



ISSN 1304-8120 | e-ISSN 2149-2786

Araştırma Makalesi * Research Article

Sağlık İşletmelerinde Sürdürülebilirlik Muhasebesinin Uygulanabilirliği: Çalışan Algısı

Applicability of Sustainability Accounting in Healthcare Businesses: Employee Perception

Şeyda ÇAVMAK

Öğr. Gör., Çağ Üniversitesi, Meslek Yüksekokulu, Tıbbi Dokümantasyon ve Sekreterlik Programı
seydacavmak@cağ.edu.tr

Orcid ID: 0000-0002-7497-2705

Zeynep HATUNOĞLU

Prof. Dr., Tarsus Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Gümrük İşletme Bölümü
zhatunoglu@tarsus.edu.tr

Orcid ID: 0000-0002-9103-2766

Öz: Bu çalışma, son zamanlarda muhasebenin ürettiği bilgilere ek olarak çevresel ve sosyal alanlarda gerçekleştirilen sorumlulukları da kapsayacak şekilde finansal bilgi üretmeyi amaçlayan sürdürülebilirlik muhasebesinin sağlık işletmelerinde uygulanabilirliğine yönelik, çalışan algısını ölçmeyi amaçlamaktadır. Çalışmaya Adana ve Mersin illerinde faaliyet gösteren hastanelerde çalışan 83 muhasebe uzman ve uzman yardımcısı katılmıştır. Araştırmada, sürdürülebilirlik algısını ölçmeye yönelik sürdürülebilirlik algı ölçeği uyarlanmıştır. Uyarlanan ölçeğin faktör analizi gerçekleştirilmiş ve 'sürdürülebilirlik ve maliyetleme' olmak üzere iki boyuttan oluştuğu tespit edilmiştir. Aynı zamanda ölçeğin güvenilirliği test edilmiş ve *Cronbach alfa* değeri ,901 olarak bulunmuştur. Araştırmada elde edilen veriler tanımlayıcı istatistikler ve farklılık analizleri yapılarak raporlanmıştır. Araştırmanın sonucunda çalışanların sürdürülebilirlik muhasebesine yönelik yatırımların, karı maksimize etmek ve rekabette avantaj sağlamakla ilgili olduğuna inandığı tespit edilmiştir

Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilirlik muhasebesi, sağlık işletmeleri, sürdürülebilirlik, çalışan algısı.

Abstract: This study aims to measure the employee perception of the applicability of sustainability accounting in healthcare businesses, which aims to produce financial information in a way that includes the responsibilities realized in environmental and social areas in addition to the information produced by accounting recently. 83 accounting specialists and assistant specialists working in hospitals operating in Adana and Mersin regions participated in the study. In the research, the sustainability perception scale was adapted to measure the perception of sustainability. The factor analysis of the adapted scale was carried out and it was determined that it consisted of two dimensions, 'sustainability and costing'. At the same time, the reliability of the scale was tested and the Cronbach alpha value was found to be .901. The data obtained in the research were reported by making descriptive statistics and difference analysis. As a result of the research, it has been determined that employees believe that investments in sustainability accounting are related to maximizing profits and gaining competitive advantage.

Keywords: Sustainability Accounting, healthcare businesses, sustainability, employee perception.

Geliş Tarihi:25.08.2023

Kabul Tarihi:16.11.2023

Yayın Tarihi:31.12.2023

Atıf: Çavmak, Ş. & Hatunoğlu, Z. (2023). Sağlık işletmelerinde sürdürülebilirlik muhasebesinin uygulanabilirliği: Çalışan algısı ve etkileri. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20(3), 949–959. Doi: 10.33437/ksusbd.1350017

