer konusundaki başarımlarını göstergeleri konusunda bilgilendirmek istemektedir. Son olarak, AO'nun sürekliliği adil ticaret ve organik pamuklu faaliyetlerine kaynak sağlama yeteneğine bağlı olduğu için AO üretici örgütlerini paylaştıkları değerler ve kaygılar konusunda açık biçimde bilgilendirmek ve onlarla uzun dönemli çalışma taahhüdünü vurgulamak zorundadır ve bu da tanımlayıcı istatistikler ve öyküleştirme araçlarıyla yapılabilmektedir. (Reed vd, 2013, ss. 57,66-79)

AO örneği, eylemli olarak kar amaçlı bir şirketin bile sosyal katma değer yaratabileceğini, salt finansal ya da finansallaşmış bir bakış açısı ve kar maksimizasyonu hedeflerini benimsemeden de sosyal amaçlarını gerçekleştirebileceğini ve sosyal bir değer yaratırken ekonomik olarak da ayakta kalabileceğini göstermiştir. Başka bir deyişle, özel bir şirket hem karlı biçimde üretim ve aracılık faaliyetinde bulunabilmektedir, hem de yarattığı ekonomik artışı ya da karı sosyal, insani, etik amaçları gerçekleştirecek biçimde ilgili çıkar sahiplerine bölüştürebilmekte, ekonomik artışın bir bölümünü şirketin sürekliliğine zarar vermeden sosyal alanlara da ayırabilmektedir. Hem ekonomik artışın yaratıldığı üretim süreçlerinde, hem de ekonomik artışın sosyal amaçlara göre dağıtıldığı süreçlerde şirketin ve kurucularının tanımladığı temel misyon yaşamsal önem kazanmaktadır. Kar amaçlı bir şirketin bile temel misyonu sosyal amaçlar ile ilişkilendirildiğinde ve söz konusu ilişkilerin gerçek anlamda yaşama geçirilmesi şirket kurucuları ve yöneticileri tarafından öncelikli bir politika durumuna getirildiğinde hem finansal ve hem de sosyal amaçlar birlikte ve eşzamanlı olarak gerçekleştirilebilir olmaktadır. Burada önemli nokta, şirketin finansal ve sosyal amaçları sermaye ve emek arasında bir denge kuracak ve bu dengeyi güvenli biçimde sürdüreceği bir üst yönetim aklını yaratmaktır. Adil ticaret değer zincirinde özellikle kuzeyli gelişmiş batı ülkelerinde yerleşik büyük şirketlerin ve çiftliklerin haksız rekabeti altında faaliyette bulunmak zorunluluğu ile karşı karşıya gelen sosyal amaçlı kuruluşlar rekabet üstünlüğü sağlamak ve maliyet zayıflıklarını gidermek amacıyla yarattıkları sosyal katma değeri kamuya ve tüm çıkar sahiplerine daha iyi ve etkili biçimde açıklamak zorundadır. Sosyal muhasebe ve raporlama yöntemleri adil ticarete duyarlı

olan farklı çıkar gruplarına hızla, etkili ve doğru biçimde ulaşmak için geniş anlatım, açıklama ve hesap verilebilirlik olanakları sunmaktadır. Sosyal muhasebe ve raporlama yöntemleri, doğrudan doğruya sosyal amaçlı kuruluşların özel bir pazarı ele geçirmek amacıyla adil ticaret zincirine dahil olan büyük şirket ve çiftliklerden farkını ortaya koyduğu gibi, dolaylı olarak da büyük şirket ve çiftlikler için adil ticaret uygulamaları konusunda samimiyet testleri oluşturmakta, dolayısıyla adil ticaret kaygısı olan alıcı, tüketici, yatırımcı ya da kuruluşların daha doğru yatırım ve kaynak dağıtım kararları vermelerini kolaylaştırmaktadır. Sosyal katma değerın muhasebeleştirilmesinde olabildiğince parasallaştırılmış istatistik, gösterge ve hesapların kullanılması ve fakat bunlar yetersiz kaldığında açıklama ya da anlatımın öyküler, dipnotlar, ek hesaplar, grafikler ya da diğer teknolojik olanaklar aracılığıyla sürdürülmesi bir bakıma finansal raporlamayı finansal olmayan raporlama ile tamamlamaktadır. Görüldüğü gibi, kar amaçlı şirketler sosyal amaçlı bir kuruluş gibi hareket etmek ya da faaliyet göstermek istediğinde finansal muhasebe fazlasıyla yetersiz kalmakta, hatta büyük şirketler ve çiftlikler ile yaşanmakta olan yıkıcı ve haksız rekabeti derinleştirmekte ve sosyal amaçlı kuruluşları görece olumsuz ve marjinal konumlara sürüklemektedir. Son tahlilde, ekonomik sistem eylemli olarak sosyal amaçlar güttüğünde ve mutlak surette bunlara ulaşmak istediğinde finansal bir ekonomi sosyal ve finansal bir ekonomiye ve bu arada finansal bir muhasebe de sosyal ve finansal bir muhasebeye dönüşmek zorunda kalmakta, karlılık yerine finansal ve sosyal bir katma değer yaratılması üst ve programatik amaçlar durumuna gelmektedir. Maksimizasyon, karlılık gibi tek yönlü ve boyutlu (yalnızca sermayenin payını gösteren) bir amaç olarak değil, ancak ve ancak genişletilmiş katma değer gibi çok yönlü ve boyutlu (sermayeye, emeğe, topluma ve doğaya birlikte kazandıran) bir amaç olarak meşru, haklı ve adil görülebilmektedir.

