

MUHASEBE TEORİ VE UYGULAMASI: BUGÜNÜ VE YARINI*

Prof. Dr. Özer Ertuna¹

ÖZ

Dünya hızlı, giderek hızı artan ve kapsamlı bir değişim içindedir. Bu değişim yeni kavramların doğmasına neden olmuştur. Bu kavramlar, hissedar yerine paydaş, yönetim yerine yönetişim, ve kâr etmek yerine sürdürülebilir başarı kavramlarıdır. Şirketlerin paydaşları sermaye sahipleri, borç ve kredi verenler, işçi ve çalışanlar, tedarikçiler, müşteriler, devlet, yakın çevre ve doğal çevredir. Şirketlerin sürdürülebilir bir başarıya ulaşabilmeleri için paydaşlarının şirket faaliyetlerini doğru değerlendirebilmesi gerekmektedir. Doğru değerlendirme ise doğru veriler ister. Muhasebe doğru ve paydaşları için yararlı veri üretme konusunda yeniden yapılanmalıdır. Muhasebe dalının paydaşlarının ihtiyaç duydukları verileri sağlayabilmeleri iki ana alandaki gelişmelere bağlıdır. Bu alanlar muhasebe standartlarının gelişmesi ve ihtiyaçlara cevap veren raporlama kapsamının ve şekillerinin saptanması alanlarıdır. Bu yazı, bu alanlardaki gelişmeleri ele almaktadır.

Üzülerek belirtmek gerekir ki Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu muhasebeyi yalnızca hissedar, ortak, borç veren ve kredi verenlere karşı sorumlu kabul etmekte ve standartları bu amaca uygun saptamaktadır. Oysa günümüzde şirketlerin paydaşlarına karşı sorumlu olduğu gerçeği kabul edilmektedir ve gelecekteki gelişmeler de bu doğrultuda olacaktır. Öbür yandan Küresel Raporlama Girişimi muhasebe fonksiyonunun boş bıraktığı alanda raporlama standartları geliştirmektedir.

Çağın gelişen ihtiyaçlarına cevap verecek dinamik bir muhasebe dalına ihtiyaç vardır. Yeni bir muhasebenin yaratılması sorumluluğu günümüz muhasebe akademisyenleriyle uygulamacıların omuzlarındadır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe teorisi, Muhasebenin geleceği

Jel Kodu: M41, M42, M49

* Bu yazı 19 Ocak tarihinde yapılan “Türkiye’de Muhasebenin Geleceği” çalıştayında sunulan bildiridir.

¹ Boğaziçi Üniversitesi Emekli Öğretim Üyesi, ertuna@boun.edu.tr

ACCOUNTING THEORY AND APPLICATION: TODAY AND TOMORROW

ABSTACT

World is facing a fast, accelerating and comprehensive change. This change has created new concepts related to responsibilities and relations of the companies with its stakeholders. Stakeholder, governance and sustainability concepts are some of these concepts developed in academic world. Stakeholders of a company are stockholders, owners, creditors, labor and employees, suppliers, customers, government and the environment in which the company is operating. For the sustainable success of the companies their stakeholders must reach correct decisions related to the operations of the companies. Correct decision requires appropriate data. Accounting function needs to restructure itself to provide correct and appropriate data for the stakeholders of companies. This requires development in two major field: development of accounting standards and providing reports most appropriate to the needs of stakeholders. This article tries to evaluate the developments in these two areas.

Unfortunately, International Accounting Standard Board still establishes accounting standard as if companies are responsible to their stockholders; instead of their stakeholders. But it is a well-accepted fact that companies are responsible to their stakeholders. On the other hand, Global Reporting Initiative develops reporting standards on areas not covered by accounting.

There is a need for a dynamic accounting function that will meet the arising needs of the century. The responsibility of developing a new accounting function rests on the shoulders of the academicians and the practicing accountants of our day.

Keywords: Accounting Theory, Future of Accounting

Jel Code: M41, M42, M49

1. GİRİŞ

Dünya 1990'lı yıllardan bu yana hızlı ve ivmesi artan bir değişim süreci içinde bulunmaktadır. Muhasebe teori ve uygulamalarının da bu hızlı değişime ayak uydurması gerekmektedir. Bu da hem muhasebe akademisyenlerinin hem de uygulamacılarının sorumluluklarını arttırmaktadır. Bu inceleme muhasebe teori ve uygulamaları alanlarındaki gelişmelerin son durumunu yansıtmayı amaçlamaktadır. ²Amacımız gelecekle ilgili kendi görüşlerinizi oluşturmanıza yardımcı olmaktır.

² Muhasebe dalında beklentilerle ilgili, yazarın bu yazıdan önce yayınlanmış üç makalesi daha bulunmaktadır.

Bunlar:

Ertuna, Özer, "Accounting Function's Agenda for 21. Century", İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, Mayıs 2005.

Ertuna, Özer, "Muhasebe İçin Yeni Ufuklar: Sosyal Muhasebe", Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmacıları Derneği (MUFİTAD), Temmuz 2012, s. 5-18 ve

Ertuna Özer, "Muhasebe Teori ve Uygulamalarından Beklentiler", Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Ocak 2015. s. 5-25.

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, kısaca 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 ayak uydurmak, 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 önemlileri *paydaş, yönetim ve sürdürülebilirlik* kavramlarıdır.

Yakın bir geçmişe kadar şirketlerin hissedarlarına karşı sorumlu oldukları, amaçlarının ise hissedarlarına kâr veya değer yaratma ile sınırlı olduğu kabul edilirdi. Bu nedenle de muhasebe teorisi hissedarların ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde gelişmişti. Daha sonraları, şirketlerin, şirket faaliyetlerine kaynak sağlayanlara (genellikle de finansal kaynak sağlayan hissedar, borç 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 çevre, komşular, hatta rakiplerdir. Yine gelişmekte olan görüşe göre şirketlerin amacı sadece kâr 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.

Muhasebe dalının çağın gelişen ihtiyaçlarına cevap verebilmesi iki ana alandaki gelişmelere bağlıdır. Bu alanlar muhasebe standartlarının gelişmesi ve ihtiyaçlara cevap veren raporlama şekillerinin saptanması alanlarıdır. Bu yazı, bu alanlardaki gelişmeleri ele alacaktır.

Standartların geliştirilmesi alanında Muhasebe Standartları Kurumu (IASB)³ faaliyet göstermektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu 2013 yılında muhasebe standartlarını geliştirmek için yeni *kavramsal çerçeve* arayışları içine girmiştir. Bu arayışlar 2018 yılında sonuçlanmıştır.

İşletme faaliyetleriyle ilgili tüm çevrelerin bilgi ihtiyaçlarına cevap verecek raporlama şekillerinin saptanması alanında Küresel Raporlama Girişimi (GRI)⁴ önemli çalışmalar yapmış ve bunlar 2018 yılında bazı sonuçlara ulaşmıştır.

Günümüzde muhasebe uygulamalarıyla raporlama faaliyetleri arasındaki ilişkiler yeterli bir açıklık kazanmamıştır. Fakat bu ilişkilerin kurulabilmesine yardımcı olacak akademik

³ International Accounting Standards Board (IASB).

⁴ Global Reporting Initiative (GRI).

çalışmalar artmaktadır. Bu çalışmalara Türkiye'nin akademik çevrelerinden katılımlar da artmaktadır.

2. MUHASEBE STANDARTLARI İÇİN YENİ KAVRAMSAL ÇERÇEVE ARAYIŞLARI

1973 yılında uluslararası muhasebe standartları oluşturmak ve bunların kullanımını teşvik etmek amacıyla kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)⁵ 1989 yılında, oluşturacağı muhasebe standartlarına rehberlik edecek bir *Kavramsal Çerçeve* kabul etmiştir. *Kavramsal çerçeve* çok önemlidir. En önemli yanı da muhasebe fonksiyonunun amacının tanımlanmasıdır. O günkü tanımlamalara göre, muhasebe, hissedarların (sermaye sağlayanların) veri ihtiyaçlarını karşılamak için bilgileri toplamakta, sınıflandırmakta ve rapor etmektedir. Bu komite 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumuna (IASB) dönüştürüldüğünde, 1989 yılının koşulları için oluşturulan *Kavramsal Çerçeve* aynen korunmuştur. 2010 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu bu çerçevede önemli bir değişiklik yapmamış, 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 *kavramsal çerçevenin* de değişmesini gerektirip gerektirmediği sorgulanmaya başlamıştır.

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.⁶ Görüşlerin sunulması için de 14 Ocak 2014 tarihine kadar zaman tanınmıştır. *Tartışma Tebliği* tartışılacak konuları ayrıntılı anlatırken “paydaş”, “sosyal ve ekolojik sorumluluk” terimlerini hiç kullanmamıştır. 1989 yılından bu yana benimsenmiş kavramlar dışına çıkılmamıştır. 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 kullanıcılarının, daha doğrusu, ortak, hissedar, kredi ve borç verenlerin artan ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir *Kurumsal Çerçeve*dir.⁷

Kavramsal Çerçeve çalışmaları 2018 yılında tamamlanmış ve Mart 2018'de yayımlanmıştır. Yeni *Kavramsal Çerçeve* çağımızın gelişmelerine cevap verecek nitelikte değildir. Muhasebenin veri işleme amacı ve işlenen verilerin rapor şeklinde sunulması

⁵ IASC, International Accounting Standards Committee. Bu kurum 2001 yılında IASB, International Accounting Standards Board şekline dönüştürülmüştür.

⁶ Tebliğin İngilizce adı: A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting. Tebliğe şu adresten ulaşılabilir: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-IFRS-A-Review-of-the-Conceptual-Framework-for-Financial-Reporting-DP-July-2013/\\$FILE/EY-Discussion-Paper-Conceptual-Framework-July-2013.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-IFRS-A-Review-of-the-Conceptual-Framework-for-Financial-Reporting-DP-July-2013/$FILE/EY-Discussion-Paper-Conceptual-Framework-July-2013.pdf)

⁷ Kavramsal Çerçeve ve bu çağrıya verilen cevaplar 2015 yılındaki makalemde daha ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Ertuna Özer, “Muhasebe Teori ve Uygulamalarından Beklentiler”, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Ocak 2015. s. 5-25.

hakkında, özellikle de şirket sorumluluklarıyla ilgili herhangi bir yenilik getirmemiştir. Genel Amaçlı Finansal Raporların amacı değişmemiş, aynen şöyle ifade edilmiştir:

“Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, mevcut ve muhtemel yatırımcılar, borç verenler ve diğer kredi verenlerin kuruma kaynak sağlama ile ilgili kararlarını almalarına yardımcı olacak finansal bilgileri sunmaktır.”⁸

2018 yılında benimsenen *Kavramsal Çerçeve*de paydaş, sosyal sorumluluk, çevre sorumluluğu gibi kavramlardan hiçbiri yoktur. Bu kavramlardan yoksun olan bir çerçevenin ortak, hissedar, kredi ve borç verenlerin ihtiyaçlarına dahi cevap vermesi beklenmemelidir.

Finansal raporların hazırlanmasının amacının tanımlanmasında görüldüğü gibi *Kavramsal Çerçevenin* yeniden tanımlanmasında 1989 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 yönetimi, 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.

3. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI

Günümüzde şirketlerin sosyal sorumlulukları bilinci hızla gelişmektedir. Bu bilincin temelinde “Sürdürülebilirlik” kavramı yatmaktadır. Sürdürülebilirlik kavramı altında şirketler tüm paydaş ve çevre ilişkilerini göz ardı etmemeli, kısa vadeli kâr yerine şirketin paydaşlara ve çevreye yarattıkları kazançları uzun vadeli bir yaklaşımla ele almalıdır. Bu görüşe göre şirketlerin tüm paydaşlarına, sosyal ve ekolojik çevreye karşı sorumlulukları vardır. Şirket faaliyetlerini etkileyen veya şirket faaliyetlerinden etkilenen tüm paydaşların şirket faaliyetleri ve bu faaliyetlerin onlara etkileri konusunda bilgilendirilmeleri gerekmektedir.

Son yıllarda sosyal raporlama ve muhasebe ilişkileri alanında çok önemli akademik çalışmalar ve uygulama alanlarında gelişmeler olmuştur. Sosyal ve ekolojik sorunların önemi arttıkça ve sosyal sorumluluk bilinci geliştikçe, pek çok ulusal veya uluslararası kurum, şirketlerin sosyal ve ekolojik etkilerini ölçme ve rapor etme konularında çaba göstermektedir. Bu çabaların en başarılı örneklerinden biri, kurumsal sürdürülebilirlik alanında faaliyet gösteren, Küresel *Raporlama Girişiminin* (GRI)⁹ yaptığı çalışmalardır. GRI, kâr amacı

⁸ Amacın orijinal şekli: The objective of general purpose financial reporting is to provide financial information about the reporting entity that is useful to existing and potential investors, lenders and other creditors in making decisions relating to providing resources to the entity.

⁹ Global Reporting Initiative (GRI)

gütmeyen, kuruluşların, ekonomik, çevresel ve yönetsel performanslarının raporlanması ile ilgili kılavuz (guideline) ve standartlar geliştiren bir kurumdur.¹⁰ Kurum geliştirdiği standartları akademik dünyanın da içinde bulunduğu geniş bir katılımı oluşturmaktadır. Kurum ilk kılavuzunu 2000 yılında yayınlamıştır. Kılavuzla ilgili sürekli bir geliştirme çabası yürütülmektedir. GRI ikinci (G2) küresel raporlama kılavuzunu 2002 yılında yayınlamıştır. G3, üçüncü nesil kılavuz 2006 yılında, G4 nesil kılavuzu ise 2013 yılında yayınlanmıştır. Ekim 2016'da G4 kılavuzu kısmen yenilenerek, kısmen de kolay anlaşılabilir şekilde netleştirilerek GRI Standartları şekline döndürülmüştür. Yani kılavuzlar bir öneri ağırlığındayken uygulanması gerekli standartlara dönüştürülmüştür. Bu standartlar ve GRI kılavuzları yaygın olarak pek çok kuruluş tarafından kullanılmaktadır. GRI kılavuzları kullananlar ve yeni kullanmaya başlayanlar 1 Temmuz 2018'den itibaren raporlarını GRI standartları çerçevesinde yayınlamak zorundadırlar.

Aşağıda Ekim 2016'da yayınlanan 443 sayfalık GRI standartlarını kısaca tanıtmak istiyoruz.¹¹ Açıklamamıza giriş bölümünden başlıyoruz.

“Birleştirilmiş, GRI Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları 2016 (Burada geliştirilen standartlar) arzu edilen sürdürülebilir kalkınma hedeflerine destek olmak amacını gütmektedir. Burada, sürdürülebilir kalkınma, bugünün ihtiyaçlarını karşılarken, gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılama imkânlarından ödün vermemek anlamında kullanılmaktadır.

Tüm kurumlar, faaliyetleri ve ilişkileri nedeniyle sürdürülebilir kalkınmayı pozitif veya negatif yönde etkilemektedir. GRI standartlarıyla sürdürülebilir raporlama, bir kurumun, sürdürülebilir kalkınma açısından, ekonomik, çevresel ve/veya sosyal etkilerini ve böylece sürdürülebilir kalkınma hedefinin üzerindeki pozitif veya negatif etkilerini kamuya açık bir şekilde rapor etmesidir. ...

GRI standartları kurumlara ve paydaşlara, kurumların ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerini açıklamak ve anlaşılmasını sağlamak için ortak bir dil oluşturmaktadır. Standartlar, kurumların etkilerinin, küresel karşılaştırılabildiğini ve bilgi kalitesini arttırmakta ve bu sayede kurumların şeffaflık ve hesap verebilirliklerini güçlendirmektedir.

Sürdürülebilirlik raporları ile sunulan bilgiler iç ve dış paydaşların, kurumların sürdürülebilir kalkınma hedeflerine yaptıkları etkiler hakkında fikir oluşturma ve karar verme imkânı yaratmaktadır. ”

Açıklamalarımıza GRI'in 17 Şubat 2017 tarihli kısa yayınından devam ediyoruz.¹²

“Yatırımcılar ve paydaşların sürdürülebilir risk ve fırsatlarla ilgili bilgi ihtiyaçları arttıkça, finansal olmayan raporlama çerçevesi giderek genişlemektedir. Finansal olmayan

¹⁰ GRI'in resmi sitesi: <https://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx>

¹¹ Söz konusu 443 sayfalık doküman CONSOLIDATED SET OF GRI SUSTAINABILITY REPORTING STANDARDS 2016 adlı dokümandır. Bu dokümana ulaşım adresi: <http://www.ekvilib.org/wp-content/uploads/2018/03/GRI-standardi-2016.pdf>

¹² Global Reporting Initiative (GRI) Standards – Reporting on Sustainability February 2017. Ulaşım adresi: http://cdn.wsp-pb.com/jg8fkm/gri-standards-white-paper_web.pdf

bilgiler çeşitli formatlarda açıklanabilir. Bunlar Tekbaşlarına sürdürülebilirlik raporları veya şirket yıllıklarında finansal bilgilerle birlikte olabilir. ”

GRI standartları iki grup altında sınıflandırılmıştır. Bunlar, her kurumun uyacağı standartlar ve konu-özel standartlardır. Bu gruplardaki standartları sadece isimleriyle tanıtmak istiyoruz.

“Her Kurumun Uyacağı Standartlar

GRI 101: Kuruluş

GRI 102: Genel bilgiler

GRI 103: Yönetim tarzı”

Konu-özel standartlar üç grup altında toplanmaktadır. Bunlar Ekonomik, Çevresel ve Sosyal standartlardır.

“GRI 200: Ekonomik Standartlar

201: Ekonomik Performans

202: Piyasa Konumu

203: Dolaylı Ekonomik Etkiler

204: Satın Alma Uygulamaları

205: Anti-yolsuzluk

206: Anti-rekabet davranışları

GRI 300: Çevresel Standartlar

301: Malzemeler

302: Enerji

303: Su

304: Bio-çeşitlilik

305: Salınım

306: Akışkanlar ve Atıklar

- 307: *Çevreye Uyum*
- 308: *Tedarikçi Çevresel Değerlendirme*
- GRI 400: *Sosyal*
- 401: *İstihdam*
- 402: *İşçi-İşveren İlişkileri*
- 403: *Mesleki sağlık ve güvenlik*
- 404: *Yetiştirme ve Eğitim*
- 405: *Çeşitlilik ve Eşit Fırsatlar*
- 406: *Ayrımcılık Karşıtlığı*
- 407: *Örgütlenme Serbestliği ve Toplu Sözleşme*
- 408: *Çocuk İşçiler*
- 409: *Zorla ve Zorunlu İşçilik*
- 411: *Yöresel İnsanların Hakları*
- 412: *İnsan Hakları Değerlendirilmesi*
- 413: *Yerel Komşular*
- 414: *Tedarikçi Sosyal Değerlendirmesi*
- 415: *Kamu Siyasetleri*
- 416: *Müşteri Sağlığı ve Güvenliği*
- 417: *Pazarlama ve İsimlendirme*
- 418: *Müşteri Gizliliği*
- 419: *Sosyoekonomik Uyumluluk”*

Görüldüğü gibi sürdürülebilirlik raporlaması çok geniş bir bilgi alanını kapsamaktadır. Bu durum, çağımızın sorunlarının yarattığı bilgi ihtiyaçlarından kaynaklanmaktadır. Kurumların, şirket ve kuruluşların faaliyetleri tüm çevreleri; iç ve dış paydaşları, doğal ve sosyal çevreleri üzerinde olumlu ve olumsuz etkiler yapmaktadır. Bu etkilerin ilgililerce iyi değerlendirilmesi için gerekli bilgilerin uygun standartlar çerçevesinde şirket ve kuruluşlarca sunulması gerekmektedir.

Sorulması gereken soru şudur: Şirket ve kuruluşların muhasebeleri paydaş ve çevrenin ihtiyaçları olan bilgilerin hangilerini sunmayı görev olarak benimsemelidir? Bu açıdan bakıldığında muhasebe fonksiyonunun sadece ortak, hissedar ve diğer fon sağlayanların ihtiyaçlarını karşılayan bilgileri sunması yeterli değildir. Çünkü şirketlerin ortak, hissedar, fon kaynakları, paydaşları, sosyal ve fiziki çevreleri ile ilişkileri birbirlerinden bağımsız değildir.

Şirket ve kuruluşlar değer yaratmak için kurullar değer yaratmalarının tüm paydaş ve çevrelerine olumlu ve olumsuz etkileri vardır. Şirketler bu olumlu ve olumsuz etkileri dengelenmek zorundadır. Aksi halde şirket ve kuruluşların günümüze ve geleceğe hizmet ettiklerini söylemek olanaksızdır. Muhasebe dalı çağın gelişmelerine ayak uydurmak, hatta bazı gelişmelere öncülük etmek zorundadır.

4. MUHASEBE DALINDA AKADEMİK ÇALIŞMALAR

Yukarıda belirttiğimiz gibi, çağımız her alanda çok hızlı ve hızı artan bir değişim yaşamaktadır. Bu değişim yeni imkânlar ve yeni ihtiyaçlar yaratmaktadır. Bu nedenle de paydaş teorisi, şirket sosyal sorumluluğu, sürdürülebilirlik konuları ve ilgili kavram ve değerleri günümüzün en yaygın araştırma ve yayın konuları arasındadır. Muhasebe dalı da, çağımızda doğan ihtiyaçlara cevap verecek şekilde bu akademik çalışmalarda yerini almaktadır. Muhasebe dalı bu akademik çalışmalarla, 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”, “sürdürülebilirlik muhasebesi” gibi yeni muhasebe teorileri geliştirmektedir.

Çağımızda muhasebeyi en çok etkileyen kuramsal ve kavramsal gelişmeler kurumların ve şirketlerin paydaş ve çevre sorumlulukları, sürdürülebilirlik ve yönetişim alanlarında olmuştur. Muhasebe dalında da akademik çalışmalar aynı dallarda yaygınlaşmaktadır. Üzülerek belirtmek gerekir ki, yukarıda ayrıntılarıyla incelediğimiz gibi, Muhasebe Standartları Kurumu (IASB) uzun bir çalışma sonucu kabul ettiği ve 2018 yılında yürürlüğe girecek kavramsal çerçevede paydaş kavramına yer vermemekte 1989 yılından bu yana uyguladığı muhasebe standartlarında temel bir değişiklik yapmamaktadır. Ancak muhasebe akademik çevrelerinde paydaş ve çevre sorumluluğu, sürdürülebilirlik ve yönetişim alanlarında çalışmalar ısrarla sürmektedir. Bu çalışmalarda diğer disiplinlerdeki gelişmeler de izlenmekte ve bütünleştirici arayışlar devam etmektedir. Öbür yandan sürdürülebilirlik raporlaması, Küresel Raporlama Girişimi (GRI) öncülüğünde oldukça tatminkâr bir gelişme göstermektedir. Sürdürülebilirlik raporlaması konusunda da muhasebenin akademik dünyasında çalışmalar yürütülmektedir.

İzleyen sayfalarda muhasebe akademik dünyasında yapılan çalışmalar sonucu yayınlanan makale ve kitaplardan örnekler vereceğiz.¹³ Bu örnekler muhasebe akademik dünyasındaki arayışların çeşitliğini ve diğer disiplinlerle ilişkilerini göstermektedir. Burada araştırmaların özet veya giriş bölümlerinden alıntıları ve internet adreslerini sunacağım.

¹³ Bu örnekler seçilirken ulaşımın kolaylığına dikkat edilmiştir. Kaynaklara internette, PDF formatında kolaylıkla ulaşılabilir.

Önce, bir kurumsal sorumluluk kitabını tanıtacağım. Kitabın adı, “Kurumsal Sosyal Sorumluluğa profesyonellerin bakış açıları”. Kitabın adından da anlaşıldığı gibi, kitapta 20’yi aşkın daldaki profesyonellerin Kurumsal Sosyal Sorumluluğa (CSR)¹⁴ bakışı yer alınmaktadır. Kitapta birinci bölüm kurumsal sorumluluğun muhasebe ve muhasebeciler açısından incelenmesidir. Burada kitabın birinci bölümünü tanıtacağım.¹⁵

4. 1. Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Profesyonellerce Görünümü¹⁶

4. 1. 1. Corporate Responsibility, Accounting and Accountants

Yazar: Carol A. Tilt

Özet: Kurumsal Sosyal Sorumluluk konusundaki tartışmalara muhasebecilerin yapabileceği önemli katkı vardır. Geleneksel olarak, muhasebecilerin görevi finansal sorumluluk iken, pek çok yıldır, şimdi, muhasebe akademisyenleri sosyal ve çevresel muhasebe konularındaki araştırma ve teorinin ön safhalarında yer almaktadır ve yakın bir geçmişte, uygulamacılar, meslek kuruluşları ve benzerleri konuyla ilgilenmeye başlamıştır. Muhasebecilerin kurumsal sosyal sorumlulukla ilgilenmeleri, topluma karşı finansal etkilerden daha kapsamlıdır. Kimi yazarlar, muhasebecilerin, küresel boyutta sosyal adaletin iyileştirilmesinde ve sosyal ve çevresel yararların sağlanması konularında rol oynayacaklarını ileri sürmektedir. Bölüm önce şirketlerin sosyal ve çevresel olayları nasıl rapor ettiğini araştırmada yoğunlaşmaktadır. Daha sonra, bu rapor etme ile muhasebecilerin kurumsal sosyal sorumluluk konularına bakış açıları konusunda yapılan bazı araştırmalar incelenmektedir. Son olarak da muhasebe mesleğinin kurumsal sosyal ve çevresel sorumluluğun benimsemesi ve desteklemesiyle ilişkilerini özetlemektedir.

Kurumsal sorumlulukla muhasebe ilişkilerini ele alan bu kitabı tanıttıktan sonra çeşitli makalelerden örnekler vermeye yöneliyorum. Makale örnekleri verirken, yurtdışı İngilizce yayınlardan 10 örnek sunacağım. Daha sonra da Türkçe yayınlardan iki örnek sunacağım. Bu örnekler yurtiçi araştırmacıların gelişmeleri iyi izlediklerini göstermektedir.

4. 2. Yurtdışı İngilizce Yayınlardan Örnekler

Burada sunulan on örnek uzun bir araştırma ve değerlendirmeye dayanmamakta, sadece kolay ulaşım nedeniyle seçilmiş on örnektir.

¹⁴ Corporate Social Responsibility (CSR).

¹⁵ Bu bölüm Carol A. Tilt tarafından 96 kaynaktan yararlanarak hazırlanmıştır.

¹⁶ Carol A. Tilt. Corporate Responsibility, Accounting and Accountants. Chapter 1 in “Professionals’ Perspectives of Corporate Social Responsibility” Samuel O. Idowu & Walter Leal Filho. Editors. Springer-Verlag Berlin Heidelberg 2009.

4. 2. 1. Paydaş Katılımı ve Paydaşlar İçin Muhasebe¹⁷

Yazarlar: Ronald K. Mitchell, Texas Tech University

Harry J. Van Buren III University of New Mexico

Michelle Greenwood Monash University

R. Edward Freeman University of Virginia

Özet: Paydaş Katılımı ve kuramsal karar verme ve bunlar sonucunda değer yaratma, paydaş teorisinin çözmeye çalıştığı dikenli bir sorundur. Buna rağmen gelişme yavaş cereyan etmektedir, kanımızca sorun, günümüz muhasebe teorisi ve uygulaması kurum faaliyetleri nedeniyle risk altında olan tüm paydaşların karar vermek için gerekli verileri sağlamaması ve ihtiyaçlara cevap vermemesidir. Bu yazımızda paydaş katılımı için paydaş risk paylaşımının daha iyi bir gerekçe olması nedeniyle, bilinçli olarak disiplinler arası, Değer Yaratma Paydaş Muhasebesi (VCSA)¹⁸ geliştirilmektedir. Biz VCSA uygulanması için Değer Yaratma Paydaş Ortaklığını (VCSPs)¹⁹ önermekteyiz. VCSA, muhasebe, değer yaratma/ girişimcilik ve paydaş teorilerinin bir birleşimidir ve VCAP mekanizması mülkiyet-ilkesi (ortaklık) ve kimlik-ilkesi (şirket) farklılaşmasından ortaya çıkmaktadır.

4. 2. 2. Paydaşlar İçin Muhasebe ve Muhasebeyi Yararlı Kılma²⁰

Yazarlar: Paul Andon,

Jane Baxter

Wai Fong Chua

Özet: Yöneticiler ve paydaşlar için mevcut ve uygun bilgi bulunabilmesinin önemine olan inanç, muhasebe dalında önemli boyutlarda değişime neden olmuş, daha yararlı muhasebe bilgisinin sunacağına inanılan yeni raporlama şekillerinin geliştirilmesini cesaretlendirmiştir. Esasında muhasebe kendi başına yararlı değildir. Muhasebe bilgileri, uygulamada yararlı hale getirilen heterojen bir karışımdır. Biz araştırma taramasıyla, muhasebe bilgilerinin, uygulamacuların deneme, duygusal, hayali ve birleştirici oyunlarla yararlı hale getirildiğini açıkladık. Bu araştırma, farklı paydaş çıkarlarının muhasebe bilgilerinin yararlı olmasını sağladığını göstermektedir. Sonra paydaş muhasebesinin etik etkilerini, özellikle de aşırı şeffaflığın sorun yaratabilecek sonuçlarını ele aldık. Daha sonra paydaş muhasebesinin kritik imkânlarını inceledik. Muhasebe bilgilerinin yararı ve bu yararı

¹⁷Stakeholder Inclusion And Accounting For Stakeholders. Bu makaleye şu adresten ulaşılabilir: <https://pdfs.semanticscholar.org/0637/c5f2f3218502521a5c87f60b174174195591.pdf>

¹⁸ Value Creation Stakeholder Accounting (VCSA).

¹⁹ Value Creation Stakeholder Partnerships (VCSPs)

²⁰ Accounting for Stakeholders and Making Accounting Useful. Bu makaleye şu adresten ulaşılabilir: [http://perpustakaan.unitomo.ac.id/repository/Accounting%20for%20Stakeholders%20and%20Making%20Accounting%20Useful%20\(pages%20986%E2%80%931002\).pdf](http://perpustakaan.unitomo.ac.id/repository/Accounting%20for%20Stakeholders%20and%20Making%20Accounting%20Useful%20(pages%20986%E2%80%931002).pdf)

sağlayacak olan ıkarlar üzerinde daha fazla araştırma yapılmasının gerekli olduğu görüşüyle yazımızı bitirdik.

4. 2. 3. Muhasebe, Yönetişim, Paydaş Raporlama ve Ekonomik Değer Yaratma²¹

Yazar: Sean Stein Smith, Fairleigh Dickinson University.

Küresel iş çevreleri daha fazla bağımlı ve daha karmaşık olmayı sürdürdükçe, kurumların finansal performans konusunda daha kapsamlı bir görüşe sahip olmaları gerekir. Şirket yönetişimi, esasında, bir kurumun yönetici takımı, kurumun işlerini nasıl yönettiği, kurumun nasıl ekonomik değer yarattığının tanımlanmasıdır. Geleneksel finansal raporlamaya ilave olarak paydaş katılımı ve raporlama, değer yaratma olayının tüm katılımcılarına uygun bilgilerin yaratılması ve sunulmasıdır. Bu iki geniş akımın, iletişim ve paydaş katılımının bağdaştırılması, finans ve muhasebenin görevidir. Finans ve muhasebe fonksiyonlarının niceleyici ve analitik yeteneklerini kullanarak, kurumlar, sürekli gelişen iş çevrelerinde, Şeffaflık ve değer yaratma için gerekli esnek, uygun ve güvenilir bilgileri üretebilirler.

4. 2. 4. Paydaşlar İçin Sorumlu Muhasebe²²

Yazarlar: Jeffrey S. Harrison

Joyce van der Laan Smith

zet: Mevcut muhasebe uygulamalarının altında yatan finans teorisinin ve bu teorisinin geniş bir paydaş kitlesine tekrar uygulanmasının tenkidi yoluyla, bu yazı genel muhasebe mesleği için, değişik bir açıdan, örnek teşkil edecek temelleri oluşturmaktadır. Net olarak belirtmek gerekirse, biz, muhasebe mesleğinin, sadece yatırımcı ve kredi verenlere değil, daha geniş bir paydaş grubuna bilgi raporlama standartlarının geliştirilmesi içine sahip çıkması gerektiğini savunuyoruz. Geçenlerde FASB tam ters istikamette hareket etti. Buna rağmen, paydaşlar için muhasebe çerçevesinde bir kurum, çeşitli kaynaklardan gelen destekle büyümeye devam etmektedir. Kurumsal teoriye dayanarak, biz, bu kurum ve onu destekleyen glerle, genel muhasebe mesleğinde, gerekirse zorlama ile değişiklikler yapacağını öngörüyoruz. Biz, muhasebenin temel sorumluluğunun paydaşlar için gerekli risk yönetimi için bilgi sağlamak olduğu anlayışıyla, paydaş muhasebesi örnekleri de sunuyoruz.

²¹ Accounting, Governance and Stakeholder Reporting, and Economic Value Creation. Bu makaleye Şu adresten ulaşılabilir: http://www.na-businesspress.com/JABE/SmithSS_Web17_2_.pdf

²² Responsible Accounting for Stakeholders. Bu makaleye Şu adresten ulaşabilirsiniz. <https://doi.org/10.1111/joms.12141>

4. 2. 5. Entegre Raporlamanın Çeşitli Paydaşlarının Bilgi İhtiyaçları Arayışı²³

Yayın Sahibi: CPA Australia

Uluslararası Bütünleşmiş Raporlama Konseyi'nin²⁴ şirketlerin yeni bir türden raporlaması ile ilgili tebliğini yayınladığından bu yana altı yıl geçti. Entegre Raporlama kurumsal değer yaratmayı yakalayabilmek ve şirketin performansının kapsamlı bir biçimde bilgilendirmek için yeni bir yol sunmaktadır. Bu yeni raporlama çerçevesinde dünya çapında önemli boyutlarda deneyim yaşandı. Bu çalışma paydaşların bilgi ihtiyaçlarını ve bütünleşmiş raporlar hakkında görüşlerini araştırmaktadır.

4. 2. 6. Kim ve Ne Gerçekten Önemlidir? Paydaş Önceliği ve Sosyal Değer İçin Muhasebe²⁵

Yazarlar: Hall, Matthew,

Millo, Yuval and

Barman, E

Özet: Paydaş yönetimi konusundaki araştırmalar kapsamlı bir şekilde şirketin değer yaratmasının anahtar dinamiği olarak paydaşlara öncelik tanımıştır, ancak “kim ve ne gerçekten önemlidir” konusundaki kurumsal uygulamalara yeterli ilgiyi göstermemiştir. Biz, yönetimin paydaş önceliğini değiştiren dayanakları ve yöneticilerin önde gelen paydaşları önemsemelerinin, şirketin muhasebe ve raporlama konularında nasıl temsil edildiğini ve bilgilendirildiğini sorguluyoruz. Biz, Yatırımın Sosyal Getirisi (SROI)²⁶ konusunun ortaya çıkışını ve gelişmesini inceliyoruz: yöneticilerin, paydaşların seslerinin hesaba katmalarını ve onlar için şirketin yarattığı değeri bildirmelerini sağlanmasını amaçlayan bir muhasebe metodu. SROI'ın belirli önemli olarak tanımladığımız paydaşları kapsamasının, yöneticilerin gerçek inançları ve şirketin maddi koşulları tarafından şekillendiğini saptamış bulunuyoruz. Bulgularımız, paydaş önceliğinin sadece yönetim kararı olmayıp, yöneticinin inanç ve kurumun maddi koşulları çerçevesine uygun olarak oluşturulan bir muhasebe ve raporlama sisteminin inşa edilmesine bağlı olduğu saptandığından paydaş teorisine katkıda bulunmaktadır.

²³ An Exploration Of The Information Needs Of Selected Stakeholders Of Integrated Reporting. Bu kitapçığa şu adresten ulaşılabilir: <https://www.cpaaustralia.com.au/~media/corporate/allfiles/document/professional-resources/sustainability/report-exploration-stakeholder-needs-integrated-reporting.pdf?la=en>

²⁴ International Integrated Reporting Council

²⁵ Who and what really counts? Stakeholder prioritization and accounting for social value. Makaleye şu adresten ulaşılabilir: http://eprints.lse.ac.uk/62354/7/Hall_Who_and_what_really_counts.pdf

²⁶ Social Return on Investment (SROI)

4. 3. İş Modelleri İçin Muhasebe: Paydaşların Görünürlüğünü Arttırmak²⁷

Amaç: Bu yazı, finansal raporlama ve açıklamada ve şirketin amaçları ve hedeflerini bildirmede, merkez vasıta olarak paydaş teorisini kullanmakta ve bir şirketin iş modelini kavramsallaştırmaktadır.

Çerçeve: Şirketler, şirketin iş modelinin değer önerisini sağlama almak için, öncelikli ve tali paydaşları karmaşık bilgi ağı ile etkileşim içindedir. Bu değer önerisi de, paydaşlarla değer yaratma, değer yakalama, değer yönlendirmeden oluşan karmaşık bir karışımdır. Finansal muhasebe açısından bakıldığında bu iş modeli için değer önerisi, işletme sürekliliği için, likidite ve ödeme yeteneğidir.

Bulgular: Bu makale paydaş ilişkilerinin, şirketin iş modeli değer önerisinin finansal sağlamlığını etkilediğini savunmaktadır. Buna rağmen, mevcut giderlere ve muhasebenin ana hedefleri çerçevesi ile ilgili kavramsal yapısına dayalı finansal raporlama, şirketle paydaş ilişkilerini ve bu ilişkilerin rapor edilen finansal verilere etkisini gizlemektedir.

4. 3. 1. Bütünleşmiş Raporlama, Şirket Yönetişimi ve Muhasebe Fonksiyonunun Geleceği²⁸

Yazar: Sean Stein Smith

Özet: Piyasalar sürekli bir gelişim içindedir ve muhasebe uygulamacıları bu gelişme akımları anlamak ve bu akımları işletme karar mekanizmasıyla bütünleştirmek yeteneğine sahip olmak zorundadır.

Şirket Yönetişimi ve paydaş teorisi hem akademik araştırmaları, hem de uygulamacıların faaliyetlerini etkileyen eğilimlerdir. Ve bu eğilimlerin artan etkileri finansal meslek için özellikle önemli iki teori geliştirmiştir. Bütünleşmiş finansal raporlama veya bütünleşmiş raporlama, finansal olmayan raporlama konusunda farklı akımların yükselmesini temsil etmektedir. Uluslararası Bütünleşmiş Raporlama Konseyinin(IIRC)²⁹ desteğiyle bu girişim muhasebe ve finans meslek sahiplerinin finansal performans konusuna daha bütünleştirici şekilde bakmalarını gerektirmektedir. Stratejik Yönetim Muhasebesi (SMA)³⁰, artan karmaşık iş ortamında ilerlemek için finans meslektaşlarının benimsemeleri gereken bu kapsamlı finansal performans temsil etmektedir.

²⁷ Accounting for Business Models : Increasing the Visibility of Stakeholders. Bu makaleye şu adresten ulaşılabilir: <http://journalofbusinessmodels.com/media/1044/vol-3-no-1-pp-62-80.pdf>

²⁸ Integrated Reporting, Corporate Governance, and the Future of the Accounting Function. Bu makaleye şu adresten ulaşılabilir: http://ijbssnet.com/journals/Vol_5_No_10_September_2014/8.pdf

²⁹ Integrated Reporting Council (IIRC).

³⁰ Strategic Management Accounting (SMA).

4. 4. Sürdürülebilirlik Muhasebesi³¹

Sürdürülebilirlik muhasebesi niçin önemlidir? Sürdürülebilir muhasebe, kaynak verimliliği ve maliyet tasarruflarını belirleyerek ve sosyal ve çevresel alanlarda iyileşmeleri finansal fırsatlarla ilişkilendirerek sosyal ve çevresel riskleri belirleme, değerlendirme ve yönetmek için yararlı bir araç sunmaktadır. Aynı zamanda kıyaslama, örnek edinme ve en iyi uygulamaların belirlenmesine hizmet etmektedir.

4. 4. 1. Sürdürülebilirlik Muhasebesi: Kısa Tarih ve Görünüm³²

Yazarlar: Jaroslava Hyršlová

Helena Becková

Marie Kubáňková

Sürdürülebilirlik muhasebesi finansal muhasebe ve yönetim muhasebesi köklerine sahiptir ve hem makroekonomik (devlet) hem de mikroekonomik (şirket) boyutlarında uygulanabilir. Sistem tüm ilgililere karar verme faaliyetinde kullanacakları bilgileri sürdürülebilirlik ilkeleri çerçevesinde sunar. Bu makale şirket düzeyinde sürdürülebilirlik muhasebesini incelemektedir. Önce sürdürülebilirlik muhasebesi gelişmesinin kısa tarihi incelenmekte ve sonra sistemin fayda ve eksiklikleri tartışılmaktadır. Makalenin temel amacı sistemin gelecekteki gelişmesinin (görünümünün) incelenmesidir.

4. 5. Yurtiçi Yayınlardan İki Örnek

Burada sunulan iki örnek uzun bir araştırma ve değerlendirmeye dayanmamakta, sadece kolay ulaşım nedeniyle seçilmiş iki örnektir.

4. 5. 1. Entegre Raporlama Ve Sürdürülebilirlik Muhasebesi³³

Yazar: Ayşenur Tarakçıoğlu Altınay

Özet: Finansal tablolar uzun yıllardır şirket performansının değerlendirilmesinde kullanılan tek kaynak iken, yaşanan küresel ekonomik krizler, sadece finansal raporlar üzerinden yapılan değerlendirmelerin şirket performansı ve geleceğine ilişkin tüm tabloyu sunmakta yetersiz kaldığını açıkça göstermiştir. Dünyanın bir ucunda yaşanan afetlerin dünyanın diğer ucunda üretimi durdurması, çevreye zarar veren uygulamaların veya insan hakları ihlallerinin geniş çaplı boykotlara yol açması, azalan doğal kaynakların hammaddeleri tehdit etmesi ve benzeri gelişmeler, şirketlerin finansal tablolarında yer almayan risklerin şirketler için finansal sonuçlara yol açabildiğinin göstergesi olmuştur. Şirket performansının sadece kârla değerlendirilmesi anlayışından uzaklaşılması ve şirketlerin karşı karşıya olduğu

³¹ Sustainability Accounting. Bu makaleye şu adresten ulaşılabilir: http://constructingexcellence.org.uk/wp-content/uploads/2015/03/sus_accounting.pdf

³² Sustainability Accounting: Brief History And Perspectives: Bu makaleye şu adresten ulaşılabilir: https://msed.vse.cz/msed_2015/article/74-Hyrslova-Jaroslava-paper.pdf

³³ Bu makaleye şu adresten ulaşılabilir: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/275025>

çevresel, sosyal ve yönetsel risklerin ve belirsizliklerin şirket sürdürülebilirliğini doğrudan etkilediğini gören yatırımcılar, şirketlerden finansal olmayan performanslarına ilişkin de bilgi talep etmeye başlamışlardır.

Çalışmada, raporlamaya sistematik bir yaklaşım ve geleceğe yönelik olarak bütünleşik bir bakış açısı getirme amacı taşıyan “entegre raporlama” kavramı ile disiplinler arası bir kavram olarak sıkça üzerinde durulan sürdürülebilirlik kavramının muhasebeye yansımaları ele alınarak entegre raporlamada sürdürülebilirlik muhasebesinin katkıları incelenecek olup entegre raporlama kavramının ortaya çıkışına ilişkin fikirler geliştirmek adına entegre raporlama kavramı ele alınmıştır.

Araştırma geliştirme aşamasındadır, bugüne kadar yapılan araştırmalara eleştiri getirir ve gelecekteki araştırmaları özetler.

4. 5. 2. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Muhasebeye Yansımaları: Sürdürülebilirlik Muhasebesi³⁴

Yazarı: İnternette yazar belirtilmeden makalenin tümü sunulmuştur.

Özet: Bu çalışmanın amacı kurumsal sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirlik muhasebesi arasındaki etkileşimi kuramsal bir çerçeveden incelemektir. Yapılan literatür incelemesi sonucunda işletmelerin temel bilgi sistemleri arasında yer alan geleneksel muhasebe sisteminin, kurumsal sürdürülebilirliğe yönelik bilgi ihtiyacını karşılayamadığı söylenebilir. Bu ihtiyaçtan dolayı ortaya çıkan sürdürülebilirlik muhasebesi, işletmelerin ekonomik faaliyetlerinin çevre ve paydaş grupları üzerindeki etkilerini ölçmek ve değerlendirmek üzere oluşturulan yöntemleri içermektedir. Çalışma sonucunda işletmelerde sürdürülebilirlik muhasebe sistemi geliştirmenin; işletmelerin sosyal ve çevresel konulardaki güvenilirliğinin ve şeffaflığının artmasına, ürün maliyetlerinin daha doğru bir şekilde tespit etmesine ve kaynak kullanımında verimliliğinin artmasına katkı sağladığı sonucuna ulaşılmıştır.

5. SONUÇ

Dünya hızla değişmektedir. Bu değişim yeni kavramlar yeni çözümler gerektirmektedir. Bu çözümlerin ise yeni yeni bilgiler 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 eş 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, yönetim, 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

³⁴ Bu makaleye şu adresten ulaşılabilir: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/39501>

geride kalmıştır. Son yıllarda muhasebe dalı yoğun bir şekilde bu kavram ve değerler üzerinde araştırmalar yapmaya ve muhasebenin bu kavramlarla olan ilişkilerine, muhasebenin yapabileceği katkıları değerlendirmeye başlamıştır. Hissedar yerini paydaşlara hizmet, hissedarlara elde edilen kâr yerine tüm paydaşlar için yaratılan değerleri ölçme 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 çerçeve* arayışına girmiştir. Üzülerek belirtmek gerekir ki, diğer disiplinler ve muhasebe disiplini tarafından geliştirilen kavramlar henüz IASB *kavramsal çerçevesi* içine girememiştir. Ancak bu durum bile uygulama alanındaki 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.

KAYNAKLAR

A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting. Tebliğe şu adresten ulaşılabilir: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-IFRS-A-Review-of-the-Conceptual-Framework-for-Financial-Reporting-DP-July-2013/\\$FILE/EY-Discussion-Paper-Conceptual-Framework-July-2013.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-IFRS-A-Review-of-the-Conceptual-Framework-for-Financial-Reporting-DP-July-2013/$FILE/EY-Discussion-Paper-Conceptual-Framework-July-2013.pdf)

Accounting for Business Models: Increasing the Visibility of Stakeholders. Bu makaleye şu adresten ulaşılabilir: <http://journalofbusinessmodels.com/media/1044/vol-3-no-1-pp-62-80.pdf>

Accounting for Stakeholders and Making Accounting Useful. Bu makaleye şu adresten ulaşılabilir: [http://perpustakaan.unitomo.ac.id/repository/Accounting%20for%20Stakeholders%20and%20Making%20Accounting%20Useful%20\(pages%20986%E2%80%931002\).pdf](http://perpustakaan.unitomo.ac.id/repository/Accounting%20for%20Stakeholders%20and%20Making%20Accounting%20Useful%20(pages%20986%E2%80%931002).pdf)

Accounting, Governance and Stakeholder Reporting, and Economic Value Creation. Bu makaleye şu adresten ulaşılabilir: http://www.na-businesspress.com/JABE/SmithSS_Web17_2_.pdf

An Exploration Of The Information Needs Of Selected Stakeholders Of Integrated Reporting. Bu kitapçığa şu adresten ulaşılabilir: https://www.cpaaustralia.com.au/~/_/media/corporate/allfiles/document/professional-resources/sustainability/report-exploration-stakeholder-needs-integrated-reporting.pdf?la=en

Carol A. Tilt. “*Corporate Responsibility, Accounting and Accountants*”. Chapter 1 in “*Professionals’ Perspectives of Corporate Social Responsibility*” Samuel O. Idowu & Walter Leal Filho. Editors. Springer-Verlag Berlin Heidelberg 2009.

Consolidated Set of GRI Sustainability Reporting Standards 2016 Ulaşım adresi: <http://www.ekvilib.org/wp-content/uploads/2018/03/GRI-standardi-2016.pdf>

Ertuna Özer, “Muhasebe Teori ve Uygulamalarından Beklentiler”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Ocak 2015. s. 5-25.

Ertuna, Özer, “*Accounting Function’s Agenda for 21. Century*”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, Mayıs 2005.

Ertuna, Özer, “Muhasebe İçin Yeni Ufuklar: Sosyal Muhasebe”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmacıları Derneği (MUFİTAD)*, Temmuz 2012, s. 5-18 ve

G4 Sustainability Reporting Guidelines: “*Reporting Principles and Standard disclosures*”.

Global Reporting Initiative (GRI) Standards – Reporting on Sustainability February 2017. Ulaşım adresi: http://cdn.wsp-pb.com/jg8fkm/gri-standards-white-paper_web.pdf

Global Reporting Initiative (GRI) Standards: “*Reporting on sustainability issues that matter most*”. Bu rapora şu adresten ulaşılabilir. http://cdn.wsp-pb.com/jg8fkm/gri-standards-white-paper_web.pdf

Global Reporting Initiative (GRI) Standards: *Implementation Manual*. Bu rapora şu adresten ulaşılabilir. <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRIG4-Part2-Implementation-Manual.pdf>

GRI Standards: “*Consolidated Set of GRI Sustainability Reporting Standards*”. 2016. Bu Rapora aşağıdaki adresten ulaşılabilir: <http://www.ekvilib.org/wp-content/uploads/2018/03/GRI-standardi-2016.pdf>

GRI’in resmi sitesi: <https://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx>

<https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRIG4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf>

IASB Work Plan 2017–2021: “*Feedback Statement on the 2015 Agenda Consultation*”. IFRS. November 2016. Bu rapora şu adresten ulaşılabilir: <https://www.ifrs.org/-/media/project/2015-agenda-consultation/educational-materials/2016-feedback-statement.pdf?la=en>

IFRS Conceptual Framework: “*Conceptual Framework for Financial Reporting*” IFRS Foundation. March 2018. Bu tebliğe şu adresten ulaşılabilir: <http://www.ctcp.gov.co/files/documents/1522788753-5849.pdf>

Integrated Reporting, *Corporate Governance, and the Future of the Accounting Function*. Bu makaleye şu adresten ulaşılabilir: http://ijbssnet.com/journals/Vol_5_No_10_September_2014/8.pdf

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

Responsible Accounting for Stakeholders. Bu makaleye şu adresten ulaşabilirsiniz. <https://doi.org/10.1111/joms.12141>

Stakeholder Inclusion And Accounting For Stakeholders. Bu makaleye şu adresten ulaşılabilir: <https://pdfs.semanticscholar.org/0637/c5f2f3218502521a5c87f60b174174195591.pdf>

Supporting IFRS Standards: *IFRS® Foundation*. September 2017. Bu rapora şu adresten ulaşılabilir: <https://www.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/documents/supporting-ifrs-standards-sep-2017.pdf>

Sustainability Accounting. Bu makaleye şu adresten ulaşılabilir: http://constructingexcellence.org.uk/wp-content/uploads/2015/03/sus_accounting.pdf

Sustainability Accounting: Brief History and Perspectives: Bu makaleye şu adresten ulaşılabilir: https://msed.vse.cz/msed_2015/article/74-Hyrslova-Jaroslava-paper.pdf

Tarakcioğlu Altınay, *Entegre Raporlama ve Sürdürülebilirlik Muhasebesi*: Bu makaleye şu adresten ulaşılabilir: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/275025>

Who and what really counts? Stakeholder prioritization and accounting for social value. Makaleye şu adresten ulaşılabilir: http://eprints.lse.ac.uk/62354/7/Hall_Who_and_what_really_counts.pdf