

DERLEME MAKALE

**ÇOK BOYUTLU BİR MUHASEBENİN İDEOLOJİSİ:
MUHASEBENİN FİNANSALLAŞMAMASI**

***THE IDEOLOGY OF A MULTIDIMENSIONAL ACCOUNTING:
DEFINANCIALIZATION OF ACCOUNTING***

Dr. Canol KANDEMİR*

ÖZ

Muhasebe ekonominin bir uzantısı olarak ekonomik sürece aracılık etmekte, ekonomik sürecin en önemli oyuncularını olan şirketlerin toplum içindeki işlevleri ve faaliyetlerinin doğası ve kapsamı devletlerin ve ulusların benimsediği ekonomik düşünce ve ilkelere göre tanımlanmaktadır. Şirketler sosyal sorumluluğu olmayan ticari kişilikler olarak görüldüğünde amaç fonksiyonu kar ve hissedar refahı maksimizasyonu olan kuruluşlara dönüşmekte, ancak toplumun ve doğanın üzerinde dolaylı ya da dolaysız etkiler bıraktığı için zorunlu olarak birçok sosyal sorumluluğu olan muhasebe kişilikleri olarak ele alındığında ise, amaç fonksiyonu net fayda maksimizasyonu (faydalar-maliyetler) olan kurumsal yurttaşlar olarak nitelenmektedir. Şirketlerin sosyalleşmesi yarattığı toplam değerini gösterilmesi amacıyla ekonomik ve finansal etkilerin sosyal, çevresel (dışsal) ve kültürel etkiler ile bütünleştirilmesini, bu durum ise ilk olarak dışsallıkların (sosyal fayda ve maliyetlerin) kayıt altına alınmasını gerektirmektedir. Sosyal muhasebe tek boyutlu finansal muhasebeyi çok boyutlu bir uygulamaya dönüştürerek gerek kar amaçlı olan, gerekse kar amaçlı olmayan kuruluşlar için toplum ve devlet ile başka bir saydamlık, hesap verilebilirlik ve katılımcı demokrasi ilişkisi oluşturmaktadır. Son tahlilde, sosyal muhasebenin uygulanabilirliği doğrudan doğruya şirketlerin amaç fonksiyonlarını dayandıracığı ekonomik düşüncelere ve ilkelere bağlı olmakta, bireysel kar ve refah maksimizasyonu ya da sosyal kar ve refah maksimizasyonu ile finansallaşma ya finansallaşmama arasında yapılan seçimler uygulanacak muhasebenin finansal ya da sosyal olmasını da belirlemektedir.

* SMMM, T.C. Çağ Üniversitesi, İİBF, Uluslararası Finans ve Bankacılık Bölümü, ckandemir@cag.edu.tr, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2373-0885>.

Anahtar Sözcükler: Tek boyutlu finansal muhasebe, eleştirel ve sosyal muhasebe, bireysel ya da sosyal refahın maksimizasyonu.

ABSTRACT

As an extension of the economy, accounting mediates the economic process and as an integral agent of the economic process the functions of business entities in society and the scope and nature of their activities are defined by the same economic thoughts and principles approved by the states and nations. If companies are regarded as business entities without any social responsibility, they are changed into organizations whose objective function is to maximize profit and shareholder wealth, however if they are treated as accounting entities with many social responsibilities necessarily resulting from having direct and indirect effects on the society, they are qualified as corporate citizens whose objective function is to maximize net benefits (benefits less costs). Socialization of business entities requires the integration of economic and financial effects with social, external (environmental) and cultural effects to represent the total value created by them, which requires in the first place the recognition of externalities (social benefits and costs). By converting one dimensional financial accounting into a multidimensional practice, social accounting establishes for both for profit and not for profit organizations an alternative transparency, accountability and participatory democracy relationship with the society and state. In the final analysis, the practicability of social accounting directly depends on the approved economic thoughts and principles upon which the objective function of business entities is to be based, and the choices made between individual profit and wealth maximization versus social profit and wealth maximization together with financialization versus definancialization dictate whether accounting practiced be financial or social.

Keywords: One dimensional financial accounting, critical and social accounting, individual or social wealth maximization.

1. GİRİŞ

Finansal muhasebede kavramlar çok düz ve açık görünmüş ve finansal muhasebenin temel öğelerinin nesnel olarak gözlemlenebilen bir görünüme sahip olduğu düşüncesi geniş kabul görmüş ise de, muhasebe gerçekliği gösterdiği gibi inşa da etmiştir. (Ruff, 2013, s.232-4) Bu bakımdan geleneksel muhasebe, tarafsız, teknik, değer yargılarından arınmış ve teknik gelişime dayalı bir disiplin olarak kabul edilmişse de, muhasebe gerçekte kendine özgü, politik, ideolojik, nesnel olmayan ve sanatsal bir kurum ve uygulama olmuştur. (Mook, 2013, s.5-7) Kapitalizmde piyasa tüm kurumları kar peşinde olmaya ve bu amacı gerçekleştirmek için muhasebe de dahil her türlü politik, sosyal ve ekonomik aracı kullanmaya yönelmiş, belirli bir kar getirisini elde etmeyi güvence altına almak amacıyla yöneticiler ve muhasebeciler bir dizi kontrol yöntemi aracılığıyla mülkiyet ilişkilerini yeniden üretmeye çabalamıştır. (Tinker, 2004, s.201-2) Yönetimin dünya hakkındaki bilgisinin önemli bir bölümünü oluşturan özellikle karlılık ile ilgili muhasebe kayıtları her biri temelden farklı strateji ve örgütlenme süreçlerini destekleyerek görünürlük sağlamada ve dolayısıyla şirketin geleceğine karar vermede birbirine seçenek oluşturdukları için muhasebe sistemleri örgütleri yansıtmaktan çok değiştiren araçlar durumuna gelmiştir. (Czarniawska ve Mouritsen, 2012, s.158-9, 167-71) Yönetime bağımlı ve nesnel olmayan yönetsel bir araç durumuna gelen muhasebenin basit bir kayıt uğraşından hakikat üreten bir rejime dönüştüğü tarihsel süreç, onun kendi başına örgütsel sınırlara hapsedilecek bir teori ve pratik olarak değil, içinde bulunduğu dışsal dinamikler ve toplumla etkileşim halinde, büyük ölçüde onlar tarafından belirlenen ve dönüp çevresini ve toplumu etkileyen bir aracı olduğunu ve muhasebe bilgileri üretilirken muhasebenin temel özelliklerinin sosyal, ekonomik ve politik güç ilişkilerinden önemli derecede biçimlendirildiğini göstermiştir. (Kandemir, 2014, s.38) Standart oluşturma süreci de muhasebenin salt normlar ve yöntemlerden ibaret olmadığını, sosyal, ekonomik ve politik faktörleri de veri olarak aldığı ve daha önemlisi söz konusu faktörlerin standart oluşumunun temel belirleyicileri olduğunu ortaya koymuştur. (Kandemir, 2016, s.125) Ekonomik sonuçlar doğuran muhasebe düzenlemeleri ve standart oluşturucu kurumların faaliyetleri dış etkilere, güç kullanımına ve lobiciliğe açık olmuş, muhasebe uygulamaları ve teorileri servetin eşitsiz dağılımlarını meşrulaştırmaya ve yeniden üretmeye yardımcı olmuş, farklı muhasebe politikaları bölüşüme

ilişkin farklı sonuçlara yol açmış, finansal raporlamanın düzenlenmesi çıkarları ilgilendirdiğinden politik bir eylem olarak algılanmış, politik bir yetkilendirme olmadan muhasebe bölüşüme ilişkin sonuçları olan politikalar oluşturamamış, dolayısıyla muhasebe içinde bulunduğu ortamla ve bu ortamın bileşenleri ile daha açık biçimde ilişkilendirildikçe kesin muhasebe gerçekliği düşüncesi yerini güç sahibi olanların bir aracı olarak muhasebe düşüncesine bırakmıştır. (Robson ve Young, 2012, s.343-6, 352-5)

Üretim, ticaret ve finans dünyasının yönetilmesinde muhasebeciler araçsal olan ölçülerin çoğunu yaratmış, bunlar olağan bilgi kaynakları olarak benimsenmiş, bununla birlikte rakamlar genel yöntem bilgisinden ya da incelenen nesnelere yapılarından değil, yaratıcı yöntemlerden çıkarılan somutlaştırılmış yorumlara dönüşmüştür. Miktarlaştırma amaçlı hesaplar finansal gösterimlerin geçerliliği kadar hesap verilebilirlik ile de ilgili olmuş ve meşru finansal manipülasyon (muhasebe) hesap verilebilirliğin nesnel ve kişisel olmayan bir biçimini sağlamıştır. (Porter, 2012, s.315-7, 322)

Muhasebenin hesaplama uygulamaları sosyal ve ekonomik yaşamı görünür *kılarak önemli ölçüde* yeniden inşa etmiş, hesapların gözlemlenen gerçekliğe makul ve güvenli biçimde uygunluk göstermesi gerçekten böyle olmasından değil, belirli kurumsal ve sosyal ortamlar tarafından birbirlerine uygunluk gösterecek biçimde tasarlanmasından kaynaklanmış, hesaplama ve yönetim teknolojileri yönetsel ve politik programların mantığını şekillendirmiştir. Böyle bakıldığında muhasebe iktisadi düşünce tarihinde sadece ekonomik yaşamın olgularını tarafsız olarak kaydeden bir kayıt ve defter tutma faaliyeti olarak algılanamamış, muhasebenin toplumu tanımlayan sosyal ve ekonomik ilişkileri şekillendirmeye yardımcı olduğunu değerlendirmiştir. 1970'lerden sonra büyük şirketlerin ekonomik ve sosyal yaşama giderek daha egemen olmaları ile birlikte *örgütsel işleyişi etkileyebilen* bir dış ortam çerçevesinde muhasebenin *örgüt içi* kullanımı önemli olmakla birlikte, daha geniş sosyal ve ekonomik ortamda oluşan baskılar da muhasebeyi etkilemiş, bu bakımdan muhasebe tümüyle örgütsel değil sosyal ve kurumsal bir olguya dönüşmüştür. *Öte yandan*, muhasebe söz konusu olduğunda hem örgüt içinde, hem de dışında çatışan sosyal ve ekonomik çıkarlar bulunmuş, belirli tarihsel güç ilişkileri muhasebe uygulamaları tarafından şekillendirilmiş ve dönüp bu uygulamaları şekillendirmiş, dolayısıyla muhasebe teknik olarak tarafsız ve nesnel bir uygulama değil, taraflı ve çıkarlar ile ilgili bir uygulama olarak

belirli meslek grupları ve sınıfların çıkarlarını temsil etmiş ve güçlendirmiştir. (Chapman, Cooper ve Miller, 2012, s.1-21)

