

SERA GAZI EMİSYON RAPORLAMASI BİR TERCİH Mİ YOKSA ZORUNLULUK MU? KURAMSAL BİR DEĞERLENDİRME*

Dr. Pınar OKAN GÖKTEN**
Prof. Dr. Beyhan MARŞAP***
Dr. Öğr. Üyesi Soner GÖKTEN****

Araştırma Makalesi / *Research Article*

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Özel Sayı 2018; 20, ös911- ös922

ÖZ

İklim değişikliği sorunuyla mücadelenin son yıllarda üzerinde önemle durulan konuların başında gelmesi, sera gazı emisyonu ve etkilerinin raporlanmasını sürdürülebilirlik muhasebesinin en önemli konu başlıklarından biri haline getirmiştir. İklim değişikliği ile mücadelenin sağlanabilmesi için ülkelerin ve buna bağlı olarak işletmelerin sera gazı emisyonunu azaltmaları ve küresel ısınmanın önüne geçmeleri gerekmektedir. Burada işletmelerin üzerlerine düşen temel görevlerin başında sera gazı emisyon raporlaması yapmalarının gerekliliği gelmektedir. Bu sayede işletmelerin iklim değişikliği üzerindeki etkileri hakkında bilgi sahibi olunmaktadır. Sera gazı emisyonunun nasıl ölçülmesi ve raporlanması gerektiğine ilişkin temel standartlar GRI Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzu'nda ve Sera Gazı Protokolü'nde yer almaktadır. Sera gazı emisyonu raporlanması işletmeler için bir seçenek gibi görünse de, günümüzde bir zorunluluk haline gelmiştir. Bunun nedeni meşruiyet teorisi, paydaş teorisi ve kurumsal teoriden faydalanarak tanımlanabilecek şirketler üzerindeki baskılardır.

Anahtar Kelimeler: Sera Gazı Emisyon Raporlaması, Meşruiyet Teorisi, Paydaş Teorisi, Kurumsal Teori

JEL Sınıflandırması: M40, M41

* Makale gönderim tarihi: 21.06.2018 ; kabul tarihi: 31.07.2018

Bu çalışma, 13-15 Eylül 2018 tarihlerinde MODAV tarafından Nevşehir'de düzenlenen 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı'nda bildiri olarak sunulmuş ve alınan eleştiriler dikkate alınarak yeniden hazırlanmıştır.

** Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Uluslararası Ticaret Bölümü, pınar.okan@gazi.edu.tr, orcid.org/0000-0003-2037-0087

*** Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Uluslararası Ticaret Bölümü, beyhanmarsap@gmail.com, orcid.org/0000-0003-2139-7169

**** Başkent Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, sgokten@baskent.edu.tr, orcid.org/0000-0003-4213-1976

Atıf: Okan Gökten, P., Marşap, B. ve Gökten, S. (2018). Sera gazı emisyon raporlaması bir tercih mi yoksa zorunluluk mu? kurumsal bir değerlendirme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), ös911-ös922

ÖS
911

REPORTING OF GREENHOUSE GAS EMISSION IS A CHOICE OR OBLIGATION? A THEORITICAL DISCUSSION

ABSTRACT

As tackling with the problem of climate change becomes one of the forefront issues that have been emphasized over recent years, this situation has made reporting of greenhouse gas emission and its effects one of the most important topics of sustainability accounting. In order to struggle with the climate change, countries and companies need to reduce greenhouse gas emission and avoid global warming. It is important for companies to prepare reports related with greenhouse gas emission. By the help of these reports, companies will also have the opportunity of showing the effects of them on climate change. Basic standards on how to measure and report greenhouse gas emission are found in the GRI Sustainability Reporting Guide and the Greenhouse Gas Protocol. Although reporting of greenhouse gas emission seems to be a choice for businesses, it has become an obligation nowadays. The reason of that are the pressures on companies that can be defined by benefit from legitimacy theory, stakeholder theory, and institutional theory.

Keywords: Greenhouse Gas Emission Reporting, Legitimacy Theory, Stakeholder Theory, Institutional Theory

JEL Classification: M40, M41

1.GİRİŞ

Günümüzde sıklıkla araştırılan ve üzerine çalışmaların yapıldığı konuların başında sürdürülebilirlik raporlaması gelmektedir. Sürdürülebilirlik raporlaması kısaca finansal ve finansal olmayan bilginin raporlanması şeklinde ifade edilebilir. Burada sürdürülebilirlik raporlamasını geleneksel raporlamadan ayıran temel nokta finansal olmayan bilgilerin varlığıdır. Son yıllarda, işletme paydaşları tarafından finansal olmayan bilgilerin detaylı bir şekilde incelendiği ve bunlara verilen önemin arttığı görülmektedir. Bunun nedenleri arasında iklim koşullarında yaşanan ve ekosistemi tehdit etmeye başlayan olumsuz gelişmeler yer almaktadır.