4.3. Consumers' Community Co-operative

2001'de Kanada'da 28 bağımsız kooperatif bir araya gelerek Consumers' Community Co-operative (CCC) kurmuş ve 2005'de de CCC'nin kimliğini bir perakende kooperatif mağazası olarak değiştirmiştir. CCC'nin başarısının sadece geleneksel kalite, hizmet ve fiyat etkenlerine değil, aynı zamanda ticari faaliyetlerinde kooperatif olmanın farkını gösterme becerisine bağlı olduğu düşünüldüğünden sosyal bir muhasebe aracı tasarlanmasına ve sosyal bir rapor çıkarılmasına karar verilmiştir. Ancak 2008'de CCC dağılmış ve ancak yaptığı çalışma yine Kanada'da başka bir perakende gıda kooperatifi olan Co-op Atlantic (CA) tarafından kooperatif sürdürülebilirlik ve planlama puan çizelgesi projesi adı altında sürdürülmüştür. CCC'nin çıkar sahiplerinin katılımına ilgisi, sosyal muhasebeyi hesap verilebilirlikten çok kooperatif kimliğini yansıtacak ve kooperatifi yeniden canlandıracak biçimde karar ve eylemlerine yol gösteren bir araç olarak kullanmayı istemesi ile ilişkilidir. CA, önce bir katılım stratejisinin ana çizgilerini belirlemiş, kooperatifin farkına ilişkin çıkar sahiplerinin görüşlerinden oluşturduğu taslağı tartışma ve geri bildirim almak amacıyla dağıtmış, daha sonra yönetim kuruluna ve daha etkili bir baskı ve kontrol için genel kurula sunmuştur. Nitel ve nicel veri toplam teknikleri, üyelere yönelik anket çalışması ile diğer çıkar gruplarının temsilcileri ve yönetimi ile görüşmeleri de içermiştir. Anket çalışması ve görüşmeler CCC'nin kilit çıkar toplulukları açısından kooperatifin farkını ortaya çıkarmış, bireysel ve kurumsal düzeyde kooperatif kimliğini oluşturmuştur. Bu arada, CA da değişiklikler yaparak kooperatif farkının dört temel ilkesini (kooperatifin büyümesi, üye odaklı olmak, topluma duyarlılık ve kooperatif ticari modeli) uygulamaya aktarmak üzere bir yönetici görevlendirilmiş, dört ilkeyi bütünlendiren bir sosyal muhasebe aracı geliştirmek üzere toplantılar yapmıştır. CA sosyal muhasebe aracının geliştirilmesi ve kesinleştirilmesi için çıkar sahiplerinin katılım planını hazırlamış, çıkar sahiplerinden

bu aracı iyileştirmek ve tek tek kooperatiflere uyarlayabilmek amacıyla geri bildirimler almıştır. Kooperatifler özünde sosyal bir misyona sahip olduklarından sosyal muhasebe hem araçsal ve hem de açıklayıcı bir değere sahip olmuş, sosyal hesaplar stratejik planlamada değerli sayılan bilgileri sağlamış, kooperatif olarak kimliklerini gösterebilecekleri mekanizmaları sunmuş, ayrıca eğitim-öğretim-bilgi, demokratik üye denetimi, toplumsal duyarlılık gibi kooperatif ilkeleri veri alındığında çıkar gruplarının katılımı süreçleri özellikle uygun değerlendirilmiştir. İyi uygulandığında çıkar sahiplerinin katılımı riski yönetmekten daha yüksek bir potansiyele sahip olmuş, bir kuruluşun sürdürülebilir başarımına, temel strateji ve iş modelleri ile sosyal, ekonomik ve çevresel konuların bütünleştirilmesine katkıda bulunabilmiş, sürdürülebilir örgüt kültürünün oluşumuna katkı yapabilmiş, bu çerçevede değerler ekonomik, sosyal ve ekolojik açılardan yaratılmasına odaklanabilmiştir. (Brown ve Hicks, 2013, ss. 85-6, 89-109)

Kooperatifler kar amaçlı şirketlerden temel olarak amaçları ve öncelikleri bakımından ayrılmakta, kooperatif değerleri, ilkeleri ve kurumlaşması ekonomik ve sosyal karmaşık bir amacı yansıtmaktadır. Kooperatifler ana sosyal amaçları ve önceliklerini gerçekleştirmek için destekleyici ekonomik faaliyetlerde bulunurken, şirketler ana ekonomik amaç ve önceliklerini gerçekleştirirken yine destekleyici sosyal faaliyetlerde bulunabilmektedir. Öte yandan, kooperatifler demokratik ve sosyal devletlere çok benzemektedir, çünkü her ikisinin de olmazsa olmaz ve öncelikli sosyal misyonları bulunmakta, her ikisi de çıkar sahipleri ile dar anlamda değil ve fakat geniş anlamda ilgilenmek zorunda kalmaktadır. Bir devlet ne kadar demokratik ve sosyal ise hesap verilebilirlik, saydamlık ve katılımcılık gibi üst ve programatik değerler önem kazanmakta, bu değerler kooperatiflerde de üst ve programatik değerler olarak benimsenmektedir. Kooperatiflerin ayakta kalabilmesi ve sonrasında da yaygınlaşabilmesi için ilk olarak şirketlerden farkını ve devletler ile benzerliğini oluşturan ilke, değer ve uygulamalarını çıkar sahiplerine doğru, etkileyici ve gerçeğe uygun biçimde açıklayabilmesi ve gösterebilmesi zorunluluğu bulunmaktadır, çünkü birçok seçeneğe sahip sermaye ve kaynak sahiplerini kooperatif örgütlenmelerine çekebilmek gerekmektedir. Sosyal muhasebe ve raporlama düşüncesi ve uygulamaları sınırlı kaynaklara en etkili biçimde ulaştırılmasında kooperatifler için de araçsal bir nitelik taşımakta, kooperatif farkını kamuya ve çıkar sahiplerine yansıtmakta etkili gösterim ve anlatım olanaklarına sahip bulunmaktadır. Kooperatiflerin böyle bir sosyal muhasebe aracını oluştururken yukarıdan aşağıya ya da kurumdan bireylere doğru bir yaklaşım değil, çıkar sahiplerinin katılımı ile birlikte oluşturmaya dayalı bir yaklaşıma yönelmesi durumunda sosyal muhasebe ile amaçlanan hesap verilebilirlik, saydamlık ve demokrasi ideallerine ulaşılması olasılığı giderek artmaktadır. Bu nedenle, hangi faaliyetlerin hangi araç ve yöntemler ile değerlendirileceği, ekonomik ve sosyal başarımın nasıl ölçüleceği gibi konular başta olmak üzere sosyal raporlamanın ve bilginin biçim ve içeriği ortaya konulurken çıkar sahiplerinin öncelik ve ihtiyaçlarının gözetilmesi yaşamsal önemde değerlendirilmektedir. Çıkar sahiplerinin katılımının sağlanması ilgili kuruluşlar için emek, zaman ve işgücü bakımından maliyetli olsa da, böyle bir katılım süreci kurumlar ve çıkar sahipleri arasındaki ilişkilerin sağlamlaşmasına, karşılıklı öğrenmeye, çıkar sahiplerinin paha biçilmez bilgi ve deneyimlerinin kurumların başarısına yönelik olarak kullanılmasına, kurumların faaliyetlerinde varlık nedenlerini gözden kaçırmamalarına, temel kurumsal stratejilerin sosyal, ekonomik ve çevresel etkenlere dayandırılması ile sürdürülebilir bir örgüt kültürü, büyüme ve başarımın elde edilmesine destek olmaktadır. Çıkar sahiplerinin etkin katılımı ile oluşturulan sosyal raporlama modelleri aracılığıyla kooperatiflerde elde edilen olumlu sonuçlar demokratik ve sosyal ku-

rumların güçlenmesine, bu ise demokratik ve sosyal devletlerin temellerinin sağlamlaşmasına katkıda bulunmaktadır.

