

SOSYAL RAPORLAMA ANLAYIŞININ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI TARAFINDAN ALGILANMASI ÜZERİNE AMPİRİK BİR ÇALIŞMA

Yrd.Doç.Dr. Uğur KAYA*

Dr. Aykut KARAKAYA**

ÖZET

Bu çalışma, sosyal raporlama kavramıyla ilgili bilgi verme ve sosyal raporlamada muhasebecilerin potansiyel rollerini ortaya koymak amacıyla hazırlanmıştır. Bunu yaparken de geçmiş literatür incelenmiş ve de 229 muhasebeci üzerinde ampirik çalışma yapılmıştır. Söz konusu çalışmada, Türkiye'nin İstanbul, Ankara ve İzmit bölgesinde faaliyet yapan meslek mensuplarının olası sosyal raporlama uygulamalarına ne kadar hazırlıklı oldukları tespit edilmeye çalışılmıştır. Araştırmanın sonucunda, meslek mensuplarının tamamının sosyal raporlama ile ilgili bir düzenlemeye ihtiyaç olduğunu düşündükleri tespit edilmiştir. Bunun yanında araştırmanın bulguları, demografik özellikler açısından meslek mensuplarının sosyal raporlamanın olası uygulamalarıyla ilgili farklı yargılara sahip olduğunu ortaya koymaktadır. Son olarak, bu çalışmanın gelişmiş ülkelerdeki sosyal raporlamayla ilgili sınırlı literatüre katkı sağlayacağı beklenmektedir.

Anahtar kelimeler: Sosyal muhasebe, sosyal raporlama, muhasebe meslek mensupları

ABSTRACT

This paper initially gives information about the social reporting concept and then proceeds to discuss the potential role(s) of accounting in social reporting through a review of past literature on the role of accountants in social and environmental accounting and an empirical study which was conducted on 229 accountants. This study seeks to gain insights into the preparedness and responses of accountants working in Istanbul, Ankara and Izmit cities in Turkey to the social reporting practices within the conventional accounting framework. The findings of the study show that almost all participant accountants are of the opinion that social reporting needs some new arrangements. Further, accountants have different views on the potential social reporting practices in terms of demographic features. Lastly, it is envisaged that this research will add to the limited literature on social reporting in developing nations and provide a useful framework for further studies.

Key words: Social accounting, social reporting, members of accounting profession

* Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü

** Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü

GİRİŞ

Muhasebe, doğuşundan günümüze kadar özellikle yönetim muhasebesi aracılığıyla işletme faaliyetlerinin iç organizasyonunu sağlarken, raporlama sistemi ile de çıkar gruplarının bilgi ihtiyaçlarını karşılamaktadır. Bu önemli fonksiyonuna rağmen muhasebe, uzun yıllar boyunca sadece rakamlarla ilgilenen ve de çıkar gruplarının bu yöndeki ihtiyaçlarını karşılayan bir teknik olarak algılanmıştır. Oysa muhasebenin sunduğu bilgiler, gerçek hayata dair bilgiler olup, hemen hepsinin rakamsal boyutu yanında sosyal boyutu da bulunmaktadır.

Nitekim yukarıdaki gerçeğe dayanarak 1970’li yılların başından itibaren *sosyal muhasebe* adı altında işletme faaliyetlerinin finansal boyutları yanında sosyal boyutları da dikkate alınmaya başlamıştır. 1970’li yıllarda hızla artan sosyal boyut çalışmaları, 1980’li yıllarda yavaşlama eğilimine girmiş, ancak 1990’lı yıllarda tekrar toparlanmış ve özellikle 2000’li yıllarda “üçlü (sosyal, ekonomik, çevresel) raporlama” anlayışına dönüşerek daha geniş bir boyuta taşınmıştır. Özellikle günümüzde küresel ısınma, ozon tabakasında incelme vb. problemler nedeniyle çevresel raporlama faaliyetleri daha popüler hale gelmiştir.

Sosyal muhasebe ve raporlama alanındaki bu gelişmelerin daha çok gelişmiş ülkeler için geçerli olduğunu söylemek mümkündür. Zira gelişmekte olan ülkeler, içinde buldukları ekonomik şartlar ve uygulanan devlet politikaları vb. nedeniyle henüz sosyal muhasebeye tam olarak adapte olmuş değillerdir. Dolayısıyla gelişmekte olan ülkelerde, sosyal muhasebe uygulamalarıyla ilgili literatür son derece sınırlıdır. Nitekim bu çalışma da, gelişmekte olan ülkelerdeki sosyal muhasebe ve raporlamayla ilgili sınırlı literatüre katkı sağlamak ve muhtemel bir

sosyal raporlama uygulamasında önemli rol üstlenecek muhasebecilerin, sözkonusu raporlamaya potansiyel katkılarını tespit etmek amacıyla hazırlanmıştır.

Çalışmada, hem sosyal raporlamayla ilgili teorik bilgi sunulurken hem de Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde sosyal raporlamaya yönelik muhasebecilerin algılamaları tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla, Türkiye’nin İstanbul, Ankara ve İzmit bölgesinde faaliyet yapan 229 muhasebe meslek mensubu üzerinde araştırma yapılmıştır. Araştırmanın sonucunda, meslek mensuplarının tamamının sosyal raporlama ile ilgili bir düzenlemeye ihtiyaç olduğunu düşündükleri tespit edilmiştir. Ayrıca, sosyal raporlamaya yönelik olası düzenlemenin kim tarafından yerine getirilmesi konusunda ise, meslek mensuplarının bir fikir birliğine sahip olmadıkları ortaya çıkmaktadır. Zira meslek mensuplarının yarısından fazlası sözkonusu düzenlemelerin işletme yönetimi tarafından yapılması gerektiğini belirtmesine karşın, geriye kalan kısım ise işletme yönetimi dışındaki yetkililer tarafından yapılması gerektiği görüşündedirler.

I. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Sosyal raporlama, adından da anlaşılacağı üzere, işletmelerin sosyal faaliyetlerinin çıkar gruplarına ulaştırılması amacını taşıyan yeni bir raporlama yaklaşımıdır. Dolayısıyla bu yeni yaklaşım, geleneksel finansal raporlama anlayışının kapsamını biraz daha genişletmektedir. Buna göre işletmeler, sadece ticari faaliyetlerini değil aynı zamanda sosyal yatırım olarak nitelendirilen ve genellikle geleneksel raporlama anlayışında ihmal edilen faaliyetlerini de raporlama yoluna gideceklerdir. Yukarıda da değinildiği üzere, bu anlayış, gelişmiş ülkelerde 1970’li yıllardan bu yana yaygın olarak uygulanmasına karşın, Türkiye gibi, gelişmekte olan ülkelerde ise henüz yeni tanınmaya başlamıştır. Bu nedenle, çalış-

manın uygulama sonuçlarına yer vermeden önce ilk olarak “sosyal raporlama” kavramıyla ilgili teorik bilgiler verilecektir.

1.1.Sosyal Raporlamanın Tanımı ve Kapsamı

Sosyal raporlamayla ilgili olarak özde aynı olmak üzere çeşitli tanımlar yapılmıştır. Konuyla ilgili olarak en geniş tanım Rob Gray vd. (1996) tarafından yapılmıştır. Adı geçen yazarlara göre, *sosyal raporlama*, “işletmelerin ekonomik faaliyetlerinin sosyal ve çevresel etkilerinin ilgili çıkar grupları ve toplum için açıklanması süreci” olarak tanımlanmaktadır. Tanımın devamında, sosyal raporlamanın işletmelerin geleneksel raporlama anlayışını genişlettiğine de vurgu yapılmaktadır (Gray vd.,1996: 3).

Sosyal muhasebe ve raporlama üzerinde çalışma yapan, Ralph Estes ise sosyal raporlamanın amacını dikkate alarak şöyle bir tanım yapmıştır: “ Sosyal raporlama, işletmelerin faaliyetlerinin toplum üzerindeki etkilerini ve topluma yönelik faaliyetlerini ilgili çıkar gruplarına sunma çalışmaları”dır (Estes, 1976: 19).

