

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİNİN TEORİK AÇIDAN İNCELENMESİ

Elif Nursun DEMİRCİOĞLU¹
Demet EVER²

ÖZ

Son zamanlarda muhasebenin ürettiği finansal bilgilerin işletme faaliyetlerini ve performanslarını ölçmede yetersiz kaldığı görülmektedir. Bu nedenle muhasebeye düşen sorumluluk, finansal bilgi üretmesinin yanı sıra finansal olmayan bilgileri de üretmesi gereğidir. Finansal ve finansal olmayan ölçümler sonucunda işletmelerin performansı hakkında doğru bilgi verilebilmekte ve bu durum rekabet edilebilirlik açısından da önem taşımaktadır. Böylelikle hem çevrenin korunması hem de sürdürülebilirliğin sağlanması, işletmelerin rekabet üstünlüğü elde edebilmeleri için önem teşkil etmektedir. Bu çalışmanın amacı, sürdürülebilirlik açısından önem teşkil eden ve yeni bir kavram olarak geleneksel muhasebeden farklılık arzeden “Sürdürülebilirlik Muhasebesi”nin kapsamını açıklamak ve Türkiye’de sürdürülebilirliğin sağlanmasına yönelik sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili yapılan düzenlemeleri ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda öncelikle sürdürülebilirlik kavramı, kurumsal sürdürülebilirlik, sürdürülebilirlik raporlaması açıklanmış, ardından yeni bir kavram olan sürdürülebilirlik muhasebesi teorik açıdan detaylı bir şekilde incelenmiştir. Bu kapsamda öncelikle sürdürülebilirlik muhasebesinin amacı, ilkeleri, veri toplama, kaydetme, ölçme, analiz etme, raporlama süreci ve niteliksel özellikleri açıklanmıştır. Daha sonra Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili yapılan düzenlemeler ortaya konmuştur.

Anahtar kelimeler: Sürdürülebilirlik, Kurumsal Sürdürülebilirlik, Sürdürülebilirlik Raporlaması, Sürdürülebilirlik Muhasebesi

A THEORETICAL EXAMINATION OF SUSTAINABILITY ACCOUNTING

ABSTRACT

Recently it has been realized that financial information that is created by accounting is insufficient to evaluate companies’ operations and performance. Therefore, accounting has a responsibility of producing non-financial information beside financial information. Companies can create more accurate information about their performance by using both financial and non-financial information and also it is important for companies’ competitiveness. In this way, both protection of environment and getting sustainability is crucial for companies to be able to get competitive advantage in the market. The aim of this study is to explain theoretical framework of “Sustainability Accounting” which is a new concept different from traditional accounting and significant for sustainability and exhibit legal regulation about sustainability reporting to ensure sustainability in Turkey. For this purpose, first sustainability term, corporate sustainability, sustainability reporting were explained, then sustainability accounting which is a new term for accounting was examined theoretically in detail. Within this context, objectives, principles, data collection, recording, measurement, analyzing, reporting process and qualitative characteristics of sustainability accounting were explained. After that, legal regulations for sustainability reporting in Turkey were introduced.

Keywords: Sustainability, Sustainability Reporting, Corporate Sustainability, Sustainability Accounting

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Çukurova Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, elunal@cu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9711-2081.

² Doktora Öğrencisi, Çukurova Üniversitesi, SBE, everdemet@gmail.com, ORCID:0000-0002-9790-3569.

Received/Geliş: 10/11/2019 Accepted/Kabul: 26/11/2019, Conceptual Article/Derleme

Cite as/Alıntı: Demircioğlu, E.N., (2019), “Sürdürülebilirlik Muhasebesinin Teorik Açısından İncelenmesi”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, cilt 28, sayı 3, s.59-73.

Giriş

Bugün artık çevresel sorumluluklarını bilen ve sosyal sorumlulukları yerine getirme yönünde çaba sarf eden işletmeler, sürdürülebilirlik konusunda önemli roller üstlenmektedir. İşletmeler için rekabet üstünlüğü kazanmayı sağlayan sürdürülebilirlikle ilgili bilgilerin raporlanması şeffaflık, karşılaştırılabilirlik ve hesap verilebilirlik açısından avantaj sağlamaktadır. Bu nedenle sürdürülebilirlik işletmeler için kaçınılmaz olmaya başlamıştır. Sürdürülebilirliğin ekonomik, çevresel ve sosyal olmak üzere üç boyutu vardır (Ng, 2018, s.586). Günümüzde birçok işletme, sürdürülebilir kalkınmaya nasıl katkıda bulduklarına dair bilgi sağlayan sürdürülebilirlik göstergelerini kullanarak bu üç boyutu izleyebilmektedir (Krajnc ve Glavič, 2005, s.552). Sürdürülebilir kalkınmanın işletme düzeyinde ele alınmasına kurumsal sürdürülebilirlik denilmekte olup, kurumsal sürdürülebilirlik, sürdürülebilirliğin üç boyutunu bir bütün halinde ele almakta, bu boyutlar arasında denge kurarak birbirleriyle ilişkilerini göz önünde bulundurmaktadır (Baumgartner ve Ebner, 2010, s.77). Sürdürülebilirlik raporları, işletmelerin ekonomik, çevresel ve sosyal sorumluluklarını ne düzeyde yerine getirdiği ile ilgili bilginin hem işletme içi hem de işletme dışı bilgi kullanıcıları açısından önemli olması sebebiyle ortaya çıkmıştır (Yükçü ve Fidancı, 2016, s.666). Gray (2019; s.43-44), geleneksel muhasebe sistemlerinin çevresel ve toplumsal unsurları dikkate almaksızın, ekonomik unsurlara odaklandığını belirtmektedir. Sürdürülebilirlik muhasebesi ise, işletmelerin öncelikli olarak varlıklarını korumak ve aynı zamanda toplumun çıkarlarını korumak için ekonomik, çevresel ve sosyal faktörleri göz önünde bulundurmasını gerektirmektedir (Imoniana, Soares, ve Domingos, 2018, s.2046). Bu doğrultuda sürdürülebilirlik muhasebesi, hem ekonomik hem de çevre ve sosyal konuları dikkate alarak geleneksel finansal muhasebenin geliştirilmiş bir şekli olarak tanımlanabilmektedir (Zhang ve Chen, 2017, s.2).

Bu çalışma ile, sürdürülebilirlik kapsamında, yeni bir konu olan sürdürülebilirlik muhasebesini teorik açıdan detaylı bir şekilde ortaya koymak amaçlanmıştır. Bu doğrultuda öncelikle; sürdürülebilirlik, kurumsal sürdürülebilirlik sürdürülebilirlik raporlaması açıklanmış, ardından sürdürülebilirlik muhasebesi ve kapsamı ortaya konularak, sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili ülkemizdeki düzenlemelere yer verilmiştir.

