

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK PERFORMANS KARNESİ
SUSTAINABILITY BALANCED SCORECARD
Funda ÖZÇELİK*

ÖZET

Şirketler azalan kaynaklar, değişen ve artan yatırımcı beklentileri karşısında çevresel, sosyal ve ekonomik alanlarda daha hesap verebilir duruma gelmeleri gerektiğini kavramaya başlamışlardır. Bu bağlamda sürdürülebilirlik raporlaması, içsel ve dışsal kullanım açısından yöneticilere analiz için bir araç vererek ve paydaşlara daha fazla şeffaflık sağlayarak, çoğu işletme için rekabetçi olabilmelerini vaat eden büyüyen bir eğilimdir. Yönetim muhasebeciler, sürdürülebilirliğin ekonomik, çevresel ve sosyal göstergelerini, Kaplan ve Norton'un "Performans Karnesi" ile bütünleştirerek karar vericilere işletmenin kısa ve uzun dönemli karlılığı ile uzun dönemli varlığını sürdürmeye yönelik bakış açısı veren anlamlı finansal ve finansal olmayan sürdürülebilirlik ölçüleri üretebilirler. Bu makalede kurumsal sürdürülebilirlik stratejisinin ana yönetim sistemine daha iyi entegre edilebilmesi için performans karnesinin nasıl kullanılabileceği analiz edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilirlik, sürdürülebilirlik raporlaması, performans karnesi, sürdürülebilirlik performans karnesi

* Araş Grv Dr Funda ÖZÇELİK, Uludağ Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, fundacar@gmail.com

ABSTRACT

In the face of diminishing resources, changing and rising investor expectations, companies have begun to realize that they have to be more accountable in the environmental, social and economic fields. In this context, sustainability reporting, in terms of both internal and external use, is a growing trend that promises to be competitive to most companies, by giving managers a tool for analyzing and providing greater transparency to stakeholders. Management accountants by integrating economic, environmental and social indicators of sustainability with Kaplan and Norton's "Balanced scorecard", produce meaningful financial and non financial sustainability measures that give decision makers short and long term business profitability and long term existence perspective. In this article, using BSC to better integrate corporate sustainability strategy to core management system is analyzed.

Key words: Sustainability, sustainability reporting, balanced scorecard, sustainability balanced scorecard

GİRİŞ

Klasik iktisatçılar, doğal kaynakların sınırsız olduğu varsayımıyla, üretim artışı yoluyla ekonomik büyümenin sağlanmasını amaçlamaktaydılar. Bu varsayımın sonucu olarak da çevre problemleri, kalkınmanın doğal ve katlanılması gereken sonuçları olarak görülmekteydi ve çevre kirliliğinin önlenmesi yerine giderilmesi yönünde politikalar benimsenmekteydi. Geleneksel büyüme ve kar maksimizasyonuna alternatif olarak “sürdürülebilirlik” yönetim kuramı ortaya çıkmıştır. Şirketler artık sadece ekonomik değer yaratmaktan sorumlu değildir, sosyal ve çevresel konularda şirketlerin sorumlulukları arasına girmiştir. Paydaşlar, şirketten şeffaflık talep etmekte, finansal performanslarının yanı sıra sosyal ve çevresel performanslarına ilişkin de bilgi sahibi olmak istemektedirler.

Şirketler son yıllarda, hem yatırımcı ve kamuoyu baskısı hem de yapılan düzenlemelerle sürdürülebilirlik ile ilgili faaliyetlerini operasyonlarına, tedarik zinciriyle ilişkilerine ve yatırım kararlarına dahil etmeye başlamışlardır. Ayrıca gittikçe daha fazla şirket sürdürülebilirlik faaliyetlerini; çevreyi temiz tutmak, insanlara insanca davranmak ve ekonomik hedefleri başarmak için sorumluluklarını raporlamaktadır. Sürdürülebilirlik raporları, sürdürülebilir uygulamalara yönelik ilerleyişi izlemeye yardım eden ekonomik, çevresel ve sosyal göstergeleri içermektedir. Sürdürülebilirlik raporları, iç ve dış karar vericilerin kullandığı bilgilerin önemli bir parçası haline gelmiştir. Çoğu şirket için sürdürülebilirlik sadece “yapmak için güzel bir şey” değil uzun dönemde değerlerini artırmak ve karlılıklarını sürdürmek için temel bir gereksinimdir (White, 2005: 36). Ancak şirketlerin son yıllarda uygulamaya başladıkları çevresel ve sosyal yönetim sistemleri nadiren şirketlerin genel yönetim sistemlerine entegre edilmiştir. Kar odaklı şirketlerde bile çevresel ve sosyal yönetim, şirketin ekonomik başarısı ile ilişkilendirilmediğinden, çevresel ve sosyal yönetimin ekonomik katkısı belirsiz kalmaktadır (Figge vd., 2003 c:17). Sosyal ve çevresel performans ölçülerinin, performans karnesi (BSC) tarafından kapsanması şirketin sürdürülebilirlik stratejisinin önemini örgüte ileterek, şirketin stratejik hedeflerine ulaşmadaki başarı olasılığını artırabilir (Epstein ve Wisner, 2001:9). Performans karnesi, finansal olmayan ölçüleri, kurumsal faaliyet ve değerlendirmelerle bütünleştirmeyi sağlayan bir yapıyı olanaklı kıldığından, performans karnesi yoluyla sürdürülebilirlik ölçüleri, kurumsal stratejilerle uyumlu hale getirilebilir. Performans karnesi yoluyla, işletmelerin sürdürülebilirlik hedef ve çıktıları ile kurumsal strateji ve karlılık arasındaki ilişki resmedilebilir (Butler vd., 2011:2; Dias-Sardinha vd 2007;13). Bu çalışmada Küresel Raporlama Girişiminin (GRI: Global Reporting Initiative) sürdürülebilirlik raporlaması rehberine dikkat edilmekte ve bunun performans karnesine nasıl entegre edilebileceği üzerinde durulmaktadır.

