

KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK İÇİN MUHASEBE VE RAPORLAMA

Dr. Serpil SENAL*

Dr. Burcu ASLANTAŞ ATEŞ**

ÖZET

Ekonomik ve teknolojik gelişmeye katkı sağladığı düşünülen işletmelerin aynı zamanda sosyal ve çevresel sorunlara da neden olduğu düşünülmektedir. Özellikle söz konusu durumun müşterinin satın alma tercihini etkilemesi, işletmelerin son zamanlarda sosyal sorumluluk kampanyaları ve çevresel raporlama gibi faaliyetlerde bulunmalarını gerekli kılmıştır. Tüm bu gelişmeler kurumsal sürdürülebilirlik kavramını gündeme getirmiş ve bununla birlikte hesap verilebilirlik ve şeffaflık önem kazanmıştır. Bu süreçte muhasebenin görevi, işletmelerin sosyal ve çevresel performanslarını gösterebilecekleri standart bir rapor oluşturmak ve işletmenin özellikle sosyal ve çevresel performansları ile ilgili olarak şeffaflığı artırmaktır. Bu nedenle çalışmada kurumsal sürdürülebilirlik sürecindeki muhasebe ve raporlama yapısı incelenmektedir.

Anahtar Sözcükler: Kurumsal Sürdürülebilirlik, Sürdürülebilirlik Raporları, Sürdürülebilir Muhasebe, Üç Kar Hanesi Muhasebesi.

ABSTRACT

Enterprises that they thought to contribute to economic and technological development are also thought to be cause social and environmental problems. Affect the customer's purchase preference to a particular situation, it necessary are operating such as social responsibility campaigns and environmental reporting in recent times. All of these developments brought the concept of corporate sustainability and concepts of accountability and transparency gained importance. This process is task of accounting, to create a standart report to show social and environmental performance of the business and particularly they increase transparency in relation to social and environmental performance. Therefore this study examined the structure accounting and reporting in corporate sustainability process.

Key Words: Corporate Sustainability, Corporate Sustainability, Sustainability Reports, Sustainable accounting, Triple Bottom Line Accounting.

* Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman Ana Bilim Dalı.

** Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman Ana Bilim Dalı.

1. GİRİŞ

21.yüzyıl, küreselleşme ve teknoloji alanında kitlesel bir gelişmeye tanık olmakla birlikte, büyük bir çevresel yıkıma, sosyal eşitsizliğe ve insan haklarından uzaklaşmaya da neden olmuştur.

Ekonomik ve teknolojik gelişmeye katkıda bulunduğu inanılan işletmelerin birçoğu sosyal ve çevresel sorunlara yol açmakla eleştirilmişler ve buna bağlı olarak çevre kirliliği, kaynak tüketimi, atık maddeler, ürün kalitesi ve güvenliği, çalışanların hakları ve konumu, toplumsal sorumluluk gibi konular daha fazla oranda dikkat çekmeye başlamıştır.¹

İşletmeler, faaliyetleri gereği belirli paydaş grupları ile etkileşim halindedir. İç ve dış paydaşlar olarak adlandırılan bu kişi, grup ve organizasyonlar işletmelerin uzun dönemli kârlılığını olumlu yönde etkileyebileceği gibi işletmelerin iş süreçlerinin sona ermesine neden olabilmektedir. Kamu kuruluşlarından çalışanlara kadar geniş bir paydaş yelpazesi ile karşılıklı etki-bağımlılık ilişkisi içerisinde olan işletmeler, finansal ve finansal olmayan raporlar aracılığı ile paydaşlarını performansları kapsamında bilgilendirmeye başlamışlardır.

Birçok işletme, sürdürülebilirlik ve sorumluluğun, istikrarlı ekonomilerin ve sürdürülebilir büyümenin kritik faktörleri haline geldiğini, hesap verilebilirlik, şeffaflık, sürdürülebilir ürün (veya hizmet) ve paydaşlar ile işbirliği üzerine kurulan yönetim kültürlerinin işletmelere itibar ve güç getireceğini, piyasada rekabet avantajı oluşturacağını fark etmiştir.

Tüm bu gelişmeler işletmelerde sürdürülebilir yapının oluşturulmasını gerekli kılmıştır. Ancak özellikle sürdürülebilir yapının en önemli boyutlarından olan şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin sağlanabilmesi amacıyla sürdürülebilir bir muhasebe yapısına da ihtiyaç duyulmaktadır. Bu çalışmada, sürdürülebilir kalkınma ve kurumsal sürdürülebilirlik için gerekli olan muhasebe ve raporlama yapısı incelenmektedir. Çalışmada sürdürülebilir muhasebe yapısının gerekleri ve bu doğrultuda geleneksel muhasebe sürecinde yapılması gereken değişiklikler ortaya konulmaya çalışılmıştır.

2. Kurumsal Sürdürülebilirlik

1987 yılında yayınlanan Brundtland Raporu'nda sürdürülebilir gelişme, gelecek nesillerin ihtiyaçlarını karşılamaya engel olmadan, bugünün nesillerinin ihtiyaçlarını olarak tanımlanmaktadır.² İşletmelerin toplumdaki artan rolleri, son yıllarda sürdürülebilir gelişme kavramının, iş dünyasında giderek daha fazla ele alınmasına yol açmaktadır. Günümüzde işletmeler, ekonominin üretken kaynaklarını temsil ettikleri için işletmelerin desteği olmaksızın toplumun sürdürülebilir gelişmeyi başaramayacağı kabul edilmektedir. Bu nedenle sürdürülebilir gelişme, işletmelerin yalnızca ekonomik değer yaratması ve yaşam standartlarını artıran mal ve hizmet üretmesini değil aynı zamanda yaptıkları faaliyetlerden dolayı yol açtıkları farklı çevresel ve sosyal problemleri azaltmak için aktif olarak çalışmalarını başka bir ifadeyle kurumsal sürdürülebilirlik anlayışını benimsemelerini gerekli kılmaktadır.³

¹ A.Banu Başar, Mehmet Başar, "Sosyal Sorumluluk Raporlaması ve Türkiye'deki Durumu", *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2006/2, s. 214.

² Russell S., Haign N. And Griffiths A., "Understanding Corporate Sustainability", *Corporate Governance and Sustainability*, 2007.

³ Muammer Sarıkaya, F.Zişan Kara, "Sürdürülebilir Kalkınmada İşletmelerin Rolü: Kurumsal Vatandaşlık", *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Yıl:2007, Cilt:14, Sayı:2, Manisa, s.225.

Kurumsal sürdürülebilirlik, işletmelerde uzun vadede değer yaratmak amacıyla, ekonomik, çevresel ve sosyal faktörlerin kurumsal yönetim ilkeleri ile birlikte işletme faaliyetlerine ve karar mekanizmalarına uyarlanması ve bu konulardan kaynaklanabilecek risklerin yönetilmesidir. Geleneksel büyüme ve kâr maksimizasyonu modeline alternatif olarak ortaya çıkmış gelişmekte olan bir yönetim kuramı olarak kabul edilmektedir. Mevcut sistemde yaşanan verimsizlikler, karar sürecindeki zayıflık ve sistemin hesap verilebilirlik alanı ile ilgili eksikleri kurumsal sürdürülebilirlik kavramının gündeme gelmesinde etkili olmuştur.⁴ Söz konusu eksikliklerin giderilmesi için kurumsal sürdürülebilirlik kavramı ile birlikte, kurumsal sosyal sorumluluk, paydaş yaklaşımı, hesap verilebilirlik kavramları ortaya çıkmıştır.