Sürdürülebilirlik ve Kurumsal Sürdürülebilirlik

İşletmelerin faaliyetlerini sürdürürken içinde bulunduğu topluma karşı da bir takım sorumlulukları olduğundan, ekonomik, çevresel ve sosyal sorunları da birlikte ele alması gerekliliği doğmaktadır. Bu durumda sosyal sorumluluk, sürdürülebilirlik ve sürdürülebilir kalkınma, işletmeler için önem arz etmektedir (Gray, 1994, s.17). Dünya'da sürdürülebilirlik konusuna önem verilmesine yol açan önemli gelişmelere bakıldığında "British Petroleum" ve "Volkswagen şirketi" ile ilgili yaşanan olaylar örnek olarak verilebilmektedir (Süklüm ve Hiçyorulmaz, 2019, s.1807). 2010 yılının Nisan ayında British Petroleum'a (BP) ait bir açık deniz petrol platformunda meydana gelen patlama sonucunda çalışan işçiler hayatını kaybetmiş, onbinlerce varil ham petrolün Meksika Körfezi'ne yayılmasıyla uzun bir süre sızıntı yaşanmış ve bu nedenle işletme çok ciddi tazminat ödemiştir (Süklüm ve Hiçyorulmaz, 2019, s.1807). 2015 yılında ise bir Alman otomotiv markası olan Volkswagen şirketinin binlerce aracın dizel motorlarında kullandığı yazılımın hava kirliliğe neden olması, ABD'de emisyon değerleri manipüle

edilen 2 litre motor hacmine sahip yaklaşık 500 bin aracı geri almasına ve araç sahiplerine yüklü miktarda tazminat ödemesine yol açmıştır (Süklüm ve Hiçyorulmaz, 2019, s.1807).

Sürdürülebilirlik kavramı, 1987 yılında Birleşmiş Milletler tarafından hazırlanan, Birleşmiş Milletler Brundtland Raporu adlı bir raporda açıklanmıştır (Gray, 1994, s.17). Bu raporda sürdürülebilirlik, “gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılama gücünü tehlikeye atmadan, günümüzün ihtiyaçlarını karşılayan gelişme” olarak tanımlanmıştır (Gabrusewicz, 2013, s.39). Sürdürülebilirlik, başlangıçta çevresel sürdürülebilirlik olarak dikkate alınmış ve bu doğrultuda gelecek nesillere zarar vermeyecek şekilde çevresel kaynakların kullanımına odaklanmıştır (Gabrusewicz, 2013, s.39). Son yıllarda daha da önem kazanan sürdürülebilirlik, her ne kadar çevresel faaliyetlere ve çevrenin korunmasına yönelik olsa da ekonomik, sosyal ve çevresel boyutları birlikte ele alarak genişletilmiştir. Böylelikle sürdürülebilirliğin ekonomik, çevresel ve sosyal olmak üzere üç boyuttan oluştuğu söylenebilmektedir (Akarçay, 2014, s.2).

Sürdürülebilirlik kavramının birden çok alanda farklı tanımları bulunmaktadır (Costanza ve Patten, 1995, s.193). Fakat sürdürülebilirliğin kapsamına bakıldığında ekonomik, çevresel ve sosyal olmak üzere üç boyutu olduğu görülmektedir. Bu nedenle söz konusu bu boyutlar çerçevesinde tanımını yapmak daha anlamlı olmaktadır. Çevresel açıdan sürdürülebilirlik, dünya iklim sistemi, tarım, endüstri, ormancılık ve su ürünleri sistemleri gibi önemli ekolojik destek sistemlerinin uzun ömürlülüğüne odaklanmaktadır (Jayanthi, 2015, s.76). Sosyal açıdan sürdürülebilirlik, gelecek nesillere karşı sorumluluk bilinci ile çevreye duyarlı olarak tüketim yapan toplumlara dönüşümü ifade etmektedir (Yavuz, 2010, s.65). Ekonomik açıdan sürdürülebilirlik, dünya kaynaklarının sınırlı olmasından ötürü, faaliyetleri yerine getirmek için gerekli kaynak kullanımında duyarlı olunması gerektiğini ifade etmektedir (Yavuz, 2010, s.65).

Sürdürülebilirlik kavramının önem kazanması literatürde yeni bir yaklaşım olarak kurumsal sürdürülebilirlik konusunun da önem kazanmasına neden olmuştur. Kurumsal sürdürülebilirlik, iş dünyasının sürdürülebilir kalkınmaya katkısı olarak tanımlanabilmektedir (Schneider, 2015, s.525). Bu haliyle kurumsal sürdürülebilirlik, işletmelerin faaliyetlerinin sadece ekonomik boyutlarını değil, çevresel ve sosyal boyutlarını da göz önünde bulundurarak ele almayı gerektirmektedir (Tuan, 2019, s.234). Sürdürülebilirliğin temeli “*sürdürülebilir bir sistem; rekabet ortamında varlığını devam ettirmeye çalışan bir sistemdir*” bakış açısına dayanmaktadır (Costanza ve Patten, 1995, s.193). Bu durum işletmelerin çevre bilinci ve sosyal sorumluluklarının artmasını sağlamıştır. Paydaşlar, müşteriler ve çalışanlar da işletmelerin faaliyetlerini sürdürürken daha fazla çevresel ve sosyal performans göstermelerini beklemektedirler (Zeren ve Nakıboğlu, 2009, s.459). Bu yönüyle sürdürülebilir kalkınmanın işletme düzeyinde gerçekleşmesini sağlayan kurumsal sürdürülebilirlik, bir çok işletme için yönetim stratejisi ve kurumsal bir değer olmaktadır (Engin ve Akgöz, 2013, s.88). Öyle ki sürdürülebilirliğin önemini anlayan birçok işletme sürdürülebilirliği, işletme stratejilerinin ayrılmaz bir parçası olarak görmektedirler (Zeren ve Nakıboğlu, 2009, s.459).

Kurumsal sürdürülebilirliğin evrensel bir tanımı olmamakla birlikte, Roca ve Searcy (2012, s.104), şu şekilde tanımlamıştır: “Gelecekte ihtiyaç duyulacak beşeri ve doğal kaynakları korurken, sürdürürken ve geliştirirken, işletmenin ve paydaşlarının ihtiyaçlarını karşılayan stratejileri ve faaliyetleri benimsemektir”. Kurumsal sürdürülebilirlikte amaç, uzun vadede sadece işletmeler açısından değil, paydaşlar ve

toplum açısından da yarar sağlamaktır (Gençoğlu ve Aytaç, 2016, s.52). İşletmenin sürdürülebilirlik hedefleri, ekonomik, sosyal ve çevresel sürdürülebilirliğin entegre olarak gerçekleştirilmesi, entegre raporlama ve performans değerlendirmesi konusunu gündeme getirmektedir (Fülöp ve Hernádi, 2013, s.334). Özetle, kurumsal sürdürülebilirlik, işletmelerin sürdürülebilirliğin üç boyutunu bir bütünlük içerisinde gerçekleştirmesi ve bunlar arasında denge kurarak etkilerini ve ilişkilerini göz önünde bulundurmayı ifade etmektedir (Baumgartner ve Ebner, 2010, s.77; Ng, 2018, s.586).

Sürdürülebilirlik Raporlaması

Günümüzde artık karar alıcıların, işletmeleri değerlendirirken sadece ekonomik faktörleri değil aynı zamanda çevresel ve sosyal faktörleri de göz önünde bulundurmaları gerekmektedir. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik yaklaşımı, işletmelerin çevreye duyarlılığını, sosyal sorumluluğunu, kalitesini ve itibarını arttıran bir değer olarak görülmektedir. Bu durumun ölçülmesi için ise sürdürülebilirlik raporlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü sürdürülebilirlik raporları, işletmelerin bulunmuş olduğu çevreye karşı duyarlılığını sağlayan, şeffaflığı ve hesap verebilirliği artıran ve karar alıcılara önemli bir kaynak oluşturan raporlamalardır (Tuan, 2019, s.234). Sürdürülebilirlik raporlaması ile finansal olmayan bilgiler de ölçülmekte ve sürdürülebilirliğin işletme performansı üzerindeki etkileri belirlenerek, bu etkilerin yönetilmesine yardımcı olmaktadır (Ekerkil ve Göde, 2017, s.860).