Tüm dünyada her geçen yıl bir öncesine kıyasla iklim koşullarında farklılıkların yaşandığı gözlemlenmektedir. Mevsim normalleri üzerindeki sıcaklık artışları, seller, buzulların hızla erimesi, yıkıcı kasırgaların görülmesi ve daha pek çok iklim değişikliğine bağlı olaylar yaşanmaktadır. Bu durum, Türkiye de içinde olmak üzere tüm dünyanın ekosistemini olumsuz bir şekilde etkilemektedir. İklim değişikliğine neden olan unsurların başında ülkelerin sera gazı salınımlarındaki artış yer almaktadır.

Sera gazı, atmosferde ısı tutma özelliğine sahiptir. İçerisinde karbondioksit, metan, nitröz oksit, hidroflorür karbonlar, perfloro karbonlar, sülfürhekza florid

gibi gazlar bulunmaktadır. Sera gazlarının atmosferdeki miktarını ifade etmekte olan sera gazı emisyonu; sanayileşme, nüfus artışı ve ormanların azalması gibi nedenlerden dolayı günümüze değin istenmedik bir şekilde artış göstermiştir. Kömür, doğalgaz gibi fosil yakıtların içeriklerinde yüksek miktarda karbondioksit bulunmaktadır. Bunların kullanılması ile birlikte atmosfere yüksek miktarlarda karbondioksit karışmakta ve böylece atmosferdeki sera gazı miktarında artış yaşanmaktadır. Sera gazının etkisiyle güneş ışınlarının atmosfer dışına çıkması engellenerek dünya aşırı ısınmaktadır.

1850’li yıllarda başlayan sanayileşme öncesinde atmosferde bulunan karbondioksit yoğunluğu ortalama 280 ppm (milyonda parçacık sayısı) düzeylerinde iken bu değer her geçen gün daha da artış göstererek iklim koşullarında önemli değişikliklerin yaşanmasına neden olmaya başlamıştır. İklim değişikliğinin önüne geçebilmek ve gerekli önlemleri alabilmek adına tüm dünyada çeşitli görüşmeler yapılarak eylem planları belirlenmiştir. Atmosferde bulunan karbondioksit yoğunluğunun artmasına bağlı iklimde önemli değişikliklerin yaşanacağına dair öngörü ilk olarak 1896 yılında İsveçli S. Arrhenius tarafından yapılmış olsa da ilk etkili adımın atılması 1979 yılında Birinci Dünya İklim Konferansı’nın düzenlenmesi ile olmuştur. Konferansta temel olarak fosil yakıtlarının gittikçe artan kullanımı ve ormanların yok edilmesi sonucunda atmosferdeki karbondioksit yoğunluğunun artması ile iklim değişikliklerinin ekosistemi her geçen gün daha da fazla tahrip edeceği konu edilmiştir (Dikmen ve Yörükoğlu 2003).

ÖS
913

İklim değişikliği ve küresel ısınma ile mücadelede atılan bir diğer önemli adım ise 1997 yılında imzalanarak 2005 yılında yürürlüğe giren ve Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi içinde yer alan Kyoto Protokolü olmuştur. Söz konusu protokol, küresel ısınma ve iklim değişikliğine ilişkin önlemler alınması hususunda, devletler tarafından gerçekleştirilmesi gereken faaliyetlere vurgu yapmaktadır. Bu bağlamda protokole imza atan ülkeler, üzerlerine düşen görevleri yerine getireceklerine dair taahhütte bulunmuşlardır. 2015 yılının Aralık ayında kabul edilen Paris Anlaşması ile de fosil yakıt kullanımının yerine yenilenebilir enerjiye yönelerek sera gazı emisyonunun azaltılması ve küresel ısınmanın 2 derecenin altında tutulması hedeflenmiştir.

Türkiye’de ise iklim değişikliği konusunda önlemler alabilmek amacıyla yasal düzenlemelerin yapılması gerektiği hususunun üzerinde durulmuştur. Bu bağlamda, sera gazı emisyonu ile karbon ticaretine ilişkin temel yasal düzenleme olan “Sera Gazı Emisyonlarının Takibi Hakkında Yönetmelik” 25 Nisan 2012 tarih ve 28274 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yapılan güncellemeler ile birlikte yeni yönetmelik, 17 Mayıs 2014 tarihinde yürürlüğe girerek 2012 yılındaki yönetmeliği yürürlükten kaldırmıştır (Kardeş Selimoğlu ve Özsözgün Çalışkan 2016).