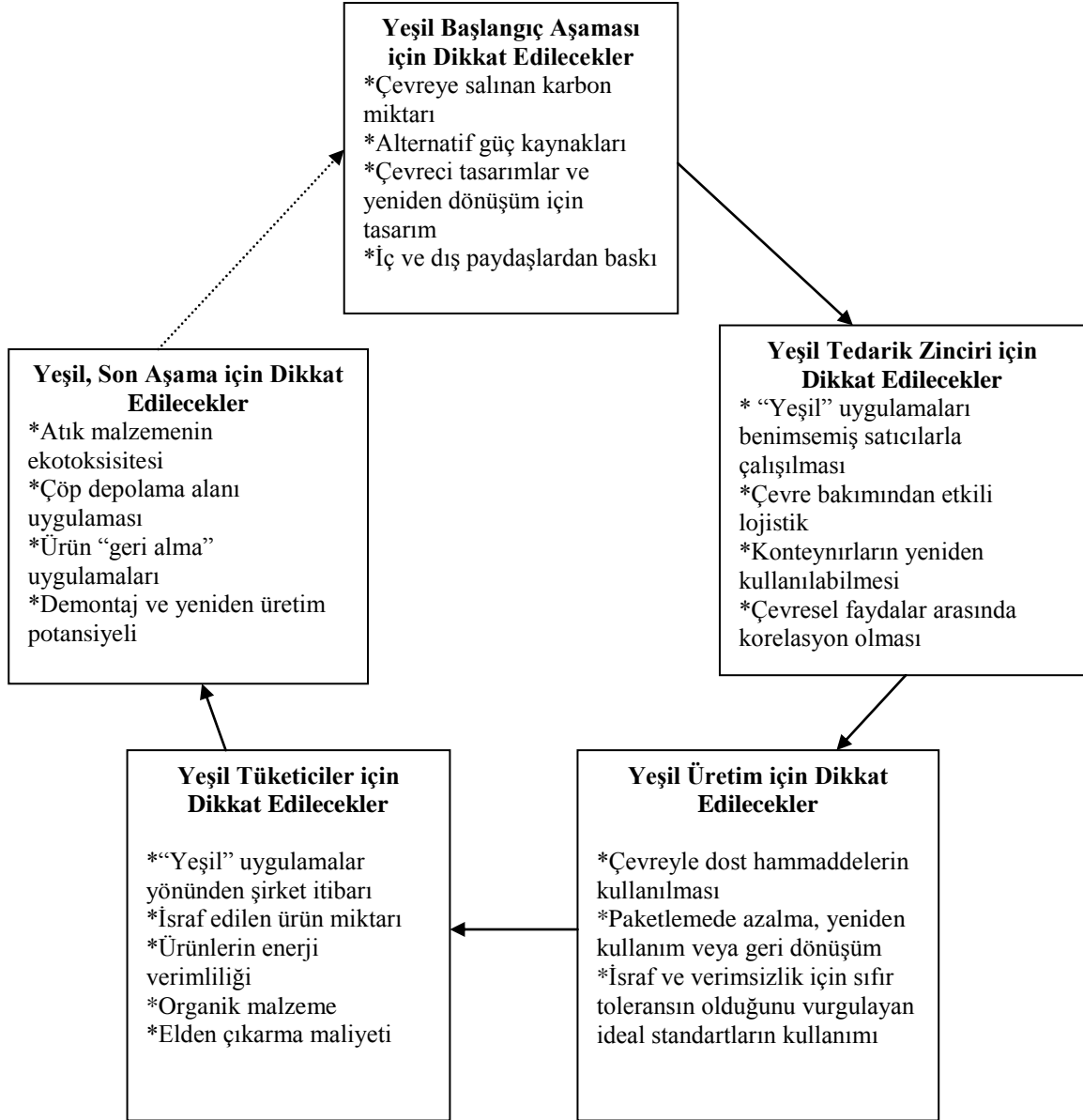
SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK

Sürdürülebilirlik kavramı, artık işletme literatüründe yaygın bir hal almakla birlikte, üzerinde anlaşılmiş bir tanımı yoktur. “Koruma”, “eko-sistem”, “biyolojik sistem”, “sosyal eşitlik” gibi

kelimelerle tanımlanmaktadır. Pek çok yönetici sürdürülebilir işletme faaliyetlerinin, işletmenin yaşam dönemi boyunca çevresel olarak sorumlu çeşitli geniş tabanlı uygulamaları ve süreçleri içermesi gerektiği konusunda hemfikirdir. Diğer bir ifadeyle “sürdürülebilir” veya “yeşil” uygulamalar işletmenin faaliyetleri boyunca bulunmalıdır. Bu uygulamalar, kuruluşun bina özelliklerinin tasarımında, tedarikçi seçiminde, mal üretiminde, hizmetlerin sağlanmasında, ambalaj özelliklerinde, ürünlerin/hizmetlerin dağıtım özelliklerinde ve ürünün nihai elden çıkarılmasında dikkate alınmalıdırlar. Sürdürülebilir iş uygulamaları Şekil 1’de gösterildiği gibi uzun vadede değerlendirilmesi gereken bütünsel yaşam dönemi uygulamalarıdır (Butler vd., 2011:2).

Sürdürülebilirlik, çevrecilikten daha fazla anlam taşımaktadır; sosyal, ekonomik ve doğal kaynaklarımızı tehlikeye atmayacak şekilde yaşamak ve çalışmaktır. İş hayatında ise sürdürülebilirlik, insan ve doğal kaynakları, finansal sermaye için gösterdiğimiz aynı gayreti göstererek yönetmek, yani farkındalığımızın kapsamını genişletmek anlamına gelmektedir. Böylece her yaptığımız seçimin “doğru maliyetini” tam olarak anlayabiliriz (White, 2005:36). Sürdürülebilirliğin yaygın bir şekilde kabul gören tanımı ise “günümüz toplumunun ihtiyaçlarını gelecek nesillerin ihtiyaçlarını karşılama yeteneğinden ödün vermeden karşılamak” tır (WCED, 1987). Bu tanım kısa ve uzun dönem arasında ihtiyaç duyulan dengeyi tanımlamaktadır. Sürdürülebilir iş modeli aynı zamanda kendi ihtiyaçları ile çevrenin ihtiyaçları arasındaki dengeye de odaklanmaktadır (O’Rourke, 2011:10). Sürdürülebilirlik, işletmelerde uzun vadeli değer yaratmak amacıyla kurumsal yönetim ilkeleri ile birlikte ekonomik, çevresel ve sosyal faktörlerin işletmenin faaliyetlerine ve karar mekanizmasına uyarlanması yoluyla risklerin yönetilmesidir.

(http://www.imkb.gov.tr/datum/surdurulebilirlik/surdurulebilirlik_ozet_bilgiler.pdf).



Şekil 1: Yeşil Yaşam Dönemi Uygulamaları

Kaynak: Butler vd., 2011:2.

Sürdürülebilirliğin önemi kavrandıkça, özel işletmelerin başta olmak üzere tüm örgütlerin faaliyetlerinin, toplumun diğer kesimlerine ve doğaya olan etkileri mercek altına alınmaya başlanmıştır. Sürdürülebilir gelişmeyi amaçlayan bir işletme olabilmek için gerekli koşullar şu şekilde sıralanmaktadır (Akıncı-Akıncı, 2010:195):

- Küresel iklim şartlarının ve ozon tabakasının bozulmasını önleme,
- Ekosistemleri ve biyolojik çeşitliliği koruma,
- Yenilenebilir kaynakların üretimini destekleme,
- Tükenebilir kaynakların yok olmasını dengelemek için ikame kaynaklar geliştirme,
- Hava, su ve toprağa yapılan salınımların yasaların kabul ettiği kritik sınırlardan daha düşük seviyede olmasını temin etme,

- Yüksek öneme sahip olan alanların korunmasına katkıda bulunma.

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI

Sürdürülebilirlik raporlaması, ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerle ilgili raporlamayı tanımlamada kullanılan üçlü sorumluluk raporlaması, kurumsal sorumluluk raporlaması gibi terimlerle eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Küresel raporlama girişiminin raporlama çerçevesi kullanılarak geliştirilen sürdürülebilirlik raporları, raporlama dönemi esnasında kurumun taahhütleri, stratejisi ve yönetim yaklaşımı bağlamında ortaya çıkmış sonuçları kapsamaktadır. Küresel raporlama girişiminin raporlama çerçevesi, bir kurumun ekonomik, çevresel ve sosyal performansına dair genel kabul görmüş bir raporlama çerçevesi olarak hizmet etmektedir. Sürdürülebilirlik raporlaması, sürdürülebilir kalkınma için kurumsal performansın ölçülmesi, açıklanması ve bundan sorumlu olunması uygulamasıdır. Bir sürdürülebilirlik raporunda, rapor hazırlayan kurumun sürdürülebilirlik performansı, olumlu katkıları ve olumsuz etkileri içerecek şekilde sunulmaktadır (<https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Turkish-G3-Reporting-Guidelines.pdf>).

