

# Muhasebe İçin Yeni Ufuklar: Sosyal Muhasebe

**Prof. Dr. Özer Ertuna**  
Okan niversitesi

## **zet**

Günümüzde, alışageldiğimiz “finansal muhasebe” artan bir ivme ile çok önemli bir dönüşüm yaşamaktadır. Bu dönüşüm çerçevesinde muhasebenin ilgi alanı genişlemekte, muhasebe daha geniş kitlelerin veri ihtiyaçlarına cevap vermenin yollarını aramaktadır. Bu dönüşümü tetikleyen gelişmeler, şirket paydaşlarının önem kazanması, şirket sosyal sorumluluğu bilincinin gelişmesi, sürdürülebilirlik ihtiyacı ve vre kirlenmesinin insanlığı tehdit etmesi oldu.

Muhasebenin ilgi alanı üç boyut üzerinde gelişmektedir. Bunlar şirket faaliyetlerinden etkilenen paydaş, ekonomik vrenin tanımlanması, etkilenme ve etkileme alanlarının saptanması ve etkilenme ve etkileme ltlerinin saptanması. Yeni şekillenen muhasebe çeşitli adlar altında gelişmekte olmakla beraber, sosyal muhasebe hedefine doğru gelişmektedir.

Sosyal muhasebe paydaş tanımlaması; paydaş ihtiyaçlarının saptanması bu ihtiyaçların veri ve ltlerinin geliştirilmesi; neticede toplanan ve işlenen veri ve ltlerin raporlaştırılması alanında faaliyet gösterecektir.

Günümüzde uyguladığımız finansal muhasebe, sadece sermaye sahiplerinin, sadece kar beklentilerinin saptanmasında, sadece kanıtlanabilir finansal verileri kullanmaktadır. Oysa sosyal muhasebe tüm paydaşların, şirket faaliyetleriyle ilgili tüm beklentilerine cevap veren her türlü veri ve ltleri saptamak, işlemek, değerlendirmek ve rapor etmek amacını gütmelidir.

Sosyal muhasebe, muhasebe dalı için çok önemli bir gelişme alanı vaat etmektedir. Bu alışma sosyal muhasebeyi, boyutlarını, bugünkü ulaştığı düzeyi ve potansiyellerini anlatmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe, Muhasebenin Geleceği, Sosyal Muhasebe

**JEL Sınıflandırması:** M 41, M 49

## **Abstract (New Horizons For Accounting: Social Accounting)**

Currently financial accounting function is going through an accelerated transformation. In this transformation the area of interest of the accounting function is expanding to serve the information needs of a greater number of interest groups' wider spectrum of interests with financial, economic, social and environmental data related to

the performance of companies. This transformation is initiated by the developments in stakeholder, corporate social responsibility, sustainability and environmental protection concepts.

The area of interest of accounting function is developing in three dimensions. These are, specifying the interest groups (that is types of stakeholders), types of interest of each interest groups, and the measurement of each type of interest. The emerging accounting function can be named “social accounting”.

Social accounting can be defined as an accounting function that specifies the interest groups, defines their interests, develops measures appropriate to measure for the interests defined, and collecting, analyzing and reporting the relevant data related to these measures.

The financial accounting practice today aims at reporting only the financial interest (profit) of the shareholders, using verifiable financial data. On the other hand, the social accounting aims at reporting on all the interests of all the shareholders using all financial, quantitative or qualitative data. Social accounting processes this data and reports it.

Social accounting presents very fruitful research areas for accounting function. This paper discusses the dimensions of the social accounting, the current level of accomplishments and its potentials.

**Keywords:** Accounting, The Future of Accounting, Social Accounting

**JEL Classification:** M 41, M 49

## 1. Giriş

Günümüzde, alışageldiğimiz “finansal muhasebe” artan bir ivme ile çok önemli bir dönüşüm yaşamaktadır. Bu dönüşüm çerçevesinde muhasebenin ilgi alanı genişlemekte, muhasebe daha geniş kitlelerin veri ihtiyaçlarına cevap vermenin yollarını aramaktadır. Henüz bu yeni ilgi alanları net bir şekilde tanımlanmamış, bu alanlarda muhasebenin ne gibi hizmetler verebileceği, bu hizmetleri ne şekilde sunacağı ortaya çıkmamıştır. Ama bu alanlarda araştırmalar ve çalışmalar giderek artmaktadır. Günümüzde bu araştırma ve çalışmalar “sosyal muhasebe”, “sosyal ve çevre muhasebesi”, “şirket sorumluluğu raporlaması”, “şirket sosyal sorumluluğu raporlaması”, “finansal olmayan raporlama”, “sürdürülebilirlik muhasebesi” adları altında yürütülmektedir.<sup>1</sup> Henüz bu alanların da sınırları net olarak belirlenmemiştir.