4.4. Alberta Savings Credit Union

(2008-2010) döneminde Carleton Üniversitesi'ne bağlı Carleton Centre for Community Innovation tarafından Alterna Savings Credit Union (ASCU) adlı Kanadalı bir finansal kooperatif, tasarruf ve kredi birliğinin mikro kredi programının sosyal etki değerlendirmesi yapılmış, çalışma çerçevesinde bir anket, mantıksal model, çıkar gruplarının katılımına ek olarak genişletilmiş bir katma değer tablosu kullanılmıştır. Değerlendirmenin genel hedefi, toplumsal mikro kredi programının finansal ve sosyal etkisini ortaya koymak, amaçları ise ASCU'nun yeni kurumsal sosyal sorumluluk politikasına yeni bilgiler sağlamak, özellikle sorunlu kredi riskinin öngörülmesi bakımından programın işlevsel olan ve olmayan yönlerini daha iyi anlamak ve hükümetlerin ve sivil toplumun büyük ilgi gösterdiği yoksulluğun azaltılmasında mikro kredinin bir araç olarak etkinliğine ilişkin tartışmalara katkıda bulunmak olarak belirlenmiştir. Verilerin toplanmasında karma bir yaklaşım benimsenmiş, önemli kişiler ile görüşmeler, belge incelemesi, yarı yapılandırılmış anket ve odak grubu, çevrimiçi yarı yapılandırılmış anket ikinci bir sanal odak grubu, vaka çalışmaları ve genişletilmiş katma değer tablosundan toplanan verilerden tahminler yapılmıştır. Mantıksal model, kredi programının değişim teorisinin açıklıkla tanımlanmasında ve sonuçlara ilişkin göstergelerin değerlendirilmesinde yararlı olmuş, alınan sonuçları makro, mezo ve mikro düzeyde sınıflandırmıştır. Sonuç olarak, mikro düzeyde mikro kredi kullananların önemli bir bölümünde olumlu gelir artışları yaşanmış, kendi evine sahip olanların oranı artmış, kirada oturanların oranı azalmış, hane halklarının ekonomik durumu iyileşmiş, finansal istikrar artmış, yeni varlık alımları olmuş ve daha iyi beslenme koşulları yaratılmıştır. Mezo düzeyde zayıf ve yetersiz finansal hizmet alanlara erişim sağlanmış, kazanma gücünün düzelmesine bağlı olarak mikro kredi ihtiyacı azalmış, geri ödeme oranları çok yüksek olmuş, temerrüt oranları çok düşük gerçekleşmiş, mikro kredi programının dışında kalan diğer finansal hizmetler ve ürünlerden oluşan önemli ve yeni iş alanı yaratmıştır. Makro düzeyde ise yaratılan yeni istihdam işsizlik oranını ve işsizlik sigortasından yararlananlar azalmış, toplanan gelir ve diğer vergiler artmış ve sosyal yardım programlarından yararlananlar azalmıştır. Mikro kredi programının görünmeyen katkılarının (ücretsiz finansal okuryazarlık dersleri, sergi ve tanıtım alanları, yayınlar) parasal değerinin bulunması için de genişletilmiş bir katma değer hesaplaması yapılmış ve kamuya açıklanmıştır. Son olarak, çoğunlukla ortak çevrimiçi ağlar aracılığıyla dolaylı bir etkileşim biçiminde de olsa çıkar sahiplerinin katılımı karşılıklı saygı ortamı oluşturmuş, ASCU ise çalışmanın tasarlanması ve kredi alıcılarının veri tabanının oluşturulmasına ilgili eleman desteği sağlayarak katılmıştır. (Jackson ve Tarcilla, 2013, ss. 119-131)

Sosyal muhasebe genellikle sanıldığı ya da varsayıldığı gibi salt sosyal program, yardım ve hizmetler ile ilgili sınırlı ve dar kapsamlı bir uygulama alanı olmamış, tam tersine büyük çoğunluğu kar amaçlı çalışan ticari ve yatırım bankaları ile diğer finansal hizmet kuruluşlarının egemen olduğu finansal kesimde de uygulanabilir bulunmuştur. ASCU örneği, bir ticari bankacılık hizmetinin ve de karlı bulunmadığı için finansal sermaye tarafından sınırlandırılan ve giderek marjinalleştirilen mikro kredi hizmetinin eşzamanlı olarak hem finansal ve hem de sosyal olarak kar ve değer yaratan bir faaliyet olarak planlanabileceğini ve sunulabileceğini somut biçimde kanıtlamıştır. Kar amaçlı bir finansal kuruluşun sosyal amaçlı bir finansal kuruluşa (kooperatife ya da kredi birliğine) dönüşmesi karlılığı ve değer yaratmayı

