

Entelektüel Sermaye Kavramının Sürdürülebilir Muhasebe için Sağlık İşletmelerindeki Önemi

Aydın ŞENOL^{1*}, Fahreddin KAYA²

¹ Sağlık Kurumları İşletmeciliği, Sağlık Hizmetleri MYO, Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi, Türkiye

² Sağlık Yönetimi Bölümü YL, Sağlık Bilimleri Fakültesi, Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi, Türkiye

ÖZ

Entelektüel sermaye kavramı son yıllarda önem kazanmaya ve çeşitlenmeye devam etmektedir. Entelektüel sermaye maddi olmayan kaynaklardan sağlanan değerler bütünü olarak özetlenebilir. Hem kurumsal imajın artırılması hem de işletmelerin gerek sosyal ve çevresel sorumluluklar edinmesiyle sürdürülebilirlik önem kazanmaktadır. Sürdürülebilirlik; çevreye zararın en az düzeye çekilmesi, sosyal fayda sağlanması ve ekonomik verimliliğin artırılmasını amaçlayan bir kavramdır. Sürdürülebilirlik kavramı içerisinde yeşil hastane uygulamaları sağlık sektöründe öne çıkmaktadır. Her yıl büyüyen ve verilen önemin arttığı sağlık sektöründe sürdürülebilirliğin sağlanması önem arz etmektedir. Sürdürülebilirlik entelektüel sermayenin sosyal sermaye, insan sermayesi gibi birden fazla unsurunu bünyesinde barındırmaktadır. İşletmelerin sürdürülebilir kılınması ve değerlerinin artması için bu kavramların iyi anlaşılması ve sayısallaştırılması ihtiyacı doğmaktadır. Sürdürülebilir muhasebe alanı bu yönde alınacak kararlar, uygulanacak stratejiler için işletmelerin geleceğine ışık tutmaktadır. Bu çalışmada entelektüel sermaye, sürdürülebilirlik, sürdürülebilir muhasebe kavramları incelenmiş ve sağlık işletmelerindeki yeşil hastane kavramındaki önemine bakılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Entelektüel Sermaye, Sürdürülebilir Muhasebe, Yeşil Hastane, Sürdürülebilirlik

The Importance of the Concept on Intellectual Capital for Sustainable Accounting in Healthcare Businesses

ABSTRACT

The concept of intellectual capital continues to gain importance and diversify in recent years. Intellectual capital can be summarized as a set of values obtained from intangible resources. Sustainability gains importance both by increasing the corporate image and by the businesses taking social and environmental responsibilities. Sustainability; It is a concept that aims to minimize the damage to the environment, to provide social benefits and to increase economic efficiency. Within the concept of sustainability, green hospital practices come to the fore in the health sector. It is important to ensure sustainability in the health sector, which is growing every year and the importance given is increasing. Sustainability includes multiple elements of intellectual capital such as social capital and human capital. In order to make businesses

¹ *Corresponding Author's email: asenol@subu.edu.tr

sustainable and increase their value, there is a need for a good understanding and digitization of these concepts. Sustainable accounting field sheds light on the future of enterprises for the decisions to be taken in this direction and the strategies to be applied. In this study, the concepts of intellectual capital, sustainability, and sustainable accounting were examined and the importance of the concept of green hospital in health enterprises was examined in the context.

Keywords: Intellectual Capital, Sustainable Accounting, Green Hospital, Sustainability

1 Giriş

İletişim ve etkileşimin arttığı küreselleşen dünyada işletmeler rekabette öne geçmek ve yeni stratejiler oluşturabilmek için yeni ve çeşitli kaynaklara odaklanmak durumunda kalmıştır. Ekonomi ve teknolojiye ilişkin değişimler, ürün ve hizmetlerin daha geniş kitlelere ulaşımı ve rekabet üstünlüğü sağlamaya yönelik girişimler bilgiyi her zamankinden daha değerli bir unsur haline getirmiş sanayi ekonomisinin yerini bilgi ekonomisi tutmaya başlamıştır [1]. Günümüz bilgi ekonomisinde entelektüel sermaye en önemli stratejik maddi olmayan varlık olarak kabul edilmektedir. Bilgi yoğun sektörlerin piyasa değerlerinin defter değerlerinden daha yüksek olduğu görülmektedir. Bu değer yüksekliğinin temel sebebinin finansal raporlara tam olarak yansıtılmayan entelektüel sermaye olduğu düşünülmektedir [2]. Entelektüel sermayenin kazandığı önemin sebeplerini daha iyi anlamak için ekonomik düzendeki değişikliklere bakmak gerekmektedir. Eski ekonomi düzeninde iletişim ve etkileşim araçlarının da dar olması nedeni ile kitlesel üretim merkezli olup hedef kitledeki müşterilerin istek ve beğenilerinin sabit olduğu varsayılmaktadır. Günümüz tüketicisi açısından bakıldığında yaşanan teknolojik gelişmeler ile kitlesel iletişim araçları yaygınlaşmış her bir bireyin pazara dâhil edilebilmesine olanak sağlamıştır. Pazarlarını genişletmek, daha çok müşteriye ulaşmak ve ellerinde tutmak isteyen işletmeler rekabette yeni stratejiler aramak ve kullanmak zorunda kalmıştır. Hızla gelişen teknoloji ve bilgi üretiminin kolaylaşması ile eski ekonominin yenilenmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır [3].