2.1. Kurumsal Sosyal Sorumluluk

Kurumsal sosyal sorumluluk kavramı, dünyada sürdürülebilirlik kavramının yükselmesi ile eş zamanlı olarak önem ve popülerlik kazanmıştır.⁵ Sürdürülebilirliğin makro açıdan olduğu kadar mikro açıdan işletmeler bazında önem kazanması, sorumlu işletme anlayışını ortaya çıkarmış; tüm işletmeler kendi kaynak ve kapasiteleri ölçüsünde topluma yönelik yükümlülüklerini yerine getirmeye başlamışlardır.⁶

Günümüzde işletmeler, toplum desteğini kazanmak ve sürekli tutmak amacıyla sosyal sorumluluk kampanyaları oluşturmaya ve topluma duyurmaya ihtiyaç duymakta ve bu doğrultuda sosyal sorumluluk kanıtı olarak kullanılan dört bileşeni içeren sosyal bilançolar yayınlamaktadırlar.⁷ Bu bilançolarda, işletmenin çevre ile olan ilişkisi (Çevreyi korumak, iyileştirmek için alınan makine ve ekipmanlar ve geri dönüşüm masrafları), işletme tarafından istihdam edilen insan kaynakları (evlilik, cinsiyet, eğitim, yaş gibi kriterler ile ilgili işgücü profili), ekonomiye ve büyümeye olan katkısı (devlet, ortaklar ve yatırımcılar ve çalışanlar arasında katma değer dağılımı) ve sosyo-kültürel faaliyetleri (yeşil alanlar, eğitim sistemi, spor, sağlık alanı gibi alanların iyileştirilmesi) gibi topluma fayda sağlayan faaliyetleri beyan edilmektedir.⁸

İşletmelerin, kurumsal olarak sosyal sorumlu olmaları için kurumsal sosyal sorumluluğun dört temel boyutunu da yerine getirmeleri; yani gönüllü, kanuni, etik ve ekonomik anlamlarda sorumlu davranmaları gerekmektedir.⁹

2.2. Paydaş Yaklaşımı

Paydaş; “bir örgüt amacının başarılmasından etkilenen veya onu etkileyen kişi ya da grup” olarak tanımlanmaktadır.¹⁰ Paydaşlar, en geniş şekilde; işletmenin ana sahip ve yöneticileri, yö-

⁴ Stefan Schatigger, Martin Bennett, Roger Burritt, **Sustainability Accounting and Reporting: Development, Linkages and Reflection**, 2006, s. 15.

⁵ Türkiye’de Sosyal Sorumluluk Değerlendirme Raporu, Mart 2008, Ankara, www.unglobalcodocs/.../CSR_Report_in_Turkish.pdf (09.10.2011)

⁶ Muammer Sarıkaya, “Kurumsal Sosyal Sorumluluk”, **Yönetim Yaklaşımlarıyla Kurumsal Sürdürülebilirlik**, Ed: Senem Besler, Beta, İstanbul, 2009, s. 65.

⁷ M. de Souza Riberio, L. N. De Carvalho, **The Accounting Information As a Support to Sustainable Development**, <http://www.witpress.com>. (21.11.2011)

⁸ Souza Riberio ve Carvalho, age.

⁹ Begüm Tatarı, **Şirketlerin Toplumla İlişkisinde Yükselen Değer: Kurumsal Sosyal Sorumluluk**, İzmir Ticaret Odası, Aralık 2003, s.2.

¹⁰ Edward Freeman, **Strategic Management: A Stakeholder Approach**, Cambridge University Press, 2010.

netim kurulu, hissedarlar, kurumsal yatırımcılar, yabancı ortaklar, çalışanlar, müşteriler, rakipler, tedarikçiler, toplum ve devlettir. Kısacası, işletmenin iyi yönetilmesinden fayda sağlayacak, kötü yönetiminden ise zarar görecektir tüm kişi ve kurumlar işletmenin paydaşıdır.¹¹

Katılım ve karşılıklı bağlılık gibi değerleri vurgulayan aynı zamanda güven, itibar, yenilik ve yaratıcılık gibi önemli rekabet avantajları sağlayan paydaş yaklaşımı¹²; işletmeler tarafından son dönemlerde hassasiyetle üzerinde durulan bir konu olmanın yanı sıra varlığını sürdürebilmenin dolayısıyla da kurumsal sürdürülebilirliğin önemli bir anahtarı olarak görülmektedir. Bu bağlamda paydaş yönetimi, işletmenin faaliyetlerini gerçekleştirirken ilgili tüm paydaşların beklenti ve ihtiyaçlarını dikkate almayı vurgulamaktadır.¹³

Müşteriyi memnun etmenin yeterli olmadığı günümüz rekabet koşullarında işletmelerin tüm paydaşları ve çevreyi de dikkate alan bütüncül politikalar geliştirmeleri gereklidir.¹⁴ İşletmeler, paydaşların çıkarlarını sıraya koymak ve uzun dönem değer yaratmak için paydaş beklentilerini ele almaya yönelik gerekli yönetim yeteneklerini geliştirmek, uygulamak ve korumak zorundadır.¹⁵

Paydaş beklentilerini karşılamak için iki temel yöntem sözkonusudur. İlki, paydaş grubunun finansal açıdan desteklenmesidir. Bu yöntem için verilebilecek örnekler arasında; işletmenin belli bir tedarikçiden mal satın alması, müşterilerine iyi bir finansal değer sağlaması, hissedarlara hatırı sayılır kâr payı tahsis etmesi, çalışanlarına ücret artışları sunması, hükümete vergilerini zamanında ve gerçek değeriyle ödemesi, finansal kuruluşlara yatırım yapması, çeşitli toplumsal kuruluşlara yardımda bulunması sayılabilmektedir. İkinci yöntem ise paydaşlara yardım etmek ya da onları zarardan korumak amacıyla çeşitli kararların alınmasıdır. Bu kararlar yasal sözleşmelere bağlı olabilir ya da şikâyetlerle harekete geçerek ve işletme üzerinde baskı yaratarak amacına ulaşabilir.¹⁶

2.3. Hesap Verilebilirlik Kuramı

Yetkililerin, paydaşlara yetki ve görevlerin devri konusunda bilgi vermesi, paydaşların eleştiri ve önerilerine cevap vermesi ve yetersizlik, başarısızlık veya hilekârlık sorumluluğunu üstlenmesi gerekliliğidir.¹⁷ Hesap verilebilirlik, liderlerin, yöneticilerin veya organizasyonların bütünlüğü sağlamak amacıyla başvurdukları süreçlerden biridir. Yöneticilere bazı sorumlulukları yerine getirmeleri ve sorumlulukları ile ilgi-