---

<sup>1</sup> [http://en.wikipedia.org/wiki/Social\\_accounting](http://en.wikipedia.org/wiki/Social_accounting) , Ulaşım tarihi 15 Mayıs 2012

Bugün için söylenebilecek olan tek şey, ilgi alanının genişlemesindeki yöndür. Muhasebenin ilgi alanı mali bilgilerden, ekonomik bilgilere, ekonomik bilgilerden sosyal bilgilere ve oradan da çevre bilgilerine doğru genişlemektedir.

Günümüzde pek çok akademik çalışmalara konu olan şirketlerin kamuyu aydınlatma sorumluluğu, bu aydınlatmanın kapsam ve şeffaflık düzeyi sosyal muhasebenin gelişmesine de katkıda bulunacaktır. Ancak kamuyu aydınlatma akımı OECD'nin hazırladığı kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde gelişmektedir. Sosyal muhasebe araştırma ve çalışmalarının odak noktası ise şirketlerin paydaşlarıyla, sosyal, kültürel ve ekolojik çevrelerine karşı sorumlulukları olacaktır. Diğer yandan, kamuyu aydınlatma çalışmaları pek çok yönden özellikle de nicelikli olmayan bilgilere nitelik boyutu kazandırmada sosyal muhasebe çalışmalarına ışık tutacaktır. Kamuyu aydınlatma çalışmalarında çeşitli endeksler geliştirilmiştir. Ertuna ve Tükel (2008) tarafından geliştirilmiş olan Kamuyu Aydınlatma Endeksi (KAE)<sup>2</sup> bunlara iyi bir örnektir.

Sosyal muhasebe dalındaki akademik çalışmaların pratik hayata yansması da eskiye nazaran daha etkin olacaktır. Sosyal ve ekolojik sorunların önemi arttıkça ve sosyal sorumluluk bilinci geliştikçe pek çok ulusal veya uluslararası kurum sosyal ve ekolojik etkileri ölçme ve rapor etme konusunda çaba göstermektedir. Bu çabalara en iyi örneklerden biri, sürdürülebilirlik muhasebesi alanında faaliyet gösteren “Küresel Raporlama Girişimi” (Global Reporting Initiative, GRI) adındaki girişimdir. GRI, kar gütmeyen, kurumların ekonomik, çevresel ve yönetim performanslarının raporlanması ile ilgili standartlar geliştiren bir kurumdur.<sup>3</sup> Kurum geliştirdiği standartları akademik dünyanın da içinde olduğu geniş bir katılımı oluşturmaktadır. Kurum ilk standartlarını 2000 yılında, ikinci nesil standartları 2002 yılında yayınlamıştır. Günümüzde uygulanan G3 (üçüncü nesil) standartlar 2006 yılında geliştirilmiştir.<sup>4</sup> G4 standartları çalışmaları halen sürdürülmektedir.

<sup>2</sup> Public disclosure index (PDI)

<sup>3</sup> GRI'nin resmi sitesi: <https://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx>

<sup>4</sup> Üçüncü nesil (third generation) standartlar için bakınız: <https://www.globalreporting.org/resource/library/G3.1-Comparison-Sheet.pdf>

Bugün itibariyle 60 ülkede 3000 kuruluş bu standartlar çerçevesinde rapor hazırlamaktadır.<sup>5</sup>

## 2. Sosyal Muhasebe Gereğini Yaratın Akımlar

Sosyal muhasebe akımının arkasında, son yıllarda işletme dalında ortaya çıkan temel akımlar bulunmaktadır. Bu temel akımlardan en önemli olanları, paydaş, şirket sosyal sorumluluğu, sürdürülebilirlik ve çevre kirlenmesi konularında gerçekleşmiştir.