Tablo 1: Eski Ekonomi ve Yeni Ekonomi

	ESKİ EKONOMİ	YENİ EKONOMİ
Ekonomik Özellikler Pazar Faaliyet Alanı Örgüt Yapısı İşin Dolaşım Yeteneği Bölgeler Arası Rekabet	Statik Ulusal Bürokratik, Hiyerarşik Düşük Düşük	Dinamik Küresel Çalışma Ağları, Girişimci Yüksek Yüksek
Endüstri Üretim Yönetimi Temel Üretim Etkenleri Kritik Teknolojik Etken Rekabet Üstünlüğü AR-GE Düzeyi Sektörel İlişkiler Pazarlama Faaliyeti	Kitlesel Üretim Sermaye, İşgören Mekanizasyon Maliyet Orta Tekelleşme Kitlesel Pazarlama	Esnek Üretim Yenilik, Bilgi Dijitalleşme Buluş, Kalite, Pazar Bilgisi Yüksek Ortaklık Kişisel Pazarlama
İşgücü Hedef Beceriler İşveren-İşgören İlişkileri İstihdam Özelliği	Sürekli İş İşe Odaklılık Rekabet Sabit	Yüksek Ücret Çoklu Beceriler, Çoklu Uzmanlık Birlikte Çalışma Risk ve Fırsatlara Açıklık

D. U. Erhan, "Entellektüel Sermaye Ölçülmesi, Değerlemesi, Muhasebeleştirilmesi Bir Teknoloji Şirketi Uygulaması", PhD Thesis, Anadolu University (Turkey), 2015.

Yeni ekonominin sonucu olarak işletmeleri rekabette öne geçirecek hız, dinamizm, sürdürülebilir yenilenme gibi kavramlar ortaya çıkmaktadır [3]. Bu değişimlerle birlikte genel olarak entelektüel sermaye ‘’ işletmelere rekabet avantajı sağlayan, diğer işletmelerden ayıran, temeli bilgiye dayalı patent ve telif hakları gibi maddi unsurların yanında firmanın sahip olduğu insan sermayesi, müşterileriyle ilişkileri, örgütsel organizasyonel yapısı, şirket kültürü gibi, işletmelerin bilançolarında görülmeyen varlıkların bütünü ‘’ olarak tanımlanabilir [4].

2 Literatür Taraması

Weisz ve arkadaşları (2011) sürdürülebilirliği; artan çevresel sorunlar ve iklim değişikliği gibi çağımızın ve geleceğin büyük sorunları için küresel olarak hemen her alanda kullanılması gereken bir kavram olarak tanımlamaktadırlar. Sağlık sektörünün de her yıl büyüyen payı ve hacmi sebebiyle sürdürülebilir kılınmaları gerektiğini belirtmektedirler. Hastanelerin sürdürülebilir kılınmasının çevreye sağlayacağı olumlu etkilerin dışında: Kaynak israfını azaltması, hem çalışanlar hem de hastalar için daha sağlıklı bir ortam oluşturması gibi katkıları olacağını belirtmektedirler [5].

Rodriguez ve arkadaşları (2020) tarafından yapılan çalışmada İspanya’daki kamu hastanelerindeki yapılan çalışmalar ve öncelikler incelenmiştir. Yaptıkları bu çalışmada örgütsel anlamda sürdürülebilirlik çalışmalarının yeterli düzeyde olmadığı sonucuna varmaktadırlar. Sürdürülebilirlik çalışmalarının bu çalışmalara ayrılan kaynakların hastaneden hastaneye değiştiği ve bunda yöneticilerin bakış açısının etkili olduğunu koymaktadırlar. Sürdürülebilirliği ekstra fon sağlanması ve sağlık kuruluşlarının ortak paydada hareket etmesinin standardı daha yüksek bir sürdürülebilir kalkınma sağlayacağı düşünülmektedir [6].

Terekli ve arkadaşları (2013) tarafından yapılan çalışmada yeşil hastane kavramının en çok Amerika’da kabul gördüğü ve Türkiye’de sadece 2 hastanenin bu unvana sahip olduğuna değinilmiştir. Sürdürülebilirlik kapsamında yeşil hastane kavramı da atık yönetimi ve kaynak israfı konularına değinmektedir. Çevre dostu hastaneler mimarisi ve yönetim stratejileriyle bir bütün olarak dizayn edilmektedir. Terekli ve arkadaşları yaptıkları bu çalışmada sadece enerji yönetiminde alınacak önlemler ile bir yılda %10 enerji tasarrufu sağlanacağını belirtmektedirler. Sağlıkta Enerji Verimliliği (SEVER) Projesi gibi projelerin yaygınlaşması ve toplumun bilinçlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir [7].

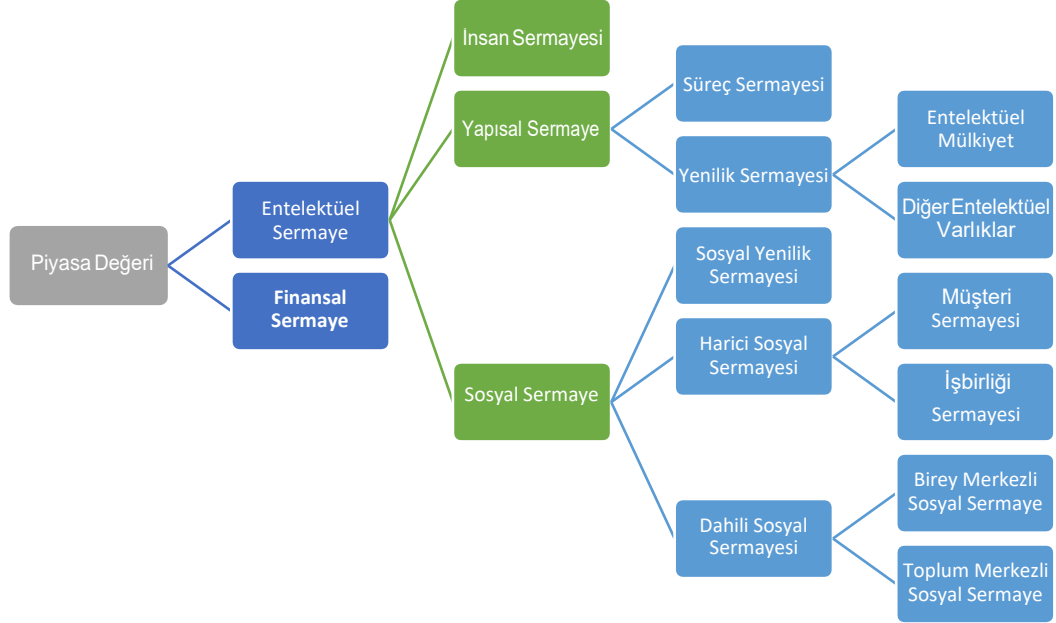
Sürdürülebilirliğin uygulamada doğrudan ve dolaylı etkilerini görmek mümkündür. Enerji verimliliğinin sağlanması ve kaynak israfının azaltılması gibi uygulamalarla maliyetteki düşüş doğrudan hesaplanabilmektedir. Sürdürülebilirlik konusunda elde edilen maddi olmayan değerlerin tümü ise entelektüel sermayeyle ilişkilendirilebilir. Kurum ve kuruluşların sosyal ve çevresel sorumluluklar edinip bunları yerine getirmesi kurumsal imajlarına pozitif yansıtacaktır. Bilinç düzeyi artan toplumlarda sürdürülebilirliği uygulayan işletmeler rekabet avantajı sağlayacaktır. Entelektüel sermaye kavramının yöneticiler tarafından anlaşılıp kurum plan ve stratejilerine dahil etmesi sürdürülebilirlikle elde edilecek girdilerin daha iyi yönetilmesine olanak sağlayacaktır. Bu çalışmada bu plan ve stratejilerin oluşturulmasında rehber olacak sürdürülebilirlik muhasebesinin sağlık işletmeleri için önemini vurgulamak amaçlanmaktadır.

