

ENTELEKTÜEL SERMAYE RAPORU İÇİNDEKİ SOSYAL BİLGİ

Nurullah KAYA^(*)

Özet: Çalışmanın konusu, finansal bilgi çerçevesinde, sosyal rapor ve entelektüel sermaye raporu gibi iki tablonun bütünleştirilmesidir. Her ikisi de geçerli iş şartlarında büyük öneme sahip tablolardır. Geçerli şartlarda iki tablonun amacı ve kapsamı, birbiriyle örtüşmektedir. Sosyal bilgi, entelektüel sermaye raporunda maddi olmayan varlık analizinin farklı bir parçası olarak ele alınmıştır. Ayrıca, her iki rapor arasındaki yansıma, şirketin kurumsal imajını, direkt veya endirekt gelişim amacını da açıklamaktadır. Entelektüel sermaye raporunda sosyal raporu birleştirmenin amacı, entelektüel sermaye raporunun benzerliklerini, büyük ölçüde esnekliğini ve kapsamlı olduğunu göstermektir. Bunun faydası, hissedarlar için finansal olmayan bilgilerin basitleştirilerek sunulması ve rapor hazırlamanın direkt maliyetlerinin azaltılmasıdır.

Anahtar Kelimeler: Entelektüel Sermaye, Sosyal Rapor, Sosyal Bilgi

Abstract: The objective of study is to propose the integration of two complementary statements on financial information: the social report and the intellectual capital report. Both are of great importance in the current business conditions. The purpose of the two tables in the current circumstances and context, are overlap with each other. Social information, is deal with in the different blocks of analysis of intangibles in the intellectual capital report. Also, reflection between the two reports is to explain the direct or indirect goal of improving the company's corporate image, The purpose incorporating the social report into the intellectual capital report is to indicate similarities, the greater flexibility and scope of intellectual capital report. The benefits of this is decreased in the direct costs of preparing the report, and is simplified of the non- financial information for the stakeholders.

Key Words: Intellectual Capital, Social Report, Social Information

I.Giriş

Ekonominin uluslar arası boyut kazanması, sürekli yenilik yapma ihtiyacı ve bilgi teknolojilerinin daha fazla kullanımı, şirketleri yoğun rekabet ortamında faaliyette bulunmaya zorunlu kılmıştır. (Sanchez /Marin, 2005: s. 289).

Şirket kavramı, günbegün farklı araçlar kullanarak faaliyetlerde bulunan ve bu faaliyetler sonucunda etkilenen, etkileyen ve toplumun yüklediği sorumlulukları yerine getirmeye çalışan açık bir sistem olarak ifade edilebilir. Bir şirketin kâr elde ederek zenginleşmesi tek amacı olamaz. Bu yüzden şirket, yalnızca paydaşlarının değil, ilgili menfaat gruplarının taleplerini de dikkate almak zorundadır. Şirketlerin bugünkü amaçları arasında, farklı menfaat gruplarının taleplerini göz önünde tutarak, hem finansal hem de finansal olmayan bilgilerin açıklanması da yer almaktadır.

^(*)Yrd.Doç.Dr. Bayburt Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü

Zorunlu olmamasına rağmen, yalnız geleneksel muhasebe sisteminde yer alan bilgi ile diğer tür tabloların ek bilgilerini sağlamada şirketler arasında bir eğilim artışı söz konusudur. Bu ek bilgiler, Sosyal Rapor (SR Social Report) ve Entelektüel Sermaye (IC Intellectual Capital) raporundaki bilgilerdir.

Şirketlerde var olan bilginin doküman olarak sunumunun çoğalması, çok geniş bir kapsamı da beraberinde getirecektir. Bu çerçevede, Sosyal Rapor ve Entelektüel Sermayenin bir arada sunulması, çalışmanın temel konusunu oluşturmaktadır. Şirket tarafından hazırlanan finansal olmayan bilginin mümkün olan birleşmesinde, ortak rekabet amacı ve kapsamın uyumuna dikkat edilmesi gerekmektedir.

Entelektüel Sermaye Raporu, daha çok karşılaştırma yoluyla tanımlama, değerlendirme ve açıklanacak maddi olmayan bilginin ilişkisini kuran, yüksek uyum seviyesinde hazırlanan bir rapordur. Entelektüel Sermaye Raporunun diğer önemli bir özelliği de, şirketin hali hazırdaki maddi olmayan varlık bilgisini de kapsamasıdır.

Çalışmanın konusu, Sosyal Raporu geliştirmeye karar vermiş her türlü şirketi ilgilendirmektedir. Geleceğin şirketleri, gönüllü bilgiyi daha kapsamlı ve daha sürekli bir şekilde sunan ve sosyal rapora benzer konuları ele alan küresel şirketler olacaktır. Küresel şirketler, birçok farklı coğrafik bölgede ve şirket merkezi ile faaliyetlerinden uzak bulunan hissedarlarına küçük şirketlerden daha fazla bilgi sunmak zorundadırlar. Bu şirketler, hissedarların bilgi taleplerini tatmin etmek için daha düşük maliyetle daha çok çaba sarf etmek zorundadırlar. (Ligteringen and Zadek, 2004: 6- 17)

Şirketlerin sağladığı bilgiler, mümkün oldukça açık ve geniş bir şekilde ilgi duyanlara sunulmalıdır. Böylece şirketler, entelektüel sermaye gibi maddi olmayan varlığın ve bu varlıkla ilgili bilginin tablolarla entegrasyonunu sağlamış olacaktır.

Bu tabloda iki sonuç esas alınmaktadır. (Polo, Vazquez, 2008, s.354)

- Bu tür raporların karşılaştırılabilirliği ve uyumun etkileri,
- Raporlarla beraber, diğer hazırlık ve faaliyetlerin direkt maliyetlerinin azaltılmasıdır.

Bu çalışma, küresel işletme yönetiminde gönüllü raporların gelişimi için alternatif bir etki oluşturma ve konunun anlaşılmasını sağlamaya yöneliktir.