Yakın bir tarihe kadar şirketlerin sermaye sahiplerine hizmet etmekle sorumlu oldukları kabul edilirdi. Esasında bu kabul, kapitalist sistemin temelinde yatan bir kabuldü. 1990 sonrasında pek çok paradigmanın değiştiği gibi bu kabul de değişmek zorunda kaldı. Giderek şirketlerin sadece sermaye sahiplerine karşı sorumlu olmadıkları, bütün “paydaşlarına” karşı sorumlu oldukları görüşü akademik çevrelerde kabul gördü. Bu kabul öyle güçlü hale geldi ki, şirket yönetimleri de bu paradigma değişikliğini kabul etmek zorunda kaldı.<sup>6</sup> Şirketlerin paydaşları şirket faaliyetlerinden etkilenen tüm kişiler, zümreler ve çevre olarak tanımlandı. Bir zamanlar şirketlerin tek amacının ortakları için kar ve değer sağlamak olduğuna inanılırken, yeni yaklaşımlar altında şirketlerin amacının tüm paydaşlarına değer yaratmak olduğu kabul görmeye başladı. Zaman içinde hem paydaşlar, hem de paydaşların şirketlerden beklentileri netlik kazanmaya başladı. 1990’larda Elkington (1997) Üçlü Alt Çizgi (Tripple Bottom Line) anlayışının yayılmasına neden oldu. Bu “Üçlü Alt Çizgi”, şirketlerin ekonomik, sosyal ve ekolojik etkilerinin değerlendirilmesini gerektiriyordu. Reinders (2003) “İnsan, Doğa ve Kar prensibi” (People Planet Profit principle) uygulamasının başarılı örneklerini sergiledi. Reinders’in değerlendirmesine göre, şirket sosyal sorumluluğu şirketlerin insan gücüne ve çevreye duyarlı olmasını gerektiriyordu. İlginç olan, şirketlerin çalışanları lehine ve çevre koruması yönünde yaptıkları harcamalar (veya yatırımlar) pek çok kişinin sandığı gibi karı azaltmıyor; hatta karın artırılması için fırsat

---

5 Bakınız: [http://en.wikipedia.org/wiki/Global\\_Reporting\\_Initiative](http://en.wikipedia.org/wiki/Global_Reporting_Initiative)

6 1990 sonrası küreselleşme akımının şirket sosyal sorumluluğu üzerindeki etkilerini daha iyi değerlendirmek için bakınız: Ertuna ve Ertuna (2009).

yaratıyordu. Hollanda'daki pek çok şirket insan faktörüne ve çevreye duyarlı hareket ederek karlarını arttırmıştı.

Son zamanlarda gelişen kavramlardan en önemlisi şirketlerin sürdürülebilirliği (corporate sustainability) kavramıdır. Sürdürülebilirlik şirketin uzun bir dönem sağlıklı yaşaması anlamındadır. Zaman içinde bu kavram daha da güçlendirilerek sürdürülebilir gelişme kavramına dönüştürüldü. Sürdürülebilirlik veya sürdürülebilir gelişme, şirketin paydaşlarıyla ilişkilerinin sürdürülebilirliğine veya sürdürülebilir gelişmesine bağlı olduğu kabul gördü.<sup>7</sup> Bu da şirketlerin paydaşlarının ihtiyaçlarına cevap vermesini gerektiriyordu. Şirketlerin sürdürülebilirliği, şirketlerin faaliyetlerinden etkilenen kişi, kurum ve çevre üzerindeki etkilerinin, mali, ekonomik ve sosyal etkilerin değerlendirilmesinden daha fazlasının gerektiği kabul görmeye başladı. Bu görüşe göre, şirketlerin sürdürülebilirliği, şirketlerin paydaşlarının beklentilerine uygun hareket edip etmediklerini değerlendirmeye yarayan ölçüler geliştirmelerini ve elde edilen sonuçlar çerçevesinde paydaşlarıyla etkin iletişim bağları kurmalarını gerektirmekteydi. Bu da bugünkü muhasebe uygulamalarımızın ilgi alanını genişletmemizi; muhasebe uygulamalarımızı mali, ekonomik, sosyal, kültürel ve çevre ile ilgili verileri de içine alacak şekilde geliştirmemize yol açtı.

### **3. Sosyal Muhasebe Tanımı**

Bugünkü uygulandığı şekliyle finansal muhasebenin yapısı, şirketin sermayedarlarına (sahip, ortak veya hissedar) karşı sorumluklarına cevap verecek şekilde geliştirilmiştir. Finansal muhasebenin amacı, ilkeleri ve uygulanış şekli ortak çıkarlarına hizmet etmektir. Şirket hissedarlarının şirketten beklentilerinin, çok kısıtlı olarak “kar” etmek olduğu kabul edilmiş ve finansal muhasebe karın gerçeği yansıtacak bir şekilde saptanmasını temel amacı olarak tanımlamıştır.

