

# Muhasebe Teori ve Uygulamalarından Beklentiler

**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 akademisyenlerine 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 akademik ve uygulama alanlarındaki gelişmeleri değerlendirmekte araştırmacılara kendi araştırma alanlarını tanımlamalarında yardımcı olmayı amaçlamaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe teorisi, muhasebe uygulamaları, uluslararası muhasebe standartları

**Jel Kodları:** M41, M49, G38

### **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 by to design their research areas by evaluating the recent developments in the areas of research and implementations.

**Key words:** Accounting theory, accounting practices, international accounting standards

**Jel Classification:** M41, M49, G38

## Giriş

Dünya 1990'lı yıllardan bu yana hızlı ve ivmesi artan bir değişim içinde bulunmaktadır. Ekonomik, teknolojik, sosyal, kültürel, çevresel alanlarda düşünce kalıplarımız değişmekte; her geçen gün işletmelerin faaliyetleri ve sorumlulukları ile ilgili görüşlerimiz yeniden şekillenmektedir. Şirketlerin kimlere karşı sorumlu olduğu, tüm faaliyetlerde “insanın” bir “araç” mı, yoksa “amaç” mı olduğu, şirketlerin sosyal ve ekolojik sorumlulukları, kısa vadeli çıkarlarla uzun vadeli kazançların uyuşması gibi konularda görüşlerimiz hızla değişmektedir. Tüm akademik disiplinler bu yeni görüşler çerçevesinde yeniden şekillenmektedir. İşletme faaliyetleri, bu faaliyetlerin etkileri hakkında bilgiler toplamak, bu bilgileri işlemek ve ilgililere güvenilir bir biçimde sunmakla sorumlu olan muhasebe disiplini de bu değişikliklere uymak, ortaya çıkan ihtiyaçlara cevap vermek zorundadır.

Son yarım yüzyıl içinde ortaya çıkan sorunlara akademik disiplinlerin kendi başlarına çözüm bulması hemen hemen imkânsız hale gelmiştir. Önem kazanan, sorunlara disiplinler açısından bakmak değil, sorunlara farklı disiplinlerin bakış açılarından bakarak, disiplinler arası çözümler yaratmaktır. Bu nedenle muhasebe dalının diğer disiplinlerdeki gelişmeleri de değerlendirmesi, sorunların çözümüne katkı sağlaması gerekir.

Son birkaç on yılda farklı disiplinlerin de katkısıyla çok önemli kavramlar ve değerler geliştirilmiştir. Bu geliştirilen kavram ve değerler, çözüm yaratılması gereken sorunları da tanımlamaktadır. Burada kavramlar ve değerlerle ilgili gelişmelerden muhasebe dalını da yakından ilgilendiren bazılarını örnek vermekle yetineceğim.<sup>1</sup>

▪ Paydaş Teorisi: Yakın bir geçmişe kadar şirketlerin hissedarlarına karşı sorumlu oldukları, amaçlarının ise hissedarlarına kar veya değer yaratma ile sınırlandırıldığı kabul edilirdi. Daha sonraları, şirketlerin, şirket faaliyetlerine kaynak sağlayanlara (genellikle de finansal kaynak sağlayan hissedar ve kredi verenlere) karşı sorumlu oldukları görüşü güçlenmişti. Günümüzde yaygın

---

1) Ertuna, Özer, “Accounting Function’s Agenda for 21. Century”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, Mayıs 2005. <http://acikerisim.ticaret.edu.tr:8080/xmlui/bitstream/handle/11467/867/M01110.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

olan görüŖe göre Ŗirketler ortaklarına karŖı değil, tüm paydaŖlarına karŖı sorumludur. PaydaŖlar, Ŗirket faaliyetlerini etkileyen ve bu faaliyetlerden etkilenen tüm zümredir. Yani paydaŖlar, öncelikli olarak hissedarlar, kredi ve borç verenler, çalıŖanlar, müŖteriler, bayiler, tedarikçiler; ve daha kapsamlı olarak, devlet, sosyal ve ekolojik çevre, komŖular, hatta rakiplerdir.

▪ **Ŗirket YönetiŖimi:** Eskiden Ŗirketleri yönetenlerin ortaklar adına yönettikleri ve ortaklarına karŖı sorumlu oldukları kabul edilirdi. YönetiŖim kavramında ise, Ŗirket faaliyetlerinden etkilenen ve etkileyen herkesin bir Ŗekilde yönetime katılması gerektiğine inanılmaktadır. Buna da yönetiŖim denmektedir. Yönetime katılım konusunu çeŖitli disiplinler daha ayrıntılı incelemiŖtir. Bir görüŖe göre Ŗirket faaliyetlerinden etkilenen ve bu faaliyetleri etkileyen herkes etkileŖim kalitesi (quality) ve etkileŖim derinliğine (intensity) göre yönetime katılmalıdır. Böyle bir katılıma da doğrudan demokratik katılım denmektedir.<sup>2</sup>

▪ **PaydaŖlara Değer Yaratmak:** Eskiden Ŗirketlerin kârları başarılarının ölçüsüydü. Günümüzde Ŗirketlerin tüm paydaŖlarına değer yaratmaları başarılarının ölçüsü olmuŖtur. Ŗirketler sadece kâr değil, paydaŖlarına değer yaratma yollarını aramalıdır.

▪ **Ŗirket Sosyal Sorumluluğu:** Bu görüŖ ve teoriye göre Ŗirketlerin sosyal ve çevresel sorumlulukları bulunmaktadır. Ŗirketlerin sosyal sorumluluklarını yerine getirmeleri misyonlarının bir parçası olmalıdır. Ŗirketler bu sorumlulukları kapsamında gerçekleŖtirdikleri projeleri paydaŖlarına rapor etmelidir. Temel bir kural olarak Ŗirketler sosyal ve ekolojik çevreye verdikleri zararları en aza indirmeli, yarattıkları kazançları ise arttırmalıdır.