-
- 11 Coşkun Can Aktan, Kurumsal Yönetim, <http://www.sobiadacademy.net/sobem/e-yonetim/kurumsal-yonetim/aktan-kurumsal.pdf> (06.12.2011). s.2.
- 12 Murat Ertuğrul, Muammer Sarıkaya, Aytül Ayşe Özdemir, Metin Kılıç, Sinan Yılmaz, **Yönetim Yaklaşımıyla Kurumsal Sürdürülebilirlik**, Beta Yayınları, İstanbul, 2009, s. 46.
- 13 İnan ÖZALP, Zümrüt TONUS Ve Muammer SARIKAYA, “İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Algılamaları Üzerine Bir Araştırma”, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 8, Sayı 1, 2008, s. 70.
- 14 Senem Besler, Muammer Sarıkaya, “Kurumsal İtibarı Yaratmada Kurumsal Paydaş Yönetimi ve Medya ile İlişkilerin Önemi”, 2008 **Muhan Soysal İşletmecilik Konferansı: İşletmecilikte Yeni Gelişmeler ve Fırsatlar**, ODTÜ Kuzey Kıbrıs Kampüsü, 2008.
- 15 Murat Ertuğrul vd., age, s. 46.
- 16 Fatmanur Ertuğrul, “Paydaş Teorisi ve İşletmenin Paydaşları ile İlişkilerinin Yönetimi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 31, Temmuz-Aralık 2008, s.199-223. (212-213)
- 17 United Nations Development Programme (UNDP), “Glossary of Key Terms”, Governance for Sustainable Human Development, s.1.

li kural ve standartlara uymaları konusunda bir takım görevler yüklemek anlamına gelmektedir. Bununla birlikte hesap verilebilirlik faaliyetinin sonunda ortaya çıkan sonuçlar ile ilgili sorulara cevap verilebilmesidir.¹⁸

İyi bir işletme yönetiminde yönetimin hissedarlar ve tüm paydaşlara karşı hesap verme sorumluluğu bulunmaktadır. Tüm hissedar ve paydaşların bu hakkı tek tek kullanım talebi yerine işletme yönetiminin bu hesap verilebilir şekilde raporlama yapması daha rasyonedir.¹⁹

3. Kurumsal sürdürülebilirlik İçin Muhasebe

İşletmeler çok uzun süre hisse değerlerini artırmaya, en az maliyet ve en yüksek piyasa fiyatı ile satış yapmaya dolayısıyla en yüksek kâra ulaşmaya odaklanmışlardır. Ancak bu süreçte maliyetleri arttırması ve farklı ölçüm tekniği ihtiyacını doğurması nedeniyle, endüstriyel kirliliği kontrol altına alacak teknolojileri kullanma konusunda isteksiz davranmışlar, doğaya verdikleri zararları göz ardı etmişlerdir. Ancak müşterilerinin sürdürülebilir kalkınma konusundaki talepleri işletmelerin ekonomik faaliyetlerinin yanında sosyal ve çevresel faaliyetlerinin sonuçlarını da dikkate almalarına neden olmuştur. Çünkü işletmelerin sosyal ve çevresel olarak fayda sağlayacak faaliyetleri, ürün satın al-

ma sürecinde müşterilerinin tercihlerini etkilemeye başlamıştır.²⁰ Geleneksel muhasebe ve finansal raporlama bu etkinin ölçülmesinde yetersiz kalmaktadır.²¹

Sürdürülebilirlik kavramı ile birlikte dış çevreden kaynaklanan ve kuruma etkisi olan faaliyetlerin rapor edilmesi, muhasebenin temel fonksiyonlarından biri haline gelmiştir. Dolayısıyla bu kavram, işletmelerin finansal performansı ile birlikte çok sayıda sosyal paydaşını dikkate alarak sosyal performansını da raporlamasını gündeme getirmiştir.²² Bununla birlikte raporlama kavramı, sadece dış raporlama veya finansal raporlamadan ziyade bilgi iletişim sürecini tamamını kapsayan bir kavram olarak ifade edilmeye başlanmıştır.²³

Muhasebe, işletme içinde ve dışında işletme faaliyetleriyle ilgili olarak iş ve işlemlerin izlenmesi ve bu işlemler sonucu oluşan borç ve alacak ilişkilerinin, bir başka ifadeyle varlıkların oluşumunun ilgili hesaplara kayıtlanarak sonuçlarının saptanması sürecidir.²⁴ Raporlama ile işletme, mali yapısı ile ilgili olarak paydaşlara bilgi verdiği gibi, işletme dışından kişilere de bilgi desteği sağlar.²⁵

İşletmelere kaliteli bilgiyi taşıyabilecek, işletmelerin sürdürülebilirliklerini koruyabilecek

¹⁸ Alessia Damato, Sybil Henderson, Sue Florence, "Corporate Social Responsibility and Sustainable Business", <http://www.ccl.org/leadership/pdf/research/CorporateSocialResponsibility.pdf> (20.10.2011)

¹⁹ Coşkun Can Aktan, age, s.12

²⁰ Souza Riberio ve Carvalho, age.

²¹ Mehdi Moradzadehfard, Mohammad Moshashaei, "The Accountant's Role In Organizations' Sustainability", **European Journal of Scientific Research**, Vol:59, No:3, 2011, s. 396.

²² Güler Aras, "Kurumsal Sosyal Sorumluluk: Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Yansımaları", **İç Denetim Dergisi**, Sayı:20, 2007, s.2

²³ Stefan Schatlegger, Martin Bennett, Roger Burritt, **Sustainability Accounting and Reporting: Development, Linkages and Reflection**, 2006, s. 5.

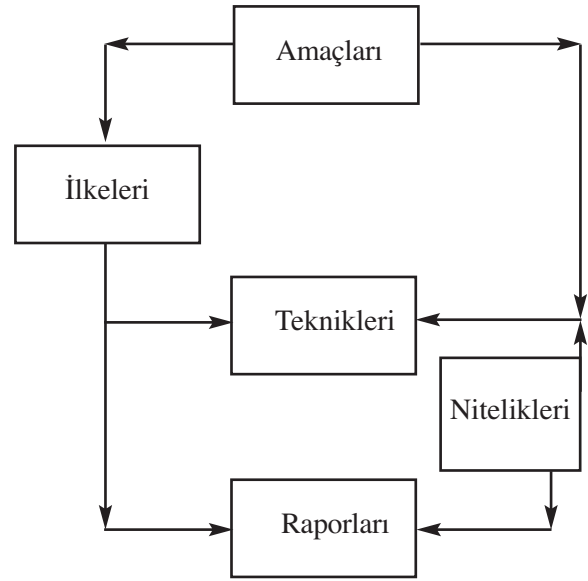
²⁴ Durmuş Acar, Nilüfer Tetik, **Genel Muhasebe**, Detay Yayıncılık, 9. Baskı, Ankara, 2010, s. 11

²⁵ Asaf Murat Altuğ, "Çevre Kalitesi ve Çevre Muhasebesi", **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Yıl: 2008, Cilt: XXIV, Sayı 1, s.275.

olan muhasebe metodu ve yeni bilgi yönetimi olarak tanımlanan sürdürülebilir muhasebe ile birlikte artık muhasebenin rolü; belge toplama, sınıflandırma, kayda almanın ötesinde sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirliğin gelişmesi ile ilgili bilgilerin raporlanması olarak değişmiştir. Sürdürülebilir bir organizasyonda muhasebenin rolü;²⁶

- Sürdürülebilirlik doğrultusunda organizasyonel politikalar geliştirmek, bu politikaları uygulamak, gözetmek ve faaliyet riskini yönetmek,
- Yönetim sistemi ile ilişkili tedarik zinciri geliştirmek, satın alma politika ve standartları oluşturmak ve gözetmek,
- Ortakların geri dönüşüm analizlerine yardımcı olan, onların kolay ulaşabileceği ve güvenebileceği veriler üreten etkin bir süreç oluşturulmasını desteklemek,
- Gönüllü çevresel ve sosyal düzenleme ve kurallar oluşturmak,
- Çevresel ve sosyal sonuçlar ile ilgili bilgilerin zamanında sunulmasını sağlayacak bir organizasyon yapısı oluşturmak olmuştur.