Son yıllarda muhasebede var olan finansal bilgilerin işletmelerin faaliyetlerini ve performansını ölçmede tek başına yeterli olmadığı görüşü ağırlık kazanmıştır. Bununla birlikte işletmelerin performanslarını değerlendirme sürecinde, sürdürülebilirliğin üç boyutunu (ekonomik, çevresel ve sosyal) bir bütün olarak ele alan sürdürülebilirlik raporunun hazırlanması gereği doğmuştur (Akarçay, 2014, s.2). Bu doğrultuda, muhasebenin artık finansal bilgi üretmesinin yanında finansal olmayan bilgilere de odaklanması gerekliliği anlaşılmıştır. Sürdürülebilirlik raporlaması, işletmeler ve bilgi kullanıcıları arasında bilgi alış verişi sağlamada önemli bir iletişim aracı haline gelmiştir (Gümrah ve Büyükepeççi, 2019, s.307). Öyle ki bu raporlamalar sayesinde işletmeler, faaliyetlerinin çevresel, sosyal ve ekonomik etkilerini, bir bütün halinde bilgi kullanıcılarına iletebilmektedir (Gümrah ve Büyükepeççi, 2019, s.307). Örneğin, Japonya'da faaliyetlerini sürdüren bazı işletmeler çevreye ve topluma duyarlı olmalarının kendilerine kâr olarak döndüğünü kabul etmekte ve sürdürülebilirliğe oldukça önem vermektedirler (Süklüm ve Hiçyorulmaz, 2019, s.1808). Zira işletmelerin sürdürülebilirliğe önem vermeleri, daha çok satış yapmalarını sağlamakta ve böylelikle işletmeler bir yandan sosyal sorumluluklarını yerine getirirken bir yandan da kârlılıklarını arttırabilmektedirler (Süklüm ve Hiçyorulmaz, 2019, s.1808).

Sürdürülebilirlik raporları, finansal performansı iyi olan bir işletmenin, çevreye ve sosyal hayata duyarlı olup olmadığı, karşılaşılan risk ve fırsatları etkin ve verimli bir şekilde yönetip yönetemediği gibi işletmenin finansal olmayan performansını görebilmeyi de sağlamaktadır (Gençoğlu ve Aytaç, 2016, s.54). Bu yönüyle sürdürülebilirlik raporları, finansal raporların tamamlayıcısı konumunda olabilmektedir. Kurumsal sürdürülebilirlik için işletmeler faaliyetlerini, performanslarını değerlendirirken sadece finansal rapordan hareketle değerlendirmemelidir. Zira böyle bir ölçüm günümüzde bilgi kullanıcıları için artık yetersiz kalmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlaması, finansal raporlamalarının bir uzantısı niteliğindedir ve işletmelerin

ekonomik, çevresel ve sosyal performanslarının açıklanması ile kapsamının genişletildiği söylenebilmektedir. Ancak Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlamaları zorunlu değil ihtiyari bırakılmış olup, bu tür raporlamanın yasal bir çerçevesi olmadığından, ölçümü daha zor olmaktadır (Ekergil ve Göde, 2017, s.862).

Sürdürülebilirlik raporlarının, merkezi Hollanda’da bulunan Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative-GRI) tarafından standartları oluşturularak ölçümlemesi yapılmaktadır (Ekergil ve Göde, 2017, s.862). Küresel Raporlama Girişimi (GRI), işletmelerin, devletin ve diğer kuruluşların iklim değişikliği, insan hakları ve yolsuzluk gibi konulardaki etkilerini anlamalarına ve aktarmalarına yardımcı olan uluslararası bir bağımsız standartlar organizasyonudur (Globalreporting, 2019, z.t. 06.11.2019). Sürdürülebilirlik raporlaması için ilk küresel standart olan ve bütün dünyada uygulanan GRI standartları, ilk olarak 1999’da Sürdürülebilirlik Raporlama Kılavuzu (Sustainability Reporting Guidelines) olarak yayımlanmış, sonra G3 standartları olarak sunulmuştur. 2015 yılında ise güncelleştirilerek kapsamı genişletilmiş ve G4 standartları haline gelmiştir. Her güncellemesinde sektörel bazda raporlanacak alanlar düzenlenmiştir (Ekergil ve Göde, 2017, s.862; Gençoğlu ve Aytacı, 2016, s.53).

GRI, sürdürülebilirlik raporlamasında bulunması gereken ilkeleri, “GRI 101: Kuruluş” adını verdiği başlık altında açıklarak yayımlamış ve bu “GRI 101: Kuruluş”, sürdürülebilirlik raporlamasının başlangıç noktası sayılmıştır. Sürdürülebilirlik raporlamasında bulunması gereken esas ilkeler; raporlama esasları, raporlama süreci ve kullanım şartları olarak üç ana bölümde toplanmaktadır (Ekergil ve Göde, 2017, s.862).

İşletmelerin finansal durumunun raporlanmasının bir uzantısı halinde olan sürdürülebilirlik raporlaması, işletmeler açısından birçok fayda sağlamaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanabilmektedir (Ekergil ve Göde, 2017, s.863; Akarçay, 2014, s.3);

- Bilgi kullanıcıları için geçerli ve tutarlı bilgi sağlayarak, işletmelerin şeffaflığını artırır.
- Uzun vadede pazar payını, müşteri bağlılığını ve marka değerini arttırmada fayda sağlar ve böylelikle işletmenin piyasa değerini artmış olur.
- Çevresel ve sosyal riskleri takip edebilmek ve incelemek için uygun yönetim stratejilerinin uygulanmasını teşvik eder.
- İşletmenin çevresel ve sosyal duyarlılığını göstermesinde yardımcı olur.
- İşletmenin genel performansını artırarak rekabet üstünlüğü yaratmasında avantaj sağlar.
- İşletme çalışanlarını motivasyonunu artırır, iç sistemler ve kontrol süreçlerinin gelişmesini sağlar
- İşletmenin karşılaştırılabilirliğini, şeffaflığını ve hesap verilebilirliğini artırır
- İşletmelerin sosyal sorumluluk hedeflerine ulaşmalarında katkı sağlar.

Sürdürülebilirlik Muhasebesi

Muhasebe, işletmelerin varlıklarında ve kaynaklarında değişme yaratan işlemlere ait finansal verileri toplama, kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve raporlar halinde ilgili bilgi kullanıcılarına sunma, analiz edip yorumlama sürecidir (Tanış, 2014, s.3). Muhasebenin amacı, bilgi kullanıcılarına karar almalarında yardımcı olacak, doğru ve güvenilir bilgi sunmaktır. Sürdürülebilirlik performansını değerlendirmede, işletmelerin sürdürülebilir kalkınma gerekliliklerini karşılayan bir muhasebe sistemi oluşturmaya

ihtiyacı vardır. Dolayısıyla muhasebe bilgi sistemi hem iç hem de dış bilgi kullanıcıları için gerekli sosyal ve çevresel verileri toplayıp değerleyecek şekilde kurulmalıdır. Bu doğrultuda kurumsal sürdürülebilirlik kapsamında geleneksel muhasebe sistemlerinin kapsamının yeniden gözden geçirilmesi gerekebilmektedir (Fülöp ve Hernádi, 2013, s.322). Çevre muhasebesi, ekonomik sistemlerde yer alan çevresel problemlerin ve çevre koruma faaliyetlerinin ekonomik etkilerinin kaydedilmesi, analiz edilmesi ve raporlanması faaliyetlerini içermektedir (Fülöp ve Hernádi, 2013, s.322). Özetle çevre muhasebesi, işletmenin finansal ve çevresel boyutlarına odaklanmakta ancak işletme faaliyetlerinin toplum üzerindeki etkisini dikkate almamaktadır. Sürdürülebilirlik muhasebesi ise, ekonomik ve çevre boyutuna ek olarak sosyal boyutun da dikkate alınması gerektiğini öngörmektedir.

Sürdürülebilirlik muhasebesi, muhasebenin bir alt dalı olup, geleneksel muhasebede olduğu gibi karar alıcıların bilgi ihtiyacını karşılamaktadır. Kurumsal sürdürülebilirlik kapsamında, işletmelerin sürdürülebilir stratejiler oluşturmasında yararlandığı finansal ve finansal olmayan bilgiler, sürdürülebilirlik muhasebesi sisteminden elde edilmektedir (Tüm, 2014, s.68). Sürdürülebilirlik muhasebesi, işletmelerin öncelikli olarak varlıklarını korumak ve aynı zamanda toplumun çıkarlarını korumak için ekonomik, çevresel ve sosyal faktörleri göz önünde bulundurarak ticari işlemlerin uygun bir şekilde ele alınmasını gerektirmektedir (Imoniana, Soares ve Domingos, 2018, s.2046).

Sürdürülebilirlik muhasebesi muhasebenin alt dalı olup, ilk olarak, çevresel ve sosyal kaynaklı ekonomik etkiler, ikinci olarak bir ekonomik sistemin ekolojik ve sosyal etkileri, üçüncü olarak ise sürdürülebilirliğin üç boyutunu oluşturan sosyal, çevresel ve ekonomik konular arasındaki bağlantılar ile ilgili unsurları kaydetmek, analiz etmek ve raporlamak için gerekli faaliyetler, yöntemler ve sistemler bütünüdür (Schaltegger ve Burritt, 2010, s.377). Sürdürülebilirlik muhasebesi, işletmenin ekonomik, sosyal ve çevresel boyutunu da dikkate alarak işletme faaliyetlerini incelemekte ve bu boyutların kurumsal sürdürülebilirliğe etkisini vurgulamaktadır (Fülöp ve Hernádi, 2013, s.333).

İşletme yöneticileri sürdürülebilirlik raporları sayesinde karar alma, planlama, uygulama ve kontrol süreçlerinde, sürdürülebilirliğin de bu süreçlere dahil edilmesini sağlamaktadır. Bu nedenle işletme yönetimi açısından sürdürülebilirlikle ilgili verilerin toplanması, sınıflandırılması, kaydedilmesi ve raporlar halinde sunulmasında sürdürülebilirlik muhasebesi önemli bir rol oynamaktadır (Akarçay, 2014, s.3). Sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin temel görevi; işletmenin ekonomik, sosyal ve çevresel performansı ile ilgili toplanacak verileri belirlemek, toplanan verileri değerlendirmek ve değerlendirme sonrasında ise işletmeye geri dönüşünü sağlamak olduğu söylenebilmektedir (Tüm, 2014, s.68). Sürdürülebilirlik muhasebesi, 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 olmaktadır (Altınay, 2016, s.61).

Tüm (2014, s.77), sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin işletmeler açısından faydalarını şu şekilde özetlemiştir;

- Üretim maliyetinin belirlenmesine ve ürünlerin doğru bir şekilde fiyatlandırılmasında katkı sağlar,

- Sürdürülebilirlik odaklı faaliyetlerin getirdiği kazançları, finansal olanakları ve maliyet tasarrufu açısından sunduğu avantajları ortaya koyar,
- İşletmenin karşılaştığı sosyal ve çevresel risk ve maliyetleri değerlendirmek suretiyle söz konusu risk ve maliyetlerin azalmasına yardımcı olur,
- İşletmelerde enerji ve materyal akışlarının daha doğru bir şekilde izlenmesini kolaylaştırarak kaynak verimliliğinin artmasına katkı sağlar,
- İşletme çalışanlarının, sosyal ve çevresel farkındalığını artırmak suretiyle çalışanların bu konudaki sorumluluklarını güçlendirir,
- Kamuoyunun, işletmenin sosyal ve çevresel konulardaki kurumsal sorumluluğu, şeffaflığı ve güvenilirliğinin farkına varmasını ve dolayısıyla işletmenin genel kabul edilirliliğinin güçlendirmesine katkı yapabilir,
- İşletmenin çevreye karşı duyarlı sosyal açıdan sorumlu davranışlar göstermesi kurumsal yatırımcılar için daha elverişli bir yatırım ortamı sağlar,
- Dış paydaşlarla daha iyi ilişkilerin kurulmasına yardımcı olur.

Bu bölümde sürdürülebilirlik muhasebesinin kavramsal çerçevesi ve unsurları açıklanacaktır. Bu doğrultuda öncelikle sürdürülebilirlik muhasebesinin amacı, sonra uygulama ilkeleri, daha sonra veri toplama ve ölçme teknikleri, ardından raporlama ve son olarak da niteliksel özellikleri açıklanacaktır.

Sürdürülebilirlik Muhasebesinin Amacı

Sürdürülebilirlik muhasebesinin temel amacı, sürdürülebilirlik doğrultusunda faaliyetleri ve performansı ölçmek olup, bu amacı gerçekleştirebilmek için sürdürülebilirliğin üç boyutu olan ekonomik, çevresel ve sosyal faktörleri bir arada değerlendirmeyi sağlayan ölçüm yöntemleri kullanılmalıdır (Lamberton, 2005, s.19; Tüm, 2014, s.69; Fidancı, ve Yükçü, 2018, s.233). Zira sürdürülebilirlik muhasebesi, ekonomik, sosyal ve çevresel boyuta odaklanılmasını ve boyutlar arasındaki ilişkinin ortaya koyulması gerektiğini öne sürmektedir (Fülöp ve Hernádi, 2013, s.333; Lamberton, 2005, s.13-15).

Geleneksel muhasebeye benzer şekilde, sürdürülebilirlik muhasebesi, bilgi kullanıcılarını, iç ve dış bilgi kullanıcıları olmak üzere iki bölüme ayırmaktadır (Lamberton, 2005, s.19). Dış bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyacı, işletmenin faaliyetlerinin hem sosyal hem de çevresel açıdan hesap verebilirliğine odaklanmaktadır. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik muhasebesi bilgilerinin şeffaf ve karşılaştırılabilir olması gerekmektedir (Yükçü ve Fidancı, 2016, s.669). Buna ek olarak, iç bilgi kullanıcıları için işletmede doğru karar almak üzere, ilgili bilginin sunulması gerekmektedir ki bu sayede yönetimin güçlendirilmesi sağlanabilmektedir (Fülöp ve Hernádi, 2013, s.333). Zira işletmenin edineceği doğru ve ilgili bilgi ile rasyonel kararlar alması işletme karlılığı için oldukça önemlidir.

Sürdürülebilirlik Muhasebesinin Uygulama İlkeleri

İşletmelerde sürdürülebilirlik muhasebesi uygulanırken ilk olarak sürdürülebilirliğin kurumsal düzeyde yorumlanması gerekmektedir. Sürdürülebilir muhasebe sisteminin gelişmesi için işletmenin öncelikle hesaplama, değerlendirme ve analiz için doğru zaman aralığının belirlenmesi gerekmektedir. Bu durum işletme faaliyetlerinin neden olduğu sosyal ve çevresel etkilerini doğru bir şekilde belirlenmesi bakımından önemli olmaktadır (Tüm, 2014, s.72).

Sürdürülebilirlik muhasebesinde performans ölçümü, çevresel, sosyal ve ekonomik amaçlar doğrultusunda belirlenen göstergelere göre yapılmalıdır (Lamberton, 2005, s.19). Sürdürülebilirlik muhasebesi sistemi geliştirme sürecinde, veri toplama, ölçme, değerlendirme ve raporlamada kullanılan yöntemlerde bazı ilkelerin dikkate alınması gerekmektedir (Fülöp ve Hernádi, 2013, s.334). İşletmenin sürdürülebilir performansını değerlendirme güçlüğünden ötürü, sürdürülebilirlik muhasebesi sisteminin sınırlarının açık bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir (Fülöp ve Hernádi, 2013, s.334). Sürdürülebilirlikteki sosyal ve çevresel faktörler ölçü birimi kullanmayı gerektirmektedir (Lamberton, 2005, s.20). Finansal ölçütler ekonomik performansı değerlendirmede ilgili bilgi olmakla beraber, çevresel ve sosyal performansı değerlendirmede yeterli değildir (Lamberton, 2005, s.20). Muhasebenin temel kavramlarından önemlilik, sürdürülebilirlik muhasebesi için de önemlidir. Öyle ki insanlar ve doğal çevre için oluşabilecek potansiyel tehditler ve bunların bilgi kullanıcılarına etkisi dikkate alınarak çevresel unsurlar önem derecesine göre sıralanmalıdır. Önemlilik ilkesinin, ihtiyatlılık ilkesi ile de birlikte dikkate alınması gerekmektedir. Zira kesin olarak ölçülemeyen etkilerin, risk az olsa da bilgi kullanıcılarına raporlanması gerekebilmektedir (Lamberton, 2005, s.20).

Sürdürülebilirlik Muhasebesinin Veri Toplama ve Ölçüm Teknikleri

Sürdürülebilirlik Muhasebesi, iki nedenden ötürü tartışmalı bir konudur. Birincisi; işletmelerin yeni yöntemleri entegre etmeye gönülsüz olabilmesi, dolayısıyla pratikte uygulanmasını güçleştirdiği için sonuçlarının tespit edilmesi zorluğudur. İkincisi; veri toplama güçlüğü ve sosyal verilerle çevresel verilerin ölçüm güçlüğüdür (Gray, 2019, s. 44). Zira işletmelerde sürdürülebilirlik muhasebesi kapsamında veri toplama, ekonomik, sosyal ve çevresel verilere dayanarak yapılmalıdır (Fülöp ve Hernádi, 2013, s.334). Veri toplama ve kaydetmede kullanılan çok çeşitli kaynaklar söz konusu olup, seçim aşamasında fayda-maliyet analizi yapılmalıdır (Fülöp ve Hernádi, 2013, s.334). Ekonomik, sosyal ve çevresel verilere dayanarak sürdürülebilirlik performansının ölçülmesi mümkün olup, bunun için çeşitli ölçme yöntemleri vardır. Bunlardan bazıları, *karar alternatiflerinin maliyet tahmini, girdi-çıkıtı analizleri, yaşam döngüsü analizleri, sosyal ve çevresel etkilerin haritalanması ve sürdürülebilir dengeli sonuç kartı* yöntemleridir. (Lamberton, 2005, s.21; Fülöp ve Hernádi, 2013, s.334). Örneğin girdi-çıkıtı analizleri, hammadde ve enerji girdilerinin ve atık çıktılarının fiziki akışlarını dikkate almaktadır (Lamberton, 2005, s.10). Amacı tüm hammadde girdileri ve nihai ürün çıktıları, emisyonlar, geri dönüştürülebilir hammaddeler ve atıkları ölçmektir (Lamberton, 2005, s.10).Sürdürülebilir dengeli sonuç kartı ile işletmenin finansal ve finansal olmayan göstergeleri dikkate alınmakta olup, sürdürülebilirlik unsurlarının geleneksel dengeli sonuç kartına entegre edilmesi yoluyla işletmelerin çevresel ve sosyal ölçülerinin, ekonomik başarıları ile nedensellik ilişkisini belirlemeleri ve analiz etmeleri mümkün olabilmektedir (Tüm, 2014, s.74). Yaşam döngüsü analizi ile ise sermaye, işgücü, hammadde, atık maliyetleri gibi maliyetler dikkate alınarak değerlendirilmekte, dolayısıyla bu teknik ile ürünün yaşam boyu maliyetlerinin ve çevresel maliyetlerinin hesaplanması ve kayda alınması mümkün olabilmektedir (Tüm, 2014, s.73).

Sürdürülebilirlik Muhasebesinde Raporlama

Sürdürülebilirlik raporları, finansal ve finansal olmayan unsurları birlikte barındırmaktadır. Finansal bilgiler, çevresel konulara harcanan para tutarı, yasal olarak çevre için yerine getirilmesi gereken yükümlülükler, gelecek için tahmin edilen çevresel harcamalardan oluşmakta olup, finansal olmayan bilgiler, işletmenin çevresel politikaları,

emisyona raporları gibi çevreyle ilgili işletme faaliyetlerinden oluşmaktadır (Gray, 1994, s.24). İşletmelerde faaliyetler sonucu oluşan sera gazı emisyonunu yenilenebilir ve yenilenemeyen kaynaklardan sağlayacağı enerji farkını finansal olmayan bilgi olarak raporlarına yansıtabilir, öte yandan başka bir işletme enerji için harcadığı parasal tutarı ölçebilmekte ve bu ölçüm finansal bir bilgi olarak finansal raporlara yansıtılabilmektedir (Yükçü ve Kaplanoğlu, 2016, s.68).

