

Muhasebe Teori Ve Uygulamalarından Beklentiler 2*

Prof. Dr. Özer Ertuna

Boğaziçi Üniversitesi E. Öğr. Üyesi

Özet

Dünya hızlı ve hızı artan bir değişim içindedir. Bu değişim fırsat ve tehlikeler içermektedir. Değişimin insanlığa hizmet eden bir düzene doğru yönlendirilmesi için bilim dünyası yeni kavram ve değerler geliştirmekte, geliştirilen bu kavramları araştırma ve yayınlarla desteklemektedir. Muhasebe bu değişimin ve değişimin ortaya çıkardığı akımların gerektirdiği verileri sağlayacak şekilde yeniden yapılanmalıdır. Burada muhasebe dalının akademisyenleri ve uygulamacılarına önemli görevler düşmektedir.

Muhasebe dalı, yeni geliştirilen kavram ve değerleri ilgi alanına sokmakta oldukça geri kalmıştır. Ancak günümüzde muhasebe dalında, yeni kavram ve değerler konularında yapılan akademik araştırma ve yayınlar yoğunlaşmaktadır. Bu çalışmaların uygulama alanlarına yansıtılmaları da yeni araştırma ve yayın ihtiyaçları doğurmaktadır.

Bu makale araştırmacıların, uygulamacıların sorunlarını da değerlendirerek yeni çabalar içine girmelerini teşvik etmek için hazırlanmıştır. Makale son yıllarda

) Bu çalışma, yazarın 2015 yılı Ocak ayında yayınlanan çalışmasının güncelleştirilmesidir. Makalenin yayımlandığı Ocak 2015 tarihinde henüz sonuçlanmamış, uygulama ve akademik alanlarda iki önemli faaliyet bulunmaktaydı. Bunlar finansal raporlama için kavramsal çerçeve arayışı ve Yönetim Araştırmaları Dergisinin paydaş muhasebesi konusunda yayınladığı özel sayıdır. Güncellemede bu iki faaliyetin sonuçlarına önem verilmiştir. Ertuna, Özer; "Muhasebe Teori ve Uygulamalarından Beklentiler", Oktay Güvenli Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı (MUFTAV), Ocak 2015, s.5-25.

akademik ve uygulama alanlardaki gelişmeleri değerlendirmekte araştırmacılara kendi araştırma alanlarını tanımlamalarında yardımcı olmayı amaçlamaktadır.

Anahtar Sözcükler: Muhasebede beklentiler, kavramsal çerçeve

Jel Kodu: M41, M48, M10

ABSTRACT (Expectations From Accounting Theory and Practices)

World is facing a fast and accelerating change. The change presents opportunities and threats. Academic world is developing new concepts and values in order to guide the changes in the direction to create better systems to serve the humanity. These concepts and values are supported by research and publications. Accounting function needs to restructure itself in order to provide the data needed by the systems that are under development. Accountants, their institutions and academicians must assume the responsibility in reshaping the accounting function.

The accounting function was rather late to put the new concepts and values to implementation. But recently the amount of academic research and publication on these new concept and values have been increasing. But, the implementation of these concepts and values in accounting practice have created needs and demands for new comprehensive researches.

This paper aims at encouraging the researchers to design their studies to contribute to the change needed, with an understanding of the problems faced by the implementers. The paper aims to provide help to researcher to design their research areas by evaluating the recent developments in the areas of research and implementations.

Key Words: Expectations from Accounting, Conceptual Framework

Jel Classification: M41, M48, M10

Giriş

Dünya 1990'lı yıllardan bu yana hızlı ve ivmesi artan bir değişim içinde bulunmaktadır. Muhasebe teori ve uygulamalarının da bu hızlı değişime ayak uydurması gerekmektedir. Bu da hem muhasebe akademisyenlerinin hem de uygulamacılarının sorumluluklarını arttırmaktadır. Bu yazı muhasebe teori ve uygulamaları alanlarındaki gelişmelerin son durumunu yansıtmayı amaçlamaktadır.¹

Günümüzde ekonomik, teknolojik, sosyal, kültürel ve çevresel alanlarda düşünce kalıplarımız değişmekte; her geçen gün işletmelerin faaliyetleri ve sorumlulukları ile ilgili görüşlerimiz yeniden şekillenmektedir. Şirketlerin kimlere karşı sorumlu olduğu, şirketlerin sosyal ve ekolojik sorumlulukları, kısa vadeli çıkarlarla uzun vadeli kazançların uyuşması gibi konularda görüşlerimiz hızla değişmektedir. İşletme faaliyetleri, bu faaliyetlerin etkileri hakkında bilgiler toplamak, bu bilgileri işlemek ve ilgililere güvenilir bir biçimde rapor etmekle sorumlu olan muhasebe disiplini de bu değişikliklere uymak, ortaya çıkan ihtiyaçlara cevap vermek zorundadır.

Son birkaç on yılda, farklı disiplinlerin de katkısıyla çok önemli kavramlar ve değerler geliştirilmiştir. Bu kavram ve değerlerin birçoğu giderek yaygın kabul görmektedir. Muhasebe dalı, ortaya çıkan yeni ihtiyaçlara cevap verebilmek için, diğer disiplinlerin de katkısıyla geliştirilen bu kavram ve değerler doğrultusunda muhasebe teori ve uygulamalarını geliştirmek durumundadır. Bu kavramlardan en önemlisi *paydaş* kavramıdır.

