



Çevresel Etik ve Sosyal Denetim: Küresel Girişimler ve Türkiye'deki Uygulamalar Üzerine Mukayeseli Bir İnceleme

Doç. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLI
Mustafa Kemal Üniversitesi, İİBF

Özet

Son yıllarda, hissedarlar, yöneticiler, pazardaki güçler, kredi verenler, toplum, çevreciler, yasa yapıcılar ve potansiyel yatırımcılar şirketlerin hem sosyal hem de finansal faaliyetleri ile ilgilenmeye başlamışlardır. Dış (bağımsız) denetçiler denetim raporu vasıtasıyla, çıkar gruplarının, işletmenin sosyal ve finansal faaliyetleri ile ilgili açık, doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmalarına katkı sağla-maktadırlar. Bu itibarla, dış denetim mesleği, iş dünyasının en önemli mesleklerinden biri olarak kabul edilebilir.

Öte yandan, söz konusu güvenilir bilgi ihtiyacının ve bilgiye ihtiyaç duyan çevrenin genişlemesinin, dış denetim mesleğinin gelişmesinde rolü olduğu da söylenebilir. Gerçekten de, özellikle gelişmiş ülkelerde dış denetçiler sadece şirketlerin finansal tabloları ile ilgili değil, aynı zamanda çevresel, etik ve sosyal uygunlukları, yani sürdürülebilirlik durumları ile ilgili denetim görüşü de sunmaktadırlar.

Bu çalışmanın amacı, dış denetim firmalarının sosyal boyutlu denetim faaliyeti düşüncesinin nasıl gündeme geldiğini ve yıllar itibariyle nasıl geliştiğini küresel anlamda incelemektir. Çalışmada ayrıca, gelişmiş ülkelerle Türkiye arasındaki gelişim düzeyi farklılıklarının ortaya konulması da amaçlanmaktadır.

Çalışmada dış denetim mesleğinin sosyal boyutlu denetim faaliyetlerinin gelişim süreci, özellikle gelişmiş ülkelerde kurulan sosyal amaçlı kuruluşların faaliyetleri, muhasebe dalındaki örgütlerin düzenlemeleri ve dış denetim piyasasının önde gelen firmalarının denetim ve müşavirlik faaliyetleri çerçevesinde incelenmektedir.

Dış denetim mesleğinin gelişmiş ülkelerdeki gelişim süreci ile kıyaslandığında, Türkiye'de çevresel denetimle ilgili bazı düzenlemeler yapılması ve işletmelerin etik ve sosyal denetim uygulamaları için teşvik edilmesi gerektiği görülmektedir.

Anahtar Sözcükler: Dış denetim, çevresel etik ve sosyal denetim, sürdürülebilirlik denetimi.

Abstract (Environmental, ethical, and social auditing: A comparative review on global initiatives and practices in Türkiye)

Recently shareholders, managers, market forces, bankers, employees, communities, green groups, legislators, and prospective investors are interesting in both financial and social activities of the organizations. Because external auditors contribute stakeholders to reach true, reliable and fair information related to social and financial activities of the organizations, by means of audit reports, it can be accepted that the external audit is the one of the most important professions in business world.

On the other hand, it can also be said that this reliable information need has caused to develop the external audit profession. Indeed, especially in the developed countries, external auditors have issued not only audit opinion related to financial statements of organizations but also opinions related to environmental, ethical, and social (also called as sustainability) compliances of organizations.

This study attempts to investigate how the external audit profession's activities related to social audit has arised and developed over the years globally. It also purposes to find out the development level differences between Türkiye and the developed countries.

In this study, the development process were investigated by considering activities of the social oriented foundations established in the developed countries, regulations made by accounting organizations, and activities of the leading accounting and auditing firms.

When compared with the development process of the external audit profession in the developed countries, it is seen that establishing some regulations related to environmental audit and encouraging businesses to practice ethical and social audits is needed in Türkiye.

Key Words: External auditing, environmental, ethical, and social audits, sustainability auditing.

1. Giriş

Bu çalışmanın amacı, esas olarak finansal tablo denetimi ile uğraşan dış denetim firmalarının sürdürülebilirlik denetimi olarak da adlandırılan çevresel, etik ve sosyal denetim faaliyetlerinin fikir olarak nasıl gündeme geldiğini ve küresel anlamda günümüze dek nasıl bir gelişim seyri izlediğini inceleyerek, gelişmiş ülkelerle Türkiye arasındaki gelişim süreci ve uygulama farklılıklarını ortaya koymaktır. Çalışmanın önemi ve izlenen yöntem şu şekilde özetlenebilir:

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki çevresel ve sosyal yozlaşmanın artarak devam etmesi dünyadaki en önemli sorunlardan biri haline gelmiştir. Bu sorunlar ülke ekonomilerine ve dünyanın geleceğine yıllardır önemli ölçüde zarar vermektedir. Bu yozlaşmada işletmelerin ekonomik faaliyetlerinin de önemli payı vardır. Bu nedenle işletmelerin ve toplumsal kuruluşların, sosyal içerikli faaliyetlerle söz konusu sorunların azaltılmasına katkı sağlaması gerekmektedir. Gelişmiş birçok ülkede, işletmelerin dünyanın geleceği için sosyal bir anlayışa sahip olmalarını sağlamak amacıyla bazı örgütler kurulmuştur. Öte yandan artık hissedarlar şirketlerinin sadece kar elde etmesini değil, aynı zamanda toplum üzerinde olumlu bir etkiye sahip olmasını ve çevre üzerindeki olumsuz etkilerini en aza indirmesini de arzu etmektedirler. Bir işletmenin ekonomik çıkarları ile sosyal ve çevresel konuları dengelemesi *sürdürülebilirlik* olarak adlandırılmaktadır. Sürdürülebilirlik, kirlilikten çocuk işçi çalıştırılmasına kadar bir çok farklı sorunun yer aldığı geniş kapsamlı bir kavramdır. Sürdürülebilirlik kavramının,

iş dünyasının kuytularından çıkar gruplarının gündeminin üst sıralarına gelmesiyle, finansal tablo denetimi ile uğraşan dış denetçiler, özellikle son on yıldır, çevresel ve etik denetim gibi, şirketlerin faaliyetlerinin sosyal boyutunu inceleme sorumluluğunu da yüklenmişlerdir. Dolayısıyla, özellikle gelişmiş ülkelerde, dış denetçilerin çalışma alanı başlıklarının sayısı artmıştır.

Bu çalışmada, dış denetim mesleğinin, *çevresel denetim ve raporlama ile etik ve sosyal denetim*, gibi güncel çalışma alanları *sürdürülebilirlik denetimi* çatısı altında inceleme konusu edilmektedir.

Sürdürülebilirlik denetimi uygulamalarının gelişiminde, yasal ve özendirici düzenlemelerin, bilimsel ve teknik çalışmaların ve büyük denetim firmalarının büyük payı olduğu görülmektedir. Bu çalışmada sürdürülebilirlik denetimi ile ilgili gelişmeler, yıllar itibariyle özellikle ABD, Avustralya, Kanada ve AB'de kurulan sosyal amaçlı örgütlerle, belli başlı muhasebe ve denetim örgütlerinin küresel boyutlu girişimleri ve dünyanın önde gelen dış denetim firmalarının faaliyetleri dikkate alınarak ortaya konulmaktadır.

2. Finansal Tablo Denetiminden Sürdürülebilirlik Denetimine

Dış denetçiler, 1862'den beri finansal tabloların denetimi ile uğraşmaktadır. Finansal tabloların denetiminin, inceleme yöntemi (%100 incelemeden örneklemeye), denetim amaçları (bilgi sağlama, hile bulma, iç kontrol vb.) ve denetim raporlarından yararlanan ilgili taraflar (çıkar grupları) açılarından değişime uğradığı görülmektedir (Güvemli, 2001, ss:600, 601). Bu değişikliklere ek olarak, finansal

tabloların denetiminde; yolsuzluk riski faktörlerinin değerlendirilmesi, bilgi teknolojisi kullanımı, etik standartlar, kalite kontrol standartları, denetçinin hileyi dikkate alma sorumluluğu gibi dış denetimin kalitesini artırmaya yönelik gelişmeler yaşanmıştır.

Dış denetçinin finansal tabloların denetimi ile ilgili temel işlevleri şunlardır (ICAEW, 2000, pp.9,10):

- Paydaşlara rapor hazırlamak,
- Belirli bir dönem için düzenlenmiş finansal tablolar için bağımsız bir görüş temin etmek,
- Denetim çalışmaları sırasında finansal ve ilgili iç kontrol sistemlerindeki önemli zafiyetleri kurula bildirmek,
- Finansal raporlama standartlarını ve ilgili koşulları dikkate almak,
- Denetim Uygulamaları Kurulu tarafından yayımlanan standartlara uymak.

Bu işlevler, dış denetçilerin esas faaliyetleri açısından bir çerçeve niteliğindedir. Ancak bu faaliyetler, artık dış denetçilerin geleneksel işlevleri veya klasik faaliyetleri haline gelmiştir.

Çevresel, etik ve sosyal denetim gibi sürdürülebilirlikle ilgili denetim faaliyetleri, denetim mesleğinin yeni açılımları haline gelmiş ve denetçiler özellikle 1990'ların başlarından bu yana organizasyonların sosyal yönleriyle ilgili konularla da ilgilenmeye başlamışlardır.

Söz konusu gelişmeler, gelişmiş ülkelerde ve Türkiye'de dış denetim mesleğinin sosyal denetim faaliyetleri açısından ayrı başlıklar altında incelenmektedir.