Sürdürülebilirlik muhasebesi bilgisi, çok çeşitli performans göstergelerini içeren sürdürülebilir dengeli sonuç kartı ile sağlanabilmektedir. Daha öncede bahsedildiği gibi sürdürülebilirlik raporu, standartlar halinde GRI tarafından yayınlanan sürdürülebilirlik raporlarını içeren bir raporlama klavuzu esas alınarak oluşturulabilmektedir (Fülöp ve Hernádi, 2013, s.334). Bu raporlar bir ürünün kullanım ömrü boyunca düzenli olarak hazırlanmalıdır (Lamberton, 2005, s.22). İşletme sürdürülebilirlikle ilgili muhasebe bilgilerini sürekli olarak güncellenmiş bir şekilde web sitesinde sunmalı ve yayınlamalıdır. Bu sayede işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili bilgileri güncel olarak bilgi kullanıcılarına sunulmuş olabilecektir (Fülöp ve Hernádi, 2013, s.334). Sürdürülebilirlikle ilgili raporlamada; *Stok yaklaşımı*, *Sürdürülebilir maliyet yaklaşımı* ve *Girdi-çıkıtı yaklaşımı* olmak üzere üç temel yöntem bulunmaktadır (Gray, 1994, s.32). *Stok yaklaşımı*, farklı doğal kaynakların ve azalmasının/çoğalmasının belirlenmesi, kaydedilmesi, ölçülmesi ve raporlanmasını kapsamaktadır (Gray, 1994, s.33). Bu doğal kaynaklar; kritik (örneğin, ozon tabakası, tropik ağaçlar, bioçeşitlilik, seragazı), yenilenemeyen/yerine koyulamayan (örneğin, doğal gaz, petrol ve mineraller), yenilenemeyen/yerine koyulabilen (örneğin, atık kullanımı, enerji kullanımı) ve yenilenebilir doğal kaynaklar (örneğin, fidancılık ve balıkçılık) olmak üzere dört kategoriden oluşmaktadır (Lamberton, 2005, s.9). *Sürdürülebilir maliyetler*; Gray tarafından (1994, s.33) işletmenin muhasebe sürecinin sonunda, işletmeyi muhasebe sürecinin başındaki duruma getirmek için harcamak zorunda olduğu para miktarı olarak tanımlanmış ve Gray, gelecek nesiller için doğal kaynakların korunması gerekliliğini öne sürerek, sürdürülebilir bir işletmenin doğal kaynakları gelecek nesiller için koruyabilen bir işletme olduğunu belirtmiştir (Lamberton, 2005;8). *Girdi-çıkıtı analizleri* ise işletmedeki kaynak akışlarını raporlamaya odaklanmaktadır (Gray, 1994, s.35). Gray'e göre (1994, s.35) sürdürülebilirlik raporlamasını doğrudan etkilememekte ancak kaynak kullanımını değerlendirmeyi mümkün kılmaktadır.

Sürdürülebilirlik Muhasebesinin Niteliksel Özellikleri

Sürdürülebilirlik muhasebe sistemleri tarafından elde edilecek olan bilgiler, geleneksel muhasebe bilgilerinin özelliklerine ve GRI sürdürülebilirlik raporlarının kılavuzlarına dayandırılabilir (Fülöp ve Hernádi, 2013, s.335). Fülöp ve Hernádi (2013, s.335)'e göre GRI sürdürülebilirlik raporlarına göre iki önemli özellik vurgulanmaktadır. Bunlar, *şeffaflık ve kontrol edilebilirliktir*. GRI'ya göre *şeffaflık*, süreçlerin, prosedürlerin ve varsayımların eksiksiz olarak yayınlanmasını gerektirmektedir. *Kontrol edilebilirlik* ise, sunulan verilerin ve bilgilerin kaydedilmesi, düzenlenmesi, analiz edilmesi ve yayınlanmasının denetçilerin veri güvenilirliğini sertifikalandırmasını sağlayacak şekilde yapılmasını gerektirmektedir (Fülöp ve Hernádi, 2013, s.335). Toplum, bir işletmenin faaliyetlerinin etkisini şeffaf olarak değerlendirebilecek bilgi istediğinden, işletmenin sürdürülebilirlik hedefine katkısı olmaktadır (Lamberton, 2005, s.22). Kontrol edilebilirlik ile ise bilgilerin güvenilirliği sağlanmaktadır (Lamberton, 2005, s.22). Sürdürülebilirlik ile ilgili diğer özellikler ise şunlardır: Tam açıklama, güvenilirlik,

tarafsızlık, açıklık, önemlilik, zamanında sunum, karşılaştırılabilirlik ve anlaşılabilirliktir (Fülöp ve Hernádi, 2013, s.335).

Türkiye’de Sürdürülebilirlik Raporlaması İle İlgili Düzenlemeler

Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından, Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Kurumsal Yönetimle ilgili esaslar Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu’nun (SPK) Kurumsal Yönetim İlkeleri Tebliği ile düzenlenmiştir. Hazırlanan bu tebliğ de, yönetim ilkeleri adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk olarak sıralanmaktadır (Gençoğlu ve Aytaç, 2016, s.58). Başlangıçta, 2003 yılında, halka açık şirketler için tavsiye niteliğinde yayınlanmış olan Kurumsal Yönetim İlkeleri, 2004 yılında SPK’nın Uyum Beyanı düzenlemesi ile halka açık şirketlerin, kurumsal yönetim ilkelerine ne ölçüde uymakta olduklarını ve uymadıkları hususlar ile ilgili gerekçelerin neler olduğunu faaliyet raporlarında açıklama yükümlülüğü getirilmiştir (Pamukçu, 2011, s.137). SPK tarafından son olarak 2014 yılında güncellenmiştir (Gençoğlu ve Aytaç, 2016, s.58).

Türkiye’de, Borsa İstanbul (BİST) ile Ethical Investment Research Services (EIRIS) Limited işletmeleri arasında imzalanan bir anlaşmayla “BİST Sürdürülebilirlik Endeksi” hesaplanarak, “Sürdürülebilirlik Raporu” oluşturulmuştur. EIRIS bu anlaşmayla Borsa İstanbul işletmelerini, uluslararası sürdürülebilirlik kriterlerine göre değerlemeye tabi tutmaktadır. Belirlenen endeks kapsamına göre, endeks değerlerini aşan işletmeler Borsa İstanbul tarafından her yıl revize edilerek tekrar ilan edilmekte ve bu işletmeler “BİST Sürdürülebilirlik Endeksi”nde yer almaktadır (BİST, 2019, z.t. 04.11.2019).

BİST Sürdürülebilirlik Endeksi, 2014 yılında BİST 30 endeksinde yer alan işletmelerin değerlendirmeye alınmasıyla başlamış, 2019 yılı itibarıyla güncellenerek BİST 100 ve BİST Sürdürülebilirlik endeksinde yer alan işletmelerden gönüllü olan işletmelerin değerlendirmeye alınmasıyla geliştirilmiştir. Bu işletmeler “Değerlendirmeye tabi işletmeler” olarak her yıl güncellenerek Borsa İstanbul’da ilan edilmektedir. Amaç işletmelerin çevresel, sosyal ve yönetim konusundaki performanslarını baz alarak sürdürülebilirlik konusunda BİST işletmeleri ve diğer işletmelerin bilgilendirilmesi ve uygulamalarının artırılmasını sağlamaktır. Bu endeksler, Türkiye’deki işletmeler için kurumsal sürdürülebilirlik performanslarını hem ulusal hem de uluslararası alanda karşılaştırma imkanı vermektedir (BİST, 2019, z.t. 04.11.2019). Ayrıca bu endekte yer alan işletmeler rekabet edebilirlik açısından avantaj sağlarken, işletmelere sermaye arttırma, yatırım ve finansman sağlama gibi avantajlar da sağlamaktadır. Ancak tek tip bir sürdürülebilirlik raporlama sistemi bulunmamakta ve işletmeler için ihtiyari bırakılmaktadır. Zira sürdürülebilirlik raporunda zorunluluk olmamakla birlikte gönüllük esası geçerli olmaktadır.