Yakın bir geçmişe kadar şirketlerin hissedarlarına karşı sorumlu oldukları, amaçlarının ise hissedarlarına kar veya değer yaratma ile sınırlı olduğu kabul edilirdi. Bu nedenle de muhasebe teorisi hissedarların ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde gelişmişti. Daha sonraları, şirketlerin

1) Muhasebe dalında beklentilerle ilgili yazarın yukarıda belirtilen makalesinden önce yayınlanmış iki makalesi daha bulunmaktadır. Bunlar: Ertuna, Özer; "Accounting Function's Agenda for 21. Century", İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, Mayıs 2005 ve Ertuna, Özer; "Muhasebe İçin Yeni Ufuklar: Sosyal Muhasebe", Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmacıları Derneği (MUFİTAD), Temmuz 2012, s. 5-18

şirket faaliyetlerine kaynak sağlayanlara (genellikle de finansal kaynak sağlayan hissedar ve kredi verenlere) karşı sorumlu oldukları görüşü güçlenmişti. Günümüzde yaygın olan görüşe göre şirketler sadece hissedarlarına karşı değil, tüm paydaşlarına karşı sorumludur. Paydaşlar ise şirket faaliyetlerini etkileyen ve bu faaliyetlerden etkilenen tüm kişiler ve çevredir. Yani paydaşlar, hissedarlar, kredi ve borç verenler, çalışanlar, müşteriler, bayiler, tedarikçiler ve daha kapsamlı olarak devlet, sosyal ve ekolojik evre, komşular, hatta rakiplerdir. Yine gelişmekte olan görüşe göre şirketlerin amacı sadece kar etmek veya ortaklarına değer yaratmak değil, tüm paydaş çıkarlarını dengelemek ve onlara değer yaratmaktır. Muhasebe dalı da, uygulamalarını, tüm paydaşların ihtiyaç duydukları bilgileri toplayacak, işleyecek ve rapor edecek şekilde geliştirmelidir.

Aşağıdaki satırlarda muhasebe teori ve uygulama alanlarındaki gelişmeleri, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumunun (IASB)² muhasebe standartları için yeni *kavramsal ereve* arayışları ve akademik çalışma ve yayınlar başlıkları altında inceleyeceğiz.

Muhasebe Standartları İçin Yeni Kavramsal ereve Arayışları

1973 Yılında uluslararası muhasebe standartları oluşturmak ve bunların kullanımını teşvik etmek amacıyla kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)³ 1989 yılında, oluşturacağı muhasebe standartlarına rehberlik edecek bir *Kavramsal ereve* kabul etmiştir. *Kavramsal ereve* ok önemlidir. En önemli yanı da, finansal tabloların hazırlanma amaçlarının tanımlanmasıdır. O günkü tanımlamalara göre, finansal tablolar hissedarların (sermaye sağlayanların) veri ihtiyaçlarını karşılamak için hazırlanmaktadır. Bu komite 2001 yılında Uluslararası

2) IASB, International Accounting Standards Board.

3) IASC, International Accounting Standards Committee. Bu kurum 2001 yılında IASB, International Accounting Standards Board şekline dnştrlmştir.

Muhasebe Standartları Kurumuna (IASB) dönüştürüldüğünde, 1989 yılının koşulları için oluşturulan *Kavramsal Çerçeve* aynen korunmuştur. 2010 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu bu çerçevede sadece iki değişiklik yapmış, çerçeve günümüze kadar temel ilkelerini korumuştur. 1990 sonrası yaşadığımız ekonomik, sosyal, teknolojik, ekolojik pek çok değişim tüm kavramsal çerçevelerimizi ve paradigmalarımızı etkilediği gibi, muhasebe standartlarına yön vermesi gereken çerçevenin de değişmesini zorunlu kılmıştır. Bu zorunluluk özellikle akademik çevrelerde yeni *kavramsal çerçeve* arayışları şekline dönüşmüştür. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu da kendi sorumlulukları çerçevesinde 2012 yılında bu arayışa katılmıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu 2013 yılı Temmuz ayında Finansal Raporlama için Kavramsal Çerçeve Arayışı adında 239 sayfalık bir Tartışma Tebliği hazırlamış ve tüm ilgililerin görüşüne sunmuştur.⁴ Görüşlerin sunulması için de 14 Ocak 2014 tarihine kadar zaman tanınmıştır. Tartışma tebliğinden anlaşılacağı üzere, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu'nun aradığı yeni *Kavramsal Çerçeve*, muhasebe hizmet alanını genişletmeyen, paydaşlara değil de, sadece kurumun kendi tanımlamasıyla, birinci derece kullanıcıların, daha doğrusu, ortak, hissedar, kredi ve borç verenlerin artan ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir *Kurumsal Çerçeve*dir.

Kurum kendisine, *Kavramsal Çerçevenin* hazırlanması için bir yol haritası da hazırlamıştır. Bu yol haritasına göre kurum 14 Ocak 2014'e kadar yollanan görüşleri toplayacak, 2015 yılı sonuna kadar Kurumsal Çerçevenin revizyonunu tamamlayacak ve tekrar ilgililerin görüşlerini aldıktan sonra 2016 yılı sonuna kadar *Kurumsal Çerçeve* oluşturulacaktır.