Şirketlerin kendi toplumlarındaki insanlar ve çalışanları üzerinde önemli etkileri vardır. Şirketlerin kurumsallığa uymayan davranışları (kurumsal aksaklıklar) birçok açıdan maliyetlidir. Kurumsallığa uymayan davranışlar, çalışanlarına, kültürlerine, çevrelerine, şirketin itibarına ve karına zarar verir. Tüketiciler, hükümet, çalışanlar, yerel topluluklar ve yatırımcılar tarafından, kurumsal davranışların denetlenmesinin artması talep edilmektedir. Yenilik, üretim-çalışan ve tüketici güvenliğini içeren üretim/hizmet süreçleri, şirketin çevresel, finansal ve beşeri sermayesi ile ilgili değerlerden etkilendiğinden hissedarlar, karların ve onları oluşturan süreçlerin değerlendirilmesiyle ilgilenmektedirler. Bu nedenle şeffaflık sağlayan sürdürülebilirlik raporları bir genel uygulama haline gelmektedir (White, 2005: 36,37). Dünyada birçok işletme, sosyal sorumluluk raporu ya da diğer adıyla sürdürülebilirlik raporu hazırlamaktadır. İşletmelerin bu raporları hazırlama nedenleri ise şu şekilde sıralanabilir (White, 2005:38; Başar ve Başar, 2006:216):

- Belirli hedeflere doğru ilerlemeyi izleme olanağını artırması,
- Çevresel stratejilerin uygulanmasını kolaylaştırması,
- İşletme içinde çevresel konularda daha fazla bilinçlenmeyi sağlaması,
- İşletme mesajının işletme içinde ve dışında açık olarak ifade edilebilmesi,
- Şeffaflıktan dolayı kredi değerliliğinin artması,
- Maliyet tasarrufları ve verimlilik artışı sağlaması
- Risk yönetimini entegre etmesi
- Yenilikçi ürünler geliştirmeye yardım etmesi
- Çalışan moralinin, işletmenin itibarının, iş geliştirme fırsatlarının ve marka bağlılığının artması.

Sürdürülebilirlik raporları, aynı zamanda, işletme içindeki kullanıcıların çevresel ve sosyal olaylar ile ilgili riskleri daha iyi yönetmelerinde yardımcı olmaktadır. Yöneticiler ortaya çıkan

sorunlara tepki göstermek yerine, problemleri azaltmak için öngörülü davranarak stratejilerle ilgilenebilmektedir. Çoğu şirket, sürdürülebilir uygulamaların ve onları raporlamanın faaliyet giderlerini azalttığı, verimliliği ve itibarlarını artırdığı, yenilikçi ürünler ve hizmetler geliştirmelerine yardım ettiği ve risk yönetimini entegre ettiğini belirtmektedir. Sürdürülebilirlik raporlama rehberi, bir yönetim sistemi olmamasına rağmen, tüm işletmeyi kapsayan sürdürülebilir uygulamaları başarmak için bir yaklaşım sağlayabilir. İşletmenin tamamının kapsanması başarılı sonuçların elde edilme olasılığını artırır. Toplam kalite yönetimi, faaliyet tabanlı maliyetleme, tam zamanında üretim ve dağıtım sistemi gibi yönetim muhasebesindeki birçok girişim vaat edici görünmekle birlikte, şirketlerin çoğunda programlar parçalanmış durumda olduğundan ve genel kurumsal stratejiye bağlı olmadıklarından arzulanan ekonomik faydaları üretememektedir. Eğer stratejik yönetim bakış açısıyla bakılmazsa, bu durum sürdürülebilirlik raporlamasının da kaderi olabilir (White, 2005: 38). Robert Kaplan ve David Norton tarafından geliştirilen performans karnesi, kurumsal stratejilerin başarıyla uygulanmasını destekleyen bir yönetim aracıdır. Performans karnesi finansal ve finansal olmayan kurumsal faaliyetleri nedensel zincirlerle şirketin uzun dönemli stratejisi ile ilintilendirdiğinden, kurumsal faaliyetlerin stratejik uygunluklarına göre ayarlanmasını ve yönetilmesini destekler. Bu nedenle performans karnesi, çevresel ve sosyal yönlerin, firmanın ana yönetim sistemine entegre edilmesinde umut verici bir başlangıç noktası olabilir (Figge vd, 2002 a:1). Performans karnesi yapısının esnekliği sayesinde yöneticiler, şirketlerinin stratejik hedefleri, kurumsal kültürü, sürdürülebilirlik faaliyetleri ve yeşil uygulamaları ile uyumlu bir yaklaşım seçebilirler.

PERFORMANS KARNESİ (BSC)

Performans karnesi, 1990'ların başında, ağırlıklı olarak nicel performans ölçümüne dayanan ve tamamen finansal göstergeleri vurgulayan, tek taraflı, kısa dönemli ve geçmiş odaklı yönetim uygulamalarına tepki olarak Robert Kaplan ve David Norton tarafından geliştirilmiştir. Performans karnesi, finansal ölçüler ve operasyonel ölçüleri dengeleyen ve aynı anda çeşitli alanlarda kurumsal performansı kontrol etmeye yardımcı olan performans ölçümüne ve yönetimine alternatif bir kavram olarak tanıtılmıştır (Schaltegger-Freund, 2011:6; Kaygusuz, 2005:87,88). Performans karnesi, finansal ve finansal olmayan ölçülerden oluşan çok boyutlu bir ölçü seti kullanarak, performans ölçümünü, strateji ile ilişkilendiren bir stratejik yönetim sistemidir (Epstein ve Wisner, 2001:2). Kaplan ve Norton'a göre performans karnesindeki ölçüler "işletmenin stratejisini ifade etmede, iletmede ve ortak bir hedefi gerçekleştirmek için bireysel, örgütsel ve bölümler arası girişimleri sıraya koymaya yardımcı olmadaki" kullanılmalıdır (White, 2005: 38). Performans karnesi, entelektüel sermaye, bilgi yaratma, müşteri oryantasyonu ve maddi olmayan duran varlıkların uzun dönemli finansal başarıya dönüşümünü ve katkısını açık ve kontrol edilebilir kılmaktadır (Figge vd, 2002b:270). Performans karnesi, geçmiş ve gelecek odaklı olmak, nicel ve nitel bilgiler, finansal ve finansal olmayan bilgiler