3 Entelektüel Sermayenin Unsurları

Entelektüel sermayenin unsurları, kapsamı çok geniş olmakla beraber genellikle ikili, üçlü, dörtlü unsurlar olarak ele alınmaktadır. Entelektüel sermaye kavramı çok eski bir kavram olmaması ve öneminin sonradan artması nedeniyle tanım ve unsurlarında kesin bir görüş birliği

bulunmamaktadır. Sektörlere ve ihtiyaçlara göre farklı unsurları önem kazanabilmekte olup en sık incelenen dört unsuru insan sermayesi, sosyal sermaye, yapısal-organizasyonel sermaye ve müşteri sermayesidir [8].

Şekil 1: Mc Elroy'a Göre Entelektüel Sermaye Unsurları



M. W. Mc Elroy, "Social Innovation Capital", *J. Intellect. Cap.*, 2002.

3.1 İnsan Sermayesi

İnsan sermayesi kısaca çalışanların bilgi, beceri ve yeteneklerini kapsamaktadır. İşletmelerin sahip oldukları insan kaynaklarını ne kadar etkili kullandıkları entelektüel sermayenin önemli konularından biridir. İnsan sermayesi araştırma geliştirmeden halkla ilişkilere, müşteri ilişkilerine kadar geniş bir alanda önem arz etmektedir [9]. İnsana yapılan eğitim, öğretim, sağlık gibi yatırımlar bireylerin üretkenliğini ve dolayısıyla insan sermayesini artırmaktadır [10]. İnsan sermayesi, entelektüel sermayenin temel unsurlarındandır. Toplum içinde barındırdığı bireylerin eğitim, tecrübe, bilgi ve uzmanlık olarak adlandırılan yeteneklerinden oluşmaktadır. İnsanlara mesleki, genel ve özel bilgi yatırımlarının yapılması; sağlık ve refah düzeylerinin artırılması yönünde yatırımlar uzun vadede milli ekonomiye de katkı sağlayacaktır [8]. İnsan sermayesi özetle işletmelerin bünyesinde çalışan insanların sahip oldukları bilgi ve yetenekleri artırma ve kullanma kabiliyeti olarak açıklanabilir [8].

İnsan sermayesi aşağıdaki bileşenlerden oluşmaktadır:

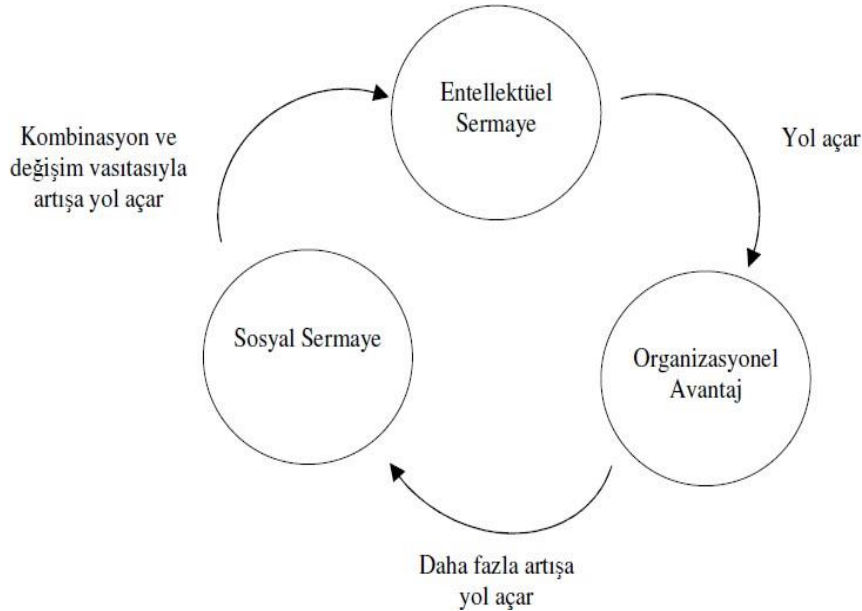
- Teknik bilgi (Know-How),
- Eğitim,
- Mesleki yeterlilik,
- Bilgi üretimine yönelik çalışmalar,
- Yetenek-beceri oluşturmaya yönelik çalışmalar,
- Girişimcilik, adaptasyon yeteneği.

Sağlık sektörü bilgi yoğun bir sektördür ve hizmet sunumunda etkin rol alan faktör insandır. Sağlık hizmetlerinde hizmet sunucusu rolündeki sağlık personeli uzun yıllar eğitim ve uzmanlık alarak hizmet sunabilmektedir. İnsan sermayesi sağlık hizmetlerinin hem sunumunda hem de karlılığında doğrudan etkili bir faktördür [11].