engelleyen bir süreç olmamıştır. Sosyal amaçlı bir finansal kuruluşun uygulamadaki farklılığı, öncelikle kredi kullananları faiz ve diğer kredi koşulları konusunda desteklemesi, finansal okuryazarlık eğitimleri ile bilinçlendirmesi, krediye dayalı olarak yapılan girişimleri ve ürünlerini tanıtmaları için sergi alanı sağlamaya çalışması ve basın-yayın araçlarında ücretsiz biçimde yer bulmasına dolaylı olarak yardım sağlaması olmuştur. Kredi kuruluşunun kullandığı kredilerde temerrüt oranının ticari kredilerin yaklaşık iki katı olması hem kredi kuruluşu ve hem de devlet için sınırlı ve yönetilebilir bir risk oluşturmuş, söz konusu risk yarattığı büyük ve çok yönlü ekonomik ve sosyal yarar ve kazanımlar göz önüne alındığında gerçek anlamda kamu-özel ortaklığını ve işbirliğini gerektiren yönetilebilir bir sorun olarak değerlendirilmiştir. Böyle işlevsel bir ortaklık kredi garantileri tanınması, eğitim, sergileme, tanıtım ve yayın çalışmalarının finansal olarak desteklenmesi, kamu bankaları ile işbirliğine gidilmesi, girişimlerin özellikle üretim aşamasında vergisel olarak özendirilmesi ve pazarlama etkinliklerine alıcı olarak ya da piyasa araştırmaları yoluyla destek verilmesi gibi biçimlerde olabilmektedir. Ekonomi ve toplumdan dışlanmış kesimlerin, kredi kuruluşlarının ve kamunun birlikte kazandığı pozitif toplamı böyle bir finansal ve sosyal oyunun kolaylaştırıcısı ve hızlandırıcısı ise sosyal muhasebe düşüncesi ve uygulamaları olmuş, bu bağlamda kredi programının kesin sonuçları ve etkileri nicel/nitel, finansal/finansal olmayan yollarla ortaya konulmuş, genişletilmiş bir katma değer çalışması ile kredi programının dışsal ve görünmeyen katkıları parasallaştırılarak kredi kullanımının toplam ekonomik ve sosyal etkisi hesaplanmıştır. Sosyal muhasebenin gösterimleri sosyal amaçlı finansal girişimlerin hem ekonomik, hem sosyal bir katma değer yaratabildiğini kanıtladığı için bu tür girişimlerin sürdürülmesi ve giderek genişletilmesi için sağlam bir dayanak oluşturmaktadır. Bu yönüyle muhasebe gerçek doğasına uygun olarak ekonomi ve son tahlilde politika tarafından belirlenmekte ise de, yaptığı dışsallık hesaplamaları, çıkar sahiplerinin katılımını temel alan yöntemleri ve ürettiği sosyal hesaplar aracılığıyla dönüp ekonomiyi ve politikayı belirli bir doğrultuda etkileyebilmekte, sosyal bir ekonomi ve politikaya dayanak olabilmekte, demokratik ve sosyal bir devletin oluşumuna katkıda bulunabilmektedir.

4.5. Üniversitelerde Satın Alma Politikalarının Raporlanması

2009'da anket ve görüşmeler yoluyla Kanada'da yapılan bir araştırmaya göre, üniversitelerde sürdürülebilir satın alma politikalarının önündeki en büyük engeller, sürdürülebilirlik düşüncesinin temel işlevleri (eğitim, araştırma ve hizmetler) ve yapılan diğer faaliyetler ile bütünleştirilmemesi, sürdürülebilirlik politikalarının geliştirilmesi ve uygulanmasında çıkar sahiplerinin katılımını özendiren ortam ve yapılar yaratılmaması, üniversitelerin eşitlikçi yönetişime ve bürokratik emir-komuta zincirine dayalı ikili bir yapıya sahip olması, bütçe kesintileri ve artan maliyetlere dayalı kaynak yetersizliği ile yanlış ya da eksik ideolojik bakış olarak saptanmıştır. Üniversitelerin sürdürülebilirliği temel olarak finansal maliyetlere karşı değerlendiren egemen eğilime karşı koymaları ve geleneksel maliyet muhasebesi anlayışının ötesine geçerek sosyal ve çevresel muhasebe uygulamalarına yönelmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, sosyal muhasebe ilk olarak üniversitelerin satın alma politikalarının sürdürülebilirliğe katkılarının kapsamını ve doğasını daha açık ve somut bir biçimde göstermede önemli bir yeterliliği bulunmuş, üniversitelerin yaptığı katkıların hesaplanması için çok çeşitli nitel ve nicel sosyal araç ve yöntemleri kullanılabilmektedir. İkinci olarak, sosyal muhasebe uygulamaları farklı çıkar sahiplerinin üniversiteye ve satın alma politikalarının geliştirilmesine katkıları alabilmek amacıyla katılımını sağlamakta kullanılabilmemiş, bu çerçevede sürdürülebilirliğe duyarlı öğrenciler ve akademisyenler için üniversiteleri daha çekici duruma getirebilmiştir. Devlet, kamu kuruluşları sürdürülebilirlik başarısını arttırmak istediği

sürece sosyal muhasebe hesaplamaları ve değerlendirmeleriyle ilgilenebilmiş, üniversiteler ise sosyal muhasebe uygulamaları aracılığıyla yalnızca düzenlemelere biçimsel olarak uyum göstermediklerini, aynı zamanda gerçek bir sosyal ve çevresel değer yarattıklarını ve daha sürdürülebilir uygulamalardan yerel toplulukların ve kar amaçlı çıkar sahiplerinin çeşitli faydalar sağladığını gösterme olanağına kavuşabilmiştir. Üçüncüsü, sosyal muhasebe sürdürülebilir satın alma politikaları ile ilgili gerçek maliyet ve faydaları göstererek söz konusu politikaların benimsenmesini ve genişletilmesini kolaylaştırabilmiş, bu tür politikalara duyulan kuşkuları giderebilmiş, ayrıca ilgili yöneticiler arasında öğrenme sürecini hızlandırarak sosyal muhasebe uygulamalarının kapsamını genişletebilmiş ve çıkar sahiplerinin daha etkili katılımını sağlayabilmiştir. (McMurtry vd, 2013, ss. 189, 215-23)

