

KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİKTE MUHASEBE VE DENETİMİN ÖNEMİ*

Mehmet Ünsal MEMİŞ¹

ÖZ

İşletmeler için öncelikli hedef sermayedarlarını memnun edecek bir kar seviyesine ulaşmaktır. Ancak işletmelerin sadece sermayedarlarına karşı sorumlulukları yoktur. İşletmeler faaliyetlerini yürütürken ekonomik, çevresel ve sosyal kaynakları da tüketmektedirler ve bu yönüyle çok sayıda iç ve dış paydaşa karşı da sorumlulukları vardır. Üstelik toplum nezdinde bu sorumluluklarla ilgili farkındalık düzeyi artmış ve artmaya da devam etmektedir. Bunun sonucu olarak tüm paydaşların takdirini kazanabilmek ve kurumsal sürdürülebilirliklerini sağlamak isteyen işletmeler; sadece finansal bilgileri içeren ve hazırlanması zorunlu olan finansal tablolar dışında, gönüllülük esasına göre sürdürülebilirlik stratejilerini ortaya koyan ve finansal olmayan bilgileri de içeren sürdürülebilirlik raporları da hazırlamak durumundadırlar. Sürdürülebilirlik raporlarında ekonomik, çevresel ve sosyal alanlarla ilgili bilgilerin elde edilmesi, sınıflandırılması ve raporlanması süreçlerinde -finansal tabloların hazırlanmasındaki yıllardır süregelen birikimi sayesinde- muhasebenin etkisi ve rolü oldukça fazladır. Muhasebe fonksiyonunun üretmiş olduğu bilgilerin güvenilirliğini tesis etme noktasında reaktif bir rol üstlenen bağımsız denetim ile işletme faaliyetleri devam ederken kuruma katma değer katma yönünde proaktif bir rol üstlenen iç denetim süreçlerinin de kurumsal sürdürülebilirlik üzerinde olumlu etkileri vardır.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Sürdürülebilirlik, Muhasebe, Denetim

THE IMPORTANCE OF ACCOUNTING AND AUDIT IN CORPORATE SUSTAINABILITY

ABSTRACT

The primary objective for the enterprises is to reach a profit level that will satisfy the shareholders. However, enterprises do not have responsibility only to their shareholders. Businesses consume economic, environmental and social resources in carrying out their activities and in this respect, they have responsibilities towards many internal and external stakeholders. Moreover, the level of awareness about these responsibilities has increased and continues to increase. As a result, businesses that want to gain the appreciation of all stakeholders and ensure their corporate sustainability; In addition to the financial statements that only contain financial information and which are obligatory to prepare, they also have to prepare sustainability reports that establish sustainability strategies on a voluntary basis and include non-financial information. In the sustainability reports, the effect and role of accounting is very high in the process of acquiring, classifying and reporting the economic, environmental and social information related to the fields - thanks to years of accumulated experience in the preparation of financial statements. The audit process, which plays a reactive role in establishing the reliability of the information generated by the accounting function, has positive effects on corporate sustainability. In addition, internal audit processes, which assume a proactive role in adding value to the organization while operating activities continue, have positive effects on corporate sustainability.

Keywords: Corporate Sustainability, Accounting, Audit

¹ Doç. Dr., Çukurova Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, mmemis@cu.edu.tr ORCID: 0000-0003-1970-0480

*Çalışmada, 31 Ekim-2 Kasım tarihleri arasında 3. Uluslararası Mersin Sempozyumunda sözlü sunumu yapılmış olan "Sürdürülebilirlik Raporlamasında Muhasebenin Rolü" başlıklı bildiri gözden geçirilmiş ve kapsamı genişletilmiştir.

Received/Geliş: 09/11/2019 Accepted/Kabul: 26/11/2019, Conceptual Article/Derleme

Cite as/Alıntı: Memiş, M.Ü., (2019), "Kurumsal Sürdürülebilirlikte Muhasebe ve Denetimin Önemi", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, cilt 28, sayı 3, s.130-142.

Giriş

1979 yılında James Lovelock, “Gaia : Dünya’daki Yaşama Yeni Bir Bakış” adlı kitabında yer alan ve Gaia Teoremi (Hipotezi) şeklinde adlandırılan ve oldukça kabul gören bir fikir ortaya atmıştır:

“Dünyada bulunan bütün varlıklar birbirleriyle etkileşim halindedirler ve hepsi birbirine bağlıdır. Bu varlıklardan birinin çıkarılması halinde bu durumdan dolayı bütün sistem zarar görecektir.”

Yukarıda yer alan ifade aslında bütün varlıkların birbirini beslediğini ve sınırsız olmadığını, yeryüzünde yaşayanların kullanımları ölçüsünde yeterli olabileceğini, bunlardan birinin bile yok olmasının tüm sistemi olumsuz yönde etkilediğini ortaya koymaktadır.

Bu çerçevede dünyanın yaşamını sürdürebilmesi için bütün varlıkların korunması (ve hatta mümkünse geliştirilmesi) ve gelecek nesillere aktarılması önem arz etmektedir. Dünyadaki tek bir meta için geçerli olan bir durum elbette ki, bu metaları toplu bir şekilde kullanan, üstelik oldukça geniş bir kitle ile etkileşim halinde olan organizasyonlar ve işletmeler için daha da önemli bir hal almaktadır. Çevresel, sosyal ve ekonomik boyutlara sahip olan sürdürülebilirlik konusu işletme yöneticilerinin gündemi olmaya başlamıştır.

