

Kurumsal Sürdürülebilirlik İle İlgili Raporlama Çerçevesi Ve Sürdürülebilir Raporlamada Muhasebenin Rolü

Prof. Dr. Metin SABAN

Bartın Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü
metinsaban@bartin.edu.tr

Hilal KÜÇÜKER

Bartın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Öğrencisi
hlcukucer@gmail.com

Öğr. Gör. Metehan KÜÇÜKER

Bülent Ecevit Üniversitesi, Çaycuma MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü
Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Öğrencisi

metehankucuker@beun.edu.tr

Özet

İşletmelerin ekonomik, çevresel ve sosyal faaliyetlerinin sonucunda ortaya çıkan bilgilerin raporlanması sürdürülebilir raporlama olarak adlandırılmaktadır. Özellikle de son yıllarda işletmeler, gerek ekonomik, gerekse çevresel ve sosyal performanslarının sürdürülebilirlik düzeylerini izlemek ve rekabet avantajı elde etmek amacı ile sürdürülebilir raporlamayı tercih etmektedir. Çalışmada kurumsal sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin bazı yöntem ve yaklaşımlar hakkında bilgi verilmesi ve sürdürülebilir raporlamada muhasebenin rolünün ve öneminin belirtilmesi amaçlanmıştır. Sürdürülebilir raporlama çerçeveleri incelendiğinde, Küresel Raporlama Girişimi'nin (GRI) sürdürülebilir raporlama konusunda dünya genelinde en yaygın kabul edilen bir raporlama çerçevesi olduğu görülmektedir. Ayrıca bütün raporlama türlerinde ihtiyaç duyulan güvenilir ve tutarlı bilgilerin sağlanmasının ve denetlenmesinin sadece muhasebe fonksiyonu ile mümkün olacağı ve muhasebenin sürdürülebilir raporlama konusunda baş aktör olarak görev yaptığı ortaya çıkmıştır. Çünkü muhasebe, iş yaşamındaki en önemli ölçme araçlarından biridir, performansı ölçmek ve işletmenin ekonomik değerini verimli bir şekilde kullanmak muhasebe sistemi sayesinde mümkündür.

Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilirlik, Sürdürülebilir Raporlama, Muhasebe, Küresel Raporlama Girişimi

Kurumsal
Sürdürülebilir
lik İle İlgili
Raporlama
Çerçevesi Ve
Sürdürülebilir
Raporlamada
Muhasebenin
Rolü
101

Reporting Frameworks Related To Corporate Sustainability and the Role of Accounting in the Sustainable Reporting

Abstract

Reporting of information resulting from economic, environmental and social activities of business is called as sustainable reporting. Specially, in recent years, businesses have been preferring sustainable reporting with the aim of observing the sustainability levels of their economic, environmental and social performance and obtaining competitive advantage. In the study, it is aimed to give information about some methods and approaches related to corporate sustainability reporting and to indicate role and importance of accountancy in sustainable reporting. When Sustainable reporting frameworks are examined, it is clear that the Global Reporting Initiative (GRI) is the most widely accepted reporting framework around the world for sustainable reporting. It has also emerged that the provision and control of reliable and consistent information required in all types of reporting is only possible with the accounting function and that the accounting is the chief actor in sustainable reporting. Because accounting is one of the most basic measurement tools in business life and it is possible to measure the performance through the accounting system and to use the economic value of the business efficiently.

Keywords: Sustainability, Sustainable Reporting, Accounting, Global Reporting Initiative

I. GİRİŞ

Ekonomik kalkınma, sosyal kalkınma ve çevrenin korunması temalarını içerisinde barındıran bir kavram olan sürdürülebilirlik kavramı 19.yüzyıla damgasını vuran ve üzerinde en çok konuşulan kavramların başında gelmektedir (Kuşat, 2012, 228). Günümüzde de gerek yasal baskılardan kurtulmak gerekse rekabet avantajı sağlamak amacı ile işletmelerin sürdürülebilirlik kavramı üzerinde durmaya başlanmasıyla, hem ekonomik, hem sosyal hem de çevresel faaliyet sonuçlarının bütün paydaşlar ile paylaşma gereksinimi ortaya çıkmıştır. Bu gereksinim doğrultusunda sürdürülebilirlik raporlaması kapsamında çeşitli raporlama çerçeveleri düzenlenmiştir. Çalışmada, sürdürülebilirlik, sürdürülebilir kalkınma ve kurumsal sürdürülebilirlik konuları kavramsal çerçevede ele alınarak sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili bazı raporlama çerçevelerine değinilmiş ve sürdürülebilirlik raporlamasında muhasebenin rolü açıklanmaya çalışılmıştır.

II. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Çalışmanın bu bölümünde sürdürülebilirlik, sürdürülebilir kalkınma ve kurumsal sürdürülebilirlik kavramları açıklanacak ayrıca sürdürülebilir raporlama çerçeveleri ele alınarak muhasebenin sürdürülebilir raporlamadaki işlevleri ve önemi anlatılmaya çalışılacaktır.