Yalnızca büyüme ya da koruma odaklı değil, adalet odaklı bir sürdürülebilirliğin önemli bir ayağı da, kurumların satın alma politikalarının etik ve adil bir ticaret çerçevesinde uygulanmaya çalışılması olmaktadır. Sürdürülebilir satın alma politikalarının etik ve adil bir ticaretin getirdiği ek koşullar ve standartlar dolayısıyla oluşan ve parasallaştırılan kısa dönemli maliyet artışları ile parasallaştırılmayan faydaları dolayısıyla çıkar sahiplerinin uzun dönemli kazanımları görmezden gelinmiş, söz konusu politikaların öncelikle kamu kuruluşlarında ve daha sonra da özel kuruluşlarda uygulanması zorlaşmıştır. Bu durumun kök nedenlerinden birisi, geleneksel finansal ve maliyet muhasebesinin sürdürülebilir bir satın alma sürecini dar anlamda algılayarak dışsallıklar da dahil süreçte ortaya çıkan tüm faydaları ve maliyetleri kayıt altına almakta ve göstermekte yetersiz kalması olmaktadır. Ekonomik gerçekliği bilinçli olarak taraflı ve eksik olarak gösteren finansal muhasebenin tersine, sosyal muhasebe çok çeşitli nicel ve/veya nitel, finansal ve/veya finansal olmayan araç ve yöntemleri aracılığıyla faydalar ve maliyetler konusunda ekonomik gerçekliğe daha çok yaklaşan bir muhasebe gerçekliği elde edebilmektedir. Böylelikle sürdürülebilir satın alma politikalarının çıkar sahiplerine yüklediği tüm maliyetler ve getirdiği kazanımlar dikkate alındığında, kurumların faaliyetleri aracılığıyla en yüksek karı sağlayamayabileceği ve fakat doğanın, insan yaşamının ve kurumların sürdürülebilirliğine eşzamanlı olarak katkıda bulunabileceği, sıfır ya da negatif toplamı finansal bir oyun yerine pozitif toplamı finansal ve sosyal bir oyunun oynanmasının daha sürdürülebilir, adil ve etik olabileceği anlaşılmaktadır. Bu çerçevede, sosyal amaçlı kuruluşların sürdürülebilirliği çevre ile sınırlandıran ve yalnızca kısa dönemli finansal maliyetlere karşı değerlendiren ana akım düşünceye ve uygulamalara karşı koyması ve daha geniş bir sosyal sürdürülebilirlik düşüncesi ve uygulamasına yönelmesi gerekmektedir, çünkü sosyal sürdürülebilirlik çevresel koruma ve sosyal adalet anlayışlarını birbirleriyle ilişkilendirerek kalkınma ya da gelişme kavramını daha geniş ve sağlam bir tabana oturtmaktadır. Kamu kuruluşlarının sürdürülebilirliği söylem düzeyinden çıkarıp eyleme ya da uygulamaya dönüştürmesi, özel kuruluşların da sürecin dışında ya da uzağında kalamayacakları ve sürdürülebilir bir ekonomik ve sosyal büyümenin, gelişmenin ve kalkınmanın en temel bileşenlerinden birisi durumuna gelebilecekleri farklı bir ekonomik ve sosyal ortam yaratabilecektir.

4.6. Convention and Visitors Bureaus

CVB (Kongre ve Ziyaretçi Büroları)'nin temel misyonu, gecelik konaklama olanakları yaratan ve böylelikle toplumun ekonomik yapısını güçlendiren ve geliştiren kongre ve diğer toplu etkinlik önerileri yapmak ve gerçekleştirmek ve ziyaretçi talebi yaratılmasına katkı sağlamaktır. Ziyaretçi harcamaları endüstrinin büyümesi için çok önemli olsa da, gayrisafi endüstri gelirlerine dayalı başarımleri ne

kazanılan karların, ne de CVB'lerin toplumsal gelişme ve hedef bölgenin yönetim kuruluşları haline gelmeleri dolayısıyla yaptığı faaliyetlerin boyutlarını tam olarak vermektedir. Geleneksel başarımlar ölçümlerine ek olarak, daha geniş, net ve tercihen fayda/maliyetleri somutlaştırmak ve karşılaştırma yapabilmek için sosyal, ekonomik ve çevresel başarımın değerlendirilmesi gerekli olmaktadır. Bu amaçla CVB'lerin başarımını toplam değer temelinde değerlendiren sosyal muhasebe modelleri geliştirilmiş, değerler turistler, turizm endüstrisi ve ev sahibi topluluklar bakımından ölçülmüş, elde edilen sonuçlar turizm endüstrisi ve CVB'lerin sürdürülebilirlik amaçları bakımından sağlanan yerel gelişmenin belgelendirilmesi için kullanılmıştır. Yatırım getirisi, CVB'lerin ekonomik etkilerini dar anlamda ölçmenin doğru bir yolu olabilmekte, ancak CVB'lerin toplumsal gelişme ile ilgili kararları yönlendiren stratejik politikaların bir bileşeni olarak tanımlanması durumunda, hem getiri ve hem de yatırımın her bir çıkar sahibine çevresel, ekonomik ve sosyal fayda ve maliyetleri içeren daha kapsayıcı bir değeri (toplam değeri) göstermesi, dolayısıyla toplam değerleri gösteren başarımlar ölçülerinin bulunması istenmektedir. Nitekim CVB'ler toplum refahını piyasa çıktıları (örneğin turist harcamaları) aracılığıyla etkileyebildiği gibi, piyasa dışı çıktılar (çevre kalitesi, yerel sanatlar ve kültür gibi) aracılığıyla da etkileyebilmektedir. CVB başarımına ilişkin geleneksel ölçülerin tersine, uygun biçimde değerlendirilmiş piyasa ve piyasa dışı çıktılar genel olarak çıkar gruplarına göre farklılaşmış, CVB faaliyetlerinin her bir çıkar grubuna sağladığı farklı net faydaları temsil etmiş, her bir çıkar sahibinin net piyasa ve piyasa dışı birleşik faydalarına yol açan etkileri ölçmüştür. Toplumsal bakımdan CVB'lerin başarımını yalnızca CVB'lerin toplum üzerindeki doğrudan etkilerine değil, aynı zamanda ziyaretçilerin etkisi ve ziyaretçi endüstrisi faaliyetleri aracılığıyla dolaylı etkilerine dayalı olmuştur. Söz konusu fayda ve maliyetlerin toplam değerleri hedef bölgede yaşayan insanların refahı ve günlük yaşamlarındaki sosyal, kültürel ve çevresel değişikliklere yansımış, bu değişiklikler piyasa dışı fayda ve maliyetleri içerdiği için bunları tahmin etmek gerekmiştir. Piyasa dışı değerlendirme yöntemleri arasında turizm faaliyetlerinin yerel topluluklar için olumlu ve olumsuz değerlerini parasallaştıran en uygun yöntem olan açıklanmış tercihler seçimler yönteminde, ödeme isteği ve değerlere ilişkin bilgiler isteyen anket sorularına yanıtlar titizlikle incelenmiştir. Yerel toplulukların sağladığı getiri ya da faydalar piyasa ya da piyasa dışı değer taşıyabilmiş ve piyasa ya da piyasa dışı maliyetler ile azalmıştır. Toplam net faydalar, çıkar sahipleri tarafından sağlanan net faydaların toplanması ile ortaya çıkmış, toplam net faydaların çıkar sahiplerine göre ayrıştırılabilmesi ile CVB faaliyetlerinden en çok ve en az kimin fayda sağladığı, hangi alanlarda gelişme sağlanması gerektiği belirlenebilmiştir. (Tyrrell ve Johnston, 2013, ss. 167-81)