Günlük ihtiyaçların, gelecek kuşakların ihtiyaçlarını karşılama imkanlarını ortadan kaldırmaksızın, temin edilmesi şeklinde ifade edilen sürdürülebilir kalkınmanın, işletmelere uyarlanması halinde işletme temelli sürdürülebilirlik daha iyi kavranacaktır. Dünya genelinde ülkeler için temel hedef olması gereken sürdürülebilir kalkınma perspektifinde, sürdürülebilirliğin işletme bazında ele alındığı bu çalışmada, öncelikle sürdürülebilirlik ile ilgili açıklamalar ele alınmıştır. Ardından kurumsal sosyal sorumluluktan hareketle sürdürülebilirliğin kurumlara entegre edilmesi bağlamında Kurumsal Sürdürülebilirlik işlenmiş, sürdürülebilirlik raporlarına değinilmiştir. Son olarak kurumların hazırlayıp sundukları sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında aldıkları rol ve yaptıkları katkılardan hareketle muhasebe ve denetimin kurumsal sürdürülebilirlik üzerindeki etkileri anlatılmıştır.

Sürdürülebilirlik

Tüm insanlık, içinde bulunduğumuz modern yaşam tarzını sürdürebilmek bakımından doğada var olan kaynakların kullanımına muhtaçtır. İnsanlık tarihi, modern yaşam tarzını sürdürmek isteyen medeniyetlerin kendi çevresine zarar verdiği ve bu yönüyle aslında kendi hayatta kalma şansını da ciddi şekilde tehlikeye attığına dair sayısız örneklerle doludur. Bu örnekler için (Diamond, 2005) önemli bir kaynak teşkil etmektedir.

Yukarıda yer alan açıklamadan hareketle sürdürülebilirlik, çevremizdeki doğal dünya ile nasıl uyum içinde yaşayabileceğimizi dikkate alarak, doğal sistemlerin nasıl işlediğinin, nasıl farklılaştığının, hasar ve tahribattan koruyarak ekolojinin nasıl dengede kalacağını araştırılmasına odaklanmıştır²

Loirek ve Fuchs (2013:37)’e göre tüm insanlık, her yıl doğanın bir yıl içerisinde yenileyebileceğinden yaklaşık %40 daha fazla kaynak kullanmaktadır. Bu açıdan ele

² What is Sustainability and Why Is It Important?
<https://www.environmentalscience.org/sustainability>, (Erişim Tarihi:03.10.2019)

alındığında sürdürülebilirlik, teknolojik ve ekonomik olarak ileriye doğru gitme ihtiyacımız ile başkalarının da yaşadığı ortamları koruma sorumluluğumuz şeklinde birbiri ile rekabet eden iki unsur arasındaki ince çizgiyi dengelemeye ve insanlık tarafından yapılmış eylemlerin uzun vadeli etkilerini incelemeye yönelmiştir.

Gray ve Milne (2002) tarafından, sürdürülebilirliğin çevreyle ilgili yaşam destek sistemi ile orantılı olarak bir ekonomik faaliyetler bütünü olduğu, sadece verimli değil aynı zamanda mevcut ve gelecek nesiller arasında kaynakların adil bir şekilde dağılımı ile de ilgilendiği vurgulanmıştır.

Kurumsal Sürdürülebilirlik

Günümüzde bireyler, kuruluşlar ve hükümetler, sürdürülebilirliği politikalarının önemli bir parçası olarak belirlemişlerdir. Toplumun çevre üzerindeki etkisinin daha fazla farkına varıldığı bu dönemde, sürdürülebilir bir geleceğe yönelik olarak kurumsal alanda büyük değişiklikler ortaya çıkmıştır. Kâr elde etmek için sermayedarlara karşı sorumlu olan işletmelerin de topluma karşı sorumlulukları vardır. Çünkü işletmelerin operasyonları yerel istihdam, geçim kaynakları ve ayrıca katı atık, atık su deşarjı veya sera gazı emisyonları nedeniyle çevre üzerinde olumsuz etki ortaya çıkarmaktadır. (Persic vd, 2017)

Mohr vd. (2001:47) tarafından “işletmelerin toplum üzerindeki zararlı etkilerini asgari düzeye indirme ve uzun süreli yararlı faydaları en üst seviyeye çıkarma çabası” şeklinde tanımlanan kurumsal sosyal sorumluluk çerçevesinde işletmelerin gerek kurum içi gerekse kurum dışı çok sayıda sorumluluk alanı vardır. Bu sorumluluk alanları Aktan (1999: 20) tarafından aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır:

Tablo 1. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Alanları

İşletmelerin Sorumluluk Alanları	
Kurum İçi Sorumluluk Alanları	Kurum Dışı Sorumluluk Alanları
✓ Çalışanlara karşı sorumluluklar	✓ Rakiplere karşı sorumluluklar
✓ Hissedarlara karşı sorumluluklar	✓ Müşterilere karşı sorumluluklar
✓ Yöneticilere karşı sorumluluklar	✓ Tedarikçilere karşı sorumluluklar
	✓ Çevreye karşı sorumluluklar
	✓ Topluma karşı sorumluluklar
	✓ Hükümete karşı sorumluluklar

Yukarıda yer alan tabloda da gözlendiği üzere işletmelerin faaliyetlerini yürütürken birçok alanda sorumlulukları vardır. Bilhassa sürdürülebilirlik açısından değerlendirildiğinde tüm topluma ve çevreye karşı olan sorumluluklar ön plana çıkmaktadır. İşletme yöneticilerinin çok büyük bir kısmı için üretilen mamullerin veya üretim süreçlerinin sebep olduğu çevre sorunlarını asgari düzeye indirgemenin yollarını bulmak, bazen yasal, çoğu zaman da ekonomik ve sosyal bir sorun haline gelmiştir (Boone ve Kurtz, 2014). Toplum genelinde çevre bilincinin yaygınlaşması ile birlikte, çevre duyarlılığı düşük olan işletmelere karşı artan tepki, işletmelerin bu konuda hassasiyet göstermelerini önemli kılmıştır (Koçarlan, 2015: 51,52).