Sosyal muhasebe, şirketin, sadece sermayedarlarına karşı değil, tüm paydaşlarına karşı sorumluluğunun gerektirdiği bilgileri derlemek, düzenlemek ve sunmak amacına yöneliktir. Sosyal muhasebe bu amacı

---

<sup>7</sup> Bakınız Francesco, P.ve Antonio, T. (2006).

gerçekleştirecek şekilde genişlemektedir. Ancak, paydaş tanımlaması net bir tanımlama değildir. Paydaşlara karşı sorumluluk ve paydaşların beklenti ve ihtiyaçlarının tanımlanması da kolay değildir. Bu paydaşlar tanımlandıktan, sorumluluklar belirlendikten sonra bile muhasebenin ne tür ihtiyaçları, hangi tür verilerle karşılayacağını saptanması da zordur. Bu nedenlerden, pek çok sosyal muhasebe tanımı karşımıza çıkmaktadır.

Burada birkaç tanımı örnek göstermekle yetineceğiz. Bir tanıma göre, sosyal muhasebe, “sosyal bakımdan uygun kabul edilen davranışları belirleyen, kimlere karşı sosyal sorumluluk içinde bulunması gerektiğini kararlaştıran, uygun ölçütler ve raporlama teknikleri geliştiren ve bu tekniklerle faaliyet sonuçlarını raporlayan bir faaliyettir”. (Crowther, 2000, s.10) Kimi tanımlamalarda ise sosyal muhasebe alanı sadece raporlama olarak görülmemekte, iletişim ve denetim faaliyetlerini de içermektedir. Bir tanımlamaya göre de, sosyal muhasebe, paydaş bilgilerinin de katılmasıyla bir kurumun etkilediği zümrelerin ve paydaşlar üzerindeki etkilerinin sistematik olarak incelenmesidir (Mook ve diğerleri, 2007).

Burada biz de bir tanımlama denemesi yapmak istiyoruz. Sosyal muhasebe, şirket faaliyetlerinin paydaşları, sosyal ve doğal çevre üzerinde yaptığı olumlu ve olumsuz etkilerle ilgili bilgilerin derlendiği, analiz ve rapor edildiği bir daldır. Sosyal muhasebe paydaşlarının kendi tutumlarını kararlaştırmalarına yarayacak bilgileri üretir. Sosyal muhasebenin işlediği bilgiler mali ve ekonomik bilgiler ve paydaş, sosyal ve çevre çıkarlarını saptamaya yönelik ölçümlerdir. İşlediği bilgi ve ölçümlerin geliştirilmesi de sosyal muhasebenin görevidir.

#### **4. Paydaşlar**

Bir şirketin veya kurumun paydaşları, şirketin faaliyetlerinden etkilenen tüm kişi, kurum ve topluluklardır. Etkilenme de doğrudan etkilenme veya dolaylı etkilenme olabilir. Örneğin, bir şirketin toplu işçi çıkartmalarında doğrudan doğruya etkilenen işlerinden çıkartılan işçilerdir. Ancak çıkartılan işçiler yeni bir iş imkânı bulamadıklarında bu işçiler ve aileleri gelirlerini de kaybetmektedir. İşçi ve ailelerinin gelirlerini kaybetmeleri onların

harcamalarını da kısacaktır. Bu da pek çok diğ er şirketlerin satışlarını etkileyecektir. Günümüzde işsizlik ve toplu iş ten çıkartmalar çok ciddi bir ekonomik sorundur. İş ten çıkartma - talep azalması - yeniden iş ten çıkartma kısır döngüsü pek çok ekonominin bunalıma sürüklenmesiyle de sonuçlanabilir. Bunalımlar da pek çok ekonomik ve sosyal sorunu beraberinde getirebilir. Görüldüğü gibi, dolaylı etkiler göz önünde tutulduğ unda tüm şirketlerin faaliyetleri birbirlerini ve bir diğ erlerini etkilemektedir. Bu açıdan bakıldığında paydaşlar tüm toplum; sosyal, kültürel ve doğ al çevredir.

Gene de bir gruplandırma yapılacak olursa, paydaşlar sermayedarlar, banka ve diğ er borç verenler, yönetici ve idareciler, çalışanlar (işçi ve memurlar), tedarikçiler, bayiler, müşteriler, komşular ve devlet olarak tanımlanabilir. Sosyal muhasebe açısından paydaşların iç bünye paydaşları (internal), bağlantılı (connected) ve dış bünye paydaşları (external) olarak gruplandırmak yaygındır. Farklı gruplarla şirket ilişkisi, farklı grupların beklentileri ve farklı grupların şirk et etkileme imkân ve güçleri de farklılıklar gösterebilir. Farklı gruplar için geliştirilecek muhasebe modelleri ve bu modellerin veri ihtiyaçları da farklı olabilir.