Sürdürülebilir muhasebe yapısı Şekil 1'de görüldüğü gibi finansal muhasebe ile aynı bileşenlere sahiptir. Ancak amaçları, ilkeleri, teknikleri, rapor türleri ve nitelikleri açısından bir takım farklılıkları da barındırmaktadır.



Şekil 1. Sürdürülebilir Muhasebe Yapısının Bileşenleri ²⁷

Geleneksel muhasebenin amacı, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üretmek iken²⁸, sürdürülebilir muhasebe yapısının amacı buna ilave olarak, organizasyonun sürdürülebilirlik performansını ölçmek, ortaklara karşı hesap verilebilirliği sağlamak ve üst yönetimin karar verme sürecine katkıda bulunacak bilgi üretmektir. ²⁹ Bu kapsamda sür-

²⁶ Moradzadehfard ve Moshashaei, age, s. 400.

²⁷ Geoff Lamberton, **Accounting Forum**,(29), 2005, s. 9-10.

²⁸ Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitapevi, 12.Baskı, Ankara, 2005, s.9.

²⁹ Bernardo Perez Salazar, Accounting for Sustainable Development Of Socio-Economic and Environmental System, <http://www.insumisos.com/lecturasinsumisos/Accounting> (12.12.2011).

dürülebilir muhasebe, finansal fırsatlar ile ekonomik ve sosyal çevre içerisindeki yenilikler ile bağlantı kurarak, maliyet ve kaynak tasarrufu sağlayarak, sosyal ve çevresel risklerin yönetilmesine, tanımlanmasına ve değerlendirilmesine yardımcı olur.³⁰

Sürdürülebilir muhasebe yapısı geleneksel finansal muhasebe yapısı ile benzer ilkelere sahiptir. Verilerin toplanması ve kaydedilmesinde de finansal muhasebe ile benzer araçlar kullanılmaktadır.³¹ Çevresel verilerin toplanmasında ise bilimsel metotlar kullanılmaktadır (Emisyon seviyesinin tahmin edilmesi ve kaynak kullanım miktarı vb). Bununla birlikte çevresel etkinin ölçülmesinde yaşam döngüsü analizlerine başvurmaktadır. Yaşam döngüsü analizi, hammadde-lerin çıkarılması ve işlenmesi, üretimi, dağıtımını, kullanımı, geri dönüşümü ve son olarak atıkların yok edilmesini de göz önüne alarak materyallerin çevresel performanslarının belirlenmesini sağlar.³²

Geleneksel muhasebe yapısında kullanılan performans ölçme yöntemlerinin sadece geçmişe yönelik bilgiler sunması, kısa döneme fazla odaklanmaması ve çok özet bilgiler içermesinden dolayı sürdürülebilirlik performansının ölçülmesinde yetersiz kalmaktadır.³³ Bu nedenle işletmelerde sürdürülebilirlik performans göstergesi olarak balanced scorecard yöntemi altında birçok ölçme tekniği ve tahmini değerlendirme

metotları kullanılmaktadır. Bu doğrultuda ekolojik, sosyal ve ekonomik performansla ilgili raporlama yapmaktadır. Raporlama sürecinde hem niteliksel hem de niceliksel bilgiyi kullanılmaktadır. Söz konusu bilgilerin sahip olması gereken nitelikler; şeffaflık, bütünlük ve denetlenebilirlik olarak ifade edilebilmektedir. Bununla birlikte sürdürülebilir muhasebe bilgisinin, doğru, zamanlı, denetlenebilir, güvenilir, karşılaştırılabilir, açık, tarafsız, sürdürülebilir içerikli, kapsayıcı olması da gerekmektedir.³⁴

Balanced scorecard, işletmelerin sahip oldukları geçmiş verilere dayalı finansal değerlerin yanında, geleceğe yönelik olarak müşteri memnuniyeti çerçevesinde müşteri odaklılığı, müşterilerin ve hissedarların beklentileri çerçevesinde işletme içi faaliyetlerin geliştirilmesi ve mükemmelleştirilmesi, değişime uyum sağlayabilmek amacıyla insan, sistem, işletme içi yöntemler çerçevesinde öğrenme ve gelişme gibi finansal olmayan değerleri de esas alan; belirli göstergelerle boyutları ölçen; boyutlar arasındaki dengenin ve bütünleşmenin sağlanması için stratejik geribildirim sağlayan; veriden stratejiye ulaşmayı ve stratejiyi uygun kılmayı amaçlayan dinamik bir performans ölçüm sistemi ya da yönetim tekniğidir.³⁵ Balanced Scorecard tekniği, finansal performans ölçütlerinin yanında finansal olmayan performans ölçütlerinin kullanılmasıyla kurumsal performansın çok boyutlu

³⁰ Sustainability accounting, www.cocconstructingexcellence.org.uk (10.11.2011).

³¹ Amanda Ball, "A Sustainability Accounting Project for The UK Local Government Sector? Testing The Social Theory Mapping Process and Locating a Frame of Reference", **Critical Perspectives on Accounting**, 15, 2004. s.1010

³² Mert Topoyan, "Yeniden Üretim Sistemleri İçin Sürdürülebilir Ürün Tasarımlarının Oluşturulması", **VI. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sempozyumu**, 25-27 Kasım, Konya, s.263.

³³ Fatih Güner, "Bir Stratejik Yönetim Modeli Olarak Balanced ScoreCard", **Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 10/1, 2008, s.1.

³⁴ Collins C. Ngwakwe, "Rethink The Accounting Stance on Sustainable Development", **Sustainable Development**, 2010. s.4

³⁵ Tunç Köse, "İşletmelerde Stratejik Maliyet Yönetim Tekniği", **İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası Yayın Organı Mali Çözüm Dergisi**, 13(63), Nisan-Mayıs-Haziran, 2003, s.160.

olarak ölçülmesini ve işletmelerin stratejilerine odaklanmasını sağlamaktadır.³⁶

Gray (1994); sürdürülebilir muhasebenin dört boyutundan bahsetmektedir. Bunlar:³⁷