Kurumsal sürdürülebilirliğin farklı ifadeleri olmakla birlikte temel olarak, sürdürülebilirlik kavramı, “gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılayabilme kabiliyetinden ödün vermeksizin mevcut ihtiyaçları karşılama” şeklinde tanımlanabilir³. Kurumsal sürdürülebilirlik konusu ile ilişkili olarak sosyal, çevresel ve ekonomik şeklinde ayrılabilen temel bileşenler bir araya geldiğinde, kurumların sürdürülebilirliği; verimlilik, sürdürülebilir büyüme ve hissedar değeri için faydalı bir uygulama şeklinde benimsenmeleri daha kolay olacaktır.

Günümüzde işletmeler, yönetsel politikaları, yatırımcı ve kamuoyu baskıları ve yasal düzenlemeler gibi etkenlerle, sürdürülebilirlik alanındaki faaliyetlerini; operasyonlarında, tedarikçileri ile olan iletişimlerinde ve yatırım kararlarında dikkate almaya başlamışlardır. Ekonomik değer yanında, sosyal ve çevresel konuların da şirketlerin sorumluluğu haline geldiği rekabetçi iş ortamının hakim olduğu yeni dünya düzeninde, ekonomik, çevresel ve sosyal faktörlerin iş stratejilerine entegre edilmesi daha fazla önem taşıyor hale gelmiştir (PWC, 2011: 3,4).

Roca ve Searcy (2012) tarafından Kurumsal Sürdürülebilirlik, işletme ve tüm paydaşların cari gereksinimlerinin karşılanırken, işletmenin gelecekte ihtiyaç duyması muhtemel beşeri ve doğal kaynakların korunmasını da gözetecek strateji ve faaliyetlerin benimsenmesi şeklinde tanımlanmıştır.

Kurumsal sürdürülebilirlik, işletme ve ortakların bugünkü ihtiyaçları karşılanırken, aynı zamanda gelecekte ihtiyaç duyulması muhtemel olan beşeri ve doğal kaynakların korunması, sürdürülmesi ve geliştirilmesine imkan sağlayan strateji ve faaliyetlerin benimsenmesidir (Çıtak ve Ersoy, 2016:44). Bu bağlamda işletmeler, çevresel ve sosyal risklerin farkına varmalı ve kendi iç dönüşümlerini sağlamak sureti ile şeffaf bir şekilde raporlayabilme yetisine sahip olmalıdırlar (PWC, 2011: 6).

Kurumsal sürdürülebilirlik farkındalığının artması ile değişen yönetim anlayışı ile birlikte işletmeler sürdürülebilirlik raporları yayınlamaya başlamışlardır. Bu raporlar işletmelerin günlük faaliyetlerinin ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerinin anlatıldığı raporlardır (Çıtak ve Ersoy, 2016: 44). Bu raporların yayımlanması ile birlikte dünya borsalarındaki düzenlemeleri takiben ülkemizde de benzer uygulamalar yapılmıştır. Bu çerçevede, Türkiye’de Borsa İstanbul Şirketleri arasında sürdürülebilirlik konusundaki anlayış, bilgi ve uygulamaları artırmak üzere, 4 Kasım 2014 tarihinden itibaren, Borsa İstanbul’da işlem göre ve kurumsal sürdürülebilirlik performansları üst seviyede olan işletmelerin yer aldığı BIST Sürdürülebilirlik Endeksi oluşturulmuştur.⁴ Endeksten beklentiler, kurumsal riskleri ve fırsatları etkin olarak yöneten işletmelerin rekabet avantajı elde edecekleri ve yeni yatırımcılar edinmek sureti ile daha rahat finansman sağlayacakları yönündedir (Dönmez ve Erol, 2016: 33).

Sosyal, ekonomik ve çevresel sorumlulukların işletmeler tarafından yerine getirilip getirilmediğine yönelik bilgiyi paylaşma ihtiyacı, faaliyetlere ilişkin finansal

³ Ku, L. (2019), The Importance of Corporate Sustainability, <https://www.plugandplaytechcenter.com/resources/corporate-sustainability/> (Erişim Tarihi: 07.10.2019).

⁴ BIST (2019), BIST Sürdürülebilirlik Endeksi, <https://www.borsaistanbul.com/endeksler/bist-pay-endeksleri/surdurulebilirlik-endeksi> (Erişim Tarihi:04.10.2019).

bilgilerin yanında çevresel ve sosyal bilgilerin de raporlanması gerekliliğini ortaya çıkarmış (Önce vd. 2015:230) olup bu noktada sürdürülebilirliğin tüm paydaşlar üzerindeki etkisini kamuoyu ile paylaşma işlevi sürdürülebilirlik raporlaması ile yerine getirilmektedir (Moradzadehfard ve Moshashaei, 2011).

Etkili bir kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi geliştirmek, stratejik seviyenin bir parçasıdır. Sürdürülebilirlik stratejisinin farklı kurumsal işlevlerde uygulanması ise operasyonel seviyenin bir parçasıdır. Kurumsal sürdürülebilirlik yönetimi için bu çerçeve, performans ölçümü, değerlendirme ve operasyonel yönetim veya stratejik yönetim gibi farklı alanlarda kümelenmiş enstrümanlar tarafından desteklenmelidir (Baumgartner, 2014: 258). İşletme yönetimleri tarafından hazırlanan ve büyük ölçüde finansal bilgileri içeren zorunlu finansal tablolar yanında, sosyal ve çevresel sürdürülebilirlik ile ilgili bilgileri içeren sürdürülebilirlik raporları, işletmelerin ve paydaşların bugünü ve geleceği için ihtiyaç duydukları ve finansal raporlarda yer almayan bilgilerin de sunulmasını sağlamaktadır (Çalışkan, 2012: 148).

Sürdürülebilirlik raporları, finansal olmayan bilgilerin -gönüllülük esaslı çerçevesinde- sadece hissedarlara değil aynı zamanda tüm paydaşlara hesap verme sorumluluğu ile hazırlanan ve sunulan raporlardır. Bu raporlama aracılığı ile işletmeler; toplum ve çevre üzerindeki faaliyetlerinin olası olumsuz etkilerini azaltmak için geliştirdikleri planları değerlendirirler ve projelerini iç ve dış paydaşlarına sunmaya çalışırlar (Altun, 2018: 39).