Tablo 1’de görüleceği üzere Birinci Dünya İklim Konferansı’nın düzenlendiği 1979 yılında atmosferde bulunan karbondioksit yoğunluğu ortalama 336,78 ppm olarak belirlenirken; 2018 Nisan ayına gelindiğinde yoğunluğun ortalama 410,26 ppm olarak gerçekleştiği görülmektedir. Atmosferdeki karbondioksit yoğunluğunun güvenilir sınırının 350 ppm olarak belirlendiği (Yeşil Ekonomi 2017) göz önüne alındığında 2018 yılında gelinen nokta hiç de iç açıcı değildir. 350 ppm’lik rakam en son 1980’li yılların sonlarında görülmüştür. Alınmaya çalışılan önlemlere

rağmen karbondioksit yoğunluğu her geçen yıl daha da artış göstermektedir.Tablo 1. Yıllar İtibariyle Atmosferdeki Karbondioksit Yoğunluğu

Tablo 1. Yıllar İtibariyle Atmosferdeki Karbondioksit Yoğunluğu

YIL	CO2 YOğUNLUğU (ppm)
1979	336,78
1988	351,56
1990	354,35
1991	355,57
1992	356,38
1994	358,82
1995	360,80
1997	363,71
2000	369,52
2001	371,13
2004	377,49
2005	379,8
2007	383,76
2009	387,37
2010	389,85
2011	391,63
2012	393,82
2013	396,81
2014	398,78
2015	400
2016	403,3
2017	409
2018 - Nisan	410,26

Kaynak: TÜVİK-DER (2013), Yeşil Ekonomi (2015, 2016, 2017, 2018).

2.ÜLKELERİN SERA GAZI EMİSYONLARI

Sera gazı salınımının hangi ülkeler tarafından diğerlerine kıyasla daha fazla gerçekleştirildiği konusu, sera gazı emisyon raporlamasının ülkeler arasındaki yaygınlık kıyaslaması açısından son derece önemlidir. Devletlerin, işletmelerin sera gazı emisyon raporlaması yapmaları yönündeki tutumları o ülkenin salınım miktarına göre farklılık gösterebilmektedir.

İklim, enerji, gıda, ormanlar, su, şehirler ve ulaşım konularında çalışmalar yapmakta olan Dünya Kaynakları Enstitüsü'nün (World Resources Institute – WRI) 2017 verilerine göre ülkelerin sera gazı emisyon sıralamaları ve toplam salınım içerisindeki payları aşağıdaki gibidir (WRI 2017):

Tablo 2. Ülkelerin Sera Gazı Emisyonlarının Karşılaştırılması

SIRALAMA	ÜLKE	TOPLAM SALINIM İÇERİSİNDEKİ YÜZDE PAY
1	Çin	26,83%
2	Amerika	14,36%
3	Avrupa Birliği Ülkeleri	9,66%
4	Hindistan	6,65%
5	Rusya	5,03%
6	Japonya	3,09%
7	Brezilya	2,33%
8	Endonezya	1,70%
9	Kanada	1,69%
10	Meksika	1,68%
11	İran	1,64%
12	Güney Kore	1,54%
13	Avustralya	1,33%
14	Suudi Arabistan	1,25%
15	Güney Afrika	1,17%
16	Türkiye	0,93%
17	Ukrayna	0,86%
18	Tayland	0,84%

Geçmiş yıl verilerine baktığımızda en yüksek sera gazı salınımı yapan ülke Amerika iken Tablo 2'den de görüleceği üzere 2017 yılı verilerine göre en yüksek salınım yapan ülke Çin olmuştur. Çin'in % 26,83'lük salınımının % 21,56'sı enerji sektörü, % 3,22'si sanayi sektörü, % 1,6'sı tarım sektörü tarafından gerçekleştirilmektedir. % 0,45'lik kısmını ise atık emisyon oluşturmaktadır. Sıralamada ikinci sırada yer alan Amerika'nın 14,36'lık sera gazı salınımının % 12,56'sı enerji sektörü, % 0,8'i tarım sektörü, % 0,62'si sanayi sektörü tarafından gerçekleştirilirken % 0,37'lik kısım ise atık emisyondur. % 0,93'lük payı ile on altıncı sırada bulunan Türkiye'de ise % 0,67'lik

kısım enerji sektörü, % 0,1'lik kısım tarım sektörü, % 0,09'luk kısım sanayi sektörü tarafından gerçekleştirilmektedir. % 0,08'lik kısım ise atık emisyonudur (WRI 2017).

3.GRI STANDARTLARI VE SERA GAZI PROTOKOLÜ

İklim değişikliğinin önüne geçebilmek için işletmelere büyük görev düşmektedir. Pek çok işletme, çevreye verdikleri zararları minimuma indirebilmek için sera gazı salınımlarını yönetmenin yollarını aramaktadır. İşletmeler bunu, hem çevre bilinci ile hem de gelecekte faaliyet gösterdikleri pazarda rekabet avantajı elde edebilmek amacıyla yapmaktadırlar. Bunun için sera gazı salınımlarının doğru bir şekilde ölçülmesi ve kamuoyunun bu konuda bilgilendirilebilmesi için finansal raporlamanın yapılması büyük önem taşımaktadır. İşletmelerin sera gazı emisyonlarının ölçülmesine ve raporlanmasına ilişkin belli standartların getirilmesi gerekmektedir. Bu sayede güvenilir ve standart bilgiler sağlanmış olacaktır. Söz konusu standartların oluşturulması amacıyla çeşitli kılavuzlar oluşturulmuştur. Bunlardan ilki GRI (Global Raporlama İnisiyatifi) Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları'dır.