2.1. Gelişmiş Ülkelerde Sürdürülebilirlik Denetimi Faaliyetleri

Gelişmiş ülkelerde sürdürülebilirlik denetimi faaliyetlerinin gelişim süreci 1) Çevresel denetim ve raporlama ve 2) Etik ve sosyal denetim şeklinde, iki alt başlıkta incelenmektedir.

2.1.1. Çevresel Denetim ve Raporlama

Çevresel sorunların, bir şirketin mevcut finansal durumunu ve uzun dönemli finansal sağlığını etkileyebilmesi, muhasebe

ve dış denetim mesleğinde çevreye ilgi duyulmasına neden olmuştur.

Uluslararası Ticaret Birliği (The International Chamber of Commerce-ICC) çevresel denetimi "*bir işletmenin faaliyetleri ile çevresi arasındaki karşılıklı etkileşimin sistematik olarak incelenmesi*" olarak tanımlamaktadır. Bu faaliyetler toprağa, suya ve havaya yapılan madde salımlarını, yasal sınırlamaları, komşular üzerindeki etkileri, ekolojik etkileri ve belirli bir bölgede faaliyette bulunan şirketin kamuoyu tarafından algılanış şeklini içermektedir. Çevresel denetim, yasalara uymakla sınırlı değildir. Kamuoyu ile "yeşilci-temiz tutan" görüntüsüyle ilişki kurma çabası da değildir. Çevresel denetim, organizasyonun faaliyetleri için bütünsel stratejik bir yaklaşımdır (www.acct.tamu.edu).

Bu çalışmada, çevresel denetim ve raporlamanın gelişim sürecini açıklamak için öncelikle şu soruya cevap aranmıştır: **Çevrenin önemi** nasıl fark edildi? Bu sorunun cevabı, çevresel sorunlarla ve dünyanın geleceği ile meşgul olan aşağıdaki organizasyonların kurulmasını içermektedir:

ABD Çevre Koruma Kurumu (The U.S. Environmental Protection Agency-EPA) Çevrenin korunmasını sağlamak için, standart oluşturma, çeşitli federal araştırmalar yapma, kontrol etme ve zorlayıcı faaliyetlerin bir kurumda birleştirilmesi amacıyla 1970'de kurulmuştur. EPA'nın misyonu, insan sağlığını ve yaşamın bağlı olduğu doğal çevreyi-hava, su ve toprak korumaktır.

Jack Lewis "*EPA'nın doğum günü 2 Aralık 1970'tir. Tıpkı diğer doğumlar gibi, EPA da doğrulmasını sağlayan ebeveynlere ve onu yıllarca geriye taşıyan bir aile ağacına ihtiyaç duymuştur. Eminim EPA'nın doğumundaki hiçbir faktör, önemli ölçüde ve açıkça görülebilen kirlilik ve onlarca yıldan beri süregelen başıboşluk kadar önemli olmamıştır. Fakat kirlilik tek başına bir kurum oluşturmaz. Fikirlere ihtiyaç duyulur. Ve birçok çevresel fikir ilk olarak 1962'de şekillenmeye başlamıştır*" ifadesini kullanmaktadır (www.epa.gov).

1968'de, on ülkeden ekonomistler, bilim adamları, eğitimciler, yatırımcılar, ulusal ve uluslar arası resmi görevlilerden oluşan yaklaşık otuz kişilik bir grup Roma'da Lincei Akademisi'nde, Dr. Aurelio Peccei'nin koordinasyonu ile bir araya geldiler. Böylece, görünmeyen üniversite olarak da adlandırılan Roma Kulübü kurulmuş oldu. Roma Kulübü'nün amaçları, ekonomik, sosyal, doğal ve politik unsurlar gibi, dünyanın birbirini etkileyen unsurları arasında bir yaklaşım oluşturmaktır (Tosun, 1990, s.3).

Bu girişimlerin, işletmelerin sosyal sorumluluklarını fark etmelerini sağlayan ilk adımlar olduğu söylenebilir. Zamanla, işletmeleri sosyal içerikli faaliyetlere yönelmeye teşvik eden bir çok girişim aşğıdaki kurum ve organizasyonlar tarafından gerçekleştirilmiştir.

1971'de Menkul Kıymetler Komisyonu (Security Exchange Comisyon-SEC) çevresel kuralları adapte etmiştir. Halka açık şirketlerin, SEC'de dönemsel raporlama ve dosyalama yapılırken, özel açıklama koşullarını yerine getirmeleri gerekmektedir. Düzenlemenin temelindeki amaç, hisse senedi alıcılarının ve satıcılarının bir şirketin çevresel yükümlülükleri ile ilgili önemli bilgilere erişmelerini sağlamaktır. SEC'in çevresel açıklama şartları, 1971'deki ilk uyarılamadan bu yana, SEC'in hukuki kararları, düzenleyici değişiklikler ve mahkeme kararları ile değişikliğe uğramış ve sadeleştirilmiştir. Öte yandan, SEC'in S-K uygulaması, madde 1, firmalardan federal, devlet ve bölgesel çevresel yasalara uyumun sermaye maliyeti, kar ve rekabet durumu üzerindeki etkilerini açıklamalarını istemektedir. S-K uygulamasının 303. maddesine göre, yönetimin müzakere ve analizlerinin (MD&A) hazırlanmasında, yeminli mali müşavirlerin (Certified Public Accountants-CPA) çevresel risklerin, şirketin finansal durumu, kar trendi, likiditesi ve sermaye maliyeti üzerindeki etkilerini dikkate alması gerekmektedir (Zuber ve Berry, 1992, ss. 5,6).

1972'de, Birleşmiş Milletler Genel Kurulu, Birleşmiş Milletler Çevre Programı (the United Nations Environment

Programme-UNEP)'i kurdu. UNEP başkanı Klaus Toepfer'in ifade ettiği gibi, (2004, s.1) UNEP'in gerekliliğinin en önemli parçası, dünyanın çevresel durumunu kontrol etmek olmuştur.

1972'de Roma Kulübü'nün üye sayısı 25 ülkeden yaklaşık 75 kişiye ulaştı. Bu kulüp herhangi bir politik görüşü veya ideolojiyi temsil etmiyordu. 1972'de Roma Kulübü "Ekonomik Büyümenin Sınırları" (Limits to Growth) adlı bir eser yayımladı. Bu çalışma belki de, hem dünyadaki ekonomik gelişmeleri, hem de bu gelişmelerin; çevresel kirliliğın etkileri, tehlikeli maddelerin kullanımı, nüfus artışı, gıda üretimi yetersizliği, doğal kaynakların tüketilmesi vbg. sonuçlarını içeren ilk çalışmaydı. İçeriğinden anlaşıldığı üzere, bu çalışma aslında işletme faaliyetlerinin sosyal boyutu ile meşgul olmuştur.

Ernst&Ernst Muhasebe firması, 1972-1978 aralığında Fortune-500'e giren firmaların 1971-1977 yıllarına ait yıllık raporlarını analiz etmiştir. Analiz sonucunda, söz konusu firmaların %90'ının raporlarında sosyal içerikli açıklamalara yer verildiği, ancak bu bilgilerin ortalama olarak yarım sayfayı geçmediği saptanmıştır (Mathews, 1997, s. 484). Mathews, 1971-1980 döneminde finansal muhasebe ile ilgili çok az düzenleme yapıldığını, bunların hiç birinin çevre muhasebesi ile ilgili olmadığını, 1975'de Muhasebe Standartları İdare Komitesi'nin, "Şirket Raporu" (The Corporate Report) önerisinin ve 1977'de Birleşik Krallık Hükümet Yeşil Bildirisi'nin (UK Government Green Paper) sosyal muhasebeye katkı sağladığını, ancak bu önerilerin çok az ve yetersiz olduğunu belirtmektedir (Mathews, 1997, s. 487).

ABD'de, birçok federal yasa, Temiz Su Yasası, Temiz Hava Yasası, 1976 Kaynak Koruma ve Kazandırma Yasası (RCRA), 1980 Ayrıntılı Çevresel Tepki, Tazmin ve Yükümlülük Yasası'nı (the Comprehensive Environmental Response, Compensation, and Liability Act of 1980-CERCLA) içermektedir. Şirketler, federal, devlet ve bölgesel çevre kanun ve düzenlemelerine geniş ölçüde tabiidir.

1987'de, Dünya Çevre ve Gelişme Komisyonu (the World Commission on Environment and Development) Ortak Geleceğimiz (Our Common Future) başlıklı bir rapor yayımlamıştır. Bu rapor, gelişme ile çevre arasındaki karmaşık bağıntıyı işaret etmektedir. Rapor'da "Biz uzaydan, insanoğlunun faaliyetlerinin ve büyük binaların değil, bir bulut şeklinin, okyanusların, yeşilliklerin ve toprakların hakim olduğu küçük ve kırılabilir bir top görüyoruz.... Biz veyüzünü, sağlığı tüm organlarının sağlığına bağlı olan bir organizma olarak görüyoruz. Biz insanoğlunun faaliyetlerini doğal yasalarla uzlaştırma ve bu süreçte başarılı olma gücüne sahibiz" ifadesine yer verilmektedir (Toepfer, 2004, s.1).