Artan sayıda şirket, kurumsal faaliyetlerin nedenlerini ve işletmeler için yararlarını ortaya çıkaran çevresel ve sürdürülebilirlik raporları yayınlamaktadırlar. Herzog ve Schaltegger (2006: 302)'ye göre sürdürülebilirlik raporlamasının en önemli amaç ve faydaları aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- ✓ Çevresel ve sosyal etkiler yaratan kurumsal faaliyetlerin, ürünlerin ve hizmetlerin meşrulaştırılması,
- ✓ Kurumsal itibar ve marka değerinde artış
- ✓ Rakiplerle kıyaslama imkanı ve rekabet avantajı sağlama
- ✓ Genel performans için bir gösterge oluşturması
- ✓ Şirket içinde şeffaflığı ve hesap verebilirliği artırmak
- ✓ Çalışan motivasyonunun yanı sıra kurum içi bilgi ve iç kontrol süreçlerinin oluşturulması

Lozano ve Huisingh (2011:100)'e göre sürdürülebilirlik raporları iki genel amaca ulaşmak üzere gönüllülük esasına göre hazırlanmaktadır. Bu amaçlar:

- Organizasyonların mevcut ekonomik, çevresel ve sosyal boyutlarını değerlendirilmek ve
- Organizasyonun bu yöndeki çabaları ve sürdürülebilirlik yönünden gelişimi hakkında paydaşları bilgilendirmek.

Sürdürülebilirlik raporlarının formatı ve içeriği hakkında uygulayıcılara bir rehber işlevi görme doğrultusunda farklı kuruluşlar tarafından farklı adlar altında çeşitli raporlama çerçeveleri hazırlanmıştır. Sürdürülebilirlik raporlama çerçeveleri Önce vd. (2015: 237,238) tarafından kronolojik bir sıra dâhilinde aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

- ✓ (1997) Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative - GRI)
- ✓ (1999) AA1000 (AccountAbility 1000)

- ✓ (2000) Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi (UN Global Compact - UNGC)
- ✓ (2000) İlerleme Bildirimi Raporlaması (Communication on Progress - COP)
- ✓ (2000) OECD Çok Uluslu Şirketler Genel İlkeleri (The OECD Guidelines for Multinational Enterprises)
- ✓ (2006) IFC Performans Standartları (IFC Performance Standards)
- ✓ (2008) Karbon Saydamlık Projesi (Carbon Disclosure Project - CDP)
- ✓ (2010) Entegre Raporlama (Integrated Reporting - IR)
- ✓ (2010) ISO 26000 Sosyal Sorumluluk (Social Responsibility)

Yukarıda yer alan küresel raporlama çerçevelerine öncülük eden ilki 1997 yılında yayımlanmış olan Küresel raporlama Girişimi (GRI) olmuştur. Daha sonra farklı tarihlerde güncellenerek kılavuzlar hazırlanmıştır. Bu kılavuzların en güncel olanı 2013 yılındaki sürümü olan GRI G4 kılavuzudur. GRI G4 Sürdürülebilirlik Kılavuzunda yer alan kategori ve unsurlar aşağıda tablo halinde sunulmuştur (Saban vd, 2017: 108):

Tablo 2. GRI G4 Sürdürülebilirlik Raporlama Kılavuzunda Yer Alan Kategori ve Unsurlar

KATEGORİ	UNSURLAR
EKONOMİK	<ul style="list-style-type: none">✓ Ekonomik performans✓ Piyasa varlığı✓ Dolaylı ekonomik etkiler✓ Satın alma uygulamaları
ÇEVRESEL	<ul style="list-style-type: none">✓ Malzemeler✓ Enerji ve su✓ Biyolojik çeşitlilik✓ Emisyonlar, atık sular ve atıklar✓ Ürün ve hizmetler✓ Uyum✓ Nakliye✓ Genel✓ Tedarikçilerin çevresel açıdan değerlendirilmesi✓ Çevresel şikayet mekanizmaları
SOSYAL	
İşgücü Uygulamaları	<ul style="list-style-type: none">✓ İstihdam✓ İşgücü-Yönetim ilişkileri✓ İş sağlığı ve güvenliği✓ Eğitim ve öğretim✓ Çeşitlilik ve fırsat eşitliği✓ Kadın ve erkeğe eşit ücret✓ Tedarikçilerin işgücü uygulamaları açısından değerlendirilmesi✓ İşgücü uygulamaları şikayet mekanizmaları
İnsan Hakları	<ul style="list-style-type: none">✓ Yatırım✓ Ayrımcılığın önlenmesi✓ Örgütlenme ve toplu sözleşme hakkı

	<ul style="list-style-type: none">✓ Çocuk işçiler✓ Zorla çalıştırma✓ Güvenlik uygulamaları✓ Tedarikçileri insan hakları açısından değerlendirilmesi✓ İnsan hakları şikayet mekanizmaları
Toplum	<ul style="list-style-type: none">✓ Yerel toplumlar✓ Yolsuzlukla mücadele✓ Kamu politikası✓ Rekabete aykırı davranış ve uyum✓ Tedarikçilerin toplum üzerindeki etkileri açısından değerlendirilmesi✓ Toplum üzerindeki etkilere ilişkin şikayet mekanizmaları
Ürün Sorumluluğu	<ul style="list-style-type: none">✓ Müşteri sağlığı ve güvenliği✓ Ürün ve hizmet etiketlemesi✓ Pazarlama iletişimi✓ Müşteri gizliliği ve uyum

Kaynak: Saban vd (2017: 108)