GRI Standartları, birbiriyle ilişkili ve modüler olarak tasarlanmış standart setini oluşturmaktadır. Bunlardan GRI 101, GRI 102 ve GRI 103 her tür örgütün yararlanabileceği nitelikte genel geçer standartlardır. GRI 101, raporlama ilkeleri hakkında; GRI 102 örgüt ile ilgili genel açıklamaların nasıl raporlanacağına ilişkin; GRI 103 ise örgüte ilişkin önemli konuların nasıl raporlanacağı konusunda bilgiler vermektedir. Standart setinde yer alan 200'lü seriler (201-206 numaralı standartlar) ekonomik etkiye sahip önemli konulara, 300'lü seriler (301-308 numaralı standartlar) çevresel etkiye sahip önemli konulara ve 400'lü seriler (401-418 numaralı standartlar) ise sosyal etkiye sahip önemli konulara ilişkin açıklamaları içerir. Bu bağlamda, çalışmanın konusu itibariyle iklim değişikliğine neden olan sera gazı emisyonlarının raporlaması ile alakalı 200'lü, 300'lü ve 400'lü seriler arasından ilgili GRI standart setisinin seçilmesi gerekmektedir. Tablo 3'te detaylı bir şekilde yer alan standart setindeki 300'lü serilerin, çevresel etkiye sahip olan konularla ilişkili olduğu görülmektedir.

Tablo 3. GRI 300'lü Seri

GRI 301	Malzemeler 2016
GRI 302	Enerji 2016
GRI 303	Su 2016
GRI 304	Biyolojik Çeşitlilik 2016
GRI 305	Emisyonlar 2016
GRI 306	Kirleticiler ve Atıklar 2016
GRI 307	Çevre Yasaların Uyum 2016
GRI 308	Tedarikçilerin Çevresel Etkisi 2016

Tablo 3 incelendiğinde GRI 305'in emisyonlarla alakalı raporlama gereksinimiyle ilgili olduğu görülmektedir. GRI 305'e ilişkin 7 adet açıklama bulunmaktadır:

- Açıklama 305-1: Doğrudan sera gazı emisyonları
- Açıklama 305-2: Enerji dolaylı sera gazı emisyonları
- Açıklama 305-3: Diğer dolaylı sera gazı emisyonları
- Açıklama 305-4: Sera gazı emisyon yoğunluğu
- Açıklama 305-5: Sera gazı emisyonlarının azaltılması
- Açıklama 305-6: Ozon tabakasını incelten maddelerin emisyonu
- Açıklama 305-7: Azot oksitler, kükürt oksitler ve diğer önemli hava emisyonları

**ÖS
917**

İşletmelerin sera gazı emisyon raporlaması yaparken söz konusu standartları gön önünde bulundurmaları gerekmektedir. Bu sayede çok daha doğru, detaylı ve belli standartları sağlayan raporlar hazırlanarak gerekli bilgiler sağlanmış olur. Bir başka deyişle, GRI Standartları ile sürdürülebilirliğin çevresel boyutunda işletmelerin ekosisteme olan etkileri raporlanmış olacaktır (GRI 305 2016).

Sera gazı emisyonunun ölçülmesine ve raporlanmasına ilişkin bir diğer kılavuz ise Sera Gazı Protokolü'dür. Sera Gazı Protokolü, her türlü örgüte sera gazı emisyonlarını ölçmeleri ve raporlamaları için bir çerçeve oluşturmaktadır. Bu protokole göre işletmelerin sera gazı salınımlarının muhasebeleştirilmesinde ve raporlanmasında belli bazı ilkelere sahip olmaları gerekmektedir. Bunlar; uygunluk, tam olma, tutarlılık, şeffaflık ve doğruluk şeklindedir. Protokolün üzerinde durduğu konular arasında; farklı ülkelerde şubeleri olan işletmelerin standart raporlama formatları uygulamalarında fayda bulunduğu yer almaktadır. Bu sayede verilerin karşılaştırılmasında da sorun yaşanmamış olacak ve oluşacak riskler minimize edilecektir. Sera Gazı Protokolü'ne göre örgütler, sera gazı emisyonlarını doğrudan ve dolaylı şeklinde kategorize etmelidirler. Buna göre doğrudan sera gazı emisyonu, işletme tarafından sahip olunan ya da kontrol edilen kaynaklar tarafından salınan sera gazı emisyonlarıdır. Dolaylı sera gazı emisyonları ise elektrik dolaylı sera gazı emisyonları ve diğer dolaylı sera gazı emisyonları şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Elektrik dolaylı sera gazı emisyonları, işletme tarafından tüketilmek üzere satın alınan elektriğin üretilmesi esnasında ortaya çıkan sera gazı emisyonlarıdır. Diğer dolaylı sera gazı emisyonları ise elektrik harici unsurların üretilmesi esnasında ortaya çıkan sera gazı emisyonları ile ilgilidir. Fakat bunlar işletme faaliyetlerinin bir sonucu olmakla birlikte işletmenin sahip olmadığı ya da kontrol etmediği kaynaklarda meydana gelmektedir (Greenhouse Gas Protocol 2004).