GİRİŞ

Sürdürülebilirlik, sosyal, toplumsal ve ekonomik boyutları ile küresel kalkınma politikalarında anahtar kavram olarak gelişim göstermektedir. Birleşmiş Milletler Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu (WCED) sürdürülebilir gelişimin önemine ilk olarak 1987'de atıfta bulunmuştur (Bellini vd., 2019: 28). Sürdürülebilir gelişme; kaynakların etkin kullanıldığı, yatırımların doğru yönlendirildiği, teknolojik gelişmelerin ve kurumsal değişimlerin uyum içerisinde yürütüldüğü, insan istek ve ihtiyaçlarının karşılanırken hem günümüzün hem de gelecek nesillerin korunduğu dengeli bir ortamda sağlanan değişim olarak tanımlanmaktadır (EPA, 2017). Kuşaklar arası adaletin ve güvenin sağlanmasının yanı sıra küresel ısınma, atık üretiminin artması, ormansızlaşma, nüfus patlamaları, yoksulluk, küresel salgınlar, işsizlik ve kirlilik gibi unsurlar da sürdürülebilir gelişimin ulusal ve uluslararası düzeyde önem kazanmasını sağlamıştır (Kuar ve Lodhia, 2019: 165). Dolayısı ile sürdürülebilirlik çevreye duyarlı ve sosyal sorumluluk sahibi işletmeler için stratejik bir konu haline gelmiştir. Sağlık hizmetleri; üretilen atık miktarı, küresel salgınlarda alınması gereken önlemler, sağlıklı yaşam davranışlarının geliştirilmesi ve temel insani bir hak olması sebebiyle sosyal sorumluluk bilinci yüksek işletmeler arasında yer almaktadır. Aynı zamanda sağlık hizmetleri, sürdürülebilir kalkınma eyleminde bulunacak diğer sektörler için önemli girdiler oluşturmaktadır. Çünkü sağlık hizmetlerinde hasta olarak kabul edilen grup, diğer sektörler için tüketici ya da üretici grup içerisinde yer almaktadır. Bu grup içerisinde yer alan bireylerin sağlık statüsünün yükselmesi sosyo-ekonomik gelişmişliğe katkı sağlarken sürdürülebilirlik faaliyetlerinin aksamadan yürütülmesini sağlayacaktır (Tüm, 2014: 60). Bu nedenle sağlık sistemleri, toplumdaki tüm bireylerin ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde, uygun kalite ve standartta sunulmalıdır. Aynı zamanda sunulacak sağlık hizmeti etkili, verimli, karşılanabilir maliyette olmalı herkes tarafından kabul görmelidir (Nazlıoğlu, 2020). Karşılanabilir maliyette bir sağlık hizmet sunumunda işletmelerin başarılı olabilmesi için etkili bir muhasebe sistemine ve üretilecek finansal bilgilerin kaliteli olmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Matriks bir organizasyon yapısına sahip olan sağlık işletmelerinde muhasebe; üretilen hizmet birimlerinin hizmet alıcıya sevk edilerek paraya çevrilmesi sürecinde katlanılan fedakârlığın parasal ölçüsünü gösteren, elde edilen bilgilerin incelenmesi ve yorumlanmasını sağlayan şeffaf raporların hazırlanmasına imkân tanıyarak maliyetleri kontrol altında tutan sistemdir (Şener, 2018). Sağlık işletmelerinde sürdürülebilirlik muhasebesi ise, sağlık sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin ekonomik, çevresel ve sosyal sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşmalarını sağlamak amacıyla muhasebe yöntemlerini kullanarak performanslarını ölçme, raporlama ve yönetme sürecidir (EPA, 2000). Bu muhasebe yöntemi, geleneksel finansal muhasebenin ötesine geçerek işletmelerin sadece mali sonuçları değil, aynı zamanda çevresel etkileri, sosyal sorumlulukları ve sürdürülebilirlik performansını da ölçmeyi hedeflemektedir. Sağlık işletmelerinde sürdürülebilirlik muhasebesi, işletmelerin çevresel kaynakları etkin kullanması, enerji verimliliği, atık yönetimi, yenilenebilir enerji kullanımı gibi çevresel hedeflere odaklanırken aynı zamanda çalışan sağlığı ve güvenliği, toplum sağlığı ve etik konuları da kapsamaktadır. Sürdürülebilirlik muhasebesi, işletmelerin sürdürülebilirlik hedeflerini belirlemesine, performans göstergelerini tanımlamasına ve bu hedeflere ulaşma sürecini izlemesine yardımcı olmaktadır (Sepetis ve Kada, 2009). Bu sayede işletmeler, sürdürülebilirlik performanslarını ölçebilmekte, iç ve dış paydaşlara raporlama yapabilmekte ve sürdürülebilirlik stratejilerini geliştirerek daha etkili kararlar alabilmektedir. Sağlık işletmelerinde sürdürülebilirlik muhasebesi, işletmelerin sadece finansal performanslarını değil, aynı zamanda çevresel ve sosyal etkilerini de hesaba katarak sürdürülebilir bir sağlık sektörünün oluşturulmasına katkı sağlamaktadır. Bunun yanı sıra sürdürülebilirlik kavramının gelişimi ile birlikte sağlık sektöründe yeşil hastane uygulamaları hayata geçirilmiştir. Yeşil hastane uygulamaları, sağlık tesislerinin çevresel sürdürülebilirlik ilkesine dayalı olarak tasarlanması, işletilmesi ve yönetilmesini amaçlayan uygulamaları ifade etmektedir. Bu uygulamalar, hastanelerin enerji ve su verimliliğini artırmak, atık yönetimini iyileştirmek, çevre dostu malzemeler kullanmak, sağlıklı iç mekanlar oluşturmak ve toplum sağlığını desteklemek gibi hedefleri içermektedir (Cabral ve Jabbour, 2020). Gerçekleştirilen yada gerçekleştirilmesi planlanan bu uygulamaların muhasebeleştirilmesi ve sürdürülebilirlik raporlarında yer alması gerekmektedir. Önemi bu noktada da ortaya çıkan sürdürülebilir muhasebe uygulamaları, sağlık sektöründe hızlıca hayata geçirilmelidir. Sağlık işletmelerinin sürdürülebilirlik hedeflerinin belirlenmesinde, performans göstergelerinin tanımlanmasında ve bu hedeflere ulaşmada, ilerlemelerini izlemede yardımcı olacak sürdürülebilirlik muhasebe uygulamalarına çalışan algılarının ve etkilerinin

de belirlenmesi gerekmektedir (Kaur ve Lodhia, 2019). Bu noktada sürdürülebilir bir muhasebe sisteminin oluşturulması için çalışanların sürdürülebilirlik muhasebesine ilişkin bilgi düzeylerinin belirlenmesi önem arz etmektedir. Çünkü sürdürülebilirlik muhasebesinin işletme performansına olumlu bir etkisi olduğuna inanan çalışanlar, genellikle işletmelerinde sürdürülebilirlikle ilgili faaliyetlere daha fazla katılım göstermektedir. Bununla birlikte, bazı çalışanlar sürdürülebilirlik muhasebesini iş yükünü artıran bir unsur olarak algılayabilmekte ve direnç gösterebilmektedir. Bu noktada ülkemizde yeni uygulama alanı bulacak sürdürülebilirlik muhasebesine yönelik çalışan algı ve tutumlarının araştırılması önem arz etmektedir (Sherman vd., 2020). Bu doğrultuda çalışmanın amacı, sağlık işletmelerinin muhasebe departmanında çalışanların, sürdürülebilirlik muhasebesinin uygulanabilirliği hakkındaki görüş ve tutumlarını belirlemektir.

