

## KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK VE MUHASEBEYE YANSIMALARI: SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ

Kayahan TÜM \*

### ÖZET

Bu çalışmanın amacı kurumsal sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirlik muhasebesi arasındaki etkileşimi kuramsal bir çerçeveden incelemektir. Yapılan literatür incelemesi sonucunda işletmelerin temel bilgi sistemleri arasında yer alan geleneksel muhasebe sisteminin, kurumsal sürdürülebilirliğe yönelik bilgi ihtiyacını karşılayamadığı söylenebilir. Bu ihtiyaçtan dolayı ortaya çıkan sürdürülebilirlik muhasebesi, işletmelerin ekonomik faaliyetlerinin çevre ve paydaş grupları üzerindeki etkilerini ölçmek ve değerlendirmek üzere oluşturulan yöntemleri içermektedir. Çalışma sonucunda işletmelerde sürdürülebilirlik muhasebe sistemi geliştirilmesinin; işletmelerin sosyal ve çevresel konulardaki güvenilirliğinin ve şeffaflığının artmasına, ürün maliyetlerinin daha doğru bir şekilde tespit etmesine ve kaynak kullanımında verimliliğinin artmasına katkı sağladığı sonucuna ulaşılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Sürdürülebilir Kalkınma, Kurumsal Sürdürülebilirlik, Sürdürülebilirlik Muhasebesi,

## CORPORATE SUSTAINABILITY AND ITS REFLECTIONS ON ACCOUNTING: SUSTAINABILITY ACCOUNTING

### Abstract

The aim of this study is to evaluate the interaction between corporate sustainability and sustainability accounting in theoretical framework. In the light of literature review it can be said that traditional accounting system as a part of business's fundamental information system can not meet the need for information about corporate sustainability. Sustainability accounting, as an approach proposed for meeting this need, includes the methods of measuring and evaluating effects of economic activities of a business on the environment and its stakeholders. The study indicates that sustainability accounting system increases business's reliability and transparency in the social and environmental issues while it also contributes to measuring product costs more accurately and to increasing efficiency in resource use.

**Keywords:** Sustainable Development, Corporate Sustainability, Sustainability Accounting

## 1. Giriş

Sürdürülebilir kalkınma, 21. yüzyılın başından bu yana gerek kamu sektörü gerekse de özel sektör açısından önemi gittikçe artan stratejik bir konu olarak kabul edilmektedir. 1987 yılında Birleşmiş Milletler Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu'nun "Brundtland Raporu"nu yayınlamasıyla yaygınlaşan sürdürülebilir kalkınma terimi başlangıçta çevresel konuları içerse de, zaman içerisinde kavram gelişerek kalkınmanın ayrılmaz bir parçası olan sosyal boyutu da içine almıştır. Uzun vadede dengeli kararlar almak için sosyal, çevresel ve ekonomik konuların bir arada değerlendirilmesi şeklinde tanımlanan sürdürülebilir kalkınmanın temelinde doğal, ekonomik ve sosyal sermayenin gelecek nesillere taşınmasında daha hassas ve dikkatli davranılması fikri yatar (Garriga ve Mele,2004:61; Sarıkaya ve Kara,2007:221). Bu anlamda sürdürülebilir kalkınma özenli ve güvenli bir şekilde insan gelişimini gerçekleştirme süreci olarak ifade edilebilir (Gladwin ve Kennelly,1995: 876).

Sürdürülebilir kalkınma yaklaşımı makro düzeyde geliştirilmekle birlikte, önemli ölçüde işletme katkısını da gerektirmektedir. Çünkü işletmelerin günümüzde gerek elinde bulundurduğu ekonomik kaynaklar ile gerekse de sahip olduğu bilgi ve teknolojik araçlarla sosyal ve çevresel sorunların çözümüne yönelik önemli katkı yapabileceği kabul edilmektedir. Bu nedenle işletmelerin toplum ve çevreye yönelik sorumluluklarını arttırmaları ve bu yönde daha fazla çaba harcamaları toplumun sürdürülebilir kalkınma hedefine ulaşmasında önemli ölçüde yardımcı olması beklenmektedir (Sarıkaya ve Kara,2007:22)

Sürdürülebilir kalkınma prensiplerinin, işletme düzeyinde ele alınması literatürde kurumsal sürdürülebilirlik olarak ifade edilmektedir (Signitzer ve Prexl,2008:2). Kurumsal sürdürülebilirlik, işletme faaliyetlerinin sosyal ve çevreye yönelik olumsuz etkilerini, olumlu ekonomik ve toplumsal etkileriyle dengelemeyi hedefleyen yeni bir yönetim anlayışı olarak tanımlanabilir (Pothong ve Ussahawanitchakit, 2011:1). Bu yaklaşım kurumsal büyüme ve kârlılığın sürdürülebilirlik için önemli olduğunu kabul ederken, işletmeleri sosyal adalet ve eşitlik, çevreyi koruma ve ekonomik gelişme gibi sürdürülebilir kalkınmayla yakından ilişkili toplumsal hedeflerin peşinden koşmaya zorlamaktadır (Wilson, 2003:1).

Yukarıda belirtildiği gibi kurumsal sürdürülebilirlik, işletme faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel etkilerine odaklanmaktadır. Bu anlamda işletmeler faaliyetlerinin yarattığı ekonomik, sosyal ve çevresel etkileri takip etmesi ve bu etkilere ilişkin bilgiler üretmesi, işletmelerde sürdürülebilir bir yapının oluşması için temel zorunluluktur (Çalışkan, 2012:42). Ancak işletmenin temel bilgi sistemleri içinde yer alan geleneksel muhasebe sistemi işletme faaliyetlerinin sosyal ve çevreye yönelik etkilerinin ölçülmesinde yetersiz kalmaktadır. Başka bir ifadeyle geleneksel muhasebe sistemi hissedarların kârlarını en üst düzeye çıkarmak için işletme faaliyetlerinin sadece ekonomik yani finansal sonuçlarına odaklanır. Dolayısıyla, geleneksel muhasebe sisteminin işletmelerin çevresel etkilerini belirlemede kolaylık sağlamaması, işletmelerin çevresel ve sosyal performansları ile ekonomik performansı arasındaki dengenin sağlanmasına yönelik taleplerin ortaya çıkmasına neden olmuştur (Schaltegger ve Burritt,2010:376). Sosyal ve çevresel faktörleri de göz önünde bulunduran sürdürülebilirlik muhasebesi bu şartlar çerçevesinde ortaya çıkmıştır.

Bu çalışmanın amacı işletmelerde kurumsal sürdürülebilirliğin sağlanması için gerekli olan muhasebe yapısını kuramsal bir çerçeveden incelemektir. Bu amaç doğrultusunda çalışmada; sürdürülebilirlik muhasebesinin ne anlama geldiği, hangi ihtiyaca karşılık olarak ortaya çıktığı, geleneksel ve çevre muhasebesinden farkları ve kurumsal sürdürülebilirliğin muhasebe alanındaki etkilerinin ne olduğu gibi sorulara literatür çerçevesince cevap aranacaktır.

## **2.Kurumsal Sürdürülebilirlik Kavramı: Tanım ve Kuramsal Alt Yapı**

Günümüzde işletmeler, faaliyetleriyle içinde bulunduğu toplumun refah seviyesinin artmasına katkı sağlayan temel aktörlerden biri olarak kabul edilmektedir. Yaşam standardını arttıran kaliteli mal ve hizmet sunumu, ürün çeşitliliği işletmelerin topluma yönelik yapmış olduğu olumlu katkılar arasında sayılabilir. Ancak bu olumlu etkilere rağmen, işletmeler faaliyetleri sırasında çevre kirliliği, atık maddeler, çalışan hakları gibi sosyal ve çevresel sorunlara da yol açmaktadır. İşletme faaliyetlerinin çevre ve topluma yönelik olumsuz etkilerinin, işletme paydaşları tarafından yakından takip edilmesi işletmelerde sorumluluk ve sürdürülebilirlik konularının önem kazanmasına neden olmuştur (Senal ve Ateş, 2012:83-84; Sarıkaya ve Kara,2007).

Sürdürülebilirlik konusunun önem kazanması ve işletmelerin bu konunun önemli bir aktörü olarak kabul edilmesine rağmen, literatürde bazı yazarlar sürdürülebilir gelişmenin, kurumsal düzeyde gerçek anlamda uygulanıp uygulanmadığını sorgulamaya başlamıştır (Çalışkan, 2012:46). Bu yazarlardan biri olan Gray (2010) sürdürülebilirliğin makro düzeyde uygulanabilir bir kavram olduğunu dolayısıyla kavramın kurumsal sınırlarla örtüşemeyeceğini ifade etmiştir. Gray'e (2010) göre ayrıca sürekli gelişim sürecini ifade eden sürdürülebilirliğin tanımlı bir son aşamasının olmaması, tam anlamıyla sürdürülebilir bir işletme gibi bir durumun da söz konusu olmayacağını belirtmiştir (Çalışkan, 2012:46; Roca ve Searcy,2012:104). Ancak günümüzde sürdürülebilirlik hedefleri doğrultusunda çeşitli girişimlerde bulunan işletme sayısı her geçen gün artmaktadır.