A.Sosyal Bilgi ve Raportlama

Bilginin artık daha hızlı ve düşük maliyetle elde edilebilmesi ve de teknolojik ilerlemenin maliyetindeki büyük çaplı düşüş bilgi ekonomisinde son on yıl içerisinde bir artışa neden olmuştur. (Ante 2004; s. 62- 68) Şirketler açısından, ekonomik gerçekliğin bilgi ekonomisine doğru yönelmesi, entelektüel sermayenin maddi varlıklar veya finansal sermaye gibi bir değer olarak ele alınmasının önemini ortaya koymaktadır. (Pfeil 2003)

Rylander ve diğerleri (2000, s. 715 - 741) ise gelecekteki kazançların gün geçtikçe daha da fazla maddi olmayan varlıklara bağımlı olacağını belirtmekte ve bunun sonucunda da şirketlerin artık öğrenmenin hayati bir unsur olduğunu anlamaları ile birlikte stratejik çabalarını maddi varlıkların yönetiminden ziyade maddi olmayan (entelektüel) varlıkların yönetimine doğru kaydırmaları gerektiğini öne sürmektedir.

Dess ve diğerleri (2003, s. 351-378) de kurumsal girişimcilik çerçevesi içerisinde yıldız parlamakta olan kavramlardan biri olarak entelektüel sermayeyi göstermektedir.

Bilgi yönetiminin en son ve kesin amacı örgütsel bilginin, üretilmesi, depo edilmesi, tekrar kullanılması diğer bir deyişle örgütsel bilginin geliştirilmesiyle, entelektüel sermayeyi maksimize ederek, kurumsal zekâyı daha işler ve verimli hale getirmektir. Entelektüel sermaye ve bilgi yönetimi arasında farklılıklar, benzerlikler ve birbirini tamamlayan unsurlar söz konusudur. Bilgi yönetimi, kısa vadede operasyonel ve taktiksel işlerle entelektüel sermayeyi arttırmayı, entelektüel sermaye ve entelektüel sermaye yönetimi ise stratejik perspektifte işletmenin piyasa değerini arttırmayı amaç edinmiştir. (Zhou ve Fink; 2003, s. 37-39)

Çağımız işletmelerinde entelektüel sermaye, başarının temeli olarak nitelendirilmektedir. Bu görüşü güçlendiren neden ise geleneksel endüstriyel ekonomiden bilgi ekonomisine geçiştir. Bilgi ekonomisinde bilgi ve bilgiye dayalı aktiflere olan talep artarken, bilinen somut aktiflere olan talep ise düşmektedir.

İşletmelerin sahip olduğu bilgi varlıklarını ifade etmekte, maddi olmayan varlıklar, bilgi sermayesi, finansal olmayan varlıklar, görünmeyen değerler gibi kavramlar kullanılmakla beraber, literatüre yerleşen kavram entelektüel sermayedir.

Entelektüel sermaye, bilgi sermayesi, bilgi organizasyonları, öğrenen organizasyonlar, örgütsel öğrenme, bilgi çağı, bilgi sistemleri, maddi olmayan varlıklar ve insan sermayesi gibi son dönemin çok yaygın kullanılan ve oldukça popüler olan bu kavramları, organizasyonlardaki önemi gittikçe artan bilgi varlıklarını ifade etmektedir.

Küreselleşme sürecinde yeni ekonomi, başarının, küreselleşme, bilgi toplumuna dönüşüm ve iletişim teknolojisindeki gelişmelerin dinamikleriyle bütünleşerek yakalanabileceği bir durumu ortaya koymaktadır. Böyle bir ortamda başarıyı ancak bilgiye odaklanan ve bilgiyi üretme gücüne sahip olan işletmeler yakalayabilecektir. Bilgiye dayalı işletme görüşü ise dikkatleri işletmelerin maddi olmayan varlıklara yöneltmiştir. (Naktiyok, 2004, s.389)

Entelektüel sermaye, bilgi ekonomisinde bir stratejik araç olarak kullanılmaktadır. Değere dönüştürülebilen bilgidir ve işletmelerin faaliyetini sürdürdürebilmesini sağlayan maddi olmayan varlıkların tümüdür.

Bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyacını doğru bir şekilde karşılayabilmek için işletmenin bir bütün olarak değerlendirilip, gerek maddi ve gerekse maddi

olmayan varlıklarla gerçekleştirilen faaliyetler sonucu ulaşılmış olduğu başarının mali tablolarla gerçek değeriyle sunulması gerekmektedir. (Acar, Dalğar, 2005, s. 23)

Sosyal sorumluluk ve bilgi arasındaki ilişkiyi sürdürülebilirliğin etki alanı belirlemektedir. Sosyal bilgi ise organizasyonun gerçekleştirdiği sosyal faaliyetlerdeki etkilerin ortaklara iletilmesi olarak ifade edilmektedir. (Gray, R., Kouthy K. Lavers S., 1995, s. 47 – 77) Birkinshaw, sosyal bilgiyi bir başka açıdan şöyle ele almaktadır. İşletmeler sosyal yapı içerisinde çalışanların yeteneklerini ve bilgisini kullanarak ayrı ayrı katma değer oluştururlar. Aynı zamanda çalışanlar karşılıklı etkileşim yoluyla sosyal bir varlık olarak birbirinden birçok şey öğrenmekte ve paylaşmaktadır.

Literatürde sosyal rapor kavramı için iki farklı yaklaşım söz konusudur. Birinci yaklaşım, bilgiye karşı davranışı belirleyen ve finansal süreci içine alan oldukça geniş bir yaklaşımdır. İkinci yaklaşım sosyal rapor ise, tamamlanan finansal işlemleri değil, yalnız finansal olmayan işlemleri ele almaktadır. Bu yaklaşım sosyal rapor terimini açıklamak için daha uygun görülmektedir. (Polo, Vazquez, 2008, s. 354)

Finansal kaynaklar gibi bilgi kaynaklarının da etkin ve verimli kullanılması, işletmenin varlığını sürdürmesi açısından önemlidir.

B. Sosyal Sorumluluk Muhasebesi

Sosyal sorumluluk muhasebesi, bilgileri kullanan kesimi bilgilendirmek veya etkilemek için, bilginin hem nitelik hem nicelik olarak organizasyonlar tarafından gönüllü açıklanmasıdır. Bilgiler, finansal veya finansal olmayan biçimlerde gerçekleşebilir. Hissedarlar, kredi verenler, işletmede çalışanlar, müşteriler ve kamuoyu bu bilgilerle ilgilenmektedir. Sosyal sorumluluk muhasebesi ilk başlangıçta hisse senetleri sahiplerine sunulan yıllık raporlarda kısmi olarak yerini almış, nitelik olarak ve parasal olmayan terimlerle az miktarda verinin açıklanması şeklinde ortaya çıkmıştır. (Polo, Vazquez, 2008, s. 355)

Sosyal sorumluluk muhasebesi, bir organizasyonun sosyal etkilerinin muhasebe içerisindeki sistematik bir ifadesidir.