▪ **Ŗirket Etiği:** Yakın bir tarihte Ŗirket davranıŖlarında etik olmayan tutumlarla karŖılaŖılmıŖtır. Bunun sonucu Ŗirket etiği konuları önem kazanmıŖ, bu konularda yapılan çalıŖmalara ek olarak iŖletme eğitimlerine Ŗirket etiği dersleri konmuŖtur.

2) Bu konuda daha fazla bilgi edinmek için Jaroslav Vanek'in Unified Theory of Social Systems eserine baŖvurulabilir: <http://ecommons.library.cornell.edu/handle/1813/642>

▪ Sosyal Sorumluluk Altında Yatırım (Socially Responsible Investing: SRI): Eskiden yatırımlar finansal hedefler çerçevesinde değerlendirilir, yatırımların değerlendirilmesinde nakit akımlarının göz önünde tutulması yeterli olurdu. Günümüzde ise yatırımların, daha kapsamlı kriterlerle değerlendirilmesi yoluna gidilmektedir. Yeni kriterler yatırımların sosyal ve ekolojik etkilerinin de göz önünde bulundurulmasını gerektirmektedir.

▪ Sürdürülebilirlik Kavramı (Sustainability): Dar anlamıyla sürdürülebilirlik, yaratılan değerlerin kısa vadeli olmayıp uzun vadeli olması anlamına gelmektedir. Daha net ifade edildiğinde ise sürdürülebilirlik, şirketin bugünkü kararlarının gelecekteki ekonomik, sosyal ve çevresel tercihlerini kısıtlamayacak kararlar olmasını gerektirmektedir.

▪ Üç Boyutlu Sonuç (Triple Bottom Line): Eskiden başarılar tek boyutta incelenirdi: kâr başarının ölçülmesi için yeterliydi. Günümüzde başarı en azından üç boyut üzerinde değerlendirilmektedir. Bu üç boyut, kâr, çevre ve sosyal boyutlardır. Bu görüş *ppp* prensibi olarak da ifade edilmektedir. Yani üç boyut, insan (people), yer küre (planet) ve kâr (profit) boyutlarıdır.<sup>3</sup>

Bu ve bunlara benzer kavramlar çeşitli disiplinlerce araştırılmış ve geliştirilmiştir. Bu kavram ve değerler geniş kitlelerce benimsenmiş kavram ve değerlerdir. Muhasebe dalı da bu kavram ve değerlerin gelişmesine katkıda bulunmalı ve uygulama safhasına geçmesinde yardımcı olmalıdır. Bu da muhasebe dalının yeniden şekillenmesi anlamına gelmektedir.

Aşağıdaki satırlarda, bu yeniden şekillenme sürecinde, akademik dünyada ve uygulama alanlarında, günümüzde yaşananları özetlemeye çalışacağız. Bu gelişmelerin muhasebe akademisyenleri ve uygulamacılarına yeni gündemler oluşturmakta olduğuna inanıyoruz. Açıklamalarımıza önce akademik çalışmalar; araştırma ve yayınlarla başlamak, sonra da uygulama alanında yaşanan gelişmeleri ele almak istiyoruz.

---

3) Tina Reinders, “Doing Business in the Netherlands on the People Planet Profit Principle”, Made in Holland, Netherlands Foreign Trade Agency, 2003-2004.

## Akademik Çalışma ve Yayınlar

Paydaş teorisi ve şirket sosyal sorumluluğu konuları ve ilgili kavram ve değerler, günümüzde en yaygın araştırma ve yayın konuları arasındadır. Esasında bu kavram ve değerler, birbirleriyle ve yukarıda söz ettiğimiz diğer kavram ve değerlerle oldukça örtüşmektedir. Bu nedenle araştırma ve yayınların pek çoğu, yukarıda kısaca açıkladığımız kavram ve değerler arasındaki ilişkileri incelemektedir. Araştırma ve yayınların çoğu bu kavramlarla muhasebe dalı arasında herhangi bir ilişki kurmamaktadır. Öbür yandan pek çok çalışma ise bu kavram ve değerleri tamamen muhasebe açısından ele almaktadır. Hatta bazı çalışmalar oldukça ileri adımlara yönelmiş, “paydaş muhasebesi ve ilkeleri” gibi yeni muhasebe teorileri geliştirmiştir.

Farklı disiplinler açılarından ve disiplinler arası bir yaklaşımla yapılan araştırma ve yayınların çokluğu ve ağırlığı yüksek bir bilinçlenme düzeyi yaratmış ve bu bilinçlenme zaman içinde kabullenmeye dönüştürmüştür. Burada bu araştırma ve yayınlarla ilgili birkaç örnek vermekle yetineceğim.

- Şirket Sosyal Sorumluluğu ve Muhasebe.<sup>4</sup>
- Muhasebe, Paydaşlar İçin mi yoksa Hissedarlar İçin mi? Araştırma ve Geliştirme Raporlaması olayı.<sup>5</sup>
- Paydaşlar İçin Muhasebe:<sup>6</sup> Bu çalışma Paydaşlara Değer Yaratma Teorisi (Value Creation Stakeholder Theory: VCST) konusunda yapılmış bir çalışmadır.

4) Stuart Cooper, “Corporate Social Responsibility and Accounting”, A Handbook of Corporate Governance and Social Responsibility, Ed: Güler Aras and David Crowther, Gover Applied Research, 2010, s.91-105.

5) Yuan Ding, Thomas Jeanjean, Herve Stolowy, “Accounting for Stakeholders or Shareholders? The Case of R&D Reporting”, Hal Id: hal-01002936, Submitted on 7 June 2014. <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01002936/document>

6) Ronald K. Mitchell, r. Edward Freeman, Michelle Greenwood, Harry J. Van Buren III, “Accounting for Stakeholders”. <http://www.ronaldmitchell.org/publications/ACCOUNTING%20FOR%20STAKEHOLDERS-EURAM-2013.pdf> Bu çalışma EURAB, 2013 İstanbul, Türkiye Konferansında En İyi Tebliğ ödülüne layık görülmüştür.