Sonuç olarak, muhasebenin ekonominin dışında teknik ve finansal tek boyutlu bir uygulama olarak kabul edilmesi yerine tarihsel olarak finansallaşma ve finansallaşmama arasında sarkaç salınımları yaparak ekonomiye uyum sağlayan ekonomik, sosyal ve kurumsal bir uygulama olduğu gözlemlenmiştir. Finansallaşma finansal kuralların gevşetildiği ya da kaldırıldığı, özel piyasa mekanizmalarının kamusal mekanizma ve amaçlara üstünlük kurduğu, finansallaşmama ise kuralların, amaçların, finansal yapıların, piyasa yapısının sosyal istikrar ve kalkınma önceliğine göre yeni bir çerçeveye yerleştirildiği ve piyasaların bireylerin sosyal olarak uyumlu davranışlarda bulunmasına olanak veren sosyal olarak örgütlenmiş araçlar durumuna getirildiği bir ekonomik ve politik yapıyı göstermiştir. (Ülgen, 2016, s.16-21) Muhasebe bu iki ana eğilime de uyum davranışı göstermiş, ancak ağırlıklı olarak parasallaştırılmış finansal işlemlerin kaydedilmesi ile başlayan, salt finansal işlemlerin sınıflandırılması ve özetlenmesi ile iki temel finansal tablo ile (gelir tablosu ve bilanço) sonuçlanan ve söz konusu finansal tabloları temel olarak sermaye sahipleri ve alacaklılardan oluşan finansal bilgi kullanıcılarına dağıtan finansal bir raporlama süreci doğrultusunda gelişmiştir. Kapitalizmin büyüme ve genişleme dönemlerinde üretim ve bölüşüm sorunları, sosyal ve sınıfsal çatışmalar görece denetlenebilir ve çözümlenebilir olduğundan muhasebe çoğunlukla finansallaşmış, bu dönemlerde sosyal ve ekonomik sorunlara ilişkin sosyal gruplar ve sınıfların çıkarlarının uzlaştırılmasında muhasebenin ürettiği değer çözümleri kabul görmüş, ancak piyasa yetersizliklerinin devresel olarak yol açtığı ekonomik bunalım ve daralma koşullarında yapılan sistemik sorgulamalar muhasebenin oluşturduğu ekonomik gerçeklik konusundaki geçici uzlaşmaları bozmuş ve özellikle bunalım ve daralmanın maliyetini yüklenen ve çoğunluğu oluşturan sosyal sınıflar tarafından muhasebenin finansallaşmadan uzaklaşması ve giderek sosyalleşmesi yönünde yoğun baskılar yapılmıştır, çünkü olağan büyüme ve genişleme dönemlerinde teorik ve uygulamalı olarak sosyal maliyetleri muhasebe denklemine içselleştirmeyen ve olağandışı bunalım ve daralma dönemlerinde sistemik maliyetleri kamu zararına bu denkleme içselleştiren finansal muhasebe her durumda sosyal ve sistemik maliyetler kamunun üzerine yıkılmasına aracılık yapmıştır. Bu çerçevede, ekonomiler büyüme ve

daralma, şirketler sosyal sorumsuzluk ve sorumluluk arasında gelip giderken, muhasebe de finansallaşma ve sosyalleşme arasında sarkaç hareketlerinde bulunmuş, muhasebede sosyalleşme süreci tepkisel olarak finansallaşmadan ve kapitalizmin anglo-amerikan yorumlarından aşama aşama uzaklaşma anlamına gelmiştir.

2. EKONOMİNİN VE MUHASEBENİN FİNANSALLAŞMASI

Küresel ekonomi 1970'lerin başından bugüne uluslararası finansal piyasaların bütünleşmesi açısından neoliberalizmin, küreselleşmenin ve finansallaşmanın yükselişi ile simgelenen büyük bir dönüşüm geçirmiştir. Bu dönüşüm kısmen sermaye kontrollerinin kaldırılması ve yurtiçi finansal piyasaların serbestleştirilmesi gibi bilinçli politika değişikliklerinin bir sonucu olmuştur. (Blecker, 2005, s.183-5) Duraklayan ekonomik büyüme ve ürün piyasalarında yoğunlaşan rekabet ile eşzamanlı olarak gerçekleşen finansal piyasaların finansal olmayan kuruluşlardan daha çok gelir elde etme ve hisse fiyatlarını daha çok yükseltme yönündeki talepleri kar etmeyi gittikçe zorlaştırmış, finansal olmayan şirketler buna tepki olarak işçilerin ücret ve yan ödemelerini kısmış, finansal tablolarda görünen karı yükseltmek amacıyla hile ve usulsüzlüklere başvurmuş ve finansal faaliyetlere girişmiştir. (Epstein, 2005, s.3-8) Neoliberal devletin politik ve ekonomik ortamı şirket faaliyetlerine uygun hale getirmek amacıyla kullandığı kuralsızlaştırıcı ve gerektiğinde kurtarıcı mekanizmalar ilk planda açık zora değil, özellikle eğitim, medya ve meşrulaştırıcı uzmanlıklarını kullanan muhasebe şirketleri başta olmak üzere sivil toplumun sağladığı ahlaki ve kültürel öncülüğe dayanmıştır. (Sikka ve Willmott, 2012, s.399-401) Sınıfsal ilişkiler, sosyal mücadeleler ve jeopolitik uluslararası sistemi ve ekonomiyi şekillendirmiş, böyle bir ortamda muhasebe sektörünü yöneten kurumsal düzenlemeleri oluşturan devlet, finansal düzenleyiciler, meslek örgütleri ve uluslararası muhasebe şirketleri arasında iktidar savaşları yaşanmıştır. (Arnold, 2012, s.61) Devletler önemli bir dönüşümden geçmiş, şirket yönetim araçları ve örgütlenme biçimlerini benimsedikçe şirketlere benzemeye başlamış, buna karşılık şirketlerden küresel toplumun yurttaşları olarak hareket etmeleri ve bir ölçüde politik güç ve sorumluluk yüklenmeleri beklenmiştir. ABD uluslararası yönetiminde ilk harekete geçenin üstünlüğünü kullanmış, düzenleme süreçlerinin hem başında, hem de önemli aşamalarında güçlü bir konuma ve işleve sahip olmuş, dış dünya ise ABD'nin oluşturduğu

planları gelişme ya da çağdaşlaşma modelleri olarak uluslararası meşruiyet ve tanınmanın güvenceli bir yolu olarak benimsemiş, dolayısıyla uluslar üstü düzenleme ve yönetim bir tür Amerikanlaşma olmuştur. (Djelic ve Sahlin, 2012, s.178-81, 198-200)

Kapitalizmin bu yeni modelinde finansallaşma artan şirket borçları ile sürdürülebilir aşırı yatırım, asimetrik yönetim ücretlendirme sistemleri, artan hane halkı borçlanması ile sürüklenen tüketim, menkul ve gayrimenkul piyasalarında elde edilen çok büyük alım-satım kazançları, finansal piyasalara dünyanın diğer bölgelerinden daha önce görülmemiş miktarlarda akan para gibi birtakım dinamiklerin istikrarsız ve tehlikeli bir bileşimi ile yaşanmış ve finansal olan ve olmayan şirketlerin kar oranlarını yüksek düzeylere taşımıştır. Böyle bir büyümeyi destekleyen güçler açık biçimde sürdürülebilir olmadığı halde finansal piyasaların baskıları ve yenilikçi finansal olmayan şirket yönetim ücretlendirme sistemleri fiyat/kazanç oranları ve hisse fiyatlarının düşmesini önlemek amacıyla raporlanan karların sürekli artmasını gerektirmiş, bu stratejinin karları yüksek tutmaya yeterli olmadığı zamanlarda bile şirket yönetimleri muhasebe kayıt ve defterleri ile oynamış, finansal sistemin tüm kurumları ve uygulamalarında kökleşmiş olan şiddetli çıkar çatışmaları hilelerin yapılmasına olanak tanımış, büyük muhasebe şirketleri büyük miktarda hisse opsiyonlarına sahip olan finansal olmayan şirket yöneticilerine yatırımcıları aldatma uygulamalarında hemen tüm finansal tabloları ne kadar hileli olduklarına bakmadan onaylayarak yardım etmiştir. Sonuç olarak, neoliberalizm talepte düşük büyüme ve ürün piyasalarında yıkıcı rekabet yaratmış, bu koşullar ise büyük finansal olmayan şirketlerin verimli ve kamu yararına dönük biçimde faaliyet göstermesini engellemiş, finansal piyasalardaki gelişmeler bu şirketlerin amaçlarının değişmesine ve faaliyetlerinin kötüleşmesine katkıda bulunan kısıtları oluşturmuştur. (Crotty, 2005, s.77-80, 100-3) Bu koşullar altında şirketler politika ve hukuku birçok yönden etkilemeye çalışmış, örgütlü suçların bir yan ürünü olarak nitelendirilen bir suç ekonomisinin parçası durumuna gelmiştir. (Garoupa, 2004, s.11-3) Asılların sözleşmeler ağında belirleyici olduğu ve vekillerin kar getirici bir mal ya da hizmet üretmek için çaba gösterdiği şirketlerde vekillerin suçtaki payı kimi zaman asıllardan daha çok görünse de asıllar suçun ortağı ya da nedeni olabilmiştir. (Alexander, 2004, s.22-3) Yöneticiler iflas durumunda bireysel olarak önemli zararlara uğrayacaklarını düşünerek olası iflası geciktirmek

amacıyla finansal tablolarda manipülasyonlara başvurmuş, hissedarlar ise yaklaşmakta olan iflastan kaçınmak için maliyetlerin ve ürün kalitesinin düşürülmesini istemiştir. (McMurtry ve Thorburn, 2004, s.89) Sonuç olarak, 20. yy'da ekonomik suçlar yasal ve düzenli ekonomik faaliyetlerin yasadışı faaliyetler ile birlikte yapılması ile işlenmiş, genellikle yasal ekonomik ve ticari kuruluşları gizli ve yasal olmayan faaliyetler ile buluşturmuştur. (Lindström, 2004, s.134-5)