Sosyal sorumluluk muhasebesi, organizasyonun toplamış olduğu verilerin ve analiz süreçlerinin etik amaçlara uygun ve sosyal tablolar için belirlenen standartlar ışığında bağımsız ve gerçekleri yansıtacak bir şekilde düzenlenerek, hissedarlarla dayanışma içerisinde organizasyon tarafından yürütülen bir süreçtir.

Herhangi bir organizasyonun faaliyet sonuçları, mali performans dışında, çalışanların performans seviyelerini göstermez. Sosyal sorumluluk muhasebesi, performans raporlarının yayınlanmasını sağlar. Bunun için organizasyonda gönüllüğü geliştirmek, çalışanların itaat etmesinden daha önemlidir.

Çalışmada, geleneksel finansal işlemler ile beraber, finansal verilerden daha çok diğer sosyal göstergeler ile sosyal bilginin ölçümüne dayanan işlemler açıklanacaktır. Bunu gerçekleştirirken finansal olmayan işlemler ele alınacaktır. Finansal olmayan terimi, finansal tablolarda toplanan geleneksel bilgileri içermemektedir. Daha çok toplanan finansal olmayan bilgi, ilgi duyan sosyal gruplara, değerlendirme sonuçlarını iletme, sosyal davranışları sunma, başarı, ölçüm ve değerlemeyi amaçlayan, aynı zamanda sosyal muhasebe olarak adlandırılan, özel disiplinin geliştirilmesi ve şirket faaliyetleri sonucunda gerçek bilgilerin sağlanmasını kapsamaktadır. (Tua and Gonzale, 1987, s. 446)

Bilginin bölümleri, sosyal muhasebenin farklı dallarına bakışa yardımcı olacaktır. Bu açıdan sosyal muhasebe, sosyal bilanço ve raporlarla, kararlaştırılan sürdürülebilir raporları kapsamaktadır. Ayrıca şirketin sosyal davranışlarının herhangi bir varsayımı ile ilgili bilginin iletilmesini esas alan bir muhasebe dalıdır. (Polo, Vazquez, 2008, s.356)

Sosyal bilginin bölümlerine bakışı, Tablo I de Muhasebe alanlarına göre listelenerek sunulmuştur.

Tablo 1: Sosyal Muhasebenin Farklı Bileşenlerinin Özellikleri

Bölüm	Konu	Temel Kullanım Alanı	Birleştirilmiş Konular
Sosyal Sorumluluk Muhasebesi	Sosyal Etkiler ile Bireysel Girişlerin Ayrımı	Özel Sektör	- Çalışanlar İçin Raporlar -Kaynak Muhasebesi -Endüstriyel Demokrasi
Toplam Etki Muhasebesi	Bir Organizasyonun Direkt Toplam Maliyetlerinin Ölçümü	Özel Sektör	-Stratejik Planlama -Maliyet- Kâr Analizi -Çevresel Muhasebe
Sosyo-ekonomik Muhasebe	Fonlanmış projelerin kamu sektöründe değerlendirilmesi	Özel Sektör	- Maliyet- Kâr Analizi - Sıfır Bütçe Esası -Performans Denetimi -Performans Göstergeleri ve Etkinliği
Sosyal Gösterge Muhasebesi	Sosyal istatistiklerin uzun vadede finansal olmayan tutarının belirlenmesi	Kamu Sektörü	- Devlet Muhasebesi - Devlet İstatistikleri
Şirket Muhasebesi	Küresel terminolojide temsil edilen muhasebeye teşebbüs etme	Kamu ve Özel Sektör	- Teori Sistemleri - Mega - Muhasebe Eğilimleri

Kaynak: (Mathews and Perera, 1991, s. 372)

II. Finansal Raporlama Sistemi ile Maddi Olmayan Varlık Bilgisi

Finansal raporlar, işletmeyle ilgili getiri ve çıktılarının sayısal olarak organize olmuş ifadesidir. Finansal raporlarda performans ölçümü, hem girdiler hem de çıktılar arasındaki ilişki dikkate alınarak düzenlenmektedir.

Günümüzde finansal raporlama uygulamaları, birçok iş dünyası lideri ve finansal analist tarafından iş dünyasında meydana gelen köklü değişikliklere uyum sağlayamadıkları için eleştirilmektedir. (Seetharaman, 2002, s. 130- 131) Kaplan'da (2002) finansal muhasebe ölçümlerini ilgili yani sonuç doğurucu göstergeleri feda etmek pahasına objektiflik ve güvenilirlik üzerinden gereğinden fazla durdukları için bir başka eleştiri de bulunmuştur.

S.Walman'a göre, finansal raporlar, işletmenin en önemli yapı taşları olan insan sermayesi, yapısal sermaye ve müşteri sermayesini ölçmekte ve ifade etmekte başarısızdırlar. Bu finansal raporlar gelecekte yeni buluşlar yapmak kârlılığın artması için sürükleyici ve belirleyici faktör olduğu belirtilen entelektüel sermayenin gelişiminin işletmedeki durumunu yönetme ve yatırımcılara iletmede başarısız olmaktadır. (Seetharaman, 2002, s. 130- 131)

İşletme varlıkları içindeki önemi her geçen yıl daha da artan entelektüel sermaye, görünmeyen varlıklar olması nedeniyle, maddi varlıklara göre ölçümü zor olan varlıklardır. Son yıllarda ağırlık kazanan çalışmalarla entelektüel sermayenin ölçümü ve değerlendirilmesi konusunda çeşitli metotlar ortaya atılmıştır.

Ortak özellikleriyle değerlendirildiğinde metotları iki grup altında toplamak mümkündür. Birinci gruptaki metotlar entelektüel sermayenin parasal değerini ölçmeye yönelik metotlardır. İkinci gruptaki metotlar ise entelektüel sermayeyi oluşturan bileşenlerin performansının izlenmesine yönelik metotlardır.