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Günümüzde küreselleşme ve bilgi teknolojilerindeki ilerlemeler, rekabetin küresel bir boyut kazanmasına sebep olmuş ve rekabette ön plana çıkmak isteyen işletmeler için sosyal sorumluluk, şeffaflık, hesap verebilirlik ve değer yaratma gibi konular ön plana çıkmıştır. İşletmeler tarafından sunulan bilgiler sosyal, çevresel ve ekonomik alanlarda sunulan faaliyetleri önemseyen şahıs ve kurumlar için yetersiz kalmıştır. Bu durumda finansal ve finansal olmayan tüm bilgilerin raporlarda sunulması ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Tüm, 2014). Bu ihtiyaca yönelik sürdürülebilirlik raporlaması ve entegre raporlama gibi çeşitli modellemeler oluşturulmuştur (Kuşat, 2012). Sürdürülebilirlik raporlaması, işletmelerin faaliyetlerini yürüttüğü sosyal, çevresel ve ekonomik alanlarda pozitif ya da negatif yönden mevcut durumunu gösteren, işletmelerin tüm paydaşları ile iletişim kurmasını sağlayan bir bildirim aracıdır (Önce vd., 2015). Aynı zamanda sürdürülebilir raporlama, işletmelerin içerisinde yer aldığı çevreye karşı oluşturduğu duyarlılığı gösteren, karar mekanizmalarına veri sağlayan ve raporlama sürecinde şeffaflık ile hesap verilebilirliği arttıran önemli bir rapor modelidir (Tuan, 2019). Sürdürülebilir raporlamada temel amaç, işletmenin sosyal, çevresel ve ekonomik çerçevede sağladığı finansal değerleri tespit etmek, sağlanan fayda ve kaynaklar hakkında bilgi edinmek ve işletme performansını ölçmektir (Cavlak, 2021). Finansal raporlamadan en önemli farkı işletmenin finansal olmayan bilgilerini de içermesidir. Finansal olmayan bilgilerin düzenli bir şekilde toplanması ile sürdürülebilirliğin işletme performansı üzerindeki etkisini belirlemekte ve sürecin yönetilmesi için kaynak sağlamaktadır (Gümrah ve Büyükipekçi, 2019). Geleneksel muhasebede yer alan finansal bilgilerin yetersizliği sonucunda ortaya çıkan sürdürülebilirlik raporlaması, henüz herhangi bir ülkede yasal zorunluluk haline getirilmemiştir. Ancak gelişmiş ülkelerin çoğunda yasal düzenlemelerle özel şartlar konulmuş ve raporun hazırlanma zorunluluğu getirilmiştir. Ülkemizde de BİST'e kote olan ve BİST Sürdürülebilirlik Endeksine alınan işletmelerin yılda bir defa sürdürülebilirlik değerlemesi yapması gerekmektedir (BİST, 2022). Bu durum işletmenin finansal durumu ile ilgili bilgi sağlayan geleneksel muhasebede rol değişikliği yaratmıştır. Muhasebe, işletmelerin ihtiyaç duyduğu finansal bilgileri toplayan ve bu bilgileri raporlarda kullanılması için düzenli hale getiren bir faaliyet alanıdır. Ancak sürdürülebilirlik raporlaması ile bu rol değişmiş toplanan ve işlenen muhasebe verileri finansal bilgilere dönüşerek finansal olmayan bilgilerle birlikte sürdürülebilirlik raporlarında yer almaya başlamıştır (Gil-Marin vd., 2022).

Muhasebe süreçlerinde yaşanan bu değişimin, başarılı olabilmesi için finans ve muhasebe birim çalışanlarının bu değişime uyum sağlaması gerekmektedir. Çünkü finansal olarak bilgi toplayan ve işleyen muhasebeciler artık ekonomik, sosyal ve çevresel faaliyet alanlarına yönelik finansal olmayan bilgileri de toplayarak veri sağlamak zorunda kalacaktır (Dağhan, 2021). Bu noktada sürdürülebilir raporlamanın sağlayacağı faydalar bilinmesine rağmen sürece uyum sağlama ve geçiş aşamasında çalışanların sürdürülebilirlik muhasebesine yönelik algı, bilgi ve önem verme derecesinin ölçülmesi sürecin başarısı için önem taşımaktadır. Çünkü sürdürülebilirlik muhasebesine yönelik kesin olarak kabul edilmiş standartlar ve kurallar mevcut değildir. Bu durum sosyal, ekonomik ve çevresel faaliyetler ile ilgili veri akışı sağlamada zorluklar yaratacaktır (Dereköy, 2018). Dolayısı ile finansal ve finansal olmayan verilerin doğru, etkili, güvenilir ve tutarlı elde edilmesi ve rapor olarak sunulabilmesi için sürdürülebilirlik muhasebesinin önemi artmaktadır. Sürdürülebilirlik muhasebesi; ekonomik olarak tanımlanmış bir sistemin, sürdürülebilirliğin üç boyutu olarak tanımlanan ekonomik, sosyal ve çevresel faaliyetleri arasındaki etkileşimini ve ilişkilerini kaydeden, sınıflayan, analiz eden ve raporlayarak sunan bir muhasebe alt dalı olarak tanımlanmaktadır (Schaltegger ve Burritt, 2010). Sürdürülebilirlik

raporlaması veya entegre raporlama hazırlamak isteyen işletmeler için sürdürülebilir muhasebe uygulamasına geçmek bir avantajdır. Sürdürülebilir muhasebe uygulamaları işletmelere;

- Sürdürülebilirlik faaliyetlerinin tanımlanmasında,
- Geleceğe yönelik sürdürülebilir hedeflerin belirlenmesi ve gerekli alt yapısının hazırlanmasında,
- Sürdürülebilir raporlamanın hazırlanarak denetlenmesinde ve
- Kurum içi sürdürülebilirlik eğitimlerinin planlanmasında yardımcı olabilmektedir (Özsözgün Çalışkan, 2012).