- İşletme Modelleri İçin Muhasebe: Paydaşların Rolünü Arttırmak.<sup>7</sup>
- Paydaş Değerlemesi: Şirket ve Paydaş Özellikleri Arasındaki İlişki:<sup>8</sup>  
Bu makale finansal tablolarda paydaş raporlamasıyla ilgilidir.
- Şirket Yönetimi, Paydaşlar ve Muhasebe Arasındaki Karmaşık İlişkiler.<sup>9</sup>
- Şirket Sosyal Sorumluluğu ve Muhasebe – Literatür Taraması.<sup>10</sup>
- Paydaş Haklarının Finansallaştırılması.<sup>11</sup>
- Paydaş Demokrasisi: Muhasebe Mesleğinin Tutum ve Katkıları.<sup>12</sup>

---

7) Colin Haslam, Nick Tsitsiannis, “Accounting for Business Models; Increasing the Visibility of Stakeholders”, School of Business and Management, Queen Mary, University of London. **Bu makalenin pdf kopyasına internetten ulaşılabilir.**

8) Donna M. Carlon, Alexis Downs, “Stakeholder Valuing: A Process for Identifying the Interrelationships between Firm and Stakeholder Attributes”, Administrative Sciences, May 2014. **Bu makalenin pdf kopyasına internetten ulaşılabilir.**

9) Edwin Quinn Jr., “The Complex Relationship between Corporate Management, Stakeholders and Accounting”, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, July 2014. [http://hrmars.com/hrmars\\_papers/Article\\_08\\_The\\_Complex\\_Relationship\\_between\\_Corporate\\_Management.pdf](http://hrmars.com/hrmars_papers/Article_08_The_Complex_Relationship_between_Corporate_Management.pdf)

10) Ulla-Christel Götherström, Corporate Social Responsibility and Accounting – A Literature Review, Master thesis in Financial Accounting, Fall Semester 2012. Supervisor: Kristina Johall, Göteborgs Universitet. [https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/32229/1/gupea\\_2077\\_32229\\_1.pdf](https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/32229/1/gupea_2077_32229_1.pdf)

11) Andrew Crane, Cameron Graham, Darlene Himick, “Financializing Stakeholder Claims”, March 2014. <http://criticalperspectivesonaccounting.com/wp-content/uploads/2014/06/paper-cpa-199.pdf>

12) Brendan O’Dwyer, “Stakeholder Democracy: Challenges and Contributions from Accountancy”, No. 18-2004 Research Paper Series \_ ISSN 1479-5124, The University of Nottingham.

Örnek olarak sunduğum bu kısa kısa liste son birkaç yılda gerçekleşen araştırma ve yayınlar konusunda bilgi vermektedir. Seçim yaparken bu kaynaklara ulaşımın kolaylığına da dikkat edilmiştir. Kaynaklara pdf formatında kolaylıkla ulaşılabilir. Burada bir örnek daha sunmak istiyorum: Yönetim Araştırmaları Dergisi'nin, Paydaşlar için Muhasebe konusunda 2013 yılı için yaptığı makale daveti. Bu davetinde dergi, 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.<sup>13</sup> Makale sunumları için son tarih 1 Ağustos 2013 olarak saptanmış, seçilen makalelerle özel baskı konferansı yapılacağı belirtilmiştir. Üç başlıkta toplanan özel sayı konuları günümüz araştırma ihtiyaçlarına iyi bir şekilde ışık tutmaktadır. Araştırmacıların kendi araştırma konularını saptamazdan önce, önerilen 12 konuyu değerlendirmelerini öneririm. Burada üç konu başlığını belirtmekle yetineceğiz.

- Şirket ve paydaş etkileşimi açılarından günümüz muhasebe rejimlerinin karşılaştığı sorunlar,
- Muhasebe, paydaş riski ve değer yaratma arasındaki ilişkiler,
- Muhasebe bilgilerinin açıklanmasıyla yaratılan problemler ve fırsatlar.

Yukarıdaki açıklamalarımızdan anlaşılacağı gibi, ekonomik, sosyal, politik, teknolojik, ekolojik alanlarda izlenen hızlı değişim ve dönüşüm, yeni sorunlar ve ihtiyaçlar yaratmakta, bilimsel çevrede yaptığı araştırma ve yayınlarla yeni kavramlar geliştirmekte ve çözüm önerileri oluşturmaktadır. Fakat temel sorun, ortaya çıkan bu önerilerin uygulamaya geçmesidir. Bu ise, düzenleyici olarak devletin, uygulamacı olarak da meslek kuruluşları ve bu kuruluşların üyelerinin görevidir. Aşağıdaki satırlarda muhasebe meslek kuruluşlarının çözüm arayışlarını inceleyeceğiz.

---

13) Journal of Management studies, Call for Papers, Special Issue of the Journal of Management Studies. Accounting for Stakeholders. <http://sbeonline.org/?p=3717>



## **Muhasebe Meslek Kuruluşlarının Çabaları**

Yukarıda açıkladığımız gelişmeleri muhasebe meslek kuruluşlarının, muhasebe uygulamalarına yansıtılmaları konusunu, yeni *Kavramsal Çerçeve* arayışları çerçevesinde incelemek istiyoruz.

## **Muhasebe Standartları İçin Yeni Kavramsal Çerçeve Arayışları**

1973 Yılında uluslararası muhasebe standartları oluşturmak ve bunların kullanımını teşvik etmek amacıyla kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)<sup>14</sup>, 1989 yılında oluşturacağı muhasebe standartlarına rehberlik edecek bir *Kavramsal Çerçeve* kabul etmiştir. Bu komite 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumuna (IASB)<sup>15</sup> 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 varlığını korumuştur.