Maddi varlıkları temel alan ürün amaçlı ekonomiden, maddi olmayan varlıkları temel alan bilgi ve hizmet ekonomisine geçiş trendinin önemi son yıllarda artmıştır. (Kaplan and Norton, 2006, s. 4) Maddi olmayan varlıkların önemi, halka açık bir şirketin defter değeri ile hisse senedi piyasasındaki değerinin karşılaştırılmasıyla kolaylıkla fark edilecektir. Hisse senedi piyasasındaki değer defter değerinden yüksek olması, maddi olmayan varlıkların bir göstergesidir. Bu varlıklar, bilançoda görülmemesine rağmen, gelecekte kazanç elde etme kaynağı olarak görülmektedir. (Hall, 1993, s. 608)

Firma değeri olarak adlandırılan maddi olmayan varlık kavramı, ilk olarak 1980 yılının başlarında maddi olmayan varlık olarak kabul görmüştür. 1980 yılının ortalarında Entelektüel Sermaye kavramı geliştirilmiştir. Daha sonra meslek odaları ve danışmanlar, entelektüel sermayenin ölçülmesine yardımcı olacak tablo ve raporlar hazırlamak için girişimde bulunmuşlardır. Bu raporlar, son yılların popüler konusu olmuş ve 1990 yılının sonlarında girişimci işletmeler tarafından kopyalanarak kullanılmaya başlamıştır. (Guthrie, 2001, s. 27- 41)

Entelektüel sermayenin muhasebede ve modern firmalarda kabul görmesi eş zamanlı değildir. Şirket raporları, zorunlu muhasebe bilgileri gibi belirli bir formatta düzenlenmemesi ve katılımın az olması, bir organizasyonda hesap dökümündeki zorluklar ve bu varlıkların değerinin objektif olarak belirlenememesi, temel problemleri oluşturmaktadır. (FASB 1998, 2001, 2004,).

III. Maddi Olmayan Varlık Bilgisi ve Raporlama

Finansal tablolardan işletme ilgililerinin fayda elde edebilmeleri için, kamuoyuna iletilen bilgilerin, doğru, güvenilir, gerçekçi ve yararlı olması gerekir. Bilişim çağında finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu ortaya koyduğuna şüphe ile bakılmakta ve bu çağda sabit varlıklardan daha çok bilginin değer ifade etmesi, doğal olarak maddi varlıklara dayalı oluşturulan bilançoların, bilginin değerini ortaya koymada yetersiz kaldığı görüşünü ortaya çıkarmaktadır. İşte bu aşamada entelektüel sermaye bilgilerinin de finansal tablolarda yer alması gereği ortaya çıkmaktadır. Entelektüel sermaye bilgilerinin finansal tablolarda sunulmasının muhasebenin temel kavramlarından sosyal sorumluluk, dönemsellik, önemlilik ve tam açıklama kavramlar açısından da gerekli olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. (Karacan, 2007, s. 116)

Finansal ölçüm ve raporlama işlemleri, günümüzden yüzyıllarca önce ve birbirinden uzak çalışan bağımsız şirketler için geliştirilmiş olan bir maliyet muhasebesi modeline bağlı olarak gerçekleştirildiğinden entelektüel sermayenin egemen olduğu ve yönlendirdiği günümüz işletmelerinin sağlıklı bir biçimde değerinin ölçülmesi ve raporlanması, ihtiyacı karşılamakta son derece yetersizdir. Çünkü muhasebe, entelektüel sermaye oluşturmada temel dayanak olan bireysel tutku ve grup dinamikleri ile ilgili yeterli bir bilgiyi sağlayamamaktadır. (Şamiloğlu, 2002)

Borevmann ve arkadaşları, entelektüel sermayeyi ölçme ve raporlama standartlarının henüz emekleme devresinde, kafa karıştırıcı ve yapılandırılmamış olduğuna dikkat çekmektedirler. Bu da yeni bir disiplin için normal bir durumdur.

Entelektüel Sermaye Raporunun olgunlaşması, bu raporun öncüsü olan Danish ve Swedish şirketleri tarafından savunulan metodolojik yaklaşımla gerçekleşmiştir. Ayrıca, ilk kamu Entelektüel Sermaye Raporu, Swedish Skandia şirketi tarafından yayınlanmıştır.

Entelektüel Sermaye Raporu, bir şirketin maddi olmayan kaynaklarının değerini göstermez. Bunun dışında, yönetimin bilgisi dâhilindeki durumu iletir. Ölçümler, tarihler, eldeki planlar ve diğer bilinen faaliyetler, Entelektüel Sermaye Tablosu bütününe parçalarını oluşturur.(Bukh 2001, s.106)

Entelektüel sermaye raporu, bir firmanın bilgi yönetimi etkinliklerini gösterir. Başka bir ifade ile entelektüel sermaye raporları, organizasyonun faaliyetlerini sürdürebilmesini mümkün kılan geniş bilgi kaynaklarının kombinasyonunu gösterir. (Şamiloğlu, 2002)

Entelektüel Sermaye Raporunun bir başka tanımı ise şöyledir; Belirli bir amaç için girişime ait kontrol ve müdahale unsurları olan bilgi yönetiminin faaliyetleri boyunca kullanılan ve geliştirilen yeteneklere veya belirli kaynaklara izin vermek, bilgi yönetiminde şirket çabasının şimdiki durumunu göstermek ve fotoğrafını çekmektir. (Mouritsen 2002, s. 11)

Entelektüel sermayenin raporlanması, varlıkların daha açık bir şekilde tanınmasının sağlanması ile kaynak tahsisinin etkinliği ve içi yönetimin geliştirilmesi açılarından faydalar sağlar. Diğer faydalar ise şeffaflığın artması ile çıkar grupları için daha detaylı enformasyon ve kaynakların sermaye piyasasında daha etkili ve verimli tahsisini içermektedir. (Alagöz, Peynirci, 2007)

Entelektüel varlıkların ölçümü ve raporlanması büyük bir gereklilik haline gelmesine rağmen, bu alandaki gecikmelerin önemli nedenlerinden birincisi, raporlamanın rekabet açısından stratejik bilgilerin herkes tarafından öğrenilebilmesi sonucunu doğuracağı, ikinci olarak bilgi kirliliğine ortam hazırlayacağı ve geçerliliğinin ispatlanması mümkün olmayan gelecekle ilgili bilgiler sunarak kullanıcı riskini ortaya çıkarabileceği iddia edilmektedir. (Şamiloğlu, 2002)