Küresel Çevre Yönetimi Girişimi (the Global Environmental Management Initiative-GEMI) 1990'dan bu yana, işletmelere küresel anlamda çevresellik, sağlık ve güvenlik (environmental, health and safety-EHS) içeren bir mükemmeliyet ve ekonomik başarıya ulaşmalarında yardımcı olmak için stratejiler temin etmekte ve araçlar oluşturmaktadır.

GEMI, işletmelerin küresel anlamda EHS mükemmelliğine ulaşmalarında yol gösterici bir organizasyondur. Üyelerinin işbirlikçi çabaları ile, GEMI ayrıca EHS yönetimi ve sürdürülebilir kalkınma için dünya genelinde bir işletme etiğini tutundurmaya çalışmaktadır.

Gamble ve diğ. (1995) ABD'de, 12 sektörden 234 şirketin 1986-1991 yıllarına ilişkin 10-K (SEC'de dosyalanan şirket yıllık raporu) ve yıllık raporlarda açıklanan çevresel bilgilerini inceledikleri bir çalışmada, 1989'dan itibaren halka açık şirketlerin yıllık raporlarındaki çevresel bilgilerin niceliksel olarak artış gösterdiğini, ancak niteliklerinin düşük olduğunu saptamışlardır (Holland ve Foo, 2003, s.15).

1990'da Avrupa Ekonomi Topluluğu tarafından Avrupa Çevre Kurumu (European Environment Agency-EEA) kuruldu. EEA'nın temel görevi, karar vericilere, çevreyi korumak ve sürdürülebilir kalkınmayı desteklemek için etkin politikalar geliştirmelerinde ihtiyaç duyacakları bilgiyi temin etmektir (www.eea.ev.intl.doc).

1990'da Uluslararası Sürdürülebilir Kalkınma Enstitüsü (the International Institute for Sustainable Development-IISD) kuruldu. IISD'nin bir raporu şöyle bir işletme perspektifi sunmaktadır: "teşebbüs için sürdürülebilir kalkınma gelecekte ihtiyaç duyulacak doğal kaynakları ve insanoğlunu korumak, sürdürmek ve geliştirmekle beraber, işletmenin ve ilgili çıkar gruplarının bugünkü ihtiyaçlarını karşılayan işletme faaliyetlerini ve stratejilerini benimsemektir." Raporu ayrıca stratejik karar süreçleri, yönetim sistemlerinin geliştirilmesi, hesap verme ve çıkar grupları ilişkisi, şirket raporlama girişimleri, destekleyici kamu politikaları, standart yapıcılarının girişimleri ve yönetim liderliği gibi konulara da yer verilmektedir (IISD, 1992, s.11).

1991'de, ICC "Sürdürülebilir Kalkınma için İşletme Yetki Belgesi" adlı çalışmayı yayımladı.

1992'de, Kamuoyu Çevresel Raporlama Girişimi (Public Environmental Reporting Initiative-PERI-USA) PERI tüzüğünü yayımladı.

1992'de GEMI, Kendi kendine Çevresel Değerlendirme Programı'nı (Environmental Self Assessment Program-ESAP) yayımladı. Bu çalışmada çevresel performans dört seviyede açıklanmaktadır: Uyum, Sistem Geliştirme ve Uygulama, Genel İşletme Fonksiyonları ile Bütünleştirme, Toplam Kalite Anlayışı. ESAP, çevresel başarının artırılmasına ve yönetim programlarının geliştirilmesi ve değerlendirilmesine yardımcı olacak fikirler sunmaktadır.

İç Denetçiler Enstitüsü'nün (the Institute of Internal Auditors-IIA) Araştırma Kurumu tarafından 1992'de yapılan "Çevresel Sorunlarda İç Denetçilerin Rolü" adlı bir çalışmada, çok sayıda radikal çevresel denetim başlığı ortaya konulmuştur (terimlerin tanımlanması, ABD ve uluslararası çevresel denetim eğilimleri, yönetim uygulamaları ve düzenlemeler).

İngiltere ve Galler Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales-ICAEW), 1992'de; çevresel faktörlerin bir

şirketin politikası ve faaliyetleri üzerinde etkileri olması, şirketin maliyetlerini olumsuz yönde etkilemesi, veya varlıkların değerini veya yükümlülükleri etkilemesi (veya etkileme ihtimalinin bulunması) durumlarında, bunların finansal sonuçlarının, mevcut muhasebe gereklerine uygun olarak rapor edilmesi gerektiğine dikkat çekmiştir (Dixon ve Diğ., 2004, s.119).

1993'de, İngiliz Sanayi Konfederasyonu (Confederation of British Industry-CBI) "Çevresel Raporlamaya Giriş-İşletmeler için Rehber" adlı bir çalışma yayımlamıştır.

1993'de Avrupa Muhasebeciler Federasyonu'nun (The Federation Des Expert Comptables Europeens-The European Federation of Accountants-FEE) Çevresel Çalışma Grubu kuruldu. Bu Çalışma Grubu, 1993'ten beri sürdürülebilir muhasebe, raporlama ve güvence alanlarında faaliyet göstermektedir (FEE, 2005b).

1994'de Çevre için Dünya Sanayi Konseyi (World Industry Council for the Environment-WICE) "Çevresel Raporlama-Bir Yönetici Rehberi" adlı çalışmayı yayımladı.

1994'de GEMI "Toplam Kalite Yönetimi Çerçevesinde Çevresel Raporlama" adlı çalışmasını yayımladı.

1995'de Fondazione ENI Enrico Mattei (FEEM) (Italy) "Şirket Çevre Raporları Hazırlama Tüzüğü"nü yayımlandı.

1996'da Sosyal ve Etik Sorumluluk Enstitüsü (the Institute of Social and Ethical AccountAbility-ISEA- AccountAbility) kuruldu. ISEA, gönüllü rapor hazırlama standartlarının oluşturulmasında büyük rol oynamıştır. ISEA, 1999'da AA 1000 standardını yayımlamıştır (www.accountability.org.uk). AA 1000'in ilkeleri finansal muhasebe ilkelerinden etkilenmiştir. Ancak, önemli bir ek olarak "inclusivity" ilkesine yer verilmiştir. Bu terim, muhasebe, denetim ve raporlama sürecinin her aşamasında, tüm çıkar gruplarının istek ve ihtiyaçlarının dikkate alınması anlamına gelmektedir. Çıkar grupları, bir organizasyonun faaliyetlerini etkileyen veya bu faaliyetlerden etkilenen kişi veya grup olarak tanımlanmıştır. Bir çok firma çıkar çevresini; müşteriler,

tedarikçiler, çalışanlar ve paydaşlar şeklinde tanımlar. Ancak kimya sektöründeki bir şirket için çıkar grupları, bunların dışında, yerel toplum, politikacılar, devlet, medya, ticaret birlikleri, Greenpeace ve diğer sosyal amaçlı kuruluşlardır (Adams, 2004, 734).

1996'da UNEP "Çıkar Gruplarına Taahhütte Bulunmak; 2.Şirket Çevre Raporu Düzenleme Uluslar arası Gelişim Raporu"nu yayımlandı.

1996'da ICAEW "Finansal Raporlamada Çevresel Sorunlar" adlı çalışmayı yayımladı.

1996'da, Avrupa Finansal Analistler Topluluğu Federasyonu (European Federation of Financial Analysts' Societies-EFFAS) "Eko-Etkinlik ve Finansal Analistin Görüşü" adlı çalışmayı yayımladı.

1996'da Deloitte&Touche (D&T) (Danimarka) "Şirket Çevre Raporu'nun Analizi ve Değerlenmesi için Değerlemecinin Elkitabı"nı yayımladı.

1996'da KPMG Muhasebe Firması'nın çevresel raporlama üzerine belli başlı 13 ülkede yaptığı uluslararası düzeydeki bir araştırma ile, çevresel raporlamanın şirketlerin yıllık rapor düzenleme süreçlerinin bir parçası haline geldiği, yaklaşık olarak 4 şirketten 3'ünün yıllık raporlarında çevresel bilgilere yer verdiği, birinin ise ayrı bir çevre raporu hazırladığı tespit edilmiştir (Holland ve Foo, 2003, s.2).

1997'de EHS Denetçi Sertifikası Kurulu (the Board of Environmental, Health & Safety Auditor Certifications-BEAC), IIA ile EAR'ın (the Environmental Auditing Roundtable-Çevresel Denetim Kurulu) ortak girişimi olarak, EHS denetimi için sertifika programları düzenlemek amacıyla kuruldu.

BEAC, (BEAC sertifika programlarında ve Sertifikalı Profesyonel Çevre Denetçisi (Certified Professional Environmental Auditor-CPEA) mesleğinin tasarımında görüldüğü gibi) BEAC sertifika programlarına destek olmak için öncelikle EHS denetim standartlarını geliştirmeyi ve benimsemeyi planlamıştır. BEAC mesleki sertifikasına, mesleklerini yüksek standartlara uygun olarak ifa etmek için sahip

olmak isteyenlerin gereksiniminin farkında olan BEAC, esas olarak standartlara önem vermektedir. Ayrıca, genel kabul görmüş EHS denetim kriterlerinin oluşturulması, standartların EHS denetim çalışmasının dışında yer alanlar tarafından daha fazla kabul görmesi açısından hayati öneme sahiptir. BEAC, 1998'de bir standartlar kurulu oluşturmuştur. BEAC standartlar kurulu, dünya genelindeki diğer meslek örgütleri tarafından yayımlanan çok sayıda standart üzerinde çalışmış ve BEAC sertifika programları için standart geliştirilmesi açısından, IIA tarafından geliştirilen iç denetim Mesleki Uygulama Standartları ve EAR tarafından geliştirilen Çevresel Denetim Mesleki Uygulama Standartları'nın en uygun ve mükemmel referanslar olduğu sonucuna varmıştır. Nitekim, şayet bu iki ebeveyn organizasyonun standartları, EHS Denetimi Mesleki Uygulama Standartları ile kıyaslanırsa, bunlar arasında önemli benzerlik ve uyum bulunduğu görülür.