1990 Sonrası yaşadığımız ekonomik, sosyal, teknolojik, ekolojik pek çok değişim tüm kavramsal çerçevelerimizi ve paradigmalarımızı etkilediği gibi, muhasebe standartlarına yön vermesi gereken çerçevelerin değişmesini zorunlu kılmıştır. Bu zorunluluk özellikle akademik çevrelerde yeni *kavramsal çerçeve* aramaları şekline dönüşmüştür. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu da kendi sorumlulukları çerçevesinde bu arayışlara katılmıştır.

## **Kavramsal Çerçeve Kapsamı ve Görüşlere Davet**

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu 2013 yılı Temmuz ayında *Finansal Raporlama için Kavramsal Çerçeve Arayışı*<sup>16</sup> adında 239 sayfalık bir *Tartışma Tebliği* hazırlamış ve tüm ilgililerin görüşüne sunmuştur. Görüşlerin sunulması için de 14 Ocak 2014 tarihine kadar zaman tanınmıştır.

14) IASC (International Accounting Standards Committee). Bu kurum 2001 tarihinde IASB (International Accounting Standards Board) şekline dönüşmüştür.

15) IASB, International Accounting Standards Board.

16) İngilizce adı "A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting."

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu *kavramsal çerçeve* arayışına iten nedenleri şu şekilde açıklamaktadır.<sup>17</sup>

*Her ne kadar mevcut Kavramsal Çerçeve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu'na, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları oluşturmada yardımcı olmuş olsa da, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu mevcut Kavramsal Çerçevede bazı sorunlar saptamıştır:*

- (a) *Önemli bazı alanlar kapsanmamaktadır. Örneğin, mevcut Kavramsal Çerçeve, ölçüm, sunum, beyan ve rapor eden kimlik konularında yeterli rehberlik edememektedir.*
- (b) *Bazı alanlardaki rehberlik yeterli derecede açık değildir. Örneğin, mevcut varlık ve yükümlülüklerin tanımlanması geliştirilebilir.*
- (c) *Mevcut Kavramsal Çerçevenin bazı yönleri güncellikten uzak ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu'nun görüşlerini yansıtmamaktadır.*

Bu gerekçelerden anlaşılacağı gibi, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu'nun aradığı yeni *Kavramsal Çerçeve*, muhasebe hizmet alanını genişletmeyen, paydaşlara değil de, sadece, kurumun kendi tanımlanmasıyla, birinci derece kullanıcıların, daha doğrusu ortak, hissedar, kredi ve borç verenlerin artan ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir *Kavramsal Çerçev*edir.

Yeni *Kavramsal Çerçevenin* oluşturulmasında kurumun üzerinde duracağı, odaklanacağı konular ise şöyle tanımlanmıştır.<sup>18</sup>

- (a) *Kavramsal Çerçevenin* amacının tanımlanmasının yenilenmesi,
- (b) Varlık ve yükümlülüklerin yeniden tanımlanması,
- (c) Varlık ve yükümlülük tanımlarının uygulanmasında ilave rehber,
- (d) Varlık ve yükümlülüklerin tanımlanma zamanı için ilave rehber,

---

17) IASB and IFRS, A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting, July 2013, s.5.

18) Aynı rapor, s.15.

- (e) Varlık ve yükümlülüklerin tanınmama zamanı için ilave rehber,
- (f) Rapor eden kimliğe karşı özvarlık üzerinde hak iddiaları bilgilerinin sunumunda yeni yollar,
- (g) Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu 'nun yeni veya yenilenmiş bir standartla ilgili ölçüm veya açıklama seçiminde kullanılacak kavramlarla ilgili yeni bir bölüm,
- (h) Sunum ve açıklama konularında yeni bir bölüm ve
- (i) Kâr ve zararı diğer kapsamlı gelirlerden ayırıcı prensipler.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu, hazırladığı tebliğde bütün bu konulardaki kurum görüşünü sunmuş ve ilgili kurumların bu görüşleri irdelemesini talep etmiştir.

Kurum kendisine, *Kavramsal Çerçevenin* hazırlanması için bir yol haritası da hazırlamıştır. Bu yol haritasına göre kurum 14 Ocak 2014'e kadar yollana görüşleri toplayacak, 2015 yılı sonuna kadar *Kurumsal Çerçevenin* revizyonunu tamamlayacak ve sonra da yeni standartların oluşturulmasında bu çerçeveyi kullanacaktır.

### **Sunulan Görüşlerin Özeti ve Düşündürdükleri**

14 Ocak 2014 tarihince görüş bildirme süresi bittikten sonra, Mart 2014'te Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu görüşleri özetleyen bir rapor yayınlamıştır. Bu raporda kurumun görüşlerine uyan görüşlerle, bu görüşlerden farklılık gösteren görüşler kısaca özetlenmiştir. Bu görüşlerden bir kısmını burada sunmak istiyoruz. Bu sunduğumuz hususların, önümüzdeki on yıllarda muhasebe dalı için gündem oluşturacağına ve muhasebe uygulamalarında atılımlar yaratacağına inanıyoruz.