arasında denge kurma olanağı sağlamaktadır (Möller ve Schaltegger, 2005:75). Performans karnesi, tipik olarak bir işletmenin birbiriyle ilişkili -finansal, müşteri, içsel iş süreçleri, öğrenme ve büyüme- 4 bakış açısını yansıtmaktadır (Butler-Henderson- Raiborn, 2011:4). Her bir bakış açısı, işletmenin uzun dönemli stratejilerini yansıtan bir dizi performans ölçüsü, hedef ve amaç içermektedir. Finansal bakış açısı, şirket hissedarlarının bakış açısından oluşmakta ve geleneksel finansal ölçüleri içermektedir. Müşteri bakış açısı ürün ve firma farklılaştırma stratejilerine ve işletmenin müşterileri tabanında değer yaratmaya işaret etmektedir. Müşteri bakış açısı, pazar payı, tüketici memnuniyet eğilimleri, ürün veya hizmet teslim süresi gibi tamamı gelecekteki ekonomik başarının önemli göstergeleri olarak değerlendirilebilecek finansal olmayan ölçüleri içermektedir. İçsel süreç boyutu bakış açısı, işletmenin faaliyetlerinin verimlilik ve etkinlik ölçülerini içermektedir. Bu bakış açısı sıklıkla ürün ve hizmet kalitesi, üretim çevrim süresi gibi finansal olmayan ölçüler içermektedir. Öğrenme ve gelişme boyutu, çalışanlar ve yenilikçi uygulamalar ile örgütsel değer yaratılmasına odaklanmaktadır. Bu bakış açısı, çalışan işten ayrılma oranı, çalışan çapraz eğitim ve beceri düzeyi, başvurulmuş ve alınan patentler ve diğer ürün geliştirme göstergeleri gibi finansal olmayan ölçüler içermektedir (Butler vd, 2001:4). Performans karnesi, performansı için dört boyutu boyunca yönetmekte ve izlemektedir. “Süreç boyutu”, nasıl verimli olduğunu izlemekte; “müşteri boyutu”, müşteriler tarafından nasıl algılandığına işaret etmekte; “finansal boyut”, kar/zararı yönetmekte ve öğrenme boyutu, diğer boyutların aynı derecede işlevini iyi yerine getirdiğinden emin olmayı sağlamaktadır (O’Rourke, 2011:9). Her bir boyutun sonuçları finansal boyutta yansıtılmaktadır. Müşterilerin tatmin edilmesinde, içsel süreçlerin optimize edilmesinde başarılı olan ve yenilikçi kalan bir işletme sonunda finansal olarak başarılı olacaktır (Butler vd, 2001:4).

Sürdürülebilirlik göstergeleri, işletmenin nasıl performans gösterdiğinin bütün resmini kavramaya yardımcı olmak için performans karnesi yapısı içine entegre edilebilir (O’Rourke, 2011:9). Böylece örgütler, kolay bir şekilde, sürdürülebilirlik ölçülerini kendi genel misyonları ile bağlantılandırabilirler ve sürdürülebilirlik uygulamaları, bütünleştirilmiş sürdürülebilir gelişme stratejisi elde etme niyeti ile şirket genelinde başlatılabilir. Performans karnesinin dört boyutunu içeren ölçüler (finansal, müşteri, içsel süreç, öğrenme ve gelişme), sürdürülebilirlik raporlamasının üç unsuru ile (ekonomik, çevresel ve sosyal) birleştirilebilir (White, 2005: 38). Sürdürülebilirlik ölçülerini işletme uygulamalarının içine entegre ederek ve işletmenin rekabetçi stratejisini çevreci uygulamalarının sonuçları ile açık bir şekilde ilişkilendirerek, performans karnesi sürdürülebilirlik sonuçları ile karlılık/hissedar arasındaki ilişkiye açıklık getirebilir (Butler vd., 2011:2). Performans karnesi, sürdürülebilirlik hedefleri; finansal performansın (büyüme ve değer yaratma), çevresel performansın (çevresel ve bio etik konuların entegre edilmesi) ve sosyal performansın (sosyal, insan hakları, sağlık ve güvenliğin entegre edilmesi) sürekli iyileştirilmesini tamamlamaktadır (White, 2005:39).

KÜRESEL RAPORLAMA GİRİŞİMİ (GRI) GÖSTERGELERİ VE KARŞILIK GELDİKLERİ PERFORMANS KARNESİ BOYUTLARI

Küresel raporlama girişimi göstergelerinin çoğu performans karnesinin finansal, müşteri, içsel süreç, öğrenme ve gelişme boyutlarına karşılık gelmektedir. Küresel raporlama girişiminin ekonomik, çevresel ve sosyal göstergeleri ile bu göstergelerin, performans karnesinin boyutları ile kesiştiği noktalar:

Ekonomik Göstergeler

Küresel raporlama girişiminin ekonomik performans ölçüleri, örgütteki değişimleri ölçmek yerine, örgütün sürdürülebilirlik faaliyetleri sonucu paydaşları etkileyen ekonomik değişiklikleri izlemektedir. Küresel raporlama girişiminin ekonomik göstergeleri performans karnesinin finansal boyutu ile benzer olmakla birlikte daha geniştir. Örgütün, direkt ve dolaylı olarak ekonomik etkileşimde olduğu paydaşlarını etkileme şekline daha fazla odaklanmaktadır. Küresel raporlama girişimi, ekonomik göstergeleri, Tablo 1’de gösterildiği gibi paydaşları (müşteriler, tedarikçiler, çalışanlar, sermaye sağlayanlar ve kamu sektörü) açısından sınıflandırmaktadır. Bu raporlamada, dış kullanıcılar sürdürülebilirliğe doğru ilerleyişi izleyebilmekte, iç kullanıcılar da düzeltici eylem gerektiren alanları belirleyebilmektedir, böylece iç ve dış kullanıcıların ihtiyaçları harmanlanmaktadır (White, 2005:39).

Müşterileri içeren ekonomik göstergeler, net satışları ve pazarın coğrafi olarak ayrılmasını içermektedir. Şirketler net satışlarını, coğrafi bölgeye ve ürün türüne göre raporlamaktadır. Performans karnesinin finansal boyutu açısından, bu ekonomik göstergeler, gelir artışı ve gelir kaynaklarına karşılık gelmektedir. Bu göstergeler aynı zamanda performans karnesinin esas müşterilerinin karlılığını ölçen müşteri boyutu ile de ilişkilendirilebilir. Paydaşlar, müşteri tabanının nerede olduğunu ve şirketin farklı bölgelerdeki finansal etkisini belirleyebilir. Bu bilgi aynı zamanda hem içsel, hem de dışsal bakış açısından risk değerlendirmeye uygundur. Dünyanın değişik yerlerindeki öngörülemeyen olayların şirketin karları üzerinde dramatik etkisi olabilir. Örneğin bir savaş veya doğal afet dünyanın bir bölümünü etkilese, bir şirketin maruz kaldığı risk o bölgedeki müşteri tabanının analiz edilmesiyle değerlendirilebilir (White, 2005:39,40).

Tablo 1: Performans Karnesi Boyutlarının Ekonomik Sürdürülebilirlik Göstergeleri ile Kesiştiği Noktalar

Kaynak: White, 2005:39.

Ekonomik Sürdürülebilirlik Göstergeleri	Performans Karnesi Boyutları				
	Finansal				Müşteri
	Gelir ve Büyüme	Maliyet Azaltımı	Varlık Kullanımı	Risk Yönetimi	Müşteriyi elde etme- elde tutma ve karlılık
Müşteriler	X				
Tedarikçiler		X		X	
Çalışanlar		X	X		
Sermaye Verenler		X			
Kamu Sektörü					X

Tedarikçiler için ekonomik göstergeler, tedarikçilerin sağladığı tüm malların, malzemelerin ve hizmetlerin maliyeti ve ceza düzenlemeleri hariç olmak üzere kabul edilen koşullarla uyumlu olarak ödenen sözleşmelerin yüzdesidir. Bu göstergeler maliyet azaltmaya ve performans karnesinin finansal boyutundaki risk yönetimine yardımcı olabilir. Malların, malzemelerin veya hizmetlerin maliyeti sıklıkla şirketin giderlerinin önemli bir parçasıdır ve karlar üzerindeki etkisi açısından değerlendirilebilir. Şirketin sözleşme hükümlerine uyup uymadığı, iç ve dış kullanıcıların, sözleşme riskini değerlendirmelerine yardımcı olur (White, 2005: 40).