4) Tebliğin İngilizce adı: A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting

Mart 2014'te Muhasebe Standartları Kurumu yollanan görüşleri özetleyen bir rapor yayınlamıştır. Bu raporda kurumun görüşlerine uyan görüşlerle, bu görüşlerden farklılık gösteren görüşler kısaca özetlenmiştir.⁵ Ancak bu rapor Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu'nun *Tartışma Tebliğine* sunulan görüşlerin, yine kurumca yapılan özetidir. Alınan görüşler *Kavramsal Çerçevenin* yenilenmesinin gerektiğini göstermektedir. Ancak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu'nun *Tartışma Tebliğinde* olsun, bu tebliğe alınan cevapların özetinde olsun *paydaş* (stakeholder) kavramına hiç yer verilmemektedir. Oysa Muhasebecilerin Uluslararası Federasyonu ile İskoçya'nın Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü'nün *Kavramsal Çerçeve* için Ocak 2014'te müşterek hazırladıkları "*Finansal Raporlama İçin Bir Yol Haritasına İhtiyacımız Var mı?*" adını taşıyan rapor pek çok yenilikler getirmektedir. Bu rapor incelemeye değer bir rapordur. Buna örnek olabilecek bir alıntıyı aşağıda sunuyoruz:

“Geçmişte finansal tabloların sermayedarlar açısından hazırlanmasına ve hala sermayedarların öncelikli kullananlardan olmasına karşın, açıklıkla bilinmelidir ki, günümüzde finansal tablolar çok daha geniş bir paydaş kitlesi tarafından kullanılmaktadır...”

Kavramsal çerçeve oluşturulurken finansal tabloların kimin için hazırlandığını ve bu kullanıcıların tablolardaki bilgileri anlayıp anlamadıklarını bilmek gerekir. Bu açıdan bakıldığında mevcut kuramsal çerçeve bir çıkmaz içindedir. Hedef 'genel amaçlı' finansal raporlamadır. Fakat standartlar sermayedar ihtiyaçları açısından saptanmaktadır.”

5) IFRS Staff Paper, Feedback Summary ; General overview, March 2014.

28 Mayıs 2015 tarihinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu, Amerikan milli standartlarını saptayan Finansal Muhasebe Standartları Kurumu (FASB)⁶ ile birlikte *Kavramsal Çerçeve* üzerinde uygun gördüğü değişiklikleri yaparak *Finansal Raporlama için Kavramsal Çerçeve Taslak Metinini* hazırlamış ve tüm ilgililerin görüşlerine sunmuştur. Kurul, 26 Ekim 2015 tarihini görüş bildirme için son tarih olarak saptamıştır,⁷

IASB, *Finansal Raporlama için Kavramsal Çerçeve Taslak Metini* üzerine 26 Ekim 2015 tarihine kadar yollanan görüşleri değerlendirerek 2016 yılında Kavramsal Çerçeve üzerinde gerekli tadilatları yapacaktır. 26 Ekim 2015 tarihine kadar pek çok ilgili kurumdan görüş gelmiştir. Bu görüşler ağırlıklı olarak mevcut *Kavramsal Çerçevenin* daha anlaşılır hale sokulmasıyla ilgilidir. Bu görüşlere internetten kolaylıkla ulaşılabilir. IASB'nin 2016 Mart ayı toplantısında elde edilen görüşler personel tarafından Kurul üyelerine sunulmuş, Nisan ayı toplantısında ise kurul tadilatlar için bir yön saptamıştır. Mayıs ayından bu yana Kurul değerlendirme yapmaktadır. Kurul yenilenmiş kavramsal çerçevenin son şeklini almasını 2017 yılının başlarında tamamlamayı hedeflemektedir.

Ancak mevcut çerçevenin yeni görüşler ve kavramlar içermesi beklenmemektedir. Bunu *Finansa Raporlama için Kavramsal Çerçeve Taslak Metininde* genel amaçlı finansal raporların hazırlanma hedefinin tanımlanmasından anlıyoruz.

Genel amaçlı finansal raporların hazırlanmasındaki hedef, mevcut ve potansiyel yatırımcıların, borç verenlerin ve diğer alacaklıların, rapor eden kuruma kaynak temin etme kararı

verirken yararlanacakları bilgileri sunmaktır. Bu kararlar öz

6) FASB, Financial Accounting Standards Board

7) http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/ED_CF_MAY%202015.pdf

kaynak veya borçlanma araçları alımı, satımı veya elde tutma ve borç ve alacak temin etme veya satma gibi kararlardır.

Finansal raporların hazırlanmasının amacının tanımlanmasında görüldüğü gibi *Kavramsal Çerçevenin* yeniden tanımlanmasında 1990 yılından bu yana, önemli bir şekilde değişen işletme ve işletme sorumlulukları kavramları muhasebe uygulamalarına girememektedir. Diğer disiplinlerce ve muhasebe teorisi üzerinde yapılan akademik çalışmalarda geliştirilen yeni kavramlar, özellikle de “paydaş muhasebesi” kavramları muhasebe uygulamalarına girememektedir.

İçinde bulunduğumuz yüzyılda bütün kavramlarımız hızla değişirken, diğer disiplinler bu kavramlara ayak uydurma konusunda önemli çalışmalar yapıp uygulama alanında da önemli başarılar elde ederken, muhasebe dalı paydaş muhasebesi, şirket yönetişimi, şirket sosyal sorumluluğu, şirket etiği, sürdürülebilirlik gibi yeni kavramları *Kavramsal çerçeve* içine sokamamaktadır. Oysa aşağıda sunacağımız gibi muhasebe dalındaki akademik çalışmalar bu kavramların muhasebe uygulamalarına yansımalarının yollarını aramaktadır. Bu durum, akademik çalışmaların bir amacının da varılan kavramsal sonuçların uygulamaya yansması olmasını gerektirmektedir.