3.2 Sosyal Sermaye

Sosyal sermaye basit bir şekilde en az iki kişi arasındaki güvene dayalı olarak kurulan iletişim olarak tanımlanabilmektedir. Daha geniş olarak toplumu oluşturan bireyler, sivil toplum kuruluşları ve kamu kurumları arasındaki koordinasyonu kolaylaştıran, toplumun üretkenliğini arttıran, güven ve iletişim ağı özellikleri olarak tanımlanabilir. Ekonomik olarak ise sosyal sermaye, kişiler ve kurumlar arası güven temelli ilişkilerin, ekonomik etkinliğe ve üretime katkısı olarak kabul edilmektedir [12]. Sosyal sermaye firmalardaki kişiler ve firmalar arası güven ve iletişim ağını kapsamaktadır. Entelektüel sermayenin bir unsuru olan sosyal sermaye işletmelere örgütsel bir avantaj sağlamaktadır [13]. Sivil toplumun ekonomik performans üzerindeki etkilerini açıklamanın bir yolu, sosyal sermaye unsurunun kullanımıyla alakalıdır. Sermayenin geleneksel türleri fiziki, doğal ve insan sermayesi olarak sıralanmaktadır. İnsan sermayesi, bireylerin yetenekleri, bilgileri ve yaratıcılığı ile ekonomiye katkılarını, sosyal sermaye ise organizasyonel olarak sosyal ve ekonomik yaşamın özelliklerini konu almaktadır [14]. Sosyal sermaye, entelektüel sermayenin oluşturulabileceği ortamı yaratır ve bu organizasyonel avantajda ve sosyal sermayede artışa neden olur. Bu döngü aşağıdaki şekilde gösterilebilir [8].

Şekil 2: Sosyal ve Entelektüel Sermaye



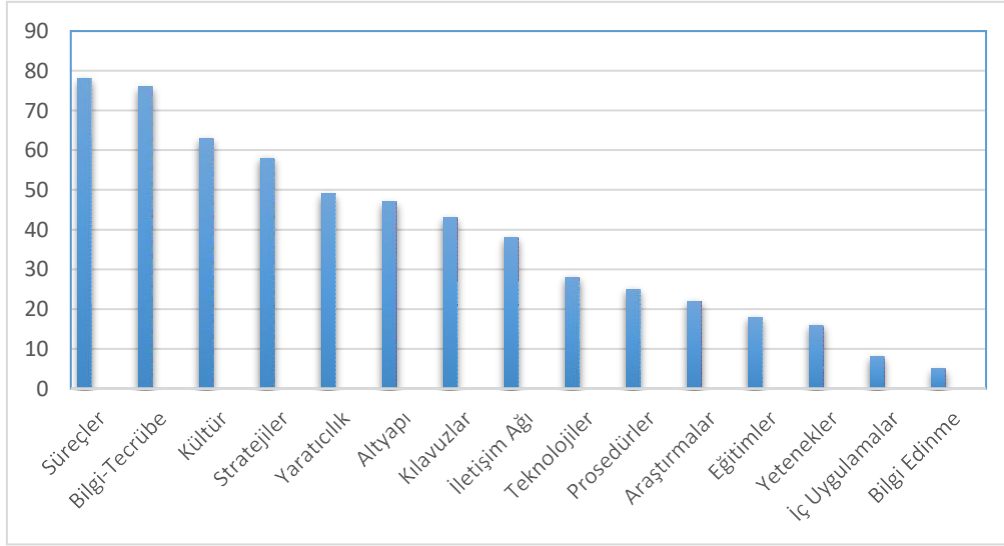
H. A. Kutlu, "Entelektüel Sermaye: Türkiye Muhasebe Sisteminde Raporlanabilir mi?", *Hacet. Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilim. Fakültesi Derg.*, c. 27, sy 1, ss. 235-257, 2009.

3.3 Yapısal-Organizasyonel Sermaye

Yapısal sermaye, insan sermayesini destekleyen ve organizasyonel süreçleri, prosedürleri, teknolojileri, bilgi kaynaklarını ve fikri mülkiyet haklarını içeren entelektüel sermaye unsurudur.

Pratik bir tanım olarak yapısal sermaye, çalışanlar eve gittiğinde geriye kalan veri tabanı, kılavuzlar ve eğitim materyalleri olarak açıklanabilir. Yapısal sermaye, organizasyonun verimliliğini, üretkenliğini artırmaya yönelik çalışmaları kapsamaktadır [15]. Bontis ve ark. (2000) yapısal sermayeyi, insan dışı bütün veri depolama kaynakları olarak (veri tabanları, organizasyon şemaları, stratejiler vb.) tanımlamıştır [16]. Güçlü bir yapısal sermayeye sahip olan firmalar, çalışanlarının kendini geliştirebileceği organizasyonel yapılar oluşturarak değerlerini artırmaktadır [15].

Şekil 3: Gogan'a göre Yapısal Sermayenin 15 Anahtar Kelimesi



L. M. Gogan, D. C. Duran, ve A. Draghici, "Structural Capital-A proposed Measurement Model", *Procedia Econ. Finance*, c. 23, ss. 1139-1146, 2015.

Yapısal sermayenin iyi yönetilmesi, bireysel bilgi ve uzmanlıkların organizasyon faydasına kullanılmasında, verimliliğin artmasında, etkili rol oynar. Başka bir ifadeyle organizasyon içindeki bilgi akış ve paylaşımının düzenlenmesi, hızlandırılması işletmelerin performansı açısından büyük önem taşımaktadır. Yapısal sermayeyi bu durumda bilginin barındığı ve dolaştığı kanal olarak tanımlamak yanlış olmayacaktır [17].

3.4 Müşteri Sermayesi

Günümüzde teknolojik gelişmelerin, iletişim ve etkileşimin artmasıyla birçok sektör ürün ve maliyet odaklı olmak yerine müşteri odaklı hizmet anlayışını benimsemeye başlamıştır. Hedef kitlesini daha iyi anlayan, müşterilerinin isteklerini daha hızlı yerine getirebilen, daha fazla avantaj sağlayan ve değer veren işletmeler rekabette öne geçmektedir. Müşteriye sunulan değer yatırım, müşteriden elde edilen değer ise yatırımın geri dönüşü olarak adlandırılmaktadır [18].