Sürdürülebilirlik muhasebesi ayrıca hazırlayacağı bu bilgiler ile işletme yöneticilerine karar alma, planlama, strateji geliştirme ve denetim faaliyetlerini daha hızlı gerçekleştirme imkânı da sunmaktadır. Bu yüzden işletme yönetimi açısından kurumsal sürdürülebilirlik bilgilerinin toplanmasında, analiz edilmesinde ve iletilmesinde rol oynayan sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlaması çok önemli bir araç haline gelmiştir (Cavlak, 2021). Ayrıca günümüzde yaşanan hızlı değişimler, teknolojik gelişmeler ve küresel ekonomik krizler, işletmelerin performansını değerlendirmede üretilen finansal bilginin yetersiz kaldığını göstermektedir. Çünkü küreselleşme ile birlikte dünyanın herhangi bir yerinde yaşanan bir doğal afetin ya da bir boykot faaliyetinin işletmenin finansal tablosunda yer almayan riskleri taşıdığı ve işletme için finansal sonuçlara yol açtığı görülmüştür. Dolayısı ile muhasebeleştirme sürecine yetersiz kalan geleneksel muhasebe sisteminin yerine sosyal, ekonomik ve çevresel olmak üzere üç boyuttan oluşan sürdürülebilirlik muhasebesine geçilmesi yönünde tartışmalar başlamıştır (Tarakcioğlu Altınay, 2016: 47). Bu nokta da işletmenin sosyal, çevresel ve ekonomik performansı ile ilgili bilgi toplayacak ve işletmeye geri dönüşünü sağlayacak çalışanların, geçiş aşamasındaki algılarının önemli olduğu düşünülmüş ve ölçülmek istenmiştir. Daha önce sürdürülebilirlik muhasebesine yönelik çalışanlar ile gerçekleştirilmiş bir araştırma bulunmamaktadır. Literatürdeki boşluğu doldurması düşünülen bu çalışmada, sağlık işletmelerinde sürdürülebilirlik muhasebesinin uygulanabilirliği bağlamında çalışan algısı anket yöntemi ile incelenmiştir. Araştırmanın kurum dışından bir araştırmacı tarafından yürütülmesi, katılımcıların istediği şekilde yanıt vermesini desteklemiş ve koşullu yanıt verme yükümlülüğünü en aza indirmiştir.

YÖNTEM

Araştırma Deseni, Evren ve Örneklem

Tanımlayıcı ve kesitsel tipteki araştırma evrenini, Adana ve Mersin illerinde yer alan özel ve kamu hastaneleri oluşturmaktadır. Adana'da 12 Kamu, 14 Özel hastane yer alırken Mersin'de 13 Kamu ve 15 Özel hastane yer almaktadır. Araştırmanın amacına bağlı olarak evreni hastanelerin muhasebe ve finans yöneticileri oluşturmaktadır. Ölçek formu, Google Formlar aracılığı ile oluşturulmuş ve yöneticilere iletilmiştir. Sağlık hizmetlerinde yaşanan yoğunluk sebebiyle ölçeği uygun vakitlerinde yanıtlayabilmeleri amacıyla bu yöntem seçilmiştir. Araştırmaya katılımda gönüllülük esas alınmıştır. Ölçek formu Temmuz-Ağustos 2023 tarih aralığında toplamda 117 personele gönderilmiş, tam ve eksiksiz olarak doldurulan 83 anket ile analizler gerçekleştirilmiştir. Araştırmada kullanılan ölçek, araştırma örneğine dâhil edilen hastane personellerinin sürdürülebilirlik muhasebesine yönelik algı ve yaklaşımlarını ortaya koymaya çalışmıştır.

Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmaya konu olan sürdürülebilirlik muhasebesine yönelik çalışan algısını ön plana çıkarmak amacıyla oluşturulan araştırma sorusu:

H1: 'Sağlık işletmelerinde sürdürülebilirlik muhasebesi çalışanlar için ne ifade etmektedir.'

Araştırma sorusu çerçevesinde kurulan hipotezler:

H1a: Çalışanların sürdürülebilirlik muhasebesine yönelik algıları çalıştıkları hastane büyüklüğüne göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H1b: Çalışanların sürdürülebilirlik muhasebesine yönelik algıları çalıştıkları hastanenin yatırım amaçlarına göre farklılık göstermektedir.

H1c: Çalışanların sürdürülebilirlik muhasebesine yönelik algıları çalıştıkları hastanenin mevcut muhasebe sistemine yönelik algısına göre anlamlı farklılık göstermektedir.

Verilerin Toplama Araçları

Araştırma önermeleri, derinlemesine literatür incelenmesinden sonra uzman görüşü alınarak oluşturulmuştur. Önermeler oluşturulurken; Topal (2019) tarafından gerçekleştirilen 'Muhasebe Meslek Mensuplarının Entegre Raporlamaya İlişkin Farkındalık Düzeylerinin Tespiti: Bursa İli Örneği' ve Seyitoğulları (2016) tarafından gerçekleştirilen 'Sanayi Sektöründe Çevre Muhasebesi Üzerine Bir Araştırma: Diyarbakır İli Örneği' çalışmalarından faydalanılmıştır. İncelenen araştırmalara ek olarak literatürde yer alan önerilerden de yola çıkılarak bir ölçek madde havuzu oluşturulmuştur. Ölçek madde havuzunda 23 soruya yer verilmiştir. Gerçekleştirilen analizler sonucunda sürdürülebilir muhasebe uygulamalarına yönelik algıyı belirleyeceği düşünülen maddeler ölçekte yerini almıştır. Ölçeği oluşturan maddeler 5'li Likert ölçeğinde değerlendirilmiştir.

Verilerin İstatistiksel Analizi

Ölçeğin yapı geçerliliğini belirlemek amacıyla 83 anket çalışma kapsamına alınmıştır. Ölçek soruları literatür ve uzman görüşü doğrultusunda uyarlandığı için Açıklayıcı Faktör Analizi gerçekleştirilmiştir. Çalışma verileri değerlendirilirken kategorik değişkenler için frekans dağılımı (sayı, yüzde), sayısal değişkenler için tanımlayıcı istatistikler (ortalama, standart sapma) verilmiştir. Ölçek geçerliliği için Açıklayıcı Faktör Analizi, güvenilirliği için ise Cronbach Alfa değerinden yararlanılmıştır. Anlamlılık için $p < 0,05$ kabul edilmiştir. Veriler, SPSS 22.00 paket programı ile analiz edilmiştir.

Araştırmanın Etik Yönü

Araştırmanın etik yönden uygunluğu, Tarsus Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu tarafından değerlendirilmiş, 28/7/2023 tarihli ve 2023/41 sayılı karar ile etik yönden uygun olduğu kararına varılmıştır.

Araştırmanın Sınırlılıkları

Bu araştırma, Adana ve Mersin ilinde yer alan hastanelerin, muhasebe departmanlarında çalışan personelin algısını ölçmeye yöneliktir. Tüm evrene zaman ve maliyet açısından ulaşılamamış olması araştırmanın temel kısıtıdır.

BULGULAR

Tanımlayıcı İstatistikler

Araştırmanın ilk kısmında demografik verilere yönelik tanımlayıcı istatistiklere yer verilmiştir. Katılımcılardan elde edilen tanımlayıcı istatistik sonuçları Tablo1'de özetlenmiştir.

Tablo 1. Katılımcılara ilişkin tanımlayıcı istatistikler

Değişken	n	%
Hastanenin Faaliyet Yılı		
1-5 yıl	18	21,7
6-10 yıl	37	44,6
11-15 yıl	16	19,3
15 ve üzeri yıl	12	14,5
Muhasebe Departmanında Deneyim Süresi		
1-5 yıl	23	27,7
6-10 yıl	28	33,7
11-15 yıl	21	25,3
15 ve üzeri yıl	11	13,3
Hastanenin Sürdürülebilirlik Yatırımı Var mı?		

Evet	50	60,2
Hayır	33	39,8
Sürdürülebilirlik Yatırımları Hangi Esasa Göre Gerçekleştirilmektedir?		
Gönüllülük	50	61,4
Zorunluluk	0	0
Yatırımı yok	33	38,6
Hastanenizin Mevcut Muhasebe Uygulamaları Yeterli Midir?		
Evet	21	25,3
Hayır	62	74,7
Sürdürülebilirlik Yatırımlarının Temel Amacı Nedir?		
Karı maksimize etmek	29	34,9
Toplumsal refahı sağlamak	44	53,0
Rekabette avantaj sağlamak	10	12,0
Hastanenin Yatak Kapasitesi		
100-500	42	50,6
501-1000	5	6,0
1000 ve üzeri	36	43,4

Faktör Analizine İlişkin Bulgular

Ölçeğin yapı geçerliliğinin test edilmesinde açımlayıcı faktör analizi kullanılmıştır. Faktör analizinin gerçekleştirilebilmesi için öncelikle örneklem yeterliliği KMO katsayısı ve Bartlett küresellik testi ile incelenmiştir. Teste ilişkin sonuçlar Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2. KMO ve Bartlett sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Yeterliliği Ölçüsü	0,778
Bartlett Küresellik Testi	
Approx. Chi-Square	1132,457
df	78
Sig.	,000

*p<0,05

KMO katsayısının 0,778 olması örneklemin, faktör analizi için uygun olduğuna işaret etmektedir. Bartlett küresellik testi sonucunun (Sig. =0.000) anlamlı olması değişkenler arası ilişkilerin oluşturduğu matrisin faktör analizi için anlamlı olduğunu göstermekte ve faktör analizinin gerçekleştirilebileceği anlamına gelmektedir.

Gerçekleştirilen faktör analizi sonrasında ölçeğin 2 faktörlü yapıda olduğu ve toplam varyansın %72,035’ni açıkladığı tespit edilmiştir. Yapılan faktör analizi sonrasında 23 olan madde sayısı, faktör yüklerinin 0,40’ın altında kalması, bir maddenin birden fazla boyuta benzer oranda yüklenmesi ve sorular arası yüksek korelasyon çıkması sebebi ile 13 maddelik son halini almıştır. Bu 13 maddenin kapsam geçerliliği sonucunda iki faktörde toplandığı görülmüştür. Faktörlere ait yükler Tablo 3’te sunulmuştur.

Tablo 3. Ölçeğin boyutları ve önermelerin faktör yükleri

Boyutlar	Döndürülmüş Bileşenler Matrisi	
	Sorular	Yükler
Sürdürülebilirlik	S22	,900
	S4	,884
	S3	,862
	S16	,847
	S18	,834
	S17	,832

	S10	,772
	S7	,764
	S6	,657
Maliyetleme	S12	,908
	S8	,871
	S11	,820

Tablo 3'te verilen döndürülmüş bileşenler matrisinde, döndürme işlemi sonucunda maddelerin hangi faktörlere yüklendikleri ve faktör yük değerleri gösterilmektedir. Ölçekten çıkarılan maddeler ise uygulamada yer aldıkları sıra numarası ile Tablo 4'te gösterilmektedir.

Tablo 4. Ölçekten dışlanan maddeler

1.Çevre ve çevresel değerlerin korunmasını dikkate almayan muhasebe sistemi sosyal sorumluluk ilkesine aykırıdır.
2.Sürdürülebilir muhasebe sistemi ve entegre raporlamanın kullanımı hastanenin imajına olumlu katkı sağlar
5.Sürdürülebilirlik muhasebesi geleneksel muhasebeden farklı olarak geleceğe odaklıdır
9. Sürdürülebilirlik raporlaması hastanelerde iç kontrol sisteminin kurulmasını ve etkinliğin artırılmasını gerekli kılar
13. Sosyal, çevresel ve ekonomik maliyetler, geleneksel muhasebe sistemi ile uyumlaştırılarak izlenmelidir
14. Muhasebe sistemleri, sosyal, çevresel ve ekonomik sorunları gözetererek çevresel değerlere raporlamada yer vermelidir.
15.Var olan ekonomik sistemlerin bir parçası olarak muhasebe sürdürülebilirlik ilkelerini geleneksel kavram, ilke ve politikalarına dâhil etmelidir.
19.İşletmelerin toplumsal refahı arttıracak yatırımları gerçekleştirebilmesi için sürdürülebilirlik muhasebesi gereklidir.
20.Sürdürülebilirlik maliyetlerinin muhasebe sistemine yansıtılmaması, muhasebeyi sosyal sorumluluk kavramından uzaklaştırır ve güvenilirliğini azaltır.
21.Sürdürülebilirlik muhasebesinin kullanımı, çevresel değerlerin öneminin artmasına katkı sağlar

Güvenilirliğe İlişkin Bulgular

Gerçekleştirilen faktör analizi sonrasında ölçeğin güvenilirliği test edilmiştir. Ölçeğin *Cronbach alfa* değeri ,901 olarak bulunmuştur. Hesaplanan değer ölçeğin güvenilir olduğunu ifade etmektedir. Gürbüz ve Şahin (2018: 333), iç güvenilirlik katsayısının en az ,70 olması gerektiğini ve katsayının ,80 ile ,1.00 arasında olmasını 'yüksek derecede güvenilir' şeklinde açıklamaktadır. Benzer şekilde ölçeğin alt boyutlarına ait iç tutarlılık katsayıları da hesaplanmış ve boyutlarında güvenilir olduğu tespit edilmiştir. Ölçeğin geneline ve alt boyutlarına ait iç tutarlılık katsayıları Tablo 5'te sunulmuştur.

Tablo 5. İç tutarlılık analiz sonuçları

Boyutlar	Cronbach Alpha
F1	,928
F2	,842
Genel Ölçek	,901

Hipotez Testlerine İlişkin Bulgular

Araştırmada hipotez testleri öncesinde, normal dağılıma uygunluk test edilmiştir. Normallik testi için Kolmogorov-Smirnov tercih edilmiş olup ölçek puan dağılımının normal dağılıma uygunluk göstermediği tespit edilmiştir. Normallik test sonucu Tablo 6'da sunulmuştur.

Tablo 6. Kolmogorov-Smirnov test sonuçları

Değişkenler	N	Ort.	SS	Test Değeri	p
Sürdürülebilirlik	83	5,92	1,65	,386	,000
Maliyetleme	83	21,0	7,64	,232	,000

Toplam	83	26,9	8,01	,222	,000
---------------	----	------	------	------	------

*p<0,05

P değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için veriler normal dağılmamıştır. Bu nedenle hipotezlerin test edilmesi için non-parametrik testler tercih edilmiştir.

Tablo 7. Ölçeğe ilişkin tanımlayıcı istatistikler

	N	Minimum	Maksimum	Mean	Std.
Sürdürülebilirlik (F1)	83	10,00	40,00	21,02	7,6
Maliyetleme (F2)	83	3,00	15,00	5,92	1,65
Toplam	83	14,00	46,00	26,95	8,01

Ölçekten alınan genel puan ortalaması 26,95 olarak hesaplanmıştır. Ölçekten alınabilecek en yüksek puan 65, en düşük puan ise 13'tür. Bu durum sürdürülebilirlik muhasebesine yönelik algının orta düzeyde olduğunu göstermektedir.

Tablo 8. Sürdürülebilir muhasebe algısının yatak kapasitesine göre farklılık analizi

	Yatak kapasite	N	Sıra Ort.	İstatistik Değeri	p
Maliyetleme Boyutu	100-500	42	35,75	9,255	,010*
	501-1000	5	60,20		
	1000 ve üzeri	36	46,76		
Sürdürülebilirlik Boyutu	100-500	42	56,49	31,972	,000*
	501-1000	5	34,20		
	1000 ve üzeri	36	26,18		
Toplam	100-500	42	56,19	31,187	,000*
	501-1000	5	37,70		
	1000 ve üzeri	36	26,04		

*Kruskal-Wallis Testi

Elde edilen bulgulara göre sürdürülebilir muhasebe algısını, hastanelerin yatak kapasitesine göre tüm boyutlarda anlamlı farklılık göstermektedir (p< 0,05). Hesaplanan sıralı ortalama değerlerine bakıldığında küçük ölçekli (100-500) hastanelerde sürdürülebilirlik algısının daha yüksek olduğu görülmektedir. Hastane yatak sayısı arttıkça çalışanların sürdürülebilir muhasebe uygulamalarının hayata geçirilmesine yönelik algısı düşmektedir.

Tablo 9. Sürdürülebilir muhasebe algısının sürdürülebilirlik yatırım amacına göre farklılık analizi

	Temel Amaç	N	Sıra Ort.	İstatistik Değeri	p
Maliyetleme Boyutu	Kar Maksimizasyonu	29	34,60	5,52	,063*
	Toplumsal Refah	44	45,70		
	Rekabette Avantaj	10	47,15		
Sürdürülebilirlik Boyutu	Kar Maksimizasyonu	29	57,09	23,06	,000*
	Toplumsal Refah	44	30,20		
	Rekabette Avantaj	10	50,15		
Toplam	Kar Maksimizasyonu	29	56,48	22,94	,000*
	Toplumsal Refah	44	30,28		

Rekabette Avantaj	10	51,55
----------------------	----	-------

* Kuruskal-Wallis Testi

Sürdürülebilir muhasebe algısı, hastanelerin yatırım amacına göre sürdürülebilirlik boyutunda ve genel ölçekte anlamlı farklılık göstermektedir ($p<0,05$). Maliyetleme boyutunda, sürdürülebilir muhasebe algısında anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Sıralı ortalamalar incelendiğinde kar maksimizasyonu ve rekabette avantaj amaçları, sürdürülebilirlik boyutu ve ölçek genelinde yüksek puan alınırken toplumsal refah daha düşük puan almıştır. Bu durum sürdürülebilir muhasebe algısının istenen düzeyde olmadığına işaret etmektedir. Ayrıca çalışanların sürdürülebilir muhasebeye yönelik yapılacak yatırımları, karı maksimize etmek ve rekabette avantaj elde etmek için gerçekleştirileceğine inandığını göstermektedir.

Tablo 10. Sürdürülebilir muhasebe algısının mevcut muhasebe uygulaması yeterliliğine göre farklılık analizi

	Mevcut Durum	N	Sıra Ort.	İstatistik Değeri	p
Maliyetleme Boyutu	Evet	21	30,21	403,5	,003*
	Hayır	62	45,99		
Sürdürülebilirlik Boyutu	Evet	21	68,64	91,5	,000*
	Hayır	62	32,98		
Toplam	Evet	21	67,21	121,5	,000*
	Hayır	62	33,46		

* Mann-Whitney Test

Hastanenin muhasebe biriminde çalışan katılımcıların, sürdürülebilir muhasebe algısının mevcut muhasebe uygulamasının yeterliliğine göre anlamlı düzeyde farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($p<0,05$). Analize ilişkin tablo aşağıda gösterilmiştir. Maliyetleme boyutunda mevcut muhasebe uygulamalarını yeterli bulmayanların daha yüksek sürdürülebilir muhasebe algısına sahip olduğu sıralı ortalamalara bakılarak söylenebilmektedir

TARTIŞMA VE SONUÇ

Sürdürülebilirlik muhasebesi, işletmenin faaliyetlerini ekonomik, sosyal ve çevresel bir bütün olarak eş zamanlı ve uyum içerisinde raporlayan bir muhasebe sürecidir. Bu çerçevede sürdürülebilir muhasebe süreci, geleneksel muhasebeden farklı bir rol üstlenmektedir. Henüz ülkemizde zorunlu olarak uygulama alanı bulmayan ancak kurumsal sürdürülebilirlik ve entegre raporlama anlayışı çerçevesinde uygulamaya geçirilmek istenen bir sistemdir. Sürdürülebilirlik muhasebesinin uygulamaya geçirilmesi ve başarılı olması için literatürde beş temel aşamadan söz edilmektedir (Tüm, 2014: 71). İlk aşaması sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin amacının belirlenmesi ve çalışanların bu amaca yönlendirilmesidir. Bu noktada raporlama sürecinde aktif rol alan ve değişime uyum sağlayacak olan çalışanların, sürdürülebilirlik muhasebesine yönelik algıları incelenmiştir.

Ölçeğe yönelik tanımlayıcı istatistiklerden elde edilen bulgulara göre, hastanelerin %44,6'sının 6 ila 10 yıl arasında faaliyette olduğu ve çalışanların %33,7'sinin de 6 ila 10 yıllık bir muhasebe deneyimine sahip olduğu tespit edilmiştir. Çalışanlardan alınan yanıtlara göre hastanelerin % 60,2'sinin sürdürülebilirlik yatırımına sahip olduğu ve yatırımların gönüllülük esası ile gerçekleştirildiği tespit edilmiştir. Sürdürülebilirlik alanındaki yatırımların enerji verimliliğine yönelik gerçekleştirildiği sürdürülebilirlik muhasebesine yönelik henüz bir yatırımın bulunmadığı görülmüştür. Ülkemizde sürdürülebilirlik raporlamaları zorunlu değil gönüllülük esasıdır ve raporlamaları düzenleyen yasal bir çerçeve bulunmamaktadır. Bu durum sürdürülebilirliğe yönelik ölçümleri zorlaştırmaktadır.

Çalışanların %74,7'sinin mevcut muhasebe sistemini yetersiz bulduğu tespit edilmiştir. Ayrıca gerçekleştirilen yatırımların kar maksimizasyonu (%29) ve rekabette avantaj sağlamak (%10) için gerçekleştirildiği tespit edilmiştir. Sürdürülebilir muhasebe algısı, hastanelerin yatırım amacına göre sürdürülebilirlik boyutunda ve genel ölçekte de anlamlı farklılık göstermektedir ($p<0,05$). Sıralı ortalamalar da incelendiğinde kar maksimizasyonu ve rekabette avantaj amaçları, sürdürülebilirlik

boyutu ve ölçek genelinde yüksek puan alınırken toplumsal refah daha düşük puan almıştır. Bu noktada çalışanların sürdürülebilirlik muhasebesine yönelik algılarının düşük olduğu tespit edilmiştir. Çünkü sürdürülebilirlik muhasebesi, finansal performansı iyi olan bir işletmenin aynı zamanda sosyal ve çevresel hayata duyarlı olup olmadığını görebilmeyi sağlamaktadır (Gençoğlu ve Aytaç, 2016: 54).

Yatak sayısı 100 ila 500 arasında olan hastanelerde sürdürülebilirlik muhasebe algısının (%56,19) daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Bu durum yatak sayısı yüksek olan hastanelerin, yeni yöntemleri entegre etmeye gönülsüz olabilmesi ile sosyal ve çevresel verilerin toplanma güçlüğünden kaynaklı olabilmektedir (Gray, 2019: 44). Çünkü sürdürülebilirlik muhasebesi; veri toplama, düzenleme ve değerlendirme süreçlerini ekonomik, sosyal ve çevresel verilere dayandırarak gerçekleştirmelidir.

Sonuç olarak sürdürülebilirlik muhasebesi, finansal ve finansal olmayan faktörleri birlikte değerlendirerek bir rapor sunmalıdır. Bu süreç için öncelikle yasal düzenlemelerin gerçekleştirilmesi, işletmelerin yerine getirmesi gereken yükümlülüklerin belirlenmesi ve işletme süreçlerinin uyumlaştırılması gerekmektedir. Dünyadaki gelişmelerin yakından takip edilerek aşama aşama entegre raporlama ve sürdürülebilir muhasebe uygulamalarına geçilmesi önem arz etmektedir. Şu anda özel sektörde uygulama alanı bulan entegre raporlama çalışmaları ivedilikle kamu kurum ve kuruluşlarında da hayata geçirilmelidir. Ayrıca BİST'e kote olan işletmelerde süreci başlatmak üzere UFRS'ye geçiş uygulamasında olduğu gibi öncelikle küçük ve orta ölçekli işletmelerde karışıklığı önleyecek şekilde planlı bir geçiş sağlanmalıdır. Araştırma sonucunda da bu öneri desteklenmektedir. Küçük ölçekli işletmelerde, sürdürülebilir muhasebe uygulamasına yönelik ilgi daha yüksektir.