Akademik çalışma ve yayınlar

Paydaş teorisi ve şirket sosyal sorumluluğu konuları ve ilgili kavram ve değerleri günümüzün en yaygın araştırma ve yayın konuları arasındadır. Bu araştırmalar işletme, işletme sorumlulukları, yönetim ve yönetişim konularında diğer akademik disiplinlerde geliştirilen kavramları muhasebe konularına uyarlamakta, hatta bazı çalışmalar oldukça ileri adımlar atarak, “paydaş muhasebesi ve ilkeleri” gibi yeni muhasebe teorileri geliştirmektedir.

Farklı disiplinler açılarından ve disiplinler arası bir yaklaşımla ya-

pılan araştırma ve yayınların çokluğu ve ağırlığı, pek çok kavram için bir bilinçlenme düzeyi yaratmış ve bu bilinçlenme zaman içinde kavramların kabullenmesine dönüşmüştür. Bu araştırma ve yayınlara şu örnekler verilebilir.⁸

- Şirket Sosyal Sorumluluğu ve Muhasebe,
- Muhasebe, Paydaşlar İçin mi Yoksa Hissedarlar İçin mi?
- Paydaşlar için Muhasebe,⁹
- İşletme Modelleri İçin Muhasebe: Paydaşların Rolünü Arttırmak,
- Paydaş Değerlemesi: Şirket ve Paydaş Özellikleri Arasındaki İlişki¹⁰
- Şirket Yönetimi, Paydaşlar ve Muhasebe Arasındaki Karmaşık İlişkiler
- Paydaş Haklarının Finansallaştırılması,
- Paydaş Demokrasisi: Muhasebe Mesleğinin Tutum ve Katkıları,

Bütün bu örnekler muhasebe kavramları alanında önemli akademik çalışmalar yapıldığını ve bu çalışmaların muhasebe teorisini geliştirdiğini göstermektedir.

Akademik araştırma ve yayınları konusunda çok önemli bir gelişme de, *Yönetim Araştırmaları Dergisinin*¹¹ *paydaşlar için muhasebe* konusuna özel bir sayı ayırmasıdır. Bu özel sayı için muhasebe dalında önemli araştırmalar yapan dört özel editör tayin edilmiştir. Bu editörler şunlardır:

8) Bu örnekler seçilirken ulaşımın kolaylığına dikkat edilmiştir. Kaynaklara internetten, PDF formatında kolaylıkla ulaşılabilir. Ertuna, Özer, "Muhasebe Teori ve Uygulamalarından Beklentiler", Oktay Güvenli Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı (MUFTAV), Ocak 2015, s.5-25. Makalemizde bu kaynakların linkleri de sunulmuştur.

9) Bu çalışma Paydaşlara Değer Yaratma Teorisi (Value Creation Stakeholder Theory: VCST) konusunda yapılmış bir çalışmadır.

10) Bu makale finansal tablolarda paydaş raporlamasıyla ilgilidir.

11) *Journal of Management Studies*.

- New Mexico Üniversitesinden Harry J. Van Buren III
- Teksas Tech Üniversitesinden Ronald K. Mitchell
- Monash Üniversitesinden Michelle Greenwood
- Virginia Üniversitesinden R. Edward Freeman

Özel sayı için 2013 yılında yapılan makale daveti muhasebe dalının kavramsal gelişmelere ayak uydurması, hatta öncülük etmesi gereğini güzel bir şekilde dile getirmektedir. Davet yazısında özetle şu hususlara değinilmektedir:

Paydaş teorisi çeşitli yönetim alanlarında etkili olmuştur. Paydaş teorisinin anlamı ve kullanımı konusunda, tamamı olmasa da, en azından şu yorumlar yapılabilir. (1) Paydaş teorisi, şirket sosyal sorumluluğunu uygulamanın yolu olabilir. (2) Paydaş yönetimi stratejik yönetim metodu olabilir. (3) Paydaş teorisi daha kapsamlı bir yönetimin bir şekli olabilir. (4) Paydaş tanımlaması gerçekten kimlerin önemli olduğunu yöneticilere gösterme yolu olabilir. (5) Paydaş teorisi, yönetim teorisine etik değeri ve haklılığı kazandırma yolu olabilir.

Bütün bu paydaş teorisinin uygulanmasında ortak olan nokta yöneticilere ve paydaşlara uygun verilerin bulunması ve sağlanmasıdır. Geçmişte finansal muhasebe fonksiyonu şirket faaliyetleri ile ilgili bilgileri sadece yatırımcıların, öncelikle de hissedarların ihtiyaçları göz önünde tutularak işlemiştir ve rapor edilmiştir. Buna paralel olarak yöneticilerin uygulama ve stratejik kararları için yönetim muhasebesi sistemleri geliştirilmiştir. Aynı zamanda, sosyal konularda, yönetim ve yönetimle ilgili yayınlar hissedar odaklı (paydaş odaklı olmanın tersi olarak) muhasebenin

eksiklikleri ve odaklanma kısırlığı örnekleriyle dolup taşmıştır. Ve aynı zamanda muhasebe yayınları muhasebe sistemlerinin zayıf yönlerine ışık tutmuştur. Uygulanmakta olan finansal ve yönetim muhasebesinin paydaş görüşü açısından incelenmesinin hayati bir önem taşıdığına inanmaktayız.