Küresel Raporlama Girişimi (the Global Reporting Initiative-GRI) dünya çapında bir sürdürülebilirlik raporu düzenleme genel çerçevesi oluşturmak için 1997'de kuruldu. 2002'de, GRI, UNEP'in işbirliği merkezi olarak Birleşmiş Milletler'e bağlı bir kuruluş haline getirildi. GRI, misyonu küresel olarak uygulanabilir nitelikte bir Sürdürülebilirlik Raporu Düzenleme Rehberi geliştirmek, tutundurmak ve yaymak olan, bağımsız bir uluslararası enstitüdür. Sürdürülebilirlik raporu düzenleme, bir organizasyonun faaliyetleri, ürünleri ve hizmetleri ile ilgili ekonomik, çevresel ve sosyal başarısının kamuoyuna sunulmasıdır. GRI'ye göre sorumluluk, yönetim ve sürdürülebilirlik (accountability, governance, sustainability), işletme ve diğer organizasyonların 21.yy'de nasıl faaliyette bulunacaklarının belirlenmesinde önemli rol oynayan üç güçlü fikirdir. Bununla birlikte, bu fikirler, işletmeleri ekonomik, çevresel ve sosyal iyileşmenin belirlenmesinde başlıca unsur olarak gören toplumsal beklentilerin yeni seviyesini yansıtmaktadır. Bu üç fikir ayrıca, işletme sorumluluğunun hissedarları aşarak yöneticiler, çalışanlar, toplum, kreditorler, piyasa

güçleri, yeşil gruplar, yasa yapıcılar ve potansiyel yatırımcılar gibi hem işletme olanaklarının yakınında hem de uzağında olan yer ve insanlara ulaştığı gerçeğini de işaret etmektedir (GRI, 2002, s.1).

1997'de Almanya Çevre Enstitüsü (Deutsche Institut für Normierung-DIN), "Kamuoyu İçin Çevresel Raporlama Rehberi" adlı çalışmayı yayımladı.

1997'de Birleşik Krallık Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (Association of Chartered Certified Accountants-ACCA-UK), "Çevre ve Enerji Raporu Düzenlenmesi ve Muhasebesi" adlı çalışmayı yayımladı.

1997'de (Birleşik Krallık Hükümeti'nin) İşletme ve Çevre Danışma Komitesi (Advisory Committee on Business and the Environment-ACBE) "Çevresel Raporlama ve Finansal Sektör-İyi Uygulama İçin Bir Yaklaşım" adlı bir çalışma yayımladı.

1998'de, Avrupa Komisyonu Eko-Yönetim ve Denetim Planı (EC Eco-Management and Audit Scheme-EMAS) "Çevresel Beyan Koşulları (1998 Versiyonu)"nu yayımladı.

1999'da FEE konseyi, Çevresel Çalışma Grubu tarafından hazırlanan iki tebliğini görüşe açtı: "Çevresel Raporlama için Genel Kabul Görmüş bir Çerçeveye Doğru" ve "Çevresel Raporlara Güvence Sağlama" (FEE, 1999a).

"Çevresel Raporlama için Genel Kabul Görmüş bir Çerçeveye Doğru" başlıklı bildirisinde, FEE-Çevresel Görev Gücü'nün uygun bir başlangıç noktası temin etmek amacıyla finansal raporlamaya yönelik çok sayıda kavramsal çerçeveyi incelediği ve finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasına yönelik Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin-UMS çerçevesini, bu bildirin hazırlanmasında, bir model olarak benimsediği ifade edilmektedir. Çünkü, Görev Gücü'nün bakış açısına göre, UMS çerçevesi "genel kabul görmüş" teriminin küresel düzeyde uygulanabilmesi açısından tek kavramsal çerçevedir (FEE, 1999b, s.8).

1999'da Küresel İşbirliği-Kİ (Global Compact-GC) BM Genel Sekreteri Kofi Annan tarafından Dünya Ekonomik Forumu'nda teklif edildi. Kİ, çevre, çalışma

koşulları ve insan hakları alanlarında, sorumlu şirket mensubu kavramını tutundurmak amacıyla güden geniş tabanlı bir girişimdir.

Ekim 1999'da, Londra Sermaye Piyasası'nın (London Stock Exchange) isteği üzerine kurulan ve başkanlığını Nigel Turnbull'un yaptığı ICAEW Çalışma Grubu, Turnbull Raporu'nu yayımlamıştır. Bu rapor şu soruyu ortaya çıkarmıştır (ICAEW, 1999):

İşletmenin yasal uyumla, faaliyetlerle, finansal ve diğer konularla ilgili önemli içsel ve dışsal riskleri, olup bitenlere göre mi saptanır ve değerlendirilir? (önemli riskler, örneğin, piyasa, alacaklar, nakit durumu, yasal, sağlık, güvenlik, çevre, tanınırlık ve işletmenin dürüstlüğü gibi konuları kapsayabilir).

Bu gelişme, 2000'de Birleştirilmiş Şirket Yönetişim Kuralı'nın (the Combined Code on Corporate Governance), Londra Sermaye Piyasası Kayıt Kuralları'na (LSE Listing Rules) eklenmesi ile sonuçlanmıştır.

İç denetime risk tabanlı bir yaklaşım getiren Turnbull Raporu, Birleştirilmiş Kural'ın (aşağıda yer alan) ilgili iki maddesinin uygulanmasına rehberlik etmektedir (ICAEW, 2000, s.6)

İlke D.2: 'Kurul, hissedarların yatırımlarını ve şirketin varlıklarını korumak için sağlam bir iç kontrol sistemi temin etmelidir.'

Kural D.2.1: 'Yöneticiler, en azından yıllık olarak, grubun iç kontrol sisteminin etkinliğini gözden geçirmeli ve hissedarlara bu konuda bilgi vermelidir. Bu inceleme, finansal, operasyonel, yasal uyum ve risk yönetimi ile ilgili tüm kontrolleri içermelidir.'

Aralık 2000'de FEE'nin Çevresel Çalışma Grubu (Environmental Working Party-EWP), adını Sürdürülebilirlik Çalışma Grubu-SÇG (Sustainability Working Party-SWP) olarak değiştirmeyi teklif etti. "Çevre" terimi ilke olarak, EWP'nin 1993'de oluşturulmasından itibaren sürdürülebilirlik ile ilgili tüm unsurları kapsamasına rağmen, Çalışma Grubu sosyal ve işletme etiği ile ilgili konuları, çalışma

alanına dahil etmek amacıyla bu yeni adı tercih etti. **İnsanlar-Gezegen-Kar** kavramı şirketlerin ve diğer kurumların dış çıkar gruplarına karşı sorumluluklarını yansıtmaktadır. Karın muhasebesi, raporlanması ve denetimi genel olarak FEE'nin mevcut çalışma gruplarının çalışma konularına girmektedir. Ancak finansal olmayan boyut yeni adıyla Sürdürülebilirlik Çalışma Grubu'nun çalışma alanının bir parçası olacaktır (FEE, 2000).

2000'de şu çalışmalar yayımlanmıştır:

- Ekim 1999'da yayımlanan FEE Çevre Raporlarına Güvence Sağlama Tartışma Bildirisi'ne Tepkilerin Analizi

- Çevresel Raporlama için Genel Kabul Görmüş Bir Çerçeveye Doğru (GRI tarafından sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi-Temmuz 2000'de benimsenen)

2001'de SWP başkanı Johan Piet, FEE Çevresel Çalışma Grubu'nun adının değiştirilmesinin nedeninin, Çalışma Grubu'nun faaliyetlerinin, sürdürülebilirlik raporu ve GRI sürdürülebilirlik Raporu Tüzüğüne daha yakın bir içerikle, EMAS düzenlemelerinden çevre muhasebesi, çevre raporu ve denetimi alanlarına kademeli olarak geçmesi ve genişlemesi olduğunu ifade etmiştir (FEE, 2001).

Ekim 2001'de, "sıradan" muhasebeciyi sürdürülebilirlik konularında bilgilendirmek amacıyla (Sürdürülebilirlik ve Muhasebe Mesleği) adlı çalışma yayımlanmıştır. SWP, GRI Tasdik Çalışma Grubu'nun (the GRI Verification Working Group) temel ilkelerine ve Avrupa Şirket Sosyal Sorumluluğu (Corporate Social Responsibility-CSR) Çerçevesi'nin geliştirilmesine yönelik olarak hazırlanan AB-Yeşil Bildirisi (Green Paper) için yorum ve açıklamalar geliştirmiştir (FEE, 2001).

2001'de IFAC'ın IAPC'si çevresel raporlama konusunda, tartışmaya açmak üzere bir taslak (exposure draft-ED) hazırlamıştır. Bu taslağın sadece yüksek seviyede güvence ile ilgilenmesi istenmiştir.

Simnett ve Tatum (2001, s.1) çevresel raporlamanın zor bir alan olduğunu ve ilk rehber Uluslar arası Güvence Anlaşmaları Standardı (the International Standard on Assurance Engagements (ISAE) şemsiyesi

altında yayımlandığı için, bu taslağın söz konusu standardın uygulanmasının test edilmesi açısından yarar sağlayacağını ifade etmektedir.