Kurumsal sürdürülebilirliğin üç bileşeni - ekonomik, sosyal ve çevresel - kuruluşların daha sürdürülebilir uygulamalar için çaba göstermesine yardımcı olmak için birlikte çalışmaktadır. İşletmeler, çevre pahasına eski modası geçmiş bir hızlı kar duygusundan daha karşılıklı bir bağlılığa ve çevreci yeniliğe geçmelidir. Sürdürülebilir uygulamaların benimsenmesi sadece çevreye yardımcı olmakla kalmayıp, işletmelerin sürdürülebilirlik girişimlerinin daha iyi bir marka imajı, daha düşük maliyet, daha mutlu hissedarlar ve daha yüksek verimlilik gibi sayısız fayda sağladığı söylenebilir.⁵

Kurumsal sürdürülebilirlik uygulamalarını ön planda tutan işletmeler, bilhassa sosyal ve çevresel alanlardaki hassasiyeti yüksek olan yatırımcılar açısından tercih sebebi olacak ve yatırımcılar nezdinde itibarları artacaktır. Bu sayede finansman maliyetlerinde düşüşle birlikte, rekabet avantajı elde edilecektir. Dolayısıyla kurumsal sürdürülebilirliğe önem veren, konuyla ilgili uygulamaları titizlikle yerine getiren işletmeler, diğer işletmelere kıyasla hissedarlarına daha fazla getiri sağlama potansiyeline sahip olacaklardır (Çıtak ve Ersoy, 2016: 46).

Sürdürülebilirlik Raporlarında Muhasebe ve Denetim Etkisi

Muhasebenin genel kabul görmüş temel kavramlarından ikisi doğrudan sürdürülebilirlik ile ilişkilendirilebilir. Bunlardan biri, bir işletmenin muhasebe faaliyetlerini yürütürken sadece işletmenin değil tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi gerektiğini ifade eden “sosyal sorumluluk” kavramı (Sevilengül, 1997: 22), diğeri ise normal şartlarda işletmelerin faaliyet ömürlerinin sonsuz olduğu varsayımından hareket edilmesini

⁵ Ku, L. (2019), The Importance of Corporate Sustainability, <https://www.plugandplaytechcenter.com/resources/corporate-sustainability/> (Erişim Tarihi: 07.10.2019).

gerektiren “süreklilik” kavramı (esasen bir varsayım)’dır (Yalkın, 1995: 25). Muhasebe mesleğini icra edenler, faaliyetlerini yürütürken topluma ve çevreye karşı sorumlu davranmalıdırlar. Bu çerçevede muhasebe meslek mensuplarının çevresel, sosyal ve yönetim konularını karar alma süreçlerine dâhil edebilmek için beceriler geliştirmeleri gerekmektedir. Bu beceriler ise ancak sürdürülebilirlikle ilgili riskleri ve fırsatları tanıyabilmeleri ve bunlara etki etmeye hazır olmaları durumunda gerçekleşebilecek bir süreçtir. İşletmelerin çevre üzerindeki olumsuz etkilerinden sorumlu tutulmaları nedeniyle, sürdürülebilirlikle ilgili sorunları ortaya çıkmadan önce önlemek için çalışmaların proaktif bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir.

Şirketler, yöneticiler ve muhasebeciler yıllarca geleneksel olarak tek bir fiili kazanç göstergesi olan “Kar” ile ilgilendiler. Ancak iş liderleri artık sadece finansal performansla yetinmeyip, sürdürülebilir şeffaflık, çevresel, sosyal ve yönetim konularındaki ilerlemeye de aynı derecede önem atfetmektedirler. Ölçülmek, raporlanmak ve değerlendirilmek zorunda olan Sürdürülebilirlik, doğal olarak bir muhasebecinin görev alanına giren bir uzmanlık gerektirmektedir. Bununla birlikte, sürdürülebilirlik raporlaması, bir işletmenin ne kadar para kazandığını veya kaybettiğini ölçmekten daha zor bir faaliyettir.⁶

GRI G4 Kılavuzu çerçevesinde hazırlanan Sürdürülebilirlik raporlarında

- *Genel bildirimler* arasında yer alan;
 - ✓ Toplam çalışan sayısı,
 - ✓ Net satışlar,
 - ✓ Üretilen ürün miktarları
- *Ekonomik kategori ile ilgili bildirimler* arasında yer alan;
 - ✓ İşletme gelirleri ve giderleri,
 - ✓ Çalışanlarla ilgili tahminlere dayanan kıdem tazminatları,
 - ✓ Devlet teşvikleri,
 - ✓ Altyapı yatırımları,
- *Çevresel kategori ile ilgili bildirimler* arasında yer alan;
 - ✓ Üretimde kullanılan malzemelerin yenilenebilir ve geri dönüştürülebilir olma yüzdesi,
 - ✓ Enerji tüketimi,
 - ✓ Sera gazı emisyonları,
 - ✓ Atık ağırlıkları ve bertaraf yöntemleri,
 - ✓ Çevre koruma kapsamındaki harcama ve yatırım tutarları, çevre ile ilgili yasal düzenlemelere uymamak nedeniyle ödenen cezalar,
- *Sosyal kategori ile ilgili bildirimler* arasında yer alan;
 - ✓ Çalışanların demografik özellikleri,
 - ✓ Ayni ve nakdi yardımlar,
 - ✓ Yasalara aykırı faaliyetler neticesinde ödenen cezalar,
 - ✓ Ödenen toplam vergiler,

⁶ Cullen, P. (2019), Accounting for sustainability, <https://www.accountancyage.com/2019/09/03/accounting-for-sustainability/> (Erişim Tarihi: 03.09.2019).

- ✓ Ücretler,
- ✓ Sendikalı işçi sayısı

gibi bilgiler doğrudan muhasebe sisteminden, finansal tablolardan ve özel muhasebe raporlarından elde edilmektedir (Güvemli vd., 2016: 178-182).