Sera Gazı Protokolü'nde ayrıca sera gazı emisyonunun hesaplanması hakkında da bilgi verilmektedir. Buna göre hesaplamada temel olarak kullanılan yöntemleri; doğrudan ölçüm, kütle dengesi hesaplaması, kullanılan yakıt verilerini temel alarak hesaplama şeklinde sıralamak mümkündür (Greenhouse Gas Protocol 2004).

Sera gazı emisyonunun ölçülmesi ve raporlanmasına yönelik belli başlı standartların getirilme nedenleri arasında örgütlerin mevcut sera gazı emisyon raporlarında kalite ve yetersizlik sorunlarının görülmesi ve söz konusu raporların karar almada işe yarar olmaması gelmektedir (Andrew ve Cortese 2011; Sullivan ve Gouldson 2012). Hem kalitenin artırılması hem de karşılaştırılabilirliğin sağlanabilmesi açısından örgüt içinde standart bir raporlama formatının oluşturulması ve bunun uygulanması son derece önemlidir.

4. SERA GAZI EMİSYON RAPORLANAMASINA KURAMSAL BAKIŞ

İşletmelerin neden sera gazı raporları hazırladıkları sorusunun çok sayıda cevabı bulunmaktadır. Söz konusu nedenler arasında devlet ve kurum baskıları yer alabileceği gibi işletmenin pazardaki payını güvence altına alabilme, karını arttırabilme, işletme ile ilişki grupların bilgi ihtiyaçlarını ve toplumun beklentilerini karşılayabilme gibi unsurlar da gözlemlenmektedir. Çalışmanın bu bölümünde, işletmelerin sera gazı emisyon raporlaması hazırlama nedenlerine meşruiyet teorisi, paydaş teorisi ve kurumsal teori kapsamında değinilecektir.

İşletmelerin sera gazı emisyon raporlaması hazırlama nedenleri meşruiyet teorisi kapsamında ele alınabilir. İşletmeler, yaptıkları faaliyetlerin toplumun normları ve sınırları içinde yer aldığını ve bunların meşru olduklarını gösterme çabası içindedirler. Banu Başar ve Mehmet Başar çalışmalarında (2006, 216), meşruiyet teorisini “bu teori, işletmelerin sosyal ve çevresel konuları raporlamalarının bu işletmelerin menfaat sahiplerinin gözünde faaliyetlerini meşrulaştırdıkları ya da menfaat sahiplerinin algılarını değiştirdiklerini ifade etmektedir” şeklinde tanımlamaktadırlar. Meşruiyet teorisi John Dowling ve Jeffrey Pfeffer tarafından 1975 yılında tanımlanan örgütsel meşruiyet kavramından türetilmiştir. Sosyal ve çevre muhasebesi alanlarında en çok başvurulan teoriler arasında yer alan meşruiyet teorisi (Tilling 2004), işletmelerin toplum tarafından onaylanıyor olmasının ve faaliyet gösterdikleri toplumun normlarına uygun davranmaları gerektiğinin üzerinde durmaktadır. Meşruiyet teorisi çerçevesinden bakıldığında, işletmelerin sera gazı emisyon raporlaması yapmalarının altında yatan temel neden, toplumun beklentilerini karşılayarak meşruluğu korumaktır. Günümüzde tüketiciler, işletmelerden kaliteli ve uygun fiyata mal ya da hizmet satın almak istemelerinin yanında işletmelerin çevreye duyarlı olmaları ve bu yönde faaliyetlerde bulunmaları konusuna da dikkat etmektedirler. Toplumun bu isteklerini karşılamak amacıyla işletmeler de çevreye karşı olan duyarlılıklarını göstererek pazardaki paylarını korumak amacındadırlar. Örneğin pek çok tüketici, kullandıkları kozmetik ürünlerin üretici işletmeler tarafından hayvanlar üzerinde test ediliyor olmasından dolayı söz konusu ürünleri satın almaktan vazgeçebilmektedir. Benzer bir örnek de yaşanan iklim değişiklikleri konusunda duyarlı olan tüketicilere yönelik olarak verilebilir. Greenpeace’e destek olan pek çok tüketici, mal ya da hizmet satın aldığı işletmelerin de bu konuda duyarlı olmalarına özen göstermektedir. Bu nedenle de işletmeler, toplumun kendilerinden bekledikleri şekilde çevreye verdikleri zararları minimize etme eğiliminde olduklarını hazırladıkları sera gazı emisyonu raporları ile göstermektedirler. Her ne kadar sera gazı emisyon raporları işletmeler açısından artı bir maliyet yaratıyor olsa da sonrasında elde edecekleri fayda göz önüne alındığında hazırlanması gereken bir rapor olduğu anlaşılmaktadır.