2.1. Sürdürülebilirlik, Sürdürülebilir Kalkınma

İngilizce “sustainability” sözcüğünün karşılığı olarak kullanılan sürdürülebilirlik sözcüğünün ifade ettiği anlam ise, daim olma, devamlı olma, süreklilik arz etme vb. durumlarla açıklanabilir. Sürdürülebilirlik, bu anlamlarının yanı sıra isteğe bağlı dışsal bir etkene bağımlılığı da ifade edebilir. Çünkü sürekli olma durumu herhangi bir iradeden bağımsız olarak da gerçekleşebilirken, sürdürülebilir olma, bütün koşullar uygun olsa bile, bir iradenin bu doğrultuda tercih kullanmasına bağlıdır. Bununla birlikte sürdürülebilirlik kavramının doğal kaynakların kullanımı, hava kirliliği, doğaya bırakılan atıklar, çevre, ekonomi, kalkınma gibi konularla ilişkili olarak kullanıldığında daha anlamlı olduğu da söylenebilir. (Akgül, 2010: 134-135).

Sürdürülebilir kalkınma kavramı ise son yıllarda sıklıkla karşılaşılan ve eğilim duyulan bir kavram olarak literatürdeki ve günlük hayattaki yerini almıştır. Ancak yelpazesi oldukça geniş olan bu kavramın üzerinde bu kadar durulmasına rağmen birçok kişi sürdürülebilir kalkınma kavramını tanımlayamamakta ya da yanlış tanımlamaktadır. Bununla birlikte Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu tarafından 1987 yılında yapılan tanım sürdürülebilir kalkınmanın kullanılan en yaygın tanımıdır. Bu tanıma göre sürdürülebilir kalkınma; “gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılayabilme yeteneğini ortadan kaldırmaksızın şimdiki neslin ihtiyaçlarının karşılanmasıdır”.

Bu tanımda dikkati çeken önemli üç husus vardır: bunlardan birincisi, ihtiyaçların yalnızca ekonomi ile sınırlı tutulmayıp daha kapsayıcı olarak ele alınmasıdır. İkincisi kuşaklar arası eşitliğin söz konusu olması, Tanım içinde açıkça değinilmemiş olsa da raporun genelinden çıkartılabilen üçüncü nokta ise, ülkeler arasında ve ülkelerin kendi içlerinde kuşak içi eşitliklerin söz konusu olmasıdır (Bozdoğan, 2005, 1015-1016).

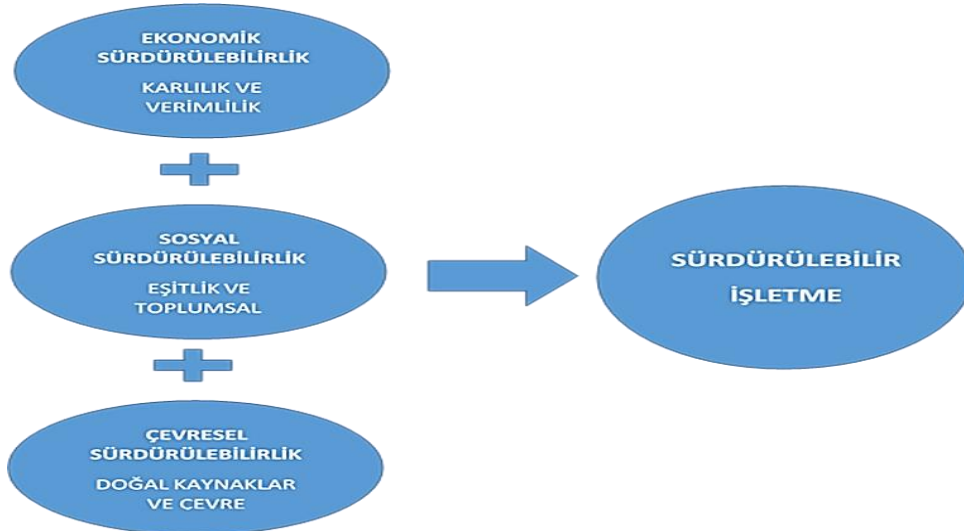
İnsan ihtiyaçlarının karşılama yeteneğinin devamlı kılınması şeklinde de tanımlanabilen sürdürülebilir kalkınma ticari işletmeler açısından düşünüldüğünde kurumsal sürdürülebilirlik kavramından söz edilebilir. Son yıllarda üzerinde oldukça durulan bir kavram olan kurumsal

sürdürülebilirlik, sürdürülebilir kalkınmanın bir bölümünü içermekte ve daha çok ticari işletmelerin devamlılığını ifade etmektedir.

2.2. Kurumsal Sürdürülebilirlik

Kurumsal sürdürülebilirlik, gelişme aşamasında olan yeni bir yönetim değeri olarak kabul edilebilir. Bu kavram, geleneksel büyüme ve kârı en yüksek noktaya çekme modeline bir alternatif olarak ortaya çıkmıştır (Wilson, 2003'e atfen Tokgöz ve Önce, 2009: 252). Kurumsal sürdürülebilirlik yönetimi, işletmelerin faaliyetlerini yerine getirirken yol açtıkları sosyal ve çevresel konulara şirketin stratejik ve kar odaklı cevap verme şekli olarak tanımlanabilir. Kurumsal sürdürülebilirlik, iki temel özelliği içinde barındırır. Birincisi, yeni bir iş yapma modeli önerir. İkincisi, şirketlerin sadece şu andaki kendi kazanımlarına değil, geleceğe yatırım yapmasını da gerektirir (Tokgöz ve Önce, 2009, 252).