Türkiye’deki diğer bir uygulama ise 2014 yılında sürdürülebilir kalkınma çerçevesinde sanayi tesislerinde sera gazı azaltımına ilişkin faaliyetlere yönelik yapılan “Sera Gazı (Karbon) Emisyonlarının İzlenmesi”, “Sera Gazı (Karbon) Emisyonlarının Doğrulanması” ve “Sera Gazı (Karbon) Emisyonlarının Raporlanması Hakkındaki Yönetmelikler”dir. Söz konusu bu uygulama Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından Sürdürülebilir Kalkınma çerçevesinde düzenlenen ve uygulanan Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi’nin (BMİDÇS) “Kyoto Protokolü” kapsamında yer almaktadır. Kyoto Protokolü sera gazı emisyonlarının azaltılarak sürdürülebilir

kalkınmayı teşvik etmek amacıyla oluşturularak, beraberinde yeni ticaret mekanizmalarını da getirmiştir. Karbon (emisyon) ticareti olarak adlandırılan bu mekanizma, Kyoto Protokolüne taraf olan ülkelerin taahhüt ettikleri emisyon azaltım hedeflerini tutturabilmeleri amacıyla, gelişmiş ülkeler ile gelişmemiş ülkeler arasında emisyon alım satım işlemi yapılarak ekonomik açıdan kalkınmayı hedeflemektedir. Ancak Türkiye’de sadece gönüllü karbon piyasaları mevcuttur (ÇSB, 2019, z.t. 04.11.2019).

"Sera Gazı Emisyonlarının Takibi Hakkında Yönetmelik", 25 Nisan 2012 tarihli ve 28274 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Revize edilen Yönetmelik 17 Mayıs 2014 tarihi ve 29003 sayılı Resmi Gazete’de tekrar yayımlanmıştır. 22 Temmuz 2014 tarihinde söz konusu bu yönetmelikte yer alan izleme ve raporlama yükümlülükleri ile ilgili "Sera Gazı Emisyonlarının İzlenmesi ve Raporlanması Hakkında Tebliğ" 29068 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu mevzuatın yürürlüğe girmesini takiben, "Sera Gazı Emisyonlarının Doğrulanması ve Doğrulamayı Kuruluşların Yetkilendirilmesi Tebliği" 02.04.2015 tarihli ve 29314 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (ÇSB, 2019, z.t. 04.11.2019).

Bu kapsamda, Yönetmeliğin Ek-1’inde yer alan faaliyetleri gerçekleştiren tesisler, her yıl düzenli olarak izleme, raporlama ve doğrulama sürecine tabi olacaklar ve söz konusu bu tebliğler kapsamında hazırlanmış olan izleme planlarının Çevre Bilgi Sistemi aracılığı ile Çevre Bakanlığına iletilecektir (ÇSB, 2019, z.t. 04.11.2019). Böylelikle çevresel kirliliğe sebep olan karbon emisyonlarının takibi yönünde bir adım atılmıştır. Bu durumda işletmeler karbon (seragazı) emisyonundan kaynaklı faaliyetlerini tespit edecek ve söz konusu bu maliyetleri kontrol altında tutarak azaltabilecektir.

Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu

Sürdürülebilirlikle ilgili olarak uluslararası alanda ise Amerika’da Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları (SMSK) oluşturulmuştur. Amerika Birleşik Devletleri’nde, halka açık işletmelerin faaliyette buldukları sektörler için sürdürülebilirlik raporlaması standartları geliştirilmiş ve bu standartlara uygun bir şekilde raporlama yapılması zorunluluğu getirilmiştir. Amerika’da faaliyette bulunan halka açık işletmeler için sürdürülebilirlik performanslarının yatırımcılar tarafından değerlendirilebilmesine yönelik performans ölçüm araçları geliştirilmiş ve bunları içeren sektör bazlı tam set sürdürülebilirlik raporlaması standartları SMSK tarafından yayınlanmaya başlanmıştır (Akarçay, 2014, s.9).

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board–FASB), temel amacı Amerika Birleşik Devletleri’nde Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini oluşturmak ve geliştirmek olan, özel, kar amacı gütmeyen bir standart belirleme organıdır. FASB, ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) tarafından, ABD’deki kamu işletmelerinin muhasebe standartlarını belirlemekten sorumlu organizasyon olarak atanmıştır. FASB, 1 Temmuz 1973 tarihinde Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü’nün (AICPA) Muhasebe İlkeleri Kurulu’nun (APB) yerini almıştır. FASB muhasebe standartları, devlet Muhasebe Kurulları ve Amerikan CPA Enstitüsü (AICPA) dahil olmak üzere birçok kuruluş tarafından yetkili organ olarak kabul edilmektedir (FASB, 2019, z.t. 18.10.2019).

Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu (SMSK-Sustainability Accounting Standards Board-SASB), halka açık ABD işletmelerinin mali açıdan

çevresel, sosyal ve yönetim etkilerinin açıklanması ve tanınması için ulusal endüstri sürdürülebilirliği standartları oluşturmayı amaçlayan kar amacı gütmeyen bir kurumdur. FASB tarafından sürdürülebilirlik muhasebesi standartlarını geliştirmek ve yaygınlaştırmak amacıyla 2011 yılında kurulmuştur. FASB son kırk yıldır ABD'de finansal raporlamada şu anda kullanılan muhasebe ilkelerini geliştirmiş olsa da, diğer sosyal ve çevresel önlemlerin artık uygun olduğu anlaşılmaktadır. Amaç yatırımcılara, yatırım fonlarında ya da yatırım fonlarında yatırım yaptıkları hisse senetleri hakkında daha fazla bilgi sağlamak ve yatırımcıların ve finansal analistlerin bir sektördeki kritik sosyal ve çevresel konulardaki performansların karşılaştırmasını sağlamaktır (SASB, 2019, z.t. 18.10.2019). SMSK'da sürdürülebilirlik, bir işletmenin faaliyet ve performansının ölçümü için gerekli olan çevresel, toplumsal ve yönetim konularını içermektedir. Bu çerçevede bahsedilen yönetim, işletmenin hem çevresel ve toplumsal etkileşimlerinin yönetimi hem de uzun vadede katma değer oluşturmak için gereken çevresel ve toplumsal sermayenin yönetimini ifade etmektedir. Böylelikle işletmelerinin finansal ve finansal olmayan performansı ölçülmüş olacaktır (Akarçay, 2014, s.4).

Sonuç

Son yıllarda sürdürülebilirlik kavramı işletmeler için oldukça önemli hale gelmiştir. Sürdürülebilirlik kapsamında geliştirilen sürdürülebilirlik muhasebesi geleneksel muhasebeden farklı olarak, sadece finansal bilgilerin değil finansal olmayan bilgilerin de dikkate alınması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Ekonomik, çevresel ve sosyal olmak üzere üç boyuttan oluşan sürdürülebilirliğin gelişmesiyle birlikte, sürdürülebilirlik işletme düzeyinde ele alınarak raporlanmakta ve bu durum sürdürülebilirliğin muhasebe açısından gerekliliğini ortaya koymaktadır. Sürdürülebilirlik muhasebesi geleneksel muhasebe sistemlerinden farklı olarak, işletme faaliyetlerinin sadece ekonomik boyutunu değil, çevresel boyutunun ve bunların toplum üzerindeki etkilerini ortaya koyan sosyal boyutunun da dikkate alınması gerektiğini ortaya koymaktadır. Bu doğrultuda, işletmeler için sürdürülebilirlik muhasebe sistemleri ve bu sistemden elde edilen bilgiler sayesinde oluşturulan sürdürülebilirlik raporlamasının kullanımı yararlı olmaktadır. Sürdürülebilirlik raporu ile işletmeler bulunduğu çevreye ve topluma duyarlı olduğunu göstermektedir ve bu, işletmelerin rekabet avantajı sağlamasında oldukça büyük önem arz etmektedir. Türkiye'de sürdürülebilirlik ile ilgili yapılan yasal düzenlemeler incelendiğinde, ülkemiz için zorunlu olmayıp ihtiyari olduğu tespit edilmiştir. Borsada işlem gören bazı şirketler sürdürülebilirlik raporlarını yayınlamaktadır ve 2019 yılında söz konusu bu şirketlerin sayısı artmıştır. İşletmelerin tümü tarafından hazırlanabilir olması, karşılaştırılabilirlik ve şeffaflık açısından bilgi kullanıcıları için yararlı olabilecektir. Bu kapsamda gelecekte sürdürülebilirlikle ilgili yapılacak düzenlemelerin ve gelişmelerin, işletmeler ve tüm toplum açısından faydalı olacağı düşünülmektedir.

Kaynaklar

- Akarçay, Ç. (2014). Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 11(42), 1-11.
- Altınay, A. T. (2016). Entegre raporlama ve sürdürülebilirlik muhasebesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (25), 47-64.

- Baumgartner, R. J., ve Ebner, D. (2010). Corporate sustainability strategies: sustainability profiles and maturity levels. *Sustainable Development*, 18(2), 76-89.
- Costanza, R., ve Patten, B. C. (1995). Defining and predicting sustainability. *Ecological Economics*, 15(3), 193-196.
- Ekerşil, V., ve Göde, M. Ö. (2017). Küresel Raporlama Girişimi (GRI) Standartlarına Göre Seçilen Otellerin Sürdürülebilirlik Raporlarının Analizi ve Değerlendirilmesi. *Business and Economics Research Journal*, 8(4), 859-871.
- Engin, E., ve Akgöz, B. (2013). Sürdürülebilir Kalkınma Ve Kurumsal Sürdürülebilirlik Çerçevesinde Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramının Değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi İletişim Fakültesi Akademik Dergisi*, 8(1), 85-94.
- Fidancı, N., ve Yükçü, S. (2018). Karbon Maliyetlerinin Yönetiminde Sürdürülebilirlik Felsefesi Yaklaşımı: Lisanssız Elektrik Üretimi Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 230-247.
- Fülöp, G., ve Hernádi, B. H. (2013). Sustainability accounting: A success factor in corporate sustainability strategy. *New Challenges of Economic and Business Development*, 229-241.
- Gabrusewicz, T. (2013). Sustainability accounting—definition and trends. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (302), 37-46.
- Gençoğlu, Ü., ve Aytaç, A. (2016). Kurumsal Sürdürülebilirlik Açısından Entegre Raporlamanın Önemi ve BIST Uygulamaları. *Journal of Accounting & Finance*, (72), 51-66.
- Gray, R. (2019). Sustainability Accounting and Education: Conflicts and Possibilities. *Incorporating Sustainability in Management Education*, Palgrave Macmillan, Cham, 33-54.
- Gray, R. H. (1994). Corporate reporting for sustainable development: accounting for sustainability in 2000AD. *Environmental values*, 3(1), 17-45.
- Gümrah, A., ve Büyükepeççi, S. (2019). Türkiye’de Sürdürülebilirlik Raporlaması: 2008-2017 Yılları Arası Yayınlanmış Sürdürülebilirlik Raporlarının İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(2), 305-323.
- Imoniana, J. O., Soares, R. R., ve Domingos, L. C. (2018). A review of sustainability accounting for emission reduction credit and compliance with emission rules in Brazil: a discourse analysis. *Journal of cleaner production*, 172, 2045-2057.
- Jayanthi, R. (2015). Green Accounting: A Case Study About Its Importance and Concept. *International Journal of Research in Commerce & Management*, 6(11), 76-80.
- Krajnc, D., ve Glavič, P. (2005). How to compare companies on relevant dimensions of sustainability. *Ecological Economics*, 55(4), 551-563.
- Lamberton, G. (2005). Sustainability accounting—a brief history and conceptual framework. *Accounting forum*, 29(1), 7-26.
- Ng, A. W. (2018). From sustainability accounting to a green financing system: Institutional legitimacy and market heterogeneity in a global financial centre. *Journal of Cleaner Production*, 195, 585-592.
- Pamukçu, F. (2011). Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (50), 133-148.
- Roca, L. C., ve Searcy, C. (2012). An analysis of indicators disclosed in corporate sustainability reports. *Journal of Cleaner Production*, 20(1), 103-118.

- Schaltegger, S., ve Burritt, R. L. (2010). Sustainability accounting for companies: catchphrase or decision support for business leaders?. *Journal of World Business*, 45(4), 375-384.
- Schneider, A. (2015). Reflexivity in sustainability accounting and management: Transcending the economic focus of corporate sustainability. *Journal of Business Ethics*, 127(3), 525-536.
- Süklüm, N., ve Hiçyorulmaz, E. (2019). BİST Sürdürülebilirlik Endeksindeki İşletmelerin Sosyal Sorumluluk Ve Çevre Muhasebesi İlişkisi Açısından İncelenmesi: Bir İçerik Analizi. *Business & Management Studies: An International Journal*, 7(4), 1806-1824.
- Tanış, V. N. (2014). Genel Muhasebe İlkeler Ve Uygulamaları. Adana: Karahan Kitabevi.
- Tuan, K. (2019). "Yönetim Kurulu Özelliklerinin Sürdürülebilirlik Raporlarına Etkisi: Borsa İstanbul Örneği" *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, sayı 36, Denizli, s.233-242.
- Tüm, K. (2014). Kurumsal sürdürülebilirlik ve muhasebeye yansımaları: Sürdürülebilirlik muhasebesi. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 5(1), 58-81.
- Yavuz, V. A. (2010). Sürdürülebilirlik Kavramı Ve İşletmeler Açısından Sürdürülebilir Üretim Stratejileri/Concept Of Sustainability And Sustainable Production Strategies For Business Practices. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(14), 63-86.
- Yükçü, S., ve Kaplanoğlu, E. (2016). Sürdürülebilir Kalkınmada Finansal Olmayan Raporlamanın Önemi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(1), 63-101.
- Yükçü, S., ve Fidancı, N. (2016). Sürdürülebilirlik maliyeti örneği olarak maden sahası restorasyonu. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 30(3), 663-677.
- Zeren, D., ve Nakıboğlu, G. (2009). Sürdürülebilir Ürün Tasarımında Tanım Ve Yöntemler. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2), 458-480.
- Zhang, B., ve Chen, B. (2017). Sustainability accounting of a household biogas project based on emergy. *Applied energy*, 194, 819-831.
- BİST, 2019, BİST Sürdürülebilirlik Endeksi, Erişim: www.borsaistanbul.com , z.t. 04.11.2019
- ÇSB, 2019, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Erişim: www.iklim.csb.gov.tr , z.t. 04.11.2019
- FASB, 2019, Financial Accounting Standards Board, Erişim: www.fasb.org , z.t. 18.10.2019
- Globalreporting, 2019, Global Reporting Initiative, Erişim: www.globalreporting.org , z.t. 06.11.2019
- SASB, 2019, Sustainability Accounting Standards Board, Erişim: www.sabs.org , z.t. 18.10.2019