Yine genellikle, yöneticiler ve işçiler, iç bünye paydaşları olarak tanımlanmakta; hissedarlar, tüketiciler, bayiler, tedarikçiler, sendikalar bağlantılı paydaşlar olarak belirtilmekte ve devlet, toplum, baskı grupları ve medya dış bünye paydaşları arasında sayılmaktadır. Bu gruplandırmalarda bir fikir birliği oluşmamıştır. Örneğ in hissedarlar iç bünye paydaşı olarak da gösterilmektedir.

Biz aşağıda, örnek olarak sunacağımız uygulamamızda, iç bünye paydaşlarını çalışanlar, sermaye sahipleri ve borç verenler olarak tanımlayacağız. Ayrıca, tedarikçilerin, bayilerin ve benzer hizmet ve mal üreten kuruluşların bağlantılı paydaşlar olarak gösterilmesinin uygun olduğ u kanısındayız. Bu paydaşların dışında kalan toplum ve çevre ise dış bünye paydaşları olarak adlandırılabilir.

Şirket faaliyetlerinin sosyal, kültürel ve çevre üzerindeki etkilerinin analizi ve bu analiz için ölçütlerin oluşturulması muhasebe için başlı başına heyecan verici araştırma ve modelleme alanları yaratmaktadır. Bu alanlarda

başarılı raporlama yöntemlerinin ve modellerin de geliştirilmesi gerekmektedir.

Sosyal muhasebenin mali sorumluluklardan, ekonomik sorumluluklara, oradan da sosyal, kültürel ve çevreyle ilgili sorumluluklara doğru ilerlemesinde kullanılacak verilerin nitelikleri de değişmektedir. Aşağıda paydaş ihtiyaç ve beklentilerini ve bu ihtiyaç ve beklentiler için geliştirilebilecek veri ve ölçütleri ele alacağız.

### **5. Paydaş Menfaatleri (İhtiyaç ve Beklentileri)**

Paydaşlar sosyal muhasebenin birinci boyutuysa, sosyal muhasebenin ikinci boyutu paydaş ihtiyaç ve beklentileridir. Farklı paydaşlar şirketlerden farklı şeyler beklemekte, şirket faaliyetlerinin bu beklentilerine uyup uymaması da şirketin onlar açısından başarı veya başarısızlığını belirlemektedir. Beklenti ve gerçekleştirmelerin ortaya çıkardığı başarı veya başarısızlık da şirketlerin sürdürülebilirliklerini etkilemektedir.

Burada bir şirketin iç bünye paydaşlarının beklentilerini belirleme denemesi yapmak istiyoruz. Bir şirketin çalışanlarının şirketten beklentilerinin gelir elde etmek (maaş ve ücret), iyi çalışma koşulları, iş güvenliği, kişisel gelişme, başarıyı paylaşma, saygınlık ve statü olduğunu söyleyebiliriz. Bu listelerin iyi belirlenmesi de sosyal muhasebenin bir görevidir. Sermayedarları ele alacak olursak, bugünkü şekliyle finansal muhasebe, sermaye sahiplerinin şirketlerden kar beklediklerini varsaymaktadır. Finansal muhasebe şirket karını doğru saptamayı başlıca görev addetmektedir. Yine finansal açıdan şirket sermaye sahipleri şirket değerinin (veya hisse senedi değerinin) yükselmesini beklemektedir. Sosyal muhasebe bu beklenti tanımlamasını zenginleştirmek durumundadır. Sermaye sahipleri de başarılı olmak, saygın olmak, Anadolu kültüründe olduğu gibi çalışanları evladı gibi görmek, onlarca sayılmak ve sevilme beklentisi içinde olabilirler. Şimdi de borç verenleri ele alalım. İç paydaş olarak borç verenlerin beklentileri belirlemesi en kolay olanıdır. Borç verenler verdikleri borç ve faizin zamanında geri ödenmesini beklerler. Şirketin mali durumunun güçlü olmasını, faiz ve anapara ödemelerinde güçlük çekmemelerini beklerler. Günümüzde finansal muhasebe borç verenlerin bu beklentilerini karşılayacak verileri sağlayabilecek durumdadır.