Sonuç olarak, meşruiyet teorisi kapsamında işletmelerin sera gazı emisyon raporlaması yapmalarının altında yatan temel etken, toplumsal beklentileri karşılayarak işletmelerin toplumun gözünde kendi meşruiyetlerini ilan etmek ve kendilerini topluma ispat etmeleridir.

İşletmelerin sera gazı emisyon raporlaması hazırlama nedenleri paydaş teorisi kapsamında da ele alınabilir. İşletmelerin ilişki içerisinde oldukları, diğer bir ifade ile işletme faaliyetlerini etkileyen ya da söz konusu faaliyetlerden etkilenen ve paydaş olarak nitelendirilen çok sayıda grup mevcuttur. Bunlar arasında devlet, hissedarlar, tedarikçiler, çalışanlar, kredi kuruluşları vb. sayılabilir. Günümüzde işletmelerin sadece maliyet, satış miktarı ve kar unsurlarını dikkate alıyor olmaları yeterli değildir. Çevreye karşı duyarlı ve paydaşlarına yönelik sorumluluk duygusu içinde faaliyetlerini gerçekleştiren işletmeler çok daha başarılı olmaktadır. İşletmelerin başarılı olabilmelerinin altında yatan önemli unsurlardan birisi de paydaşlarla olan ilişkilerin olabilecek en iyi şekilde yönetilmesi ve tüm paydaşların menfaatlerinin optimum düzeyde karşılanmasıdır. İşletmeler sadece hissedarlarını memnun etmek yerine diğer tüm paydaşlarının faydalarını da göz önünde bulundurmalıdır. Edward Freeman tarafından ilk olarak ele alınan paydaş teorisi, işletmelerin paydaşlarına ilişkin değer yaratılmasının önemi üzerinde durmaktadır (Harrison ve Wicks 2013). Paydaşları memnun edebilmenin temel yolu da onların bilgi ihtiyaçlarını karşılayarak menfaatleri doğrultusunda faaliyet göstermektir. İşletmelerin iklim değişikliğine karşı duyarlı olmaları bu bağlamda paydaşların menfaatlerinin karşılanmasında önemlidir. Hazırlanan sera gazı emisyon raporları ile işletmeler kendilerine ait finansal bilgilerinin yanında finansal olmayan bilgileri de gözler önüne serdiklerinden paydaşların bilgi ihtiyacı eskiye kıyasla çok daha tatmin edici bir şekilde karşılanmaktadır. Bu doğrultuda, paydaşlar işletmeye yönelik çok daha doğru kararlar alabilmektedirler.

Scott (2013, 56), “kurumlar ilgili faaliyetler ve kaynaklarla birlikte sosyal yaşama istikrar ve anlam katan düzenleyici, normatif ve kültürel-bilişsel unsurları içermektedir” şeklinde bir ifade kullanarak kurum kavramını açıklamaktadır. Meyer ve Rowan’ın 1977 yılında *American Journal of Sociology*’de yayınlanan “Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony” isimli makale ile DiMaggio ve Powell’in 1983 yılında *American Sociological Review*’de yayınlanan “The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields” isimli çalışmanın etkisiyle kurumsal teori oluşmuştur (Donsbach, 2008). Kurumsal teori, örgütleri sosyal baskının bir ürünü olarak nitelendirmektedir. Bu açıdan kurumsal teorinin meşruiyet teorisi ile yakından ilişkili olduğunu söylemek de mümkündür. Örneğin, örgütler tarafından uygulanmakta olan durumun, örgüte herhangi bir fayda sağlamıyor olsa dahi neden halen uygulanmaya devam edildiği sorusunun yanıtı kurumsal teoriye göre sosyal baskıdır (Suddaby 2013). Kurumsal teoriye göre, işletmelerin sera gazı emisyon raporlarını hazırlamalarının altında yatan neden yine sosyal baskı şeklinde ifade edilmektedir. İşletmelerin faaliyet gösterdikleri bölgelere göre sosyal baskının farklılık gösterdiğini söylemek mümkündür. Özellikle birbirinde farklı bölgelerde faaliyet göstermekte olan çok uluslu işletmeler bu durumdan çok daha fazla etkilenmektedirler. Kanada, Fransa, Japonya gibi bazı ülkeler sera gazı raporlaması konusunda çok daha hassas davranırken; az gelişmiş ülkelerin bu konuyla yakından uzaktan ilgili olmadıkları görülmektedir. Bir konunun uygulanmasıyla ilişkili olarak farklı bölgelerde farklı sosyal baskı gören işletmeler, çoğu zaman hangi tarafın istekleri doğrultusunda hareket etmeleri gerektiğine ilişkin ikilem yaşamaktadırlar. Oluşan çift başlılık sonucunda standart bir sera gazı raporlamasının yapılarak

karşılaştırılabilirliğin sağlanmasının önüne geçilmektedir. Bu durumla baş edebilmek için de önceden değinildiği üzere GRI Standartları ve Sera Gazı Protokolü gibi kılavuzlardan yararlanılmalıdır.