Entelektüel sermayeyi yönetmek ve izlemek için muhasebe bilgi sistemleri tasarlanmalı, ölçümler, endeksler, kıyaslamalar ve politikalar içerecek şekilde entelektüel sermaye için genel kabul görmüş raporlama sistemleri geliştirilmelidir. (Edvinsson, 1997)

Birçok ülkede maddi olmayan varlıkların muhasebeleştirilmesi ve mali tablolara aktarılmasında birbirinden farklı uygulamalar bulunmaktadır. Bazı ülke düzenlemeleri son derece muhafazakâr kurallar içerirken, bazı ülkelerde daha liberal uygulamalar geliştirilmiştir. (Cravens and Guilding, 2001, s. 197-221)

Günümüzde maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin en gelişmiş kuralların Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards, IAS /IFRS) olduğu açıktır. Bu kapsamda, maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin kurallar, birden fazla muhasebe standardında yer almaktadır. Maddi olmayan duran varlıkların finansal tablolarda raporlanmasıyla doğrudan ilgili standart "IAS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" standardıdır. (Çelik, O., Çelik, Ş., 2010, s. 25).

IV. Gönüllü Bilginin İletişiminde Rekabet Avantajı Yaklaşımı

Maddi olmayan varlıklar, önemi çoğu zaman dikkate alınmamış olsa da, her zaman şirket performansının gerçek belirleyicisi olmuşlardır. (Şamiloğlu, 2002)

Bazı yazarlar, performans uygulamalarıyla belirli bir seviyede saygınlık sağlayan bir şirketin başarısını sosyal konularla ilişkilendirmişlerdir. (Clark, 2000, s. 363–380, Owen 2000, Driscoll and

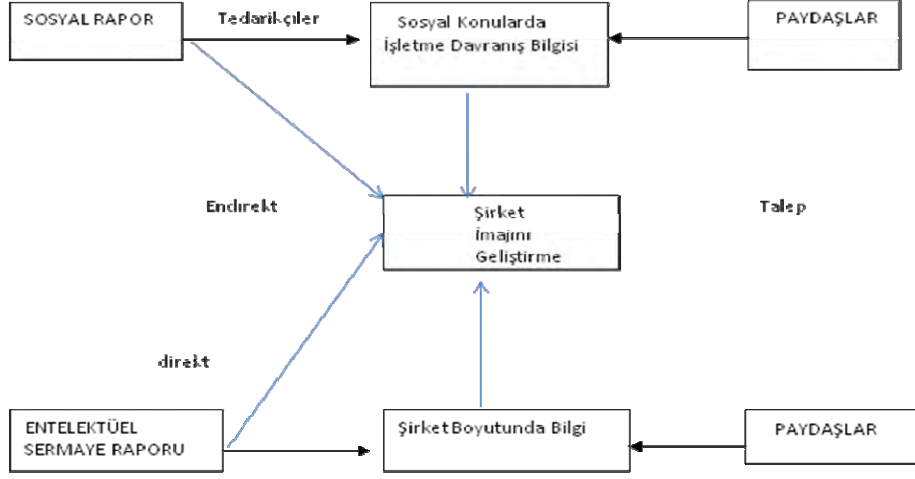
Crombie 2001, EU 2001 v.d.) Diğer yazarlar, sürdürülebilir prensiplerin uygulanabilmesi için kurumsal sosyal sorumluluğun desteklenmesinin gerekliliğine dikkat çekmişlerdir. (Stead and Stead 2000, Davidson 2002, Van Marrewjik and Werre 2003 ve diğerleri) Her iki yaklaşım da şirketler tarafından bütünleştirici davranış olarak kabul edilmektedir.

Maddi olmayan varlıklar, ilgililere iletilmesi zor olan değerlerdir. Diğer değerlendirilebilir özellikler, bilginin düşük marjinal maliyetleridir. Şirketler, çeşitli amaçlar için maddi olmayan varlıklarının avantajlarını kullanabilirler. Örneğin marka ismi kabulünde, şirketin yeni bir ürünü piyasaya sürmek için verdiği destek, bu türdür. Böylece şirketin, bu tür bilginin iletişimi aracılığıyla yönetsel imaj veya çok iyi bir üne kavuşması, özellikle bu konu ile ilgilidir. (Healy and Palepo 1995, s.111–140,)

Şirket, maddi olmayan varlıklarından elde ettiği bilgi ve fırsattan daha çok bilginin akıcılığını önemsemelidir. Bu durum, sosyal faaliyetlerden elde edilen maddi olmayan iletişim ilişkilerinden, sosyal görünüme kadar imaj geliştirme ve tanıtım için büyük bir imkân sağlar. Şüphesiz, şirketin herhangi bir faaliyet içerisinde, personeline vermiş olduğu vaat ve destekler, çalışanları cesaretlendirme ve geliştirmenin yanında, farklı sosyal faaliyetlere karşı daha çok arzu edilen amaçlara ulaştırır. (Story and Price 2006, s. 39–51 and Wilcox 2006, s. 184) Bunun yanında, şirketler, işverenlerin vaatlerini yerine getirmekle kalmayıp, aynı zamanda sendikaları, kamu yöneticilerini ve ilgili gruplarla beraber çalışanları da içine alan farklı gruplarla görüşerek, dış dünyaya bu bilgiyi pazarlık aracı olarak ta sunabilmelidir.

Ayrıca, teknolojik değerlerin dışında, yeni doğal kaynakların ve yeni teknolojik süreçlerin kullanımı ile elde edilen avantajlar, yenileme kapasitesi ve doğal çevreyi koruma hakkında şirketin vaatlerini kamuya göstererek, halkla ilişkilerin etkinliğini de sağlamış olacaktır. (Solomon and Darby 2005, s. 27–47)

Halkla ilişkileri amaçlayan şirketler, sosyal iletişimi yüklenmek zorundadırlar. Maddi olmayan değerleri kabul eden ve faaliyetlerini bu çerçevede gerçekleştiren şirketler, rekabet avantajı elde etmede önemli bir üstünlük sağlamış olacaklardır. Diğer bir nokta da, maddi olmayan varlıkların açıklanmasıdır. Şirket imajını geliştirmek isteyen ve araştırma yapan şirketler tarafından sıklıkla ifade edilmektedir. Entelektüel sermaye raporu, maddi olmayan varlıkların yorumu ve detaylandırılması ile şirket varlıklarının değerinin araştırılması, şirket için açık bir tanıtım olacaktır.