## **6. İhtiyaç Duyulan Veri ve Ölçütler**

Bugünkü uygulandığı şekli ile finansal muhasebe sadece kanıtlanabilir finansal verileri kullanarak amacını gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Amacı da yukarıda açıkladığımız gibi paydaşlardan sermaye sahiplerinin hakkı olan karı gerçeğe en yakın şekilde belirlemektir. Kanıtlanabilir verilerin kesinleşmediği durumlarda ise finansal muhasebe konservatif bir tutum sergilemektedir. Kısacası günümüzde uyguladığımız finansal muhasebe sadece paydaşlardan sermaye sahiplerinin, sadece kar beklentilerinin saptanmasında, sadece kanıtlanabilir finansal verileri kullanmaktadır. Oysa sosyal muhasebe tüm paydaşların, şirket faaliyetleriyle ilgili tüm beklentilerine cevap veren her türlü veri ve ölçütleri saptamak, işlemek, değerlendirmek ve rapor etmek amacını gütmelidir. Finansal muhasebeden farklı olarak yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi finansal olmayan miktar verilerinden de yararlanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında günümüz muhasebesi finansal olmayan miktar verilerini işlemeye de müsaittir. Ancak sosyal muhasebe miktar dışında ölçülebilir verilerden ve niteleyici verilerden de yararlanmak zorundadır. Paydaşların ihtiyaçlarına cevap veren ve şirketin sosyal, kültürel ve çevre üzerindeki etkilerini açıklayan ölçütler geliştirmek sosyal muhasebenin çok önemli bir çalışma alanı olacaktır.

## **7. Bir Örnek: Katma Değer Tabloları**

Bilindiği gibi günümüz muhasebesi, ortakların veya sermaye sahiplerinin kârlarını doğru saptama hedefine yönelik olarak tasarlanmıştır. Öbür taraftan şirketlerin iç bünye paydaşları şirketin katma değerini yaratmaktadır. Katma değer, şirketlerin mal ve hizmet üretiminden kazandıkları gelirlere, başka birimlerden aldıkları mal ve hizmetlerin maliyeti düşülerek hesaplanmaktadır. Katma değer şirket faaliyetlerinin yarattığı değerdir ve bu değer işgücü, sermaye ve alınan borçlarla yaratılan değerdir. Bu değer, bu paydaşlarca paylaşılmakta ve onların işletme faaliyetlerinden elde ettikleri gelirleri ifade etmektedir. Diğer bir deyimle şirketlerin yarattıkları katma değer, işgücüne ödenen maaş, ücretler ve yan ödemeler, ödenen faizler ve sermaye sahibi için kazanılan kârın toplamına eşittir. Sosyal muhasebe

çerçevesinde şirketler katma değer tabloları hazırlayarak iç paydaşlarının değerlendirmesine sunmak zorundadır.

Günümüz finansal muhasebe uygulamasında şirketlerin ortakları için sağladıkları kar titizlikle saptanmakta, borç verenlere ödenen faizler gelir-gider tablolarında sunulmakta, fakat işgücüne yapılan ödemeler maliyetler içine girdiğinden gelir-gider tablosunda görünmemektedir. Bilindiği gibi maliyetlerin bir kısmı da aktifleştirildiğinden gelir-gider tabloları, yaratılan katma değer ve paylaşımı hakkında güvenilir bilgi vermemektedir. Sosyal muhasebe tarafından hazırlanacak katma değer tabloları, bugünkü bilanço ve gelir-gider tabloları ile birlikte iç paydaşların gelirleri konusunda aydınlatıcı bilgiler içerecektir<sup>8</sup>. Katma değer tablolarını şirket faaliyetlerinin ekonomik yönü hakkında bilgi sunduğu gibi, sosyal boyutlarla ilgili bilgiler de içerecektir. Bir örnek verecek olursak, günümüzde pek çok şirket kârlarını veya kârlılıklarını arttırabilmek için toplu işten çıkarma yollarına başvurmaktadır. İşsizlik çok önemli bir sosyal sorun haline gelmektedir. Bu tür uygulamaların pek çoğunda şirketin yarattığı kâr artarken, yaratılan katma değer azalabilmektedir.

Dr. Laurie Mook, Toronto üniversitesinde yaptığı doktora tezinde, kar gütmeyen kuruluşlar ve kooperatiflerin faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve ekolojik çevrelerini etkileyişini rapor etmeye yarayan sosyal muhasebe tabloları geliştirmiştir (Mook, 2007). Geliştirilen sistem “Genişletilmiş Katma Değer Tablosu” (Expanded Value Added Statement; EVAS) diye adlandırılan modeldir. Bu modelin katma değer modeli veya tablosundan farkı ödeme gerektirmeyen gelir ve giderlerin rayiç bedelleri üzerinden hesaba katılmasıdır. Her ne kadar sistem kâr gütmeyen kuruluşlar ve kooperatifler için geliştirilirdiyse de uyguladığı ilkeler bakımından diğer şirketlerle ilgili sosyal muhasebe raporlarına da ışık tutabilecek niteliktedir. Şirket faaliyetlerinin sosyal, kültürel ve ekolojik çevreye kazanç (çevrenin yararlandığı fakat ödeme yapmadığı hizmetler) ve maliyetleri (çevre kirliliği, trafik yoğunluğu gibi) bulunmaktadır. Pek çok durumda bu sosyal, kültürel ve ekolojik çevre

---

<sup>8</sup> Katma değer tablosu, iç paydaşların ihtiyaçlarını karşılamak için insan kaynakları tablosu ile desteklenebilir. (Ertuna, Ö., 2005)

üzerindeki maliyet ve kazançlar gelir-gider tablosuna yansımamaktadır. Şirketlerin faaliyetlerinin sosyal, kültürel ve ekolojik çevreye sağladıkları kazanç ve yükledikleri maliyetler EVAS modeline benzer yöntemlerle sosyal muhasebe tarafından rapor edilebilir.