IAPC, çevre anlayışı gereği, çevresel raporlamayı ve özellikle hisse senetlerinin Dow Jones sürdürülebilirlik Grup Endeksi (Dow Jones Sustainability Group Index-SGI)'nin içeriğini etkileyen son gelişmelere önem vermektedir. Bu endeks sektörel gruplara uygulanmaktadır ve kriter iyi şirketlerin çevresel sorunlar, insan hakları ve CSR konularındaki başarılarını içermektedir (Simnett ve Tatum, 2001, s.1).

2002'de, AB Komisyonu'nun "CSR için bir Avrupa Çerçevesi Geliştirmek" (Promoting a European Framework for CSR) başlıklı resmi broşürü yayımlandı.

Temmuz 2002'de yayımlanan "Şirketler Kanununu Modern Hale Getirmek" başlıklı resmi broşür ise CSR'nin içeriğini ve önemini açıklamaktadır. Bu resmi broşürde yer alan öneriler şunlardır:

"Yöneticilerin temel amacı, hissedarların ortak çıkarlarına yönelik bir şirket başarısı elde etmek olmalıdır. Yöneticiler ayrıca, toplumun da istediği gibi, şirketlerinin çalışanları, müşterileri ve tedarikçileri ile ilişkilerini geliştirme, tanınırlığını koruma ve toplum ve faaliyet çevresi üzerindeki etkilerini dikkate alma gereksinimlerinin farkında olmalıdır" (vol.1, bölüm 2, par.3.3).

2003'de, IIA-Birleşik Krallık ve İrlanda tarafından yayımlanan Mesleki Sorunlar Bülteni (Professional Issues Bulletin-PIB) CSR ve CSR ile ilgili iç denetimin rolü üzerine bir rehber önermiştir.

GRI, 2003'de "İş Planı-Business Plan-2003-2005" başlıklı bir çalışma yayımlamıştır. Bu plan GRI'nin üç yıllık dönemde gerçekleştirmeyi amaçladığı yönetim, ürün ve süreçleri özetlemektedir. GRI'nin misyonu ekonomik, çevresel ve sosyal başarı ile ilgili raporlamayı, finansal raporlama kadar rutin hale getirmektir (www.globalreporting.org).

FEE'nin 2003 dönemi raporunda Piet "Muhasebe mesleği CSR'nin gelişiminde önemli rol oynadı. CSR konusunda liderlik yapan şirketlerin, raporlarını genişletmek

amacıyla yönelttikleri talepleri karşılamak için, temel muhasebe becerilerinden yararlanıldı." ifadesine yer vermektedir (FEE, 2003).

Şubat 2003'de SWP, Sürdürülebilirlik Güvence Alt Grubu (Sustainability Assurance Subgroup-SAS) tarafından geliştirilen 'Sürdürülebilirlik Güvencesinin Yararları' adlı FEE bildirisini tanıtmıştır. Bildirinin yer aldığı broşürde, sürdürülebilirlik güvencesinin konusu kısaca tanımlanmaktadır. Ayrıca, Sürdürülebilirlik Raporları için AA 1000 Güvence Standardı'nın (AA 1000 Assurance Standard for Sustainability Reports) gerekliliği hususunda işletme ve organizasyonların dikkatleri çekilmektedir.

Piet, Avrupa'nın, sürdürülebilirlik ve CSR konusunda ön sıralarda yer aldığını, FEE'nin SWP'sinin raporlama alt yapısının sürekli gelişimini aktif olarak desteklediğini, bağımsız güvencenin, bu tip raporlamaların güvenilirliğinin tesisi açısından temel unsur olduğunu ifade etmektedir. Piet ayrıca, Çalışma Grubu'nun amacının sürdürülebilirliği ve CSR'yi desteklemek olduğunu, bunun, ilgili ve güvenilir yönetim bilgisinin gelişmesine ve güvence edilmiş dış denetime katkı sağlanması suretiyle başarılacağını, muhasebecilerin esas uzmanlıkları ile şirketlere ve topluma katkı sağlayabileceğini, Çalışma Grubu'nun, Denetim Çalışma Grubu ve Finansal Raporlama Politikası Grubu ile koordineli çalıştığını ifade etmektedir (FEE, 2004).

2004'de, ICAEW (2004), iç denetimin, bir organizasyonun yönetim süreçlerinde, özellikle risk yönetimi ve kontrolü alanlarında önemli bir güvence rolü oynayabileceğini ifade etmiştir. IFAC'ın ifade ettiği gibi, çevresel, sosyal ve sürdürülebilirlik raporları, bilgi sistemleri, iç kontrol, şirket yönetim süreçleri, sözleşmelere ve düzenlemelere uyum gibi konular, güvence raporlarının ilgi alanında yer alması istenen konulardır.

2004'de, bu ihtiyacın fark edilmesiyle, IFAC'ın Uluslar arası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) revize edilmiş "Güvence

Çerçevesi'ni ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı-(ISAE) 3000'i (Tarihsel finansal bilgilerin incelenmesi veya denetimi dışındaki güvence sözleşmeleri) (Newyork/23 Ocak 2004) yayımlamıştır.

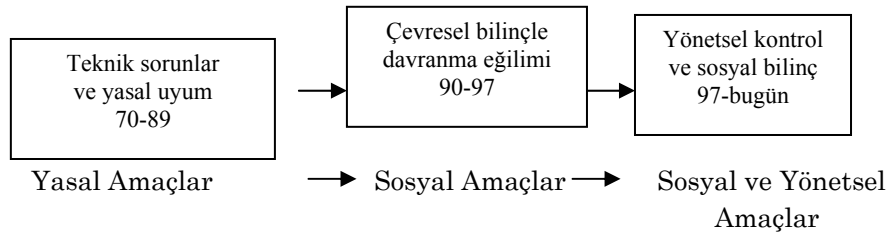
Bu çerçeve, bir güvence anlaşmasının amaçlarını ve unsurlarını belirlemekte ve açıklamakta, ayrıca ISAs ile ISAE'nin uygulandığı sözleşmeleri tanımlamaktadır. Çerçeve, güvence sözleşmesine dahil olan uygulamacılar ile raporun kullanıcıları için referans bir çerçeve anlamına gelmektedir. ISAE 3000, tarihsel finansal bilgilerin incelenmesi veya denetimi dışındaki tüm güvence sözleşmeleri için temel ilkeleri ve esas işlemleri oluşturmaktadır (www.ifac.org).

1 Ocak 2005'de IFAC, Uluslar arası Denetim Güvence ve Etik Bildirgesi (International Auditing, Assurance, And Ethics Pronouncements)-2005 basısını yayımlamıştır.

FEE'nin 2005 Dönemi raporunda ifade edildiği gibi, FEE'nin, Hollanda standart yapıcısı Royal NIVRA'nın görüşe açtığı sürdürülebilirlik raporları ile ilgili güvence standartları taslağına yorum getirmesi

gerekmektedir. Bu standartların IAASB'nin uluslararası standart oluşturma sürecine katkıda bulunması beklenmektedir. FEE'nin SWP'si sürdürülebilirlik raporları ile ilgili Güvence Sözleşmeleri Standardı-3410'u ve Finansal Olmayan Güvence Sözleşmeleri için diğer disiplinlerden uzmanlarla birlikte çalışan uygulamacılar Güvence Sözleşmeleri Standardı-3010'u dikkate alacaktır (FEE, 2005c).

1970'den bu güne çevresel denetim ve raporlama ile ilgili girişim ve çalışmalardan anlaşıldığı üzere, çevresel denetim esas olarak teknik konular ve yasal uyum üzerinde yoğunlaşmış ve genellikle de hem organizasyon hem de muhasebe alanı dışından meslek mensupları tarafından üstlenilmiştir. Daha sonra, çevresel denetim; yönetimin, organizasyonun ve çevresel kontrol sistemlerinin, içsel politikalara ve yasal gereklere uygun olup olmadığını belirlemek suretiyle çevresel yönetim sistemlerinin tamamlayıcı bir parçası haline gelmiştir.



Çizelge 1.Gelişmiş Ülkelerde Çevresel Denetim Anlayışının Gelişimi

Çizelge 1'de görüldüğü gibi, denetçinin rolü incelendiğinde çevresel denetimin 1970'den bugüne değiştiği anlaşılmaktadır. Medley'in (1997, s.595) ifade ettiği gibi; işletmelerin çevresel yasalara uyup uymadığını tespit edenler, genellikle çevre bilimcilerdir. Ancak, çevresel denetim anlayışının gelişmesi ile birlikte, çevresel denetim yapan denetçinin rolünün yasalara uyum denetiminden ziyade yönetsel kontrolün bir parçası olduğu fark edilmiştir. Bugün hakim olan görüşe göre; çevresel denetimin yasal uyumu dikkate almakla

beraber işletme içi odaklı olması gerekmektedir. Bu konuda artan baskılar sonucu günümüzde birçok kuruluş yıllık faaliyet denetimlerinin bir uzantısı olarak çevresel denetim raporlarına da önem vermeye başlamıştır. Bu kuruluşların, kendi finansal denetçilerine, işletme içindeki çevre denetçilerini yönlendirebilmeleri için eğitim programları düzenlemeleri mümkündür. Öte yandan, dünya çapındaki muhasebe ve danışmanlık firmalarının web sayfalarından da görüldüğü gibi, bu muhasebe ve danışmanlık firmalarının faali-

yette bulunduğu bazı ülkelerde çevresel denetim, iç denetçilerin faaliyet alanını aşarak dış denetçilerin faaliyet alanına girmeye başlamıştır. Tabii bu gelişme bir “tasdik-attestation” anlamına gelmektedir. Denetimde bilinen anlamıyla “tasdik” geçmiş dönemlere ait finansal tablolara ilişkin bir olumlu görüş bildirimidir ve denetçiden geleneksel olarak beklenen de budur. Bu konuda tasdik yapabilecek yöntem ve yeterliliğe sahip olan ve gelişmiş ülkelerde faaliyette bulunan sertifikalı kamu muhasebecileri (CPA), finansal tablolara ek olarak diğer beyanatlara için de güvence sağlanması ve olumlu görüş dışında bilgiler sağlanması gibi taleplerle ilgilenmektedirler.