Sürdürülebilirliğin bir anlamda toplumun yapılandırılması olduğu söylenebilir. Böylece ekonomik, sosyal ve çevresel amaçlar arasında uygun bir denge yaratılmaktadır. İşletmeler için de aynısı söylenebilir. Kurumsal sürdürülebilirlik için her işletmenin ekonomik, sosyal ve çevresel süreçlerde denge kurması ve en uygun düzeyde her üç boyutla ilgili çabalarında başarılı olması gerekmektedir. Aşağıdaki şekilde gösterildiği üzere işletmeler karlılık ve verimlilik açısından hedeflerine yönelik çaba harcarken doğal kaynaklar ve sosyal sorumluluk gibi alanları da dikkate almalıdır. Üç boyuttan iyi uygulamaları gerçekleştirdiği zaman sürdürülebilir işletme yolunda ilerleme kaydedilecektir (Torun ve Yılmaz, 2009, 49). Kurumsal sürdürülebilirlik boyutları şekil 1'de gösterilmiştir.



Şekil 1: Kurumsal Sürdürülebilirlik Boyutları ve Sürdürülebilir İşletme

III. SÜRDÜRÜLEBİLİR RAPORLAMA ÇERÇEVELERİ VE SÜRDÜRÜLEBİLİR RAPORLAMADA MUHASEBENİN ROLÜ

İşletmelerin sosyal ekonomik ya da çevresel sorumluluklarını yerine getirip getirilmediğine yönelik olarak ortaya çıkan bilgiyi paylaşma ihtiyacı, faaliyetlere ilişkin finansal bilgilerin yanında çevresel ve sosyal bilgilerin de raporlanması gerekliliğini doğurmuştur (Önce vd. 2015, 230). Bu gereklilik sonucu oluşan ve işletmelerin, hem ekonomik, hem sosyal hem de çevresel durumlarını artı ve eksi yönleriyle birlikte, doğrudan ya da dolaylı olarak ilişkide olduğu tüm kişilerle paylaştığı bir iletişim ya da bildirim aracı olarak tanımlanabilen sürdürülebilirlik raporlaması, literatürde “kurumsal sorumluluk raporlaması”, “kurumsal vatandaşlık raporlaması” ya da “üçlü rapor” olarak da adlandırılmaktadır (URL-1, 2016).

Sürdürülebilirlik raporlaması ile finansal raporlama arasında bilgi ihtiyacını giderme amaçlı olarak ortaya çıkmaları açısından bir benzerliğin söz konusu olduğunu söylemek mümkündür. Bununla birlikte sürdürülebilirlik raporları yalnızca bir bildirim aracı değil aynı zamanda finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkiyi de açıklamaktadır. Sürdürülebilirlik raporları hazırlayan işletmeler, sürdürülebilirlik konusunda gelecek hedeflerini oluşturmakta ve işletmenin olumlu ya da olumsuz taraflarını belirleyebilmektedirler. Bununla birlikte sürdürülebilir olma durumlarını raporlamak işletmelerin maddi olmayan değerlerini de sergilemesine olanak sağlayarak kurumsal imaj oluşturmakta ve müşteri sadakatini sağlamaktadır. Sürdürülebilirlik raporları işletmelere rakipleri ile kıyaslama olanağı da sağladıkları için oldukça önemli bir rol üstlenirler (Borsa İstanbul, 2014, 33).

Sürdürülebilirliğin raporlanmasının işletmelere sağladığı bazı önemli katkıları şu şekilde sıralamak mümkündür. (Herzig ve Schaltegger, 2006, 302):

- Yalnızca finansal değil, çevresel ve sosyal olarak değer yaratan ürün, hizmet ve faaliyetlerin belirlenmesi,
- Rakiplere karşı kıyaslama imkânı tanınması ve rekabet üstünlüğü sağlanması,
- Marka değerini ve işletme itibarını arttırması
- Kurumsal hesap verilebilirliğin artırılması
- İşletme içi kontrol sağlanması ve çalışanları olumlu yönde güdülemesi

Gerek Türkiye’de gerekse dünyada sürdürülebilirlik çalışmaları amacıyla kurulan bazı önemli kuruluşlar Tablo 1’de kuruluş yılları ve açıklamaları ile birlikte sunulmuştur.