### **8. Küçük Bir Uygulama: İç Bünye Paydaş İhtiyaç ve Ölçütleri**

Yukarıda belirttiğimiz gibi, finansal muhasebeden sosyal muhasebeye geçişte muhasebenin faaliyet alanı üç temel boyuta genişleyecektir.

- Finansal muhasebe sermayedar odaklıyken, sosyal muhasebe paydaş odaklı faaliyet gösterecektir.
- Finansal muhasebe kâr odaklı faaliyet gösterirken, sosyal muhasebe tüm paydaşların menfaatlerine; şirketlerle ilişki, ilgi ve beklentilerine odaklanarak faaliyet gösterecektir.
- Finansal muhasebe kanıtlanabilir mali bilgiler, kısmen de miktar veri ve ölçütleri kullanırken sosyal muhasebe her türlü niceleyici ve niteleyici bilgi kullanacaktır.

Aşağıda paydaşların bir bölümü, yani bünye içi paydaşlar için geliştirilebilecek paydaş tanımlaması, paydaş bilgi ihtiyaçları (ilişki, ilgi ve beklenti çerçevesinde) ve kullanılacak ölçütlerle ilgili bir deneme yapmak istiyoruz. Bu deneme sadece bir örnek olarak sunulmaktadır. Bir öneri değildir. Öneriler daha kapsamlı araştırma ve çalışmalar sonucunda ortaya çıkacak ve bunların kabul görmesiyle uygulamaya geçilecektir. Örnek tablomuz aşağıda sunulmuştur.

Burada sunulan örnekte, paydaş ihtiyaçları çoğunlukla parasal ve miktar verileri ve ölçütleriyle karşılanabilmektedir. Bu nedenle de iç paydaş ihtiyaçlarına cevap veren modeller daha kolaylıkla geliştirilip uygulamaya konulabilecektir. Yukarıda kısaca değindiğimiz Katma Değer Tablosu veya Genişletilmiş Katma Değer Tabloları iyi bir başlangıç olabilir.

## İç Paydaş İhtiyaç ve Ölçütleri

Paydaş	İlişki, İlgı veya Beklenti	Ölçüt
İşgücü	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Gelir (Maaş, Ücret ve Yan ödeme)</li><li>▪ İyi çalışma koşulları</li><li>▪ İş güvenliği</li><li>▪ Kişisel gelişme</li><li>▪ Başarıyı paylaşma</li><li>▪ Saygınlık</li><li>▪ Statü</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Mevcut bilgilerinden derlenebilir</li><li>▪ Çalışanlar anketi</li><li>▪ Ortalama istihdam süresi</li><li>▪ Yıllık eğitim günü sayısı</li><li>▪ Kutlama toplantısı sayısı</li><li>▪ Çalışanlar anketi</li><li>▪ Yükselme imkânları</li></ul>
Sermaye Sahibi	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Kâr</li><li>▪ Hisse senedi değeri</li><li>▪ Başarılı olmak</li><li>▪ Sevilmek</li><li>▪ Sayılmak</li><li>▪ Şirketin sürdürülebilirliği</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Kar-Zarar Tablosu</li><li>▪ Borsa Performansı</li><li>▪ Rakiplerle mukayese</li><li>▪ Çalışanların motivasyonu</li><li>▪ Çalışanların motivasyonu</li><li>▪ Profesyonellik düzeyi</li></ul>
Borç Veren	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Borç ve Faizin ödenmesi</li><li>▪ İlişkilerin gelişip artması</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Mevcut bilgilerinden derlenebilir</li><li>▪ Mevcut bilgilerinden derlenebilir</li></ul>

### 9. Sonuç

Günümüzde, alışageldiğimiz “finansal muhasebe” artan bir ivme ile çok önemli bir dönüşüm yaşamaktadır. Bu dönüşüm çerçevesinde muhasebenin ilgi alanı genişlemekte, muhasebe daha geniş kitlelerin veri ihtiyaçlarına cevap vermenin yollarını aramaktadır. Bu dönüşüm sosyal muhasebe olarak adlandırılmaktadır.