Piyasa değeri yaklaşımını kabul eden ve uygulayan finansal muhasebe, kurumların yürüttüğü faaliyetlerin neden olduğu etkileri eksik kaydederek ve raporlayarak yine eksik bir değer görüntüsü oluşturmakta, sosyal, kültürel, çevresel ve politik etkilerin dışarıda bırakıldığı ya da yok sayıldığı bir finansal raporlama süreci yapısal olarak taraflı, hile ve manipülasyonlara açık finansal bilginin bir de eksik ve dar kapsamlı olmasına yol açmakta, son tahlilde dar kapsamlı, eksik, taraflı ve hile ve manipülasyonlardan arındırılmamış bir finansal raporlama doğru ekonomik ve sosyal kararların alınması için yeterli düzeyde sağlam bir bilgi tabanı oluşturamamaktadır. Öte yandan, sosyal refah hem piyasa mal ve hizmetleri, hem de örgütlü piyasalarda alınıp satılmayan mal, hizmet ve yaşam olanakları tarafından da üretilmekte, kurumlar toplumun refahını piyasa çıktıları aracılığıyla etkileyebildiği gibi piyasa dışı çıktıları aracılığıyla da etkileyebilmekte, söz konusu etkiler kimi zaman refah artışlarına yol açan olumlu etkiler biçiminde olmakta, ancak çoğu zaman refah kayıplarına neden olan olumsuz etkiler biçiminde gerçekleşmektedir.

Bu bağlamda, piyasa ve piyasa dışı toplam değer yaklaşımı geleneksel piyasa değeri yaklaşımını düzelterek ekonomik ve sosyal gerçekliğe yakınlaştırmakta, toplam net faydalar bir kurumun belirli çıkar sahipleri için değil, tüm çıkar sahipleri (kamu) için bütünsel etki ve dolayısıyla başarımını tanımlamakta, faaliyetlerin etkilerini en geniş ölçekte hesaplamakta ve ortaya çıkan sonuçları çıkar sahiplerine göre değerleyerek raporlamaktadır. İlke olarak toplam değer ve etki yaklaşımını benimseyen sosyal muhasebe uygulamaları ve yöntemleri, kar amaçlı olsun ya da olmasın hem yeni faaliyet alanları, hem de mevcut faaliyet alanlarındaki değişiklikleri değerlendirmek amacıyla kullanılabilmekte, kendi net faydalarını açık biçimde gören kurumların ve devletin dikkatini toplam net faydaların artırılmasına hedefleyen işlevsel kamu-özel işbirliklerine yöneltebilmektedir. Sosyal refahı ve toplam değeri temel alan bir muhasebe ve raporlama yaklaşımı, bir yandan açgözlü ve denetimsiz ekonomik ve teknolojik büyümeden olumsuz etkilenen tüm çıkar sahiplerinin ilgili özel ve kamu kurumlarını sorumlu tutabilmesine ve söz konusu kurumların amaçları ile çıkar sahiplerinin özel ya da sınıfsal amaçları arasındaki uyum düzeyinin gösterilebilmesine, öte yandan yaşam düzeyinin yükseltilmesi ve sürdürülebilir bir kalkınmanın sağlanmasına yönelik ekonomik, toplumsal, kültürel ve çevresel katkıların değerlendirilmesine olanak sağlayabilmektedir.

5. ÇIKARIMLAR

6 örnek olayda da finansal muhasebenin kapsamına almadığı ya da değerlendirme dışı bıraktığı yönetimin hesap verilebilirlik sınırlarının genişletilmesi, özel şirketlerde sosyal ve çevresel sorumluluk uygulamalarının muhasebeleştirilmesi, yönetim ve muhasebe uygulamalarında çıkar sahiplerinin katılımının sağlanması, kar amaçlı olmayan finansman uygulamalarında çoklu yararlar sağlandığının gösterilmesi, kamusal amaçlı kuruluşların kamu yararına politikaları gerçek anlamda yaşama geçirmesi ve sosyal amaçlı kuruluşların yarattıkları toplam etkinin daha gerçeğe uygun biçimde yansıtılması konularında sağlanabilecek somut gelişme ve iyileştirmeler belirlenmektedir. Nitekim Falkland Sistemi olayında, bir kurum emanetçiliğe dayalı bir yönetim misyonunu faaliyetlerini yönlendirecek ve çıkar sahipleri ile etkileşimlerini biçimlendirecek biçimde alt sistemlere aktarabilmiş, doğal, sosyal, finansal ve kültürel varlıklara emanetçiliği bir gerçekliğe dönüştürülebilmiş ve bunu yaparken muhasebe ve raporlama teknolojilerinden yararlanabilmiştir.

Bununla birlikte, sosyal muhasebe uygulamalarında da çözüme kavuşturulması gereken önemli sorun alanları bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, önemli dışsal zararların kolaylıkla ölçülememesi olmaktadır, çünkü nedensellik ilişkileri çok karmaşık olabilmektedir. (Belkaoui, 1984, ss. 96-8) İkincisi, sosyal ve çevresel muhasebenin çıktılarının farklı anlamlar içermesi ve kullanıcıların zihninde farklı çağrışımlar yapması kabul edilebilir bulununca bireylere, bölümlere ve merkezlere ilişkin sorumluluk belirlenmesi ya da hesap sorulması olanağı azalmaktadır. (Brown, 2009:318, 324-8) (Macintosh, 2005:131-4) **Üçüncüsü**, çıkar sahiplerinin katılımının derecesi ve biçimi ile bunların hangi kurumsal süreç alanlarında olduğu üzerinde anlaşma sağlamak zor olabilmektedir. (Brown ve Hicks, 2013, ss.86-93, 107-9) Dördüncüsü, sosyal muhasebenin dayandırılmış olduğu hesap verilebilirlik kavramı iyi bir başlangıç noktası olmakla birlikte zorunlu olarak geliştirici bir yönetim biçimine evrilmemektedir. (Contrafatto ve Bebbington, 2013, ss.31, 37-41, 44-5) Beşincisi, sosyal muhasebe uygulamalarında salt etki odaklı yaklaşımların kullanılması doğrultusundaki bir zorlama etkilerin sayısallaştırılması ve ayırıştırılmasında karşılaşılabilecek olası sorunlar nedeniyle uygulamaları işlevsizleştirebilmektedir. Altıncısı,