5. DEĞERLENDİRME

Tüm dünyada her geçen yıl bir öncesine kıyasla iklim koşullarında farklılıkların yaşandığı gözlemlenmektedir. Mevsim normalleri üzerindeki sıcaklık artışları, seller, buzulların hızla erimesi, yıkıcı kasırgaların görülmesi ve daha pek çok iklim değişikliğine bağlı olaylar yaşanmaktadır. Tüm bu nedenlerden ötürü, finansal bilginin yanında finansal olmayan bilginin de raporlanması temeline dayanan sürdürülebilirlik raporlaması önemli bir konu haline gelmiştir. İklim değişikliği ile mücadelenin sağlanabilmesi için ülkelerin ve buna bağlı olarak işletmelerin neden oldukları sera gazı emisyonunu azaltmaları ve küresel ısınmanın önüne geçmeleri gerekmektedir. Burada ülkelerin, kendi bölgelerinde faaliyet göstermekte olan işletmelere sera gazı emisyon raporlaması yapmaları konusunda ısrarcı olmaları, raporlamanın yaygınlaşabilmesi açısından önemlidir. Hazırlanan sera gazı emisyon raporları ile işletmelerin iklim değişikliği üzerindeki etkileri hakkında bilgi sahibi olunmaktadır.

İçerisinde karbondioksit, metan, nitroz oksit, hidroflorür karbonlar, perfloro karbonlar, sülfürhekza florid gibi gazları bulunduran sera gazı, atmosferde ısı tutma özelliğinden dolayı dünyanın olması gerektiğinden fazla ısınmasına yol açar. Bu açıdan, her bir işletmenin sera gazı salınımları hakkında bilgi sahibi olabilmek, önlem alınması açısından önemlidir.

İşletmelerin, sera gazı salınımlarının doğru bir şekilde ölçülmesi ve kamuoyunun bu konuda bilgilendirilebilmesi için raporlama yapılması büyük önem taşımaktadır. Sera gazı emisyonunun ölçülmesine ve raporlanmasına ilişkin belli standartlar getirilerek paydaşlara güvenilir bilgiler sağlanmış olacaktır. Söz konusu standartların oluşturulması amacıyla çeşitli kılavuzlar oluşturulmuştur. Bunlardan en önemlileri GRI Standartları ve Sera Gazı Protokolü'dür

İşletmelerin neden sera gazı raporları hazırladıkları sorusunun çok sayıda cevabı bulunmaktadır. Söz konusu nedenler arasında devlet ve kurum baskıları yer alabileceği gibi işletmenin pazardaki payını güvence altına alabilme, karını arttırabilme, işletme ile ilişki grupların bilgi ihtiyaçlarını ve toplumun beklentilerini karşılayabilme gibi unsurlar da gözlemlenmektedir. Çalışmada tüm bu nedenler meşruiyet teorisi, paydaş teorisi ve kurumsal teori kapsamında ele alınmıştır. Meşruiyet teorisi çerçevesinden bakıldığında, işletmelerin sera gazı emisyon raporlaması yapmalarının altında yatan temel neden, toplumun beklentilerini karşılayarak meşruluğu korumak iken; paydaş teorisi açısından söz konusu raporlama, paydaşların bilgi ihtiyacını eskiye kıyasla çok daha tatmin edici bir şekilde karşılayarak onları memnun edebilmek amacıyla hazırlanmaktadır. Kurumsal teoriye göre ise, işletmelerin sera gazı emisyon raporlarını hazırlamalarının altında yatan neden sosyal baskı şeklinde nitelendirilmektedir.

Günümüzde işletmeler özelinde sera gazı emisyonu ölçüm ve raporlamasının küresel

olarak yasal bir zorunluluk teşkil ettiğini halihazırda söylemek mümkün değildir. Ancak meşruiyet teorisi, paydaş teorisi ve kurumsal teori dikkate alındığında işletmelerin sera gazı emisyon raporlamasını tercih etmek durumunda kaldığı ve bu durumun paydaşlar nezdinde artan sürdürülebilirlik bilinci neticesinde adeta bir zorunluluğa doğru dönüştüğü değerlendirilmektedir. Zira, sera gazı emisyon raporlaması işletmelerin tercihine bırakılsaydı, büyük ihtimal ile bu derecede yaygın bir şekilde uygulanmayabilirdi. Geçmişte bu tür bir raporlamanın son derece az görünür olduğu dikkate alınır; meşruiyet teorisi, paydaş teorisi ve kurumsal teori çerçevesinde işletmelerin sera gazı emisyon raporlaması yapmak zorunda kaldığı sonucuna ulaşılabilecektir.