Müşteri sermayesi, bir işletmenin müşteri, tedarikçi ve toplumun geri kalanıyla ilişkilerinin değerini temsil etmekte ve ilişkide bulunduğu bu kişilerin işletmeye bağımlılıklarını ifade etmektedir. Müşteri sermayesinin unsurları aşağıdaki gibi sıralanabilir [8]:

- Markalar
- Müşteriler
- Müşteri sadakati
- İşletme adı

- Dağıtım kanalları
- İşle ilgili işbirliği
- Lisans anlaşmaları
- İstenen nitelikteki sözleşmeler
- Franchising anlaşmalar

Müşteri sermayesi, işletmenin iş yaptığı müşterileri ile olan ilişkilerinin değeridir. Bu nedenle müşteri sermayesi, müşterinin işletmeyle gelecekte iş yapmaya devam etmesi işletmeye değer katma olasılığı olarak düşünülebilir [9].

4 Sürdürülebilirlik Kavramı

Son yıllarda sürdürülebilirlik kavramı neredeyse tüm alanlarda kullanılmaktadır. Yaşamın devamlılığının bir gerekliliği olarak ortaya çıkan süreklilik kavramı; tarım, turizm, teknoloji gibi pek çok alanda kullanılmaktadır. Sürdürülebilirlik kavramının bu kadar çeşitli alanda kullanılmasına karşılık ortak özellikleri, sonraki kuşakların geleceğini ve kaynakların korunmasını amaçlamasıdır [19]. İşletmeler de bu anlamda sadece maliyet ve ekonomik getiriye değil ortaya koydukları faaliyetlerin sosyal ve çevresel etlilerini de göz önünde bulundurarak tedbirler almaktadır. İşletmelerin yanı sıra tüketici alışkanlıkları da bu yönde gelişmekte tüketiciler alacakları ürünlerin çevreye olan etkilerini incelemektedirler. İşletmelerin yalnızca kar amaçlı yönetim stratejilerinin uzun vadede sürdürülebilirlik anlamında başarısızlıkla sonuçlanabileceği görülmektedir [20]. Tunçluer (2010) çalışmasında sürdürülebilirliği; *“Ekonomik, sosyolojik ve ekolojik unsurların esnekliğinin devamlılığı sağlayarak sürdürülebilir bir zaman dilimi içinde toplumların iradelerini, istek ve ihtiyaçlarını karşılayabilmelerini ve mevcut potansiyellerini açığa çıkarmaları adına birtakım faaliyetlerin oluşturulması süreci”* olarak tanımlamıştır [21]. Genel olarak sürdürülebilirlik, zaman sınırı olmadan bir olayın tamamının veya bir sürecin sürdürülebilme sınırlarını belirleyen bir unsurdur[22].

5 Sürdürülebilirlik Muhasebesi

Muhasebe, işletmelerin varlıklarında ve kaynaklarında değişmeye sebep olan işlemlerin finansal verilerini toplama, kaydetme, gruplandırma, özetleme ve raporlamalarını hazırlayarak ilgili bilgi kullanıcılarına sunma, analiz edip yorumlama sürecidir [23]. Sürdürülebilirlik muhasebesi de geleneksel muhasebede olduğu gibi şirketin üst yönetimine ve paydaşlara bilgi vermek üzere oluşturulmuş bir alt muhasebe sistemidir. Fakat bu sistemdeki temel fark kaynağın sosyal ve çevresel faktörlerden oluşuyor olmasıdır. Sürdürülebilirlik muhasebesi, işletmelerin yasal mevzuatları yerine getirmesi ve kurumsal şeffaflığın sağlanması konusunda önemli roller üstlenmektedir [24]. Sürdürülebilirlik muhasebesi, tanımlanmış bir ekonomik yapının (işletme, tesis vb.); öncelikle çevresel ve sosyal faktörlerin neden olduğu finansal etkileri, akabinde ekolojik ve sosyal etkileri, nihayetinde sürdürülebilirliğin üç boyutunu oluşturan ekonomik, sosyal ve çevresel konular arasındaki etkileşimleri ve ilişkileri kaydetmek, analiz etmek ve raporlamak üzere işletmemin metotları, sistemleri ve faaliyetlerini ele alan muhasebe alt dalı olarak tanımlanabilir [25]. Geleneksel muhasebe sürdürülebilirliğe bilgi sağlamada yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle son yıllarda sosyal ve çevresel faktörleri de kapsamına alan yeni muhasebe yaklaşımları ortaya çıkmıştır. Aşağıdaki tabloda geleneksel, çevre ve sürdürülebilirlik muhasebeleri karşılaştırılmıştır [26].

Tablo 1: Geleneksel, Çevre ve Sürdürülebilirlik Muhasebesinin Karşılaştırılması

Karşılaştırma Kriterleri	Geleneksel Muhasebe Sistemi	Çevre Muhasebesi Sistemi	Sürdürülebilirlik Muhasebe Sistemi
Bakış Açısı	İşletmenin finansal durumu	İşletme faaliyetleri ve çevre arasındaki ilişkiler	İşletme faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel etkilerinin bütünleştirilmesi
Hedef	Finansal durumun sunulması Maliyet Yönetimi	Çevresel yükümlülüklerin ve maliyetlerinin sunulması Çevresel performansın sunulması	Sürdürülebilirlik performansının sunulması (ekonomik, sosyal, çevresel)
Temel Alanlar	Finansal muhasebe Maliyet ve Yönetim muhasebesi	Finansal çevre muhasebesi Çevresel yönetim muhasebesi İç ve Dış Ekolojik Muhasebe	Sürdürülebilirlik muhasebesi Sürdürülebilirlik yönetimi muhasebesi
Yöntem	Değerlendirme süreçleri Maliyet Analizleri	Çevresel Performansın Değerlendirilmesi-Yaşam Döngüsü Analizi-Çevresel Maliyetlerin Analizi	Sürdürülebilirlik Performans Karnesi Diğer disiplinler (biyoloji, sosyoloji)
Raporlama Türü	Finansal ve Maliyet Raporları	Çevresel raporlar	Sürdürülebilirlik raporları
Düzenlemelerdeki Zorunluluk	Yasal Sorumluluk	Gönüllü	Gönüllü

T. Kayahan, "Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Muhasebeye Yansımaları: Sürdürülebilirlik Muhasebesi", *Akad. Yaklaşımlar Derg.*, c. 5, sy 1, 2014.