Sosyal raporlamanın rolünü de dikkate alarak Matt Tilling’in yaptığı tanım ise şöyledir: “Sosyal raporlama, işletme faaliyetlerinin sosyal etkilerinin değerlendirilmesi, sosyal programların etkinliğinin ölçülmesi, sosyal sorumluluğun nasıl yerine getirdiğinin raporlanması, tüm kaynakların ve sosyal etkilerin kapsamlı olarak ölçümüne imkân sağlayan içsel ve dışsal bilgi sistemi(oluşturulması)”dır(Tilling, 2006:2).

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere, *sosyal raporlama*, bir işletmenin sosyal sorumluluğunun kendine yüklediği yükümlülük çerçevesinde yürüttüğü faaliyetleri ve faaliyetlerinin sonuçlarını (olumlu ve olumsuz) raporlamasıdır.

Bir başka görüşe göre ise sosyal raporlama, sosyal sorumluluğun uygulama yönünü oluşturmakta ve tarihsel olarak sosyal denetim uygulamaları ile de yakın bir ilişki içindedir (Gond, Herrbach, 2006:363).

Bu amaçla hazırlanan bir sosyal rapor içerik itibariyle; raporun amacına yönelik bir ifade içermeli, ilgili çıkar gruplarının ihtiyacını karşılayabilecek nitelikte olmalı, sunulan bilgiler manipüle edilmemeli ve de uzman olmayacak kişilerce de anlaşılabilir kadar açık olmalıdır(Gray vd., 1986:109). Bir başka ifadeyle sosyal raporlama, geleneksel raporlamada da öngörülen ilgililik, hata ve hilelerden kaçınma ve anlaşılabilirlik standartlarına uygun yapılmalıdır (Sözbilir, 1981: 61).

Öteyandan, teorik olarak yapılan tanımlar ve önerilen standartların pratiğe aktarılması oldukça zordur. Nitekim raporlama yapan işletmelerin çoğunun hazırladıkları raporlar standartların oldukça altındadır. Zira daha çok gönüllü olarak hazırlanan raporlar içerik itibariyle sadece iyi haberleri verme eğiliminde olup, çıkar gruplarına rasyonel karar verme imkânı sunmamaktadır (Philip, 2003: 11). Bu durum, raporlama yapan tüm ülkeler için geçerli olmasına karşın gelişmekte olan ülkelerde daha belirgindir. Sözkonusu ülkelerde raporlama yapmak isteyen işletmeler, *nitelikli eleman eksikliği*³, *raporlamanın gerektirdiği ek maliyet, mali destek eksikliği* gibi sorunlarla karşı karşıya kalmaktadırlar(Rahaman, 1999: 23–24). Bununla birlikte gelişmekte olan ülkelerde faaliyet yapan işletmeler çıkar gruplarının artan baskısı, işletmelerin kendi amaçlarını gerçekleştirme arzusu, toplum gözünde iyi bir imaj elde etme amacıyla sosyal raporlama yoluna gitmektedirler(Swift vd., 2001: 17).

1 Burada vurgulanan eleman eksikliği sadece muhasebe alanında olmayıp, sosyal raporlamanın gerektirdiği hukuk, mühendislik ve sosyoloji gibi tüm alanlarda hissedilmektedir

1.2. Sosyal Raporlama Modelleri

Sosyal raporlamaya ilişkin olarak, örnek bir sosyal raporun nasıl hazırlanacağı, nasıl yayınlanacağı ve de doğruluğunun nasıl denetleneceği konusunda herhangi bir yasal düzenleme veya genel kabul görmüş bir standart bulunmamaktadır. Bununla birlikte gerek geleneksel ve gerekse modern diye adlandırılan bir takım raporlama modelleri geliştirilmiştir. Aşağıda sözkonusu modeller isim olarak yer almaktadır:

a. Geleneksel Modeller

Hazırlandığı dönemde dünyada yaygın olarak kullanılan ve günümüzde “eski” olarak nitelendirilebilecek sosyal raporlama modelleri şunlardır (Sürmen, Aygün, 2005: 38) :

- Corcoran ve Leininger’in “Çevresel Değişim Raporu (Geliştirilmiş Finansal Raporu)”
- David Linowes’in “Sosyo-Ekonomik Faaliyet Raporu”
- Clark Abt’in “Sosyal Denetim Raporu”
- Dilley ve Weygandt’ın “Sosyal Sorumluluk Yıllık Raporu”
- Ralph Estes’in “Geliştirilmiş İşletme Sosyal Raporu”
- Bauer ve Fenns’in “İşletme Sosyal Denetimi Raporu”

b. Çağdaş Modeller

Yukarıda kısaca değinilen raporlama modellerinin yerine günümüzde yaşanan değişim ve gelişimleri dikkate alan yeni modeller geliştirilmiştir. En yaygın olarak kullanılan ve **Küresel Raporlama Girişimi (GRI)** tarafından Nisan 2002 yılında geliştirilmiş ve günümüzde de halen güncelleştirilerek işletmelere rehber olan ve dünyada birçok uluslararası işletme tarafından

kullanılmakta olan modeldir (Philip, 2003: 12). İkinci model ise, ISO 14001 ve 9001’i örnek alan, Ekim 1997’de Ekonomik Öncelikler Konseyi Akreditasyon Bölümü (CEPAA-The Council on Economic Priorities Accreditation Agency) tarafından geliştirilen **SA 8000 standardıdır**. Sözkonusu Standart, bir yandan Amnesty International” ve “The National Child Labor Committee” sivil toplum örgütlerince desteklenirken, diğer yandan Avon Cosmetics, Toys ‘R’ Us (ABD), Sainsbury (İngiltere) ve Otto Versand (Almanya) gibi işletmelerce de desteklenmektedir (Aydemir, 1999:1).

Hazırlanan sosyal raporlamanın içeriğine yönelik de henüz bir standart geliştirilmemiştir. Ancak genel kabul gören anlayışa göre sosyal içerikli bir rapor aşağıdaki bölümlerden oluşmalıdır (Purushothaman, 2000: 102)

1. *Fiziksel Kaynaklar ve Çevresel Katkılar Bölümü:* İşletmenin doğal çevre üzerindeki kirlilik ve koruma amaçlı faaliyetleri yer alır.
2. *İnsan Kaynakları Bölümü:* İşletmenin çalışanların refahı için yaptığı faaliyetleri yer alır.
3. *Enerji Bölümü:* işletmenin kaynakları verimli ve etkin kullanmaya yönelik faaliyetler ile enerji tasarrufuna yönelik faaliyetleri yer alır.
4. *Toplumsal Katılım Bölümü:* İşletmenin toplumun menfaatiyle ilgili sosyal sorumluluğa sahip faaliyetleri yer alır.
5. *Mal ve Hizmet Katkuları Bölümü:* İşletmenin ürettiği ürünlerin kalitesini artırmaya ve müşteri tatminine yönelik faaliyetleri yer alır.

Yukarıda belirtilen bölümler, raporlama dönemindeki moda uygulamalar, güncel gelişmeler vb. etkilere göre genişletilip, daraltılabilmektedir.

dir. Bir başka ifadeyle, hazırlanan bir sosyal raporda sadece insan kaynaklarına yönelik bilgiler yer alabileceği gibi, sadece çevreye yönelik bilgiler de yer alabilmektedir.