Örneğin; *Coopers&Lybrand Bağımsız Denetim Kuruluşu* Sunoco (Sun Company Inc.) için sağlık, çevre ve güvenlik (HES) ile ilgili veri toplama, yasal uyum ve geçerlilik sürecine ilişkin olarak aşağıdaki gibi bir tasdik raporu imzalamıştır (Medley, 1997, s:596).

Sun Company Inc.’in 31/12/1993 yılında sona eren “Sağlık, Çevre ve Güvenlik Veri Toplama, Uyum ve Geçerlilik Sürecinin Tasdiki” için söz konusu şirkette incelemelerde bulduk. İncelememiz Amerikan Yetkili Kamu Muhasebecileri Enstitüsü tarafından oluşturulan standartlara uygun olarak yürütülmüş ve koşullara göre gerekli gördüğümüz diğer denetim işlemleri uygulanmıştır.

İncelemenin amacı Sun Company Inc.’in HES Veri Sürecini, tasdik raporunda açıklanan ölçülerle (kriterlerle) karşılaştırmaktır. İncelememiz esas olarak şirket personeli ile yapılan soruşturmaları, analitik yöntemleri ve alınan cevaplardan ve elde edilen sonuçlardan ulaşılan yargıları içermektedir. Bu tasdik raporu genel bir incelemeden çok bir faaliyet alanı incelemesine ilişkin görüş bildirim niteliğindedir.

Görüşümüze göre; 31 Aralık 1993’de sona eren HES Veri Sürecinin, tasdik raporunda açıklanan ölçülerle uyumlu

* Health, Environment and Safety – (HES) Data Collection, Compilation&Validation Process-HES Data Process.

olmadığına inanmamıza neden olacak bir durum bulunmamaktadır.

Bu örnek, Çizelge 1’de de görüldüğü gibi, CPA’ların 1990’lardan bu yana işletmelerin çevresel boyutunun denetimi ve tasdik raporu düzenleme faaliyeti ile karşı karşıya olduğunu göstermektedir.

İşletme faaliyetlerinin ekonomik, çevresel ve sosyal boyutları ile uğraşan diğer bir muhasebe firması örneği Pricewaterhouse Coopers-PwC muhasebe ve danışmanlık firmasıdır. PwC “müşteriler, şirket yönetişim sistemleri, sosyal, etik ve çevresel risk yönetimi, sorumlu arz zinciri uygulamaları ve şirketle ilgili bir çok alanda, çok sayıda sürdürülebilirlik sorunu açısından yardımımızı istiyorlar.” ifadesini kullanmaktadır. PwC, sürdürülebilir işletme kavramını geliştirmek için, bu konulara liderlik yapan Sürdürülebilir Kalkınma için Dünya İş Konseyi (The World Business Council for Sustainable Development-WBCSD), GRI, Küresel İşbirliği (GC) gibi dış organizasyonlarla yakın olarak çalışmaktadır. PwC, ayrıca 2001’den beri WBCSD’nin ve 1998’den beri GRI’nin üyesidir (www.pwc.com).

Tanınmış küresel muhasebe firmalarının web sayfalarında görüldüğü gibi, bu firmalar 1990lardan bu yana işletme faaliyetlerinin ekonomik, çevresel ve sosyal boyutları üzerine rapor hazırlama hizmeti sunmaktadır.

2.1.2. Etik ve Sosyal Denetim ve Raporlama

Önceki kesimde ifade edildiği gibi, 2000’de FEE’nin SWP’si faaliyet alanının sosyal ve işletme etiği konularını da kapsadığını açıklamıştır.

2003’de IIA, iç denetçiler için “Etik ve sosyal denetim ve raporlama” adlı bir çalışma yayımlamıştır. IIA’nın çalışmasında, etik ve sosyal denetimin, iç denetçiler için bir fırsat ve meydan okuma niteliğinde olduğu ifade edilmektedir. Öte yandan, bir çok dış denetçi, PwC örneğinde görüldüğü gibi, 1990ların sonlarından beri bu denetim çalışmasını yürütmektedir.

Etik ve sosyal denetim, finansal hesapların ötesinde, bir şirketin çıkar

gruplarını nasıl etkilediği, bir bütün olarak toplumun görüşlerini, beklentilerini ve değerlerini nasıl yansıttığı ile ilgilidir. Bu raporlamanın üçlü sonucu (triple bottom line) referans ettiği anlamına gelmektedir. Yani;

- 1- Ekonomik açıdan sürdürülebilirlik
- 2- Çevresel temizlik
- 3- Sosyal sorumluluk

Çalışmanın bu kesiminde etik ve sosyal denetim iki alt başlık altında inceleme konusu edilmektedir.

- 1- Etik denetim
- 2- Sosyal denetim

2.3.1. Etik Denetim

Sears'ın (1993) ifade ettiği gibi, mükemmel bir dünyada etik dışı davranış olmazdı, ancak, mükemmel bir dünyada yanlış giden bir şey olmayacağı için denetçilere ihtiyaç da olmazdı. Gerçek dünyada organizasyonlar; etik dışı faaliyetleri tespit etmek, önlemek ve araştırmak için iç kontrol sistemleri kurmak durumundadırlar.

Buna ek olarak, günümüzün halka açık şirketleri, etik risk yönetimi konusunda dış denetçilerin yardımını, yani etik denetim, talep etmektedir.

Etik denetim, şirket içindeki tehdit, ayrımcılık, hile, hırsızlık ve yolsuzluk gibi tutum ve davranışların ortaya çıkarılması ile ilgilidir.

Carmichael'e (1997) göre, etik denetimin amacı, üst yönetimi, şirketteki etik boşluklar hakkında bilgilendirmektir. Etik denetim, örgütsel yapıda ve süreçlerde, çalışanların doğru davranmasını engelleyen yolları ortaya çıkarır. Etik denetim ayrıca, organizasyonun etik başarısının rapor edilmesi için de kullanılabilir. Bu durumda, sosyal etki, yani dış çıkar grupları üzerindeki etki ölçülebilir (IIA, 2003, s.6).

Etik denetim, içsel yönetim aracı olarak görülebilir ve esas olarak çıkar gruplarının, özellikle de organizasyonda çalışanların görüşlerinin dinlenmesi açısından bir geribildirim yöntemidir.

Etik denetimde cevaplanmasına ihtiyaç duyulan belli başlı sorular şunlardır (IIA, 2003, s.7):

- Organizasyonun değerleri nelerdir?
- Bunlar nasıl belirlenir?
- Bunlar organizasyonun çalışma yöntemi ile uyumlu mudur?
- Bunlar organizasyonda çalışan insanların değerleriyle uyumlu mudur?

Etik denetimler, etkin olarak gerçekleştirilirse, organizasyondaki çalışanlara etik kültürünün, dürüstlüğü ve değerlerin aşılması açısından yardımcı olması mümkündür. Etik denetim ayrıca, yönetime sosyal, etik ve çevresel taahhütlerini ne ölçüde yerine getirdiği konusunda da bilgi vermektedir.

2.3.2. Sosyal Denetim

Sosyal denetim, bir şirketin faaliyetleri, işlemleri, tutum ve davranışları, her türlü eylemleri ve kararları ile çalışanlarının ve şirketle yakın ilgisi olan kişi ve kuruluşların davranışlarının toplum üzerindeki etkilerini inceler.

Sosyal denetim, bir organizasyonun sosyal etkilerini ve etik davranışlarını, organizasyonun amaçlarına ve çıkar gruplarına göre değerlendirir.

Sosyal denetimler öncelikle organizasyonun, dış gruplara, sosyal etkileri konusunda hesap vermesini sağlamak için tasarlanır.

Organizasyonun hesap verme şekli, neye göre hesap verildiğine bağlıdır. Yani düzenlemeler, politikalar, standartlar veya çıkar gruplarının beklentileri.

Sosyal bir denetim, bir organizasyonun faaliyetlerinin şu yönlerini ölçer (IIA, 2003, s.8):

- Çalışanların ve diğer çıkar gruplarının, organizasyonu nasıl algıladığı,
- Organizasyonun, amaçlarını nasıl gerçekleştirdiği,
- Organizasyonun, kendi değerleri içinde nasıl çalıştığı.