Günümüzde şirketlerin piyasa değerlerinin ezici çoğunluğu maddi olmayan varlıklardan oluşmaktadır. Bu durum hem işletme stratejilerinin değişmesine hem de yeni stratejileri belirlemede bilgi çıktısı oluşturabilmesi için yeni muhasebe yaklaşımlarının ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Sürdürülebilirliğin raporlanmasının işletmelere sağladığı katkılar şu şekilde sıralanabilir[27].

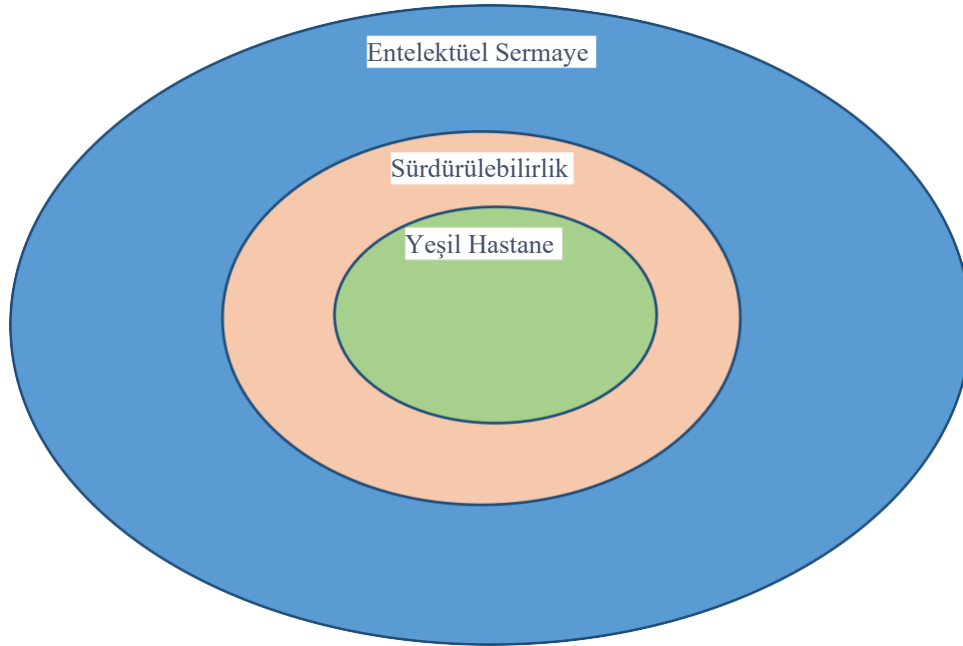
- Sadece finansal değil, çevresel ve sosyal olarak da değer oluşturan ürün, hizmet ve faaliyetlerin belirlenmesi,
- Rakiplere karşı kıyaslama olanağı oluşturması ve rekabette üstünlük sağlanması,
- Marka değeri ve kurumsal imajın artması,
- Kurumsal şeffaflığın sağlanması,
- İşletme içi kontrol sağlanması ve çalışanları pozitif yönde güdülemesi.

6 Sürdürülebilir Sağlık İşletmeleri

Sağlık işletmelerinde sürdürülebilirliğin üç ana konusu olan çevresel, sosyal ve ekonomik unsurlardan sosyal sürdürülebilirlik daha ön plandadır. Sağlık işletmeleri hizmet üreten kuruluşlardır ve diğer sektörlerden farklı kendine has özellikler barındırmaktadır. Sağlık kuruluşlarında sosyal sürdürülebilirliğe yönelik yatırımlar bir fark yarattığı için sürdürülebilirliğinin en büyük boyutunu sosyal sürdürülebilirlik oluşturmaktadır. Sağlık sektöründe sürdürülebilirlik ikiye ayrılmaktadır; ilki,

dış paydaş olan topluma karşı sosyal sorumluluk, ikincisi ise iç paydaş olan personele ve hizmet sunduğu hastalara karşı sosyal sorumluluktur [19]. Sosyal sürdürülebilirliğin sağlık işletmelerindeki önemi büyük olsa da yüksek miktarda katı atık üreten, fazla miktarda su gerektiren enfeksiyonu azaltmak için devir daim yerine taze hava pompalayan ve 7-24 faaliyet gösteren işletmelerdir. Bu anlamda hastaneler gıda hizmetlerinden sonra sektörel olarak en yoğun enerji kullanan ikinci endüstri konumundadır [28]. Hastanelerde, enerji ve su tüketiminin yoğun, kimyasal ve kimyasal olmayan atık miktarının fazla, muhtemel tehlikeli madde atık miktarı yüksek, satın alınan malzemelerin çeşitli ve çok sayıda olduğu bilinmektedir. Buna karşılık kaynaklar sınırlı, atık depolama ve imha alanları eksik, tehlikeli madde kullanımı ve atılması ile ilgili personel eğitimlerinin kapsamının yetersiz ve yenilebilir enerji kaynakları kullanımı için teşviklerin az olması nedeniyle sağlık kurumlarında “yeşil” kavramı gündeme gelmiştir. Hastanelerde “yeşil” kavramı ile kaynak kullanımına alternatifler üretmek, kullanılan enerjinin, suyun ve malzemenin daha etkin ve verimli kullanılmasını sağlamak, her türlü israfın önüne geçilmesini teşvik etmek, çevreye duyarlı ve çevre dostu bina tasarımlarını gerçekleştirmek amaçlanmaktadır [7]. Yeşil hastane, çevre dostu bir yerleşim alanına kurulan, sürdürülebilir, geri dönüştürülebilir ve verimi yüksek tasarımlar kullanan, çevreye zararı en az olan yapı malzemeleri ve ürünler satın alan, kuruluşundan hizmet aşamasına kadar çevreye duyarlılığı devam eden hastaneleri tanımlamaktadır. Yeşil hastane aynı zamanda geri dönüşüm yapan ve geri dönüştürülmüş malzeme kullanan, daha az atık üreten mevcut kaynakları daha verimli kullanan ve daha temiz çevre için katkı sağlayan bir hastaneyi tanımlamak için kullanılmaktadır [29]. Yeşil hastaneler, sürdürülebilirlik ve entelektüel sermaye kavramları arasındaki ilişki aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