Kurumsal sürdürülebilirlik, bir yandan işletme ve paydaşların günümüzdeki ihtiyaçlarının karşılanmasına, öte yandan da işletmenin gelecekte ihtiyaç duyacağı beşeri ve doğal kaynakların korunması ve geliştirilmesine olanak sağlayan işletme stratejileri ve faaliyetlerinin benimsenmesi olarak tanımlanabilir (Roca ve Searcy,2012:104). Konuyla ilgili diğer bir çalışmada Marrewijk (2003:102), kurumsal sürdürülebilirliği sosyal ve çevresel konuların işletme faaliyetlerine ve işletmenin paydaşlarla etkileşimine dâhil edilmesi şeklinde tanımlamıştır. Signitzer ve Prexl (2008:3) ise kurumsal sürdürülebilirliği ekonomik, sosyal ve çevresel hedef ve değerler arasında bir denge sağlamak için yapılan işletme çalışmalarının planlı ve stratejik yönetim sürecini tanımlayan göreceli bir kavram olarak nitelendirmişlerdir. Yapılan tanımlardan anlaşılacağı gibi kurumsal sürdürülebilirlik, işletme faaliyetlerinin sadece ekonomik boyutlarını değil, sosyal ve çevresel boyutlarını da göz önünde bulundurmaya gerekli kılmaktadır.

Günümüzde kurumsal sürdürülebilirlik kavramı çeşitli teorik çerçeveler üzerinden araştırılıp değerlendirilmektedir. Wilson (2003:1)'a göre kurumsal sürdürülebilirlik kavramının ortaya çıkmasında dört temel yaklaşım etkili olmuştur. Bu yaklaşımlar ve bu yaklaşımların kurumsal sürdürülebilirliğe katkısı aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

Wilson (2003:1), kurumsal sürdürülebilirliğin teorik alt yapısını oluşturmaya çalıştığı çalışmasında; sürdürülebilir kalkınma, kurumsal sosyal sorumluluk, paydaş teorisi ve kurumsal hesap verebilirlik teorisini incelemiştir. Sürdürülebilir kalkınma, Brundtland Raporunda, gelecek kuşakların ihtiyaçlarını karşılayabilme olanağından ödün

vermeksizin bugünün ihtiyaçlarını karşılayabilecek kalkınma” olarak tanımlanmıştır. (Garriga ve Mele, 2004:61). Buradan hareketle Wilson (2003) sürdürülebilirliğin; ekonomi, sosyal ekoloji, etik felsefesi, stratejik yönetim ve iş hukuku gibi çeşitli alt dallara ayrıldığını vurgulamıştır (Engin ve Akgöz,2013:88). Wilson’a göre (2003:1-2) *sürdürülebilir kalkınmanın*, kurumsal sürdürülebilirliğe katkısı iki aşamalıdır. İlk olarak sürdürülebilir kalkınma çevresel, sosyal ve ekonomik performans olmak üzere işletmelerin odaklanması gereken alanları ortaya koymaktadır. İkinci aşamada ise sürdürülebilir kalkınma; işletmeler, hükümetler ve sivil toplum için ekolojik, sosyal ve ekonomik sürdürülebilirlik olmak üzere ortak bir toplumsal hedef belirlemektedir. Ancak sürdürülebilir kalkınma tek başına işletmelerin neden bu konuları önemsemesi gerektiği konusunda gerekli gerekçeleri sağlayamaz. Dolayısıyla bu gerekçeler kurumsal sosyal sorumluluk ve paydaş teorileri çerçevesinde açıklanmaya çalışılır.

Kurumsal sürdürülebilirliğin teorik yapısını oluşturan diğer bir unsur ise *kurumsal sosyal sorumluluktur*. Kurumsal sosyal sorumluluk, işletme faaliyetlerinin toplum üzerindeki olumsuz etkilerini en aza indiren, olumlu etkilerini ise en üst düzeye çıkmasını sağlayan yönetim uygulamalarının bütünü olarak tanımlanabilir (Dahlsrud,2006:7-11). Kurumsal sosyal sorumluluk kavramının temelinde işletmelerin topluma yönelik olarak ekonomik, hukuki, etik ve gönüllü olmak üzere dört sorumluluk türü olduğu fikri yatar (Carroll ve Shabana,2010:84-87). Bu anlamda kurumsal sosyal sorumluluk, işletme yöneticilerinin neden sürdürülebilir kalkınmaya yönelik olarak çalışmalar yapması konusunda etik gerekçeler sağlayarak kurumsal sürdürülebilirliğe katkı sağlar. Wilson,’a göre (2003:2-3) eğer toplum genel olarak sürdürülebilir kalkınmanın çabalamaya değer bir hedef olduğuna inanırsa, işletmelerin de bu hedefi gerçekleştirmede topluma destek olmak için etik bir zorunluluğu doğacaktır.

Kurumsal sürdürülebilirlik kavramının yararlandığı bir başka yaklaşım *paydaş teorisidir*. Bu teoriye göre sosyal sorumluluk anlayışına sahip her işletmenin sadece hissedarlarının çıkarlarını değil, tüm paydaşların meşru çıkarlarını eşit ölçüde dikkate alması gerekmektedir (Kaptein ve VanTulder,2003:208). Freeman’ın (1984) öncülük ettiği bu yaklaşımda paydaş, kurumsal faaliyetlerin yönetiminde ve/veya maddi boyutunda meşru çıkarları bulunan kişiler veya gruplar olup, bütün paydaş grupları işletmeler için birer gerçek değer olarak kabul edilir (Donaldson ve Preston,1995:67). Bu anlamda bir işletmenin başarısı paydaşlarıyla (müşteri, tedarikçiler, sivil toplum

kuruluşları, tüketiciler, devlet vs.) olan ilişkilerini nasıl yönettiğine bağlıdır (Het Hof,2009:13). Paydaş teorisinin, kurumsal sürdürülebilirliğe katkısı ise işletmelerin sadece hissedar çıkarları için değil, faaliyetlerinden etkilenen tüm paydaşları için çalışmaları gerektiği konusunda iş gerekçeleri sunmasıdır (Wilson,2003:2-4).

Kurumsal sürdürülebilirliğin yararlandığı son yaklaşım ise kurumsal hesap verebilirlik kuramıdır (Wilson,2003:4). Bu teori bir kurumun faaliyetlerinin işletmenin dış çevresinden etkilendiğini ve bu nedenle bu faaliyetlerin etkilerinden sorumlu olunması gerektiğini vurgular. Bu anlamda, hem içsel hem de dışsal çevrede, bu faaliyetlerin etkilerinin ölçülmesi gerekmektedir. Dolayısıyla hesap verebilirlik teorisi, işletme tarafından gerçekleştirilen faaliyet sonuçlarının ve bu faaliyetlerin etkilerinin, işletme dışı paydaşlara raporlanmasını ifade etmektedir. (Aras,2007:3). Bu çerçevede hesap verebilirlik teorisi, işletme yöneticileri ve toplum arasındaki sağlıklı bir ilişkinin kurulmasına yardımcı olur. Başka bir ifadeyle bu teori, işletmelerin sadece finansal performanslarını değil de çevresel, sosyal performanslarını da raporlaması gerektiği konusunda gerekçe sunmaktadır (Wilson,2003:4).

### **3.Kurumsal Sürdürülebilirliğin Boyutları**

Büyüme ve kar maksimizasyonuna dayalı geleneksel yönetim anlayışının hakim olduğu işletmelerde, faaliyetler temel olarak hissedar değerini artırma ya da maliyet azaltma gibi ekonomik konulara odaklanmaktadır. Bu tür işletmelerde; hissedarların kar beklentilerinin karşılanması, likidite sorunlarının yaşanmaması ve muhasebenin süreklilik ilkesinin yerine getirilmesi ekonomik sürdürülebilirlik için yeterli olacaktır (Hernadi,2012:24). Ancak kurumsal sürdürülebilirlik prensiplerini göz önünde bulunduran işletmeler ekonomik sürdürülebilirliklerinin yanı sıra, sosyal ve çevresel sürdürülebilirliklerini arttırmak ve genişletmek zorundadırlar. Bu anlamda kurumsal sürdürülebilirliğin ekonomik, sosyal ve çevresel olmak üzere üç boyutu söz konusudur (Dyllick ve Hockerts,2002:131-132).

Kurumsal sürdürülebilirliğin ilk boyutu ekonomik sürdürülebilirliktir. Ekonomik sürdürülebilirlik işletmenin finansal, maddi ve maddi olmayan sermayesiyle ilgili olup, bu sermaye türlerinin etkin bir şekilde yönetilmesi gerektiğini vurgular. Bir başka ifadeyle ekonomik sürdürülebilirlik; özsermaye, borç gibi finansal sermaye, arsa, makine, stoklar gibi maddi sermaye, kurumsal itibar ve teknik bilgi gibi maddi olmayan sermaye gibi

çeşitli sermaye türleri arasında optimal bir dengenin sağlanmasını gerektirir. Bu bakımdan işletmelerin ekonomik anlamda sürdürülebilirliğini sağlaması için bir yandan hissedarlarına daima ortalamanın üzerinde kazanç sağlamasını, diğer yandan da her zaman likidite sıkıntısı yaşamayacak şekilde nakit akışını temin etmesi gerekir (Dyllick ve Hockerts, 2002:132-133; Çalışkan,2012:48).

Kurumsal sürdürülebilirliğin ikinci boyutu sosyal sürdürülebilirliktir. Sosyal sürdürülebilirlik; beşeri ve toplumsal sermayenin geliştirilmesini gerekli kılar. Beşeri sermaye çalışanların ve işletme ortaklarının yetenek, motivasyon sadakat gibi bireysel yönleriyle ilgiliyken, toplumsal sermaye ise iyi bir eğitim sistemi, alt yapı ya da girişimciliğin desteklenmesi gibi kamu hizmetlerinin kalitesine odaklanır. Bu açıdan bakıldığında sosyal olarak sürdürülebilir işletmeler, hem ortaklarının beşeri sermayelerini geliştirerek, hem de sosyal hedefleri desteklemek suretiyle toplumsal sermayenin gelişime katkıda bulunan işletmelerdir. Sosyal açıdan sürdürülebilirlik; paydaşların işletmenin hedeflerini anlamalarına ve işletmenin değer sistemiyle büyük ölçüde uyum içinde olmalarına imkan verecektir (Dyllick ve Hockerts,2002:134) . Bu durum ise işletmenin toplumsal kabul edilebilirliğini ve meşruiyetini güçlendirecektir.

Kurumsal sürdürülebilirliğin son boyutu ise çevresel sürdürülebilirliktir. Çevresel sürdürülebilirlik, doğal kaynakların sürekliliğinin sağlanması anlamına gelmektedir. Kaynakların kullanım düzeyinin bu kaynakların kendini yenileme hızını; salınan kirleticilerin oranının, doğal kaynakların bu kirleticileri işleme tabi tutma hızını aşmaması gerekmektedir. Biyo-çeşitliliğin; insan sağlığının; hava, su ve toprak kalitesinin; hayvan ve bitki yaşamlarının korunması da çevresel sürdürülebilirlik içinde yer almaktadır (Kaypak,2011:26). Bu açıdan bakıldığında; doğal kaynaklar ile bu kaynakların yenilenme kapasitelerini göz önünde bulunduran ve işletme faaliyetlerinin neden olduğu atık, gaz salınımı gibi çevre kirletici etkileri en alt seviyeye indiren işletmeler çevresel olarak sürdürülebilir işletmeler olarak kabul edilir (Hernadi, 2012:25). Başka bir ifadeyle bu tür işletmeler doğal sisteminin kaldırabileceği ölçüde kaynak tüketen ya da doğal sistemin absorbe edebileceği kadar atık ve emisyonu sebep olan işletmelerdir. Dolayısıyla çevresel olarak sürdürülebilir işletmeler, faaliyetleriyle ekolojik sistemin insanlara sunmuş olduğu hizmetlere zarar vermeyen kuruluşlardır (Dyllick ve Hockerts, 2002:133).

Kurumsal sürdürülebilirlik, ancak işletmenin yukarıda bahsedilen üç boyutta sürdürülebilir olmasıyla sağlanabilir. Dolayısıyla ekonomik, sosyal ve çevresel sürdürülebilirliğin bütünleştirilmesi ve ayrıca bu üç boyutlu sistemin eş zamanlı uyum içinde olması gerekir. Bu uyum temelde metodolojik bir mesele olup, bu bütünleştirmeyi sağlayacak uygun araç ve yöntemlerin kullanılmasını gerekli kılar.

#### **4.Kurumsal Sürdürülebilirliğin Muhasebeye Yansımaları**

Kurumsal sürdürülebilirlik, işletmeleri belirli bir sürdürülebilirlik stratejisi seçmeye ve işletme yönetimini işletmenin sürdürülebilirliğiyle ilgili konularda karar almasını kolaylık sağlayabilecek muhasebe bilgi sistemine sahip olmaya zorlar. Diğer bir ifadeyle muhasebe sürecinin sürdürülebilirlik ile ilgili kriterleri yerine getirmesi beklenir (Hernadi,2012:25). Ancak literatürde muhasebe ve sürdürülebilirliği ilişkilendiren çoğu çalışma, kurumsal ekonomik faaliyetlerin parasal ve sayısal ölçümlerine odaklanan geleneksel muhasebe ve maliyet muhasebesinin eksikliklerine dikkat çekmektedir (Schaltegger ve Burritt, 2010:375).

Schaltegger ve Burritt (2010:376) çalışmasında geleneksel muhasebeye ve maliyet muhasebesine yönelik eleştirileri birkaç başlık altında toplamıştır. Geleneksel muhasebe ilkelerinin, kurumsal faaliyetlerin (hukuki varlık olarak) sınırı konusunda dar bir bakış açısı sunması geleneksel muhasebeye yönelik ilk eleştiridir. Geleneksel muhasebeye yapılan ikinci eleştiri ise muhasebenin genel olarak iş/işletme gündeminin öncelik ve arzu edilebilirlik konusunda yazılı olmayan bazı ilkeleri öne sürmesidir. Örneğin geleneksel muhasebe de işletmenin kazanç ve karlılığı gibi konular, sosyal ve çevresel meselelerden daha fazla ön plandadır. Diğer taraftan Maunders ve Burritt (1991:12) ise muhasebenin tutarlık, ihtiyatlık, ve tahakkuk ilkelerinin ekolojik etkileri olan kurumsal faaliyetlerinin değerlendirilmesinde yetersiz olduğunu ileri sürerek geleneksel muhasebeye yönelik bir başka eleştiride bulunmuştur. Ayrıca işletme faaliyetlerinin ekolojik etkileri karşısında geleneksel muhasebenin mali ölçümlere aşırı önem vermesi, işletmelerin karşılaşacağı fırsatların ve risklerin eksik olarak hesaplanmasına neden olabilir. Çünkü fiziksel ve nitel çevresel bilgi, işletme faaliyetlerinin çevreye yönelik tahribatının geri dönüşümü olup olmadığının belirlenmesinde ya da işletme faaliyetlerinin, işletme kapasitesini aşırı ölçüde aştığı durumlarda oldukça önemli bir rol üstlenebilir (Milne,1996:142; Schaltegger ve Burritt,2010:376; Çalışkan,2012:50-51). Benzer şekilde maliyet muhasebesi de eleştirilen



konular arasında yer almaktadır. Maliyet dağılımlarının rastgele kullanılması, genel muhasebe kurallarının egemenliği, üretim maliyetlerine dar açıdan bakılması ve stratejik kararlar yerine kısa vadeli kararlara odaklanması bu eleştirilerden bazılarıdır (Schaltegger ve Burritt,2010:376).

Bu çerçevede geleneksel muhasebe yapısının kurumsal sürdürülebilirliğe bilgi sağlamada yetersiz kalması, son yıllarda sosyal ve çevresel faktörleri de göz önünde bulunduran yeni muhasebe yaklaşımlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu nedenle, başta büyük işletmeler olmak üzere, birçok işletme iş süreçlerini daha sürdürülebilir (ekonomik olarak uygulanabilir, sosyal açıdan sorumlu ve çevreye duyarlı) hâle getirmek yani başka bir deyişle uzun vadeli kâr maksimizasyonunu arttırmak için üç boyutlu muhasebe (üçlü raporlama), sürdürülebilirlik performans karnesi, çevresel bilgi ve yönetim sistemleri gibi araç ve yöntemlere başvurmaktadır (Signitzer ve Prexl,2008:3).

### **5.Çevre Muhasebesi ve Üç Boyutlu Muhasebe**

Çevre muhasebesi, tanımlanmış bir ekonomik sistemin; faaliyetleri, yöntemleri ve sistemlerinin kayıt, analiz ve raporlanmasını; ekolojik etkilerini ve çevresel faktörlerin neden olduğu finansal etkileri inceleyen bir muhasebe dalıdır (Schaltegger ve Burritt,2010:377). Çevre muhasebesi işletmenin çevreye etkisine, nitel veya finansal olmayan terimlerle ifade edilen performansına odaklanır. Bu bağlamda çevre muhasebesinin; iç ekolojik muhasebe, çevresel yönetim muhasebesi, dış ekolojik muhasebe ve finansal çevre muhasebesi olmak üzere dört alanı söz konudur (Fülöp ve Hernadi, 2013:233).

İç ekolojik muhasebe işletme faaliyetleri sonucu doğada görülen değişikliklerin analizini yapar. Bir başka ifadeyle doğal çevrenin işletmenin faaliyetleri ya da işlemleri sonucunda ne ölçüde değişim gösterdiğini hesaplama gibi işletmenin ekonomik faaliyetlerinin çevresel etkilerini inceler (Hernadi,2012:27). Çevresel yönetim muhasebesi; işletmenin ekonomik ve çevresel politikalarının bütünleştirilerek; işletmenin çevresel sürdürülebilirliğinin sağlanması amacıyla finansal ve finansal olmayan bilgilerin toplanması, analiz edilmesi ve kullanılmasını ifade etmektedir (Akbaş,2011:38). Çevresel yönetim muhasebesi işletmenin çevresel ve diğer maliyetlerine ilişkin bilgilerin analizine, iç analizlerin hazırlanmasına ve işletme yönetiminin çevre konusunda rasyonel karar almasına yardımcı olur. Diğer taraftan finansal çevre muhasebesi, işletmenin ekonomik

durumunu etkileyen çevresel yükümlülüklerini ve çevre harcamalarını işletme dışı çıkar gruplarını için raporlaması ile ilgidir. Dış ekolojik muhasebe ise iç ekolojik muhasebeye bezer olarak işletmenin çevresel etkilerini göz önünde bulundurarak, bu etkilere ilişkin raporlama faaliyetleriyle uğraşır (Hernadi,2012:27).

Yukarıda ifade edildiği gibi, çevre muhasebesi işletmenin hem ekonomik performansının iyileştirilmesinde, hem de çevresel performansının geliştirilmesinde kullanılabilecek bir araç olarak öne sürülmektedir. Genel olarak çevre muhasebesinin, işletmenin çevreye yönelik etkilerine ilişkin bilgileri analiz etmesi ve raporlaması geleneksel muhasebe sürecinden en temel farklılığı olarak ortaya çıkmaktadır (Akbaş,2011:54). Ancak çevre muhasebesinin, sürdürülebilirlik açısından düşünüldüğünde, işletmenin ekonomik ve çevresel etkilerini göz önünde bulundurması buna karşın, işletme faaliyetlerinin toplum üzerindeki etkilerini göz ardı etmesi muhasebe alanında üç boyutlu muhasebe (üçlü raporlama) adı verilen yeni bir yaklaşımın ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Üç boyutlu muhasebe (üçlü raporlama), Elkington (1997) tarafından işletmelerin, çevresel, sosyal ve ekonomik sorumluluğu olduğu ve bunlar arasında bir denge kurulması gerektiği yaklaşımının bir sonucu olarak akademik yazına kazandırılmıştır. Bu kavram kısaca işletmelerin faaliyetlerinin çevresel, ekonomik ve sosyal etkilerini açıkça dikkate almaları ve bu etkilerini raporlaması gerektiğini ifade eder (Çalışkan,2012:52). Dolayısıyla bu yaklaşım, kurumlara sürdürülebilirlik yöntemiyle birlikte daha yüksek verimlilik ve gelişmiş kurumsal performans sağlamayı amaçlamaktadır (Senal ve Ateş, 2012:90). Ancak üç boyutlu muhasebe işletme faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel etkileri ayrı ayrı ele alınmaktadır. Başka bir ifadeyle üç boyutlu muhasebede ağırlıklı olarak finansal göstergeler ve ölçülebilir faktörler üstünde durulan konular olup, işletmenin sosyal ve çevresel sonuçları bütünlük arz etmeyecek şekilde ayrı ayrı yayınlanır (Gray ve Milne, 2002:66-70). Bu düşüncüyü destekledikleri çalışmasında Wiedman ve Lenzen (2006) üç boyutlu muhasebenin amacının, işletmelerin sosyal ve çevresel amaçlar edinmesi olduğunu, ancak karar mercileri için sadece finansal olarak ifade edilen bilgilerin sürdürülebilirlik performansı açısından önemli olduğunu öne sürmüşlerdir (Hernadi,2012:27). Dolayısıyla bu yaklaşımda, sosyal ve çevresel konulara aynı derecede önem verilmemesi sosyal ve çevresel raporlama kalitesinin ciddi anlamda geliştirilmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu çerçevede günümüzde kapsamlı muhasebe

ve raporlamanın geldiği en üst noktayı ifade eden sürdürülebilirlik muhasebesi ekosistem ve toplum için muhasebenin önemini vurgulayarak, ekolojik-adalet, etkinlik ve etkililik gibi konulara odaklanmaktadır (Schaltegger ve Burritt,2010:377).

### **5.Sürdürülebilirlik Muhasebesi**

İşletmelerin sosyal ve çevresel faaliyetlerine ilişkin bilgilerin elde edilmesi ve geliştirilmesinde muhasebe sürecinin üreteceği bilgiler önemli rol oynar. Kurumsal sürdürülebilirlikte, işletmenin sürdürülebilirlik stratejine dayanak oluşturan en önemli bilgi sürdürülebilirlik muhasebesinden elde edilir (Hernadi,2012:27).

Sürdürülebilirlik muhasebesi, tanımlanmış bir ekonomik sistemin (işletme, üretim tesisi vb.); ilk olarak çevresel ve sosyal faktörlerin sebep olduğu finansal etkilerini, ikinci olarak da ekolojik ve sosyal etkilerini, belki de en önemlisi sürdürülebilirliğin üç boyutunu oluşturan sosyal, çevresel ve ekonomik konular arasındaki etkileşimler ve ilişkilerini kaydetmek, analiz etmek ve raporlamak üzere işletmenin faaliyetleri, metotları ve sistemlerini ele alan muhasebe alt dalı olarak tanımlanır (Schaltegger ve Burritt,2010:377). Sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin, geleneksel muhasebe sisteminde olduğu gibi öncelikle üst yönetimin bilgi ihtiyacını karşılaması gerekir. Bu açıdan bakıldığında bir sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin temel işlevinin; işletmenin ekonomik, sosyal ve çevresel performansı ile ilgili toplanacak verileri belirlemek, toplanan verileri değerlendirmek ve değerlendirme sonrasında ise işletmeye geri dönüşümünü sağlamak olduğu söylenebilir.

Sürdürülebilirlik muhasebesiyle ilgili literatür incelendiğinde, kavramın daha çok çevre muhasebesi temeli üzerinden geliştiği gözlenmektedir. Örneğin Lamberton (2005), sürdürülebilirlik muhasebesinin kısa tarihçesini ele aldığı çalışmada kavramı çevre muhasebesi anlamında kullanmıştır (Lamberton, 2005:7-26). Aynı şekilde literatürde sürdürülebilirlik muhasebesinin, üç boyutlu sorumluluk anlamıyla kullanıldığı örnekleri görmek de mümkündür (Hernadi,2012:27). Ancak sürdürülebilirlik muhasebesi; sözü edilen muhasebe türlerinden farklı olarak, işletmenin ekonomik, sosyal ve çevresel sürdürülebilirliğinin eş zamanlı olarak uyum içinde olmasını sağlayan muhasebe yöntemlerinin bütünü olarak ifade edilebilir. Bu çerçevede sürdürülebilirlik muhasebesinin geleneksel ve çevre muhasebesinden farkları Tablo-1’de sunulmuştur.

**Tablo 1**

***Geleneksel, Çevre ve Sürdürülebilirlik Muhasebesinin Karşılaştırılması***

<b>Karşılaştırma Kriterleri</b>	<b>Geleneksel Muhasebe Sistemi</b>	<b>Çevre Muhasebesi Sistemi</b>	<b>Sürdürülebilirlik Muhasebe Sistemi</b>
<b>Bakış açısı</b>	İşletmenin finansal durumu	İşletme faaliyetleri ve çevre arasındaki ilişkiler	İşletme faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel etkilerinin bütünleştirilmesi
<b>Hedef</b>	Finansal durumun sunulması Maliyet Yönetimi	Çevresel yükümlülüklerin ve maliyetlerin sunulması, Çevresel performansın sunulması	Sürdürülebilirlik performansın sunulması (ekonomik, sosyal ve çevresel)
<b>Temel Alanlar</b>	Finansal muhasebe Maliyet ve Yönetim muhasebesi	Finansal çevre muhasebesi Çevresel yönetim muhasebesi, İç ve Dış Ekolojik Muhasebe	Sürdürülebilirlik muhasebesi Sürdürülebilirlik yönetimi muhasebesi
<b>Yöntem</b>	Değerlendirme süreçleri Maliyet Analizleri	Çevresel Performansın Değerlendirilmesi-Yaşam Döngüsü Analizi-Çevresel Maliyetlerin Analizi	Sürdürülebilirlik Performans Karnesi Diğer disiplinler (biyoloji, sosyoloji) yöntemleri
<b>Raporlama Türü</b>	Finansal ve Maliyet Raporları	Çevresel raporlar	Sürdürülebilirlik raporları
<b>Düzenlemelerdeki Zorunluluk</b>	Yasal Sorumluluk	Gönüllü	Gönüllü

*Kaynak: Hernadi, 2012:28*

Geleneksel muhasebe, çevre muhasebesi ve sürdürülebilirlik muhasebesinin karşılaştırılmasını amaçlayan Tablo 1’den görüleceği gibi sürdürülebilirlik muhasebesi, gerek amaç ve kapsam bakımından gerekse de kullanılan metodoloji ve raporlama açısından diğer muhasebe türlerinden önemli farklılık arz etmektedir. Sürdürülebilirlik muhasebesinde temel amaç işletme faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel etkilerinin bütünleştirilmesi olduğu için bu yaklaşımda söz konusu bütünleşmeyi sağlayacak araç ve yöntemlerin kullanılması gerekir. Ayrıca geleneksel finansal raporlama ve çevresel raporlamanın işletme faaliyetlerinin sosyal etkilerini dikkate almaması, kurumsal sürdürülebilirlik konusunda en temel eksiklikleridir. Buna karşın sürdürülebilirlik raporlaması; sürdürülebilirlik gelişmeyi hedefleyen, kurumsal performansla ilgili olarak ölçüm ve açıklama yapan, iç ve dış paydaşlarına karşı sorumlu olmayı ilke edinen bir uygulamadır (Senal ve Ateş,2012:91). İşletme faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel sonuçlarını içeren sürdürülebilirlik raporlaması, aynı

zamanda sürdürülebilirliğin işletme düzeyinde ne kadar önemsendiğinin bir göstergesidir (Çalışkan,2012:64).

Diğer taraftan işletmelerde ekonomik, sosyal ve çevresel yönden sürdürülebilir bir yapının oluşturulmasını hedefleyen sürdürülebilirlik muhasebesinde, muhasebenin rolü ve kapsamı önemli ölçüde genişlemiştir. Böyle bir yapıda muhasebenin rolü; belge toplama, sınıflandırma, kayda almanın ötesinde sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirliğin gelişmesi ile ilgili bilgilerin analiz edilmesi ve raporlanması olarak değişmiştir (Senal ve Ateş,2012:88). Bu çerçevede sürdürülebilirlik muhasebe yapısı, geleneksel muhasebe yapısından farklı olarak muhasebenin rolünü aşağıdaki bilgileri içerecek şekilde genişletmiştir (Senal ve Ateş,2012:88 ; Moradzadehfard ve Moshashaei,2011:400-401):

- Sürdürülebilirlik konularına karşı, işletmelerin politika geliştirmeleri ve bu politikaların işletme genelinde uygulanmasını ve takip edilmesini sağlamak,

- Organizasyonlarda tedarik zinciri ile ilgili yönetim sistemleri geliştirmek, satın alma politika ve standartlarının oluşturulması, uygulanması ve denetlenmesini temin etmek,

- Mevcut güvenilir verileri kullanarak paydaşlarla olan iletişim sürecini desteklemek,

- İşletmenin iş alanına uygun ve bu alanla ilişkili gönüllü sosyal ve çevresel düzenleme ve kurallar oluşturmak ve bu düzenleme ve kuralların işletmeyle bütünleştirilmesini sağlamak,

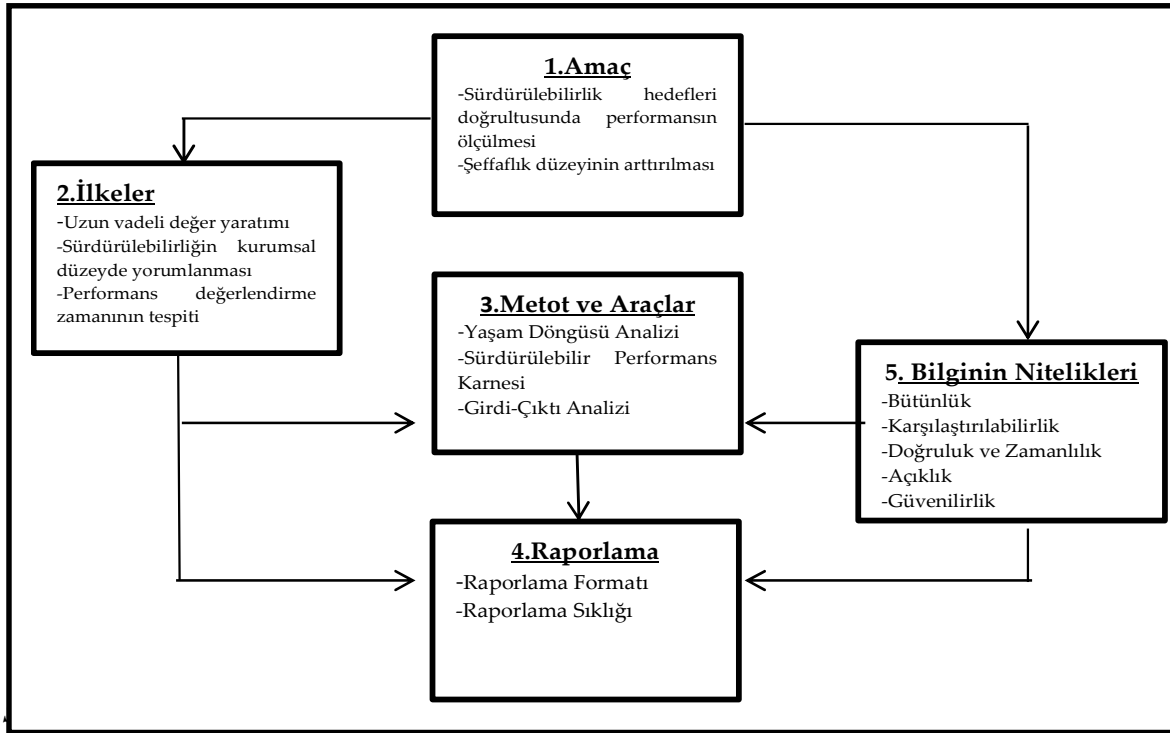
- Veri hazırlama, verilerin yorumlanması ve karar alma süreçlerinin desteklenmesi ve

- Sosyal ve çevresel konularla ilgili bilgileri zamanında sunmak amacıyla işletme faaliyetlerinin çerçevesini belirleyen düzenleme kanunlarla ilgili duyarlılığı arttırmak.

## **6. İşletmelerde Sürdürülebilirlik Muhasebesi Oluşturma Süreci**

İşletmelerde sürdürülebilir muhasebe sistemi geliştirmek için belirli bir takım amaç, ilke ve yöntemlerin göz önünde bulundurulması gerekir. Lamberton (2005:16) bir işletmede sürdürülebilirlik muhasebe sistemini oluşturma sürecini beş temel aşamada

incelemiştir. Bu çerçevede sürdürülebilirlik muhasebe sistemi oluşturma süreci Şekil-2'de gösterilmiştir.



*Kaynak: Lambertson 2005:19-25 ; Fülöp ve Hernadi2013:239'dan yararlanılarak düzenlenmiştir*

Şekil 1'de gösterildiği gibi bir işletmede sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin geliştirilmesi için; birinci aşamada sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin uygulanma amacı belirlenmelidir. İkinci aşamada ise sistemin uygulanması sırasında göz önünde bulundurulması gereken ilkelerin tespit edilmesi gerekir. Üçüncü aşamada, işletmenin sürdürülebilirlik performansının ölçülmesi için kullanılacak araç ve metotlar belirlenmelidir. Sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin dördüncü ve beşinci aşamasında ise sırasıyla sürdürülebilirlik raporlamasının biçimi ve bu raporlardan elde edilen sürdürülebilirlik bilgilerinin niteliksel özellikleri üzerinde durulur.

### 6.1.Sürdürülebilirlik Muhasebe Sisteminin Amacı

Sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin temel amacı işletmenin sürdürülebilirlik doğrultusunda yürüttüğü faaliyetleri değerlendirip ölçmektir. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik muhasebe sistemini geliştirmenin ilk adımı işletmelerin ölçülebilir sürdürülebilirlik amaçlarını ortaya koyması ve bu amaçlar doğrultusunda sistemi tasarlaması gerekir (Fülöp ve Hernadi, 2013:233). Geleneksel muhasebede olduğu gibi, sürdürülebilirlik muhasebesinde de muhasebe bilgisini kullananlar, iç (işletme içi)

kullanıcılar ile dış (işletme dışı) kullanıcılar olmak üzere iki gruba ayrılabilir (Lamberton,2005:19). Sürdürülebilirlik muhasebe bilgisi, dış kullanıcıların işletmelerin sosyal ve çevresel konulardaki mali sorumluluğuyla ilgili bilgi ihtiyacını karşılamayı amaçlar. Bu açıdan bakıldığında sürdürülebilirlik muhasebesi dış paydaşlara, işletmenin sürdürülebilirlik bağlamındaki çevresel ve sosyal etkilerinin değerlendirilmesi için şeffaf ve karşılaştırılabilir veriler sunabilir. Benzer şekilde iç kullanıcılara sunulan sürdürülebilirlik muhasebe bilgisi, yönetime karar alma sürecinde faydalı olan ilgili bilgiyi sağlamayı amaçladığından, üst yönetimin karar alma sürecinin güçlendirilmesinde önemli rol oynayabilir. Örneğin sürdürülebilirlik amaçlarına yönelik ilgili performans göstergeleri ve yaşam döngüsü verileri, çok boyutlu sürdürülebilirlik amacının gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin değerlendirilmesinde işletmenin üst yönetimine yardımcı olabilir (Lamberton,2005:19; Fülöp ve Hernadi,2013:233-234).

## **6.2. Sürdürülebilirlik Muhasebe Sistemini Uygulama İlkeleri**

İşletmelerde sürdürülebilirlik muhasebesinin geliştirilmesi sırasında; veri toplama, ölçme ve değerlendirmede kullanılacak araçlar ve uygulanacak metotları belirleyen bazı önemli ilke ve koşulların göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin geliştirilmesi sırasında göz önünde bulundurulması gereken bir ilke sürdürülebilirliğin kurumsal düzeyde yorumlanmasıdır. Sürdürülebilirliğin kurumsal düzeyde yorumlanması tüm sistemin çerçevesini belirlediğinden oldukça fazla önem arz etmektedir. İşletmenin sürdürülebilirlik hedefleri ve ekonomik, sosyal ve çevresel sürdürülebilirliklerinin üçünün birden gerçekleştirilmesi üç tür sürdürülebilirliğin bütünlük ölçümü ve performans değerlendirilmesi meselesini ortaya çıkarır. İşletmenin sürdürülebilirlik performansının değerlendirilmesi karmaşık bir süreç olduğundan, sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin sınırlarının işletme tarafından yönetebileceği şekilde belirlenmesi gerekmektedir (Fülöp ve Hernadi,2013:235). Sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin geliştirilmesi sırasında dikkate alınması gereken bir diğer koşul ise hesaplama, değerlendirme ve analiz için doğru zaman aralığının seçilmesi yani işletmenin sürdürülebilirlik açısından değerlendirileceği zaman aralığının belirlenmesidir. Tutarlı bir zaman aralığının tespiti, işletme faaliyetlerinin neden olduğu sosyal ve çevresel etkilerini doğru bir şekilde belirlenmesi bakımından önemlidir (Lamberton,2005:19-22).

### 6.3. Veri Toplama ve Ölçme için Araç ve Metotlar

İşletmelerde sürdürülebilirlik muhasebe sistemi geliştirmenin üçüncü adımı veri toplama ve ölçüm için gerekli olan araç ve metotların belirlenmesidir. Literatür incelendiğinde sürdürülebilirlik muhasebe yapısı içerisinde verinin toplanmasında ve ölçülmesinde çeşitli kaynak türü olduğu gözlenmektedir.

İşletme, sürdürülebilirlik performansı için gerekli olan ekonomik, sosyal ve çevresel verileri maliyet-fayda analiziyle doğrudan ya da dolaylı olarak elde edilebilir. Toplanan bu veriler sayesinde işletmenin sürdürülebilirlik performansını ölçmek mümkün hâle gelmektedir. Sürdürülebilirlik performansının ölçümü ise çeşitli değerlendirme ve ölçme metotlarının kullanılmasını gerektirir. Kurumsal sürdürülebilirliğe ilişkin alternatif kararların maliyet tahminlerinde girdi çıktı analizi, yaşam döngüsü analizleri ve sürdürülebilirlik performans karnesi gibi metotlar kullanılabilir (Fülöp ve Hernadi,2013:235).

Girdi-çıkıtı analizi, Gray (1994:33) tarafından sürdürülebilirlik muhasebesi için önerdiği üç yöntemden biridir. Girdi çıktı analizi, hammadde ve enerji girişi ile ürün ve atık çıktılarının fiziksel akışının değerlendirilmesidir. Bu analiz, üretim sürecine giren tüm hammadde ve enerjinin, üretim süreci sonunda ürün, emisyon ve atık olarak çıkışını hesaplamayı amaçlamaktadır. Girdi çıktı analizi çevresel bilgi tedariği konusunda işletmeye disiplinli bir yaklaşım sağlamasına yardımcı olur (Senal ve Ateş,2012:90; Lamberton, 2005:22). İşletmelerde sürdürülebilirlik performansının ölçülmesinde kullanılacak yöntemlerden biri de yaşam döngüsü maliyet muhasebesi sayılabilir. Yaşam döngüsü maliyet muhasebesi, bir ürünün yaşam döngüsü içerisindeki her aşamada oluşan maliyetleri değerlendirmeye alan tekniktir. Sermaye, iş gücü, materyal, enerji, atık maliyetleri gibi değişik maliyet kalemleri, hem bugünkü hem de gelecekte oluşacak maliyetler dikkate alınarak değerlendirilir. Dolayısıyla bu teknik ürünün yaşam boyu maliyetlerinin ve çevresel maliyetlerinin hesaplanmasında ve kayda alınmasında bir araç olarak kullanılmaktadır (Senal ve Ateş, 2012:92).

Sürdürülebilirlik performans karnesi ise literatürde sürdürülebilirlik performansının ölçülmesinde en etkin araç olarak görülmektedir. Sürdürülebilirlik performans karnesi, işletmenin finansal ve finansal olmayan bilgilerini derleyerek, işletmenin kurumsal



sürdürülebilirlik performansına ilişkin gerekli bilgilerin toplanıp, kaydedilmesini amaçlayan bütünleşik bir gösterge sistemidir (Nikolaou ve Tsalis,2013:77-78). Sürdürülebilirlik performans karnesi, işletmenin çevresel ve sosyal yönlerinin geleneksel performans karnesi (Balance Scorecard) boyutları tarafından kapsanması yoluyla ve/veya ilave piyasa dışı bir boyutun eklenmesi yoluyla geliştirilebilir. Sürdürülebilirlik unsurlarının geleneksel performans karnesi içerisine entegre edilmesi işletmelerin, çevresel ve sosyal ölçülerin, ekonomik başarıları ile nedensellik ilişkisini belirlemelerine, analiz etmelerine ve görselleştirmelerine yardımcı olur (Özçelik,2013:4998).

Sürdürülebilirlik performans karnesini, kurumsal sürdürülebilirliğin sağlanmasında potansiyel bir araç olarak ele alan Figge vd. (2002:276-278) işletmelerde sürdürülebilirlik performans karnesi oluşturma sürecini üç temel adımda incelemiştir. Figge, vd (2002:276) göre işletmelerde sürdürülebilirlik performans karnesi oluşturma sürecinde ilk adım stratejik işletme biriminin seçilmesidir. İlk olarak Kaplan ve Norton tarafından geliştirilen geleneksel performans karnesi, iş birimi düzeyinde stratejik yönetim için tasarlanmıştır. Dolayısıyla, ilk adım olarak, sürdürülebilirlik performans karnesinin uygulanacağı işletme biriminin seçilmesi gerekmektedir (Figge, vd , 2002:276). İkinci adımda ise sürdürülebilirlik performans karnesinin seçilen iş biriminin belirli ihtiyaçlarına uygun hale getirildiğinden emin olmak için işletme birimini etkileyen çevresel ve sosyal faktörler belirlenmelidir. Bu adımın amacı, iş birimi stratejisiyle ilgisi olabilecek çevresel ve sosyal faktörleri içeren kapsamlı bir liste oluşturmak için ilgili tüm çevresel ve sosyal başlıkları belirlemektir. Dolayısıyla bu adım sonunda işletme biriminin çevresel ve sosyal durumunun profili çıkarılabilir hâle gelmektedir (Figge, vd (2002:277). İşletme biriminin çevresel durumunu belirlemek için işletme biriminin faaliyetlerinden ve ürünlerinden kaynaklanan tüm çevresel müdahalelerin belirlenmesi gerekir.

Seçilen işletme biriminin çevresel durumunu tespit etmek için, iş biriminin tüm faaliyetleri ve ürünleri Tablo 2’de gösterilen kategorilere göre değerlendirilmelidir (Figge, vd, 2002:277).

Tablo 2

İş Biriminin Çevreye Yönelik Etkilerinin Belirlenmesi

Çevreye Yönelik Müdahale Çeşitleri	İşletme Birimi
Çevresel müdahale tipi	X
Emisyonlar (hava, su ve toprağa)	X
Atıklar	X
Materyal girişi/materyal yoğunluğu	X
Enerji yoğunluğu	X
Gürültü ve sarsıntılar	X
Atık ısı	X
Doğaya ve yaşam alanına yapılan direk müdahaleler	X
Radyasyon	X

Kaynak: Figge vd., 2002: 277

İş biriminin sosyal yönden durumu ise çevresel yönler olarak belirlenebilir. Ancak sosyal yönlerin büyük çeşitlilik ve farklılıklarından dolayı, sosyal yönlerin kapsamlı sınıflandırılması çok zordur. Sosyal yönler ağırlıklı olarak, sürece dahil olan farklı aktörlerin tercih ve değerlerine dayanmaktadır (Özçelik,2013:5004). Paydaş teorisi, farklı sosyal talepleri olan aktörleri sınıflandırmak için kullanışlı bir çerçeve sunabilir. Böylece işletme birimiyle ilgili sosyal konular, konuyla ilgisi olabilecek paydaş gruplarını içeren kapsamlı bir çerçeve dâhilinde sistematik olarak belirlenebilir. Bu doğrultuda, ilk olarak bir işletme biriminin mevcut tüm paydaşlarını belirlemek gerekmektedir. İkinci adımda, bu paydaş gruplarının öne sürdüğü sosyal talepler ve konular belirlenmelidir. Son olarak da paydaş gruplarının öne sürdüğü talep ve konular işletme birimine uyarlanarak işletme biriminin sosyal durumunu gösteren belirli bir profil (genel çerçeve) oluşturulabilir (Figge, vd, 2002:278).

İş biriminin sosyal ve çevresel durumunun tespit edilmesinden sonra atılacak son adım stratejiye uygun yönlerin belirlenmesi ve sınıflandırılmasıdır. Bu adımın amacı, iş biriminin sözel olarak belirlenmiş stratejisini, nedensel olarak ilişkilendirilmiş amaç ve göstergelere dönüştürmektir. Bu aşamada çevresel ve sosyal yönler stratejik uygunluklarına göre sınıflandırılmalı ve performans karnesi sistemine entegre edilmelidir (Özçelik,2013:5004). Genel hatlarıyla anlatılmaya çalışılan sürdürülebilirlik performans

karnesi, işletme ve çevre arasındaki etkileşim ile işletme ve toplum arasındaki ilişkilerin bütünleştirilmesini hedeflemektedir. Dolayısıyla sürdürülebilirlik performans karnesi, işletmelerde kurumsal sürdürülebilirliğin temel amaçlarının belirlenmesi ve bu amaçlarının gerçekleştirilmesinde kullanılabilecek etkin bir yöntem olarak kabul edilmektedir.

#### **6.4. Sürdürülebilirlik Raporları**

İşletmelerde sürdürülebilirlik muhasebe sistemi geliştirme sürecinin dördüncü adımı nitel ve nicel bilgilerin kullanıcılara aktarılmasını ele alır. Sürdürülebilirlik raporlaması, sürdürülebilirliğin paydaşlar üzerindeki etkisinin önemini kamuoyuna raporlama yoluyla gösterme faaliyetlerini içerir (Moradzadehfard ve Moshashaei,2011:398). Sürdürülebilirlik raporlaması konusunda işletmelerde cevaplanması gereken iki temel soru vardır (Fülöp ve Hernadi,2013:235): Bir sürdürülebilirlik raporlamasını doğru şekli ve içeriği nedir? Bu raporlar ne kadar sıklıkla hazırlanmalı ve yayınlanmalıdır?

Küresel Raporlama Girişimi, sürdürülebilirlik raporları içeriğinin belirlenmesi ve raporlanan bilgilerin kalitesinin sağlanmasına yönelik genel bir çerçeve oluşturmuştur. Küresel raporlama girişiminin raporlama çerçevesi kullanılarak geliştirilen sürdürülebilirlik raporları, raporlama dönemi esnasında kurumun taahhütleri, stratejisi ve yönetim yaklaşımı bağlamında ortaya çıkmış sonuçları kapsamaktadır. Dolayısıyla Küresel Raporlama Çerçevesi, bir kurumun ekonomik, çevresel ve sosyal performansına dair genel kabul görmüş bir raporlama çerçevesi olarak hizmet etme amacını taşımaktadır ((Özçelik,2013:4990). Sürdürülebilirlik muhasebesi doğrultusunda kullanılan raporlara örnek olarak; girdi-çıkıtı analiz raporları, yaşam döngüsü analiz raporları, çevresel ve sosyal etkilerin gösterildiği raporlar verilebilir (Senal ve Ateş,2012:91). Diğer taraftan işletmeler bu raporları yayınlamak üzere tutarlı ve periyodik bir döngü belirlemelidir. Ayrıca işletmelerin sürdürülebilirlikle ilgili muhasebe bilgisini web sayfasından yayınlaması, paydaşların bu bilgilere daha rahat ulaşabilir hale getirecektir. Dolayısıyla sürdürülebilirlikle ilgili sürekli olarak güncellenen bu raporlar zamanında, geciktirilmeden paydaşlara da sunulmuş olacaktır (Fülöp ve Hernadi,2013:235).

#### **6.5.Sürdürülebilirlikle İlgili Bilgilerin Niteliksel Özellikleri:**

Sürdürülebilirlik muhasebesinin beşinci ve son bileşeni sürdürülebilirlik bilgisinin niteliksel özellikleridir. Sürdürülebilirlik muhasebe sistemi, işletmenin sürdürülebilirliğiyle ilgili gerçek, güvenilir ve ilgili gerekli bilgiyi sağlayarak kurumsal sürdürülebilirlik stratejilerini desteklemesi gerekir. Dolayısıyla sürdürülebilirlik muhasebesi sistemleriyle elde edilen bilgilerin bazı şartları yerine getirmesi gerekmektedir. Bu şartlar Küresel Raporlama Girişiminin sürdürülebilirlik raporlarının ilkelerine ve geleneksel muhasebe bilgisine dayanmaktadır. Şeffaflık ve denetlenebilirlik bu şartlardan en çok dikkat çeken ikisidir. Şeffaflık işletmelerin tüm süreçleri ve prosedürlerini yayınlamasını gerektirir. Denetlenebilirlik ise sunulan verilerin ve bilgilerin kaydedilmesinin, düzenlenmesinin, analiz edilmesinin ve yayınlanmasının; denetçilerin verilerin güvenilirliğini denetlemelerini sağlayabilecek şekilde olmasını gerektirir. Sürdürülebilirlikle ilgili bilgilerin sahip olması gereken diğer şartlar ise tamlık, tarafsızlık, açıklık, önemlilik, zamanlılık, karşılaştırılabilirlik ve sürdürülebilirlik bağlamında yorumlanmasıdır (Lamberton,2005:22).

Sürdürülebilirlik muhasebe sistemlerinin işletmeye sağladığı bilgiler, yönetsel karar alma sürecine destek sağlamanın dışında, sürdürülebilirlikle ilgili hazırlanan raporlar da dâhil olmak üzere farklı amaçlarla da kullanılmaktadırlar. Mikro ve makro çevresel faydalarına ek olarak, sürdürülebilirlik stratejilerinin geliştirilmesine ve uygulanmasına da katkı sağlayan sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin başlıca kurumsal faydaları bir kaç başlık altında şu şekilde özetlenebilir (Fülöp ve Hernadi,2013:236):

- Üretim maliyetinin belirlenmesine ve ürünün daha doğru bir şekilde fiyatlandırılmasına yardımcı olur,
- Sürdürülebilirlik odaklı faaliyetlerin getirdiği kazançları, finansal olanakları ve maliyet tasarrufu açısından sunduğu avantajları ortaya koyar,
- İşletmenin karşılaşacağı sosyal ve çevresel risk ve maliyetleri değerlendirmek suretiyle söz konusu risk ve maliyetlerin azalmasına yardımcı olur,
- İşletmelerde enerji ve materyal akışlarının daha doğru bir şekilde takip edilmesini kolaylaştırarak kaynak verimliliğinin artmasına katkı sağlar,
- İşletme çalışanlarının sosyal ve çevresel farkındalığını artırmak suretiyle çalışanların bu konudaki sorumluluklarını güçlendirir,

• Kamuoyunun, işletmenin sosyal ve çevresel konulardaki kurumsal sorumluluğu, şeffaflığı ve güvenilirliğinin farkına varmasını ve dolayısıyla işletmenin genel kabul edilirliliğinin güçlendirmesine katkı yapabilir,

• İşletmenin çevreye karşı duyarlı sosyal açıdan sorumlu davranışlar göstermesi kurumsal yatırımcılar için daha elverişli bir yatırım ortamı sağlar,

• Paydaşlarla daha iyi ilişkilerin kurulmasına yardımcı olur.

Yukarıda belirtilen faydalardan hareketle, işletmelerde sürdürülebilirlik muhasebe sistemi oluşturmak ve uygulamak, sürdürülebilirlik şartlarını yerine getirilmesi açısından oldukça önemli bir davranış şekli olacaktır.

### **Sonuç**

Kurumsal sürdürülebilirlik, işletme faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel boyutlarını çeşitli teorik yaklaşımlar çerçevesinde değerlendirmeyi öngören bir yönetim anlayışı olarak ifade edilebilir. Sürdürülebilir kalkınma, bu yaklaşımın odaklanması gereken hedefleri belirlerken, kurumsal sosyal sorumluluk işletme düzeyinde sürdürülebilirliğin ahlaki gerekçelerini açıklar. Paydaş yaklaşımı, kurumsal sürdürülebilirlik açısından işletmelerin, tüm menfaat gruplarına yönelik faaliyette bulunmasının işletmenin ve toplumun uzun vadeli çıkarına olduğunu vurgular. Son olarak hesap verebilirlik teorisi ise işletmelerin sorumlu bir kurumsal vatandaş olarak faaliyetlerinin çevre ve topluma yönelik etkilerini de raporlaması gerektiğini belirtir. Kurumsal sürdürülebilirlik amaçları doğrultusunda hareket eden işletmeler küresel düzeyde sürdürülebilirlik hedefine katkı sağladığı gibi ekonomik, sosyal ve çevresel sermaye tabanlarını genişletirler. Bu anlamda kurumsal sürdürülebilirlik günümüzde birçok işletmede hem kurumsal bir değer olarak benimsenmekte hem de işletme stratejisinin bütünleşik bir parçası olarak görülmektedir. Ancak kurumsal sürdürülebilirlik; işletme yönetiminin görev, yapı ve faaliyetiyle ilgili mevcut birçok yaklaşımın temel dayanağını da sarsmaktadır.

Bu bağlamda kurumsal sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirlik muhasebesi arasındaki etkileşimi incelemeyi amaçlayan bu çalışma sonucunda aşağıda belirtilen hususlara ulaşılmıştır.

- Günümüzde işletme ve toplum arasındaki ilişkilerin çeşitli faktörlerin etkisiyle (küreselleşme, rekabet, teknolojik gelişmeler) değiştiği görülmektedir. Bu değişim ortamında toplum, işletmelerden ekonomik değer yanı sıra sosyal ve ekolojik açıdan da değerler yaratmasını beklemektedir. Bu açıdan bakıldığında sürdürülebilir işletme başarısı; işletmelerde hissedar karını artırmaya yönelik ekonomik politikaların izlenmesiyle birlikte, işletme faaliyetlerinin çevre ve topluma yönelik etkilerinin takip edilmesini, ölçülmesini ve bu işlemleri yerine getirecek araç ve yöntemlerin kullanılmasını gerektirmektedir. Ancak geleneksel muhasebe yapısının işletme faaliyetlerinin sosyal ve çevreye yönelik etkilerinin belirlenmesinde ve ölçülmesinde yetersiz kalması, sosyal ve çevresel faktörleri göz önünde bulunduran yeni muhasebe yaklaşımlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu çerçevede sürdürülebilirlik muhasebesi; işletmelerde kurumsal sürdürülebilirlik amaçlarının gerçekleştirme konusunda kullanılacak bir araç olarak literatüre girmiştir.
- Sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin temel amacı işletmenin sürdürülebilirlik doğrultusunda yürüttüğü faaliyetleri değerlendirip ölçmektir. Sürdürülebilirlik muhasebe yapısının, işletme faaliyetlerinin çevre ve sosyal paydaş üzerindeki etkilerine yönelik işletme üst yönetimine disiplinli bir yaklaşım sağlaması, işletmenin sosyal ve çevresel sürdürülebilirliğinin bütünleştirilmesi açısından önemlidir. Dolayısıyla böyle bir yapının işletmelerde uygulanmasının sağlayacağı yararlar düşünülerek, ulusal düzeyde işletmelerde sürdürülebilirlik performansının ölçülmesinde ve raporlanmasında standart bir çerçevenin oluşturulması sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşılmasında yararlı olabilir. Sürdürülebilirlik hedefleri doğrultusunda düzenleyici kuruluşlar tarafından bir çerçevenin oluşturulması, işletmelerin sürdürülebilirlik konusuna daha fazla önem vermesine yol açacağı gibi işletmelerin sosyal ve çevresel konularda daha duyarlı ve hassas davranmasına yol açacaktır. Ayrıca sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasının işletme faaliyetlerinin sosyal ve çevresel etkilerini yönelik bilgi sağlaması paydaşlarıyla olan ilişkilerini güçlendirerek, toplum içindeki genel kabul edilebilirliklerini arttıracaktır. Bu bağlamda işletmelerin küresel sürdürülebilirlik hedefinde etkin rol oynayabilmesi ve uzun vadede varlığını

sürdürülebilmesi için işletmelerde sürdürülebilirlik muhasebesi hayata geçirilmelidir.

#### KAYNAKÇA

Akbaş, H.E., (2011). Çevresel Yönetim Muhasebesi: Özellikleri, Unsurları ve Kullanım Alanları. *Möдав Dergisi*, 2011, (3),29-59

Aras, G. (2007). Kurumsal Sosyal Sorumluluk: Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Yansımaları. *İç Denetim Dergisi*, (20), 1-7

Carroll, B.A., ve Shabana M.K., (2010). The Business Case for Corporate Social Responsibility: A Review of Concepts, Research and Practice. *International Journal of Management Reviews* (2010),85-105

Çalışkan, Ö.,A.(2012). Sürdürülebilirlik Raporlaması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2012 (1),41-68

Dahlsrud, A.,(2006). How Corporate Social Responsibility is Defined: An Analysis of 37 Definitions, *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, (15),1-13

Donaldson, T. ve Preston, L.E. (1995). The Stakeholder Theory of the Corporation:Concept, Evidence, and Implacations. *Academy of Management Review*,20(1),65-91

Dyllick, T. ve Hockerts, K. (2002). Beyond The Business Case for Corporate Sustainability. *Business Strategy and Environment*, 11 (2),130-141.

Engin, E.,ve Akgöz, E.B. (2013). Sürdürülebilir Kalkınma ve Kurumsal Sürdürülebilirlik Çerçevesinde Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramının Değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi İletişim Fakültesi Akademik Dergisi*, 8 (1),85-94

Figge F, Hahn, T., S.,Schaltegger-M., Wagner (2002). The Sustainability ScorecardLinking Sustainability Management to Business Strategy. *Business Strategy and the Environment*, 11,(5), 269-284

Fülöp, G, Hernadi,H.B. (2013). Sustainability accounting: a Success Factor in Corporate Sustainability Strategy. *New Challenges of Economic and Business Development*, May 9 - 11, 2013, Riga, University of Latvia

Garriga, E., ve Mele, D. (2004). Corporate Social Responsibility Theories: Mapping the Territory. *Journal of Business Ethics* (53), 51-71

Gladwin,N., ve Kennelly, J. (1995). Shifting Paradigms for Sustainable Development: Implications for Management Theory and Research. *Academy of Management Review* 20 (4),874-904

Gray, R. ve Milne, M. (2002). Sustainability Reporting: Who's kidding whom?. *Chartered Accountants Journal of New Zealand*, 81(6):,66-70

Hernadi, H.B, (2012). Green Accounting for Corporate Sustainability. *Club of Economics in Miskolc TMP* 8 (2), 23-30

- Het Hof Van, S.D. (2009). Türkiye’de Kurumsal Sosyal Sorumluluk Üçgeni: Şirketler, Toplum ve Toplum Kuruluşları. Tübitak Projesi, Proje No: 107K182
- Kaptejn, M. ve VanTulder, R.(2003). Toward Effective Stakeholder Dialogue. *Business and Society Review* 108 (Summer), 203-225
- Kaypak, Ş. (2011). Küreselleşme Sürecinde Sürdürülebilir Bir Kalkınma İçin Sürdürülebilir Bir Çevre, Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 13 (20),19-33
- Lamberton, G. (2005). Sustainability Accounting- a Brief History and Conceptual Framework. *Accounting Forum*, 29(1), 7–26.
- Marrewijk, M. V. (2003). Concepts and Definitions of CSR and Corporate Sustainability: Between Agency and Communion. *Journal of Business Ethics*,44 (2),95-105.
- Maunder, K., ve Burritt, R. L. (1991). Accounting and Ecological Crisis, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 4(3),9–26.
- Milne, M. J. (1996). On Sustainability; The Environment and Management Accounting, *Management Accounting Research*, 7(1), 135–161
- Moradzadehfard, M.,ve Moshashaei (2011). The Accountant’s Role in Organizations Sustainability. *European Journal of Scientific Research*, 59 (3),396-402
- Nikolaou, E.I, ve Tsalis, A.T., (2013). Development of Sustainable Balanced Scorecard Framework., *Ecological Indicators* 34 (2013),76– 86
- Özçelik, F. (2013). Sürdürülebilirlik Performans Karnesi, *Journal of Yasar University*, 30(8), 4985-5008
- Pothong, O. ve Ussahawanitchakit, P. (2011). Sustainable Accounting And Firm Survival: An Empirical Examination of Thai Listed Firms. *Journal of Academy Of Business and Economics*, 11(3),1-28
- Roca, L. C. ve Searcy C. (2012). An Analysis of Indicators Disclosed in Corporate Sustainability Reports. *Journal of Cleaner Production*,(20),103-118.
- Sarıkaya, M., ve Kara, Z.F.,(2007). Sürdürülebilir Kalkınmada İşletmenin Rolü: Kurumsal Vatandaşlık, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. 14(2),221-233
- Schaltegger, S. ve Burritt R. L. (2010). Sustainability Accounting for Companies: Catchphrase or Decision Support for Business Leaders?. *Journal of World Business*, (45),375-384.
- Senal, S, ve Ateş, A.B. (2012) “Kurumsal Sürdürülebilirlik İçin Muhasebe ve Raporlama” *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Nisan (2012), 83-96
- Signitzer, B. ve Prexl, A. (2007). “Corporate Sustainability Communications: Aspects of Theory and Professionalization”, *Journal of Public Relations Research*,20 (1),1-19.
- Wilson, M. (2003). Corporate Sustainability: What is it and where does it come from?. *Ivey Business Journal*, (March/April),1-5.