Finansal piyasaların bilgi işleme yeteneğinin yozlaşması ve yönetimin ücretlendirilmesinde gittikçe daha çok hisse opsiyonları kullanılmasına yönelme ile birlikte hissedarların ilgisini çekmek için karı yeniden tanımlama güduları daha da güçlenmiş, hissedarlar ve yönetimin çıkarlarını uyumlaştırmak amacıyla kullanılan mekanizmalar tam tersine yönetimi muhasebe hileleri ile tasarlanan kar artış tahminlerine inanmalarını sağlayarak hissedarları dolandırmaya özendirebilmiştir. (Parenteau, 2005, s.126-33) Öte yandan, türevler ekonomik istikrarı arttırmayı amaçlayan finansal piyasa düzenlemelerinden kaçmak, hile ile ya da arkasını dolanarak kurtulmak ve ödemelerin akışı yeniden yapılandırılarak vergi yasalarından kaçmak ve muhasebe kurallarını çarpıtmak amacıyla yıkıcı ve üretkenlikle ilgisiz biçimde kullanılmıştır. (Dood, 2005, s.149-70) Türevler reel ekonomiler için çevresel araçlar değil, ekonomik değer yaratılması ve dolaşımının muhasebeleştirilmesinde merkezi bir faaliyet durumuna gelmiş, türev üretim ile özdeşleştirilmiştir. (Lepinay ve Callon, 2012, s.260-1, 273-4)

Ekonomik sistemin finansallaşması yalnızca finans kapitalin egemenliğine ve finansal araçlar için karlı ve özel piyasalar açılmasına yol açmamış, finansal muhasebenin de önemli ölçüde finansallaşmasını yanında getirmiş ve finansal muhasebe ulusal kurumlar ya da kültürler ile bağları olsa da hızla uluslararasılaşmıştır. Muhasebe şirketleri ve kuruluşları verdikleri hizmetlerin pazarlarını genişletmek ve korumak, para aklama ve denetim yanlışlıkları iddiaları ile ilgili sorgulayıcı kamu denetiminden kaçınmak amacıyla devletleri harekete geçirmeyi başarmış, kamu düzenlemeleri aracılığıyla korunmuş ve büyütülmüş, sorumlulukları ya da çalışma alanları genişletilmeden tazminat cezalarının sınırlandırılmış, sonuç olarak devletle karşılıklı eklenerek şirketlere uygun devlet politikaları üretilmesine destek olmuş, bu süreçte alınan ödünler muhasebe şirketlerinin karlarını yükseltirken ve davalardan korunmasını sağlamıştır. (Sikka ve Willmott, 2012, s.403-5, 411) Uluslararası

muhasebe şirketleri uluslararası ticaret anlaşmalarında uyumlaşmayı ve hizmet ticaretine ulusal düzenleme engellerini kaldırmayı özendiren kurallar için lobi yapmış, gerektiğinde ulusal muhasebe endüstrisinin korumacılığa yönelik çalışmalarını bozmak amacıyla devlet ve uluslararası kurumların güçlü desteklerine başvurmuş, finansal danışmanlık hizmetlerini genişleterek kendilerini birleşme ve satın almalar, şirketlerin yeniden yapılandırılması, vergi cennetleri, kıyı finansal merkezler ve özelleştirme uzmanı olarak yeniden tanımlamış, başka bir deyişle finansallaşma uluslararası muhasebe şirketlerinin ölçek ve kapsam olarak büyümesini, muhasebe sektöründeki gücünü pekiştirmesini ve uluslararası muhasebe alanını şekillendirmede daha öncü bir işlev yerine getirmesini sağlayacak koşulları yaratmıştır. Finansallaşma ve finans kapitalin sanayi sermayesi üzerindeki egemenliği uluslararası muhasebe standartları oluşturma sürecinin gündemini etkilemiş, finansal muhasebe politika oluşturucularının tarihsel maliyet muhasebesinden makul değer muhasebesine, geleneksel gelir hesaplamasına dayalı finansal raporlama modelinden bilanço değerlemesine dayalı bir modele geçişlerini hızlandırmıştır. Finansal sistem içindeki sistemik istikrarsızlığı azaltmak amacıyla uluslararası finansal yapıyı büyük ölçüde değiştirmek yerine standart-gözetim-uyum sistemi olarak adlandırılan bir düzenleme yapısı oluşturulmuş, söz konusu sistem uluslararası finansal sistemdeki sistemik riski azaltmak amacıyla uluslararası muhasebe ve denetim standartları da dahil uluslararası finansal standartlara uyumu ve saydamlığı içeren daha az bağlayıcı ve zorlayıcı önlemlere dayandırılmıştır. (Arnold, 2012, s.53-6, 59-60)

Finansal muhasebe 1930'lardan sonra yatırımcılar için ilgililik ve kullanım değeri önem kazanmaya başlayınca kadar vekalet ve mülkiyet değerlerinde kökleşmiş finansallaşma biçimlerini temsil etmiştir. Finansal muhasebe mantığının tarihsel olarak hukuksal görünümde olması muhasebe ilkeleri ile sermaye piyasaları arasında yapısal olarak sorunlu bir ilişki yaratmış, zaman içinde muhasebe politika oluşturucuları finansal ekonomi düşüncesi ve yöntemlerinden piyasaya yönelik yeni bir finansal raporlama mantığı oluşturmuş, finansal raporlamanın bu biçimde süreç içinde finansallaşması önce indirgeme yöntemleri ile başlamış ve sonra özel muhasebe değerlendirme sorunlarına uzanmış, sonuçta finansal muhasebe neoliberal uzlaşmada özel ve kamusal kuruluşların neoliberal yönetim ve disiplin biçimlerini meşrulaştırmıştır. Piyasa göre değerlendirme ve makul değer ölçme yöntemlerinin

yaygınlaşması dünya ölçeğinde muhasebenin önemli bir değişim eksenini oluşturmuş ve hukuksallaşmadan finansallaşmaya doğru mantıksal bir değişimi işaret etmiş ve muhasebe politika oluşturucularının uzun süredir istediği finansal piyasa ilgililiği ve öneminin bir simgesi olmuştur. 1990'ların türev muhasebesinden doğan makul değer ölçme normları piyasaya yönelik muhasebe kural oluşturma sürecinde ayrı ve özel bir bölüm oluşturmuş, muhasebe standart oluşturucuları hem finansal muhasebeyi (ulusal) politikadan uzaklaştırmış, hem de uluslararası düzenlemenin daha geniş ölçekli ekonomi politikasının bir simgesi durumuna gelmiştir. Kavramsal çerçeve projeleri ve makul değer muhasebesi finansal muhasebenin finansal ekonominin araçları ile sınırlandırılmış olduğunu göstermiş, ancak finansal muhasebe kendisini piyasa ya da piyasaya yakın değerlendirme süreçlerine ne kadar yakın konumlandırır ise, sözü edilen süreçlerin güvenilirliği büyük ölçüde ortadan kalkmıştır. Kavramsal çerçeveler ve kural oluşturma süreci muhasebeye kendi kendini doğrulayan bir yetki temeli ve kısmi çabaların etkili olmasına karşı bir engel sağlamış, böyle bir kavramsal finansal raporlama mantığında gerçek bilgi kullanıcılarının herhangi bir işlevi bulunmamış, kullanıcılar için değil, sermaye piyasalarına yönelik ilgililik arayışında olan bir finansal muhasebe gerçekliği ortaya çıkarmıştır. (Porter, 2012, s.325, 330-7) Standart oluşturma sürecinin sonuçları için temel alınan karar için ilgililik ölçütü muhasebe standartlarını yaparken yatırımcı ve alacaklıları temel finansal tablo kullanıcısı olarak varsaymış, doğruluk ile ilgili kaygıları ve dışarıya verilen finansal tabloların bilgilendirici olup olmadığını göz önüne almamıştır. (Robson ve Young, 2012, s.356-8) Sonuç olarak, finansallaşan muhasebe finansal bilgi kullanıcılarını dar anlamda temel olarak yatırımcı ve alacaklılara indirgemiş, yeni bir kapsamlı kar kavramı ve gelir tablosu üretmiş ve başta türevler olmak üzere finansal araçların spekülasyon doğasının finansal tablolara ve dolayısıyla finansal bilgiye yansıtılmasına olanak veren piyasa değerlerine dayalı yöntemlerini daha yaygın biçimde kullanmış, hissedar refahının maksimizasyonunu amaçlamıştır. (Kandemir, 2019, s.553, 568)

Finansal ve finansallaşan muhasebenin sınırlandırılmış kişilik kavramı da şirketlere topluma yıkabileceği sosyal ve diğer maliyetleri ihmal etme olanağı vermiştir. (Briloff, 1972, s.47-8) Şirketin tek parçadan oluştuğu ve sosyal bir ortam içinde olmadığı varsayımına dayalı marjinalist kişilik kurgusu şirket faaliyetlerinin çevresel zararlı etkilerini (dışsallıklar) dikkate almayarak

topluma yüklemiş, çelişen bir dizi sosyal çıkarın varlığını gizlemiş, böylelikle muhasebe uygulamalarının şirketi oluşturan çıkar sahipleri üzerindeki etkileri ile sermayenin farklı hizipleri arasındaki kar/zarar paylaşımlarını göz ardı etmiştir. Son tahlilde, geleneksel muhasebe sadece şirket kişiliği üzerine odaklanarak ve karın belirlenmesi ile varlıkların değerlemesini sosyal değil teknik ve yönetsel bir sorun olarak algılayarak çıkar sahipleri arasındaki çelişkilere ve çıkar grupları arasındaki kar/zarar paylaşımlarına gözünü kapattığından yöneticiler, içeriden öğrenenler ve yönetim kurulu üyeleri genellikle muhasebe bilgisini kullanarak diğer hissedarların zararına aşırı kazançlar elde edebilmiştir. (Tinker, 2004, s.178-99)