Şekil 4: Entelektüel Sermaye, Sürdürülebilirlik ve Yeşil Hastane Kavramları Arasındaki İlişki



Yeşil hastane uygulamalarını etkin bir şekilde uygulamak için sürdürülebilirliğin iyi anlaşılması gerekmektedir. Çalışan ve işleyen bir sistemin kurulması için ileriye dönük planlamalarda kullanılacak veriler önem arz etmektedir. Çevre muhasebesi, sürdürülebilirlik muhasebesi gibi bu verileri sayısallaştırabilecek disiplinlerin sisteme entegre edilmesi bu hususta öne çıkmaktadır. Sürdürülebilirliğin uygulamaya dökülmesinin maliyetleri yanında uzun vadede pek çok getirisi bulunmaktadır. Sürdürülebilirlikten elde edilecek olan getirilerin daha verimli değerlendirilmesi ve

daha etkin kullanılması için entelektüel sermaye kavramının iyi anlaşılması gerekmektedir. Yeşil hastaneler oluşturmak maliyetli bir süreç olup geriye dönük düzenleme her zaman mümkün olmamaktadır. Bu nedenle bu konseptte geçişte sürdürülebilir muhasebeye gereken önemin verilmesi gerekmektedir.

7 Sonuç

Her çağda olduğu gibi günümüz dünyasında da başarıya ulaşmada şansı en yüksek olan kişi, sistem ve kuruluşlar adaptasyon yeteneği en yüksek olanlardır. Yaşanan teknolojik gelişmeler ile bilgiye ulaşımın, insanlar arası etkileşimin artmasıyla işletmeler eskisine kıyasla daha esnek ve daha hızlı adapte olmak zorunda kalmışlardır. Her alanda olduğu gibi ekonomi de başka bir boyuta ulaşmakta, pazarlar genişlemekte, her bir tüketici önem kazanmaktadır. Zamanın ihtiyaçlarına en uygun ve doğru karşılık veren işletmeler rekabette üstünlük sağlamaktadır. İşletmeler için kurumsal imaj, marka değeri, müşteri memnuniyeti, sosyal sorumluluk gibi kavramlar günümüzde büyük önem taşımaktadır. Entelektüel sermayeye yönelik çalışmalar maddi olmayan bu soyut kavramlar üzerine strateji oluşturmaya ve bu alanlarda yatırım yapmaya yardımcı olacak veriler çıkarmaktadır. Hizmet ve ürünlere ulaşmanın kolaylaşması, talebin artması her alanda üretimi de artırmış olup bu tüketim ve üretimdeki artışın etkileri küresel anlamda hissedilmeye başlanmıştır. Bu etkilerin zararlarını azaltmak ve yaşamın daha kaliteli bir şekilde devamını sağlamak için sürdürülebilirlik kavramı ortaya çıkmaktadır. Çevreye, insana, topluma daha duyarlı ekonomik olarak kaynak kullanımında verimliliği artıracak stratejiler yürüten işletmeler tüketiciler tarafından daha çok tercih edilmektedir. Uzun dönemde hem işletmeye maddi anlamda hem de çevreye, geleceğe pozitif etkileri olacak sürdürülebilirlik uygulamaları yaygınlaşmaktadır. Hem işletmeler hem de hükümetler bazında karar vericilerin bu yönde uygulayacakları faaliyetleri planlamasında sürdürülebilirliğin etkilerinin araştırılması veri haline getirerek kullanılmasını sağlamak önem arz etmektedir. Sürdürülebilirlik muhasebesi, geleneksel muhasebenin yetersiz kaldığı bu alanda yeni stratejilerin belirlenmesinde hükümetlerin getireceği yükümlülüklerin belirlenmesinde çok önemli bir rol almaktadır. Sağlık sektörü bu anlamda sektörel büyüklüğü ve kesintisiz hizmet vermesi sebebi ile sürdürülebilirliğin entegre edilmesi ve yaygınlaştırılması gereken bir sektördür. Toplumla doğrudan bağlantılı olması, dünya ekonomisinde büyük bir paya sahip olması ve çevresel etkileri nedeniyle; sürdürülebilirliğin daha etkin uygulanmasıyla uzun vadede çok büyük kazanımlar sağlayacaktır.

Kaynaklar

- [1] S. Betül, B. Keklil, ve E. Ekmen, "Entelektüel Sermayenin Örgüt Performansına Etkisi: Hastaneler İçin Akreditasyon Standartları Üzerinden Bir Değerlendirme", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilim. Fakültesi Derg.*, c. 25, sy 4, ss. 525-538, 2020.
- [2] S. Amin ve S. Aslam, "Intellectual capital, innovation and firm performance of pharmaceuticals: A study of the London Stock Exchange", *J. Inf. Knowl. Manag.*, c. 16, sy 02, s. 1750017, 2017.
- [3] D. U. Erhan, "Entellektüel sermaye ölçülmesi, değerlemesi, muhasebeleştirilmesi bir teknoloji şirketi uygulaması", PhD Thesis, Anadolu University (Turkey), 2015.
- [4] S. Karacaer ve M. Aygün, "Entellektüel sermayenin firma performansı üzerindeki etkisi", *Hacet. Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilim. Fakültesi Derg.*, c. 27, sy 2, ss. 127-140, 2009.
- [5] U. Weisz, W. Haas, J. M. Pelikan, ve H. Schmied, "Sustainable hospitals: A socio-ecological approach", *GAIA-Ecol. Perspect. Sci. Soc.*, c. 20, sy 3, ss. 191-198, 2011.
- [6] R. Rodriguez, G. Svensson, ve G. Wood, "Sustainability trends in public hospitals: Efforts and priorities", *Eval. Program Plann.*, c. 78, s. 101742, 2020.
- [7] G. Terekli, O. Özkan, ve G. BAYIN, "Çevre dostu hastaneler: Hastaneden yeşil hastaneye", *Ank. Sağlık Hizmetleri Derg.*, c. 12, sy 2, ss. 37-54, 2013.

- [8] H. A. Kutlu, “Entelektüel sermaye: Türkiye muhasebe sisteminde raporlanabilir mi?”, *Hacet. Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilim. Fakültesi Derg.*, c. 27, sy 1, ss. 235-257, 2009.
- [9] B. Akkaya ve S. Balı, “Entelektüel Sermaye ve Ölçümüne Yönelik Bazı Yaklaşımlar.”, *J. Int. Soc. Res.*, c. 11, sy 55, 2018.
- [10] C. D. Goldin, “Human capital”, In *Handbook of Cliometrics*, ed.Claude Diebolt and Michael Hauptert, 55-86. Heidelberg, Germany: Springer Verlag, 2016.
- [11] N. Paoloni, G. Mattei, A. Dello Strologo, ve M. Celli, “The present and future of intellectual capital in the healthcare sector: A systematic literature review”, *J. Intellect. Cap.*, c. 21, sy 3, ss. 357-379, Mar. 2020, doi: 10.1108/JIC-10- 2019-0237.
- [12] M. Karagül ve M. Masca, “Sosyal sermaye üzerine bir inceleme”, *Ekon. Ve Sos. Araştırmalar Derg.*, 2005.
- [13] M. W. McElroy, “Social innovation capital”, *J. Intellect. Cap.*, 2002.
- [14] B. Özcan ve D. M. Z. Dinçer, “Sosyal Sermaye Ve Ekonomik Kalkınma”, *Yayınlanmamış Doktora Tezi İstanbul Üniversitesi Sos. Bilim. Enstitüsü İstanbul*, 2011.
- [15] L. M. Gogan, D. C. Duran, ve A. Draghici, “Structural capital-A proposed measurement model”, *Procedia Econ. Finance*, c. 23, ss. 1139-1146, 2015.
- [16] N. Bontis, W. C. C. Keow, ve S. Richardson, “Intellectual capital and business performance in Malaysian industries”, *J. Intellect. Cap.*, 2000.
- [17] Z. Halil ve F. Gürün, “Kurumsal Başarının Gizli Anahtarı: Entelektüel Sermaye”, *Journal of Social Policy Conferences*, 2011, sy 53, ss. 295-312.
- [18] A. Onur, “Müşteri Sermayesi Yönetimi”, *Yayınlanmamış Doktora Tezi Uludağ. Üniversitesi Sosyal Bilimler. Enstitüsü, Bursa*, 2005.
- [19] G. Tamer, “Sağlık Örgütlerinde Kurumsal Sürdürülebilirlik”. *International Academic Studies on Natural and Health Sciences*, Gece Akademi, s.183-203, 2020.
- [20] A. Özkan, Ş. G. Taç, ve B. Taşdemir, “Sürdürülebilirlik Açıklamaları Kapsamında Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Kârlılık Üzerine Etkisi: Bist Sürdürülebilirlik Endeksinde Bir Araştırma”, *Muhasebe Bilim Dünya. Derg.*, c. 20, sy 3, ss. 560-577, 2018.
- [21] H. Tunçluer, “Sürdürülebilirlik: Kalkınma, Pazarlama, Mutlak Organik Tekstil”, *İstanbul Tunçluer Yayın.*, 2010.
- [22] A. Özmen, M. Karakoç, ve E. Yeşildağ, “Sürdürülebilirlik raporlaması: Sürdürülebilirlik endeksinde yer alan şirketler üzerine bir uygulama”, *Dumlupınar Üniversitesi Sos. Bilim. Derg.*, sy 63, ss. 153-174, 2020.
- [23] E. N. Demircioğlu ve E. Demet, “Sürdürülebilirlik Muhasebesinin Teorik Açısından İncelenmesi”, *Çukurova Üniversitesi Sos. Bilim. Enstitüsü Dergisi.*, c. 28, sy 3, ss. 59-72, 2019.
- [24] F. Altınkaynak ve M. Gözel, “Sürdürülebilir Muhasebede Denetim Komitesinin Rolü”, *Oltu Beşeri Ve Sos. Bilim. Fakültesi Derg.*, c. 2, sy 1, ss. 144-152.
- [25] A. T. Altınay, “Entegre raporlama ve sürdürülebilirlik muhasebesi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sos. Bilim. Enstitüsü Derg.*, sy 25, ss. 47-64, 2016.
- [26] T. Kayahan, “Kurumsal sürdürülebilirlik ve muhasebeye yansımaları: Sürdürülebilirlik muhasebesi”, *Akad. Yaklaşımlar Derg.*, c. 5, sy 1, 2014.
- [27] M. Saban, H. Küçüker, ve M. Küçüker, “Kurumsal Sürdürülebilirlik ile İlgili Raporlama Çerçeveleri ve Sürdürülebilirlik Raporlamasında Muhasebenin Rolü”, *İşletme Bilimi Dergisi.*, c. 5, sy 1, ss. 101-115, 2017.
- [28] H. Yıldız, “Sürdürülebilirlik Bağlamında Sağlık Sektöründe İnovatif Uygulamalar: Yeşil Hastaneler”, *Kafkas Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilim. Fakültesi Derg.*, c. 7, sy 13, ss. 323-340, 2016.
- [29] Y. Çilhoroz ve I. Oğuz, “Yeşil hastane sertifika sistemleri”, *Sağlık Bilim. Ve Meslekleri Derg.*, c. 6, sy 1, ss. 161-169, 2019.



© 2020 by the authors. Submitted for possible open access publication under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution (CC BY) license (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).