sosyal muhasebenin geniş kabul görmesi için uygulayacağı kural ve standartların oluşumunda esneklik ve birörneklik arasındaki dengenin sağlanması gerekmektedir. (Ruff, 2013:231-7, 243-4) Yedincisi, sosyal muhasebenin gerçek bir değişim aracı olmaktan çok bir algı yönetim çalışması olarak değerlendirilmesi olasılığıdır. (Brown ve Hicks, 2013:88-9) Sekizincisi, sosyal muhasebenin genel kabul gören kavramsal çerçeveye sahip olması gerekmektedir. (Belkaoui, 1984:189-95) Son olarak, muhasebenin servetin dağılımı sürecinde yaşanacak sosyal anlaşmazlıklarda toplumun temel hakemi işlevi değer kavramına odaklanmak zorundadır, çünkü değer ne kadar doğru, adil ve gerçeğe yakın belirlenebilir ise eşitsiz değişim olasılığı o kadar düşük gerçekleşmekte ve muhasebenin hakemlik işlevi de o kadar geniş kabul görmektedir. (Tinker, 2004, ss.204-7)

Sonuç olarak, ekonomik, sosyal ve kurumsal bir uygulama olduğu anlaşılan muhasebenin tarihsel olarak finansallaşma ve finansallaşmadan uzaklaşma (sosyalleşme) dönemleri arasında sarkaç salınımları yapan genel ekonomiye uyum sağladığı gözlemlenmektedir. Kapitalizmin büyüme ve genişleme dönemlerinde üretim ve bölüşüm sorunları, sosyal ve sınıfsal çatışmalar görece denetlenebilir ve çözümlenebilir olduğundan muhasebe çoğunlukla finansallaşmış ve 1980'lerden sonra da finansallaşma eğilimini derinleştirmiştir. Bu dönemlerde, sosyal ve ekonomik sorunlara ilişkin sosyal gruplar ve sınıfların çıkarlarının uzlaştırılmasında muhasebenin ürettiği değer çözümleri kabul görmüş, ancak piyasa yetersizliklerinin devresel olarak yol açtığı ekonomik bunalım ve daralma koşullarında yapılan sistemik sorgulamalar muhasebenin oluşturduğu ekonomik gerçeklik konusundaki geçici uzlaşmaları bozmuştur. Büyüme ve genişleme dönemlerinde teorik ve uygulamalı olarak sosyal maliyetleri muhasebe denklemine içselleştirmeyen finansal muhasebeden bunalım ve daralma dönemlerinde dışsal maliyetlerin dikkate alınmasından başlayarak tam bir hesap verilebilirliğin, saydamlığın, adil ve dengeli gelir ve kaynak dağılımının bir aracı durumuna gelmesi istenmiş, bu istem eleştirel ve sosyal muhasebe gibi finansal ve finansallaşmış muhasebeye seçenek oluşturan düşünce ve uygulamaların ortaya çıkmasını ve yaygınlaşmasını hızlandırmıştır.

6. SONUÇ VE GENEL BİR DEĞERLENDİRME

Sosyal muhasebe, temel olarak dışsallıkları muhasebe denklemlerine katarak ve piyasa değeri yaklaşımı yerine toplam değer ve etki yaklaşımını benimseyerek inşa edilen muhasebe gerçekliğini ekonomik ve sosyal gerçeklik ile örtüştüren büyük bir dönüşümü tanımlamakta, vekaletçi yönetim anlayışının ötesine geçen emanetçi yönetim politika ve uygulamalarını raporlamakta, sürecin her aşamasında çıkar sahiplerinin ve dolayısıyla toplumun etkin katılımını sağlayarak dolaylı bir sosyal denetim aracına destek niteliğinde doğrudan bir denetim işlevini de harekete geçirmekte, tek yönlü ve yukarıdan aşağıya yönetimi çok yönlü ve aşağıdan yukarıya gerçek bir yönetişime ya da kurumsal yönetime dönüştürmektedir. Sosyal muhasebe, öncelikle finansal muhasebenin parasallaştırmaya dayanan ilkesini gerçeğe uygun bir temele oturttürerek söz konusu varsayımın geçerli olduğu koşullarda hem geleneksel nicel ve finansal ölçü ve göstergeleri kullanmakta, hem de gerektiğinde yeni nicel, nitel ve finansal olmayan ölçü ve göstergeler yaratarak bu varsayımın geçerli olmadığı koşullarda da yararlı bilgi üretimi, hesap verilebilirlik ve saydamlık için yeni anlatım ve açıklama olanakları sunmakta, sonrasında ise özellikle kişilik, tarafsızlık ve belgelendirme, sosyal sorumluluk varsayımları ile tam açıklama, önemlilik, nesnellik ve özün önceliği ilkelerini söylem düzeyinden eylem düzeyine aktarmaktadır. Son tahlilde, sosyal muhasebe, deneme aşamalarını çoktan geride bırakmış, finansal muhasebeyi gerçek bir saydamlık, hesap verilebilir-

irlik, katılımcılık, çoğulculuk ve hakemlik sistemi düzeyine yükselten gerçekleşmiş, gerçekleştirilebilir ve gelecekte daha çok gerçekleştirilecek bir uygulama kimliğini kazanmış görünmektedir.