- Sürdürülebilir Maliyetler: Sürdürülebilir maliyet, muhasebe sürecinin başlangıcından sonuna kadar olan süreçte organizasyonun yeryüzüne yerleşmek için harcamak zorunda kaldığı para miktarıdır. Sürdürülebilir bir organizasyon gelecek nesiller için doğal sermaye stokunu koruyan organizasyondur. Sürdürülebilir kâr veya zarara ulaşabilmek için genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hesaplanan muhasebe karından sürdürülebilir maliyetler düşülür. Kirilenmede olduğu gibi dış maliyetlerin değerlendirilmesi ile ilgili en büyük sorun bu maliyetlerin belgelenmesi sürecinde yaşanmaktadır. Doğal sermaye ile ilgili hiçbir maliyet iç maliyetlerin değerlendirilmesi gibi değerlendirilemez çünkü yenilenemezler. Bu nedenle sürdürülebilir maliyetler, muhasebe ilkelerini kullanarak, finansal sermayeden ziyade doğal sermayenin korunması için yapılan maliyetler olarak ifade edilmektedir.³⁸ Doğal Sermaye Stokunun Muhasebesi: Sürdürülebilir organizasyonlar doğal sermaye stokunu koruyabilen organizasyonlardır. Doğal sermaye, günümüz ve geleceğe yönelik mal ve hizmet akımına imkan tanıyan okyanuslar ve tarımsal alanlar gibi doğal kaynaklar stoku ya da çevresel varlık grubu olarak tanımla-

nabilir.³⁹ Doğal sermaye stoku muhasebesi; doğal çevrenin kaliteli olarak azaltıldığına göstergesi olması amacıyla doğal sermaye seviyesindeki değişikliklerin kaydedilmesini kapsamaktadır.⁴⁰

- Girdi- Çıktı Analizi (Input-output analysis): Bu analiz hammadde ve enerji girişi ile ürün ve atık çıktısının fiziksel akışını açıklar. Analiz sürecine dahil olan tüm hammaddeleri ölçmeyi, ve süreç sonucu ortaya çıkan hammadde ve atıkların geri dönüşümünü ölçmeye çalışır. Kaynak akışları hacimleri kullanılarak ölçülebilir. Girdi-çıktı analizi genellikle dengeleme tekniği olarak kullanılır.
- Triple Bottom Line Accounting (Üç Kâr Hanesi Muhasebesi) : Yukarıda bahsedilen üç methodun birleşmesi ile birlikte üçlü kar hanesi yaklaşımı gündeme gelmektedir. Üçlü kar hanesi bir kurumun geleneksel finansal raporlama ağını, o kurumun sürdürülebilirlik alanındaki performansına ilişkin kapsamlı raporlamaları da içerecek şekilde genişletmektedir. Bu yaklaşım, kurumlara sürdürülebilirlik yöntemiyle birlikte daha yüksek verimlilik ve gelişmiş kuramsal performans sağlamayı amaçlamaktadır.⁴¹ Üç Kâr Hanesi Muhasebesi, işletmelerdeki sürdürülebilirlik sürecinin boyutlarından birisi olan ekonomik verimlilik üzerine odaklanmıştır. Ekonomik verimlilik için yedi maddenin sağlanması gerekmektedir. Bunlar; ürün ve

³⁶ Selami Yıldız, Yalçın Karagöz, Muammer Karagöz, "Performans Değerlendirme ve Süreç Yönetim Aracı Balanced ScoreCard'ın Kartın Boyutlarına Katılım Düzeyi: Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi İşletmelerinde Bir Araştırma", **Ankara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 24, Sayı: 3, 2010, s. 3.

³⁷ Gray Robb " Reporting For Sustainable Development: Accounting for Sustainability in 2000 AD", **Environmental Values**, 1994, s.33.

³⁸ Mathews M R, **Socially Responsible Accounting**, Chapman&Hall, London, 1993.

³⁹ Murat Çetin, "Doğal Sermaye ve Sürdürülebilir Kalkınma", **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Yıl: 2005, Cilt: 10, Sayı:1, s. 316

⁴⁰ Geoff Lamberton, age, s. 9-10.

⁴¹ Murat Ertuğrul vd., age, s. 3

hizmet için gerekli hammadde yoğunluğunun azaltılması, enerji yoğunluğunun azaltılması, zehirli maddelerin ortaya çıkışının azaltılması, hammadde ile ilgili geri dönüşümün sağlanması, yenilenebilir kaynakların kullanılması, ürün yaşam süresinin arttırılması ve ürün için sağlanan hizmetin arttırılmasıdır. Bunlar işletmeye finansal kazanç sağlayan faktörlerdir. Ekonomik verimlilik analizlerinin yapılması ile birlikte sürdürülebilirlik raporlarının da hazırlanması gerekmektedir.⁴²

4. Kurumsal sürdürülebilirlik için Raporlama

Yukarıda bahsedildiği üzere, muhasebenin rolünde meydana gelen değişikliklerle birlikte organizasyonlar için çevresel, sosyal ve ekonomik tablo ayırımı yapan Üç Kâr Hanesi Muhasebesi gündeme gelmiştir. İşletmeler finansal bilginin yanında sosyal ve çevresel bilgiyi, iyi haberlerin yanında kötü haberleri de raporlayan, işletmeye olan güveni iyileştirecek, yeni tablo ve rapor modelleri düşünmeye başlamışlar⁴³ ve bu süreçte sürdürülebilirlik raporlaması ortaya çıkmıştır. Sürdürülebilirlik raporlaması, sürdürülebilir gelişmeyi hedefleyen, kurumsal performansla ilgili olarak ölçüm ve açıklama yapan, iç ve dış paydaşlara karşı sorumlu olmayı ilke eden bir uygulamadır. Sürdürülebilirlik raporlaması, ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerle ilgili raporlamayı tanımlamada kullanılan üçlü sorumluluk raporlaması ve kurumsal sorumluluk raporlaması terimleriyle anlamdaş olan geniş

bir terimdir. GRI (Global Reporting Initiative) Raporlama Çerçevesini kullanarak genişletilen sürdürülebilirlik raporları, raporlama dönemi esnasında kurumun taahhütleri, stratejisi ve yönetim yaklaşımı bağlamında ortaya çıkmış neticeleri ve sonuçları kapsar.⁴⁴ Bu raporlar, kurumsal sürdürülebilirlik ile ilgili bilgiyi sağlayacak yeni iletişim yöntemidir.⁴⁵

GRI Raporlama Çerçevesi, bir kurumun ekonomik, çevresel ve sosyal performansına dair genel kabul görmüş bir raporlama çerçevesi olarak hizmet etme amacını taşımaktadır. Küçük işletmelerden, yoğun ve coğrafi olarak yaygın operasyonlar yürütenlere kadar her türden kurumun karşı karşıya kaldığı pratik uygulamaları hesaba katar.⁴⁶

Sürdürülebilir muhasebe doğrultusunda kullanılan raporlara örnek olarak aşağıdaki raporlar gösterilebilir. Bu raporlar periyodik olarak işletmelerin internet sitelerinde yayınlanarak ulaşılabilecek hale getirilebilmektedir.⁴⁷

- Mevcut işletme uygulamaları içerisinde sürdürülebilir alternatiflerin tahmini maliyetlerini gösteren raporlar;
- Girdi-çıkı analiz raporları,
- Yaşam döngüsü analizi raporu,
- Çevresel ve sosyal etkilerin gösterildiği raporlar,
- Yasal göstergeler ile uyumlu olmayan işlemlerin listelendiği raporlardır.

⁴² Accounting for Sustainability , A report from the Accounting for Sustainability Group Convened by HRH The Prince of Wales, 2006, s. 15.

⁴³ Stefan Schatigger vd, age, s.16-17.