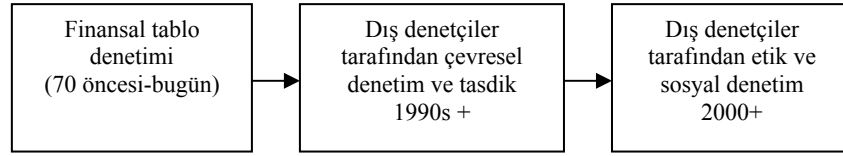
Sosyal denetimin yararları:

- Çıkar gruplarının farkında olmak ve onlarla birlikte çalışmak,
- Çıkar gruplarına, şirketin başarıları ile ilgili geri bildirimde bulunmak,
- Çıkar grupları arasında, taahhütlere bağlılık duygusunu sağlamlaştırmak,

- Sürekli risk değerlendirmesi,
- Bilgiye dayalı karar verme vasıtasıyla yönetimin başarısını artırma,
- Yüksek kar ile sosyal konuları birleştirmek,
- Toplumun gözünde meşruiyet kazanmak,
- Yer edinmek için sürekli gelişmeyi mümkün kılan periyodik denetimler,
- Sosyal denetim olmaksızın, güvenilir bir sosyal rapor oluşturmak mümkün değildir.

CSR ile ilgili bir çok konu gibi etik ve sosyal denetim de 1990'ların sonundan itibaren önem kazanmaya başlamıştır.

Dış denetim ve sürdürülebilirlikle ilgili girişimler dikkate alındığında, finansal tablo denetiminden etik ve sosyal denetime, dış denetim mesleğinin yıllar itibarıyla gelişim süreci Çizelge 2'deki gibi özetlenebilir.



Çizelge 2. Gelişmiş ülkelerde dış denetimin gelişim süreci

Çizelge 2'den anlaşıldığı üzere, dış denetim mesleği için, finansal tablo denetimi dışında, **1990'lar** çevresel denetim yılları, **2000'ler** sürdürülebilirlik (çevresel, etik ve sosyal) denetimi yılları olmuştur ve olacaktır.

3. Türkiye'de Gelişim Süreci

Türkiye'de **1989**'dan, yani Sermaye Piyasası Kanunu'nun kabulünden bu yana, dış (bağımsız) denetçiler tarafından finansal tablo denetimi yapılmaktadır. Finansal tabloların denetimi ile ilgili düzenlemelerde Sarbanes-Oxley Yasası'na kadar önemli bir değişiklik yapılmadığı görülmektedir. Şimdi SPK, bağımsız denetimle ilgili mevcut düzenlemeleri Uluslararası Denetim Standartlarına göre revize etmektedir.

Türkiye'de etik ve sosyal denetimle ilgili bir düzenleme ve uygulama olmadığı için, sürdürülebilirlik denetimi konusu sadece çevresel denetim ve raporlama başlığı altında inceleme konusu edilmektedir

3.1. Türkiye'de Çevresel Denetim ve Raporlama

Türkiye'de çevre ile ilgili ilk yasal düzenleme **1983** yılında çıkarılan 2872 sayılı "Çevre Kanunu"dur. Bu yasaya göre,

şirketlerin çevresel düzenlemelerle ilgili ihlalleri ve bu ihallere yönelik cezalar yıllık olarak belirlenmektedir. Bu bağlamda, Türkiye'de çevresel sorunlar, işletmeler için yıllardan beri sadece yasal uyum boyutunda kalmıştır. Türkiye'nin AB üyesi adayı olarak, Aralık 2003'den itibaren EEA üyesi olması bir diğer önemli adım olarak kabul edilebilir.

Türkiye'de çevresel denetim ve raporlamanın, sürdürülebilirlik, sosyal sorumluluk ve tasdik ile ilgili düzenlemeler ve teşvik edici faaliyetler açısından yeterince gelişmiş olduğunu söylemek mümkün değildir. Fakat, Türkiye'de Koç Holding, Sabancı Holding, Eczacıbaşı Holding gibi halka açık şirketlerle, AB ve ABD ile ticari ilişkileri olan bazı Türk şirketlerinin, çevresel denetim ve raporlama ile ilgili düzenleme ve teşvik edici faaliyetlerin eksikliğine rağmen, 1990'lardan beri çevresel sorumluluk bilinci ile hareket ettiklerini söylemek mümkündür. Yani, AB ve ABD'nin çevresel düzenlemeleri ile piyasa koşulları, Türk şirketlerini çevresel açıdan duyarlı olmaya zorlamaktadır.

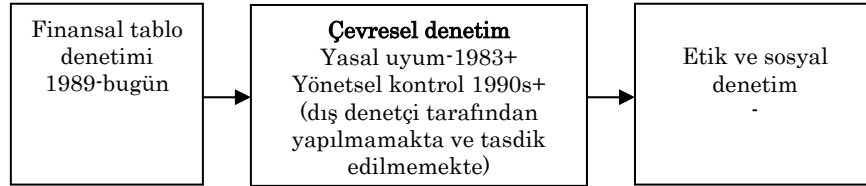
Türkiye'de 2000 yılında yapılan bir araştırmanın sonuçları; kimya, gıda ve otomotiv sektöründe faaliyet gösteren çok

az sayıda halka açık şirketin, 1990'lerden beri, Kalite Yönetim Sistemleri, ISO 14000 serisi-çevre yönetim sistemleri ve çevre raporu konularını içeren bir sosyal sorumluluk anlayışıyla, yıllık olarak çevre raporu hazırladıklarını göstermektedir. Örneğin TOFAŞ- FIAT, 1997'den beri, çalışanlarına eğitim vermek için, ISO-14001-Çevre yönetim sistemlerini uygulamakta ve yıllık olarak çevre raporu düzenlenmektedir (Özbirecikli, 2002, ss. 124,125).

Bu raporların içeriğinin bazı bölümleri, FEE tarafından 1999'da hazırlanan çerçeveye önemli benzerlikler taşımaktadır. Ancak bu raporlar, bu konuda yeterliliği

olan bir bağımsız denetim firması veya YMM tarafından tasdik edilmemektedir.

Yukarıdaki açıklamalar göre, Türkiye'de dış denetim mesleğinin yıllar itibarıyla gelişim sürecini gösteren bir çizelge (Çizelge 3) oluşturulması mümkündür. Böylece, Türkiye ile yurtdışındaki uygulamaların ve gelişim süreci farklılıklarının net olarak ortaya konulması da mümkün olmaktadır.



Çizelge 3. Türkiye'de dış denetimin gelişim süreci

Çizelge 3'de görüldüğü üzere, Türkiye'de çevresel denetim ve raporlama çalışmalarını iç denetçiler veya teknik personel tarafından yürütülmektedir. Gelişmiş ülkelerle kıyaslandığında, Türkiye'deki dış denetim firmalarının çevresel, etik ve sosyal denetim konularına dahil olmaları gerektiği anlaşılmaktadır. Ayrıca, dış denetçilerin bu konularda "tasdik" yapmaları, raporların güvenilirliğini artıracaktır.

4. Sonuç

Değişimin sürekli olduğu ve tahmin edilemediği günümüz iş çevresinde, güvenilir risk yönetimi ve kontrol sistemleri büyük önem taşımaktadır. Finansal, çevresel, sosyal ve etik risklerin ve fırsatların daha etkin yönetilmesi halinde;

- Şirketin amaçlarına ulaşma kabiliyeti arttırılacaktır.

- Gelecekteki kazançlarda ve nakit akışlarında iniş çıkışlar azaltılabilir.

- Hissedarların değerlerinde artış olması olasıdır.

Sermaye piyasaları bu tür nitelikleri değerlendirir ve bunları düşük maliyetli borç bulma ve daha güçlü bir sermaye yapısı oluşturma imkanına dönüştürür. Öte yandan, riskli etkin bir şekilde yönetmeyen bir şirketle kıyaslandığında, riskli etkin bir şekilde yöneten bir şirkette hissedarların sahip olduğu değerlerin arttırılması ve daha iyi korunması mümkündür.

Özellikle gelişmiş ekonomilerde, dış denetçilerin en önemli işlevlerinden biri, yönetime çevresel, sosyal ve etik riskleri saptamaları ve değerlendirmeleri açısından yardımcı olan anlamlı ve objektif hizmetler sunmalarıdır. Dış denetim ayrıca, riskin yönetimi ve tespiti ile ilgili süreç ve yapının gerektiği gibi ve etkin çalıştığı konusunda güvence de sağlamaktadır. Dış denetim firmalarının sağladığı bilgiler, finansal tablo analistlerinin analizlerinde de kullanılmaktadır. Dünyanın önde gelen denetim firmalarının faaliyetleri, sürdürülebilirlik denetiminin, finansal tablo denetiminin gerisinde olmadığını göstermektedir. PwC firmasının sorumlu liderlik (responsible

leadership) (pwcglobal.com) ifadesini ön plana çıkarma çabası, sürdürülebilirlik denetimimin geldiği noktayı göstermektedir.

Dış denetim mesleğinin gelişim sürecinden anlaşıldığı üzere, YMM'ler (CPA) gelişmiş ülkelerde kurulan organizasyonlar tarafından yayımlanan tüzükleri dikkate alarak, 1990lardan beri çevresel konularla, 2000lerden beri de etik ve sosyal konularla ilgilenmektedirler.

Çevresel, etik ve sosyal denetim ve raporlama ile ilgili tüzüklerin çevresel, etik ve sosyal sorunların saptanması, değerlendirilmesi ve raporlanması açısından meslek mensuplarına yardımcı olmak için yayımlandığı görülmektedir. Ancak, sürdürülebilirlik denetiminin gerçekçi bir şekilde yapılabilmesi için, çevre uzmanı, mühendis, avukat gibi konuyla ilgisi olan diğer dallardan uzmanların da denetim ekibinde yer almaları gerekmektedir. Dolayısıyla, finansal tablo denetimi ile uğraşan denetim firmalarının, sürdürülebilirlik denetimi yapabilmeleri için, bir ekip kurmaları, bu konularda yeterliliğe sahip olmaları ve sertifika almaları gerekmektedir. Öte yandan, bu tür denetimlerin daha amaca uygun hale getirilebilmesi için, ihtiyari olmaktan ziyade zorunlu hale getirilmesi gerekir.