KAYNAKÇA

- Andrew, J. ve C. Cortese. 2011. "Accounting for Climate Change and the Self-Regulation of Carbon Disclosures", *Accounting Forum*, 35, 130-138.
- Başar, A. B. ve M. Başar. 2006. "Sosyal Sorumluluk Raporlaması ve Türkiye'deki Durumu", *Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, 213-230.
- Dikmen, A. Ç. ve M. Yörükoğlu. 2003. "Uluslararası Çevre Hukuku Düzenlemelerinin Kömür Özelinde Enerji Sektörüne Etkileri", *TMMOB Türkiye IV. Enerji Sempozyumu*, 535- 549.
- DiMaggio, P. J. ve W. W. Powell. 1983. "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields", *American Sociological Review*, 48, 147-160.
- Donsbach, W. 2008. *The International Encyclopedia of Communication*, Blackwell Publishing.
- Dowling, J. ve J. Pfeffer. 1975. "Organizational Legitimacy: Social Values and Organizational Behavior", *The Pacific Sociological Review*, 18 (1), 122-136.
- Greenhouse Gas Protocol. 2004. *A Corporate Accounting and Reporting Standard. Revised Edition*. <https://ghgprotocol.org/sites/default/files/standards/ghg-protocol-revised.pdf> (Erişim Tarihi: 20 Haziran 2018).
- GRI 305. 2016. *Emissions 2016. GRI Sustainability Reporting Standards*. <https://www.globalreporting.org/standards> (Erişim Tarihi: 25 Haziran 2018).
- Harrison, J. S. ve A. C. Wicks. 2013. "Stakeholder Theory, Value, and Firm Performance", *Business Ethics Quarterly*, 23:1, 97-124.
- Kardeş Selimoğlu, S. ve A. Özsözgün Çalışkan. 2016. "Sürdürülebilirlik Bağlamında: Uluslararası Güvence Denetimi Standardı GDS (ISAE) 3410-Sera Gazı Beyanları – II", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 48, 1-20.
- Meyer, J. W. ve B. Rowan. 1977. "Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth

and Ceremony”, *American Journal of Sociology*, 83, 340-363.

Scott, W. R. 2013. *Institutions and Organizations*. California, SAGE.

Suddaby, R. 2013. “Institutional Theory”, *Encyclopedia of Management Theory*, Edited by Eric H. Kessler, SAGE Publications.

Sullivan, R. ve A. Gouldson. 2012. “Does Voluntary Carbon Reporting Meet Investors’ Needs?”, *Journal of Cleaner Production*, 36, 60-67.

Tilling, M. V. 2004. *Refinements in Legitimacy Theory in Social and Environmental Accounting*. School of Commerce, Flinders University.

ÖS
922

TÜVİK-DER. 2013. İklim Değişikliği Eylem Planı Değerlendirme Raporu, https://tr.boell.org/sites/default/files/tipig_idep_raporu.pdf (Erişim Tarihi: 14 Haziran 2018).

Yeşil Ekonomi. 2015. Dünya 2015’e 400 ppm Sınırındaki Karbondioksit Yoğunluğu ile Girdi, <http://yesilekonomi.com/dunya-2015e-400-ppm-sinirindaki-karbondioksit-yogunlugu-ile-girdi> (Erişim Tarihi: 18 Haziran 2018).

Yeşil Ekonomi. 2016. Atmosferdeki Karbondioksit Yoğunluğu 402,07 ppm Oldu, <http://yesilekonomi.com/atmosferdeki-karbondioksit-yogunlugu-40207-ppm-oldu> (Erişim Tarihi: 18 Haziran 2018).

Yeşil Ekonomi. 2017. Atmosferdeki Karbondioksit Miktarı 409,65 ppm’e Yükseldi, <http://yesilekonomi.com/atmosferdeki-karbondioksit-miktari-40965-ppme-yukseldi> (Erişim Tarihi: 18 Haziran 2018).

Yeşil Ekonomi. 2018. Atmosferdeki Karbondioksit Yoğunluğu 410 ppm’i de Aştı, <http://yesilekonomi.com/iklim/atmosferdeki-karbondioksit-yogunlugu-410-ppmi-de-asti> (Erişim Tarihi: 18 Haziran 2018).

WRI. 2017. World Resources Institute. This Interactive Chart Explains World’s Top 10 Emitters, and How They’ve Changed. <http://www.wri.org/blog/2017/04/interactive-chart-explains-worlds-top-10-emitters-and-how-theyve-changed> (Erişim Tarihi: 5 Haziran 2018).