Ekonomik göstergeler kategorisi, geleneksel finansal muhasebe raporlarında yer alan finansal bilgiler ile desteklenmektedir. Geleneksel finansal muhasebe raporlarından elde edilen bu bilgiler; birinci olarak organizasyonun faaliyetlerinin paydaşların ekonomik koşulları üzerindeki, ikinci olarak da yerel, ulusal ve küresel ekonomiler üzerindeki etkileri hakkında bilgi sağlamaktadır (Lamberton, 2005: 11).

İşletmelerin muhasebe departmanları sahip oldukları uzmanlık ve deneyim sayesinde işletmelerin çevresel, sosyal ve yönetsel alanlarla ilgili yatırımcı endişelerinin giderilmesi noktasında becerilerini aşağıdaki alanlarda ön plana çıkararak sürdürülebilirlik raporlarına katkı sağlayabilirler:⁷

- *Maliyetlendirme*: Çevresel maliyetler, yönetilmeleri ve fiyatların uygun bir seviyede yansıtılabilmesi için doğru şekilde anlaşılmalı ve tahsis edilmelidir.
- *Projelerin yatırım değerlendirmesi*: Tüm diğer ilgili maliyetler proje tekliflerinde dikkate alınmalıdır.
- *Risk yönetimi*: Yatırımcılar, şirketlerin tüm ilgili riskleri dikkate aldığını görmek istemektedirler. Muhasebeciler riskleri belirlemeye ve bunlara yönelik stratejiler geliştirmeye yardımcı olabilirler.
- *Genel Strateji*: Ekonomik, çevresel ve yönetsel alanlar genel şirket stratejisinin bir parçası haline gelmelidir.

İşletmelerin bütün faaliyetleri hakkında gerek finansal gerekse finansal olmayan bilgilerin; güvenilir, doğru, tutarlı, açık ve anlaşılır bir şekilde tüm paydaşlara sunulması ancak ve ancak muhasebe işlevi ile mümkündür. Bilhassa sürdürülebilir raporlamaya özgü sosyal, ekonomik ve çevresel boyutlarla ilgili verilerin elde edilmesindeki zorluklar, finansal ve finansal olmayan bilgilerin doğru bir şekilde ölçülebilmesi ve doğruluğunun güvence altına alınarak raporlara yansıtılmasında muhasebe fonksiyonunun önemini daha da artırmaktadır. Sürdürülebilirliğin disiplinler arası bir anlayış olduğu ve sürdürülebilir raporlama için gerekli bilgilerin muhasebe birimleri ile üretilebileceğini söylemek mümkündür (Saban vd., 2017: 112).

Kurumsal sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirlik raporları üzerinde muhasebe departmanlarının etkisini inceledikten sonra, denetimin etkisine de bakmakta fayda vardır. Bilindiği üzere farklı denetim türleri olmakla birlikte, konu itibari ile bağımsız denetim ile iç denetim ekseninde kalınmıştır.

İlgili faaliyet dönemleri sonunda, işletmelerin muhasebe departmanları tarafından hazırlanmış olan ve yönetim tarafından sunulmuş olan finansal tablolar üzerine odaklanan Bağımsız Denetim, Güredin (2000:5) tarafından “iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanan ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen

⁷ Cullen, P. (2019), Accounting for sustainability, <https://www.accountancyage.com/2019/09/03/accounting-for-sustainability/> (Erişim Tarihi: 03.09.2019).

sistemik bir süreçtir” şeklinde tanımlanmıştır. Tanımda da görüldüğü üzere denetim sürecinde, işletme saviyelerinin doğru olup olmadığı, diğer bir deyişle bu iddiaların yer aldığı mali tabloların güvenilir olup olmadığının kontrolü gerçekleştirilmektedir. Süreç sonunda ulaşılan bilgiler, hazırlanan raporlar ile çok geniş bir paydaş kitlesine bildirilmektedir. İşletmelerin finansal tablolarının güvenilirliğinin bağımsız bir göz tarafından değerlendirilmesi, bu bilgiler doğrultusunda işletme ile ilgili karar alacak kişi ve/veya kurumlara güven tesis etmektedir. Ayrıca bu raporlarda BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı gereğince denetimi yapılan işletmelerin sürekliliği ile ilgili değerlendirilmeler de yer almaktadır. Bağımsız denetim sayesinde, güvenilirlik düzeyi artmış bilgiler, işletme faaliyetleri ile ilgili risklerin ve belirsizliklerin azalmasını sağlayacaktır. Bu durum gerek işletme ilgili yönetsel karar alacak olan yöneticiler, gerekse çalışanlar, yatırımcılar, kredi sağlayıcılar, devlet kurumları vb. çok sayıda paydaş çıkarları açısından faydalı olacaktır.

Bağımsız denetim, raporlama süreçleri bittikten sonra başlatılan bir süreç olup sürecin planlanması, yürütülmesi ve başarısı büyük ölçüde işletmelerde var olan iç kontrol sistemlerinin etkinliğine bağlıdır. Bu sistemlerin etkinlik değerlendirmesi - bağımsız denetçilerden önce- iç denetçiler tarafından faaliyet dönemi içerisinde yapılmaktadır. Bu yönüyle iç denetim ile ilgili açıklamalarda bulunmakta fayda vardır.

İç denetim, işletmelerin operasyonlarını geliştirerek kuruma değer katmak amacıyla, işletmelerin amaçlarına ulaşması için mevcut risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim işlevlerini değerlendirerek, etkinliklerin artması için oluşturulan bağımsız ve objektif bir danışmanlık ve denetim aktivitesidir (IIA, 2000). Modern organizasyonlarda iç denetim faaliyetleri, “Güvence Sağlama” ve “Danışmanlık Etme” şeklinde iki önemli işlevi yerine getirerek kuruma ilave değer katmaktadır (Sarens ve De Belde, 2006)

Önceleri bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, kurumsal itibar için yeterliyken, günümüzde bağımsız denetimin yanında sürdürülebilirlik çalışmaları için geliştirilen raporlamalar, politikalar ve stratejiler de kurumsal itibar için gerekli araçlar olmaya başlamıştır. Böylece işletmelerdeki sürdürülebilirlik çalışmaları artık bir raporlamanın ötesine geçerek bir politika haline gelmiştir. Bu yüzden pek çok işletme, iş süreçlerini yeniden belirleme ihtiyacı duymuştur. Bu ihtiyacının sonucu olarak da sürdürülebilirlik çalışmalarının işletme içine entegre edilmesi ve arzu edilen hedeflere ulaşılabilmesi için sürdürülebilirlik stratejisi geliştirme gereksinimi ortaya çıkmıştır (Özgül, 2016: 195).