⁴⁴ Oana Raluca Ivan, "Sustainability Accounting Basis: A Conceptual Framework" *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 11(1), 2009, s. 107.

⁴⁵ Stefan Schatigger vd, age, s. 18

⁴⁶ Sustainability Reporting Guidelines, www.globalreporting.org/.../G3_GuidelinesTURKISHFINAL278201 (09.11.2011)

⁴⁷ Geoff LAMBERTON, age, s. 9-10.

5. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Muhasebe Alanındaki Yeni Yaklaşımlar

5.1. Stratejik Yönetim Muhasebesi, Çevresel Yönetim Muhasebesi

Finansal muhasebe hissedarlar ve kredi verenler gibi dış kullanıcılara raporlar hazırlarken, yönetim muhasebesi organizasyon içindeki yöneticiler için raporlar hazırlar.⁴⁸ Muhasebenin rolündeki değişiklikler yönetim muhasebesinde de yeni gelişmelere neden olmuştur. Kurumsal sürdürülebilirlik ile birlikte yönetim muhasebesi bilgisinin stratejik önemi üzerine de vurgu yapılmaya başlanmış, bu bağlamda, ekonomik teknolojik, sosyal yasal gelişmelerin işletme üzerindeki finansal etkileri, rakiplerin maliyet yapıları, fiyatları, pazar payı, üretim ve satış kapasitelerinin göreceli düzeyleri, ayrıca işletme kaynaklarının pazarın gelişimine karşılık verebilme yeteneğine ilişkin bilgileri toplayıp, analiz ederek yönetime raporlamayı amaçlayan bir yaklaşım olan stratejik yönetim muhasebesi gündeme gelmiştir.⁴⁹

Geleneksel yönetim muhasebesi finansal bilgiye ve işçi ve makine saati gibi hacim temelli maliyet taşıyıcılarına odaklanmıştır. Ancak sürdürülebilir bir yönetim işletme ile ilgili hammadde, atık ve enerjinin fiziksel akışının kaydını, izlenmesini ve ölçülmesini talep etmektedir. Finansal ve sayısal bilgi desteği yanında artık yönetim muhasebesinden iç karar sürecini destekleyici yeni araç ve teknikler kullanması talep

edilmiştir. Bu ihtiyaç doğrultusunda yönetim muhasebesi de faaliyet tabanlı maliyetleme ve balance scorecard'ları kullanmaya başlamıştır.⁵⁰ Daha önceleri makro ve mikro düzeyde ekonomik olaylardan etkilenen yönetim muhasebesi artık iklim, açlık, yokluk, savaş gibi birçok sosyal faktörden etkilenmeye başlamıştır. Küresel ısınma ile birlikte dünya çapında çevreye karşı duyarlılığın artması işletmeler için “çevre raporlaması” ya da “emisyon raporlaması” gibi değişik çevresel raporlar ve projeler üretilmesine yol açmıştır. Gelişmemiş ülkelerdeki açlık, yoksulluk ve eğitim eksiklikleri uluslararası işletmeleri harekete geçirmiş ve kurumsal sosyal sorumluluk projeleri ile bu konulara olan duyarlılığı artmıştır. Dünyanın birçok bölgesinde nesli tükenmekte olan canlıların ve iklimleri etkileyebilecek düzeyde büyük olan ormanların yok edilmesine karşı uluslararası kuruluşlar ile birlikte uluslararası işletmeler de “doğal hayatı koruma projelerini” hayata geçirmeye başlamıştır.⁵¹ Bu durum işletmelerin yeni yaklaşımları, düşünce biçimlerini, teknikleri kendilerine uygulamalarını gerektirmektedir. Çevresel yönetim muhasebesi de bu alanda işletmelerin en önemli yardımcılarından birisidir. Yönetim muhasebesine çevresel boyutu eklenmesiyle işletmeler çevreye duyarlı faaliyet göstermenin etkilerini anlayabilme konusunda önemli bir avantaja sahip olabilmektedir.⁵² Bu kapsamda, çevresel yönetim muhasebesi çevrenin korunmasına yönelik projeler, çevresel maliyetler ve gelir-

48 Süleyman Yükcü, **Maliyet Muhasebesi**, İzmir, 2007, s.5.

49 Durmuş Acar, **Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları**, Asil Yayınları, Isparta, 2005, s.103.

50 Anouk Van Heeren, **Management Accounting for Sustainable Development**, Institute for Environmental Management, Work Paper, s.4

51 Volkan Demir, “Yönetim Muhasebesindeki Değişim ve Değişimi Etkileyen Faktörler”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:8, Sayı:26, Ekim 2008.,s.17

52 Mustafa Gerşil, Aydın Gerşil, Mert Soysal, “Ürün Tasarımı ve Çevresel Yönetim Muhasebesi”, **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl:2009, Cilt: 7, Sayı:2, s.84.

ler ile ilgili parasal bilgiler kadar, enerji, su, malzeme ve mamul akışı ile ilgili fiziksel bilgilere de önem veren bir yönetim muhasebesi yaklaşımıdır.⁵³

5.2. Tam Maliyet Muhasebesi, Yaşam Döngüsü Maliyet Muhasebesi

Muhasebenin diğer bir bölümü olan maliyet muhasebesi, endüstriyel faaliyette bulunan veya hizmet üreten işletmelerin ürettikleri mamullerin maliyetini saptayabilmek için maliyet giderlerinin türlerini ortaya çıkardıkları yerler itibarıyla ve üretilen mamullerin türlerine göre izlemek için yapılan hesaplar ve tutulan kayıtları kapsamaktadır.⁵⁴

Sürdürülebilir yaklaşımın en önemli faydalarından birisi üretim maliyetlerinde, işçilik maliyetlerinde, iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili maliyetlerde maliyet tasarrufu sağlamasıdır. Temiz üretim yöntemleri ve inovasyon aracılığıyla malzeme, enerji ve ürün verimliliği iyileştirilerek maliyet tasarrufu sağlanabilmektedir. Hem çalışanlar hem de toplum için güvenli ve sağlıklı iş ortamı, daha yüksek üretkenlik sağlayarak, tazminat ve yasal ihtilafları azaltarak sosyal hizmet ve sağlık giderlerini düşürerek onların yaşam kalitesini iyileştirmek yoluyla iş gören sağlık ve güvenlik maliyetlerinde tasarruf sağlayacaktır. İyi çalışma koşulları oluşturarak motivasyonu ve üretkenliği iyileştirmek; daha düşük devamsızlık veya işgören devir hızı elde etmek ve sendikalarla yaşanacak çatışmaları azaltmak, işçilik maliyetlerinde tasarruf sağlayacak ve yenilikçi