Çalışanlar için göstergeler, ülke veya bölgeye göre ayrılmış maaş, emeklilik gibi haklardır. Performans karnesinin finansal boyutunda bu göstergeler, maliyet azaltımı ve risk yönetimi altında sınıflandırılabilir. Paydaşlar dünyanın değişik bölgelerindeki işçilere, istihdam ve refah sağlayıcı olarak şirketin etkisini değerlendirebilir. Paydaşlar belirli ülkelerin standartlarına göre adil ücretlerin ödenip ödenmediğini belirleyebilir. Adil ücret ödenmemesi, bir şirketi, istismar suçundan riske sokar ve ününe zarar verebilir (White, 2005: 40).

Sermaye sağlayıcılar için göstergeler, borç verenlere ve hissedarlara dağılımı göstermektedir. Bu göstergeler borçlar üzerinden faizler, tüm hisseler üzerinden kar payları ile açıklanacak imtiyazlı hisse senetlerine verilecek kar payları ve dönem sonunda kar yedeklerindeki değişimlerdir. Faiz için ödemeler karlılığı etkileyebilir ve bu ödemelerin azaltılması performans karnesindeki maliyet azaltma amacının bir parçası olarak düşünülebilir (White, 2005: 40).

Kamu sektörü göstergeleri, tüm ödenen vergi çeşitlerini, alınan sübvansiyonları, topluma ve diğer gruplara bağışları (aynı veya nakdi olarak bölünmüş) içermektedir. Bu ödemeler bir şirketin vergi ve katkılarıyla yerel ekonomi üzerindeki finansal etkisinin ölçüsüdür (White, 2005: 40).

Çevresel Göstergeler

Küresel raporlama girişiminin çevresel göstergeleri; malzemeler, enerji, su, biyolojik çeşitlilik, emisyon, atık su, katı atık, ürün/hizmetler ve uyum olarak Tablo 2 de görüldüğü gibi ayrılmaktadır. Bu çevresel sürdürülebilirlik göstergeleri, daha sonra alt gruplara ayrılmaktadır. Örneğin malzemeler, çeşit, kullanım ve miktarına göre gruplanmaktadır. İsraf olan malzemeler iç kaynaklardan ve dış kaynaklardan olanlar şeklinde sınıflandırılmaktadır. Enerji göstergeleri direkt enerji kullanımı (ana kaynağına göre bölünmüş), dolaylı enerji kullanımı olarak bölünmektedir. Bu ölçüler performans karnesinin finansal boyutundaki maliyet azaltmanın bir parçası olarak faydalı olabilir. Çevresel göstergeler performans karnesinin içsel süreç boyutuna da (özellikle yenilik) uygulanabilir. Şirketler sera gazı ve ozon tabakasına zarar veren diğer maddeleri daha az yayan yeni ürün veya süreçler geliştirerek emisyonlarını azaltabilirler. Çevresel göstergeler, şirketin çevresel etkileri azaltma yönünde ilerlediğinden emin olmak için iyi ölçülerdir. Küresel raporlama girişiminin çevresel göstergeleri, performans karnesinin risk yönetimi boyutu açısından da önemlidir. Çünkü kirlilik

problemini yönetemeyen bir şirket, çevreye verdiği zararlar için para cezası ve dava riski ile karşı karşıya kalacaktır (White, 2005: 40).

Tablo 2: Performans Karnesi Boyutlarının Çevresel Sürdürülebilirlik Göstergeleri İle Kesişimi
Kaynak: White, 2005: 41.

Çevresel Sürdürülebilirlik Göstergeleri	Performans Karnesi Boyutları					
	Finansal		Müşteri		İçsel Süreç	
	Maliyet Azaltımı/ Verimlilik İyileştirme	Risk Yönetimi	Tatmin, Sadakat	Müşteriyi elde tutma- elde etme ve Karlılık	Yenilik	Operasyonlar
Malzemeler	X	X		X	X	
Enerji	X	X		X	X	
Su	X	X		X	X	
Biyolojik çeşitlilik				X		
Emisyon	X	X				
Atık su	X	X				
Atık (katı)	X	X			X	X
Ürün ve Hizmetler			X			
Uyum		X				

Biyolojik çeşitlilik göstergeleri; konum ve sahip olunan, kiralanılan veya biyolojik çeşitlilik açısından zengin arazinin büyüklüğünü içermektedir. Bu göstergeler endüstriyel faaliyetlerin kara, tatlı su ve denizdeki biyolojik çeşitlilik üzerindeki etkisini de raporlamaktadır. Biyolojik çeşitlilik göstergeleri performans karnesinin müşteri boyutu açısından önemlidir (White, 2005: 40).

Çevreye duyarlı alanlarda büyümeyi düşünen şirketlerin sürdürülebilirlik uygulamalarına ilgi duyan müşteriler çekmesi muhtemeldir. Sürdürülebilir gelişmeye bu yaklaşım şirket için şerefiye sağlar. Bu raporlamada, atıkların toplam miktarı, türü ve gidecek yeri de raporlanmaktadır. Gidecek yer, atığa kompostlama** mı veya yeniden kullanım için mi olacağına yönelik bir yöntemdir. Şirketler atıklarını yeniden kullanmak için maliyet etkin yollar bulmaktadır. Şirketler atıklarının nereye gittiğini izleyerek, maliyet azaltımına ve risk yönetimine de odaklanabilirler. Diğer çevresel göstergeler; atıkların suya boşaltılması, önemli kimyasallar, yağlar ve yakıtların dökülmesidir. Bu bilgi performans karnesinin finansal boyutunda maliyet azaltma ve risk değerlendirmesi açısından önemlidir. Ayrıca bu ölçüler içsel iş süreçleri için yararlı olabilir. İşletmeler dökülmelerin oluşma olasılığını azaltmayı amaçlayan süreçler kurabilirler (White, 2005: 41).

Ürün ve hizmetler için göstergeler; ana ürün ve hizmetlerin önemli çevresel etkileri, kullanım ömrünün sonunda ıslah edilebilir ürünlerden satılanların ağırlığının yüzdesi ve gerçekten ıslah edilenlerin yüzdesinden oluşmaktadır. İşletmeler bu etkileri rapor ettiğinde daha çok ürünün yaşam

** Katı atık ve çamur gibi organik maddeleri, anaerobik çürütme yoluyla gübreye dönüştürmekten ibaret biyolojik bir süreç.

dönemi sonundaki atıklarını azaltmanın yollarını arayacaktır. Bu maliyetleri azaltacaktır ve birçok durumda müşterilerin özel ihtiyaçlarını karşılayacaktır (White, 2005: 41).

Küresel raporlama girişimi uyum raporları, çevre sorunları ile ilgili uluslararası bildirimler/sözleşmeler/anlaşmalar ve ulusal, bölgesel ve yerel düzenlemelerle uyumsuzluğa yönelik para cezaları ve olayları içermektedir. Bu raporlar ile işletmeler maliyetli cezalardan ve negatif medya etkisinden uzak durabilirler (White, 2005: 42).