Önce şunu belirtmekte yarar var, 14 Ocak 2014 tarihinde sona eren, altı aylık görüş bildirme süresinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu 'na 221 görüş mektubu ulaşmıştır. Bu altı aylık süre içinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu, *Kavramsal Çerçeve* ekibi konuyla ilgili,

dünyanın çeşitli yerlerinde 140 görüş elde etme toplantısı yapmıştır. Kuruma gelen görüşlerle bu toplantılardan elde edilen görüşlerin birbirlerine oldukça uyduğu saptanmıştır. Burada dikkate sunmak istediğimiz başlıca görüşler şunlardır:<sup>19</sup>

- (a) Görüş bildiren hemen hemen herkes Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumunun *Kavramsal Çerçeve* yenileme çabalarını desteklemektedir.
- (b) Buna rağmen kimileri, bazı alanlarda *Tartışma Tebliğinin* yeterince geliştirilmemiş olduğunu belirtmişlerdir.
- (c) Kimileri de *Tartışma Tebliğinin* yeterince istek uyandırıcı olmadığını, temel kavramlar geliştireceğine mevcut uygulamaları haklı gösterecek nitelikte olduğunu ileri sürmüştür. Cevaplandırılanların bazıları, istisnai durumların böyle bir *Kavramsal Çerçeve*de yeri olmaması gerektiğini de belirtmiştir.
- (d) Cevap verenlerden bazıları *Kavramsal Çerçeve* çalışmalarının 2015 yılı sonuna kadar tamamlanmasını desteklerken, bazıları ise, gelecekte muhasebe standartlarının gelişmesine hizmet edecek bu kadar önemli bir konuda acele edilmemesinin gerektiğini ileri sürmüştür.
- (e) 2012 Yılında *Kavramsal Çerçeve* çalışmalarına başlandığında, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu, temelde değişiklikler yapmayı mevcut çerçeveyi güncelleştirmeyi ve boşluklarını doldurmayı tasarlamıştır. Bu görüş cevap verenlerin çoğu tarafından desteklenmiştir. Ancak az sayıda da olsa, görüş bildirenlerden bazıları, *Kavramsal Çerçevenin* sık değiştirilmemesi nedeniyle, yapılan çalışmanın daha kapsamlı olması gerektiğini ileri sürmüştür.

---

19) Daha ayrıntılı bilgi edinmek isteyenler IFRS Staff Paper, Feedback Summary: general overview, March 2014 adlı rapordan yararlanabilir.

- (f) *Tartışma Tebliği*, uygulama sonuçları alındıkça, oluşturulan *Kavramsal Çerçevenin* zaman zaman Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu tarafından revize edilmesini öngörmüştür. Bu konuya değinen görüşler, bu yaklaşımı desteklemiştir. Kimileri ise *Kavramsal Çerçevenin* ihtiyaç ortaya çıktıkça yenilenmesini ve canlı tutulmasını önermiştir.
- (g) Cevap verenlerin bir kısmı, *Tartışma Tebliğinde* standartlar düzeyinde pek çok detay bulunduğunu, oysa yenilenen *Kavramsal Çerçeve*de yüksek düzeyli kavramların bulunması gerektiğini belirtmiştir.
- (h) *Tartışma Tebliği*, *Kavramsal Çerçevenin* zamanında oluşturulması için Uluslararası Muhasebe Kurumunun sadece finansal tabloları ele almasının uygun olduğunu belirtmiştir. Bu görüşün çoğunlukla onaylanmasına rağmen, kimileri böyle bir odaklanmanın *Kavramsal Çerçevenin* uygunluğunu kısıtlayacağını belirtmiştir. Kimileri de *Kavramsal Çerçevenin* kooperatif işletmelerin özelliklerine de cevap vermesini önermiştir.

Yukarıda, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu'nun *Tartışma Tebliğine* sunulan görüşlerin, yine kurumca yapılan özetinden yatığımız alıntılar, muhasebe bilim dalının 21. yüzyıl gündemini etkileyeceğine inandığımız hususlardır. Burada vurgulamak istediğimiz bir husus da bulunmaktadır: *Tartışma Tebliğine* verilen cevaplar kurumca özetlendiğinden bazı konuları atlamış olabilir. Bu nedenle aşağıda *Tartışma Tebliğine* cevap veren iki kuruluşun<sup>20</sup> değerlendirmelerini ayrıca sunacağız.

Özetlerden yaptığımız alıntılar, muhasebe standartlarının oluşturulmasında kullanılan mevcut *Kavramsal Çerçevenin* günün koşullarına uymadığını, bu çerçevenin en azından yenilenmesinin be boşluklarının

20) Bu kuruluşlar The International Federation of Accountants (IFAC), yani Muhasebecilerin Uluslararası Federasyonu ve The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS), yani İskoçya'nın Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü kuruluşlarıdır.

doldurulmasının, ama bununla yetinmeyerek daha üst düzeyde kavramlarla desteklenmesi gerektiğini ve bu çerçevenin canlı tutularak hızla değişen ihtiyaçlara cevap verecek şekilde tadil edilmesinin gerektiğini ortaya koymaktadır.

Burada bir hususu daha dikkatinize sunmak istiyoruz. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu'nun *Tartışma Tebliği*nde olsun, bu tebliğe alınan cevapların özetinde olsun *paydaş* (stakeholder) kavramı hiç geçmemektedir. Oysa önceki bölümlerde belirttiğimiz gibi, günümüzde gelişen en önemli kavramlardan biri *paydaş* kavramıdır. Günümüzde işletmelerin (ekonomik kimliklerin) sadece ortaklarına değil tüm paydaşlarına karşı sorumlulukları olduğuna olan inanç hızla kuvvetlenmektedir. *Paydaş Muhasebesi* arayışları giderek hız kazanmakta ve önemli gelişmeler kaydetmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu geliştireceği *Kurumsal Çerçeve*de birinci dereceden ilgili kabul edilen hissedarların ve kredi verenlerin (daha doğrusu finansman sağlayanların) çıkarlarına hizmet etmeyi amaç olarak kabul etmektedir. Muhasebe fonksiyonu önümüzdeki on yıllarda bu çelişkiyi de çözümlenecektir.