**Tablo 1:
Sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili kuruluşlar**

Yıl	Kuruluş	Açıklama
1992	Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi	Ekonomik büyüme, çevre dengesi ve sosyal gelişim konularından yola çıkarak 3 ana faktör yoluyla sürdürülebilir kalkınma üzerine ortak taahhütlerini ortaya koyan uluslararası 209 şirketin koalisyonundan oluşmaktadır. 2004 yılında İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği (SKD Türkiye) kurulmuştur. Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi (WBCSD)’nin Türkiye’deki tek iş ortağı ve temsilcisidir.
1995	Avrupa Kurumsal Sosyal Sorumluluk Birliği	Kurumsal sosyal sorumluluk kavramının uluslararası standartlarda yaygınlaşmasını ve sosyal sorumluluk bilincini uluslararası alanda tanıtmayı amaçlayan dernek, bu kapsamda sürdürülebilir kalkınma, kurumsal yönetim ve kamu-özel sektör-sivil toplum ortaklıklarını temel alan bir yaklaşım ile gönüllülük esasını faaliyetlerini sürdürmektedir. 2005 yılında Türkiye Kurumsal Sosyal Sorumluluk Derneği kurulmuştur. 2008 yılından beri de CSR Europe’nin üyesidir.
2000	Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi	Sürekli rekabet içindeki iş dünyasına ortak bir kalkınma kültürü oluşturmak üzere evrensel ilkeler öneren yenilikçi bir kurumsal sorumluluk yaklaşımıdır. Vizyonu, “Sürdürülebilir ve kapsamlı küresel ekonomi” olan Global Compact’e taraf olmak tamamen gönüllülük esasına dayanmaktadır. Farklı millet, dil, kültür bağlamlarında benimsenmesi amacına hizmet eden ulusal ağlar, aynı zamanda şirketlerin bir araya gelerek sürdürülebilirlik konularında harekete geçmeleri için önemli bir platform oluşturmaktadır. 2002 yılında Global Compact Türkiye kurulmuştur.
2008	Karbon Saydamlık Projesi	İklim değişikliğinin etkilerini azaltmak ve doğal kaynakları korumak amacıyla iş dünyasının işleyiş şeklini değiştirmek üzere çalışır. 2010 yılında Carbon Disclosure Project (CDP) Türkiye kurulmuştur.
2010	Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi	Düzenleyici kurumlar, yatırımcılar, şirketler, standart belirleme otoriteleri, muhasebe uzmanları ve STK’lar tarafından kurulmuş küresel bir koalisyondür. Bu koalisyon, kurumsal raporlama sürecinin gelişiminde bir sonraki adımın değer yaratma hakkında iletişim kurmak olduğu görüşüne sahiptir.
2011	Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu	Borsaya kayıtlı Amerikan şirketleri tarafından önemli sürdürülebilirlik hususlarının yatırımcılar ve kamu yararına açıklanmasında kullanılmak üzere sürdürülebilirlik muhasebesi standartları oluşturan ve kar amacı gütmeyen bağımsız bir kuruluştür.

Kaynak: Önce vd. 2015, 238-239.

Çalışmanın bu bölümünde sürdürülebilir raporlamada kullanılan raporlama çerçevelerine yer verilecektir.

3.1. Küresel Raporlama Girişimi (GRI)

Küresel Raporlama Girişimi (GRI) sürdürülebilirlik raporlaması rehberleri geliştirerek sürdürülebilir küresel bir ekonomi için çalışan enternasyonal bir organizasyondur (URL-2, 2016). GRI çerçevesinde, işletmelerin gerek ekonomik, gerekse çevresel ve sosyal performanslarını ölçmeleri ve raporlamaları için gereken göstergeler yer almaktadır. GRI uygulaması seneler itibari ile güncellenmiş ve yeni sürümleri ortaya çıkmıştır. 1997 yılında oluşturulan bu girişimin ilk kılavuzu 2000 yılında yayınlanmış ve 2013 yılında ise son haliyle yayınlanmıştır. Bu süreç ise aşağıdaki şekilde gösterildiği gibidir (Önce vd. 2015, 238).



Şekil 2: Küresel Raporlama Girişimi Tarihsel Süreci

Küresel Raporlama Girişimi (GRI)'nin raporlama rehberinin ilki 2000 yılında G1 ismi ile yayınlanmıştır. Bir yıl sonra Johannesburg'da düzenlenen "Sürdürülebilir Gelişme Konferansı'nda" ise raporlama ilkelerinin güncellenmesi kararı alınarak G2 ismi ile yeni bir rehber yayınlanmıştır. 2006 yılına gelindiğinde ise çeşitli ülkelerden akademisyenler, sanayi temsilcileri, bazı sivil toplum kuruluşları yöneticileri ve hükümet temsilcilerinden oluşan üç bini aşkın üyenin birlikte çalışması sonucu G3 adlı rehberi yayınlanmıştır. Bu rehberde, raporlanması gereken temel bölümlerin işletmelerin ekonomik, sosyal ve çevresel performanslarından oluştuğu belirtilmiştir. 2011 yılında ise G3.1 isimli rehber yayınlanmıştır. Bu rehber ise G3'ün cinsiyet, insan hakları ve toplum konuları ile genişletilmiş ve güncellenmiş hali olarak yayınlanmıştır. 2013 yılı haziran ayında ise en güncel rehber olan G4 yayınlanmış ve bu rehberin 2015 yılı itibariyle uygulanmasına karar verilmiştir (Aksoy, 2013, 38).

GRI çerçevesini kullanarak geliştirilen sürdürülebilirlik raporları, işletmelerin taahhütleri, stratejileri ve yönetim uygulamaları kapsamında ortaya çıkan neticeleri kapsar. Raporlar, aynı zamanda şu amaçlar için kullanılır (GRI G3 Global Reporting Initiative Turkish Guideline);

- Sürdürülebilirlik performansının yasalar, kurallar, yönetmelikler, performans standartları ve gönüllü diğer girişimlerle kıyaslanması ve değerlendirilmesi,

Kurumsal Sürdürülebilirlik İle İlgili Raporlama Çerçevesi Ve Sürdürülebilir Raporlamada Muhasebenin Rolü

108

- İşletmenin (kurumun) sürdürülebilir kalkınma beklentilerini nasıl etkilediğinin ve onlardan nasıl etkilendiğinin gösterilmesi,
- Performansın, işletme (kurum) içinde ya da farklı kurumlarla zaman içinde kıyaslanması.

GRI G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzunda yer alan kategori ve unsurlar aşağıdaki Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2:
Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzunda Yer Alan Kategori ve Unsurlar

Kategori	Ekonomik	Çevresel		
Unsurlar ^{II}	<ul style="list-style-type: none">• Ekonomik Performans• Piyasa Varlığı• Dolaylı Ekonomik Etkiler• Satın Alma Uygulamaları	<ul style="list-style-type: none">• Malzemeler• Enerji• Su• Biyolojik Çeşitlilik• Emisyonlar• Atık Sular ve Atıklar• Ürün ve Hizmetler• Uyum• Nakliye• Genel• Tedarikçinin Çevresel Bakımdan Değerlendirilmesi• Çevresel Şikayet Mekanizmaları		
Kategori	Sosyal			
Alt Kategoriler	İşgücü Uygulamaları ve İnsana Yaraşır İş	İnsan Hakları	Toplum	Ürün Sorumluluğu
Unsurlar ^{II}	<ul style="list-style-type: none">• İstihdam• İşgücü/Yönetim İlişkileri• İş Sağlığı ve Güvenliği• Eğitim ve Öğretim• Çeşitlilik ve Fırsat Eşitliği• Kadın ve Erkekler için Eşit Ücret• Tedarikçinin İşgücü Uygulamaları Bakımından Değerlendirilmesi• İşgücü Uygulamaları Şikayet Mekanizmaları	<ul style="list-style-type: none">• Yatırım• Ayrımcılığın Önlenmesi• Örgütlenme ve Toplu Sözleşme Hakkı• Çocuk İşçiler• Zorla veya Cebren Çalıştırma• Güvenlik Uygulamaları• Yerli Halkların Hakları• Değerlendirme• Tedarikçilerin İnsan Hakları Bakımından Değerlendirilmesi• İnsan Hakları Şikayet Mekanizmaları	<ul style="list-style-type: none">• Yerel Toplular• Yolsuzlukla Mücadele• Kamu Politikası• Rekabete Aykırı Davranış• Uyum• Tedarikçinin Toplum Üzerindeki Etkiler Bakımından Değerlendirilmesi• Toplum Üzerindeki Etkilere İlişkin Şikayet Mekanizmaları	<ul style="list-style-type: none">• Müşteri Sağlığı ve Güvenliği• Ürün ve Hizmet Etiketlemesi• Pazarlama İletişimi• Müşteri Gizliliği• Uyum

Kaynak: GRI G4 Sürdürülebilirlik Raporlama Kılavuzu

Küresel Raporlama Girişimi (GRI) G4 Raporlama Kılavuzu'nda raporlama ilkeleri "Rapor İçeriğinin Belirlenmesine İlişkin İlkeler" ve "Rapor Niteliğinin Belirlenmesine İlişkin İlkeler" olmak üzere iki bölümde incelenmektedir. Bu ilkeler Tablo 3'de gösterilmiştir.

Tablo 3:
GRI G4 Raporlama İlkeleri

Rapor İçeriğinin Belirlenmesine İlişkin İlkeler	Rapor Niteliğinin Belirlenmesine İlişkin İlkeler
<ul style="list-style-type: none">✓ Paydaş Kapsayıcılığı✓ Sürdürülebilirlik Bağlamı✓ Önceliklendirme✓ Eksiksizlik	<ul style="list-style-type: none">✓ Denge✓ Karşılaştırılabilirlik✓ Doğruluk✓ Zamansal Tutarlılık✓ Netlik✓ Güvenilirlik

Kaynak: GRI G4 Sürdürülebilirlik Raporlama Kılavuzu

Küresel Raporlama Girişimi (GRI) bütünleşik sorumluluk raporlaması konusunda dünya çapında en yaygın olarak kabul görmüş olan inisiyatiftir. 2015 yılı itibarıyla, dünya genelinde 7547 kuruluş, toplam 24405 adet sürdürülebilirlik raporu yayınlamıştır. Bu raporların yaklaşık %70'i (18.743'ü) ise Küresel Raporlama Girişimi (GRI) raporudur. Türkiye'de de durum benzerdir. 2005-2014 yılları arasında 72 kuruluşun yayınladığı 181 adet raporun 130 tanesi GRI raporlama rehberi doğrultusunda hazırlanmıştır. Bu verilerden de anlaşılacağı üzere sürdürülebilirlik raporu hazırlayan işletmelerin büyük bir bölümü rapor türü olarak GRI'yi seçmektedir. Bu durumun nedeni ise GRI rapor uygulamasının gerek uluslararası büyük işletmelerin gerekse ulusal boyuttaki küçük ve orta ölçekteki işletmelerin uygulayabileceği bir rapor türü olmasıdır. Bunun yanı sıra GRI raporu hazırlama rehberinin farklı dillere çevrilmiş olması, yatırımcı, devlet ve diğer paydaşlarca kabul edilmiş olması ve diğer raporlama uygulamalarına göre daha kolay ve kullanışlı olması gibi durumlar GRI raporlama türünün tercih edilmesinin diğer nedenlerini oluşturmaktadır (Önce vd. 2015, 251).

3.2. AA1000APS Hesap Verebilirlik Prensipleri Standardı (Account Ability Principles Standard)

AA1000APS, dünya genelinde kabul görmüş raporlama ilkeleri meydana getirmeyi ve bu ilkeler doğrultusunda uluslararası işletmelerin sürdürülebilirliğinin değerlendirilmesini amaçlamaktadır (URL-3, 2016). 1999 yılında oluşturulan AA1000APS Hesap Verebilirlik Prensipleri Standardı, işletmelerin hem sosyal açıdan hem de ahlaki açıdan hesap

verebilirlikleri hususundaki raporlama ilkelerinden oluşur. Planlamadan başlayıp denetimle sona eren tüm süreç kapsamında işletmelerin tüm paydaşlar ile iletişim sağlaması gerektiğini açıkça dile getiren ve bunun için geliştirilen önemli standartlardan birisidir (Önce vd. 2015, 237).

3.3. Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi (UN Global Compact - UNGC)

Topluma, pazara ve insanlara yarar sağlayan sürdürülebilir kapsamlı bir küresel ekonomi yaratmayı vizyon edinmiştir. 2000 yılında başlatılan Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi (UNGC) Bu vizyonun gerçekleşmesi için insan hakları, çalışma standartları, çevre ve yolsuzlukla mücadele ve stratejik önlem alma gibi konularda işletmelere destek vermeyi amaçlamaktadır ve bu konular kapsamındaki ilkeleri içermektedir (URL-4, 2016).

3.4. OECD Çokuluslu İşletmeler Rehberi (OECD MNE Guidelines)

Bu raporlama rehberi, çokuluslu işletmeler için “sorumlu iş” bağlamında oluşturulmuş tavsiyeleri içermektedir. Bu tavsiyeler OECD ülkeleri tarafından oluşturulmuştur. OECD Çokuluslu İşletmeler Rehberi iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde sorumlu iş prensipleri, genel çerçeve, raporlama, insan hakları, çevre, tüketici hakları, bilim ve teknoloji başlıkları çerçevesinde genel politikalar ve uygulamalar anlatılmıştır. İkinci bölümde ise ilk bölümde anlatılan politikaların yorumlanmasına yer verilmiştir (Aksoy 2013, 44).

3.5. IFC Performans Standartları (IFC Performance Standards)

Bu standartlar işletmelerin sosyal ve çevresel boyuttaki değerlendirme sürecindeki risklerin yönetilmesine ilişkin olarak hazırlanmıştır. İlk olarak 2006 yılında oluşturulan bu standartların son versiyonu 1 Ocak 2012 yılında yayımlanmıştır. Bu rehberde sekiz adet sosyal ve çevresel performans standardı belirlenmiştir bu standartlar (IFC Performance Standards on Environmental and Social Sustainability, 2012, 2);

- Ölçme ve Çevre Yönetimi,
- İşgücü ve Çalışma Koşulları,
- Kaynak Verimliliği ve Kirliliğin Önlenmesi,
- Toplum Sağlığı, Güvenliği,
- Arazi Edinimi ve Zorunlu Yeniden Yerleşim,
- Biyolojik Çeşitliliğin ve Sürdürülebilir Doğal Kaynakların Yönetimi,

- Yerli Halklar,
- Kültürel Miras

3.6. Karbon Saydamlık Projesi (Carbon Disclosure Project - CDP)

Dünya genelinde son yıllarda yaygın denilebilecek bir oranda kullanılan raporlama çerçevelerinden biri de Karbon Saydamlık Projesi (CDP)'dir. CDP Raporlaması, İklim değişikliği, su kullanımı, ormanlara verilen zarar, tedarik zincirlerinin çevresel riskleri konuları üzerinde oluşturulmuştur. Karbon Saydamlık Projesi, işletmelerin çevresel performansını ölçmesi, yönetmesi ve paylaşabilmesini sağlayan küresel bir raporlama sistemidir (Borsa İstanbul, 2014, 36).

3.7. Entegre Raporlama (Integrated Reporting - IR)

Entegre raporlama en genel anlamı ile işletmelerin, yönetim ve finansal performansı ile ekonomik, çevresel ve sosyal faktörler arasındaki bağlantıyı birlikte kapsayan raporlama türü olarak tanımlanabilir. Entegre raporlama ile sunulan bilgiler işletmelerin sürdürülebilirliğiyle ilgili karar almasında önemli rol oynar. Bununla birlikte entegre raporlama, bilgi kullanıcılarına karar verme süreçlerinde yardımcı olur. Bu sebeple "Uluslararası Entegre Raporlama Komisyonu" öz, belirgin ve kapsamlı entegre raporlama çerçevesinin geliştirilmesini amaçlamaktadır (Karğın vd. 2013, 27).

3.8. ISO 26000 Sosyal Sorumluluk Rehberi Standardı (ISO 26000 Social Responsibility):

2010 yılının kasım ayında yayınlanan ISO 26000 "ISO 14001" ve "ISO 9001" gibi sertifikasyona bağlı bir standart değildir. ISO 26000 Sosyal Sorumluluk Rehberi Standardı, özellikle sürdürülebilirlik ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmek isteyen tüm işletme ya da kurumlara yol gösteren rehber ilkeleri kapsamaktadır. ISO 26000 hükümetler, sivil toplum kuruluşları, sanayi ve tüketici grupları ve emek örgütleri temsilcileri gibi pek çok farklı paydaşlar arasındaki görüşmelerin ardından 2010 yılında uygulamaya koyulmuştur (URL-5, 2016).

3.9. Sürdürülebilir Raporlamada Muhasebenin Yeri ve Önemi

Sürdürülebilirlik kavramı ile işletme faaliyetlerinin sosyal, ekonomik ve de çevre ile ilgili olan sonuçlarının bütünleşik olarak raporlanması gerektiği tezini gündeme gelmektedir. Bu yönüyle sürdürülebilirlik anlayışının, raporlama ve ilgili kişiler için bilgileri üretme görevini üstlenen muhasebe için yeni bir uygulama ve uğraş alanı olduğunu söylemek mümkündür (Özsözügün Çalışkan, 2012, 133).