Ancak sermaye birikim merkezlerinin doğuşu ve çöküşü önce üretime dayalı bir büyüme dönemini, sonra ekonomik bir gerilemeyi, daha sonra finansal bir genişlemeyi, sonunda iktidardan düşüşü ve yeni bir düzene geçişi kapsamıştır. Finansal genişlemeler hem 19.yy'ın sonunda İngiltere ve Avrupa'da, hem de 20.yy'ın sonunda ABD'de yaşanmış, her iki finansallaşma da ticaret ve üretimden çok finansal işlemler aracılığıyla karlılığın yeniden ve geçici olarak eski düzeyine getirilmesine hizmet etmiş, bununla birlikte finansal genişlemeler yapısal olarak sistemik istikrarsızlığa ve krizlere eğilim göstermiştir. Finansal genişleme dönemleri ilgili sermaye birikim süreçlerinin sonunu işaret etmiş ve yeni bir sermaye birikim merkezine geçişi önceden haber vermiştir. (Arnold, 2012, s.57-8) Oluşmakta olan çok kutuplu yeni dünya düzeninde yükselen doğu ve Asya ülkelerinin küresel ekonomi ve politikada de facto yarattığı güç değişikliği her alanda batılı ve Amerikan yaklaşımlarına seçenek olan modeller üretmiştir.

Süreklilik kazanan finansal krizlerden çıkarılacak önemli bir ders, çağdaş bir ekonominin temelinde yatan tüm hesaplama uygulamalarının daha geniş kapsamlı olarak anlaşılması ve bunu yaparken dar kapsamlı teknik anlayışın ötesine geçilerek muhasebeyi örgütler ve kurumlar içinde işlevi olan bir uygulama olarak düşünmek gerektiğidir, çünkü örgütsel ve kurumsal bakış eksik olursa teknik bakış da eksik olmuştur. (Chapman vd, 2012, s.20-1) Gerçekte muhasebe gerek örgüt içinde, gerekse örgüt dışında sosyal alan ile doğrudan ilişkili olmuştur. Muhasebe yeni hesaplama biçimleri kullanarak üretim düzlemini fiziksel alanlara ve bölgelere ayırmış, bu durum ise hesaplanabilir alanların belirlenmesini mümkün kılmıştır. Sosyal alan muhasebe teknolojisinin müdahalesi ile biçimlendirilebilir duruma gelmiş,

bir yönetim nesnesine dönüşerek ölçme, raporlama, analiz, yeniden tasarlama ve yeniden üretim yoluyla yönetimin müdahalesine açılmıştır. (Carmona ve Ezzamel, 2012, s.145-6) Mikro düzeyde sınıflandırma düzenleri aracılığıyla örgütsel sosyal alanın biçimlendiren muhasebe makro düzeyde şirketlerin dışındaki sosyal ve ekonomik alan ile de etkileşime girmiş ve örgütsel sosyal alanda kurulan yönetim ve dolayısıyla sermaye yararına kurulan egemenlik ilişkilerini güç-bilgi üreterek örgütün içinde faaliyet gösterdiği sosyal ve ekonomik ortamda da kurmaya ve kökleştirmeye çalışmıştır. Sosyal alanın biçimlendirilmesinde muhasebe finansallaşma yönünde işlevsel olduğunda finansal muhasebe, tam tersine sosyalleşme yönünde işlevsel olduğunda sosyal bir muhasebe ile karşı karşıya gelinmiştir.

3. EKONOMİNİN VE MUHASEBENİN SOSYALLEŞMESİ

Piyasa sistemi toplumun ihtiyaçlarının karşılanmasında yeterli olamamıştır, çünkü bu sistemde ürün ve faktör piyasasının etkin çalışması için bir dizi koşul bulunmuş, tüm bu varsayımlar geçerli olduğu zaman piyasa sistemi etkin ve kamu yararına çalışmış, insanların talep ettiğini üretmiş, üretimi en verimli biçimde yapmış ve sosyal üretime katkısına göre bireylere dağıtmış, ancak piyasalar koşullardan biri ya da birkaçını karşılayamadıkları optimum sosyal üretimi yapamamış ve kimi zaman kamu yararına hareket etmemiş, toplumun kaynaklarını etkin biçimde dağıtamamış ve ahlaki duyarlılıklara aykırı bir gelir dağılımına neden olmuştur. (Belkaoui, 1984, s.48-55) Finansal piyasalarda sermaye dağıtım kararları yatırımcının kendi refahını en yüksek noktaya çıkarmak amacıyla çabalamasından kaynaklanan serbest fiyat arama sürecine bırakılmıştır, ancak finansal piyasalar kendilerini geleneksel ürün piyasalarından ayıran ve etkin piyasalar hipotezinin doğrulanmasını olanaksız kılan özellikler taşımış, (Parenteau, 2005, s.113-6, 122-6) etkin piyasalar hipotezinin (rekabetçi piyasaların yapısal olarak gelecekteki fiyatlar ve maliyetler hakkında tam bilgi sağladığı varsayımı) geçerli olmaması yatırımcıların uzun vadeli risklere ilişkin spekülasyon yapmak zorunda olmasına neden olmuştur. (Felix, 2005, s.388-94)

Bu nedenle, sosyal bir düzen yaratmak ve ulusal kimlik ve amaçların gerçekleştirilmesi için sosyal refah, adalet ve eşitlik anlayışının düzeltilmesi gerekmiş, dengeli ve refah içinde yaşayan bir toplumda karlılığı ve sürekliliği olan kuruluşlar olarak uzun dönemli çıkarlarını korumak amacıyla şirketlerin

düzeltilen çabalara destek vermesi, öncülük ya da kamuya ortaklık yapabilmesi beklenmiştir. Şirketlerin ekonomik eşitsizliğin düzeltilmesindeki işlevi, hem şirketlere yeterli bir getiri sağlayacak ve hem de ekonomik eşitsizlikleri azaltacak yönde istihdam, yatırım, üretim, araştırma ve geliştirme politikalarında ve uygulamalarında somutlaşmıştır. (Belkaoui, 1984, s. 64-5) Bu bağlamda şirketlerin tek sosyal sorumluluğu karını arttırmak olmayıp yarattığı sosyal ve çevresel etkiler de önem kazanmıştır. (Brown ve Hicks, 2013, s.87-8) Toplumun şirketlerden beklentileri ve dolayısıyla öncelikleri açık biçimde değişime uğramış, şirketlerin karlılık ve sosyal amaçları arasında uygun bir denge belirlenmesi sorumluluğu ise politik süreçte olmuştur. (Belitsky, 1983, s.27, 32)

Büyük şirketler ve yöneticileri bir yandan verimlilik, etkinlik ve hızlı teknolojik ilerlemeler sağlayarak yaşam düzeyinin yükseltilmesine katkıda bulunmuş, öte yandan sosyal, ekonomik ve politik ortam üzerindeki etki ve güçleri nedeniyle yaşam düzeyinin kötüleşmesine yol açmış, böylelikle büyük şirketler ile toplumun geri kalanı arasında sürekli bir gerilim söz konusu olmuştur. Şirketlerin toplum ile ilişkileri belirtilen gerilimlerin kaynakları ile mücadele etmedeki işlevlerinden etkilenmiş, katıksız bir duyarsızlık şirketlerin uzun dönemli çıkarlarına kesin olarak zarar verirken, düzeltici bir çabanın içinde olmak toplumla karşılıklı rızayı ve sosyal düzeni ve refahı sağlamada işlevsel olabilmiştir. Şirket-toplum ilişkileri temelde devlet ve ülke tarafından kabul edilen ekonomik ilkeler tarafından belirlenmiş, aynı ilkeler şirketin toplum içindeki işlevi ile faaliyetlerinin kapsamını ve doğasını da belirlemiştir. Toplumdan açık girdiler alan ve faaliyetlerini kamuya açıklayan iki yönlü açık bir sistem olarak faaliyet gösteren şirketlerin var olma ihtiyaçlarının sosyal düzenin ve çevrenin korunması ile gerekçelendiren bir anlayış sosyal sorumluluğun da sınırlarını belirlemiş, sosyal sorumluluk çemberi, hem ekonomik olan ve hem de olmayan konuları kapsamına almıştır. (Belkaoui, 1984, s.21-2, 36-8, 44, 70-2, 81-4, 126) Güçlü sosyal, çevresel ve yönetsel başarının yatırımcı riskini azalttığı, kurumsal sosyal sorumluluğu kullanan şirketlerin ticari başarısının yüksek olduğu ve kendisine daha çok müşteri ve işçi çektiği değerlendirilmiştir. (Jackson ve Tarcilla, 2013, s.120-1) Şirketin finansal tabloları şirket amaçları yanında toplumun ortak amaçlarını da dikkate aldığı daha farklı ve gelişmiş bir nitelik kazanabilmiş, bu durumda finansal tabloların amacı şirketin içinde bulunduğu sosyal çevredeki

işlevinin yerine getirilmesinde önemli olan ve toplum üzerinde etkisi olan faaliyetleri raporlamak olmuştur. (Briloff, 1976, s.24, 27; 1972, s. 9, 44) Örgütsel davranışın sosyal ve çevresel etkilerini dikkate alan yeni bir raporlama gereksinimi ortaya çıkmış, söz konusu sosyal raporlar yeterli yaşam düzeyini sürdürmek için önemli olan ve sosyal amaçlara göre tanımlanan etkileri şirketler ya da devletler için belirlemiş, değerlendirmiş ve ölçmüş, mikro ve makro düzeyde özel ve kamusal birimlerin toplam başarısının (sosyal ve ekonomik başarısının) ve yurttaşların yaşam düzeyine yaptıkları katkıların ölçülmesine yönelmiştir. Şirketlerin toplam başarısı çıkar sahiplerine katkı (kar), insan kaynaklarına katkı (yeni bilgi ve beceriler), kamuya katkı, çevreye katkı ve tüketiciye katkıları (ürün ve hizmetler) kapsamıştır. (Belkaoui, 1984, s.xi, 3-4, 15, 8-12, 74-6, 126) Sosyal muhasebe, geleneksel finansal muhasebe alanını (gelir tablosu, bilanço ve katma değer tablosu) tam etkinin (şirketlerin yatırımcıların ötesinde tüm çıkar sahipleri üzerinde sahip oldukları hem finansal ve hem de sosyal etkinin) muhasebeleştirilmesi yoluyla genişletmek istemiştir. (Reed, Mukherjee, McMurty ve Cherkil, 2013, s.62-3) Bu kapsamda değeri ölçmek için birbiriyle ilişkili iki yaklaşım bulunmuş, piyasa değeri yaklaşımı parasal piyasa işlemleri ile yaratılan etkileri gerçekleştikçe ölçmüş, geleneksel piyasaların dışında gerçekleşen faydaları ya da maliyetleri dikkate almamış, toplam değer yaklaşımı ise piyasa işlemleri aracılığıyla olsun ya da olmasın faydaları ve maliyetleri en geniş anlamda ölçmüştür. (Tyrrell ve Johnston, 2013, s.173-4)