### **Finansal Raporlama İçin Bir Yol Haritasına İhtiyacımız Var mı?**

Bu kısım için seçtiğimiz başlık Muhasebecilerin Uluslararası Federasyonu ve İskoçya'nın Yeminli Muhasebeciler Enstitüsünün Kavramsal Çerçeve için Ocak 2014'te hazırladıkları raporun başlığıdır. Raporun alt başlığı ise Uluslararası Muhasebe Kurumunun *Kavramsal Çerçevesinin* Geliştirilmesidir. Bu iki kurum yeni bir *Kavramsal Çerçeve* hazırlanmasının gereğine inandıkları için *Tartışma Tebliği*ne ayrı ayrı cevap vermiş olmalarına rağmen, Kavramsal Çerçeve hazırlanmasında ele alınacak bazı hususlara ışık tutmak için işbirliği yaparak bu raporu hazırlamıştır. Rapor sorulara cevap bulmak için değil, üzerinde durulması gereken konuları önermek için hazırlanmıştır. Raporun giriş kısmında şöyle denmektedir:

*Bu raporun Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu'nun [Kurumsal Çerçeve] projesine ilgi ve desteğin artmasına hizmet etmesini umuyoruz. Mesleği ve diğer paydaşları Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumunun geliştirmekte olan bu projesine katkıda bulunmaya davet ediyoruz.*

Burada 24 sayfalık raporun önemli gördüğümüm huşularını sunmak istiyorum.<sup>21</sup>

▪ Geçmişte finansal tabloların sermayedarlar açısından hazırlanmasına ve halâ sermayedarların öncelikli kullananlardan olmalarına karşın, açıklıkla bilinmektedir ki, günümüzde finansal tablolar çok daha geniş bir paydaş kitle tarafından kullanılmaktadır.

▪ Standart saptama, doğru cevaba ulaşmak için kullanılan teknik bir araç değildir. Standart saptama, daha geniş bir bakış açısı ile kapsam ve çıkarları hesaba katmalıdır.

▪ *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.

▪ Hazırlanan *Kavramsal Çerçeve* daha güçlü bir vizyon ve ileriye bakışla, finansal tabloların ne şekilde olması gerektiği görüşüyle hazırlanmalıdır.

▪ Farklı bakış açılarına örnek olarak bünye içinde yapılan araştırma ve geliştirme faaliyetleri gösterilebilir. Bu harcamalar, gider yerine bir varlık olarak da tanımlanabilir.<sup>22</sup>

▪ 1970’lerden bu yana kullanılan *Kavramsal Çerçeve*, çok şeyin değiştiği bir ortamda, hiçbir değişiklik göstermeden uygulanmıştır. *Kavramsal Çerçevde* doğru konuların olup olmadığı, günün ihtiyaçlarını

---

21) Rapor çok aydınlatıcı bir rapor olduğundan okuyucuların raporu titizlikle okumalarını öneririm. Rapora <http://icas.org.uk/icas-ifac-roadmap/> adresinden ulaşılabilir.

22) Bu konuda güzel bir araştırma için bakınız: Yuan Ding, Thomas Jeanjean, Harve Stolowy, Accounting for Stakeholders or Shareholders? The Case of R&D Reprinting. *Comptabilité sans Frontières. The French Connection, May 2013, Canada*. Pp.cd-rom. <hal-01002936>

karşılıyıp karşılamadığı sorusu cevap beklemektedir. *Tartışma Tebliği*nde ne tür bir *Kavramsal Çerçeve* istediğimiz sorusu sorulmamaktadır.

▪ Mevcut *Kavramsal Çerçevenin* gözden geçirilmesi, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu'nun deyiimiyle “güncelleştirilmesi, iyileştirilmesi ve eksiklerin giderilmesi” yeterli midir, yoksa daha derin ve kapsamlı bir revizyona mı ihtiyaç vardır?

▪ Ekonomik birimlerin finansal tablo üretmeye başlamalarından bu yana, işletme modeliyle şirketlerin hazırladıkları raporlarda ne şekilde değer yarattıkları ima edilmekteydi. On dokuzuncu yüzyılda oldukça basit olan işletme modeli kolaylıkla anlaşılabilmekte ve finansal tablolara yansıtılabilmekteydi. Günümüzün finansal tabloları da aynı işletme modelini yansıtmaktadır. Hâlbuki günümüzde işletme faaliyetleri önemli boyutlarda çeşitlenmiştir. İşletmeler somut değerlerden çok (kıymet olarak), soyut değerlere sahiptir. Pek çoğu uluslararası yapıya ve karmaşık bir organizasyon yapısına sahiptir. Kimileri, bu ekonomik değişikliklere ayak uydurmanın gerekli olduğuna işaret etmektedir. Böyle bir ayak uydurma sonucu, sermayedar açısından hazırlanan tablolarla, kurumun kendisi açısından hazırlanan tablolar farklı olacaktır.<sup>23</sup>

▪ Belki de temel soru finansal tabloların kimler tarafından kullanıldığı sorusudur. Bu finansal tabloların neler anlatması gerektiğini ortaya koyacaktır.

▪ Finansal raporlama konusunda *Kavramsal Çerçeve* oluşturmanın güçlüğünü hafife almak bir hata olur. *Kavramsal Çerçeve* oluşturma çabalarının tarihi geçmişi zorluklarla doludur. Fakat *Kavramsal Çerçeve* oluşturma çabası Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu için çok önemli bir girişimdir. Standartları saptarken yararlandıkları prensipleri saptayamamaları bir kusur olur. Kimileri saptanan *Kavramsal Çerçevenin*

---

23) Bu konuda hazırlanmış bir makaleyi öneririm: Ronald K. Mitchell, R. Edward Freeman, Michelle Greenwood and Harry J. Van Buren, Accounting for Stakeholders. <http://www.ronaldmitchell.org/publications/ACCOUNTING%20FOR%20STAKEHOLDERS-EURAM-2013.pdf>



çok daha heyecan verici olmasının gerektiğini söylerken, kimileri de kavramsal çerçevenin standart saptama uygulamasını fazla etkilemeyeceğini ileri sürmektedir.