Kurumsal Sürdürülebilir lik İle İlgili Raporlama Çerçeveleri Ve Sürdürülebilir Raporlamada Muhasebenin Rolü

112

Güvenilir, doğru ve tutarlı bilgilerin sağlanması, açık net ve anlaşılır bir şekilde bilgi kullanıcılarına ve işletmenin diğer tüm paydaşlarına sunulması ancak ve ancak muhasebe işlevi ile mümkündür. Bilhassa sürdürülebilir raporlamaya özgü uluslararası ölçekte kabul görmüş, özel yasal veya örgütsel bir çerçeve olmadığından sosyal, ekonomik ve çevresel boyutlarla ilgili verilerin elde edilmesinde bazı zorluklarla karşılaşmaktadır. Bu sebeple finansal ve finansal olmayan bilgilerin doğru bir şekilde ölçülebilmesi ve doğruluğunun güvence altına alınarak raporlar yansıtılmasında muhasebe fonksiyonunun önemi daha da artmaktadır (Jones, 2010'a atfen Aksoy, 2013, 48).

Günümüzde birçok işletme bazen yasal baskılardan bezen de rekabet ortamında ayakta kalabilmek için bir takım taahhütlerde bulunurlar. Bu taahhütlerin yerine getirilmesi ve işletmenin sürdürülebilirlik performansının belirlenmesi sürecinde muhasebe fonksiyonuna önemli görevler düşmektedir. Zira muhasebe, iş hayatındaki en temel ölçüm araçlarından biridir ve muhasebe sistemi sayesinde performansın ölçülüp algılanması ve işletmenin iktisadi değerlerinin verimli bir şekilde kullanılması ve yönetilmesi mümkün olur. Bütün bu nedenlerden dolayı muhasebe fonksiyonunun bir başka ifade ile muhasebe meslek mensupları ve akademisyenlerinin sürdürülebilirlik konusuna eğilmeleri gerekmektedir çünkü sürdürülebilirlik anlayışının özellikle de şu konularda muhasebenin yardımına ihtiyacı vardır (Özsözügün Çalışkan, 2012, 140-141);

- İşletmelerin sürdürülebilirlik konumlarının tespiti,
- İşletmelerin sürdürülebilirlik hedeflerinin tespiti ve işletme altyapısının bu hedeflere yönelik olarak yapılandırılması,
- Sürdürülebilir raporlanma ve denetim,
- Sürdürülebilirlik eğitimleri.

Muhasebe fonksiyonu, işletmelerin hem sürdürülebilirlik raporlarına yönelik bilgilerin üretilmesi ya da tespit edilmesi sürecinde hem de denetim işlevi sayesinde bu bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması sürecinde sürdürülebilir raporlama açısından oldukça önemli roller üstlenir. Bununla birlikte sürdürülebilirlik işlem veya aşamalarının da yönetime raporlanması sürecinde etken olan muhasebenin bu yönüyle de kurumsal sürdürülebilirliğe fayda sağladığı söylenebilir.

Sürdürülebilirliğin multidisipliner bir anlayış olduğu ve muhasebe sistemi aracılığı ile sürdürülebilirliğe ya da sürdürülebilir raporlamaya yönelik bilginin üretilmesini söylemek mümkündür. Bununla birlikte gerek muhasebe meslek mensupları, gerekse muhasebe finansman

akademisyenlerinin özellikle de raporlamaya güvenin sağlanması açısından yeni ve daha iyi sürdürülebilirlik yönetimi uygulamaları geliştirmeye destek olması gerekliliği de dile getirilebilir (Özsözgün Çalışkan, 2012: 156).

IV. SONUÇ VE ÖNERİLER

Son yıllarda gerek yasal baskılar sebebi ile gerekse rekabet ortamında ayakta kalmak amacı ile kurumsal sürdürülebilirlik raporları hazırlayarak faaliyetlerinin ekonomik, çevresel ve sosyal boyutlarını açıklamayı tercih eden kuruluş sayısı artmaktadır. Bu durum ise sürdürülebilirliğin raporlanması ile ilgili bir takım yöntem, yaklaşım ve çerçevelerin ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır. Bu çerçevelerden biri olan ve her ölçekteki işletmelerin kullanabildiği, tüm işletme paydaşlarınca kabul edilen ve daha kullanışlı ve kolay uygulanabilir olma özelliklerine sahip Küresel Raporlama Girişimi'nin (GRI) sürdürülebilirlik raporlaması konusunda dünya genelinde en yaygın olarak kabul görmüş bir raporlama çerçevesi olduğunu söylemek mümkündür. Bu yaygın kabul görüşün en önemli nedeni ise GRI raporlama çerçevesinin muhasebe organizasyonu ile entegrasyonudur. Esasen hangi raporlama çerçevesi tercih edilirse edilsin raporlama için ihtiyaç duyulan güvenilir ve tutarlı bilgilerin, açık ve anlaşılır bir şekilde bilgi kullanıcılarına ve işletmenin diğer tüm paydaşlarına sunulması ancak ve ancak muhasebe ile mümkündür. Zira muhasebe en etkin ölçüm aracı, bilgi aracı ve kontrol aracıdır. Sürdürülebilirlik hedef ve amaçlarının belirlenmesi ve işletmelerin özellikle de finansal durumunun bu amaç ve hedeflere yönelik olarak yapılandırılması da muhasebe organizasyonu ile mümkün olacaktır. Muhasebenin kaydetme ile yorumlama işlevleri arasında geçen süreçteki dinamizmi sürdürülebilir raporlamada da kendini göstermekte ve bilgilerin paydaşlara ulaşması aşamasında oldukça etkin bir rol oynamaktadır. Çünkü muhasebe fonksiyonu sadece güvenilir bilgi ihtiyacını karşılamada değil aynı zamanda bu bilgilerin denetimi ve paydaşlara raporlanması sürecinde de önemli görevler üstlenir. Bununla birlikte sürdürülebilir raporlamanın muhasebe organizasyonu ile entegrasyonunun sağlanması işletmelerin sürdürülebilirliklerini ve dolayısıyla katma değerlerini arttırarak sürdürülebilir işletme imajını oluşturur ve böylelikle rekabet avantajı da yaratır.