Kaynak: (Polo, Vazquez, 2008, s.358)

Şekil 1: Sosyal Rapor ve Entelektüel Sermaye Raporu Bütünleşik Modeli

V. Sosyal Raporlar ve Entelektüel Sermaye Raporları

Entelektüel Sermaye Raporu içindeki Sosyal Raporun birleştirilmesinde aşağıdaki beş husus dikkate alınmaktadır.

a) Karşılaştırma modelinin azlığı, (Moneva and Liema 1996, s. 317) herhangi bir bilgi türünün gönüllü açıklanmasında muhtemel en önemli problemlerden birisidir. Şirketler, açıklama metotları ve yapısal uygulamalarındaki düzeni kaybettiklerinde, değişken formülleri tercih ederler. Bu açıdan, son yıllarda Entelektüel Sermaye Raporu standardizasyonunda amaçlanan rehberlik formlarında önemli artışlar göze çarpmaktadır. Bu formların temel amacı, homojen bir yapıya katkı sağlamak için diğer tabloların daha uygun formlarla nasıl hazırlanabileceğine dair öneri sunmaktır. (Danish, DATI 1997, 2003) Nordic (Nordic Industrial Fund, 2001.) and Meritum (Canibano 2002)

b) Sosyal grupların umursamazlığı, (Moneva, Liema, 1997, s. 371) mevcut karşılaştırılabilir modellerle sosyal araçlar ilgilenmemektedir. Sosyal ve maddi olmayan bilgi için düzenli olan modellerin azlığı, bilginin güvenilirliği, sunulan bilginin gönüllü bir şekilde açıklanmasının önünde çok ciddi problemlerden birisidir. Maddi olmayan bilgi miktarının kriterinin bulunmamasından dolayı, gerçek bir dezavantaj olan bu tür açık bir bilginin güvenilirliği, şüpheleri ve dış eleştirileri içinde barındıracaktır. Ölçüm kriterini karşılaştırılabilme ve daha faydalı kılmak için Entelektüel Sermaye Raporu standardizasyonu, önemli bir konu olacaktır.

c) Hazırlık maliyetlerinin yüksek olmasından dolayı, Sosyal Raporun iletişimden çıkarılması, (Moneva, Liena, 1997, s. 371) Moneva ve Liena tarafından sunulan farklı şirket sonuçları ve sosyal bilginin iletişimi arasındaki ilişki, şirket imajını ve çevresini değiştirmektedir.

Entelektüel Sermaye Raporundaki sosyal bilginin bütünleşmesi, direkt hazırlık maliyetlerini azaltacaktır. Gönüllü raporların ve sosyal rapor hazırlık maliyetlerinin azalması, şirketi bu iki temel konudaki faaliyetler için cesaretlendirebilir.

Sosyal konularda tanım yetersizliği, (Moneva, Liena 1997, s. 371) Entelektüel Sermaye Raporunun kullanımı önerilirse, sosyal iletişim ve doküman bir bütün olarak hazırlanması aynı rekabet amacı için kullanılmış olacaktır. Sosyal performansta kâr araştırılırken, Sosyal Rapor için amaç, şirketin finansal faaliyetlerinin takibi değildir. Bu yüzden, bu raporların büyük faydası, rekabet avantajından dolayı hazırlanan veya hali hazırda sunulan Entelektüel Sermaye Raporu ile sosyal bilginin ele alınması ve şirketin bu bilgiler doğrultusunda yatırım yapmasıdır.

d) İlgili duyan kullanıcıların sayısındaki artış, Entelektüel Sermaye Raporu, dış gruplar ile öncelikle iletişim için bir aracı olarak Sosyal Raporun kullanımının aksine, iç ve dış kullanıcılar için dizayn edilen bir yönetim dokümanıdır. Bu doküman, daha çok organizasyon üyeleri arasında sorumluluk performansı hakkında iletişimin yenilenmesine ek olarak Entelektüel Sermaye Raporu ve Sosyal Raporun bütünleşmesi için sunulmuştur.

Aşağıda sosyal rapor ile Entelektüel Sermaye Raporunun prensip özelliklerini göstermektedir. (Polo, Vazquez, 2008, s.358)

Tablo 2: Sosyal Rapor ve Entelektüel Sermaye Raporunun Prensip Özellikleri

Kavram	Sosyal Rapor	Entelektüel Sermaye Raporu
Amaç	Şirketin faaliyet ve diğer etkinliklerini iletme	Şirketin maddi olmayan soysal rapor ve değer oluşturan kapasite ilişkisini iletme
Hedef	Toplumun bütün kesimleri	İç ve Dış paydaşlar
İçerik	Personel Bilgisi Çevresel Bilgi Étik faaliyet bilgisi	İnsan Sermayesi: İnsan kaynakları ile maddi olmayan değerlerin ilişkilendirilmesi, Yapısal Sermaye: Şirketin iç süreçleri ile maddi olmayan değerlerin ilişkilendirilmesi İlişkisel Sermaye: dış ilişkilerden doğan maddi olmayan değerler
Format	Standardize edilmemiş	Standardize edilmemiş
Metot	Göstergeler	Göstergeler
Kapsam	Sınırlı	Küresel
Tarih	Son dönemin ortası	Son dönem

Tablo II de Entelektüel Sermaye Raporu ve Sosyal Rapor arasındaki farklar ve temel benzerliklerin özellikleri ele alınmıştır. İki raporun bilinen kapsam ve amacının, birbiriyle uyumlu olduğu ve iki raporun içeriğinin örtüştüğü görülmektedir. Bütünleşme iki temele dayanmaktadır. (Polo, Vazquez, 2008, s.359)

Bu raporlar için ortak bir amacın varlığı: Entelektüel Sermaye Raporu ve Sosyal Rapor hem direkt hem de endirekt olarak daha iyi bir kurumsal imajın inşası için ortak bir amaca sahiptirler. Ekonomik kabuller yerine sosyal kabullere ilgi, Entelektüel Sermaye Raporunun olumlu varsayımlarını öne çıkarmaktadır.