Türkiye'de çevresel, sosyal ve etik denetim ve raporlama ile ilgili tüzük yayımlayabilecek ayrı bir organizasyon bulunmamaktadır. Ülkemizde bu çağdaş denetim kavramlarının gelişmesi ve finansal tablo denetimi işlevinin gerisinde kalmaması için, TÜRMOB ve SPK'nın belirli ölçüde teşvik edici, belirli ölçüde zorlayıcı düzenlemeler yapması gerekmektedir. Bunun için; BEAC sertifika programlarına benzer nitelikte çalışmalar çevre bakanlığı ile birlikte yapılabilir. Ayrıca, EHS denetim standartları ülkemizde de benimsenmeli ve denetim firmalarının faaliyet alanlarına dahil edilmelidir.

Nitekim gelişmiş ülkelerde, sürdürülebilirlik konusu, muhasebe mesleğinin çağdaş sorunlarla uğraştığını ve yeni fırsatları yakalayabildiğini göstermesi için bir fırsat olarak kabul edilmekte ve değerlendirilmektedir. Ayrıca, Türkiye'nin AB üyesi adayı olarak, Aralık 2003'den

itibaren EEA üyesi olması, bir formalitenin yerine getirilmesi düzeyinde kalmamalı, kardan başka bir başarı ölçütü olmayan, içinde yaşadığımız ve gelecek nesillere miras olarak bırakacağımız dünyanın ve doğanın bugününü ve geleceğini düşünmeyen, etik davranmamayı yaratıcılık olarak nitelendiren, toplumu ve çalışanlarını kandırma eğiliminde olan şirketleri mercek altına alabilmek için sürdürülebilirlikle ilgili sorunlara yönelik denetimi gündeme getirecek gerekli düzenlemeler oluşturulmalıdır.

Bu düzenlemelerin, mevcut küresel uygulamalara bakılarak oluşturulması mümkündür. Ancak önemli olan, düzenlemeleri oluşturmak değil, sürdürülebilirlik amacına uygun şekilde uygulanmasını sağlamaktır. Sonuç olarak, dış denetçilerin faaliyetleri ve yaşanan olaylar denetim mesleğinin yeni milenyumun en önemli mesleklerinden biri olduğunu göstermektedir. Petland'ın (2000, s.307) ifade ettiği gibi, Michael Power'ın iddiasına göre; yanıtıcı davrananlara karşı *sonunda kazananlar* denetçiler olabilir. Ancak, Power'ın iddiasının gerçekleşmesi için, dış denetim mesleği mensuplarının, finansal boyuttan sosyal boyuta uzanan faaliyetlerinde, etik ilkelere uygun davranmaları gerekmektedir. Ayrıca, diğer önemli husus; "sonunda kazanan" denetçilerin sayısının küresel boyutta ve gelişmekte olan ülkelerde de çoğunlukta olmasıdır.

Kaynakça

Adams, Carol A (2004) "The ethical, social and environmental reporting-performance port-royal gap" *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Bradford, Vol.17, Issue: 5; pg. 731

Dixon, R. ve Diğ. (2004). "The necessary characteristics of environmental auditors: a review of the contribution of the financial auditing profession", *Accounting Forum*, Vol.28, Issue 2, June, Pg. 119-138.

EEA (the European Environment Agency) (eea.eu.int/documents/who_we_are) (erişim 11 Kasım 2005)

EPA (The Environment Pollution Agency) www.epa.gov/35thanniversary/topics/epa/15c.htm , (erişim 20 Kasım 2005)

FEE (The Federation Des Expert Comptables Europeens-The European Federation of Accountants) (1999a). Annual Report-1999, www.fee.be/publications/default.asp?page=2&category_ref=47&archive=yes&content_ref=n&Library_ref=4 (erişim 10 Kasım 2005)

- FEE (The Federation Des Expert Comptables Europeens-The European Federation of Accountants) (1999b). "A Discussion Paper Towards A Generally Accepted Framework For Environmental Reporting."
- FEE (The Federation Des Expert Comptables Europeens-The European Federation of Accountants) (2000). Annual Report-2000, www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=84 (erişim 10 Kasım 2005)
- FEE (The Federation Des Expert Comptables Europeens-The European Federation of Accountants) (2001). Annual Report-2001, www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=85 (erişim 10 Kasım 2005)
- FEE (The Federation Des Expert Comptables Europeens-The European Federation of Accountants) (2003). Annual Report-2003, www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=87 (erişim 10 Kasım 2005).
- FEE (The Federation Des Expert Comptables Europeens-The European Federation of Accountants) (2004). Annual Report-2004, www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=357 (erişim 10 Kasım 2005).
- FEE (The Federation Des Expert Comptables Europeens-The European Federation of Accountants) (2005b). Presentation of Johan Piet, www.fee.be/currentissues/default.asp?events=True&library_ref=5&category_ref=139&private=False (erişim 6 Aralık 2005).
- FEE (The Federation Des Expert Comptables Europeens-The European Federation of Accountants) (2005c). www.fee.be/news/default.asp?content_ref=377&library_ref=2 (erişim 6 Aralık 2005).
- GEMI (Global Environmental Management Initiative) (www.gemi.org/docs/about/GEMI_brochure.pdf) (erişim 20 Kasım 2005).
- GRI (The Global Reporting Initiative) (2002). "The 2002 Sustainability Reporting Guidelines", October, Amsterdam. (www.globalreporting.org) (erişim 14 Kasım 2005).
- GRI (The Global Reporting Initiative) (www.globalreporting.org/about/businessplan.asp) (erişim 20 Kasım 2005)
- Güvemli, O. (2001) *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, XX. Yüzyıl*, Cilt IV, İstanbul, Türkiye, ss.601-630.
- Holland, Leigh ve Yee Boon Foo (2003) "Differences in environmental reporting practices in the UK and the US: the legal and regulatory context" *The British Accounting Review*, Vol. 35, Issue 1, March, P.1-18.
- IFAC (International Federation of Accountants) www.ifac.org/news/lastest/releases.tmpl?nid=10748895832047605 (erişim 20 Kasım 2005)
- ICAEW (Institute of Chartered Accountants-UK&Wales) (1999). *Internal Control Guidance for Directors on the Combined Code*, London.
- ICAEW (Institute of Chartered Accountants-UK&Wales) (2000). 'Risk Management and the value added by Internal Audit', June, London, www.icaew.co.uk/internalaudit, (erişim 11 Ekim 2005)
- ICAEW (Institute of Chartered Accountants-UK&Wales) (2004). 'Guidance for audit committees - Internal audit function', Mart, London.
- IIA (The Institute of Internal Auditors) (2003). 'Ethical and social auditing and reporting - the challenge for the internal auditor', *Professional Issues Bulletin* (PIB), May, London.
- IISD (The International Institute for Sustainable Development) (1992). "Business Strategy for Sustainable Development - Leadership and Accountability for the '90s", Winnipeg, Manitoba, Canada, p. 11.
- ISEA-AccountAbility (the Institute of Social and Ethical AccountAbility-) www.accountability.org.uk/aa1000/default.asp?pageid=287 (erişim 26 Nisan 2006)
- Mathews, M.R.(1997). "Twenty-five years of social and environmental accounting research Is there a silver jubilee to celebrate?" *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Bradford: Vol.10, İss. 4; p. 481
- Medley P. (1997). "Environmental accounting - what does it mean to Professional accountants?", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Volume 10 Number 4, pp. 594-600.
- Özbirecikli, M. (2002). *Çevre Muhasebesi*, Detay yayıncılık, Ankara, Türkiye.
- Pentland B.T. (2000). "Will auditors take over the world? Program, technique and the verification of everything" *Journal of Accounting Organizations And Society*, Volume 25, Issue 3, April pp.307-312.
- PwC (PricewaterhouseCoopers) www.pwcglobal.com (erişim 17 Kasım 2005).
- PwC (PricewaterhouseCoopers) www.pwcglobal.com/Extweb/service.nsf/docid/64962A11BDD657E085257149000B9EC8
- Sears B.P. (1993). "Auditing business ethics-The Ethical Environment" (www.findarticles.com/p/articles) (erişim 16 Kasım 2005)
- Simnett R. ve Tatum K.(2001) "Recent Developments in International Auditing Standards" *The Auditor's Report* - Volume 24, No:2 - Winter. p.1.
- Smith L.M. (http://acct.tamu.edu/smith/env_acct/Envaud.htm) (erişim 9 Kasım 2005)
- Thomson R.P., ve Diğ.(1993). "Environmental auditing-Cover Story", (www.findarticles.com/p/articles) (erişim 16 Kasım 2005)
- Toepfer, K. (2004). "Environmental Auditing And Sustainable Development: SAls Matter", *International Journal of Government Auditing*, Nisan. (www.findarticles.com/p/articles) (erişim 16 Kasım 2005).
- Tosun K.,ve Diğerleri (1990). *Ekonomik Büyümenin Sınırları* İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi Yayını No.217, İstanbul.
- Zuber G. R., ve Berry C.G. (1992). "Assessing environmental risk: financial statement users are carefully scrutinizing the adequacy of environmental cleanup disclosures", *Journal of Accountancy*, March