▪ Fakat finansal tablolarla ilgilenen ve etkilenen herkesin tartışmalara katılmasında, ne şekilde bir *Kavramsal Çerçeveye* ihtiyaç duyulduğunu belirtmesinde ve karşılaşılabilecek sorunlara çözüm aramasında yarar vardır.

Görüldüğü gibi, Muhasebecilerin Uluslararası Federasyonu ve İskoçya'nın Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü *Tartışma Tebliğine* cevap verenlerin çoğu gibi muhasebe standartlarının saptanmasında *Kavramsal Çerçeveye* ihtiyaç olduğuna inanmakta ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu'nun bu kavramsal çerçeveyi günün ihtiyaçlarına göre saptama çabalarını desteklemektedir. Fakat Muhasebecilerin Uluslararası Federasyonu ve İskoçya'nın Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü dünya üzerindeki önemli değişiklikler ışığında çok daha iddialı ve gelişmelerin önünde giden bir *Kavramsal Çerçeveye* ihtiyaç olduğuna inanmaktadır. Ve bu iki kurum mesleki kuruluşları ve finansal tablolardan yararlanan herkesi yeni bir *Kavramsal Çerçeve* oluşturma çabası içinde görmek istemektedir. Bu da Akademisyenlere yeni bir Muhasebe teorisi ve uygulaması çalışmalarına katılma fırsatı yaratmaktadır.

Aşağıda 2013 yılında, sosyal raporlama alanındaki gelişmelerden ve bu gelişmelerin muhasebe dalı için ortaya çıkardığı fırsatlardan söz edeceğiz.

### **Sosyal Raporlamanın Başarılı Bir Hamlesi**

Son yıllarda sosyal raporlama ve muhasebe ilişkileri alanında çok önemli akademik çalışmalar ve uygulama alanlarında gelişmeler olmuştur. Bu alanlardaki akademik çalışmaların pratik hayata yansması da eskiye nazaran daha etkin olmaktadır. Sosyal ve ekolojik sorunların önemi arttıkça ve sosyal sorumluluk bilinci geliştikçe pek çok ulusal veya uluslararası kurum sosyal ve ekolojik etkileri ölçme ve rapor etme konusunda çaba göstermektedir. Bu çabalara en başarılı örneklerden biri, sürdürülebilirlik muhasebesi alanında faaliyet gösteren *Küresel Raporlama Girişiminin* (Global Reporting Initiative,

GRI) yaptığı çalışmalarıdır. GRI, kâr gütmeyen, kurumların ekonomik, çevresel ve yönetim performanslarının raporlanması ile ilgili standartlar geliştiren bir kurumdur<sup>24</sup>. Kurum geliştirdiği standartları akademik dünyanın da içinde olduğu geniş bir katılımı oluşturmaktadır. Kurum ilk standartlarını 2000 yılında, ikinci nesil standartlarını 2002 yılında yayınlamıştır. G3 (üçüncü nesil) standartlar 2006 yılında geliştirilmiştir.<sup>25</sup> Günümüzde G4 standartları çalışmaları tamamlanmış, Mayıs 2013'te kullanma kılavuzu yayınlanmış ve uygulamaya konmuştur.<sup>26</sup> Bugün itibariyle 60 ülkede 4000 kuruluş bu standartlar çerçevesinde rapor hazırlamaktadır. G4 ilkeleri ve uygulama kılavuzları kâr amacı güden şirketlerce, kamu kuruluşlarınca, sivil toplum örgütlerince, endüstri gruplarınca kullanılmaktadır.

Sosyal sorumluluk raporlaması konusunda başarılı kurumlardan bir tanesi de CDP (Carbon Disclosure Project) kurumudur. Kurum *Sürdürülebilir Ekonomi Yaratmak* (Driving Sustainable Economics) logosuyla tanınmaktadır.<sup>27</sup> CDP, işletmelerin faaliyetlerini, tehlike arz eden iklim değişikliğini önleyecek ve doğal kaynaklarımızı koruyacak şekilde değiştirme amacını gütmektedir. CDP yatırımların, çevreye zarar verebilecek kısa vadeli çıkarlar elde etmek yerine, uzun vadeli refah yaratmaya yönelik olacak şekilde yönlendirilmesine çaba harcamaktadır. Bunu sağlamak için de CDP dünya çapında kuruluşları, paydaşları ve hükümetleri çevre konusunda ölçümler yapmaya ve bunları kamuya açıklamaya teşvik etmektedir. Kamuya açıklanması istenen bilgiler karbon emisyonu, su kullanımı ve kirlenmesi, ormanların korunması gibi alanlarda bilgilerdir.

2014 Yılı'nın önemli gelişmesi GRI ve CDP standartları arasında uyum sağlanması olmuştur. Günümüzde binlerce şirket GRI'in Sürdürülebilirlik Raporu Kılavuzu ve CDP'nin iklim değişikliği ve tedarik zincirleri standartlarını kullanmaktadır. 2014 yılında GRI'in G4 standartlarıyla

24) GRI'nin resmi sitesi: <https://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx>

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

26) G4 <https://www.globalreporting.org/reporting/g4/Pages/default.aspx>

27) Kuruluşun 2014-2016 stratejik raporuna şu adresten ulaşılabilir: <https://www.cdp.net/Documents/CDP-strategic-plan-2014-2016.pdf>

CDP'nin iklim değişikliği soruları uyumlu hale getirilmiştir. Böylece şirketlerin rapor ettiği, çevreye etkileri ile ilgili bilgilerin tutarlılığı ve karşılaştırılabilirliği sağlanmış, sosyal sorumluluk raporlarının hazırlanması kolaylaştırılmıştır.