Çalışmada kurumsal sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin olarak düzenlenen bazı raporlama çerçevelerine değinilerek muhasebe fonksiyonunun sürdürülebilirlik raporlamasındaki rolü ve önemi açıklanmaya çalışılmıştır. Bundan sonra yapılacak çalışmalar için sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili farklı raporlama çerçevelerinin incelenmesi ve muhasebe fonksiyonunun baş aktör olarak görev alacağı yeni ve daha iyi bir raporlama çerçevesi oluşturulması ile ilgili önerilerin

**Kurumsal
Sürdürülebilir
lik İle İlgili
Raporlama
Çerçevesi Ve
Sürdürülebilir
Raporlamada
Muhasebenin
Rolü**

114

sunulması faydalı olacaktır. Ayrıca özellikle çevresel ve sosyal maliyetlerin ölçümüne ilişkin ortaya çıkacak sorunlara çözüm önerilerinin geliştirilmesi de oldukça gerekli olacaktır.

KAYNAKÇA

- Akgül, U. (2010). Sürdürülebilir Kalkınma: Uygulamalı Antropolojinin Eylem Alanı, *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih Coğrafya Fakültesi Antropoloji Dergisi*, 24: 133-164.
- Aksoy, Ç. (2013). Sürdürülebilirlik Performansının Değerlendirilmesine Yönelik Ölçek Önerisi ve Türkiye'deki İşletmelerde Uygulaması, Yayınlanmamış Doktora Tezi: T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Borsa İstanbul (2014). Şirketler İçin Sürdürülebilirlik Rehberi, <http://www.borsaistanbul.com/data/kilavuzlar/surdurulebilirlik-rehberi.pdf> (01.12.2015)
- Bozdoğan, R. (2005) Sürdürülebilir Gelişme Düşüncesinin Tarihsel Arka Planı *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, 50: 1011 – 1028.
- GRI, Global Reporting Initiative Guideline G3 Sürdürülebilirlik Raporlaması İlkeleri, <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Turkish-G3ReportingGuidelines.pdf> (24.02.2016)
- GRI, Global Reporting Initiative Guideline G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzu "Raporlama İlkeleri ve Bildirimler" <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Turkish-G4-Part-One.pdf> (12.02.2016).
- Herzig, C. and Schaltegger, S. (2006). Reporting External Accounting Frameworks and Benchmarking: Corporate Sustainability Reporting. An Overview. Sustainability Accounting and Reporting. (Ed: S. Schaltegger, M. Bennet and R. Burrit). Netherlands, Dordrecht: Springer, s.301-324. https://books.google.com.tr/books?id=At9LjvaPY2UC&printsec=frontcover&hl=tr&sourcegbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false (10.01.2016).
- IFC Performance Standards on Environmental and Social Sustainability, (2012), http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/c8f524004a73daeca09afdf998895a12/IFC_Performance_Standards.pdf?MOD=AJPERES (21.01.2016).
- Jones, M. J. (2010) Accounting For The Environment: Towards A Theoretical Perspective For Environmental Accounting And Reporting, *Accounting Forum*, 34(2): 128 - 129.
- Karğın, S. Aracı, H. Aktaş, H. (2013), Entegre Raporlama: Yeni Bir Raporlama Perspektifi, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6(1): 27-46.
- Kuşat, N. (2012). Sürdürülebilir İşletmeler İçin Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İçsel Unsurları, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*. XIV(II): 227-242.

- 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.
- Özsözgün Çalışkan A. (2012). İşletmelerde Sürdürülebilirlik ve Muhasebe Mesleği İlişkisi *Mali Çözüm Dergisi* (112), 133-160.
- Tokgöz, N. Önce, S. (2009). Şirket Sürdürülebilirliği: Geleneksel Yönetim Anlayışına Alternatif, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, XI(I): 249-275.
- Torum, O. Yılmaz, A. (2009). Havacılıkta Sürdürülebilirlik Yönetimi: Türkiye'deki Hava Limanları İçin Sürdürülebilirlik Uygulamaları Araştırması, *Havacılık ve Uzay Teknolojileri Dergisi*, 4(2): 47-58.
- URL-1 (2016). <http://www.sercomconsulting.com/srh.html> (23.03.2016).
- URL-2 (2016), <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/Pages/default.aspx> (20.02.2016)
- URL-3, (2016), <http://www.accountability.org/images/content/0/7/074/AA1000APS%202008.pdf> (10.03.2016)
- URL-4 (2016). <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc/mission> (01.03.2016).
- URL-5 (2016). <http://www.iso.org/iso/home/standards/iso26000.htm> (06.03.2016).
- Wilson M. (2003) Corporate Sustainability: What Is It and Where Does It Come From?, *Ivey Business Journal*, <http://iveybusinessjournal.com/publication/corporate-sustainability-what-is-it-and-where-does-it-come-from/> (03.01.2016).