1.3. Sosyal Raporlamada Muhasebecinin Rolü

Muhasebeciler, işletmenin kısmen veya tamamen finansal nitelikli işlemlerini defterlere kaydetmeleri yanında sözkonusu faaliyetlerin sonuçlarını da ilgililere raporlamak zorundadırlar. Dolayısıyla, parasal boyutu olan tüm işletme faaliyetlerinin (sosyal nitelikli olanlar da dâhil) ölçülmesi, özetlenmesi ve ilgili çıkar gruplarına sunulması muhasebecinin sorumluluğundadır. Ek olarak sosyal faaliyetlerin raporlanması ayrı bir uzmanlık alanı gerektirmediğinden muhasebeciler sosyal raporlama konusunda da yeterince kalifiye olarak kabul edilmelidirler (Stiner, 1976: 14). Bu gerçeğe rağmen sosyal muhasebenin ilk ortaya çıktığı 1970'li dönemlerde sosyal muhasebede muhasebecinin rolü literatürde çok tartışılmıştır. Bazı yazarlar muhasebecilerin hiç rolü olmayacağını savunurken bazıları ise özellikle sosyal faaliyetlerin ölçülmesi, mevcut yasal düzenlemelere uyumu ve ilgililere raporlanması noktasında önemli roller üstlenebileceğini savunmaktadırlar (Hurley, 1982: 88).

Sosyal raporlamanın tanımı ve içeriği yakından incelediğinde, bu faaliyette en önemli rolü muhasebecinin oynayacağı açıktır. Özellikle parasal boyutu olan sosyal faaliyetlerin (bağışlar, yardımlar, çevreyi korumaya yönelik yatırımlar, çalışanlara sağlanan haklar vb.) ölçülmesi ve raporlanması muhasebecinin geleneksel görevlerinin bir parçası niteliğindedir. Bir başka ifadeyle, genellikle işletmelerin ticari faaliyetleriyle görevli olan muhasebeciler, özellikle finansal nitelikli sosyal faaliyetleri ve bu faaliyetlerin ölçülebilen etkilerini defter, belge ve finansal tablolara aktarmayı da üstleneceklerdir.

1.4. Türkiye'de Sosyal Raporlama

Sosyal raporlamayla ilgili çalışmalar yakından incelendiğinde, sözkonusu çalışmaların ağırlıklı olarak gelişmiş ülkelerdeki uygulamalara dayalı olduğunu, dolayısıyla sosyal raporlama anlayışının Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler için oldukça yeni olduğunu belirtmek gerekir. Ancak özellikle Avrupa Birliği'ne uyum çalışmaları bağlamında Türkiye'de de konuya duyarlılık hızla artmaya başlamıştır. Bu tür uygulamalara örnek olarak, Turkcell'in "Çağdaş Türkiye'nin Çağdaş Kızları", Ülker'in "10 Milyar Meşe Ağacı" kampanyası ve Topkapı İplik'in "Temiz Tekstil Ürünleri" projesi verilebilir (Özgüç, 2005: 38). İlgili çalışmalar, tam olarak sosyal raporlama örneği sayılmasa da öz itibariyle sosyal sorumluluk faaliyeti kabul edildiğinden bu tür çalışmalar raporlama için önemli birer adım niteliğindedir.

Nitekim Türkiye'de konuyla ilgili yasal düzenleme yapabilecek kurumlardan olan Sermaye Piyasası Kurulu da bu yönde yeni bir düzenleme yapmıştır. İlgili düzenleme uyarınca; borsa şirketleri, 2005 yılında yayımlanacak faaliyet raporlarında veya internet sitelerinde "Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporu" hazırlayarak ilgililere sunmak zorundadır. Sözkonusu Raporun "Menfaat Sahipleri" başlıklı üçüncü bölümündeki 17nci madde uyarınca işletmelerin; çevreye, bulunan bölgeye ve genel olarak kamuya yönelik faaliyetleri hakkında ve varsa dönem içinde çevreye verilen zarardan dolayı işletme aleyhine açılan davalar ve sonuçları hakkında açıklama yapması gerekmektedir. 2004 yılında yapılan ilk uygulama sonuçlarına göre, açıklanan bilgilerin diğer ülkelere göre oldukça yetersiz olduğu görülmektedir. Bu sonucun altında yatan nedenlerden en önemlisinin neyin nasıl raporlanacağı konusunda işletmelere yol gösterecek bir rapor örneğinin olmamasıdır. Öte yandan dünyada birçok ülkede örnek alınan Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative)

tarafından hazırlanan raporun Türk işletmelerince de örnek alınması bu yönde önemli eksiği giderecektir.

II. LİTERATÜR TARAMASI

Sosyal raporlama, kapsam itibariyle oldukça geniş olduğundan konuyla ilgili oldukça fazla çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalardan çoğunluğu doğal çevreyle ilgili iken, önemli bir kısmı da insan kaynakları ile ilgilidir. Bununla birlikte, sözkonusu çalışmaların büyük çoğunluğu gelişmiş ülkelerle ilgili olup, çalışmaya konu edilen işletmeler sosyal raporlama konusunda bilgi sahibidirler.

Öteyandan, sosyal raporlama konusunda geniş bir literatür olmasına karşın, sosyal raporlama uygulamalarıyla muhasebeci ilişkisini konu alan çalışma sayısı oldukça azdır. Dolayısıyla bu çalışmada ağırlıklı olarak sosyal raporlama-muhasebeci ilişkisini ele alan çalışmalar üzerinde ağırlıklı olarak durulacaktır.

2.1. Sosyal Raporlamayla İlgili Çalışmalar

İşletmelerce hazırlanan sosyal raporlarla ilgili çalışmaların dikkat çeken en önemli özelliği, yöntem olarak çoğunlukla “içerik analizi” yöntemini kullanmaları ve de veri olarak işletmelerin yıllık raporlarını esas almalarıdır. Araştırmacıları buna sevk eden neden ise, sözkonusu raporun güvenilirliğin yüksek olması ve de hazırlanan bağımsız sosyal raporun verilerinin doğru bir şekilde elde edildiğinden emin olunamamasıdır(Unerman, 2000: 669–670).

Sosyal raporlamayla ilgili yapılan çalışmalar ülke bazında olduğu gibi, farklı ülkelerin karşılaştırılması şeklinde gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmaların büyük çoğunluğu çevresel raporlamayı esas alan çalışmalardan oluşmasına karşın, aşağıda genel olarak sosyal raporlamayı ele alan çalışmalar ve elde edilen sonuçlar kısaca özetlenmiştir.

Carol A. Adams vd. (1998) tarafından altı Avrupa ülkesinde 150 faaliyet raporu incelenerek yapılan çalışmada, sosyal raporlamaya firma büyüklüğü, endüstri kolu ve faaliyette bulunan ülkenin etkili olduğu tespit edilmiştir.

Gamble ve diğerleri (1996) tarafından 27 ülkeden 276 şirket üzerinde yapılan çalışmada, araştırma yapılan tüm ülkelerde sosyal raporlama (daha çok çevresel raporlama) konusunda kısa sürede (1989–1990) önemli bir artış tespit edilmiştir.

Purushothaman vd. (2000), tarafından Singapur’da faaliyet yapan 60 firma üzerinde yapılan çalışmada, yine yıllık raporlarının içeriği incelenmiş ve araştırma sonucunda sözkonusu raporlarda insan kaynaklarına yönelik bilgilere daha çok yer verildiği ve yapılan istatistikî analize göre firma büyüklüğünün sosyal raporlamada önemli bir belirleyiciliğinin olduğu tespit edilmiştir.

Harte ve Owen (1991), 30 şirketin çevre raporunu inceleyerek yaptığı çalışmada, şirketlerin gerçek performansları ile ilgili olmayan bilgileri raporladıklarını ve yanlış bilgiler verdiklerini belirterek tartışmalara farklı bir boyut kazandırmıştır. Nitekim benzer sonuçlar Wiseman (1982), Ingram ve Frazing (1980) tarafından da tespit edilmiştir(Tilling, 2006:9).

Shahed Imam (2000), Bangladeş’te faaliyet yapan borsaya kayıtlı 40 firma üzerinde yaptığı çalışmada, birçok firmanın sosyal faaliyetlere yönelik herhangi bir raporlama yapmadığını, yapanların ise daha çok niteliksel bilgiler üzerinde durdukları ve genellikle pozitif bilgiler verdiklerini tespit etmiştir. Imam, araştırmasının diğer boyutunda, sosyal raporlamayı firma büyüklüğü, şikâyet ve yasa gibi değişkenlerin etkilediğini belirlemiştir.