Muhasebenin, kurumların ve paydaşların değer yaratma ve risk yönetimleri potansiyeli, iyi bir teori ve uygulamalı araştırmalar bulunmadığından, tamamen gerçekleştirilememektedir. Benzer bir şekilde muhasebe teori ve uygulaması paydaş teorisinin kavramlarıyla bütünleşmekten büyük bir şekilde yararlanabilir. İlave olarak muhasebenin kritik incelenmesi kime hizmet edildiği konusunda önemli sorular yaratabilir. Paydaş teorisinin ışığı altında bu sorulara ne gibi cevaplar bulunacağına araştırılmasını istiyoruz.

Kısaca özetleyecek olursak, Yönetim Araştırmaları Dergisi, bu makale çağrısında geçmişte finansal muhasebenin sadece yatırımcıların ihtiyaçlarını karşılayacak çalışmalar yaptığını, muhasebe konusundaki yayınların uygulanmakta olan muhasebenin eksikliklerini yeterince tartışmadığını ve bu nedenle günümüzde finansal ve yönetim muhasebesinin paydaşlar açısından irdelenmesinin gerektiğini savunmaktadır. Makalelerin yollanması için son tarih 1 Ağustos 2013 olarak saptanmış, gelenler içinde seçilen makalelerin hem özel bir sayıda yayınlanması, hem de bu konuda bir konferans yapılacağı duyurulmuştur. Üç ana başlık altında toplanan özel sayı konuları günümüz araştırma ihtiyaçlarına iyi bir şekilde ışık tutmaktadır. Önerilen araştırma konuları şunlardır:

- *Şirket-paydaş etkileşimi açısından mevcut muhasebe usullerinin karşılaşılabileceği zorluklar:*

- *Mevcut finansal ve yönetim muhasebe paradigmaları ve finansal muhasebeyle ilgili hukuki gerekler altında faaliyet gösteren yöneticiler, muhasebe bilgilerini etkin bir paydaş yönetimi için nasıl kullanabilirler?*
- *Mevcut muhasebe usullerinin politik, kurumsal, yönetim ve yönetim alanlarında paydaş değer yaratımı açılarından kısıtlamaları ve bu kısıtlamaların çözümleri nelerdir?*
- *Paydaşlar için muhasebe uygulamasında, muhasebenin eksik bir şekilde kullanılan ilkeleri ve kabulleri nelerdir?*
- *Muhasebe, paydaş riski ve değer yaratmanın aralarındaki ilişkiler:*
 - *Paydaş değer yaratması konusunda ideal bir muhasebe sistemi düşünenecek olursak, bunun teorik yapısı nasıl olur ve bu neye benzer?*
 - *Yeni ve yaratıcı bir muhasebe teorisi şirket ve paydaşlarının etkileşimi sonucu yaratılan değeri nasıl yakalar? Paydaş- firma etkileşiminin ölçülmesi zor olan veya ölçülemeyen ama yeni revize edilmiş teorinin çözüm önereceği alanlar var mıdır?*
 - *Muhasebe kurumların değer yaratmasını (veya değer kaybetmesini) tam olarak ve daha iyi bir şekilde nasıl saptayabilir?*
 - *Değer Yaratma Paydaş Teorisi (Value Creation Stakeholder Theory (VCST)) paydaş muhasebesine ne şekilde katkı sağlayabilir veya bunun tersi olarak, paydaş muhasebesi, Değer Yaratma Paydaş Teorisinin gelişmesine nasıl katkıda bulunabilir?*
 - *Finansal olmayan muhasebe (örneğin sosyal ve çevre muhasebesi, sürdürülebilirlik muhasebesi gibi) alanında yeni gelişmeler paydaş*

risk yönetimi ve değer yaratma konularına nasıl katkı sağlayabilir; bu da yönetim teorisi açısından yeni ve yapıcı gelişmeler anlamına gelir mi?

- *Muhasebe bilgilerinin açıklanmasıyla yaratılan problemler ve fırsatlar:*
 - *Hangi teorik ve/veya ampirik yaklaşımlar, muhasebe bilgilerinin sunuşunun – mevcut hukuki gerekler ve uygulamalarda kavramsallaştığı şekliyle - şirketlere ve paydaşlara değer yaratmasını etkiler?*
 - *İlgili teorik gelişmeler ve/veya ampirik çalışmalara dayalı olarak milli denetleme sistemlerinden muhasebe bilgilerinin kurumsallaştırılması ve sunulması ve rapor edilmesinin nasıl yapılacağı (ve nasıl yapılmayacağı) hakkında neler öğrenilebilir? Böyle bir incelemeyi hangi girişimcilik, yönetsel, politik, psikolojik, sosyolojik, stratejik teoriler etkiler ve bunlar yönetim teorisinin gelişmesi konusunda ne anlam ifade eder?*
 - *İlgili sosyal adalet teorileri açısından, daha fazla veya daha az muhasebe bilgisi sunmak, paydaşların daha adil sonuçları ortaya çıkarmasında ne boyutta fırsatlar sunar?*
 - *Paydaş muhasebesine dayalı yaratıcı teoriler veya metotlar; şirket paydaş teorisinin daha fazla gelişmesine nasıl yardımcı olur?*

Özel sayının hazırlanması için saptanan editörler grubu, Yönetim Araştırmaları Dergisi'nin bu çağrısına yollanan makalelerden beş tanesini basılmaya değer bulmuştur. Editörler grubunun, orijinal fikirler içeren ve yayınlanan makaleleri tanıtan bir makalesi de yayınlanmıştır. Bu makalelere

internet ortamında kolaylıkla ulaşılabilmektedir.¹² Yönetim Araştırmaları Dergisinin Paydaşlar İçin Muhasebe özel sayısı¹³ Kasım 2015 tarihinde basılmıştır.