Sosyal ve çevresel muhasebe hesap verilebilirlik, demokrasi, sürdürülebilirlik ve sosyal adalet ile ilgili bir kavram ve uygulama olmuştur. İşçiler, politik ve sosyal amaçlı bağışlar ve yönetim, çevre ve tüketiciler, ürün güvenliği, toplumla ilişkiler gibi konularda sosyal ve çevresel raporlar adı altında bağımsız ve finansal raporlar ile birlikte yayımlanan raporlar üretilmesi ilgili kurumların sosyal olarak yeniden yapılandırılmasını desteklemiş, böyle bir yeniden yapılandırma kurumsal faaliyetlerin çarpıcı biçimde yeniden tanımlanması olduğu kadar kapitalizmin yeniden tanımlanması anlamına da gelmiştir. (Gray, 2001, s.9-11, 14) Sosyal muhasebe, saydamlık ve çıkar sahiplerinin karar verme süreçlerine katılımı ve diyalog yoluyla şirketlere içinde faaliyet gösterdiği ortamı biçimlendiren ve etkileyen faaliyetlerine ilişkin hesap verilebilirlik uygulamaları yapmalarına olanak vermiş, dolayısıyla gücünü temel demokratik kurumlardan (hesap verilebilirlik,

saydamlık ve katılımdan) almış, başkalarının refahı ve toplumun kaynaklarının sürdürülebilir biçimde kullanılması konusunda bireylerin ve şirketlerin ağır sorumluluğuna önem vermiş, şirketlerin toplumun sosyal dokusu ile sorumlu bir biçimde ilgilenmelerinin sistematik bir analizine dayanmış, görünebilir olmayan örgütsel faaliyetleri kamuya açıklanabilir duruma getiren yararlı ve sistemik çerçeveler sunarak sosyal, ekonomik ve çevresel etkenlerin iç ilişkilerini ortaya koymuştur. (Mook, 2013, s.252-4, 257) Sosyal muhasebe demokratik kurallara ve yeni çoğulculuğa dayanmış, bireylere ve gruplara sorunları tartışma, eleştirme ve çözme olanağı vermiş, demokratik diyalog ve sorumluluğu geliştirmek amacıyla yeni çevresel ve sosyal görüşler geliştirmiştir. (Brown, 2009, s.317) Sosyal muhasebe araçlarının geliştirilmesi ve düzeltilmesinde çıkar sahiplerinin katılımı sosyal muhasebenin temel bir ögesi olarak kabul edilmiş, çıkar sahiplerinden gelen bilgiler muhasebe tabloları içinde değerlendirilen verilerin bir parçası olarak ele alınmıştır. (Brown ve Hicks, 2013, s.86-92) Böylelikle sosyal muhasebe, bir kişilikten diğerine tek yönlü bir bilgi akışına dayalı olmayıp daha çok ilgili tüm tarafların talep ettiği açıklık ve iradeye dayalı bir iletişim süreci durumuna gelmiştir. (Mook, 2013, s.21, 251)

Temelde sosyal muhasebe finansal muhasebede dışsallıkların neden olduğu yetersizliklerin ve söz konusu yetersizliklerin toplumun kararları üzerindeki etkilerinin eleştirilmesinden doğmuştur. Şirket ve diğer çıkar grupları arasındaki çatışmalar (şirket faaliyetlerinin yan etkileri ya da dışsallıklar) şirket faaliyetlerinin şirketin dışındaki toplum bireyleri üzerindeki genellikle olumsuz etkilerinden oluşmuş, şirketler yarattığı anti sosyal dışsal etkileri kabul etmeye ve dışsallıkların şirketlerin kar/zarar hesaplamalarında içselleştirilmeye zorlanmıştır. (Tinker, 2004, s.189-90, 201) Çağdaş toplumların karşılaştığı sosyal sorunların çözümlenmesinde yetersiz kalan piyasanın en önemli yetersizliği de, ekonomik birimler arasındaki hesaplanmamış dışsallıkların yansıtılmaması ya da içselleştirilmemesi olmuştur. Bu nedenle, bir ürünün fiyatı üretim ya da tüketim faaliyetleri tarafından ortaya çıkarılan tüm marjinal sosyal maliyet ve sosyal faydaları içermemiş, böylece kaynaklar etkin biçimde dağıtılamamış, ekonomi sosyal refahı sağlama çözümünden uzaklaşmış, makro ekonomik birimlerin optimum çözümleri sosyal optimuma yol açmayıp tam tersine doğal ve sosyal çevrenin bozulması ile sonuçlanmıştır. (Belkaoui, 1984, s.93-5) Şirketlerin kaynak kullanımı çevre ve toplum üzerinde yararlı

ve genellikle zararlı dışsallıklar yarattığından finansal raporlama sürecinin söz konusu dışsallıkları da yansıtması gerektiği düşünülmüş ve muhasebe usul ve yöntemlerinin yaşam kalitesi ile ilgili daha az görünür öğeleri de yansıtmasının yolları aranmıştır. (Briloff, 1976, s.20) Söz konu dışsallıklar, marjinal maliyet fiyatlandırmasında dikkate alınmayan sosyal maliyetler olmuş, bu bağlamda mikro sosyal muhasebe öncelikle sadece özel maliyet ve faydaları değil, dışsallıkları (sosyal fayda ve maliyetleri) içselleştirerek şirketlerin net sosyal katkısını belirlemek ve ölçmek istemiştir. Sosyo-ekonomik muhasebe temel sosyal sorunları çözmek için piyasa ya da piyasa dışı (kamu) kurumların seçimlerinin sosyal fayda ve maliyetlerini ölçerek ve denetleyerek işlevsel olmuştur. (Belkaoui, 1984, s.94, 110, 126, 190) Özellikle sosyal etkenler ve önceliklerin ekonomik kararlarda dikkate alınması gerektiği düşüncesi ile dışsallıklar muhasebe uygulamalarına girmiş ve şirketler faaliyet sonuçlarını salt karla değil, ticari ve sınıai faaliyetlerinin geniş ölçekli etki ve yansımaları bakımından da ölçmek ve maliyetlerde etkinliği üretimin yarattığı toplam etki açısından değerlendirmek durumunda kalmıştır, çünkü şirketlerin maliyetleri görünmeyen üretim maliyetlerinin (olumsuz dışsallıklar ya da dışsal zararların) maliyet hesaplarına dahil edilmemesi ve dolayısıyla toplumun omuzlarına yüklenmesi yoluyla gerçek üretim maliyetlerini ölçmez ise geleneksel fayda/maliyet matematiği yalnızca yanıltıcı olmakla kalmamış, büyük ölçekli bir soygunun yasal ve kurumsallaşmış bir örtüsü durumuna gelmiştir. (Briloff, 1976, s.21-3; 1972, s.8-11, 41)

Ekonomik ve ticari faaliyetlerin sosyal sonuçları konusundaki bilinç bu faaliyetlerin daha kapsamlı fayda/maliyet analizlerinin yapılmasına yönelik bir istek uyandırmış, sosyal muhasebe bu gereksinmenin karşılanması için bir yöntem geliştirilmesinde yapılan temel girişimlerden birisi olmuştur. (Belitsky, 1983, s.15-6, 19-24) Sosyal muhasebe muhasebeyi daha geniş sosyal değişkenler ve sosyal çıkarlar kümesine doğru yönlendirmiş, şirketi ve yönetimin başarımını kendi dışındaki ekonomik, sosyal ve politik ortam ile ilişkili olarak değerlendirmiş, ayrıca sosyal bilginin kullanıcılarını daha da genişletmiştir. Sosyal muhasebe, sadece şirket ile sınırlı olmamış, program, coğrafi bölgeler, adil ticaret zincirleri ve komşuluklar düzeyinde de uygulama alanı bulmuş, (Mook, 2013, s.vii-viii, 5-8, 21, 250-5) makro düzeyde etik vekalet, sürdürülebilirlik, çevresel sorumluluk, adil ticaret, yenileşme, demokratik yönetim, çıkar sahiplerinin katılımcılığı, sosyal sorumluluk,

hesap verilebilirlik, etik ticaret, çevre koruması ve sürdürülebilirliğe uygun tedarik politikalarını amaçlamıştır. (Mook ve Pstross, 2013, s.249-53, 257) Sosyal muhasebe bugüne kadar sadece finansal etkiler ile sınırlı başarı değerlendirmelerine sosyal ve çevresel etkileri bütünleştirerek sürdürülebilirlik amaçları ile sermaye piyasalarını daha iyi uyumlaştıran geniş kabul görmüş bir araç olarak kullanılmak istenmiş, sosyal piyasa ekonomilerinin işlerliğini yükseltmesi ve sosyal değer yaratan kuruluşlara daha çok kaynak akmasına neden olması beklenmiştir. (Ruff, 2013, s.230)