Konuyla ilgili olarak Türkiye’de ise oldukça sınırlı çalışma yapılmıştır. Bu konuda yapılan ilk

çalışmalardan birisi Halim Sözbilir'e aittir. Sözbilir (1982), 23 sanayi işletmesi üzerinde yaptığı çalışmada; sosyal sorumluluk ve dolayısıyla sosyal muhasebe konusunun henüz işletmelerce yeterince benimsenmemiş olduklarını tespit etmiştir.

Yapılan araştırmaların sonucunda, işletmelerce sunulan sosyal raporların genellikle yıllık raporlarla birlikte sunuldukları, içerik olarak ise istenilen düzeyde olmadıkları tespit edilmiştir. Öte yandan sözkonusu çalışmalarda genel olarak yıllık raporlarla birlikte sunulan sosyal raporların "içerik" olarak incelenmesi yoluyla sosyal raporlama uygulamasıyla ilgili genel bir sonuca ulaşmak mümkün değildir. Bununla birlikte, özellikle başta küresel ısınma gibi çevresel sorunlarla birlikte sosyal raporlamaya olan ilginin artması ve sonuçta da daha kaliteli ve güvenilir raporlamanın zorunlu hale geleceği şüphesizdir.

2.4. Sosyal Raporlama-Muhasebeci İlişkisiyle İlgili Çalışmalar

Sosyal muhasebe ve çevre muhasebesiyle ilgili 1970'li yıllardan bu yana yaygın bir literatür olmasına karşın, sözkonusu uygulamalarla muhasebeci ilişkisi sınırlı sayıda çalışmada ele alınmıştır. Öte yandan yapılan bu sınırlı çalışmaların çoğunluğunda gelişmiş ülkelerdeki uygulamalar konu edinilmiş ve dolayısıyla gelişmekte olan ülkelerdeki uygulamalar göz ardı edilmiştir. Bu gerçekten hareketle, çalışmanın bu kısmında, ilk olarak, "sosyal raporlama-muhasebeci" ilişkisini ele alan çalışmalar üzerinde durulmuş, daha sonra da aynı konuya ilişkin olarak Türkiye'de yapılan çalışmalara değinilmiştir.

Konuyla ilgili olarak yapılan ilk çalışmalardan birisi Frederic M. Stiner (1976)'e aittir. Stiner çalışmasında, Amerika'nın Nebraska eyaletindeki muhasebeciler ile diğer eyaletlerdeki muhasebecilerin sosyal muhasebeye yaklaşımlarını

çeşitli kriterlere göre karşılaştırmıştır. Yaklaşık 650 muhasebecinin katıldığı araştırmadan elde edilen belli başlı sonuçlar şöyledir:

a. Gerek Nebraska ve gerekse diğer eyaletlerdeki muhasebecilerin çoğunluğu sosyal hedeflerin işletme yönetimince ya da hissedarlarca belirlenmesi gerektiği görüşündedirler.

b. Mevcut sosyal raporlamanın kapsamının istenilir düzeyde olduğu konusunda bağımsız çalışan muhasebeciler, bağımlı çalışanlara kıyasla daha ihtiyatlı görüş bildirmişlerdir.

c. Muhasebeciler sosyal raporlarda sunulan bilgileri denetleme konusunda bağımsız çalışan muhasebecilerin yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmadıkları görüşündedirler.

d. Muhasebecilerin çoğunluğu, müşterilerinin sadece azınlıkların kiralanması konusunda raporlama yapılmasında ısrarcı oldukları diğer konularda (çevre, çalışma şartları, çalışanlar vb.) herhangi bir talep almadıklarını beyan etmişlerdir.

Frederic M. Stiner'in çalışmasından esinlenerek yine sosyal muhasebe konusunda başka bir çalışma ise Frederic James F. Hurley (1982) tarafından yapılmıştır. Çalışma, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) üyesi 281 muhasebeci üzerinde yapılmış ve yapılan araştırmaya göre muhasebecilerin sosyal muhasebeyi uygulayacak kadar kalifiye olduklarını ancak uygulamaya isteksiz davrandıklarını, sosyal muhasebeye geçmiş dönemlere göre daha çok önem verdiklerini tespit etmiştir. Yaptığı istatistikî analizlere göre de muhasebecilerin düşünce ve davranışlarının demografik özelliklerden bağımsız olduğunu belirlemiştir.

Sumit K. Lodhia (2003), Fiji'de faaliyet gösteren muhasebeciler üzerinde yaptığı çalışmada, Fiji'de çevre muhasebesi uygulamalarının tatminkâr düzeyde olmadığını, ancak alınan önlem-

lerle bunun sağlanabileceğini, muhasebecilerin yapılacak yasal düzenleme veya muhasebe standardı ile – eğitimle de destekleyerek- çevresel raporlamaya katılımının teşvik edilebileceğini vurgulamıştır.

Yine benzer konuda Çin’li muhasebeciler üzerinde Liyan Wang ve diğerleri (1997) tarafından yapılan çalışmada muhasebecilerin Büyük çoğunluğunun çevre muhasebesine ilgi duydukları ve olası uygulamalarda rol almak istedikleri tespit edilmiştir. Ayrıca hem işletme yöneticileri hem de muhasebecilerin ortak olduğu nokta çevre muhasebesi konusunda mutlaka yasal düzenleme gerektiğidir (Wang vd., 1997:13-14).

Muhasebeciler üzerinde yapılan son çalışma ise Gray vd., (1994) tarafından çevre muhasebesine yönelik olarak yapılan çalışmadır. Çalışmada İngiltere’deki muhasebecilerin çevresel faaliyetlere karşı tutumları belirlenmeye çalışılmış ve özetle şu sonuçlara ulaşılmıştır:

- Muhasebeciler farklı yaşta, yetenekte ve hatta farklı muhasebe örgütüne üye olsalar da çevresel konulara yönelik tutumları homojenlik göstermektedir.
- Muhasebecilerin tabi olduğu eğitim ve öğretim programları çevre muhasebesi açısından yetersizdir.
- Muhasebeciler profesyonel muhasebe örgütlerinden yeterli rehberlik hizmeti alamamakta ve de müşterileri için yeni bir çevresel muhasebe sistemi oluşturmakta kendilerini yeterli görmemektedirler.

Türkiye’de de özellikle çevre muhasebesine olan ilgi, son dönemde hızlı bir artış göstermiştir. Dolayısıyla, Türkiye’de de çevre muhasebesi ve sosyal muhasebeye yönelik sınırlı da olsa bir literatür oluşmuş durumdadır. Ancak, bu çalışmalardan sadece bir tanesi çevre muhasebesi-

muhasebeci ilişkisini incelenmiştir. Hilmi Kırloğlu ve Ahmet Vecdi Can (2001) tarafından yapılan sözkonusu çalışma, Sakarya ilindeki 32 muhasebeci üzerinde, yüz yüze görüşme yöntemi ile gerçekleştirilmiştir. Kırloğlu ve Can yaptıkları araştırmanın sonucunda; muhasebecilerin yarısının çevre muhasebesi kavramını bilmediklerini ve çevre muhasebesinin uygulanması halinde gerek duyulacak “çevre bilgi sistemi”nin hazırlanması ve geliştirilmesi konusunda hevesli olmadıklarını, ancak işletmelerin çevresel performanslarının ölçülmesi ve raporlanması gerektiğine de inandıklarını tespit etmişlerdir.

III. ALAN ARAŞTIRMASI

Bu çalışmanın verileri anket uygulanması suretiyle elde edilmiştir. Anket formu, toplam 6 soru ve 20 değişkenden oluşturulmuştur. Sorular kapalı uçlu olarak hazırlanmış, muhasebe meslek mensuplarının genel özellikleri ve sosyal raporlamanın uygulanması halinde oluşabilecek olası sorunlar hakkında meslek mensuplarının yargıları belirlenmeye çalışılmıştır. Anket formları, İstanbul, Ankara ve İzmit’te çalışan 229 muhasebe meslek mensubu ile yüz yüze görüşme yöntemiyle doldurulmuştur. Veri toplama süreci Ocak 2007’de yaklaşık 1 ay içerisinde tamamlanmıştır. Fiili olarak bir aylık veri toplama süreci, örnek kütlenin toplam kütleyi daha iyi temsil edebilmesi için, haftanın her günü ve gün içerisinde farklı saatlerinde yürütülmüştür. Toplam 229 meslek mensubundan elde edilen verilerle analiz gerçekleştirilmiştir.

Çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının kişisel özellikleriyle sosyal raporlamanın uygulanması durumunda ortaya çıkabilecek sorunlar hakkındaki yargıları arasındaki farklılıkları ortaya koyabilmektir.

Anket formu ile toplanan verilerle, ilk önce araştırma kapsamındaki muhasebe meslek men-

suplarının genel özellikleri belirlenmiştir. Veri analizinin bu birinci safhasında, muhasebe meslek mensuplarının özelliklerinin yüzde dağılımları, yer almaktadır. Tablo 1 bu sonuçları göstermektedir. Verilerin incelenmesi sürecinin ikinci adımı, ANOVA (Tek Yönlü Varyans Analizi) uygulamak suretiyle, hangi özelliklerin grup ortalamalarının farklılığa sahip olduğu ve bu farklılığın kaynağının neler olduğu tespit edilmiştir. ANOVA sonuçları Tablo 2’de yer almaktadır. Son olarak ise, sosyal raporlamayla ilgili düzenlemenin kim tarafından yapılmasına göre muhasebe meslek mensupları iki gruba ayrılmış ve bu iki grubun sosyal raporlamanın uygulanması durumunda ortaya çıkabilecek sorunlar hakkındaki yargılarındaki farklılıklar t testi aracılığıyla ortaya konmaya çalışılmıştır. Elde edilen t testi so-

nuçları Tablo 3’de verilmiştir. Verilerin analizinde SPSS paket programı kullanılmıştır.

3.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Genel Özellikleri

Çalışma İstanbul, Ankara ve İzmit’te faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarıyla yapılmıştır. Cevaplayıcıların yerleşim birimleri itibarıyla dağılımı İstanbul’da 133, Ankara’da 51 ve İzmit’te ise 45’dir. Tablo 1’e göre cevaplayıcıların yaklaşık üçte ikisi 40 yaşın altında, %63’ü SMMM, %41’i 10 yıldan daha fazla mesleki deneyime sahip ve %94’ü üniversite mezunudur. Bu genel görünüm çalışmaya katılan meslek mensuplarının orta yaşın altında, tecrübeli ve eğitim düzeyi yüksek bireyler olduğunu göstermektedir.

Tablo 1: Genel Özellikler

Değişkenler	Frekans	%	Değişkenler	Frekans	%
Yaş			Eğitim Düzeyi		
21’den küçük		-	-	İlk Öğretim	--
21-29 arası	45	19,7	Lise	-	-
30-39 arası	113	49,3	Meslek Yüksek Okulu	14	6,1
40-49 arası	60	26,2	Üniversite	215	93,9
50 ve üstü	11	4,8			
Mesleki Unvan			Bir Düzenleme Gerekli midir?		
Serbest Muhasebeci	85	37,1	Evet	229	100
Serbest Muhasebeci Mali müşavir	144	62,9	Hayır	-	-
Mesleki Tecrübe			Düzenlemeyi Kim Yapmalıdır?		
21,4			TÜRMOB		49
1 yıldan az	-	-	Sermaye Piyasası Kurulu	17	7,4
1-5 yıl arası	67	29,3	İşletme yönetimi	145	63,3
6-10 yıl arası	68	29,7	Sanayi ve Ticaret Odaları	16	7,0
10 yıldan fazla	94	41,0	Maliye Bakanlığı	2	0,9

Ayrıca Tablo 1’den çalışmaya iştirak eden meslek mensuplarının tamamının sosyal raporlama ile ilgili bir düzenlemeye ihtiyaç olduğunu düşündükleri görülmektedir. Düzenlemenin kim tarafından yerine getirilmesi konusunda ise, meslek mensuplarının bir fikir birliğine sahip olmadıkları tespit edilmektedir. Buna karşın, meslek mensuplarının yarısından fazlasının sosyal raporlama ile ilgili düzenlemelerin işletme yönetimi yani işletme bünyesi içerisinde yerine getirilmesinin uygun olacağını belirttikleri ortaya çıkmaktadır.

3.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Sosyal Raporlama Uygulamasıyla İlgili Yargı Farklılıkları

Aşağıdaki Tablo 2’de sosyal raporlamanın uygulanması halinde oluşabilecek olası sorunlar hakkında meslek mensuplarının yaş ve iş tecrü-

besi grupları açısından nasıl bir yargıya sahip olduklarını ortaya koymaktadır.

Yaş: Tablo 2’de sosyal raporlamanın uygulanması halinde ortaya çıkabilecek muhtemel sorunlara ilişkin yargılarında muhasebe meslek mensuplarının yaş grupları arasında istatistiksel olarak önemli farklılıkların bulunduğu görülmektedir. Bu farklılıklar işletmelerin sosyal performansını ölçmek ve raporlamak için bir bilgi sistemi geliştirmesi gerektiği, raporlama amacıyla geliştirilecek sistem için en kalifiye kişinin muhasebeci olduğu ve işletmelerin sosyal verilerin raporlanması hususunda çekingen davranacakları yönündeki konulardır. Muhasebe meslek mensuplarının yaş grupları arasındaki bu farklılıkların hangi yaş grubundan kaynaklandığının tespiti amacıyla yapılan çoklu karşılaştırma testlerinin sonuçları aşağıda sunulmaktadır.

Tablo 2: Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları

Değişkenler	Yaş	Tecrübe
1. Sosyal raporlama bugün için ihtiyaç haline dönüşmüştür.	0,444	0,200
2. İşletmelerin sosyal performansı ölçmek ve raporlamak için bir bilgi sistemi geliştirmeleri gerekir.	4,144***	3,574**
3. Raporlama amacıyla geliştirilecek sistem için en kalifiye kişi muhasebecilerdir.	12,304***	8,451***
4. Sosyal raporlamada gerek ölçümde ve gerek raporlamada makul ölçüde bir tek düzelik sağlanmalıdır.	1,236	0,410
5. Sosyal raporlama daha çok dış kullanıcılara hitap etmelidir.	0,290	3,204**
6. Sosyal raporlama belirli bir büyüklüğe sahip işletmeler için zorunlu hale getirilmelidir.	0,572	1,781
7. Sosyal raporlamada istenilen amacın elde edilebilmesi için, hazırlanan raporlar bağımsız denetçiler tarafından denetlenmelidir.	0,423	3,531**
8. Sosyal raporlamada karşılaşılabilecek en önemli sorun objektif ölçülerin bulunamaması olacaktır.	0,864	0,662
9. İşletmeler, sosyal verilerin raporlanması hususunda çekingen davranacaklardır.	2,753**	3,216**
10. Sosyal raporları kullanacaklar -gereli bilgiye sahip olmadıklarından- rapordaki verileri ya yanlış anlayacaklar ya da yanlış yorumlayacaklardır.	1,815	0,970

11. Sosyal raporlamada hiçbir zaman uygun ölçümleme tekniği geliştirilemeyecektir.	1,686	0,410
12. Hazırlanan raporlarda genelde sadece olumlu şeyler açıklanacağı için söz konusu raporlar reklâm veya göz boyama niteliğinde olacaktır.	0,769	3,105**
13. Şu an için sosyal rapor hazırlamanın maliyeti faydasından daha fazla olacaktır.	0,659	0,353
14. Sosyal raporlama, işletme içindeki tüm çalışanların işbirliğini gerektireceğinden bunu sağlamak zor olacaktır.	0,947	0,754
15. Sosyal raporlama, gereksiz yasal sorumluluk ve iş yükü getireceğinden meslek mensupları tarafından istenmeyecektir.	0,332	0,580

*, **, *** sırasıyla $p < 0,10$, $p < 0,05$ ve $p < 0,01$ 'dir.