Sosyal muhasebe paydaş tanımlaması; paydaş ihtiyaçlarının saptanması bu ihtiyaçların veri ve ölçütlerinin geliştirilmesi; neticede toplanan ve işlenen veri ve ölçütlerin raporlaştırılması alanında faaliyet gösterecektir. Bu durum muhasebe dalı için çok önemli bir gelişme alanı vaat etmektedir.

Finansal muhasebe sermayedar odaklıyken, sosyal muhasebe paydaş odaklı faaliyet gösterecektir. Finansal muhasebe kâr odaklı faaliyet gösterirken, sosyal muhasebe tüm paydaşların menfaatlerine; şirketlerle ilişki, ilgi ve beklentilerine odaklanarak faaliyet gösterecektir. Finansal muhasebe kanıtlanabilir mali bilgiler, kısmen de miktar veri ve ölçütleri kullanırken sosyal muhasebe her türlü niceleyici ve niteleyici bilgi kullanacaktır.

Sosyal muhasebenin, paydaşları, paydaş ihtiyaçlarını ve bu ihtiyaçlara cevap verecek veri ve ölçütleri geliştirmesi gerektiğinden, sosyal muhasebe, muhasebe uygulamaları ve araştırmaları için yeni ve zengin ufuklar vaat etmektedir.

## Kaynakça

- Crowther, David (2000)., *Social and Environmental Accounting*, London: Financial Times Prentice Hall.
- Elkington, J. (1997). *Cannibals with forks: The Triple Bottom Line of the 21. Century*, Oxford.
- Ertuna Özer, (2003) 21. Yüzyılın Başında Muhasebenin Gündemi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 17, Ocak 2003. s. 8-13.
- Ertuna Özer (2005), Accounting Functions Agenda for 21. Century, *The effects of Globalization on financial Reporting Conference Proceedings*, 25-29 May 2005, İstanbul Ticaret University Publications. [http://www.iticu.edu.tr/Kutuphane/pdf/fin\\_rep/M01110.pdf](http://www.iticu.edu.tr/Kutuphane/pdf/fin_rep/M01110.pdf)
- Ertuna, Özer ve Ertuna, Bengi (2009). How Globalization is Affecting Corporate Social Responsibility: Dynamics of the Interaction Between Corporate Social Responsibility and Globalization, *A Handbook of Corporate Governance and Social Responsibility*. Gower.
- Ertuna Bengi ve Tükel Ali (2008). Şirketlerin Kamuyu Aydınlatma Düzeyleri: Ortaklık Yapısı ve Kurumsal Yönetimin Etkileri, *IMKB Dergisi*, Sayı 40.
- Francesco P. ve Antonio T. (2006), Sustainability and Stakeholder Management: the Need for New Corporate Performance Evaluation and Reporting Systems, *Business Strategy and the Environment*. 15, 296-308 Published online in Wiley InterScience ([www.interscience.wiley.com](http://www.interscience.wiley.com))

- Mook Laurie (2007) Social and Environmental Accounting: The Expanded Value Added Statement, Toronto Üniversitesinde yapılmış, basılmamış bir doktora tezi. Laurie Mook'un hazırladığı tez, Northeastern Association of Graduate Schools doktora tezi yarışmasında Toronto Üniversitesi adına aday olarak seçilmiştir. Daha fazla bilgi [http://www.oise.utoronto.ca/oise/About\\_OISE/SRP\\_laurie\\_mook.html](http://www.oise.utoronto.ca/oise/About_OISE/SRP_laurie_mook.html) adresinde bulunabilir.
- Mook Lorie, Quarter Jack ve Richmond Betty Jane (2007). What Counts: Social accounting for nonprofits and cooperatives. Second Edition. London: Sigel Press.
- Reiders, Tina, (2003) Doing business in the Nerherlands on the People Planet Profit Principle, Made in Holland.
- <https://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx>
- <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/G3.1-Comparison-Sheet.pdf>
- [http://en.wikipedia.org/wiki/Global\\_Reporting\\_Initiative](http://en.wikipedia.org/wiki/Global_Reporting_Initiative)

### **Dergi Abonesi**

Yıllık abone bedeli (kargo ücreti dahil) 25,00 TL'dir. Bu bedelin aşağıdaki banka hesabına yatırılması ve dekontunun dergi adresine fakslanması gerekmektedir.

Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmacıları Derneği (MUFİTAD)  
Türkiye İş Bankası - Osmanbey Şubesi  
Hesap No: 11 24 424272  
IBAN: TR 97 00064 00000 111240 424272