4. MUHASEBENİN SOSYALLEŞTİRİLMESİNDE SORUNLAR VE ÖNERİLER

Sosyal muhasebe kapitalizmi değişmez bir üst sistem olarak görmesi, dışsallıkların tam olarak içselleştirilememesi, geliştirici bir yönetim anlayışını özendirmemesi, raporlamada belirli düzeyde standartlaşmayı sağlayamaması, çıkar sahiplerinin sosyal raporla sürecine etkin bir oyuncu olarak katılımını güvence altına alamaması, ulusal ve küresel standart oluşturma mekanizmalarını yerleştirememesi, etki odaklı başarı değerlendirmelerine yoğunlaşması ve üzerinde geniş uzlaşma sağlanmış kavramsal bir çerçeveye sahip olmaması bakımından eleştirilere uğramış, söz konusu sorun alanlarında geliştirici ve düzeltici çabalara açık bulunmuştur. Bu bağlamda, sosyal muhasebeye kaynaklık eden eleştirel muhasebeye göre, tek başına belirli nesnelere saymak ve diğerlerini saymamakla bile muhasebenin sosyal gerçekliğin özel bir yorumunu inşa etmekte, sosyal muhasebe sürecinde daha geniş anlamda etken ve oyuncularını dikkate almakta ise de bazen statükoyu meşrulaştıran bir söyleme dönüşmekte, kapitalizmin eşitsiz ve sömürücü sosyal ilişkileri sürdürmede işlevsel olmakta ve şirketler tarafından ilerleme sağlandığı yanılsaması yaratmakta, muhasebeyi yönetsel (teknik) ve araçsal olarak değiştirmek isteyen tüm yaklaşımlar gibi daha eleştirel ve teorik modelleri geciktirmektedir. (Mook, 2013, s.5-7) Sosyal muhasebe, hem şirket içinde, hem de şirket ile çıkar sahipleri arasındaki çatışmaları kabul etmiş, şirketin dışındaki toplum bireylerinin refahı üzerinde genellikle giderilemeyen olumsuz etkilerinin içselleştirilmesi olumsuz dışsallıkların kabul edilmesi ile ilgili sosyal süreçlerin varlığına işaret etmiştir, ancak şirketler olumsuz dışsallıkları her zaman maliyet fonksiyonlarına dahil etmeye zorlanmamış, dahil etse bile bunların yeterli olup olmadığını sorgulamamış ve toplumun

üzerine yüklemeye devam etmiştir. Gerçekte olumlu ve olumsuz dışsallıklara ilişkin anlaşmazlıklar muhasebenin de önemli bir işlevinin olduğu farklı sosyal bileşenler arasındaki gelir dağılımına yönelik mücadelelerin başka bir örneği olmuştur. Sonuçta, sosyal muhasebe geleneksel muhasebenin şirket faaliyetlerinin çevresinde yarattığı sosyal çelişkilerin çoğunu görmezden gelmesi eksikliğini tam anlamıyla gidermiş değildir. Öte yandan, sosyal muhasebe sistemlerinin en önemli özelliği dışsallıkların saptanması ve raporlanması iken, en önemli eksikliği de dışsallığın belirsizliği olmuştur. Dışsallığın belirsizliği marjinalist kökleri dolayısıyla öznel ve keyfi bir kavram olmasından kaynaklanmış, başka bir deyişle dışsallık daha iyi seçeneğe göre değerlendirilmiştir. Marjinalist teoride vazgeçilen olanakların sistematik olarak belirlenmesi ya da değerlendirilmesi (fırsat maliyeti) tartışması bile yapılmamış, seçenekler ya daha önceden verilmiş ya da ekonomik ajanlar tarafından öznel olarak belirlenmiş, bu durum seçeneklerin oluşturulması ya da dışsallıkların olup olmadığı konusunda belirli önyargıların etkili olmasına yol açmıştır. (Tinker, 2004, s.181-3, 199-207) Birçok piyasa değerlendirme ve ödeme isteği ve değerlere ilişkin bilgiler veren titizlikle hazırlanmış anket sorularına yanıtların titizlikle incelendiği belirtilen tercihler yöntemi gibi ciddi piyasa dışı değerlendirme yöntemleri (Tyrrell ve Johnston, 2013, s.175-6) bulunmasına karşılık önemli dışsal zararlar kolaylıkla ölçülememiştir, çünkü nedensellik ilişkileri çok karmaşık olabilir, tamamlayıcı ekonomik faaliyetlere dayanan birtakım dışsal zararların sonuçlarını ekonominin belirli bir sektörüne yüklemek zor olmuş, dolayısıyla çevresel ve sosyal maliyetleri geri besleme süreci aracılığıyla birçok faktörün birlikte etkili olduğu karmaşık sistemlerin etkileşiminin bir sonucu olarak düşünmek gerekmiştir. Ayrıca dışsal zararlar ve sosyal maliyetlerin ölçülmesi belirli bir toplumda belirli bir sorunla ilgili algılama ve bilinç düzeyine de bağlı görünmüş, başka bir deyişle sosyal bir değerlendirme (örgütlü bir toplumun sosyal maliyetlerin büyüklüğüne maddi ve maddi olmayan değerler biçmesi) konusu olmuştur. Bunun yanında, dışsallıkların sonucu maddi olmayabilmiş, birtakım sosyal zararlar maddi olmayan nitelikte olabilir ve bu nedenle parasallaştırmadan farklı biçimde değerlendirilmiştir. (Belkaoui, 1984, s.96-8)

İkincisi, sosyal ve çevresel muhasebenin çıktılarını kesin ve tartışılmaz gerçeği, doğru yanıtı vermemiş, tartışmaya açık olmuş, kesin kapanış yapmamış, geçici kapanışlar ile tartışma, diyalogu ve çoğulculuğu özendirilmiş, tarafsızlığı

finans kapitalin iddiası olarak kabul etmiş, politikayı muhasebede meşru bir kurum olarak değerlendirmiş, heterojenliği kabul ederek ve sermaye piyasalarına öncelik tanımayarak kamu çıkarlarının çoğulcu bir ifadesine olanak vermiş ve araçsal düşüncenin etkisi sınırlanmıştır. Ancak muhasebe bilgi ve raporlarının farklı anlamlar içermesi ve kullanıcıların zihninde farklı çağrışımlar yapması kabul edilebilir bulununca bireylere, bölümlere ve merkezlere ilişkin sorumluluk belirlenmesi ya da hesap sorulması olanağı hemen hemen ortadan kalkmıştır, çünkü kendi içinde tutarlı ve anlamlı olduğu sürece herhangi bir muhasebe uygulamasının ya da teorisinin yanlış olduğu iddia edilememiş, yaratıcı ve yenilikçi yöntemleri de içerebilen muhasebe uygulamaları belirli kullanıcılar tarafından anlamlı, tutarlı ve doğru olarak algılandığı sürece gerçeklikten ya da doğruluktan sapma ya da usülsüzlük olarak kabul edilememiş, herhangi bir sorgulama ya da hesap sorma sürecine tabi olmamıştır. (Brown, 2009, s.318, 324-8) (Macintosh, 2005, s.131-4) Sosyal raporların biçimi, içeriği ve sıklığı sosyal ekonomi içinde büyük farklılık göstermiş ve genellikle her bir kaynak sağlayıcı için ayrıca oluşturulmuş, doğal olarak ilgililik ve doğruluk karşılaştırılabilirlikten daha öncelikli olmuştur. Sosyal sonuçlar web siteleri ve yıllık faaliyet raporları aracılığıyla kamuya açıklanmış, bunlar çok yalın ve kuşkulardan uzak biçimde olumlu açıklamalardan oluşmuş, bu yönüyle muhasebeden çok pazarlama çalışmaları olmakta ve bağımsız bir değerlendirme yapabilmek için çok az olanak sunmuştur. Yukarıdan aşağıya katı raporlama çerçeveleri dinamik bir dünyada değişmeye çabalayan çok çeşitli kuruluşlar için ilgili bilgileri verememekte, buna karşılık bağlama aşırı bağlı (esnek) raporlama sistemleri karşılaştırılabilirliği sağlayamamaktadır. Sosyal muhasebenin geniş kabul görmesi için esneklik ve benzerlik arasındaki gerilimin çözülmesi zorunlu görünmektedir. Bu aşamada, süreklilik kazanmış standartlarda çok geniş bir sosyoekonomik ve politik destek söz konusu olmakta, dolayısıyla standart bir sosyal muhasebe standardı elde etmek için sadece sosyal ekonomi kuruluşları tarafından geliştirilen tekniklere ve sunumlara değil, aynı zamanda böyle bir sistemi destekleyecek meşruiyet sahibi standart oluşturucu kurumlara ve özellikle araçlara ihtiyaç bulunmaktadır. (Ruff, 2013, s.231-7, 243-4) Sadece raporlar üretmek hesap verilebilirliğin artması anlamına gelmemiş, tam tersine sosyal muhasebenin gerçek bir değişim aracı olmaktan çok bir algı yönetim çalışması olarak değerlendirilmesine yol açabilmiştir. Bu nedenle,

ister evrensel, ister sektörel, ister uluslararası ve isterse de coğrafik olsun amaçlar, nitelik, kapsayıcılık, içerik, uygulanabilirlik ya da geliştirme biçimi bakımından çok az benzerlik söz konusu olduğundan şirketler arasında bir karşılaştırma yapmak ve hangi sosyal muhasebe aracı ile sürece başlanacağını bilmek zorlaşmış, bu nedenle küresel olarak standartlaştırılmış bir raporlama çerçevesi oluşturma konusunda güçlü bir istek bulunmuştur. (Brown ve Hicks, 2013, s.88-9)