İşletmelerin sosyal performansını ölçmek ve raporlamak için bir bilgi sistemi geliştirmesi gerektiği hususundaki farklılığın nereden kaynaklandığının tespiti için varyans homojen olmadığından Tamhane Çoklu Karşılaştırma Testi yapılmıştır. Test sonucunda 40-49 yaş arası olan grubun 20-29 yaş arası gruba göre işletmelerin sosyal performansını ölçmek ve raporlamak için bir bilgi sistemi geliştirmesi gerektiği fikrine daha fazla katıldığı elde edilmiştir (Ortalama $Fark_{40-49 - 20-29} = 0,478$, $p = 0,017$).

Raporlama amacıyla geliştirilecek sistem için en kalifiye kişinin muhasebeci olduğu yargısındaki farklılığın hangi yaş grubundan kaynaklandığının ortaya konulması amacıyla varyans homojen olduğu için Tukey Çoklu Karşılaştırma Testi yapılmıştır. Buna göre farklılığın kaynağının 20-29 arası yaş grubuna dahil olan meslek mensuplarının 30-39 arası ve 40-49 arası yaş gruplarındaki meslek mensuplarına göre raporlama amacıyla geliştirilecek sistem için en kalifiye kişinin muhasebeci olduğu görüşüne katılmamasıdır (Ortalama $Fark_{40-49 - 20-29} = 0,928$, $p = 0,000$ ve Ortalama $Fark_{30-39 - 20-29} = 1,169$, $p = 0,000$). Ayrıca, raporlama için en kalifiye kişinin muhasebecinin olduğu düşüncesi en fazla 30-39 yaş grubundaki meslek mensupları tarafından ifade edilmektedir.

İşletmelerin sosyal verilerin raporlanması husu-

sunda çekingen davranacakları yönündeki yargı açısından farklılığın hangi yaş grubundan kaynaklandığının belirlenmesi amacıyla varyans homojen olduğu için Tukey Çoklu Karşılaştırma Testi yapılmıştır. Bu test sonucunda, farklılık 20-39 arası yaş grubu meslek mensuplarının 50 ve üzeri yaş grubundaki meslek mensuplarına göre işletmelerin sosyal verilerin raporlanması hususunda çekingen davranacakları fikrine sahip olmalarından kaynaklanmaktadır (Ortalama $Fark_{40-39 - 50 \text{ ve üzeri}} = 0,782$, $p = 0,034$).

Tecrübe: Muhasebe meslek mensupları mesleki tecrübeleri açısından gruplara ayrıldığında söz konusu gruplar arasında sosyal raporlamanın uygulanmasında oluşabilecek sorun ve durumlarla ilgili yöneltilen sorulardan bazılarında yargılarının farklı olduğu ortaya çıkmaktadır. Bunlar, işletmelerin bir bilgi sistemi geliştirmeleri gerektiği, geliştirilecek sistem için en kalifiye kişinin muhasebeci olduğu, sosyal raporlamanın daha çok dış kullanıcılara hitap ettiği, raporların bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi, işletmelerin çekingen davranacakları ve raporlarda genelde sadece olumlu şeyler açıklanacağı için reklâm veya göz boyama niteliğinde olacağı konularıdır. Muhasebe meslek mensuplarının iş tecrübesi açısından oluşturulmuş gruplar arasındaki bu farklılıkların nereden kaynaklandığının tespiti amacıyla yapılan çoklu karşılaştırma testlerinin sonuçları aşağıda verilmektedir.

İşletmelerin sosyal performansı ölçmek ve raporlamak için bir bilgi sistemi geliştirmesi gerektiği konusundaki meslek mensuplarının yargılarındaki farklılığın kaynağının tespiti amacıyla varyans homojen olmadığından Tamhane Çoklu Karşılaştırma Testi yapılmıştır. Çoklu karşılaştırma testi sonucunda iş tecrübesi 1-5 yıl arası olan grubun, 10 ve üzeri olan gruba göre işletmelerin sosyal performansı ölçmek ve raporlamak için bir bilgi sistemi geliştirmesi gerektiği fikrine daha fazla katıldığı elde edilmiştir (Ortalama Fark_{1-5 yıl – 10 yıl ve üzeri}=0,310, p=0,031).

Raporlama amacıyla geliştirilecek sistem için en kalifiye kişinin muhasebeci olduğu yargısındaki farklılığın meslek mensuplarının hangi iş tecrübesi grubundan dolayı ortaya çıktığının belirlenmesi için varyans homojen olmadığından yine Tamhane Çoklu Karşılaştırma Testi yapılmıştır. Test sonucuna göre, iş tecrübesi 1-5 yıl arası olan meslek mensupları grubunun 6-10 yıl arası grup ile 10 ve üzeri olan gruba göre işletmeler tarafından raporlama amacıyla geliştirilecek sistem için en kalifiye kişinin muhasebeci olduğu görüşünü taşıdıkları görülmektedir (Ortalama Fark_{1-5 yıl-6-10 yıl}=0,791, p=0,000 ve Ortalama Fark_{1-5 yıl-10 yıl ve üzeri}=0,601, p=0,004). Mesleğin ilk başlarındaki meslek mensuplarının nazarında muhasebe meslek mensuplarının sosyal raporlama için en uygun kişi olduğu görülmektedir.

Sosyal raporlamanın daha çok dış kullanıcılara hitap etmesi gerektiği ifadesine yönelik verilen cevaplardaki farklılığın meslek mensuplarının hangi iş tecrübesi grubundan kaynaklandığını ortaya koymak amacıyla, varyans homojen olmadığı için, Tamhane Çoklu Karşılaştırma Testi yapılmıştır. Çoklu karşılaştırma testine göre, iş tecrübesi 10 yıl ve üzeri olan grubun 6-10 yıl arası olan gruba kıyasla sosyal raporlamanın daha çok dış kullanıcılara hitap ettiği kanısını taşıdıkları görülmektedir (Ortalama Fark_{10 yıl ve}

üzeri – 6-10 yıl

$$=0,392, p=0,033$$
). Görece daha tecrübeli meslek mensuplarının sosyal raporlamanın işletme dışındakilere yönelik olduğunu düşündükleri ortaya çıkmaktadır.

Sosyal raporlamada istenilen amacın elde edilebilmesi için, hazırlanan raporların bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi gerektiği ifadeyle ilgili farklılığın hangi tecrübe grubunun yargısından kaynaklandığı varyans homojen olmadığından Tamhane Çoklu Karşılaştırma Testi kullanılmak suretiyle ortaya konmuştur. Test sonucunda, iş tecrübesi 10 yıl ve üzeri olan grubun 6-10 yıl arası olan gruba nazaran sosyal raporlamadan istenilen amaca ulaşılabilmesi için hazırlanan raporların bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi gerektiğine katıldıkları elde edilmiştir (Ortalama Fark_{10 yıl ve üzeri – 6-10 yıl}=0,382, p=0,047).

İşletmelerin sosyal verilerin raporlanmasında çekingen davranacakları yargısındaki istatistiksel farklılık meslek mensuplarının hangi iş tecrübesi grubuna dayandığı varyansın homojen olmamasından dolayı Tamhane Çoklu Karşılaştırma Testiyle analiz edilmiştir. Bu analize göre, iş tecrübesi 1-5 yıl arası olan grubun 10 yıl ve üzeri olan gruba kıyasla işletmelerin sosyal verilerin raporlanmasında daha çekingen davranacaklarını düşündükleri ortaya çıkmaktadır (Ortalama Fark_{1-5 yıl – 10 yıl ve üzeri}=0,351, p=0,030). Tecrübeli olan meslek mensuplarının, işletmelerin sosyal verilerin raporlamasında istekli davranacakları yargısını taşıdıkları görülmektedir.