Sosyal Göstergeler

Sürdürülebilirliğin sosyal bileşeni, örgütün içerisinde faaliyet gösterdiği sosyal sistemler üzerindeki etkisini detaylandırmaktadır. Sosyal performans, örgütün paydaşlar üzerindeki etkisini yerel, ulusal ve küresel düzeyde analiz etmektedir. Sosyal performans göstergeleri Tablo 3'te gösterildiği gibi; işgücü uygulamaları ve insana yakışır iş, insan hakları ve ürün sorumluluğu olarak gruplanmaktadır (White, 2005: 42).

İşgücü uygulamaları ve insana yakışır iş göstergeleri; istihdam, işçi yönetim ilişkileri, sağlık ve güvenlik, ayrımcılık yapmama, çocuk işgücü, zorla ve zorunlu işgücü, eğitim ve öğretim, çeşitlilik ve fırsatlar ile ilgili ölçülerdir. İstihdam göstergeleri, mümkün olduğunca işgücünün bölge/ülke, statü (çalışan/çalışmayan), çalışma şekli (tam zamanlı/yarızamanlı) ve istihdam sözleşmesi (belirsiz, kalıcı/sabit süreli veya geçici) olarak bölünmesini göstermektedir. Net istihdam yaratma ve ortalama iş hacmi bölgeye/ülkeye göre bölünerek raporlanmaktadır. İşten ayrılma oranlarının yüksek olması, içsel süreç hedeflerinin karşılanmadığının bir göstergesi olabilir. Sağlık ve güvenlik göstergeleri, kaza ve ölümlerin sayısını içermektedir ve işçi sağlığına ve güvenliğine odaklanmak maliyetleri azaltabilir. İşgücü uygulamalarının ayrımcılık yapmayan politikalarını, çocuk işgücü politikalarını ve zorunlu işgücü politikalarını kapsayan göstergeleri, performans karnesinin finansal, içsel iş süreçleri ve öğrenme ve gelişme boyutu için uygundur. Ayrımcılık yapmama, çocuk işgücü ve zorla-zorunlu işçi, çeşitlilik ve fırsatlar için göstergeler, şirketlerin bu faaliyetlerden uzak durduğunu ifade eden politikalarıdır. Bu göstergeler performans karnesinin finansal boyutunun risk yönetiminde faydalı olabilir. Bu arada eğitim ve öğretim göstergeleri işletmenin tüm düzeyleri için çalışan eğitim programları ile ilgili detay sağlamaktadır. Eğitim ve öğrenme çalışan maneviyatı ve verimliliği ile ilgilendiğinden performans karnesinin öğrenme ve gelişme hedeflerinin parçasıdır. Sonuçta maaş, uygun, sağlıklı ve güvenli çalışma ortamı yönünden adil davranılan çalışanların daha verimli olması olasıdır (White, 2005: 42).

Tablo 3: Performans Karnesi Boyutlarının Sosyal Sürdürülebilirlik Göstergeleri ile Kesişimi

Kaynak: White, 2005: 42

Sosyal Sürdürülebilirlik Göstergeleri	Performans Karnesi Boyutları								
	Finansal		Müşteri		İçsel Süreç		Öğrenme ve Gelişme		
	Maliyet Azaltımı/Verimlilik iyileştirme	Risk Yönetimi	Tatmin, Sadakat	Müşteriyi elde tutma- elde etme ve Karlılık	İşlemler	Satış sonrası Hizmet	Çalışan Yetenekleri	Bilgi Sistemleri Yetenekleri	Uyumlaştırma ve Yetkilendirme
İşgücü uygulamaları ve insana yakışır iş	X	X			X		X	X	X
İnsan Hakları		X			X			X	
Ürün Sorumluluğu			X	X		X		X	

İnsan hakları göstergeleri; topluluk, rüşvet, yolsuzluk ve siyasi iştirakleri kapsamaktadır. Topluluk göstergeleri, şirketin faaliyetlerinden etkilenen alanlarda toplumun üzerindeki etkisini yönetmek için politikaların açıklanmasıdır. Topluluk göstergeleri performans karnesinin içsel iş süreçleri hedeflerine bağlanabilir, çünkü işletmeler faaliyetlerinin buldukları yerdeki toplumlara nasıl etkilediğini bildiklerinde faaliyetlerini daha iyi yönetebilirler. Rüşvet ve yolsuzluk göstergeleri, örgütün politika, prosedür/yönetim sistemleri, rüşvet ve yolsuzluğu ele alan rüşvet mekanizmasını içermektedir. Politikaların, süreç/yönetim sistemlerinin açıklanması ve siyasi lobicilik ve katkıları yönetmek için uyum mekanizması, siyasi iştirak göstergeleridir. Aynı zamanda siyasi partilere ve siyasi partileri ve adayları destekleyen kurumlara ödenen para miktarını da içermektedir. Performans karnesinin finansal boyutu açısından rüşvet ve yolsuzluk ve siyasi iştirak göstergeleri, şirket adına yasal olmayan faaliyetlerin önlenmesi ile ilgili riskleri yönetmede yararlıdır (White, 2005: 43).

Müşteri sağlık ve güvenlik göstergeleri, ürün sorumluluğunun bir kısmı, müşterilerin işletmenin ürün ve hizmetlerini kullandıklarında sağlık ve güvenliğinin korunması için politikaların açıklanmasını içermektedir. Ürün bilgisi ve etiketlenmesi ile ilgili politikaların, prosedürlerin/yönetim sistemlerinin ve uyum mekanizmasının açıklanması da bu gösterge setinin bir parçasıdır. Bu göstergeler performans karnesinin müşteri boyutu açısından önemli görülebilir ve özellikle müşteri tatmini, sadakat, elde tutma ve karlılıkla kesişmektedir (White, 2005: 43).