Burada Yönetim Araştırmaları Dergisi'nin Paydaşlar İçin Muhasebe Özel Sayısında yer alan makaleleri kısaca tanıtacağız,

Editörlerin Makalesi: Paydaşların Katılımı ve Paydaşlar İçin Muhasebe¹⁴

Yazarlar:

1. Ronald K. Mitchell
2. Harry J. Van Buren III
3. Michelle Greenwood
4. R. Edward Freeman

Kurumsal karar mekanizmasına paydaşların katılımı ve neticede değer yaratma, paydaş teorisinin araştırdığı konuların dikenli olanlarından biridir. Ancak gelişmeler yavaş ilerlemektedir. Bizce bunun nedeni, günümüz muhasebe teori ve uygulamalarının karar vermek durumunda olan tüm kurum faaliyetleri nedeniyle risk taşıyan paydaşların ihtiyaçlarına cevap verememesidir. Bu makalede paydaşların katılımı İçin daha fazla anlamlı olan, paydaş risk paylaşımına dayalı, disiplinler arası değer yaratma Paydaş Muhasebesi (Value-creation stakeholder accounting (-VCSA)) teorisi geliştirmekteyiz. Değer-yaratma paydaş ortaklığı (Value creation stakeholder partnership (-VCSPs)) modelinin, değer-yaratma paydaş muhasebesi uygulaması İçin

12) <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/joms.2015.52.issue-7/issuetoc>

13) Journal of Management Studies, *Special Issue: Accounting for Stakeholders*, Volume 52, Issue 7, November 2015.

14) Stakeholder Inclusion and Accounting for Stakeholders.

daha uygun bir mekanizma vaat ettiğini öne sürüyoruz. VCSA, muhasebe, değer yaratma/girişimcilik ve paydaş teorilerinin bütünleşmesinden elde edilmektedir ve de VCSP mekanizması sahiplik-konvansiyonu (ortaklık) ile kişilik-konvansiyonunun (şirket) farklılaşmasından ortaya çıkmaktadır. Bu özel sayıdaki makaleleri bu perspektif içinde özetleyip değerlendirmekteyiz.

Paydaş Çıkarlarının Finansallaştırılması¹⁵

Yazarlar:

1. Andrew Crane
2. Cameron Graham
3. Darlene Himick

Bu makale, paydaş çıkarlarına finansal değerler biçiminde muhasebenin rolünü incelemektedir. Paydaş teorisyenleri, paydaşların çıkarlarını koordine etmek için ölçüm bilimcilere ihtiyaç duymaktadır. Biz hâlihazırda muhasebenin bu hizmeti sağlamakta önde gelen bir araç olduğunu, muhasebenin paydaş çıkarlarını ölçmede ve sunmakta olduğu, sunduğu bu bilgilerin paydaşlar ve yöneticiler tarafından iyi anlaşılmadığını savunmaktayız. Biz muhasebenin paydaş çıkarlarını üç bütünleşmiş boyutta finansal değerlere dönüştürdüğünü savunmaktayız. Bunlar zaman, güvenlik ve öncelik boyutlarıdır. Biz, General Electric şirketi emeklilik muhasebesi çerçevesinde bu boyutların paydaş çıkarlarını nasıl şekillendirdiğini, paydaşlar ve yöneticiler tarafından çıkar dengelemesini nasıl yaptığını inceliyoruz.

15) *Financializing Stakeholder Claims*

Önemli Olan Kim ve Ne dir? Paydaşa Değer Verme ve Sosyal Değer için Muhasebe¹⁶

Yazarlar:

1. Matthew Hall
2. Yuval Millo and
3. Emily Barman

Paydaş yönetimi konusunda yapılan araştırmalar, şirketlerin değer yaratmasının temel dinamiği olarak, paydaş önceliklerini kapsamlı bir şekilde modellemiş, fakat 'kim ve ne önemlidir' kararları vermede kurumsal uygulamalara daha az yer vermiştir. Biz, yöneticilerin paydaş önceliklerini tanıma uygulamalarındaki değişmeleri inceleyip özellikle yöneticilerin dikkatinin, önde gelen paydaşların şirket muhasebe ve raporlama sistemlerinde nasıl temsil edildiğine odaklandık. Biz, Sosyal Yatırım Kazancı (Social Return on Investment (-SROI)) kavramının doğuğu ve gelişmesini inceledik ki bu paydaşların sesinin duyurulması ve şirketin paydaşlara değer yaratmasının anlatılması için geliştirilmiş bir muhasebe metodu olarak tanımlanabilir. SROI'nin belirlenmiş paydaşları hesaba katabilmesi, bunları önde gelen olarak sınıflandırarak, yöneticilerin bilgisel inançları ve kurumun maddi durumu tarafından şekillenmekte olduğunu saptamış bulunuyoruz. Bulgularımız, paydaş önemi açısından sıralamanın sadece yönetici kararına bağlı olmayıp, iyi bir muhasebe ve raporlama sisteminin kurulmasına bağlı olduğunu gösterdiğinden paydaş teorisine katkı yapmaktadır

¹⁶ Who and What Really Counts? Stakeholder Prioritization and Accounting for Social Value

Paydaşlar için Sorumlu Muhasebe¹⁷

Yazarlar:

1. Jeffrey S. Harrison
2. Joyce van der Laan Smith

Bu makale, kamu ihtiyaçlarına yönelik mevcut muhasebe mesleğinin, yenilenmiş bakış açısı için, değer hükümleri temelini, mevcut finansal teoriyi ve bu teorinin geniş bir paydaş guruplarına cevap verecek şekilde uygulanmasını sorgulayarak oluşturmaktadır. Daha kesin olarak, muhasebe mesleğinin sadece yatırımcıların ve kredi verenlerin ihtiyaçları yerine, daha geniş kapsamlı paydaş guruplarına önemli bilgileri sağlayacak rapor etme standartları geliştirmelerinin gerektiğini savunuyoruz. Yakın bir geçmişte FASB (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) bunun tem tersi yönde hareket etmiştir. Buna rağmen paydaşlar için muhasebe anlayışı çeşitli kaynaklardan aldığı destek ile yaygınlaşmaya devam etmektedir. Biz, kurumsal teoriye dayanarak zorla da olsa, bu desteğin devamıyla kamuya yönelik muhasebe mesleğinde değişiklikler gerçekleşeceğine inanıyoruz. Biz ayrıca muhasebesin temel sorumluluğunun paydaşların risk yönetimi ihtiyaçlarının gerektirdiği bilgileri sağlamak olduğu inancıyla paydaş muhasebesi örnekleri vermekteyiz.

17) Responsible Accounting for Stakeholders

Paydaşlar için Tartışmalı Muhasebe: ¹⁸ Katılımcı Yönetişimin Açılış ve Kapanışı

Yazarlar:

1. Judy Brown and
2. Jesse Dillard

Yorumlayıcı ve sorgulayıcı muhasebe araştırmacıları uzun bir dönem alışıl gelmiş muhasebenin hissedar odaklı olmasına karşı çıkmış ve paydaş muhasebesini ve katılımcı yönetişimini destekleyen yeni yaklaşımların geliştirilmesi çağrısında bulunmuştur. Bu yönde bir yaklaşım çoğulculuğa önem veren ve kurumun uygulamalarını farklı sosyo-politik açılardan sorgulayan tartışmalı muhasebedir. Tartışmalı muhasebe dar kapsamlı yönetim çerçevesinden uzaklaşarak, alışıl gelmiş muhasebenin hizmet etmediği gruplara yöneliktir. Ancak çoğulcu yaklaşımları tercih edenler kemiklemiş ideoloji ve güçlere hitap etmede güçlük çekmektedir. Bu güçlerle sadece muhasebe çerçevesinde mücadele edileceğine, çoğulculuk konusunda çıkarları olan diğer disiplinlerden öğrenecekler vardır. Biz bu makalede bilim ve teknoloji çalışmalarının (STS: Science and technology studies) katılımcı yönetişimi konularındaki bilgi-güç dinamikleri deneyimlerine ve bunun paydaş değer yaratması açısından anlamına odaklanıyoruz.

18) Dialogic Accountings for Stakeholders: On Opening Up and Closing Down Participatory Governance

Paydaşlar için Muhasebe ve Muhasebeyi Anlamalı Kılma¹⁹

Yazarlar

1. Paul Andon,
2. Jane Baxter and
3. Wai Fong Chua

Yönetici ve paydaşlar için mevcut ve uygun bilgilerin önemine olan inanç önemli muhasebe değişimine neden olmuş, daha yararlı muhasebe bilgileri sağlama iddiasıyla yeni raporlama şekilleri geliştirmeyi motive etmiştir. Oysa muhasebe doğası gereği yararlı değildir. Muhasebe bilgileri uygulama alanında yararlı hale getirilmiş heterojen bir bütünlüktür. Biz uygulamacıların muhasebe bilgilerini yararlı yapmak için başvurdukları deneyim, duygusal, hayal etme gibi taktiklerini açıklayan araştırmaları taradık. Bu araştırmalar, muhasebenin yararlı kılınmasında, yaygın paydaş çıkarlarının etkili olduğunu göstermektedir. Sonra, bunun paydaşlar için etik anlamlarını ele aldık, özellikle de daha saydam olmanın problemleri sonuçları değerlendirdik. Daha sonra da, paydaşlar için muhasebenin kritik imkânlarını özetledik, paydaşlar için muhasebe tartışmaları başlatabilmeyi amaçlayan muhasebe bilgilerinin yararları konusunda daha fazla araştırma yapmanın hayati bir önem taşıdığını savunarak tamamladık.

Burada makalelerin yazarları tarafından yapılan özetlerini sunmaya gayret ettik. Ancak bu konuda çalışanların makalelerin asıllarını incelemelerini öneririz. Bir hususu daha belirtmek istiyoruz: Makale davetinde ortaya konulan ve yukarıda ayrıntılı olarak sunulan konulardan küçük bir kısmı

¹⁹⁾ *Accounting for Stakeholders and Making Accounting Useful*

yapılan çalışmalar makale olarak sunulmuş ve baskıya layık görülmüştür. Anlaşılacağı gibi, üzerinde çalışılması gereken pek çok konu bulunmaktadır.

Sonuç

Dünya hızla değişmektedir. Bu değişim yeni kavramlar yeni zmler gerektirmektedir. Bu üzümlerin ise yeni yeni bilgilere ve verilere ihtiyacı vardır. Veri toplama, verileri işleme ve bu verileri rapor etme alanında faaliyet gösteren muhasebe dalı, değişimlerin yarattığı ihtiyaçların karşılanmasına önemli katkılarda bulunabilir.

Akademi dünyası, değişimi izleyen bir şekilde veya eř zamanlı olarak, zaman zaman da değişimin önünde, ortaya çıkan ihtiyaçların gerektirdiği kavram ve değerleri üretme çabası içinde olmuş, disiplinler çerçevesinde ve disiplinler arası araştırmalara yönelmiş ve yayınlar yapmıştır. Çeşitli disiplinler, paydaş, yönetişim, şirket sosyal sorumluluğu sorumlu yatırım, şirket etik davranışı, sürdürülebilirlik gibi kavram ve değerler oluşturmuştur. Muhasebe disiplini önceleri bu çalışmalara katılmada yavaş davranmış ve kavramları içselleştirmede geride kalmıştır. Son yıllarda muhasebe dalı yoğun bir şekilde bu kavram ve değerler üzerinde araştırmalar yapmaya ve muhasebenin bu kavramlarla olan ilişkilerini, muhasebenin yapabileceği katkıları değerlendirmeye başlamıştır. Hissedar yerine paydaşlara hizmet, hissedarlara elde edilen kar yerine tüm paydaşlar için yaratılan değerleri lme gibi alanlarda önemli araştırma ve yayınlar hızla artmaktadır.

Varılan noktada, muhasebe dalında, akademik çalışmalar uygulama alanlarının önüne geçmiştir. Geliştirilen kavramların genel kabul görmesi sonucunda muhasebe meslek kuruluşları da, yeni bir *kavramsal ereve* arayışına girmiştir. Üzülerek belirlemek gerekir ki henüz diğer disiplinler ve muhasebe disiplini tarafından geliştirilen kavramlar henüz IASB *kavramsal erevesi* içine girememiştir. Ancak bu durum bile uygulama alınıdaki pek

çok kuruluşun konuyu irdelemesine yol açmıştır. Bu dahi bir kazanç olarak görülebilir. Ayrıca bu durum, akademik dünya ile uygulama arasındaki köprülerin önemini arttırmıştır. Çağın gelişen ihtiyaçlarına cevap verecek dinamik bir muhasebe dalına ihtiyaç vardır. Yeni bir muhasebenin yaratılması sorumluluğu günümüz muhasebe akademisyenleriyle uygulamacıların omuzlarındadır.

Kaynakça

Aras, G., & Crowther, D. (Dü). (2010). Corporate Social Responsibility and Accounting”, A Handbook of Corporate Governance and Social Responsibility. Gover Applied Research.

Carlson, D. M., & Downs, A. (2014). Stakeholder Valuing: A Process for Identifying the Interrelationships between Firm and Stakeholder Attributes. Administrative Science .

Crane, A., Graham, C., & Himick, D. (2014). Financializing Stakeholder Claims. Journal of Management Studies, 199. . <http://criticalperspectivesonaccounting.com/wp-content/uploads/2014/06/paper-cpa-199.pdf> adresinden alındı

Ding, Y., Jeanjean, T., & Stolowy, H. (2014). Accounting for Stakeholders or Shareholders; The Case of R&D Reporting. <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01002936/document> adresinden alındı

Ertuna, Ö. (2005). Accounting Function’s Agenda for 21. Century. <http://acikerisim.ticaret.edu.tr:8080/xmlui/bitstream/handle/11467/867/M01110.pdf?sequence=1&isAllowed=y> adresinden alındı

Ertuna, Ö. (2012, Temmuz). Muhasebe İçin Yeni Ufuklar: Sosyal Muhasebe. Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmacıları Dergisi, 5-18.

Götherström, U.-C. (2012). Corporate Social Responsibility and Accounting. Almanya: Göteborgs Universitat. https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/32229/1/gupea_2077_32229_1.pdf adresinden alındı

Haslam, C., & Tsitsiannis, N. (2014). Accounting for B. Journal of Management Studies.

IASB and IFRS. (2013). A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting. 5.

IFRS. (2014). Feedback Summary: general overview. IFRS.

IFRS. (2014). IFRS Staff Paper, Feedback Summary ; General overview.

IFRS. (2015). Conceptual Framework for Financial Reporting. IFRS. http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/ED_CF_MAY%202015.pdf adresinden alındı

IFRS. (2015 Mayıs). G4 Sustainability Reporting Guidelines. <https://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx> adresinden alındı

Mitchell, R. K., Freeman, E., Greenwood, M., & III, H. J. (2013). Accounting for Stakeholders. <http://www.ronaldmitchell.org/publications/ACCOUNTING%20FOR%20STAKEHOLDERS-EURAM-2013.pdf> adresinden alındı

Mitchell, R. K., Freeman, r. E., Greenwood, M., & III, H. J. (2015, November). Accounting for Stakeholders. Journal of Management Studies, 7(52).

O'Dwyer, B. (2004). Stakeholder Democracy: Challenges and Contributions

from Accountancy. No. 18-2004 Research Paper Series _ ISSN 1479-5124, The University of Nottingham.

Quinn, E. (2014). The Complex Relationship between Corporate Management, Stakeholders and Accounting”, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences.

Vanek, J. (2000). Unified Theory of Social Systems. Newyork: Cornell University. <http://ecommons.library.cornell.edu/handle/1813/642> adresinden alındı

MUFTAV'ın Kitap Bağış Kampanyası Devam Ediyor

MUFTAV'ın başlattığı *Kenarda Durmasın Yararlanmaya Sunalım* kampanyası devam ediyor... Bağışlar ile kütüphane bütün Türkiye'ye hizmet verecek kapasiteye hızla ulaşıyor. Gelen kitaplar bağışçının adına kütüphaneye kayıt ediliyor. Master ve doktora tezleri de kabul ediliyor...

Teşekkür ederiz...