Bununla birlikte, sosyal muhasebe finansal muhasebeyi değiştirmeyi amaçlayan seçeneklerden sadece birini oluşturmakta, eleştirel muhasebe düşüncesi de aynı amaçla çözüm önerileri geliştirmektedir. Söz konusu düşünceler ortak noktalara sahip olsa da, ekonomik ve sosyal anlaşmazlıklarda adil ve dürüst hakem işlevini görebilecek ve dolayısıyla sosyal adalet ve refahı sağlamaya yönelik özgürlükçü bir muhasebenin nasıl ortaya çıkarılabileceği konusunda farklılaşmaktadır. Sosyal muhasebenin eleştirel muhasebeye temel eleştirisi, finansal muhasebenin etkili olduğu teorik ve pratik alanın yalnızca uygulamaların yanlış ve eksik olduğu noktalar gösterilerek daraltılamayacağı, bunun yerine finansal muhasebenin sosyal, insani ve çevresel etkileri parasallaştırarak geliştirici ve iyileştirici uygulamalara zorlanması gerektiği üzerinde yoğunlaşmaktadır. Eleştirel muhasebe ise, finansal muhasebeye göre sosyal muhasebeyi ileriye doğru atılmış bir adım olarak kabul etmekle birlikte eşitsiz değişime ve faydacılığa dayalı değer anlayışı değiştirilmeden yapılan her türlü raporlamanın finansal muhasebenin yol açtığı taraflı ve adil olmayan etki ve sonuçları tam olarak ortadan kaldıramayacağını, daha önemlisi bu sonuçların ortadan kalkmış olduğu yanılsaması yaratabileceğini, insanların ve toplumların mutluluğuna hizmet edecek özgürlükçü bir muhasebenin başlangıç noktasının muhasebenin doğduğu ve geliştiği sosyal, tarihsel ve ekonomik ortamdaki çıkar çatışmalarını ve sosyal mücadeleleri belirlemek olduğunu, ekonomi, politika, hukuk, din, muhasebe gibi altyapı ve üstyapı kurum ve dinamiklerinin etkileşimi doğru anlaşılmasından muhasebenin işlev ve amaçlarının adil ve doğru biçimde belirlenemeyeceğini savunmaktadır. Dolayısıyla, sosyal muhasebenin özgürlükçü bir muhasebeye ne kadar yaklaşabildiği ya da eleştirel muhasebenin özgürlükçü bir muhasebe için öncelikle ekonomik ve sosyal sistemin bu yönde değiştirilmeye çalışılması, eşitsiz değişimi azaltan ve farklı sosyal sınıfların çıkarlarını dengeleyen bir muhasebenin böyle bir ekonomik ve sosyal sisteme kendiliğinden uyum sağlamak zorunda kalacağı tezleri, yeni tezler, antitezler ya da sentezler üretebileceği için gelecekte odaklanılması gereken ciddi bir araştırma alanı olarak belirlenmektedir.

KAYNAKÇA

- Belkaoui, A. (1984). *Socio-Economic Accounting*. Westport-Connecticut: Quorum Books.
- Birkin, F., Edwards P. ve Woodward, D. (2005). Accounting's contribution to a cultural evolution. *Critical Perspectives on Accounting* 16.
- 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.
- Brown, L. ve Hicks, E. (2013). Stakeholder Engagement in the Design of Social Accounting and Reporting Tools. Ed. Mook, L. *Accounting for Social Value* içinde (ss.85-116). Toronto-Canada: University of Toronto Press.
- Brown, J. (2009). Democracy, sustainability and dialogic accounting technologies. *Critical Perspectives on Accounting* 20, 313-42.
- Contrafatto, M. ve Bebbington J. (2013). Developing Techniques for Stewardship: A Scottish Study. Ed. Mook, L. *Accounting for Social Value* içinde (ss. 31-56). Toronto-Canada: University of Toronto Press.
- Gray, R. (2001). 30 years of social accounting, reporting and auditing: What (if anything) have we learned, *Business Ethics: A European Review*, Volume 10, Number 1, January.
- Jackson, E.T. ve Tarcilla, M. (2013). Mixed Methods in Social Accounting: Evaluating the Micro-Loan Program of Alberta Savings Credit Union. Ed. Mook, L. *Accounting for Social Value* içinde (ss. 117-38). Toronto-Canada: University of Toronto Press.
- Kandemir, C. (2014). Muhasebenin Ekonomi Politikği: Dış Dinamikler. *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 1.
- Kandemir, C. (2019a). Finansallaşmanın Muhasebeye Yansımaları. Çukurova II. Uluslararası Multidisipliner Çalışmalar Kongresi, Haziran, 553-70.
- Kandemir, C. (2019b). Sosyal Muhasebe: Bir Seçenek Var. *Innovation and Global Issues Congress V Kongresi*, Mayıs, 695-710.
- Macintosh, N. (2005). *Accounting, Accountants and Accountability: Poststructuralist Positions*", New York: Routledge.
- McMurtry, J.J., Medalye, J. ve Reed, D. (2013). Environmental, Ethical Trade and Fair Trade Purchasing Policies: Some Challenges of Promoting Sustainability in Canadian Universities. Ed. Mook, L. *Accounting for Social Value* içinde (ss. 189-229). Toronto-Canada: University of Toronto Press.
- Mook, L ve Pstross, M. (2013). Social Accounting: Lessons Learned for the Road Ahead. Ed. Mook, L. *Accounting for Social Value* içinde (ss. 249-60). Toronto-Canada: University of Toronto Press.
- Mook, L. (2013). Social Accounting for the Social Economy. Ed. Mook, L. *Accounting for Social Value* içinde (ss. 5-28). Toronto-Canada: University of Toronto Press.
- Reed D., Mukherjee A., McMurty, J.J. ve Cherkill, M. (2013). Fair Trade Intermediaries and Social Accounting: The Case of Assisi Organics. Ed. Mook, L. *Accounting for Social Value* içinde (ss. 57-84). Toronto-Canada: University of Toronto Press.
- Ruff, K. (2013). The Role of Intermediaries in Social Accounting: Insights from Effective Transparency Systems. Laurie Mook (Ed.), *Accounting for Social Value* (ss. 230-48). Toronto: University of Toronto Press.

Sadownik, B. (2013). The Demonstrating Value Initiative: Social Accounting for Social Enterprises. Ed. Mook, L. *Accounting for Social Value* içinde (ss. 139-66). Toronto-Canada: University of Toronto Press.

Tinker, T. (2004). *Paper Prophets: Fraudulent Accounting and Failed Audits*, Washington DC: Beard Books.

Tyrrell, T.J. ve Johnston, R.J. (2013). Measuring the Performance of Convention and Visitors Bureaus. Ed. Mook, L. *Accounting for Social Value* içinde (ss. 167-88). Toronto-Canada: University of Toronto Press.