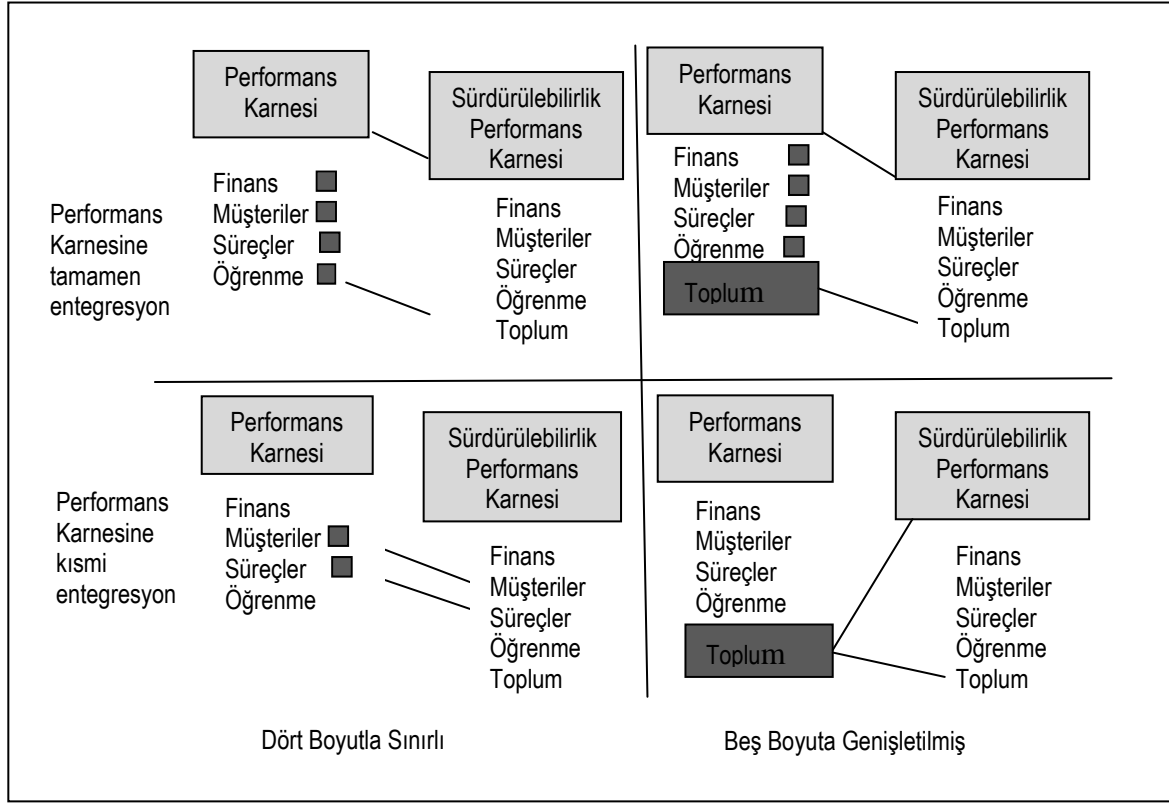
Performans karnesi, sürdürülebilirlik hedefleri ile ilgili performans ölçülerini içererek sosyal ve çevresel hesap verebilirliği artıracaktır. Performans karnesi, sürdürülebilirlik stratejisini uygulamak için etkili bir yol sağlamaktadır ve tüm şirket çalışanlarını sürdürülebilirlik konusuna daha hassas hale getirmek için kurum, iş birimleri ve destek fonksiyonları boyunca yaymaktadır (Epstein ve Wisner,

2001:9,10). İşletmeler sürdürülebilirlik faaliyetlerine yaklaşımlarını belirledikten sonra, yöneticiler sürdürülebilirlik faaliyetlerinin performans karnesi kullanılarak nasıl raporlanacağı ve değerlendirileceğine karar vermelidir.

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK ÖLÇÜLERİNİN PERFORMANS KARNESİNE DAHİL EDİLMESİ: SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK PERFORMANS KARNESİ

Bir yönetim aracı olan performans karnesinin kurumsal sürdürülebilirlik ve kurumsal sosyal sorumluluk için potansiyel bir araç olarak kullanımı Figge vd (2002a), Figge vd.(2002b), Bieker vd (2001), Bieker-Waxenberger (2002), Gminder-Bieker (2002), Butler vd (2011) tarafından ele alınmıştır. Sürdürülebilirlik unsurlarının geleneksel performans karnesi içine entegre edilmesi, şirketlerin, çevresel ve sosyal ölçülerin, ekonomik başarıları ile nedensel ilişkisini belirlemelerine, analiz etmelerine ve görselleştirmelerine yardımcı olur (Ates-Bütgen, 2011:352). Sürdürülebilirlik performans karnesi, çevresel ve sosyal yönlerin temel performans karnesi boyutları tarafından kapsanması yoluyla ve/veya ilave piyasa dışı bir boyutun (toplum boyutu) eklenmesi ile geliştirilebilir. Ayrıca mevcut performans karnesinden çevresel ve sosyal performans karnesi çıkarılması yoluyla bu iki varyant tamamlanabilir. Bu yöntem kapsama veya eklemeyi tamamlayan isteğe bağlı bir adımdır (Figge vd 2002a:6; Figge vd 2002b:273; Schaltegger-Lüdeke Freund, 2011:11, Jain vd, 2011:26). Sürdürülebilirlik hedeflerinin ve göstergelerinin kısmen (performans karnesinin dört boyutundan birine) veya tamamen (tüm dört boyuta) entegre edileceği ayırt edilmelidir. Kısmi yaklaşım, sürdürülebilirlik bakış açısının performans karnesine entegrasyonu için ilk adımı teşkil eder ve şirket içinde çevresel ve sosyal yönlere dikkat çekebilir. Ancak sürdürülebilirlik bakış açısının tamamen entegre edilmesinin daha yüksek sinyal etkisi olacaktır. Şekil 2 sürdürülebilirlik performans karnesinin genel performans karnesi içine çeşitli olası entegrasyonu için bir bakış açısı vermektedir (Bieker-Waxenberger, 2002:7). Sürdürülebilirliğin performans karnesine dahil edilmesinde üç yol izlenebilir (Butler-Henderson, 2011:4; Figge vd, 2002b:273):

- Dört boyut boyunca ölçülerin ilave edilmesi
- Performans karnesine beşinci boyutun eklenmesi
- Özel bir çevresel ve sosyal puan kartı geliştirilmesi



Şekil 2: Çevresel ve Sosyal Yönlerin Performans Karnesi İçine Entegre Etmede Yaklaşımlar
Kaynak: Bieker-Waxenberger, 2002:8; Gminder ve Bieker, 2002:9; Gates-Germain, 2010:2.

1. Yol: Sürdürülebilirlik Ölçülerini 4 Boyut Boyunca Entegre Etmek

Bu yaklaşım mevcut performans karnesi olan ve performans karnelerini sürdürülebilirlik uygulamalarını yansıtacak şekilde geliştirmek isteyen işletmeler için iyi çalışır. Performans karnesine sürdürülebilirlik ölçüleri eklenebilir veya mevcut ölçülerden bazıları ile değiştirilebilir. Performans karnesinin yapısında ve raporlanmasında önemli değişiklikler gerekli değildir. Entegre etme yaklaşımı, performans karnesi geliştirme aşamasında olan işletmeler için de faydalıdır. Bu işletmeler, sürdürülebilirlik ve daha geleneksel ölçüleri kolayca birleştirebilirler. Ölçüler günlük faaliyetlerin parçası haline geldiğinden ve işletmenin finansal başarısına bağlandığından, işletmeler finansal kriz dönemlerinde sürdürülebilirlik ölçülerinden daha az vazgeçme eğiliminde olacaklardır. Sürdürülebilirlik ölçülerinin entegre edilmesi kısmi ve kapsamlı olmak üzere değişebilir. Kısmi yaklaşımda, birkaç sürdürülebilirlik göstergesi boyutların bazısına eklenir (çoğunlukla içsel iş süreçleri veya müşteri), kapsamlı yaklaşımda ise sürdürülebilirlik konuları tamamen performans karnesinin tüm boyutları boyunca entegre edilir (Butler-Henderson, 2011:5).

Çevresel ve sosyal yönler, performans karnesinin mevcut dört boyutuna dahil edilebilir. Bu da çevresel ve sosyal yönlerin dört boyuta, sırayla stratejik temel unsurlar veya performans anahtarları ile entegre edilmesi anlamına gelir (Figge vd, 2002b:273). Entegre etmek, yönetimin kurumsal stratejiler ile sürdürülebilirlik faaliyetleri arasında neden sonuç ilişkisi olduğunu anladığına işaret

etmektedir. Bu nedenle yönetim, hem örgütsel sürdürülebilirlik hedeflerine ilerleyişi ölçen önemli ölçüleri tanımlamalı, hem de sürdürülebilirlik ilerleyişinin (veya eksikliğinin) örgütsel başarı veya başarısızlığını nasıl etkilediğini anlamalıdır (Butler-Henderson, 2011:5).