İç denetim; sürdürülebilirlik stratejisinin doğru bir şekilde belirlenmesi, uygulamaya koyulması, revize edilmesi ve sürekliliğinin sağlanması süreçlerinde üst yönetime yardımcı olarak bu alanda değer yaratabilir. İşletme tarafından alınan kararların sürdürülebilirlik stratejisi ile olan etkileşimini değerlendirmek sureti ile bir *gözetim* işlevi görebilir. Bunun yanında, stratejinin etkinliği ve etkinliği için iç kontrol sistemlerine ve risk yönetimine odaklanarak *güvence* hizmeti sunabilir. İç denetim, sürdürülebilirlik stratejisini yeni oluşturmaya başlayan işletmelerde ise bir *danışmanlık* görevi üstlenebilir (Özgül, 2016: 195,196).

Sonuç

Toplumun ve doğal olarak işletmelerin çevre üzerindeki etkisinin daha fazla farkına varıldığı bu dönemde, sürdürülebilir bir geleceğe yönelik olarak kurumsal alanda büyük değişiklikler ortaya çıkmıştır. Temel olarak “Kâr” elde etmek için sermayedarlara karşı sorumlu olan işletmelerin de toplumun bütününe karşı da sorumlulukları vardır. İşletmelerin mevcut ihtiyaçlarının, gelecek nesillerin –ve tabidir ki işletmelerin- kendi ihtiyaçlarını karşılayabilme kabiliyetinden ödün vermeksizin karşılanması şeklinde ifade edilen kurumsal sürdürülebilirlik, zorunlu olarak hazırlanan ve sunulan finansal tabloların yanında, gönüllülük esasına göre hazırlanan ekonomik, *çevresel ve sosyal* kategorilerde finansal olmayan bilgilerin de sunulmasını gerektiren sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasını gerekli kılmıştır.

İşletmelerde belirli hesap dönemlerinde gerçekleşen finansal işlemleri tespit etme, belgelendirme, kaydetme, sınıflandırma ve raporlama işlevlerini yerine getiren birim muhasebedir. Muhasebe sayesinde güvenilir, gerçeğe uygun, tutarlı ve karşılaştırılabilir bilgiler belirli bir düzen içerisinde paydaşlara sunulmaktadır. Yıllardır süregelen bu tecrübeden hareketle sürdürülebilirlik raporlaması kapsamında sosyal, ekonomik ve çevresel boyutlarla ilgili finansal olmayan bilgilerin oluşturulması, ölçülmesi ve belirli bir düzen çerçevesinde raporlanmasında muhasebenin rolü yadsınamaz.

Sürdürülebilirlik raporlaması kapsamında çalışmada belirtilmiş olan raporlama çerçevelerinden hangisi kullanılırsa kullanılsın, hazırlanan sürdürülebilirlik raporları için ihtiyaç duyulan bilgi ve belgelerin güvenilir ve anlaşılabilir bir şekilde sunulması, sürdürülebilirlik hedeflerinin belirlenmesi, işletmenin finansal durumunun bu hedeflere ulaşabilme doğrultusunda şekillendirilmesi muhasebe sayesinde mümkün olacaktır. Özellikle Küresel Raporlama Girişimi (GRI) G4 kılavuzunda yer alan ve çalışmada belirtilmiş olan ekonomi, çevresel ve sosyal kategoriler ile ilgili unsurların elde edilmesi ve raporlanması aşamalarında muhasebeden faydalanılmaktadır.

Muhasebe birimleri tarafından üretilen bilgiler çerçevesinde hazırlanan finansal tablolar bağımsız denetim sürecinden geçmektedir. Bağımsız denetim sürecinin ardından güvenilirlik düzeyi artmış olan finansal tablolar, işletme içi ve işletme dışı çok sayıda paydaş tarafından alınacak kararlara rehber olmaktadır. Bağımsız denetim süreci sonunda hazırlanan denetim raporlarında, finansal tabloların dürüstlüğü yanında, işletmelerin sürekliliği ile ilgili yapılan değerlendirmeler ve ulaşılan görüşlerin yer alması paydaş çıkarlarının korunmasına hizmet etmektedir. Ayrıca güvence sağlama ve danışmanlık etme işlevleri ile kuruma katma değer yaratmayı amaçlayan iç denetim süreci de proaktif bir rol olarak işletmelere artı değer katmaktadır. Faaliyetler tamamlandıktan sonra geriye dönük bir inceleme yapan bağımsız denetim süreci ve işletme faaliyetleri devam ederken gerçekleştirilen iç denetim süreci kurumsal sürdürülebilirlik açısından olumlu yönde etkilidir.

Kaynaklar

Aktan, C. C. (1999) *Meslek Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk*, İstanbul: Arı Düşünce ve Toplumsal Gelişim Derneği.