Günümüz önemli yaklaşımlarının başında gelen sürdürülebilir kalkınma faaliyetleri için özel ve kamu sektörü fark etmeksizin sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlaması uygulamalarına yönelik gönüllü yaklaşımların ve uygulamaların yerine yasal zorunluluklar getirilerek kalkınma süreci desteklenmelidir.

KAYNAKÇA

Bellini, E. C. O., Rodrigues, R. N., Lagioia, U. C. T. & Lima De Freitas, M. A. (2019). *Public sector (Un) sustainability: a study of GRI adherence and sustainability reporting disclosure standards in Public Institutions and State-Owned Companies of the Public Agency Sector*. Cuadernos de Contabilidad, 20(49), 28-45.

BİST. (2022, 15 Temmuz). *Sürdürülebilirlik endeksi*. <https://www.borsaistanbul.com/tr/sayfa/165/bist-surdurulebilirlik-endeksleri>. Cabral, C. and Jabbour, C. J. C. (2020). *Understanding the human side of green hospitality management*. International Journal of Hospitality Management, 88, 102389.

Cavlak, H. (2021). *Kurumsal ve finansal raporlamanın geleceği üzerine değerlendirmeler*. Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute, (64): 39-58.

Dağhan, İ. (2021). *Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporları ve Standartları*. İzmir Kalkınma Ajansı. <https://kalkinmaguncesi.izka.org.tr/index.php/2021/06/17/kurumsal-surdurulebilirlik-raporlari-ve-standartlari/>

Dereköy, F. (2018). *Entegre raporlama uygulamalarının uluslararası entegre raporlama çerçevesi bağlamında değerlendirilmesi*. Yönetim Bilimleri Dergisi, 16(32): 589 - 608.

EPA (USA Environmental Protection Agency), (2000). *Healthy hospitals: environmental improvements through environmental accounting*. Office of Prevention, Pesticides and Toxic Substances.

EPA, (2017, 26 Temmuz 2023). *Sustainability Primer*. https://www.epa.gov/sites/default/files/201505/documents/sustainability_primer_v9.pdf.

Gençoğlu, Ü. G., ve Aytaç, A. (2016). *Kurumsal sürdürülebilirlik açısından entegre raporlamanın önemi ve BIST uygulamaları*. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (72), 51-66.

Gil-Marín, M., Vega-Muñoz, A., Contreras-Barraza, N., Salazar Sepúlveda, G., Vera-Ruiz, S., & Losada, A.V. (2022). *Sustainability accounting studies: a metasynthesis*. *sustainability*, Sustainability, 14 (15): 1-15.

Gray, R. (2019). *Sustainability accounting and education: conflicts and possibilities*. *Incorporating Sustainability in Management Education*, Palgrave Macmillan, Cham, 33-54

Gümrah, A. & Büyükepekçi, S. (2019). *Türkiye’de Sürdürülebilirlik Raporlaması: 2008- 2017 Yılları Arası Yayınlanmış Sürdürülebilirlik Raporlarının İncelenmesi*. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(2), 305-323

Kaur, A. & Lodhia, S. K. (2019). *Sustainability accounting, accountability and reporting in the public sector: An overview and suggestions for future research*. *Meditari Accountancy Research*, 27(4), 498-504.

Kuşat, N. (2012). *Sürdürülebilir İşletmeler İçin Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İçsel Unsurları*, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi. XIV(II): 227-242

Nazlıoğlu, B. (2020). *Sağlık işletmelerinde muhasebe sistemi perspektifinde medikal muhasebe*. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(2), 533-550.

Önce, S. Onay, A. & 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 ilişkisi*. *Mali Çözüm Dergisi* (112), 133-160.

Schaltegger, S. & Burrit R. L. (2010). *Sustainability accounting for companies: catchphrase or decision support for business leaders?*. *Journal of World Business*, (45),375-384.

Sepetis, A., & Kada, E. (2009). *Environmental and Sustainable Accounting as a key indicator for the environment efficiency of hospitals*. *In 11th. International Conference*.

Seyitoğulları, O. (2016). *Sanayi sektöründe çevre muhasebesi üzerine bir araştırma: Diyarbakır ili örneği*, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Dicle Üniversitesi.

Sherman, J. D., Thiel, C., MacNeill, A., Eckelman, M. J., Dubrow, R., Hopf, H., & Bilec, M. M. (2020). *The green print: advancement of environmental sustainability in healthcare*. *Resources, Conservation and Recycling*, 161, 104882.

Şener, Z. (2018). *Sağlık İşletmeciliğinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sisteminin Oluşturulması: Bir Hastane Uygulaması*. [Yayımlanmış doktora tezi], Mersin Üniversitesi.

Tarakcıoğlu Altınay, A. T. (2016). *Entegre raporlama ve sürdürülebilirlik muhasebesi*. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (25), 47-64.

Topal, Y. (2019). *Muhasebe meslek mensuplarının entegre raporlamaya ilişkin farkındalık düzeylerinin tespiti: Bursa İli örneği* (Yayımlanmış yüksek lisans tezi). Sakarya Üniversitesi.

Tuan, K. (2019). *Yönetim kurulu özelliklerinin sürdürülebilirlik raporlarına etkisi: borsa İstanbul örneği*. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 36, 233-242.

Tüm, K. (2014). *Kurumsal sürdürülebilirlik ve muhasebeye yansımaları: sürdürülebilirlik muhasebesi*. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 5(1), 58-81.