çözümleri gündeme getirecektir.⁵⁵Bununla birlikte sürdürülebilir yaklaşımla birlikte ürünün yaşam boyu maliyetlerinin hesaplanması da işletmeler açısından önem kazanmıştır. Özellikle işletmenin faaliyetlerinden kaynaklanan ancak kayda alamadığı çevresel maliyetler olarak ifade edilen sosyal maliyetlerin belirlenmesi işletmeler açısından önemli maliyet kalemleri arasına girmiştir. Tüm bu gereksinimler sonucunda kurumsal sürdürülebilirlik ile birlikte maliyet muhasebesinde yaşam döngüsü maliyet muhasebesi ve tam maliyet muhasebesi kavramları ortaya çıkmıştır. Yaşam döngüsü maliyet muhasebesi söz konusu ihtiyaçların giderilmesinde bir araç olarak kullanılmaktadır. Yaşam döngüsü maliyet muhasebesi, bir ürünün yaşam döngüsü içerisindeki her aşamada oluşan maliyetleri değerlendirmeye alan tekniktir. Sermaye, işgücü, malzeme, enerji ve atık maliyetleri gibi değişik maliyet kalemleri, hem bugünkü hem de gelecekte oluşacak maliyetler dikkate alınarak değerlendirilir. Ürünün yaşam boyu maliyetlerinin ve çevresel maliyetlerinin hesaplanmasında ve kayda alınmasında bir araç olarak kullanılmaktadır.⁵⁶

Tam maliyet muhasebesi ise işletmenin ekonomik ve sosyal maliyetleri ile birlikte ekonomik faaliyetleri sonucu ortaya çıkan maliyetleri de toplayan bir yöntemdir. Muhasebenin bu yöntemi, ekolojik yıkım ve doğal kaynakların doğru kullanılmaması gibi nedenlerle ortaya çıkan sosyal ve çevresel maliyetlerin de ürünün Pazar fiyatının belirlenmesinde dahil edilmesini gerektirir.⁵⁷

⁵³ Halil Emre Akbaş, “Çevresel Yönetim Muhasebesi: Özellikleri, Unsurları ve Kullanım Alanları”, **Muhasebe Bilin Dünyası Dergisi**, Cilt/Volume:13, Sayı: 3, Eylül, 2011, s. 39.

⁵⁴ Süleyman YÜKÇÜ, age, s.4.

⁵⁵ Nuray Tokgöz, Saime Önce, “Şirket Sürdürülebilirliği: Geleneksel Yönetim Anlayışına Alternatif”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.B.F. Dergisi**, Cilt: X, Sayı:I, 2009, s.268.

⁵⁶ Mert Topoyan, age, , s.263.

⁵⁷ Deegan, C., Newson, M., “Environmental Performance Evaluation and Reporting for Private and Public Organizations”, **Sydney: Environmental Protection Authority**, 1996,s. 9

5.3. Çevre Muhasebesi

Sürdürülebilir gelişme süreciyle birlikte muhasebeciler artık işletme yönetim takımlarının bir parçası olarak alınmakta dolayısıyla finansal bilgi sistemlerinin sürdürülmesinden daha büyük role sahip olmaktadır. Dolayısıyla organizasyona ait bir muhasebe sisteminin sadece organizasyonun kendisiyle ilgili değil, çevre inisiyatiflerini de içerecek şekilde geliştirilmesine ihtiyaç duyulmuştur.⁵⁸ Bu bağlamda verileri organize eden ve dağıtan, endeksleyen, parasal ve fiziki göstergeler yoluyla çevre ile ilgili bilgi veren bir sistem olan çevre muhasebesi gündeme gelmiştir.

Çevre muhasebesi, artan insan faaliyetlerinin çevre üzerindeki etkilerinin lokal ve global olarak görülebilmesi, özellikle şehir bölgelerinde kolaylıkla hesaba katılmayan faktörlerin kalkınmanın, gelişmenin çevresel maliyetine katkılarının ölçülme ve yönetilmesinde araç olarak kullanılmaktadır.

5.4. Mühendislik Muhasebesi

Sürdürülebilir muhasebe; karbon yayılımı, elektrik kullanımı, hidrolojik ölçümü gibi ölçümlere ihtiyaç duymaktadır. Ancak bunların ölçülmesi için de mühendislik tekniği gerekmektedir. Bu nedenle sürdürülebilir muhasebe için mühendislik muhasebecilerine ihtiyaç duyulmaktadır. Mühendislik muhasebecileri, organizasyonun sürdürülebilir raporlarını hazırlamalı, yorumlamalıdır. Bununla birlikte bu kişiler, karbon ölçümü, elektrik kullanımı gibi mühendislik bilgileri ile de donatılmış olmalıdır. Dolayısı ile sürdürülebilirlik süreci gereği bu bilgilerin kaydı yapılabilmeli ve etkisini ölçülebilmelidir.⁵⁹ Bunun yanında sürdürülebilir muhasebe için IFAC ve IASB'nin muhasebe standartları alanında deği-

şiklikler yapması gerekmektedir. GRI gibi yapılar tarafından hazırlanan sürdürülebilirlik raporlarına uyum sağlama için özel standartların çıkarılması zorunludur.

6. Sonuç

Sürdürülebilir gelişme sürecinde işletmeler ve muhasebe önemli bir role sahiptir. İşletmeleri ve muhasebeyi sürdürülebilir gelişme içerisinde bu kadar önemli yapan iki faktör; işletmelerin üretim ve tüketim seviyesi ile her bir üretim ve tüketime çevre üzerindeki etkisidir. Bu etkinin azaltılması gerekmektedir. Dolayısı ile bu etkinin ölçülmesine, doğal kaynakların maliyeti ve fiyatlarının belirlenmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Muhasebe bu etkinin ölçülmesinde, işletmenin çevresel yönetiminin sağlanmasında bir araçtır. Çünkü muhasebe bilgisi yönetim faaliyetlerinin planlanmasını etkilemektedir.⁶⁰ Ancak işletmelerin çevresel ve sosyal faaliyetleri ile ilgili ortaya çıkan sorunların çözümünde mevcut yapının yetersiz kalması nedeniyle bir takım farklılıklara ihtiyaç duyulmuştur.

Sürdürülebilir gelişme ile birlikte çevresel muhasebe, çevresel yönetim muhasebesi, yaşam döngüsü maliyet muhasebesi, üç kâr hanesi muhasebesi, doğal sermaye stokunun muhasebesi gibi kavramlar geliştirilmiştir. Bununla birlikte sürdürülebilirlik raporları hazırlanmaya başlanmıştır. Ancak görülmektedir ki işletmelerde, sürdürülebilirliğin ölçülmesi ve sonuçların raporlanması konusunda tekdüzellik bulunmamaktadır. Bu nedenle muhasebeden beklenen, işletmelerin sosyal ve çevresel performanslarını gösterebilecekleri standart bir rapor oluşturmaları ve işletmenin özellikle sosyal ve çevresel performansları ile ilgili olarak şeffaflığı artırmalarıdır.

⁵⁸ Asaf Murat Altuğ, age, s. 276.

⁵⁹ Collins C. Ngwakwe, "Rethinking The Accounting Stance on Sustainable Development",2010. s.6

⁶⁰ Collins C. Ngwakwe, age. s.10

KAYNAKÇA

Accounting for Sustainability , A Report From the Accounting for Sustainability Group Convened by HRH The Prince of Wales, 2006.

Anouk Van Heeren, **Management Accounting for Sustainable Development**, Institute for Environmental Management, Work Paper.

Asaf Murat Altuğ, “Çevre Kalitesi ve Çevre Muhasebesi”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Yıl: 2008, Cilt: XXIV, Sayı 1.

Collins C. Ngwakwe, “Rethinking The Accounting Stance on Sustainable Development”,2010.

Durmuş Acar, **Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları**, Asil Yayınları, Isparta, 2005.