Hazırlanan raporlarda genelde sadece olumlu şeyler açıklanacağı için söz konusu raporlar reklâm veya göz boyama niteliğinde olacağı ifadesinde meslek mensuplarının iş tecrübe grupları arasında farklılık bulunmuştur. Bu farklılığın hangi gruplar arasında olduğu varyans homojen olduğu için Tukey Çoklu Karşılaştırma Testi aracılığıyla analiz edilmiştir. Bu analiz sonucunda iş tecrübesi 1-5 yıl arası olan grubun 10 yıl ve

üzeri olan gruba göre raporlarda genelde sadece olumlu şeyler açıklanacağı için söz konusu raporlar reklâm veya göz boyama niteliğinde olacaktır bulunmuştur (Ortalama Farkı_{1-5 yıl - 10 yıl} ve üzeri=0,415, p=0,036). Tecrübeli olan meslek mensuplarının hazırlanan raporların gerçeği yansıtmak amacıyla düzenleneceği yönünde bir inanca sahip olduğu gözlenmektedir. Böylece, tecrübeli meslek mensuplarının daha az tecrübeli olanlara göre raporların içereceği bilgilerin

gerçekleri yansıtacağı ve de işletmelerin sosyal verileri raporlamada istekli olacağını düşündükleri ortaya çıkmaktadır.

Aşağıdaki Tablo 3’de meslek mensuplarının eğitim düzeyi, unvanları ve raporlamada düzenlenmenin kim tarafından yapılmasına yönelik sosyal raporlamanın Türkiye’de uygulanması halinde uygulamada ortaya çıkabilecek muhtemel sorunlara ilişkin yargı farklılıkları t testi analiziyle ortaya konmaya çalışılmıştır.

Tablo 3: t Testi Sonuçları

Değişkenler	Eğitim	Unvan	Kim Yapmalı
01. Sosyal raporlama bugün için ihtiyaç haline dönüşmüştür.	-0,110	-0,266	-1,083
02. İşletmelerin sosyal performansı ölçmek ve raporlamak için bir bilgi sistemi geliştirmeleri gerekir.	0,669	-1,267	0,879
03. Raporlama amacıyla geliştirilecek sistem için en kalifiye kişi muhasebecilerdir.	0,209	1,865*	2,751***
04. Sosyal raporlamada gerek ölçümde ve gerek raporlamada makul ölçüde bir tek düzelik sağlanmalıdır.	1,570	0,904	-0,357
05. Sosyal raporlama daha çok dış kullanıcılara hitap etmelidir.	-1,387	1,395	-1,780*
06. Sosyal raporlama belirli bir büyüklüğe sahip işletmeler için zorunlu hale getirilmelidir.	-1,021	-0,041	0,329
07. Sosyal raporlamada istenilen amacın elde edilebilmesi için, hazırlanan raporlar bağımsız denetçiler tarafından denetlenmelidir.	-1,317	1,633	-0,142
08. Sosyal raporlamada karşılaşılabilecek en önemli sorun objektif ölçülerin bulunamaması olacaktır.	0,294	1,532	-0,425
09. İşletmeler, sosyal verilerin raporlanması hususunda çekingen davranacaklardır.	-1,579	-0,287	1,242
10. Sosyal raporları kullanacaklar - gerekli bilgiye sahip olmadıklarından - rapordaki verileri ya yanlış anlayacaklar ya da yanlış yorumlayacaklardır.	0,646	2,103**	1,593
11. Sosyal raporlamada hiçbir zaman uygun ölçümleme tekniği geliştirilemeyecektir.	1,583	0,042	-2,668***
12. Hazırlanan raporlarda genelde sadece olumlu şeyler açıklanacağı için söz konusu raporlar reklâm veya göz boyama niteliğinde olacaktır.	-0,48	-1,315	1,291

13. Şu an için sosyal rapor hazırlamanın maliyeti faydasından daha fazla olacaktır.	2,688**	1,573	0,148
14. Sosyal raporlama, işletme içindeki tüm çalışanların işbirliğini gerektireceğinden bunu sağlamak zor olacaktır.	-2,168**	1,397	-1,428
15. Sosyal raporlama, gereksiz yasal sorumluluk ve iş yükü getireceğinden meslek mensupları tarafından istenmeyecektir.	-1,124	-2,401**	-0,847

*, **, *** sırasıyla $p < 0,10$, $p < 0,05$ ve $p < 0,01$ 'dir.

Yukarıdaki Tablo 3'e göre, meslek mensuplarının meslek yüksek okulu mezunlarının üniversite mezunlarına göre şu an için sosyal rapor hazırlamanın maliyetinin faydasından daha fazla olacağını düşünmektedirler. Buna karşın, meslek mensuplarından üniversite mezunlarının meslek yüksek okulu mezunlarına göre sosyal raporlamanın uygulanmasında işletme içindeki tüm çalışanların işbirliğinin gerekli olacağı için bunu sağlamanın daha zor olacağını ifade etmektedirler. Eğitim grupları arasındaki söz konusu bu farklılık Rahaman (1999)'da ileri sürülenler doğrultusundadır.

Unvanları açısından meslek mensuplarının SMMM olanların SM olanlara göre sosyal raporlama amacıyla geliştirilecek sistem için en kalifiye kişilerin muhasebeciler olduğu ve sosyal raporları kullanacakların -gerekli bilgiye yeterince sahip olmamalarından dolayı- rapordaki verileri ya yanlış anlayacak ya da yanlış yorumlayacaklarını düşündükleri görülmektedir. Bu bulgu Stiner (1976)'ın çalışmasındaki bulguyla çelişmektedir. Diğer bir bulguda ise, SM'lerin SMMM'lere nazaran sosyal raporlamanın gereksiz yasal sorumluluk ve iş yükü getireceği düşüncesinden ötürü meslek mensupları tarafından istenmeyeceği yargısını taşıdıkları elde edilmektedir.

Sosyal raporlama ile ilgili düzenlemelere ihti-

yaç olduğu cevaplayıcıların tamamı tarafından ifade edilmektedir. Cevaplayıcılar söz konusu bu düzenlemelerin işletme dışındaki çevreler tarafından yapılmasını uygun bulanlar ve işletme yönetimi tarafından yapılmalı diyenler biçiminde iki gruba ayrılmaktadır. Bu iki grubun sosyal raporlamanın uygulanması halinde oluşabilecek olası sorunlar hakkındaki yargılarında üç hususta önemli farklılıkların bulunduğu tespit edilmektedir. Bu farklılıklardan ilki, düzenlemelerin işletme dışındaki çevrelerce yapılmasını isteyenlerin işletme yönetimi tarafından düzenlemelerin yerine getirilmesini düşünenlere göre sosyal raporlama amacıyla geliştirilecek sistem için en kalifiye kişilerin muhasebeciler olduğu yönündeki yargıdır. Diğer iki farklı düşünce ise, işletme yönetimi tarafından düzenlemelerin yerine getirilmesini düşünen grubun diğer gruba göre sosyal raporlamanın daha çok dış kullanıcılara hitap ettiği ve sosyal raporlamada uygun ölçümleme tekniğinin geliştirilemeyeceğini ileri sürmeleridir (Tablo 3).

IV. SONUÇ

Çalışmada yer alan İstanbul, Ankara ve İzmit'te çalışan 229 muhasebe meslek mensuplarının orta yaşın altında, tecrübeli ve eğitim düzeyi yüksek bireyler olduğu görülmektedir. Meslek mensuplarının tamamının sosyal raporlama ile ilgili bir düzenlemeye ihtiyaç olduğunu düşündükleri

görülmektedir. Düzenlemenin kim tarafından yerine getirilmesi konusunda ise, meslek mensuplarının bir fikir birliğine sahip olmadıkları ortaya çıkmaktadır. Buna karşın, meslek mensuplarının yarısından fazlasının sosyal raporlama ile ilgili düzenlemelerin işletme yönetimi yani işletme bünyesi içerisinde yerine getirilmesinin uygun olacağını belirttikleri elde edilmektedir.