Bu gelişimin, kamuya sunulan raporların kapsamının genişlemesi olarak da algılayabiliriz. Kamuya açıklanan bilgiler şirketlere kaynak sunanlar için hazırlanan bilgilerden, tüm paydaşlarını etkileyen bilgileri; paydaşları etkileyen bilgilerden, sosyal hayatı etkileyen bilgileri, oradan da çevreyi etkileyen bilgileri içerecek şekilde genişlemektedir. Bu da insanlığın yücelmesi açısından çok önemli bir gelişmedir. Muhasebe fonksiyonu da bu gelişmelere katkılarda bulunabilir. Bu da muhasebe için yeni bir *Kavramsal ereve* gerektirmekte, araştırmacılar için yeni araştırma alanları yaratmaktadır.

### **Sonuç**

Dünya hızla değişmektedir. Bu değişim yeni fırsat ve tehlikeler doğurmakta, fırsatlardan yararlanmak, tehlikelerden korunmak yeni ihtiyaçlar doğurmaktadır. Doğru kararlar vermek ve faaliyetleri yönlendirmek için 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 de değişimin önünde, ortaya çıkan ihtiyaçların gerektirdiği kavram ve değerleri üretme çabası içinde olmuş, disiplinler çerçevesinde ve disiplinler arası araştırmalara yönelmiş ve yayınlar yapmıştır. Paydaş, yönetişim, şirket sosyal sorumluluğu, sorumlu yatırım, şirket etik davranışı, sürdürülebilirlik, üç boyutlu sonuç gibi kavram ve değerler geliştirilmiştir. Muhasebe disiplini önceleri bu çalışmalara katılmada yavaş davranmış ve 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. Hissedarlar yerine paydaşlara hizmet, hissedarlara elde edilen kâr yerine tüm paydaşlara yaratılan değerleri lme gibi alanlarda önemli araştırma ve yayınlar hızla artmaktadır.

Varılan noktada, muhasebe dalında, akademik dünya uygulamacıların önüne geçmiştir. Geliştirilen kavramların genel kabul görmesi sonucunda muhasebe meslek kuruluşları da yeni bir *Kavramsal Çerçeve* arayışı içine girmiştir. Bugün çok olumlu bir şekilde Bu arayış sürdürülmektedir. Bu arayış içinde ele alınan konuların karmaşıklığı da ortaya çıkmıştır. Bugün hızla değişen dünyada akademik çalışmalara duyulan ihtiyaç ve akademik dünya ile uygulama arasındaki köprülerin önemi artmıştır. Çağın gelişen ihtiyaçlarına cevap verecek dinamik bir muhasebe dalına ihtiyaç vardır. Yeni bir muhasebenin yaratılması sorumluluğu günümüz muhasebe akademisyenleriyle uygulamacılarının omuzlarındadır.

### ***Kaynakça***

• *Andrew Crane, Cameron Graham, Darlene Himick, “Financializing Stakeholder Claims”, March 2014. <http://criticalperspectivesonaccounting.com/wp-content/uploads/2014/06/paper-cpa-199.pdf>*

• *Brendan O’Dwyer, “Stakeholder Democracy: Challenges and Contributions from Accountancy”, No. 18-2004 Research Paper Series \_ ISSN 1479-5124, The University of Nottingham.*

• *Colin Haslam, Nick Tsitsiannis, “Accounting for Business Models; Increasing the Visibility of Stakeholders, School of Business and Management”, Queen Mary, University of London. Bu makalenin pdf kopyasına internetten ulaşılabilmektedir.*

• *Donna M. Carlon, Alexis Downs, “Stakeholder Valuing: A Process for Identifying the Interrelationships between Firm and Stakeholder Attributes”, Administrative Sciences, May 2014.*

• *Edwin Quinn Jr., “The Complex Relationship between Corporate Management, Stakeholders and Accounting”, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, July 2014. [http://hrmars.com/hrmars\\_papers/Article\\_08\\_The\\_Complex\\_Relationship\\_between\\_Corporate\\_Management.pdf](http://hrmars.com/hrmars_papers/Article_08_The_Complex_Relationship_between_Corporate_Management.pdf)*

• *Jaroslav Vanek, Unified Theory of Social Systems, Cornell University: <http://ecommons.library.cornell.edu/handle/1813/642>*

•Özer Ertuna, “Accounting Function’s Agenda for 21. Century”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, Mayıs 2005. <http://acikerisim.ticaret.edu.tr:8080/xmlui/bitstream/handle/11467/867/M01110.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

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

• Ronald K. Mitchell, Edward Freeman, Michelle Greenwood, Harry J. Van Buren III, “Accounting for Stakeholders”. <http://www.ronaldmitchell.org/publications/ACCOUNTING%20FOR%20STAKEHOLDERS-EURAM-2013.pdf>

• Stuart Cooper, “Corporate Social Responsibility and Accounting”, *A Handbook of Corporate Governance and Social Responsibility*, Ed: Güler Aras and David Crowther, *Gover Applied Research*, 2010, s.91-105.

• Tina Reinders, “Doing Business in the Netherlands on the People Planet Profit Principle”, *Made in Holland*, Netherlands Foreign Trade Agency, 2003-2004.

• Ulla-Christel Götherström, *Corporate Social Responsibility and Accounting – A Literature Review*, Master thesis in Financial Accounting, Fall Semester 2012. Supervisor: Kristina Johall, Göteborgs Universität. [https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/32229/1/gupea\\_2077\\_32229\\_1.pdf](https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/32229/1/gupea_2077_32229_1.pdf)

•Yuan Ding, Thomas Jeanjean, Herve Stolowy, “Accounting for Stakeholders or Shareholders? The Case of R&D Reporting”, Hal Id: hal-01002936, Submitted on 7 June 2014. <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01002936/document>

• IASB and IFRS, *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, July 2013, s.5.

• IFRS Staff Paper, *Feedback Summary: general overview*, March 2014

• G4 Sustainability Reporting Guidelines: <https://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx>