

# **Mali Tabloların Çağdaşlaşması ve Sürdürülebilirlik Raporlamaları Karşısında Türk Muhasebe Düşüncesindeki Gelişmeler**

**Doç. Dr. Batuhan Güvemli**

*Trakya Üniversitesi – İİBF*

**Dursun Ali Yaz (SMMM)**

*Suadiye Denetim, Mali Müşavirlik Ltd. şti.*

**Sevda Aydın**

*Yahya şendur YMM firması*

## **Ö z e t**

Dengeli kalkınmada ekonomik, çevresel ve sosyal etkenler giderek önemini artırmakta ve muhasebe teori ve uygulamaları da giderek konu ile daha yakından ilgilenmektedir. Bu konuda International Federation of Accounting (IFAC) ın 2014 yılında finansal raporlama için yeni bir yol haritasına ihtiyaç var mı? başlığı altında başlattığı çalışma ve Global Reporting Initiative (GRD) ın sürdürülebilirlik raporları konusunda yaptığı çalışmalar dikkati çekicidir. GRD, bu amaçla 2002-2013 yılları arasında dört kılavuz yayınlamıştır. Giderek geliştirilen bu kılavuzlarda, olağan muhasebe bilgileri yanında, özel çevresel muhasebe raporlarından ve uluslararası muhasebe standartlarından söz edilmekte ve bir de Dünya Kaynakları Enstitüsü (WRI) ve Dünya Sürdürülebilirlik Konseyi (WBCSD) tarafından geliştirilen muhasebe ve raporlama standartlarından yararlanılması gerektiği belirtilmektedir.

Bu ileri düzeydeki muhasebe bilgilerinden yararlanılarak dünyada birçok ülkede olduğu gibi, Türkiye’de de sürdürülebilirlik raporlarının düzenlenmesine çalışılmaktadır. Ama Türkiye’de düzenlenen raporlarda GRD kılavuzunda yer alan

muhasebe bilgilerine az yer verildiği ve bu raporlarda sürdürülebilirlik kavramından daha fazla, şirketin tanıtımının öne çıktığı gözlenmektedir.

Bunun nedenleri arasında, sürdürülebilirlik raporlamalarına yeni başlanmış olması yanında, muhasebe uygulamalarının alt yapısındaki eksikliklerin de rolü olduğu görülmektedir. Muhasebe uygulamalarındaki çağdaşlaşma ihtiyacındaki artışın, Cumhuriyet'in ilanından (1923) sonra, muhasebe uygulamalarının, işletme yönetimi ve kamunun aydınlanması ilkelerinden daha fazla, vergicilik açısından ele alınmasından kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

Ancak XXI. yüzyılda Türkiye'nin dışa açılmaya başlaması sonucunda küreselleşme olgusunun gündeme geldiği ve 2011 yılında kabul edilen yeni Türk Ticaret Kanunu ile uluslararası muhasebe ve denetleme standartlarına dayalı uygulamalara başlandığı görülmektedir. Uluslararası muhasebe standartları henüz az sayıda kuruluş tarafından uygulanmakta ise de, ihtiyaçlar doğrultusunda bu uygulamaların giderek gelişeceği ve daha çağdaş muhasebe uygulamalarının yapılacağı ve daha kaliteli sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanabileceği beklentisi vardır.

**Anahtar sözcükler:** Mali tabloların çağdaşlaşması, sürdürülebilirlik raporları, Türk muhasebe düşüncesindeki gelişmeler.

**Jel Kodu:** M41, Q01, O44

### **Developments in Turkish Accounting Thought Against Sustainability Reporting and Modernization of Financial Statements**

#### **Abstract**

Economic, environmental and social factors are ever increasing in importance in a balanced development, and accounting theory and practices are increasingly more closely concerned with the issue. In this subject, the work that the International Federation of Accountants (IFAC) in 2014 started under the title of 'Is there any need

for a new roadmap for financial reporting?’ and studies about sustainability reports that the Global Reporting Initiative (GRI) had done, are remarkable. GRI published four guides for this purpose between the years 2012-2013. In these guides that are reformed continually, besides the usual accounting knowledge there is mention of international accounting standards; and it is also implied that private environmental accounting reports have made use of the accounting and reporting standards developed by the World Resources Institute (WRI) and World Sustainability Council (WBCSD).

By benefitting from this advanced accounting knowledge, as so in many countries in the world it is also so in Turkey as well, the regularization of sustainability reports have been a matter of study. However, it has been monitored that accounting information taking GRI guidelines is given limited space in the reports regulated in Turkey and the introduction of the company has become prominent, more than the concept of sustainability, in these reports.

Among these reasons, besides having just begun sustainability reporting, it is seen that there are absences in the substructure of accounting practices. It has been understood that the increase in the need for modernization in accounting practices and thought stems from its being handled in terms of taxation, after the proclamation of the Republic (1923), more than the principles of business management and for public disclosure.

However, in the 21<sup>st</sup> century as a result Turkey’s opening up to foreign countries, it has been seen that implementations based on international accounting and supervising standards with the new Turkish Commercial Code accepted in 2011, have begun and globalization has come to the fore. Even if the international accounting standards have been applied only by a few corporations yet, there is the prospect that more qualified sustainability reports can be prepared and more modern accounting implementation will be done and these practices will improve gradually in line with requirements.

**Keywords:** Modernization of financial statements, sustainability reports,

developments in Turkish accounting thought.

**Jel Classification:** M41, Q01, O44

## **1.Giriş**

Ekonomik, çevresel ve sosyal etkenlerin, dengeli kalkınma çerçevesinde muhasebe düşüncesi açısından değerlendirilmesi, uluslararası platformda iki yönlü bir gelişme göstermektedir. Bunlardan ilki IFAC (International Federation of Accountants tarafından başlatılan mali tabloların çağdaşlaşması çalışmalarıdır.

### **1.1. *International Federation of Accountants (IFAC) tarafından başlatılan mali tabloların çağdaştırılması çalışmaları***

International Federation of Accountants (IFAC) ve The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS) Ocak 2014’de, *Finansal Raporlama İçin Yeni Bir Yol Haritasına İhtiyaç Var mı?* başlığı altında bir rapor hazırlayarak başlattıkları çalışmadır. *Uluslararası Muhasebe Kurumunun Kavramsal Çerçevesinin Geliştirilmesi* alt başlığı ile konu incelenirken, raporun giriş kısmında yer alan aşağıdaki ifadeler dikkati çekmektedir.

*Bu raporun International Accounting Standards Bord (IASB) ‘nın – kurumsal çerçeve – projesine ilgi ve desteğin artmasına hizmet etmesini umuyoruz. Mesleği ve diğer paydaşları, IASB’nin geliştirmekte olan bu projesine katkıda bulunmaya davet ediyoruz.*

Yirmi dört sayfalık bu raporun kimi bölümleri aşağıda özetlemiştir (Ertuna, 2015).

- *Geçmişten bugüne finansal tabloların sermayedarlar tarafından kullanılmasına karşın, açıklıkla bilinmektedir ki, günümüzde finansal tablolar*

*çok daha geniş bir paydaş kitle tarafından kullanılmaktadır.*

*- Kavramsal çerçeve oluşturulurken, finansal tabloların kimin için hazırlandığını ve bu tablolardaki bilgilerin kullananlarca anlaşılıp anlaşılmadığını bilmek gerekir. Bu açıdan bakıldığında mevcut kavramsal çerçeve bir çıkmaz içindedir. Hedef genel amaçlı finansal raporlamadır. Fakat standartlar, sermayedar ihtiyaçları açısından saptanmaktadır.*

*- Hazırlanan kavramsal çerçeve daha güçlü bir vizyon ve ileriye bakışla finansal tabloların ne şekilde olması gerektiği görüşü ile hazırlanmalıdır.*

*- Farklı bakış açılarına örnek olarak işletme içinde yapılan araştırma ve geliştirme faaliyetleri gösterilebilir. Bu harcamalar, gider değil bir varlık olarak da tanımlanabilir.*

*- 1970'lerden bu yana kullanılan kavramsal çerçeve, çok şeyin değiştiği bir ortamda, hiç bir değişiklik göstermeden uygulanagelmıştır. Kavramsal çerçevenin, günün ihtiyaçlarını karşılayıp karşılamadığı sorusu cevap beklemektedir.*

*- Mevcut kavramsal çerçevenin gözden geçirilmesi, International Accounting Standards Board (IASB) nın deyişi ile 'güncelleştirilmesi, iyileştirilmesi ve eksikliklerinin giderilmesi' yeterli midir ? yoksa daha derin ve kapsamlı bir revizyona mı ihtiyaç vardır?*

*- XIX. Yüzyılda oldukça basit olan işletme modeli kolaylıkla anlaşılabilmekte ve finansal tablolara yansıtılabilmekteydi. Günümüzün finansal tabloları da aynı işletme modelini yansıtmaktadır. Oysa günümüzde işletme faaliyetleri önemli boyutlarda çeşitlenmiştir. İşletmeler artık somut değerlerden çok (kıymet olarak) soyut değerlere sahiptir...*

*- Finansal raporlama konusunda kavramsal çerçeve oluşturmanın güçlüğünü hafife almak hata olur. Kavramsal çerçeve oluşturma çabası,*

*International Accounting Standards Board (IASB) için çok önemli bir girişimdir. Standartları saptarken yararlandıkları prensipleri saptayamamaları bir kusur olur.*

*- Finansal tablolar ile ilgilenen ve etkilenen herkesin tartışmalara katılmasında, ne şekilde bir kavramsal çerçeveye ihtiyaç duyulduğunu belirtmesinde ve karşılaşılabilecek sorunlara çözüm aramasında yarar vardır.*

İFAC'ın söz konusu tebliği ile ilgili görüş sunanların genellikle belirttikleri gibi, kavramsal çerçevenin günün ihtiyaçlarına göre geliştirilmesinde fayda vardır. Ve bu konuda önemli yayınlar yapıldığı gözlenmektedir (*Ding, Jeanjean and Stolowy, 2013; Mitchell, Freeman and Greenwood, 2013*).

Belirtmek gerekmektedir ki, bu çalışmalar başlangıç aşamasındadır ve henüz genel bir mutabakat sağlanacak düzeye ulaşmış değildir. Ama bilinmektedir ki, muhasebe tarihinde mali tabloların kimin için hazırlandığı her zaman tartışılan bir konu olmuştur. Mali tabloların yöneticiler için, ortaklar için, halka açık şirketlerde daha geniş tabanlı ortaklar için hazırlanması söz konusu olmuştur. Ve nihayet kamuyu aydınlatma amacına dönük hazırlama önem taşımaktadır.

Bir de bugüne Türkiye gibi ülkeler açısından bakarsak, egemen olan mali tablo anlayışının, Maliye Bakanlığı (vergililik) için hazırlanan mali tablolar olduğu görülür. Ve sayısı 2.000-3.000 'i geçmeyen kuruluş tarafından da uluslararası muhasebe standartlarının benimsendiği mali tabloların hazırlanmakta olması söz konusudur.

Ve şimdi bütün dünyada olduğu gibi Türkiye'de de çok daha geniş bir yaklaşımla mali tabloların kavramsal çerçevesinin geliştirilmesi üzerinde, özellikle akademik çevrelerce durulduğunu belirtmek gerekmektedir. Bunun yanında bir de sürdürülebilirlik raporlarının muhasebeden beklentileri vardır.

Bu raporların muhasebeden beklentilerine ve Türkiye uygulamalarına da kısaca göz atmak uygun olacaktır.

***b. Global Reporting Initiative (GRI) tarafından başlatılan  
Sustainability Reprting (Sürdürülebilirlik Raporlaması) Çalışmaları***

Bu bölümde aynı doğrultuda çalışan GRI ve CDP (*Carbon Disclosure Project*) üzerinde durulacaktır.

XX. Yüzyılın ikinci yarısında muhasebenin sosyal sorumluluğu ya da sosyal muhasebe deyimleri çerçevesinde başlayan çalışmalar, XXI. yüzyıla girilince sürdürülebilirlik kavramı çerçevesinde hızlanmıştır. Dünyada olduğu gibi Türkiye’de de akademik çalışmaların uygulama alanına yansımaları da gelişmeleri hızlandırmıştır.

Bu konuda *Global Reporting Initiative – GRI*’nin yaptığı çalışmalar dikkati çekicidir. GRI, bilindiği gibi, ekonomik, çevresel ve sosyal performanslarının raporlanması ile ilgili standartlar geliştiren bir kurumdur (globalreporting, tarih yok). Standartlar, akademik ve uygulama dünyasının katıldığı geniş bir alanda oluşturulmaktadır. Kurum ilk standartlarını 2000 yılında, ikinci nesil standartlarını 2002 yılında yayınlamıştır. Üçüncü nesil standartlarını (G3) 2006 yılında geliştirmiş ve dördüncü nesil (G4) standartları da, 2013 Mayıs ayında kullanım kılavuzu ile yayınlamıştır (GRI – 2013 Global Reporting Initiative , 2013). 2015 Yılı itibarı ile 60 ülkede 4000 kuruluş bu standartlar çerçevesinde rapor hazırlamaktadır - Türkiye’de 2004-2015 yılları arasında 80’den fazla rapor hazırlanmıştır (Ertuna, 2015). G4 uygulama kılavuzu kâr amacı güden şirketlerce, kamu kuruluşlarınca, sivil toplum örgütlerince kullanılmaktadır.

***1.2. Carbon Disclosure Project (CDP) nin iklim değişikliği ve***

### ***tedarik zincirleri standartları çalışmaları***

Carbon Disclosure Project (CDR), Driving Sustainable Economics (sürdürülebilir ekonomi yaratmak) logosu ile tanınmaktadır (Ertuna, 2015). CDP, işletmelerin faaliyetlerini, tehlike arz eden iklim değişikliğini önleyecek ve doğal kaynakları koruyacak şekilde değiştirme amacını gütmektedir. CDP, yatırımların, çevreye zarar verebilecek kısa vadeli çıkarlar elde etmek yerine, uzun vadeli refah yaratmaya yönelik olacak şekilde yönlenmesine çaba harcamaktadır. Bunu sağlamak için de CDP, büyük kuruluşları, paydaşları ve hükümetleri çevre konusunda ölçümler yapmaya ve bunları kamuya açıklamaya teşvik etmektedir. Kuruluşun, bu amaçla 2014- 2016 raporunu açıkladığı gözlenmektedir ([www.cdp.net](http://www.cdp.net))

2014 Yılında GRI ve CDP standartları arasında uyum sağlanması uygulamada kolaylık sağlayıcı bir gelişme olmuştur. Artık dünyada bir çok kuruluş GRI'nin Sustainability Reporting Guidelines'nı ve CDP'nin iklim değişikliği ve tedarik zincirleri standartlarını kullanmaktadır. Kullanımda izlenen yolun, şirketlere kaynak sunanların da aralarında bulunduğu işletme ile ilgili olanlara dönük olduğu gözlenmektedir.

Şimdi GRI ve CDP tarafından geliştirilen standartlar ve muhasebeden alınacak bilgiler çerçevesinde hazırlanan sürdürülebilirlik raporları üzerinde durulabilir.

## **2. GRI'nin Sürdürülebilirlik Raporlaması İlke ve Standartları ve Türkiye'de Sürdürülebilirlik Raporlaması Uygulamaları**

### **2.1. Sürdürülebilirlik Raporlaması İlke ve Standartları**

GRI'nin *Sustainability Reporting Guidelines (G4)*' de (*2013 Global Reporting Initiative ...*) sürdürülebilirlik raporlarının ilke ve standartları yer almaktadır. Kılavuzun 3. Bölümünde konu ile ilgili **ilkeler** aşağıda özetlenmiştir.

*... raporlarda şeffaflık sağlanabilmesi için temel koşul olarak belirtilen ilkeler iki gruba ayrılmaktadır. İlk grup ilkeler; kuruluşun faaliyetlerini, etkilerini ve paydaşlarının temel beklenti ve menfaatlerini göz önüne tutarak rapor içeriğinin hazırlanmasıdır.*

*Raporun niteliğinin belirlenmesine ilişkin ikinci grup ilkeler; -aralarında muhasebe bilgilerinin de bulunduğu- kaliteli bilgilerin sağlanmasına yönelik tercihlerde... paydaşların performans hakkında sağlam ve makul değerlendirmeler yapabilmelerini sağlamaya yöneliktir.*

Kılavuzda bu ilkelerin açıklanması ile ilgili testlere geniş bir şekilde yer verildiği gözlenmektedir.

Sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında yol gösterici olan kılavuzda, raporda yer alması istenen – aralarında muhasebe bilgilerinin de yer aldığı - standartlar iki ana grupta ele alınmıştır. Bu standartlar üzerinde aşağıda durulmuştur.

*İki grupta ele alınan standartların ilk grubu, genel standart bildirimler adı altında ele alınmıştır. Bu başlık altındaki standartlar; kuruluşun sürdürülebilirliğinin stratejisi, işletmenin kurumsal niteliklerinin profili ve organizasyonu gibi bilgiler yanında, kuruluşun değer ve ilkelerini içeren etik ve dürüstlük şeklinde sıralanmaktadır.*

*Özel standart bildirimler adı altında ele alınan ikinci grup standartlar, üç kategori halindedir. Bu üç kategori, ekonomik, çevresel ve sosyal başlıklarını*

taşımaktadır. *Ekonomik başlığı, ekonomik performans, şirketin piyasadaki değeri, dolaylı ekonomik etkiler ve tedarik uygulamalarını kapsamaktadır.*(Bu bilgilerin muhasebe bilgileri ağırlıklı olduğu gözlenmektedir). *Çevresel başlığı altında ise kullanılan malzemeler, enerji ve su ihtiyacı üzerinde durulmakta, ayrıca emisyonlar, atık sular ve atıklar gibi alt başlıklar ile devam etmektedir.* (Bu bölüm de çok sayıda muhasebe bilgisine ihtiyaç göstermektedir). Üçüncü kategori *sosyal başlığını* taşımaktadır. (Bu bölüm daha çok hukuki bilgilere dayanmaktadır).

## 2.2. Sürdürülebilirlik raporlarında bulunan ***muhasebe bilgileri***

Yukarda özetlenen sürdürülebilirlik raporlarında bulunması istenilen ilke ve standartların hazırlanmasında gerekli olan muhasebe bilgileri aşağıdaki gibidir.

### 2.2.1. ***Genel standart bildirimlerde yer alan muhasebe bilgileri***

*G4-9 - Toplam çalışanlar sayısı, toplam işlem sayısı, net satışlar, işletme sermayesinin borlar ve ve özkaynaklar ile karşılama durumu, üretilen ürün ve hizmetlerin miktarı. (Kaynaklar: Muhasebe sistemi, bordrolar)*

*G4-12- Tedarik zincirinin ayrıntısı. (Kaynaklar: Muhasebe sistemi – tedarik faturaları)*

*G4- 17- Kuruluşun konsolide bilançosuna dahil kuruluşlar. (Kaynak: Muhasebe sistemi, mali tablolar).*

*G4-51 – Yönetim kuruluna ödenen ücretlerin türleri ve tutarları... (Kaynak: Muhasebe sistemi, bordrolar).*

### 2.2.2. ***Özel standart bildirimlerde yer alan muhasebe bilgileri***

*aa. Ekonomik kategori açısından muhasebe bilgileri*

*G4- EC-1 – Üretilip satılan değerler (gelirler); dağıtılan ekonomik değerler ( işletme giderleri). (Kaynak: IAS 17, 18,19, IFRS 8).*

*G4 – EC 2- İklim değişikliğinin kuruluşun faaliyetine etkisi... tahmini mali sonuçlar (Kaynak: Kurumun çevresel kâr ve zarar hesabı, Carbon Disclosure Project standartları).*

*G4-EC 3- Kuruluşun alışanları için yüklediği tazminatlar. Tazminat borçlarının tahmini değeri... (Kaynak: Muhasebe sistemi – tahmini hesaplamalar ve IAS 19).*

*G4, EC 4- Devletten alınan mali yardımlar. Vergi indirimleri, yatırım hibeleri... (Kaynak: Muhasebe sistemi –teşvikler ve IAS 20).*

*G4- EC 5 – Belirgin operasyon yerlerinde cinsiyete göre, ödenen asgari ücretlerin, yerel asgari ücretlere göre durumu. (Kaynak: Muhasebe sistemi - bordrolar ve yasal düzenlemeler).*

*G4- EC 7- Alt yapı yatırımlarının ve desteklenen hizmetlerin (ticari ya da hayır niteliğinde) maliyetleri. (Kaynak: muhasebe sistemi - yatırımlar).*

*G4-EC 8- Belirgin dolaylı ekonomik etkiler. Sosyal ya da çevresel şartların iyileştirilmesi ya da bozulmasının ekonomik etkileri. (Kaynak: Muhasebe sistemi – satışlar ve başka kaynaklar).*

*G4-EC 9- Belirgin operasyon yerlerinde yerel tedarikçilere yapılan harcamalar. ( Kaynak: Muhasebe – tedarik faturaları)*

*bb. Çevresel kategori açısından muhasebe bilgileri*

*G4- EN 1- Kullanılan malzemelerin ağırlık ya da hacim olarak yenilenemeyen kaynaklardan ya da yenilenebilir kaynaklardan alınma durumu. (Kaynak: Muhasebe –tedarik faturaları).*

*G4- EN 2- Kullanılan malzemelerin içinde geri dönüştürülmüş olanların ağırlık ya da hacim olarak oranı. (Kaynak: Muhasebe – tedarik faturaları ve teknik bilgiler).*

*G4- EN 3- Enerji tüketimi. Watt-saat ve katları olarak elektrik tüketimi, ısıtma, soğutma ve buhar tüketimi. Bu enerji tüketiminin yenilenebilir kaynaklardan ve yenilenemeyen kaynaklardan tedarik durumu. (Kaynak: Muhasebe – tedarik faturaları, ölçümler, sayaçlar).*

*G4- EN 5- Enerji yoğunluğu. Yoğunluk, toplam enerji tüketiminin, işletmeye özel bir ölçüye bölünmesidir (üretim birimi gibi).*

*(Kaynak: Dünya Kaynakları Enstitüsü(WRI) ve Dünya Sürdürülebilir İş Konseyi (WBCSD) GHG Protokolü Kurumsal Değer Zinciri Muhasebe ve Raporlama Standardı - 2004).*

*G4-EN 8- Kaynak bazında toplam su çekimi. (Kaynak: Muhasebe sistemi- su tedarik faturaları ve sayaçlar vs.).*

*G4-EN 15,16 – Doğrudan sera gazı (GHG) emisyonları. (Kaynak: G4- EN 5'in aynı kaynak)*

*G4- EN 17- Dolaylı sera gazı (GHG) emisyonları. (Kaynak: Dünya Kaynakları Enstitüsü (WRI) ve Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi (WBCSD) GHG Protokolünün şu üç raporu: a. Kurumsal Değer Zinciri Muhasebe ve Raporlama Standardı 2011; b. Ürün Kullanım Süresi Muhasebe ve Raporlama Standardı 2011; c. Muhasebe Notları, no 1, Muhasebe ve Raporlama Standardına dair Düzeltme 2012).*

*G4- EN 18 – Sera gazı (GHG) emisyon yoğunluğu. (Kaynak:*

*G4-EN5 kaynağı ve G4- EN 17 (b) kaynağı).*

*G4- EN 19 – Sera gazı (GHG) emisyonlarının azaltılması. (Kaynak:*

*G4-En 17 kaynakları).*

*G4 - EN 20 – Ozon tabakasını incelten madde (ODS) -tehlikeli hava kirleticileri- emisyonları. (Kaynak: Muhasebe sistemi – tedarik faturaları ve emisyon ölçümleri).*

*G4- EN 23 - Toplam atık ağırlığı, bertaraf yöntemleri ile. (Kaynak:*

*Muhasebe sistemi – atık denge raporu ve başka kaynaklar).*

*G4- EN 25 - Basel sözleşmesi, ek I,II,III ve VIII kapsamında tehlikeleri kabul edilen nakil, ithal, ihraç ya da ıslah edilmiş atıkların ağırlığı. (Kaynak: Muhasebe sistemi – iç faturalama ve lojistik hizmet faturaları).*

*G4- EN 29 – Çevre koruma yasal düzenlemelerine uyulmaması*

*nedeni ile ödenen cezalar. ( Kaynak: Muhasebe sistemi – para cezaları ve hukuk departmanı verileri).*

*G4- EN 30 - Ürünlerin, malzemelerin ve iş gücünün taşınmasının*

*belirgin çevresel etkileri. (Kaynak: Muhasebe sistemi – taşıt araçları faturaları, lojistik hizmet faturaları).*

*G4- EN 31 – Çevre koruma harcama ve yatırımları. (Kaynak: Çevre*

*yönetimi muhasebesi verileri).*

*cc. Sosyal kategori açısından muhasebe bilgileri*

*G4 –LA I - Yaş grubu, cinsiyet ve bölgelere göre işe yeni alınanların*

*ve çalışanların toplam sayısı. (Kaynak: Muhasebe sistemi- bordrolar ve personel departmanı).*

*G4- LA 13 - Belirgin operasyon yerlerine göre, kadınlar ve erkekler arasındaki taban maaş. (Kaynak: Muhasebe sistemi – bordrolar ve personel departmanı).*

*G4- HR 1- İnsan hakları taramasından geçmiş belirgin yatırım sözleşmeleri. (Kaynak: Muhasebe – yatırım bilgileri).*

*G4- HR 10- İnsan hakları kriterlerinin kullanılması ile taranan yeni tedarikçiler. (Kaynak: Muhasebe – tedarik faturaları).*

*G4-SO 6- Verilmiş aynı ve mali siyasi destekler. (Kaynak: Muhasebe – yardımlar – kurum dışı da olsa raporlanacak).*

*G4-SO 8- Yasalara uyulmaması nedeni ile ödenen para cezaları. (Kaynak: Muhasebe – para cezaları, hukuki bilgiler).*

*G4- PR 1- Sağlık ve güvenlik etkilerinin iyileştirilmesi amacı ile değerlendirilen belirgin ürün ve hizmet kategorileri. (Kaynak: Muhasebe – satış faturaları).*

*G 4- PR 9- Ürün ve hizmetlerin kullanımında yasalara uyumsuzluktan kaynaklanan para cezaları. (Kaynak: Muhasebe – para cezaları ve hukuki bilgiler).*

### **2.3. Sürdürülebilirlik raporlarında bulunan muhasebe bilgilerinin sınıflandırılması**

Yukarıdaki açıklamalar, sürdürülebilirlik raporlamasında genel standart bildirimlerde 4, özel standart bildirimlerinin alt kategorileri olan ekonomik kategoride 8, çevresel kategoride 15 ve sosyal kategoride 8 olmak üzere toplam 35 konuda muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyulduğu gözlenmektedir.

Bu muhasebe bilgilerini aşağıdaki şekilde tasnif etmek olanağı vardır:

**Muhasebe sisteminden alınacak bilgiler**

<i>Muhasebe sistemi – tedarik faturaları</i>	<i>8 bölümde</i>
<i>Muhasebe sistemi – bordrolar</i>	<i>4 bölümde</i>
<i>Muhasebe sistemi – para cezaları</i>	<i>3 bölümde</i>
<i>Muhasebe sistemi – yatırımlar</i>	<i>2 bölümde</i>
<i>Muhasebe sistemi – satış faturaları</i>	<i>2 bölümde</i>
<i>Muhasebe sistemi – mali tablolar</i>	<i>1 bölümde</i>
<i>Muhasebe sistemi – tahmini tablolar</i>	<i>1 bölümde</i>
<i>Muhasebe sistemi – özendirmeler</i>	<i>1 bölümde</i>
<i>Muhasebe sistemi – taşıma faturaları</i>	<i>1 bölümde</i>
<i>Muhasebe sistemi – yardımlar</i>	<i>1 bölümde</i>
<i>Toplam</i>	<i>24 bölüm</i>

**Muhasebe özel raporlama konuları :**

<i>Kurumun çevresel kâr – zarar hesabı</i>	<i>(G4 – EC 2)</i>
<i>Atık denge muhasebe raporu</i>	<i>(G4 – EN -23)</i>
<i>Muhasebe içi faturalama sistemi</i>	<i>(G4- EN - 25)</i>
<i>Çevre yönetimi muhasebesi</i>	<i>(G4-EN -31)</i>

**Uluslararası standartlar:**

*1. Uluslararası muhasebe standartları*

*IAS 17, IAS 18, IAS 19 (iki bölümde), IAS 20.*

*2. Uluslararası finansal raporlama standartları: IFRS 8*

*3. Dünya Kaynakları Enstitüsü (WRI) ve Dünya*

*Sürdürülebilirlik İş Konseyi (WBCDS) Protokolü*

*Kurumsal Değer Zinciri Muhasebe ve Raporlama*

*Standardı – 2004 ve 2011 (üç Bölümde var)*

*4. Dünya Kaynakları Enstitüsü (WRI) ve Dünya*

*Sürdürülebilirlik İş Konseyi (WBCD) Protokolü*

*Ürün Kullanım Süresi Muhasebe ve Raporlama*

*Standardı – 2011 (üç bölümde var)*

*5. Dünya kaynakları Enstitüsü (WRI) ve Dünya*

*Sürdürülebilirlik İş Konseyi (WBCSD) Protokolü*

*Muhasebe notları 1, Muhasebe ve Raporlama*

*Standardı- 2012 (üç bölümde var)*

Not: Aynı bölümde birden fazla kaynağın kullanılması

söz konusu olduğundan bunların toplamı 35'den fazladır.

Sürdürülebilirlik raporunda genellikle muhasebe sistemi bilgilerinden yararlanılmakla birlikte, özel muhasebe raporlarından söz edildiği ve IAS

ve IFRS standartlarından ve uluslararası çevre koruma kurumlarının özel muhasebe raporlamalarından da yararlanıldığı gözlenmektedir.

Bu muhasebe bilgileri, mali tabloların çağdaşlaşma çalışmaları bir yana bırakılırsa, sürdürülebilirlik raporlarının muhasebeden beklentilerini ortaya koymaktadır. Başka bir deyişle bu bilgiler, muhasebeden bugünkü beklentileri ortaya koymaktadır. Yani bir ülkede sürdürülebilirlik raporu düzenleniyorsa, o ülkenin muhasebe anlayışı bu bilgileri sunmak durumundadır. Aksi halde o ülkede hazırlanan sürdürülebilirlik raporu, en azından muhasebenin veremediği bilgiler kadar eksik olacaktır.

Bu noktada Türkiye’de hazırlanan sürdürülebilirlik raporlarına bir göz atmak yararlı olacaktır.

#### ***2.4. Türkiye’de Sürdürülebilirlik Raporları***

Türkiye’de önceleri sosyal muhasebe çerçevesinde ele alınan sürdürülebilirlik kavramı ile son yirmi beş yıldır yakından ilgilenildiği gözlenmektedir. Önceleri konferans ve sempozyumlar biçiminde yapılan etkinlikler daha sonraları sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanması şekline dönüşmüştür.

Nitekim Türkiye Çevre Sorunları Vakfı, 1989’da önemli bir konferans (Türkiye Çevre Sorunları Vakfı, 1989) düzenlemiştir. Daha sonra da sürdürülebilir kalkınma adı altında 1995 yılında önemli bir bilgi şöleni düzenlendiği görölmektedir (Türk Mimarlar ve Mühendisler Odası Birliği , 1995). Ve bu süre içinde Türkiye’de akademik alanda bir literatür oluşturabilecek çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Ancak aynı çabaların Türk muhasebe düşüncesi açısından gösterildiğini söylemek güçtür.

Bununla birlikte 2004-2014 yılları arasında çeşitli iş kollarında, 4’ü

kamu kuruluşu, 77'si özel kesim kuruluşu olmak üzere 81 sürdürülebilirlik raporu düzenlendiği gözlenmektedir (Yaz, 2015). Bu raporların 6'sı enerji konusunda çalışan kuruluşlar tarafından hazırlanmıştır. Bunlardan likit gaz konusunda faaliyet gösteren bir özel kesim kuruluşunun 2013 yılında hazırladığı rapor üzerinde kısaca durulacaktır. Bunun amacı Türkiye'de sürdürülebilirlik raporu düzenleme kültürü ve muhasebeden yararlanılma konusunda bilgi vermektir.

..... Gaz Dağıtım AŞ (%25 Halka açık)

2012 ve kısmen 3013 verilerine dayalı olarak 2013'de hazırlanan rapor, G4 Kılavuzundaki sırayı izlememiş ve bilgiler sürdürülebilirlikten çok, şirketin tanıtımını öne çıkaracak bir içeriğe önem vermiştir.

Sayısal veriler yıllık olmaktan çok, son beş yılın gelişme çizgisini ortaya koyacak şekilde sıralanmıştır (satışlar, kâr, pazar payı vb).

Raporda sürdürülebilirlik kılavuzunda adı geçen başlıklara uyan bölümler şunlardır:

- *Sürdürülebilirlik yönetimi,*
- *Sürdürülebilir operasyonları,*
- *Ürün sorumluluğu,*
- *İklim değişikliği ve emisyon yönetimi,*
- *Su ve atık yönetimi,*
- *Toplumsal gelişim.*

Ancak bu başlıklar altında G4 kılavuzundaki bilgilerin çok azına yer verildiği, muhasebe bilgilerinin de çok olduğu gözlenmektedir.

Nitekim raporda muhasebeden alınan bilgiler aşağıdaki gibidir.

- *Satışlar beş yıllık (Tutar ve miktar olarak),*
- *Net Kâr tutarı - beş yıllık,*
- *Bayi sayısı, şirkette ve bayilerde çalışanlar toplamı,*
- *İştiraklerinin adları ve katılım oranları,*
- *Ödenen toplam vergi tutarı, bağış ve yardımlar, ödenen ücretler, sendikalı işçi sayısı, tedarikçi sayısı, elektrik tüketimi, LPG tüketimi.*

Örnek alınan bu sürdürülebilirlik raporunda yer alan muhasebe bilgilerinin, G4 kılavuzunda yer alan ve yukarda belirtilen muhasebe bilgileri karşısında önemsiz bir seviyede kaldığı gözlenmektedir. Bu durumun nedenleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

- Türk işletmeleri sürdürülebilirlik raporu hazırlanması konusunda henüz deneme döneminde dirler. Özellikle uluslararası standartların ortaya koyduğu veriler açısından çok geride bir görünüm sergilemektedirler. Kısaca sürdürülebilirlik kavramı kuruluşun tanıtımı fonksiyonunun henüz önüne geçmiş değildir.

- Muhasebe bilgileri açısından, geleneksel muhasebe bilgileri dışında sürdürülebilirlik kavramı çerçevesine hizmet verecek özel muhasebe raporlarının henüz hazırlanamadığı anlaşılmaktadır. Ayrıca uluslararası standartlara fazla yer verilmemiş olması dikkati çekmektedir. Bu durumun iki nedeni vardır. İlk neden, Türk muhasebe düşüncesinin sosyal amaç açısından fazla gelişmemiş olmasıdır. İkinci neden ise, uluslararası muhasebe

standartlarının Türkiye’de henüz dar bir çerçevede (2.000-3.000 kuruluş) uygulanıyor olmasıdır.

Konuya açıklık getirebilmek açısından, Türk muhasebe düşüncesinin Cumhuriyet döneminde gelişme sürecine kısaca bir göz atmak yararlı olacaktır.

### **3. Türk Muhasebe Düşüncesinin Cumhuriyet Dönemindeki Gelişimi ve Sürdürülebilirlik Raporlarına Bilgi Sunma Olanığı**

#### ***3.1. Cumhuriyet’in ilk dönemi (1923-1950) ve XX. yüzyılın Sonlarına doğru başlayan değişim süreci***

##### ***3.1.1. Cumhuriyet’in ilk dönemindeki gelişmeler (1923-1950)***

Yukarıdaki açıklamalar ışığında Türk muhasebe düşüncesinin bugünkü durumu aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

*Muhasebenin kavramsal çerçevesi ve mali tabloların geliştirilmesi konusunda Türkiye’de akademik alanda ciddi çalışmalar yapılmaktadır.*

*Muhasebe uygulamaları açısından ise yasalarda iki tür mali tablonun düzenlenmesi öngörülmektedir. Bunlardan ilki Maliye Bakanlığı’nın ihtiyaçlarına dönük (vergicilik) mali tablolardır. İkincisi de sayısı 2.500 dolayında olan uluslararası muhasebe standartlarının uygulandığı mali tablolardır. Bu kuruluşlar belirli büyüklükteki firmalar ile halka açık şirketlerdir.*

Bu tatmin edici olmayan tabloyu ortaya çıkaran tarihi gelişme üzerinde kısaca durulması uygun olacaktır. .

Cumhuriyet’in kurulduğu (1923) yıllarda Türkiye on yıl süren

savaşlardan ( 1912-13 Balkan Savaşı; 1914- 1918 I. Dünya Harbi; 1919-1922 İstiklal Savaşı) yeni çıkmıştı. Yoksul bir halk ve gelişmemiş bir ekonomi vardı. Bu durumda, kaçınılmaz olarak devletçi bir iktisat politika izlenmesi söz konusu olmuştur. *1924 Anayasası*, *Türk Kanun-ı Medenisi* (1925) ile başlayan devrim yasalarının, *Türk Ticaret Kanunu* (1926) ile devam ettiği görölmektedir. Bu süreç, Tanzimat (1839) ile başlayan batı Avrupa ile entegrasyon sürecinin devamı niteliğinde idi.

Ancak bu noktada, iktisadi açıdan devletçi tutumun, muhasebe uygulamalarının, Maliye Bakanlığı patronajında gelişmesinin yolunu açtığı dikkati çeken bir husustur. Ve böylece 1926-1949 yılları arasında, Türk muhasebe tarihinde çok defterli dönem olarak adlandırılan ve vergiciliği öne alan uygulamaların başlamış olduğu görölmektedir (Güvemli O. , 2001).

Bu dönemin başlamasının altında vergicilikte beyan usulüne geçilmesi vardır. Bu durumda vergi denetlemesi önem kazanıyor ve beraberinde denetlenecek defterleri getiriyordu. Bu defter sisteminin başlangıcını *Türk Ticaret Kanunu*'nda (1926) yer alan günlük defter ve envanter defteri oluşturuyordu. Sonra *Kazanç Vergisi* yasası (Kazanç Vergisi Kanunu, 1926) kabul edilince *büyük defter* ve *muamele defteri*'nin ( satış, alış ve masrafların ayrıca kayıt edildiği özel defter) tutulması da gündeme gelmiş oldu. Bu yasayı *Muamele Vergisi* yasasının (katma değer vergisinin öncüsü) izlediği gözlenmektedir (Muamele Vergisi Yasası, 1927). Sanayi işletmeleri ile bankaların yükümlüsü olduğu bu yasada da TTK'da yer alan defterlere ve kazanç vergisinde öngörülen defterlere ek olarak üç defterin daha tutulması zorunluluğunun getirildiği görölmektedir. Bu defterler, kullanılan ham maddeler ve üretilen mamullere ait imalat *defteri*, alınan mamul mallar

ile ilgili *Emtea İthalat ve İhracat Defteri* (mal alım –satım defteri), satılan ürünlerin miktar ve tutarlarının yazıldığı *Satış Defteri* idi. Bu iki yasaya 1930 yılında bir üçüncüsü eklendi. Bu vergi yasası, şeker ve petrol üreten –rafine- işletmelerden satış tutarı üzerinden alınan vergiler ile ilgili *Dahili İstihlak Vergisi* yasası idi (Dahili İstihlak Vergi ve Resimleri Yasası, 1930). Bu üçüncü vergi yasasında ürünlerin alış ve satışı ile ilgili *Satış Defteri*, satış faturalarının yazıldığı *Fatura Defteri zorunluluğu* vardı. Böylece kimi kuruluşların tutacakları zorunlu defter sayısı ona yaklaşmış oluyordu.

Türk muhasebe tarihinde çok defterli dönem olarak anılan bu dönemin, 1949 büyük vergi reformu ile sona erdiği bilinmektedir. Bu vergi reformunda bir çok vergi yasası kaldırılmış ve zorunlu defterler günlük defter, büyük defter ve envanter defteri ile sınırlandırılmıştır. 1949 Vergi reformu ile vergi yasaları da, *Gelir Vergisi Yasası*, *Kurumlar Vergisi Yasası* ve *Vergi Usul Yasası* ile sınırlanmış; bir de çok defterli dönemden kalan *Muamele Vergisi* yasası devam etmiştir (Güvemli O. , 2001).

Cumhuriyet’in ilk döneminde (1923-1950) vergicilikte beyan usulüne geçilmesinden sonra yaşanan çok defterli dönem, muhasebe düşüncesinin vergicilik çerçevesinde gelişmesini pekiştiren dönem olmuştur. Bu dönemde devlet, üç ayrı denetim örgütü ile (*Heyet-i Teftişîye -1879*; *Gelirler Kontrolörleri -1936*; *Hesap Uzmanları Kurulu – 1945*) vergicilik denetimini geniş bir duruma getirmiştir.

1949Yılında oluşturulan vergi yasaları ve Cumhuriyet’in ilk döneminde oluşturulan vergi denetim örgütleri, 1950’de liberal iktisat politikalarına geçilmesine rağmen, muhasebe düşüncesindeki etkisini sürdürmeye devam etmiş, liberal iktisat politikalarının gereği olarak, muhasebe uygulamalarında

Ticaret Bakanlığı'nın ve iş dnyasının örgütü olan Türkiye Sanayi, Ticaret Odaları ve Borsaları Birliği (TOBB) devreye girerek, muhasebe düşüncesinin, vergicilik anlayışından çıkarılıp, işletmecilik prensipleri doğrultusunda gelişme sürecine girmesini sağlayamamıştır. 1950 Sonrası, Türk muhasebe tarihinde kaçırılan büyük bir fırsat olarak görülmektedir. Çünkü liberal iktisat politikaları, özel kesimi hızlı bir gelişme sürecine sokmuştu.

### ***3.1.2. 1980'li yıllarda başlayan değişim***

1980'li yılların sonları ile 1990'lı yılların başlarında, muhasebe uygulamalarını etkileyen iki yönlü değişimin başladığı görülmektedir. Bunlardan ilki, 3568 sayılı muhasebe meslek yasasının kabulüdür (1.6 1989 tarih ve 3568 sayılı yasa). Bu yasa ile muhasebe meslek odaları kuruluyor, muhasebecilere unvanlar veriliyordu.

Muhasebe uygulamalarını etkileyen ikinci gelişme ise, Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Tekdüzen Hesap Planı olmuştur (Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Tekdüzen Hesap Planı, 1992). Bu yasal düzenleme ile Türkiye'de tekdüzen hesap planının uygulanmaya başlanması önemli bir yenilikti. Ama muhasebe Maliye Bakanlığı'na vergiciliğe bağlı yapısını koruyordu. Hatta bu bağımlılık güçleniyordu.

Sözü edilen bakanlığın yayınladığı yasal düzenlemede, muhasebenin temel kavramları, mali tablolar ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması gibi iddialı başlıklar yer almaktaydı. Ama muhasebenin sosyal amacına dönük kavramsal bir açıklama bulunmuyordu. Çünkü vergi almaya dönük bir yapı benimsenmişti.

Oysa 1976 ve 1980 yıllarında yapılan Türkiye Muhasebe Kongrelerinin başlıkları ileri düzeyde muhasebe anlayışını içeriyordu. Şöyle ki (Güvemli &

Gücenme, 2006):

- 1976 –XII. Türkiye Muhasebe Kongresi'nin konusu:
- 1976 Türkiye'sinde muhasebecinin sosyal sorumluluğu-
- 1980 – XIII. Türkiye Muhasebe Kongresi'nin konusu:
- Muhasebe ve ekonomik kalkınma politikaları –

Bu konular zamanın iddialı konuları idi. Ve Türkiye'deki akademik kadrolar ve uygulayıcılar bu konuları tartışıyorlardı. Bu nedenle, 1989 yılında muhasebenin temel kavramları ele alınınca sosyal sorumluluk kavramı gibi yakın geleceğin önemli muhasebe kavramlarının dışlamaması gerekiyordu.

### **3.2. XXI. Yüzyılda Başlayan Büyük Değişim**

XXI. Yüzyılın başlarında Türk muhasebe düşüncesini etkileyen yeni bir gelişme yaşanmaya başlamıştı: Küreselleşme.. Türkiye'nin iktisadi açıdan dışa açılma çabaları, muhasebe düşüncesinde küreselleşme çabalarını gündeme getirmeye başlamıştı.

Türk muhasebe düşüncesini yönlendiren önceki üç Ticaret Kanunu (1850, 1926 ve 1957 kanunları), 1807 tarihli Napolyon'un *Code de Commerce*'inden alınmış yasal düzenlemeler idi. Ama 2005 yılında hazırlanıp. 2011'de yayınlanan 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu (Türk Ticaret Kanunu 6102 sayılı kanun, 2011) ise küresel ekonomi ilke ve kurallarına göre hazırlanmıştı.

Yeni Türk Ticaret Kanunu, uluslararası muhasebe standartlarını ve uluslararası denetim standartlarını benimseyen Türkiye'deki ilk yasal düzenleme olmuştur. Ama belirli büyüklükteki şirketler ve İstanbul Borsasına

kote şirketler için, yaklaşık 2500 şirkette uygulanabilme olanağını bulabildiği görölmektedir. Bu yasa ile Türkiye’de düzenlenen bir mali tablonun uluslararası geçerliliğinin sağlanması öngörölmüştür.

Türk muhasebe düşüncesine yeni ufuklar açan, ileri düzeydeki bu yasal düzenlemenin etki alanının genişletilmesi beklentisi vardır. Bu beklentinin ilk aşamasında, Maliye Bakanlığınca 1989 yılında düzenlenen ve bugünkü gelişmişlik düzeyindeki ihtiyaçları karşılamada zorlanan muhasebenin kavramsal çerçevesini ve tek düzen hesap planını yeni Türk Ticaret Kanununda öngörülen esaslar paraleline getirmektedir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda bu yolu açan kurumsal bir yapının oluşturulduğu gözlenmektedir. Bu kurum, Ticaret Bakanlığı, Türk işlemlerinin meslek odası olan Odalar Birliği (TOBB) ve Türk muhasebe mesleğinin temsilcisi olan, kısa adı ile TURMOB’un karar organlarında yer aldığı *Kamu Gözetim Kurumu*’dur. Ticaret Bakanlığı ve Odalar Birliği ve muhasebeciler meslek odası bu kurum kanalı ile ilk kez muhasebe dünyasına girmiş ve karar organlarında yer almış bulunmaktadır. Kurumun bugünkü yapısı itibarı ile, beklenen gelişmelerin yavaş olma ihtimali varsa da, sözü edilen kurumsal oluşum, XXI. yüzyıl Türkiye’sinde önemli bir gelişme olarak dikkati çekmekte ve beklentileri artırmaktadır.

Türk muhasebe düşüncesindeki beklenti odur ki, 2011 yılında başlayan küreselleşme süreci, bugünkü hali ile sürdürülebilirlik raporlarına gerektiği ölçüde katkıda bulunamayan muhasebe uygulamalarında önemli gelişmeler sağlayacaktır. Ve yukarıda değinilen mali tabloların çağdaşlaşması, muhasebenin kavramsal çerçevesinin geliştirilmesi ve sürdürülebilirlik raporlarında, muhasebe bilgilerinin daha doyurucu hale gelmesi süreci yaşanmaya başlayabilecektir.

#### **4. S o n u ç**

Dengeli kalkınmada ekonomik, çevresel ve sosyal etkenlerin giderek daha fazla gündeme gelmesi karşısında, muhasebenin de konu ile daha fazla ilgilendiği ve uluslararası kurumların, hem mali tabloların çağdaşlaşması ve hem de sürdürülebilirlik raporlarındaki muhasebe bilgilerinin daha kaliteli duruma getirilmesi konusunda önemli çalışmalar yaptıkları gözlenmektedir.

Türkiye’de de sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmaya başladığı, ancak bu raporlarda sürdürülebilirlik kavramının gerektirdiği bilgilerden daha fazla, şirketin tanıtımına dönük bilgilere ağırlık verildiği dikkati çekmektedir. Bu durumun hem bu raporların yeni hazırlanmaya başlanmasından ve hem de Cumhuriyet’in kuruluşu (1923) sonrası muhasebe düşüncesinin vergicilik açısından gelişme süreci yaşamasından kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

Ancak XXI. yüzyıla girilmesinden sonra başlayan küreselleşme süreci çerçevesinde hazırlanan ve 2011 yılında yürürlüğe giren yeni Türk Ticaret Kanunu ile uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının gündeme geldiği ve bu gelişmenin muhasebe düşüncesinin çağdaşlaşmasında önemli rol oynamaya başladığı gözlenmektedir. Bu gelişme henüz başlangıç aşamasındadır. Ama gelecekte daha çağdaş mali tabloların hazırlanmasını ve daha kaliteli sürdürülebilirlik raporları düzenlenmesini mümkün kılacağı beklentisini ortaya koymaktadır.

#### **Kaynaklar**

- (tarih yok). globalreporting: <https://www.globalreporting.org> adresinden alındı
- (tarih yok). www.cdp.net: (<https://www.cdp.net/documents..> strategic plan) adresinden alındı

- Dahili İstihlak Vergi ve Resimleri Yasası. (1930, Haziran 12). (1718). Ankara.
- Ding, Y., Jeanjean, T., & Stolowy, H. (2013). Accounting for Stakeholders or Shareholders? The Case of R&D Reporting. Canada: Comptabilité sans Frontières..The French Connection.
- Ertuna, Ö. (2015). Expectations From Accounting Theory and Practices. *Accounting and Financial History Journal*. No:8, p.5-25.
- GRI – 2013 Global Reporting Initiative . (2013). *PO Box 10039 -1001 EA*. Amsterdam.
- Güvemli, O. (2001). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl* (Cilt IV). İstanbul.
- Güvemli, O., & Gücenme, Ü. (2006). World Congress Relevant to Accounting and Turkish Accounting Congresses and Symposium., (s. 247-250). İstanbul.
- Kazanç Vergisi Kanunu. (1926, Şubat 27). (755).
- Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Tekdüzen Hesap Planı. (1992, Aralık 26). (21447). Resmi Gazete.
- Mitchell , R., Freeman , R., Greenwood , M., & Van Buren, H. (2013). Accounting for Stakeholders.
- Muamele Vergisi Yasası. (1927). (1039).
- Türk Mimarlar ve Mühendisler Odası Birliği (Dü.). (1995). Sürdürülebilir Kalkınma Sempozyumu. Ankara.
- Türk Ticaret Kanunu 6102 sayılı kanun. (2011, Şubat 14). *Türk Ticaret Kanunu*(27846). Ankara: Resmi Gazete.

- Türkiye Çevre Sorunları Vakfı. (1989). Sustainable Development Conferance. Ankara.
- Yaz, D. (2015). *Türkiye 'de Sürdürülebilirlik Raporlaması 2004-2014*. İstanbul.