- Altun, N. (2018), Finansal Olmayan Bilgilerin Raporlanmasında Küresel Raporlama İlkeleri, *Academic Review of Humanities and Social Sciences*,1(1):31-49.
- Baumgartner, Rupert J. (2014), Managing Corporate Sustainability and CSR: A Conceptual Framework Combining Values, Strategies and Instruments Contributing to Sustainable Development, *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 21:258-271.
- Boone L. E. ve Kurtz, D. L. (2014), *Çağdaş işletme*, Contemporary Business Çevirisi, Nobel Akdaemik.
- Çalışkan, A. Ö. (2012), İşletmelerde Sürdürülebilirlik ve Muhasebe Mesleği İlişkisi, *Mali Çözüm Dergisi*, Temmuz-Ağustos, 112:133-160.
- Çıtak, L. ve Ersoy, E (2016), Firmaların BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde Alınmasına Yatırımcı Tepkisi: Olay Çalışması Ve Ortalama Testleri İle Bir Analiz, *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 8(1):43-57.
- Diamond, J. (2005), *Collapse How Societies Choose to Fail or Succeed*, Viking, USA.
- Dönmez, A. ve Erol, İ. (2016), Entelektüel Sermayenin Ölçülmesi: VAIC™ Yöntemi Yardımıyla Bıst-Sürdürülebilirlik Endeksi İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama, *Mali Çözüm Dergisi*, Kasım-Aralık, s.27-56.
- Gray, R. ve Milne, M. J. (2002), Sustainability Reporting: Who's Kidding Whom?, *Chartered Accountants journal of New Zealand*, 81(6):66-70.
- Güredin, E (2000), *Denetim*, Ekim 10. Baskı, Beta, İstanbul.
- Güvemli, B., Yaz, D. A. ve Aydın, S. (2016), Mali Tabloların Çağdaşlaşması ve Sürdürülebilirlik Raporlamaları Karşısında Türk Muhasebe Düşüncesindeki Gelişmeler, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Temmuz (11):169-196.
- Herzig, C. ve Schaltegger, S. (2006). *Reporting External Accounting Frameworks and Benchmarking: Corporate Sustainability Reporting. An Overview. Sustainability Accounting and Reporting. Netherlands, Springer*, s.301-324.
- IIA (Institute of Internal Auditors) (2000), "Internal Auditing: Adding value across the board", *Corporate Brochure, IIA*.
- Koçarslan, H. (2015), *İşletmelerin Sosyal Sorumluluk Bilincinde Çevre Duyarlılığının Yeşil Pazarlama Üzerine Etkileri*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Kilis 7 Aralık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aralık 2015.
- Lamberton, G. (2005), Sustainability accounting- a brief history and conceptual framework, *Accounting Forum*, 29:7-26.
- Lorek, S. ve Fuchs, D. (2013), Strong sustainable consumption governance - precondition for a degrowth path?, *Journal of Cleaner Production*, 38(January):36-43.
- Lovelock, J. (1979), *GAIA: A new look at life on earth*, Oxford University Press.
- Lozano, R. ve Huisingh, D. (2011), Inter-Linking issues and dimensions in sustainability reporting, *Journal of Cleaner Production*, 19:99-107.
- Mohr, L. A., Webb, D. J. ve Haris, K. E. (2001), Do Consumers Expect Companies to be Socially Responsible? The Impact of Corporate Social Responsibility on Buying Behavior, *The Journal of Consumer Affairs*, 35(1):45-72.
- Moradzadehfard, M. ve Moshashaei, M. (2011), The Accountants Role in Organizations Sustainability (Regarding Sustainability Framework of the International Federation of Accountants IFAC), *European Journal of Scientific Research*, 59(3):396-402.

- Önce, S., Onay, A. ve Yeşilçelebi, G. (2015), Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Türkiye'deki Durum, *Journal of Economics, Finance and Accounting*, 2(2):230-252.
- Özgül, B. (2016), *Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Yapılan İç Denetim Faaliyeti Ve Kurumsal Sürdürülebilirlik İlişkisi: Bist Sürdürülebilirlik Endeksi'ne Tabi Şirketlerde Anket Çalışması*, Marmara Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Persic, M., Jankovic, S. ve Krivacic, D. (2017), *Sustainability Accounting-Upgrading Corporae Social Responsibility, The Dynamics of Corporate Social Responsibility*, Springer, December, s.285-303.
- Roca, L. C. ve Searcy, C. (2012), An Analysis of indicators disclosed in corporate sustainability reports, *Journal of Cleaner Production*, 20(1):103-118.
- Saban, M., Küçükler, H. ve Küçükler, M (2017), Kurumsal Sürdürülebilirlik İle İlgili Raporlama Çerçeveleri Ve Sürdürülebilir Raporlamada Muhasebenin Rolü, *İşletme Bilimi Dergisi*, 5(1):101-115.
- Sarens, G. ve De Beelde, I. (2006), Building a research model for internal auditing: insights from literature and theory specification cases, *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 3(4):452-470.
- Sevilengül, O. (1997), *Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe*, Genişletilmiş 6. Baskı, Gazi, Ankara.
- Yalkın, Y. K. (1995), *Genel Muhasebe İlkeleri Uygulaması ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları*, Genişletilmiş 9. Baskı, Turhan, Ankara.
- Net Kaynakları**
- BIST (2019), BIST Sürdürülebilirlik Endeksi, (04.10.2019 tarihinde <https://www.borsaistanbul.com/endeksler/bist-pay-endeksleri/surdurulebilirlik-endeksi> adresinden alınmıştır).
- Cullen, P. (2019), Accounting for sustainability, (03.09.2019 tarihinde <https://www.accountancyage.com/2019/09/03/accounting-for-sustainability/> adresinden alınmıştır).
- <https://www.environmentalscience.org/sustainability>, What is sustainability and why is it important?, ET:03.10.2019.
- Ku, L. (2019), The Importance of Corporate Sustainability, (07.10.2019 tarihinde <https://www.pluginplaytechcenter.com/resources/corporate-sustainability/> adresinden alınmıştır).
- PWC, (2011), Türk İş Dünyası'nda Sürdürülebilirlik Uygulamaları Değerlendirme Raporu, Ekim 2011, (03.10.2019 tarihinde https://www.pwc.com.tr/tr/publications/arastirmalar/pdf/pwc_surdurulebilirlik_raporu-2012.pdf adresinden alınmıştır).