- Entelektüel Sermaye Raporunun birçok ortak unsurunun bulunması: Entelektüel Sermaye Raporuna bakıldığında sosyal raporda bulunan ve çok sayıda maddi olmayan varlıkları içine aldığı görülmektedir. Eğer sosyal bilgi ile az da olsa benzeşen diğer maddi olmayan varlıklar ilave edilse, sosyal raporun kapsamında Entelektüel Sermaye Raporundaki benzer unsurlar bulunabilir. Bu örtüşme, İtalya'daki kamu ve özel sektörde deneysel olarak ispatlanmıştır. (Del Bello 2006, s. 440–456)

Bu şekilde, bir yönetici, sorumluluk performansından bağımsız sade maddi olmayan bir varlıktır. Ayrıca, eğer organizasyonda insan sermayesi mevcut ancak sosyal yapı yeterli değilse, bir şirketin toplumsal sorumluluk algısının eksik olduğu söylenebilir. Bu anlayışta, entelektüel sermayede artan maddi olmayan varlıkların yerleşmesinin önemi diğer performanslar ile açıklanabilir. (Del Bello 2006, s. 440–456)

- Hazırlanan raporların direkt maliyetlerindeki azalmadan elde edilen faydalar ve bütünleşmiş bilginin geleceği, muhasebe tarafından henüz düzenlenmemiştir. İlk olarak, raporların karşılaştırılabilirlikteki uyumun etkileri, önem verilmesinin gerekliliğine işaret etmektedir. İkinci olarak raporları birleştirme ile beraber bilgideki azalma ve gruplama, diğer hazırlık maliyetlerini de azaltacaktır. Sosyal rapor ve entelektüel sermaye raporu gibi iki gönüllü rapor, çok geniş bir kapsama sahiptirler. (Del Bello, 2006, s. 440- 456).

VI. Sonuç

Literatüre bakıldığında iki tür sosyal raporlama tablosunun uygulandığı görülmektedir. Birincisi, sosyal faaliyetler, çalışanlar ve doğal çevre gibi üç grupta toplanan, sosyal sorumluluk hakkında yayınlanmış bilgi içerikleridir. İkinci tablo ise, sosyal raporda güveni öne çıkaran sosyal bilginin kullanılmasıdır. Bilgi kanallarına sahip ve sosyal sorumluluğu yerine getiren şirketler, bu iletişim ile rekabet avantajı elde edeceklerdir.

Maddi olmayan varlık bilgisi, şirketlerde rekabet avantajı oluşturduğundan, farklı kullanıcıların tekrarlanan bilgi taleplerinin önemli bir unsurunu oluşturmaktadır. Geleneksel tablolarda yer almayan maddi olmayan varlık bilgisinin şirketin imajının gelişmesi ile ilişkili olduğu ifade edilebilir.

Bazı şirketler, insan sermayesi, yapısal sermaye ve ilişkisel sermaye gibi maddi olmayan üç varlık türünün Entelektüel Sermaye Raporundaki yer alması ile bilgi taleplerini tatmin etmişlerdir.

Çalışmada, sosyal bilgi ile raporlamanın ayırımı ele alınmıştır. Sosyal sorumluluğunun yerine getirilmesinde Sosyal Rapor ve raporlama arasındaki prensip özellikleri analiz edilmiştir. Aynı zamanda, sosyal sorumluluk muhasebesi ile ilişkisi açıklanmıştır. Takiben muhasebe raporlama sistemi ile maddi olmayan bilginin bir analizi sunulmuştur. Önceleri şirketin maddi olmayan boyutu hakkında tamamlayıcı bir rapor olarak Entelektüel Sermayesi Raporu (Intellectual Capital Report ICR) analiz edilmiştir. Daha sonra gönüllü bilgi iletişiminin rekabet amacı ele alınmıştır. Son olarak maddi olmayan bilginin raporlanmasında bir sosyal içeriğin bilgi bütünlüğü ve iki tür dokümanın uyumu sunulmaktadır.

Çalışmada, şirketin yalnız bilgiyi iletmedeki etkinliği değil, aynı zamanda kurumsal değer artışının ve rekabet avantajının elde edilmesi, bilginin doğru sunulmasıyla ilgili olduğu vurgulanmıştır.

Sonuç olarak, sosyal bilgi varsayımlarına odaklanılmıştır. Şirketin Sosyal Rapor ve Entelektüel Sermaye Raporları bütünleştirilmiştir.

Kaynaklar

- Acar D., Dalğar H., Entelektüel Sermayenin Ölçülmesinde Muhasebe Bilgi Sisteminin Katkısı, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl 4, sayı 14, Ocak 2005, s. 23- 40
- Alagöz_A., Özpeynirci_R, Bilgi Toplumunda Entelektüel Varlıklar ve Raporlanması Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, (C.IX ,S.II, 2007) s. 167- 184
- Ante, P., Intellectual Capital - Does It Create or Destroy Value? Measuring Business Excellence, 8, no. 1, 2004, s. 62- 68
- Birkinshaw, J., “Making Sense of Knowledge Management”, Ivey Business Journal, London, Mar. /April, 2001
- Bukh, P.N., Larsen, H.T., Mouritsen, J., Constructing Intellectual Capital statements. Scandinavian Journal of Management 17, 2001, s. 87–108.
- Cañibano Calvo, L., Sánchez Muñoz, M.P., García-Ayuso Covarsí, M., Chaminade
- Clark, C.E., Differences Between Public Relations and Corporate Social Responsibility: an Analysis. Public Relations Review 26 (3), 2000 s. 363–380.
- Cordazzo, M., IC Statements vs. Environmental and Social Reports: an Empirical analysis of Their Convergences in the Italian Context. Journal of Intellectual Capital 6 (3), 2005, s. 441–464.
- Cravens K.S. and Guilding C “Brand Value Accounting: an International Comparison of Perceived Managaerial Implications” Journal of