Üçüncüsü, sosyal muhasebenin dayandırılmış olduğu hesap verilebilirlik kavramı iyi bir başlangıç noktası olmakla birlikte zorunlu olarak geliştirici bir yönetim biçimine evrilmemektedir. Yönetimin normatif ideal biçimi olan emanetçilik ya da geliştirici yönetim geleneksel muhasebenin yönetim (hesap verilebilirlik) anlayışından farklı bir yönetişim ve yönetsel güdülenme seçeneği sunmuş ve kaynakları insanlığının genel yararı için korumaya ve geliştirmeye çalışmıştır. Emanetçi hesap verilebilirlik sürdürülebilir kalkınmaya yönelik taahhütler ve sosyal sorumluluk bağlamında sosyal ve çevresel etkiler ile ilgili olarak şirketlerin hesap verilebilirliklerini güvence altına çabalayan gündemler ile de uyum göstermiş, özel olarak gözetdiği varlıklar, gözetim yaptığı zaman aralığı ve emanetçilik ilişkisi kurulan çıkar sahipleri aralığı hesap verilebilirliğe dayalı sosyal muhasebenin tanımladığı ilişkilerden daha geniş görülmüş, dolayısıyla sosyal hesap verilebilirlik emanetçilik modeli için iyi bir başlangıç noktası olarak gelişime açık bulunmuş ve fakat sosyal muhasebe pek az durumda geliştirici yönetimin öngördüklerini başarabilmiş, bunun yerine normatif güdü olarak hesap verilebilirliği benimsemiştir. (Contrafatto ve Bebbington, 2013, s.31, 37-41, 44-5)

Dördüncüsü, soyut, değer yargısı yüklü ve çok boyutlu bir kavram olan sosyal etkinin gözlemlenmesi ve parasallaştırılması karmaşık ve zor olmuş, sosyal sonuçları kolaylıkla raporlanabilen rakamlara indirgemek kendi işlevsizliklerini (oyun oynama, olumsuz/amacının tersine neden teşvikler, misyondan uzaklaşma, bağışçı/destekçi denetimi ve ölçülerin kendisinin yozlaşması) de yanında getirmiştir. (Ruff, 2013, s.231-7) Sosyal ve ekonomik etkilerin değerlendirilmesinde etki odaklı hesap verilebilirlik ve raporlama yaklaşımda etki ölçümü ve sonuçlara önem verilmiş, yatırımcılar yaptıkları yatırımların amaçlarına ulaşip ulaşmadığını bilmek ve yatırdıkları paranın dünyada yaptığı değişiklik hakkında kanıtlar görmek istemiş ve sosyal ve finansal değeri gösteren standart ölçülerin sosyal bir girişimin faaliyetlerini

sadece özetlemekten çok bir etki haritası yardımıyla ortaya çıkan sonuçlarda şirketin ve diğer etkenlerin etkisini ayrıştırması gerektiğini düşünmüş, başarımla odaklı hesap verilebilirlik ve raporlama yaklaşımı etkiye odaklanmanın uygulanabilirliğini, gerekliliğini, mantığını, kaynak sağlayanların gösterilebilir sonuçlar hakkındaki ısrarını, her şeyin miktarlaştırılabilir sonuçları bakımından tanımlanabileceği düşüncesinin yanıltıcı somutluğunu sorgulamış, yatırım yapılan kuruluşun açıklıkla tanımlanmış bir amacı olmasına ve herhangi bir şekilde doğru yönde ilerlediğini güvence altına alan bir gözetim süreci sağlamasına daha büyük değer vermiş, etki ölçümünün sonuçlara dayalı yönetim araçlarıyla elde edilen etki konusunda ilgili kuruluşları hesap vermeye zorlamanın sonuçlarını eleştirmiş, doğrusal ve neden-sonuç temelli bir düşünüşün kalkınma gibi karmaşık bir süreç anlayışıyla çeliştiğini dile getirmiş, ayrıca etkiye önem vermede ısrarcı olmanın bilgi oluşumuna müdahale ettiğini ve risk almayı, yenileşmeyi ve ortaklıklar kurulmasını sınırlandırdığını belirtmiştir. (Sadownik, 2013, s.143-9) Sosyal muhasebe uygulamalarında salt etki odaklı yaklaşımların kullanılması doğrultusundaki bir zorlama etkilerin sayısallaştırılması ve ayrıştırılmasında karşılaşılabilecek olası sorunlar nedeniyle uygulamaları işlevsizleştirebileceği için etki ve başarımla odaklı yaklaşımları birlikte kullanan bütünlük yaklaşımı uygun değerlendirilmektedir.

Beşincisi, standartlaşmış sosyal açıklamalar ve raporların dış incelemeye tabi tutulması (kamuya açıklanması) oyun oynama eğilimine neden olmakta, hileli muhasebeyi özendirilmekte ve belirli şirketler zararına olumsuz bir önyargı yaratmakta, başka bir anlatımla raporlama yapan şirketler ölçülecek sonucun oluşumu ile ilgilenmeye özendirilmekte, bu durumda ilgili kuruluşun sistemle oynamayı tasarlaması da eş düzeyde olası duruma gelmektedir. Şirketler sonuç ile ilgilendikçe (oyun oynadıkça) ve dikkatlerini kısa ve yakın dönem somut göstergelerine yönelttiklerinde miyopluk ve en iyi çözümlerden uzaklaşma sorunları ortaya çıkmakta, seçilmiş etkiler toplam etkiyi en yükseğe çıkarmayacak biçimde en yükseğe çıkarmakta, raporlar ve göstergeler faaliyetlerden kopmakta, böylece şirketler ya kamuya gelişme ve başarı masalları tasarlamaya devam etmekte ya da kendini ve çıkar sahiplerini aldatarak kendi oyunlarına hapsolmaktadır. (Ruff, 2013, s.243-4) Sosyal muhasebenin muhasebeyi adil bir oyuna dönüştürmek için kurallarla ilgili oynama eğilimini azaltması gerekmektedir. Sosyal ve finansal başarımla ölçmek

ve değerlendirmek için de kurallara (standartlara) gerek duyulmakta ve sosyal muhasebe bir yandan standart oluşum sürecini en geniş ve etkili katılıma açarak, öte yandan da finansal ve sosyal muhasebe bilgisinin ekonomik ve sosyal kararlarda doğru ve etkili biçimde kullanılmasını sağlayarak dar anlamda muhasebenin, geniş anlamda şirketler ve kuruluşların birer saydamlık sistemi konumuna yükselmesini sağlayabilmekte ve finansal muhasebede söz konusu olan işlevsizlikleri giderme yeterliliğe sahip görünmektedir.

Altıncısı, sosyal muhasebe uygulamalarında doğru çıkar sahiplerinin katılımını sağlamak yaşamsal bir konu olmuş, katılım süreçlerinin kapsayıcılığını ve çıkar sahiplerinin adil biçimde temsil edilmesini güvence altına alan yöntemlere ihtiyaç bulunmuştur. Kapsayıcı olmak ve çıkarları ve gerginlikleri dengelemek özellikle çıkar sahipleri çoklu gruplardan ve kültürlerden geldiği ya da güç ve etki eşitsizlikleri olduğu zaman zorlaşmakta ve herkes istese de katılım için gereken zaman, beceri ve diğer kaynaklara sahip olmamaktadır. Sosyal muhasebe araçlarını kullanırken, başarıyı değerlendirirken, uygulama önerileri yaparken anlaşmazlıklar ve çatışmalar ortaya çıkabilmekte, bu noktada herkesin kendi düşüncelerini güvenli biçimde ifade edebileceği içtenlikli diyalog olanaklarının olması yaşamsal önemde bulunmakta, kapsayıcılık özellikle uygulama aşamalarında daha da önemli duruma gelmektedir. Son olarak, sosyal muhasebe ile uğraşan kuruluşlar için çıkar sahiplerinin katılımı maliyetli olabilmekte, zaman, para, işgücü ve diğer kaynaklar gerektirebilmektedir. (Brown ve Hicks, 2013, s.86-93, 107-9) Programatik bir ilke olarak her durumda orta ve uzun dönemli faydaları karşısında katılımın kısa dönemli maliyetlerine katlanmak gerekmektedir.

Son olarak, sosyal muhasebenin genel kabul gören kavramsal bir çerçeveye sahip olması gerekmektedir. Kavramsal bir sosyal muhasebe çerçevesinde birinci düzeyde ölçme ve raporlama amaçları bulunmakta ve sosyal muhasebenin birbirleriyle ilişkili amaçları belirlenmektedir. İkinci düzeyde sosyal işlem, sosyal gider, sosyal maliyet, sosyal kar, sosyal bileşenler ve sosyal adalet temel kavramlar ile sosyal bilginin nitelikleri bulunmakta, sosyal muhasebenin temelinde yatan kavram ve nitelikler hangi işlem/olayların muhasebeleştirileceğini, olay/işlemlerin nasıl ölçüleceğini ve ilgili taraflara hangi araçlar ile özetleme ve bilgilendirme yapılacağını yönlendirmekte, muhasebe ve raporlama standartlarının oluşturulması, uygulanması ve değerlendirilmesi için zorunlu olmakta ve diğer kavramların türetilmesine

yardımcı olmakta, üçüncü düzeyde ise ölçme, değerlendirme ve raporlama yöntemleri bulunmaktadır. (Belkaoui, 1984, s.189-95) Böyle bir kavramsal çerçeve oluşturmak amaç, kavram ve yöntem kargaşasını gidererek sosyal muhasebe uygulamaları için yol gösterici olmakta ve sosyal raporların güvenilirliğinin artırılması doğru atılacak ilk ve ivedi adımı oluşturmaktadır. Sosyal muhasebe uygulamalarında yaşanan sorunlar da göz önünde bulundurularak sosyal muhasebenin hesap verilebilirlik, dolayısıyla demokrasi ve/veya sürdürülebilirlik ve dolayısıyla adalet konuları ile ilgili olarak şirketlerin yeniden incelenmesine ve sorgulanmasına neden olması gerekmektedir. (Gray, 2001, s.11) Genel olarak muhasebenin servetin dağılımı sürecinde yaşanacak sosyal anlaşmazlıklardaki toplumun temel hakemi işlevi değer kavramına odaklanmak zorundadır, çünkü değer ne kadar doğru, adil ve gerçeğe yakın belirlenebilir ise eşitsiz değişim olasılığı o kadar düşük gerçekleşmekte ve muhasebenin hakemlik işlevi de o kadar geniş kabul görmektedir. (Tinker, 2004, s.204-7) Sosyal bir muhasebeden toplam değere dayalı adil bir değişim değeri oluşturması ve dolayısıyla ekonomiyi ve şirketleri adil ve eşit değişim işlemleri temelinde değiştirmeye çalışması beklenmektedir.