Halil Emre Akbaş, “Çevresel Yönetim Muhasebesi: Özellikleri, Unsurları ve Kullanım Alanları”, **Muhasebe Bilin Dünyası Dergisi**, Cilt/Volume:13, Sayı: 3, Eylül, 2011.

Mert Topoyan, “Yeniden Üretim Sistemleri İçin Sürdürülebilir Ürün Tasarımlarının Oluşturulması”, **VI. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sempozyumu**, 25-27 Kasım, Konya.

Mustafa Gerşil, Aydın Gerşil, Mert Soysal, “Ürün Tasarımı ve Çevresel Yönetim Muhasebesi”, **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl:2009, Cilt: 7, Sayı:2.

Nuray Tokgöz, Saime Önce, “Şirket Sürdürülebilirliği: Geleneksel Yönetim Anlayışına Alternatif”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: X, Sayı:I, 2009.

Oana Raluca Ivan, “Sustainability Accounting Basis: A Conceptual Framework” **Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica**, 11(1), 2009.

Stefan Schatigger, Martin Bennett, Roger Burritt, **Sustainability Accounting and Reporting: Development, Linkages and Reflection**, 2006.

Sustainability Reporting Guidelines, [www.globalreporting.org/.../G3_GuidelinesTURKISHFINAL278201\(09.11.2011\)](http://www.globalreporting.org/.../G3_GuidelinesTURKISHFINAL278201(09.11.2011)).

Süleyman Yükçü, **Maliyet Muhasebesi**, İzmir, 2007.

Volkan Demir, “Yönetim Muhasebesindeki Değişim ve Değişimi Etkileyen Faktörler”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:8, Sayı:26, Ekim 2008.

A.Banu Başar, Mehmet Başar, “Sosyal Sorumluluk Raporlaması ve Türkiye’deki Durumu”, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2006/2.

Alessia Damato, Sybil Henderson, Sue Florence, “Corporate Social Responsibility and Sustainable Business”, <http://www.ccl.org/leadership/pdf/research/CorporateSocialResponsibility.pdf> (20.10.2011).

Asaf Murat Altuğ, “Çevre Kalitesi ve Çevre Muhasebesi”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Yıl: 2008, Cilt: XXIV, Sayı 1.

Begüm Tatarı, Şirketlerin Toplumla İlişkisinde Yükselen Değer: Kurumsal sosyal Sorumluluk, İzmir Ticaret Odası, Aralık 2003.

Coşkun Can Aktan, Kurumsal Yönetim, <http://www.sobiadacademy.net/sobem/e-yonetim/kurumsal-yonetim/aktan-kurumsal.pdf> (06.12.2011).

Deegan, C., Newson, M., “Environmental Performance Evaluation and Reporting for Private and Public Organizations”, **Sydney: Environmental Protection Authority**, 1996.

Durmuş Acar, Nilüfer Tetik, **Genel Muhasebe**, Detay Yayıncılık, 9. Baskı, Ankara, 2010.

Edward Freeman, Strategic Management: A Stakeholder Approach, Cambridge University Press, 2010.

Fatih Güner, “Bir Stratejik Yönetim Modeli Olarak Balanced ScoreCard”, **Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 10/1, 2008.

Fatmanur Ertuğrul, “Paydaş Teorisi ve İşletmenin Paydaşları ile İlişkilerinin Yönetimi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 31, Temmuz-Aralık 2008.

Geoff Lamberton, **Accounting Forum**,(29), 2005

Gray Robb “ Reporting For Sustainable Development: Accounting for Sustainability in 2000 AD”, **Environmental Values**, 1994.

Güler Aras, “Kurumsal Sosyal Sorumluluk: Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Yansımaları”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı:20, 2007.

http://www.imkb.gov.tr/datum/surdurulebilirlik/SURDURULEBILIRLIK_OZET_BILGILER.pdf.

İnan Özalp, Zümrit Tonus Ve Muammer Sarıkaya, “İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Algılamaları Üzerine Bir Araştırma”, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 8, Sayı 1, 2008.

M. de Souza Riberio, L. N. De Carvalho, **The Accounting Information As a Support to Sustainable Development**, [http:// www.witpress.com](http://www.witpress.com). (21.11.2011).

Mathews M R, **Socially Responsible Accounting**, Chapman&Hall, London, 1993.

Mehdi Moradzadehfard, Mohammad Moshashaei, “The Accountant’s Role In Organizations’ Sustainability”, **European Journal of Scientific Research**, Vol:59, No:3, 2011.

Mert Topoyan, “Yeniden Üretim Sistemleri İçin Sürdürülebilir Ürün Tasarımlarının Oluşturulması”, **VI. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sempozyumu**, 25-27 Kasım, Konya.

Muammer Sarıkaya, “Kurumsal Sosyal Sorumluluk”, Yönetim Yaklaşımlarıyla Kurumsal Sürdürülebilirlik, Ed: Senem Besler, Beta, İstanbul, 2009.

Muammer Sarıkaya, F.Zişan Kara, “Sürdürülebilir Kalkınmada İşletmelerin Rolü: Kurumsal Vatandaşlık”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl:2007, Cilt:14, Sayı:2, Manisa.

Murat Çetin, “Doğal Sermaye ve Sürdürülebilir Kalkınma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Yıl: 2005, Cilt: 10, Sayı:1.

Murat Ertuğrul, Muammer Sarıkaya, Aytül Ayşe Özdemir, Metin Kılıç, Sinan Yılmaz, **Yönetim Yaklaşımıyla Kurumsal Sürdürülebilirlik**, Beta Yayınları, İstanbul, 2009.

Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitapevi, 12.Baskı, Ankara, 2005.

Russell S., Haign N. And Griffiths A., “Understanding Corporate Sustainability”, **Corporate Governance and Sustainability**, 2007.

Selami Yıldız, Yalçın Karagöz, Muammer Karagöz, “Performans Değerlendirme ve Süreç Yönetim Aracı Balanced ScoreCard’ın Kartın Boyutlarına Katılım Düzeyi: Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi İşletmelerinde Bir Araştırma”, **Ankara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 24, Sayı: 3, 2010.

Senem Besler, Muammer Sarıkaya, “Kurumsal İtibarı Yaratmada Kurumsal Paydaş Yönetimi ve Medya ile İlişkilerin Önemi”, 2008 Muhan Soysal İşletmecilik Konferansı: İşletmecilikte Yeni Gelişmeler ve Fırsatlar, ODTÜ Kuzey Kıbrıs Kampüsü, 2008.

Stefan Schatigger, Martin Bennett, Roger Burritt, **Sustainability Accounting and Reporting: Development, Linkages and Reflection**, 2006.

Sustainability accounting, www.cocstructingexcellence.org.uk (10.11.2011).

Tunç Köse, “İşletmelerde Stratejik Maliyet Yönetim Tekniği”, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası Yayın Organı **Mali Çözüm Dergisi**, 13(63), Nisan-Mayıs-Haziran, 2003.

Türkiye’de Sosyal Sorumluluk Değerlendirme Raporu, Mart 2008, Ankara, www.unglobalcodocs/.../CSR_Report_in_Turkish.pdf (09.10.2011).

United Nations Development Programme (UNDP), “Glossary of Key Terms”, Governance for Sustainable Human Development