- International Accounting , Auditing and Taxation, Vol.10, 2001, s. 197- 221
- Çelik O., Çelik, Ş.H.F., İşletmenin Maddi Olmayan Duran Varlıklar Üzerindeki Kontrolü: Finansal Raporlamaya Hukuksal Bir Bakış, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl: 10, Sayı: 31, Mayıs, 2010, s. 23- 39
- Danish Agency for Trade and Industry (DATI), 2003 Intellectual Capital Statements. The New Guideline. DATI, Copenhagen.
http://www.videnskabsministeriet.dk/fsk/publ/2003/guideline_uk/guideline_uk.pdf.
- Davidson, H., The Committed Enterprise. Butterworth-Heinemann, Oxford. 2002
- Del Bello, A., Intangibles and Sustainability in Local Government Reports: an Analysis into an uneasy Relationship. Journal of Intellectual Capital 7 (4), 2006, s. 440–456
- Dess, G. G. ve Ireland, R. D. ve Zahra, S. A. ve Floyd, S. W ve Janney, J .J. ve Lane, P. J.). Emerging Issues in Corporate Entrepreneurship, Journal of Management, 29, no: 3, 2003, s. 351-378
- Edvinsson L., “Developing Intellectual capital at Scandia”, Long Range Planning, Vol.: 30, No:3, June 1997
- Financial Accounting Standards Board, 2001a. Improving Business Reporting: Insights into Enhancing Voluntary Disclosures. www.fasb.org.
- Financial Accounting Standards Board, 2001b. Business Combination. SFAS 141. www.fasb.org.
- Financial Accounting Standards Board, 2001c. Goodwill and Other Intangible Assets. SFAS 142. www.fasb.org.
- Gray, R., Kouthy, K., Lavers, S.,. Corporate Social and Environmental Reporting. A Review of the Literature and a Longitudinal Study of UK Disclosures. Accounting, Auditing and Accountability Journal 8 (2), 1995, s. 47–77.
- Guthrie, J., The Management, Measurement and the Reporting of Intellectual Capital. Journal of Intellectual Capital 2 (1), 200, s. 127–41.
- Hall, Richard “A Framework Linking Intangible Resources and Capabilities to Sustainable Competitive Advantage,” Strategic Management Journal, 14/8: 1993, s. 607-618.
- Hardjono, T.W., van Marrewijk, M., The Social Dimensions of Business Excellence. Corporate Environmental Strategy 8 (3), 2001, s. 223–233.
- Healy, P.M., Palepu, K.G., The Challenges of Investor Communication: the Case of CUC International, Inc. Journal of Financial Economics 38 (2), 1995, s.111–140.
- International Accounting Standards Board,. NIC 38 Intangible Assets. IASB, London. <http://www.iasb.org>. 1998

- International Accounting Standards Board, NIC 38 Intangible Assets Revised. <http://www.iasb.org>. 2004.
- Kaplan, Robert S. / Norton, David P. *Strateji Haritaları: Gayri Maddi Varlıkları Maddi Sonuçlara Dönüştürmek* (İstanbul: Alfa Yayıncılık), 2006
- KARACAN, S., *Entelektüel Sermayenin Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Sunulması*, Orient Yayınları, 2007, s. 116
- Ligteringen, E., Zadek, S., *The Future of Corporate Responsibility Standards*. Accounting Forum 4, 2004, s. 6–17.
- Mathews, M., Perera, M., *Accounting Theory and Development*. Chapman and Hall, Melbourne. 1991
- Moneva, J.M., Rivera-Lirio, J.M., Muñoz-Torres, M.J., *The Corporate Stakeholder Commitment and Social and Financial Performance*. Industrial Management & Data Systems 107 (1), 2007, s. 84–102.
- Mouritsen, J., Bukh, N., Larsen, H.T., Johansen, M.R., *Developing and Managing Knowledge Through Intellectual Capital Statements*. Journal of Intellectual Capital 3 (1), 2002, s.10–29.
- Naktiyok, Atılhan, “Entelektüel Sermaye: Yöneticilerin Entelektüel Sermaye Göstergelerinin Faydasına İlişkin Algıları,” *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 18, Sayı 1-2: 2004, s.389-411.
- Nordic Industrial Fund, *Intellectual Capital. Managing and Reporting. A Report from the Nordika Project*. At: http://www.nordicinnovation.net/-img/Nordikareport_-_Final.pdf. 2001
- Polo Francisca Castilla, Vázquez Dolores Gallardo, *Social Information within the Intellectual Capital Report*, Journal of International Management 14, 2008, s. 353–363
- Pfeil, O. P. (2003). *The Valuation of Intellectual Capital*. Working Paper Series. İndirilme Tarihi:5 Mart 2004. [www.web: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=388100](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=388100)
- Rylander, A. ve Jacobsen, K. ve Roos, G., *Towards Improved Information Disclosure on Intellectual Capital*. International Journal of Technology Management , 20, 2000, s. 715-741.
- Sanchez, Antonio Aragon / Marin, Gregorio Sanchez “Strategic Orientation, Management Characteristics and Performance: A Study of Spanish SMEs,” *Journal of Small Business Management*, 43/3: 2005, s. 287-308.
- Seetharaman, A., H.H., Sooria, A.S. Saravanan, “Intellectual Capital Accounting and Reporting in the Knowledge Economy” *Journal of Intellectual Capital*, Vol., 3, No:2, MCG University Press, Bradford, 2002
- Solomon, J.F., Darby, L., *Is Private Social, Ethical and Environmental Reporting Mythicizing or Demythologizing Reality?* Accounting Forum 29, 2005, s. 27–47.

- Stead, J.G., Stead, E., Eco-Enterprise Strategy: Standing for sustainability, *Journal of Business Ethics*, 24 (4), 2000, s. 313–330.
- Story, D., Price, T.J., Corporate Social Responsibility and Risk Management, *Journal of Corporate Citizenship* 22, 2006, s. 39–51
- Şamiloğlu, F., Entelektüel Sermaye, Gazi Kitabevi, Ankara, 2002, s. 222
- Tua, J., Gonzalo, J.A., La Responsabilidad Social del Auditor. *Técnica Contable* 466, 1987, s. 435–466.
- Van Marrewijk, M., Werre, M., Multiple Levels of Corporate Sustainability, *Journal of Business Ethics* 44 (2/3), 2003, s. 107–120.
- Wilcox, T., Human Resource Development as an Element of Corporate Social Responsibility, *Asia Pacific Journal of Human Resources* 44 (2), 2006, s. 184.
- Zhou, A.Z, Fink, D. The Intellectual Capital Web A Systematic Linking of Intellectual Capital and Knowledge Management, *Journal of Intellectual Capital* Vol.4, No.1, 2003, s. 37- 39