5. SONUÇ VE GENEL BİR DEĞERLENDİRME

Ekonominin finansallaşması muhasebeyi de finansallaştırmış ve giderek bir rakam oyununa dönüştürmüştür. Bu bağlamda, finansal raporlamanın özellikle finansal piyasalara öncelik verilerek yapılması ya da aynı anlama gelmek üzere finansal bilgi kullanıcılarının hissedarlara indirgenmesi ile yeni bir değer ya da ürün yaratmayan ve tümüyle reel ekonomiden beslenen finansal ekonominin tüm ekonomiye egemen olmasına yol açan finansallaşma olgusunun tersine çevrilmesi gerekmektedir. (Kandemir, 2014, s.67-8) Temel amaç, ekonomik etkinliklerde sosyal ve çevresel dengelerin gözetilerek toplam faydaların maksimizasyonu ve toplam maliyetlerin minimizasyonu yoluyla net bir sosyal fayda yaratmak olmuştur. Ekonomik sürece aracılık işlevi gören muhasebe finansallaşmanın önünü açtığı gibi finansallaşmadan uzaklaşan ve giderek sosyalleşen bir ekonomik ve sosyal sistemin de katalizörü olabilecek araçlara ve gereçlere sahip bulunmaktadır. Ekonominin ve şirketlerin öncelikleri bireysel kar ve refah maksimizasyonundan sosyal refah ve adalet doğrultusuna doğru değiştikçe finansal muhasebe de sosyal

bir muhasebeye doğru gelişmektedir. Sosyal muhasebenin başarısı doğrudan doğruya, ideolojisinin finansallaşmadan ve dolayısıyla küreselleşme ve neoliberalizmden kopmasına, toplumu ve doğayı ekonomi genelinde ve şirketler özelinde etkili bir bileşen durumuna getirmesine, değer yaratma sürecini tüm etkileriyle en geniş açıdan ve ekonomik gerçekliğe uygun biçimde yansıtmasına, hesap verilebilirliği emanetçi ve geliştirici bir yönetim biçimine dönüştürmesine, çıkar sahiplerinin yönetime etkili bir biçimde katılımını ve ortak olmasını sağlamasına, bağlayıcı ve yönlendirici bir sosyal kavramsal çerçeve oluşturmaya, demokratik standartlaşma mekanizmaları oluşturmaya, hem etki ve hem de başarı odaklı değerlendirmeler yapmasına, esneklik ve benzerlik dengesi kurulmuş sosyal raporlar üretmesine ve sosyal raporların kullanıcılarca doğru biçimde anlaşılması için etkin bir aracılık sistemi yerleştirmesine bağlı görünmektedir.

KAYNAKÇA

- Alexander, C.R. (2004). Corporate Crime, Markets and Enforcement. *New Perspectives on Economic Crime*, s.20-41, Cheltenham:. Edward Elgar Publishing Limited
- Arnold, P.J. (2012). Institutional Perspectives on the Internalization. Chapman, Cooper ve Miller (Ed.), *Accounting, Organisations, and Institutions*, (s.48-64), New York: Oxford University Press.
- Belkaoui A. (1984). *Socio-Economic Accounting*. Quorum Books: Westport-Connecticut.
- Blecker, R.A. (2005). Financial Globalization Exchange Rates and International Trade. Epstein (Ed.), *Financialization and the World Economy*, (s. 183-209), Cheltenham:. Edward Elgar Publishing Limited
- Brown L. ve Hicks E. (2013). Stakeholder Engagement in the Design of Social Accounting and Reporting Tools. Mook (Ed.), *Accounting for Social Value*, (s.85-116), Toronto-Canada : University of Toronto Press
- Carmona, S. ve Ezzamel, M. (2012). On the Relationship between Accounting and Social Space. Chapman, Cooper ve Miller (Ed.), *Accounting, Organisations, and Institutions*, (s.315-23), New York : Oxford University Press
- Chapman, C.S., Cooper, D.J ve Miller, P.B. (2012). Linking Accounting, Organisations, and Institutions. Chapman, Cooper ve Miller (Ed.), *Accounting,*

- Organisations, and Institutions*, (s.1-29), New York : Oxford University Press.
- Contrafatto M. ve Bebbington J. (2013). Developing Techniques for Stewardship: A Scottish Study. Mook (Ed.), *Accounting for Social Value*, (s.31-56), Toronto-Canada.: University of Toronto Press
- Crotty, J. (2005). The Neoliberal Paradox: The Impact of Destructive Product Competition and Modern Financial Markets on Nonfinancial Corporation Performance in Neoliberal Era. Epstein (Ed.), *Financialization and the World Economy*, (s.77-110), Cheltenham.: Edward Elgar Publishing Limited
- Czarniawska, B. ve Mouritsen, J. (2012). What is the Object of Management? How Management Technologies Help Create Manageable Objects. Chapman, Cooper ve Miller (Ed.), *Accounting, Organisations, and Institutions*, (s.158-73), New York : Oxford University Press.
- Djelic, M.L. ve Sahlin, K. (2012). Governance and Its Transnational Dynamics: Towards a Reordering of Our World?. Chapman, Cooper ve Miller (Ed.), *Accounting, Organisations, and Institutions* (s.175-204), New York : Oxford University Press.
- Dodd, R. (2005). Derivatives Markets: Sources of Vulnerability in US Financial Markets. Epstein (Ed.), *Financialization and The World Economy*, (s.149-82), Cheltenham.: Edward Elgar Publishing Limited
- Epstein, G.A. (2005). Financialization and the World Economy. Epstein (Ed.), *Financialization and the World Economy*, (s.3-16), Cheltenham.: Edward Elgar Publishing Limited.
- Felix, D. (2005). Why International Capital Mobility Should be Curbed and How it Could be Done?. Epstein (Ed.), *Financialization and the World Economy*, (s. 384-408), Cheltenham.: Edward Elgar Publishing Limited
- Garoupa, N. (2004). The Economics of Business Crime. Sjögren ve Skogh (Ed.), *New Perspectives on Economic Crime*, (s.5-19), Edward Elgar Publishing Limited: Cheltenham.
- Jackson E.T. ve Tarcilla M. (2013). Mixed Methods in Social Accounting: Evaluating the Micro-Loan Program of Alberta Savings Credit Union. Mook (Ed.), *Accounting for Social Value*, (s.117-38), Toronto-Canada : University of Toronto Press.
- Kandemir, C. (2014). Muhasebenin Ekonomi Politliği: Dış Dinamikler. *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 1, (1), 38-74.
- Kandemir, C. (2016). Muhasebenin Ekonomi Politliği: İç Dinamikler. *Anadolu*

- Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Kasım Özel Sayısı, 125-45.
- Kandemir, C. (2019). Finansallaşmanın Muhasebeye Yansımaları. Çukurova II. Uluslararası Multidisipliner Çalışmalar Kongresi Bildirileri Kitabı (s. 553-70), Adana.
- Lepinay, V.A. ve Callon, M. (2012). Sketch of Derivations in Wall Street and Atlantic Africa. Chapman, Cooper ve Miller (Ed.), *Accounting, Organisations, and Institutions*, (s.259-259), New York : Oxford University Press
- Lindström, D. (2004). Historical Perspectives: Swedish and International Examples. Sjögren ve Skogh (Ed.), *New Perspectives on Economic Crime*, (s.127-57), Cheltenham:. Edward Elgar Publishing Limited
- McMurtry, J.J. ve Thorburn, J.K.S. (2004). Corporate Governance and Financial Distres. Sjögren ve Skogh (Ed.), *New Perspectives on Economic Crime*, (s.76-94), Cheltenham:. Edward Elgar Publishing Limited
- Medalye, J. ve Reed D. (2013). Environmental, Ethical Trade and Fair Trade Purchasing Policies: Some Challenges of Promoting Sustainability in Canadian Universities. Mook (Ed.), *Accounting for Social Value*, (s.189-229), Toronto-Canada : University of Toronto Press
- Mook L. (2013). Social Accounting for the Social Economy. Mook (Ed.), *Accounting for Social Value*, (s.5-28), Toronto-Canada : University of Toronto Press.
- Parenteau, R. W. (2005). The Late 1990s' US Bubble: Financialization in the Extreme. Epstein (Ed.), *Financialization and The World Economy*, (s.111-48), Cheltenham:. Edward Elgar Publishing Limited
- Porter, T.M. (2012). Accounts of Science. Chapman, Cooper ve Miller (Ed.), *Accounting, Organisations, and Institutions*, (s.315-23), New York : Oxford University Press.
- Power, M. (2012). Financial Accounting without a State. Chapman, Cooper ve Miller (Ed.), *Accounting, Organisations, and Institutions*, (s.314-23), New York : Oxford University Press.
- Reed D., Mukherjee A., McMurtry, J.J. ve Cherkill, M. (2013). Fair Trade Intermediaries and Social Accounting: The Case of Assisi Organics. Mook (Ed.), *Accounting for Social Value*, (s.57-84), Toronto-Canada.: University of Toronto Press
- Robson, K. and Young, J. (2012). Socio-Political Studies of Financial Reporting and Standard Setting. Chapman, Cooper ve Miller (Ed.), *Accounting,*

Organisations, and Institutions, (s.323-41), New York : Oxford University Press.

Ruff K. (2013). The Role of Intermediaries in Social Accounting: Insights from Effective Transparency Systems. Mook (Ed.), *Accounting for Social Value*, (s.230-48), Toronto-Canada : University of Toronto Press

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

Sikka, P. ve Willmott, H. (2012). All Offshore: The Sprat, the Mackerel, Accounting Firms and the State in Globalization. Chapman, Cooper ve Miller (Ed.), *Accounting, Organisations, and Institutions*, (s.396-414), New York : Oxford University Press

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

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

Ülgen, F. (2016). Definancialization as an Alternative Paradigm. Eastern Economic Association, 42nd Annual Conference (pp. 1-26), Washington, D.C., February 25-8.