Çalışma sonucunda elde edilen istatistiksel sonuçlar aşağıdaki biçimde özetlenebilir:

1. Sosyal raporlamanın uygulanması halinde ortaya çıkabilecek muhtemel sorunlara ilişkin yargılarında muhasebe meslek mensuplarının yaş grupları arasında istatistiksel olarak önemli farklılıkların bulunduğu görülmektedir. Bu farklılıklar işletmelerin sosyal performansı ölçmek ve raporlamak için bir bilgi sistemi geliştirmesi gerektiği, raporlama amacıyla geliştirilecek sistem için en kalifiye kişinin muhasebeci olduğu ve işletmelerin sosyal verilerin raporlanması hususunda çekingen davranacakları yönündeki konulardır.
2. Muhasebe meslek mensupları mesleki tecrübeleri açısından gruplara ayrıldığında söz konusu gruplar arasında sosyal raporlamanın uygulanmasında oluşabilecek sorun ve durumlarla ilgili yöneltilen sorulardan bazılarında yargılarının farklı olduğu ortaya çıkmaktadır. Bunlar, işletmelerin bir bilgi sistemi geliştirmeleri gerektiği, geliştirilecek sistem için en kalifiye kişinin muhasebeci olduğu, sosyal raporlamanın daha çok dış kullanıcılara hitap ettiği, raporların bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi, işletmelerin çekingen davranacakları ve raporlarda genelde sadece olumlu şeyler açıklanacağı için reklâm veya göz boyama niteliğinde olacağı konularıdır.
3. Meslek mensuplarının meslek yüksek okulu mezunlarının üniversite mezunlarına göre şu an için sosyal rapor hazırlamanın maliyetinin faydasından daha fazla olacağını düşünmektedirler. Buna karşın, meslek mensuplarından üniversite mezunlarının meslek yüksek okulu mezunlarına göre sosyal raporlamanın uygulanmasında işletme içindeki tüm çalışanların işbirliğinin gerekli olacağı için bunu sağlamanın daha zor olacağını ifade etmektedirler.
4. Unvanları açısından meslek mensuplarının SMMM olanlarının SM olanlara göre sosyal raporları kullanacakların -gerekli bilgiye yeterince sahip olmamalarından dolayı- rapordaki verileri ya yanlış anlayacaklar ya da yanlış yorumlayacaklarını düşündükleri görülmektedir. Diğer bir bulguda ise, SM'lerin SMMM'lere nazaran sosyal raporlamanın gereksiz yasal sorumluluk ve iş yükü getireceği düşüncesinden ötürü meslek mensupları tarafından istenmeyeceği yargısını taşıdıkları elde edilmektedir.
5. Sosyal raporlamayla ilgili düzenlemelerin işletme dışındaki çevrelerce yapılmasını isteyenlerin işletme yönetimi tarafından düzenlemelerin yerine getirilmesini düşünenlere göre sosyal raporlama amacıyla geliştirilecek sistem için en kalifiye kişilerin muhasebeciler olduğudur. Ayrıca, işletme yönetimi tarafından düzenlemelerin yerine getirilmesini düşünen grubun diğer gruba göre sosyal raporlamanın daha çok dış kullanıcılara hitap ettiği ve sosyal raporlamada uygun ölçümleme tekniğinin geliştirilemeyeceğini düşünmektedirler.

Son olarak, sosyal raporlamanın uygulanması halinde karşılaşılabilecek olası sorunları ele almış olması bu çalışmanın sonuçlarını değerlen-

dirmede göz önünde tutulması gereken önemli bir kısıttır. Bunun yanında araştırmanın bulguları, demografik özellikler açısından meslek mensuplarının farklı yargılara sahip olduğunu ortaya

koymaktadır. Bir başka ifadeyle, çalışma sonucunda örnek kütle meslek mensuplarının sosyal raporlamada karşılaşılabilecek olası sorunlarla ilgili yargılarında demografik özelliklerinin etkili olduğu söylenebilir.

KAYNAKÇA

- Adams, Carol A., Wan-Ying Hill, Roberts Clare B., (1998), "Corporate Social Reporting Practices in Western Europe: Legitimizing Corporate Behaviour?" **British Accounting Review**, Vol.30, pp.1-21
- Aydemir, Muzaffer, (1999), "Sosyal Sorumluk 8000 (Social Accountability 8000) Standardı" **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 1, Sayı: 3, ss.1-11.
- Bebbington, Jan, Gray, Rob, Thomson Ian, Walters Diane (1994), "Accounting Attitudes and Environmentally-Sensitive Accounting", **Accounting and Business Research**, Vol.24, Nr. 94, pp.109-120
- Estes, Ralph, (1976), "Standards for Corporate Social Reporting", **Management Accounting**, Vol.58, No. 5, pp. 19-23
- Gamble, G., Hsu, K., Jackson C, Tollerson C.(1996), "Environmental Disclosures in Annual Reports : An International Perspective", **The International Journal Of Accounting**, Vol.31, No. 3, pp.293-331.
- Gond, Jean-Pascal, Herrbach Oliver (2006), "Social Reporting As an Organizational Learning Tool? A Theoretical Framework", **Journal of Business Ethics**, Vol. 65, pp.359-371
- Gray, Rob, Owen, Dave, Adams, Carol, (1996), **Accounting and Accountability: Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting**, Prentice Hall, London
- Gray, Rob, Owen, David, Maunders Keith, (1986), "Corporate Social Reporting: The Way Forward", **Accountancy**, pp.108-109
- Harte G., Owen D. (1991), "Environmental Disclosures In Annual Reports of British Companies: A Research Note", **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol.4, No.3, pp.51-61
- Hurley, J.F. (1982), **Social Responsibility Accounting for Business**, Doctoral Dissertation, University of Nebraska- Lincoln
- Imam, Shaded, (2000), "Corporate Social Performance Reporting In Bangladesh", **Managerial Auditing Journal**, Vol.15, No.3, pp.133-141
- Kırılıoğlu, Hilmi, Can, Ahmet Vecdi, (2001), Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi Anlayışı Üzerine Bir Araştırma", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 10, ss. 60-68
- Lodhia, Sumit K,(2003), "Accountants' Responses to the Environmental Agenda in Developing Nation: An Initial and Exploratory Study on Fiji", **Critical Perspectives On Accounting**, Vol.14, pp.715-737
- Owen, David, Swift Tracey, (2001), "Introduction Social Accounting, Reporting and Auditing: Beyond The Rhetoric?" **Business Ethics: A European Review**, Vol.10, No.1, pp.4-8
- Özgüç, Erkan, (2005), Kurumsal Sosyal Sorumluluk, Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlik Etüdü, Ankara
- Philip, Radhika (2003), "Corporate Social Reporting", **Human Resource Planning**, Vol. 26, No.3, pp.10-13
- Purushothaman Maya, Tower Greg, Hancock Phil, Taplin Ross, (2000), "Determinants of Corporate Social Reporting Practices of Listed Singapore Companies", **Pacific Accounting Review**, Vol. 12, No. 2, pp. 101- 133

Rahaman, A.S.A, (1999), “Corporate Social and Environmental Reporting in Developing Nations”, A Newsletter for the International Accountancy Profession, **IFAC Quarterly**, pp.23-24

Sözbilir, Halim, (1981), **İşletmelerde Sosyal Muhasebe Kuramı ve Türkiye’de Bir Anket Çalışması**, Sevinç Matbaası, Ankara

Stiner, Frederick Matthew, (1976), **The Attitudes of Certified Public Accountants Towards Social Accounting: A Survey of National and Nebraska Opinion**, Doctoral Dissertation, University of Nebraska- Lincoln

Sürmen, Yusuf, Aygün, Davut, (2005), “İşletmelerde Sosyal Raporlama”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 26, ss. 60–68

Tilling, Matt, (2006), “Corporate Social Reporting: A Cook’s Tour”, [Http://Commerce.Flinders.Edu.Au/Researchchapters/01.09.Htm](http://Commerce.Flinders.Edu.Au/Researchchapters/01.09.Htm)