Performans karnesinin dört standart boyutu içinde mantığı sadece ekonomik alanda kalır. Piyasa mekanizmasının dışındaki değişim süreçleri neredeyse hiç dikkate alınmaz. Bu nedenle çevresel ve sosyal yönlerin dört standart boyut tarafından kapsanacak şekilde entegre edilmesi yaklaşımı, piyasa sistemine zaten entegre edilmiş, stratejik olarak uygun olan çevresel ve sosyal yönler için özellikle uygundur. Örneğin çevreye duyarlı müşteri segmentini amaçlayan bir şirket için müşteri boyutunda temel ölçü “Pazar payı”nın çevresel odaklı bir boyutu olmalıdır. Ayrıca öncü göstergelerden “ürün özellikleri”nin çevresel boyutu olmalıdır (Figge vd, 2002b:273).

Mevcut boyutlara yeni ölçülerin dahil edilmesinin, ölçülerin; günlük faaliyetler için önemli görülmesini sağlama ve işletmenin finansal açıdan iyi olmasının, müşteri memnuniyeti, üretim çevrim verimliliği, patent üreten araştırmalar ve gelişmelerin merkezi olarak görülmesini sağlama avantajı vardır (Butler-Henderson, 2011:5). Sürdürülebilir yaklaşımın performans karnesinin dört boyutu boyunca katkısı Tablo 4’te gösterilmektedir.

Tablo 4: Sürdürülebilirliğin İş Modeli Üzerindeki Etkisi
Kaynak: O’Rourke, 2011:13

Performans Karnesinin Dört Boyutunda Sürdürülebilirliğin Rolü	
Müşteri Boyutu *Müşteri değerine ve rekabetçi farklılaştırmaya katkı yapar *Trendlerin izlenmesi için bir kaynak hizmeti görür	İşlem Boyutu *İçselleştirilmiş kontrol, uyum ve şeffaflığı destekler *Süreç optimizasyon aracı olarak hizmet verir
Öğrenme Boyutu *Çalışan tatminine katkı yapar *Soft bir yatırım olabilir *Örgütsel öğrenmeyi sağlar	Finansal Boyut *Sürdürülebilirlik ağırlıklı endeksleri besler *Uzun dönemli yatırımcıların çekilmesine yardım eder

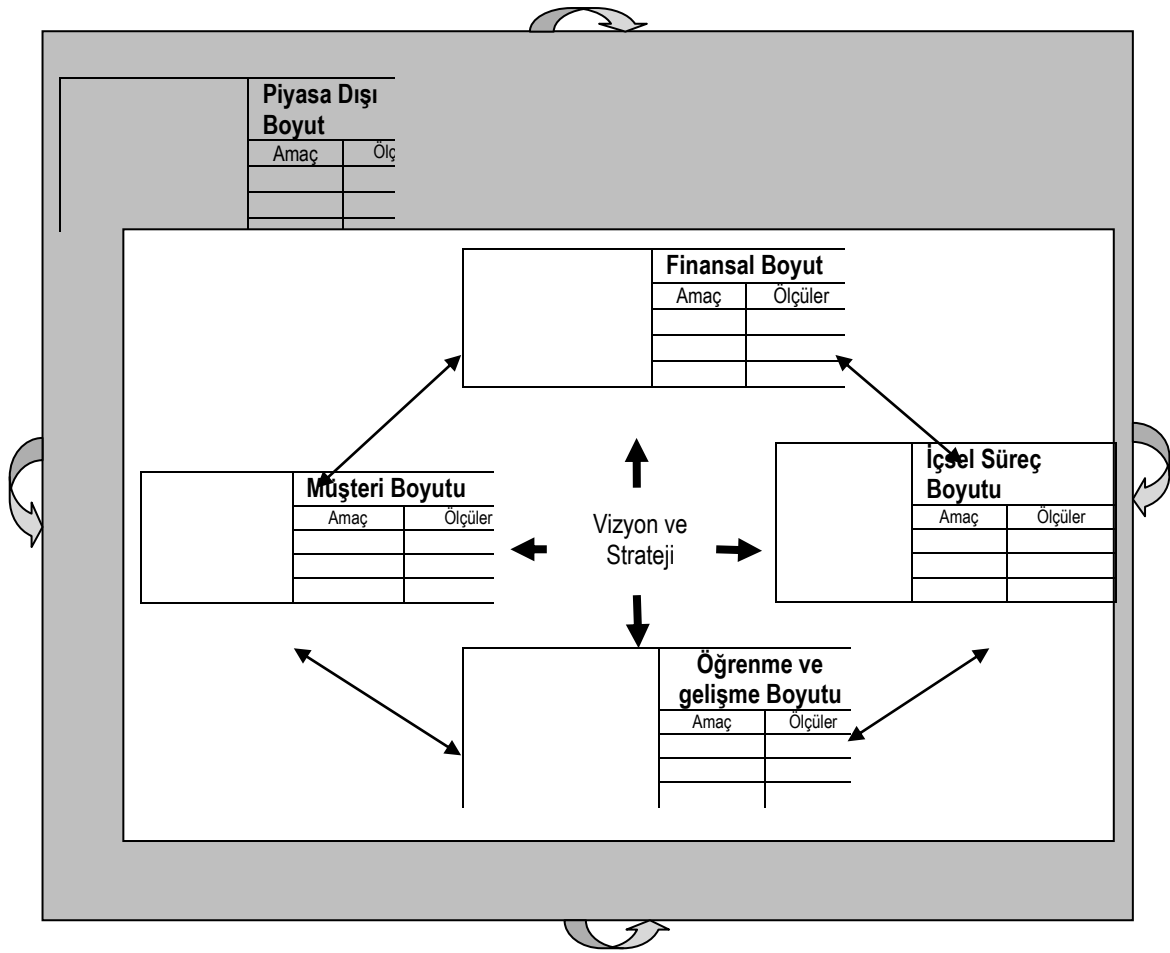
2. Yol: Performans Karnesine Beşinci Boyutun Eklenmesi

Kaplan ve Norton, işletmelerin performans karnesi uygulamalarında yeni bir boyut ekleyebileceklerini veya yeniden adlandırabileceklerine işaret etmektedir. İlave bir boyutun performans karnesine eklenmesi, sürdürülebilirliği önemli bir kurumsal değer veya kritik bir strateji olarak vurgulamak isteyen işletmeler için basit bir yaklaşımdır. Sürdürülebilirlik boyutu, diğer dört performans karnesi boyutu ile bağlantılı olarak, sosyal ve çevresel performans göstergelerinden oluşmaktadır ve kurumsal hedef olarak sosyal, çevresel ve ekonomik sorumluluğun önemini vurgulamaktadır (Butler-Henderson, 2011:4). İlave piyasa dışı odağı olan bir boyutun getirilmesini savunabilmek için çevresel ve sosyal yönler, şirket stratejisinin başarılı bir şekilde yürütülmesi için

stratejik temel yönleri açıkça temsil etmelidir. Bu nedenle piyasa dışı odağı olan ilave bir boyutun gerekliliği, çevresel ve sosyal yönlerin stratejik uygunluklarına göre performans karnesinin standart dört boyutu ile yansıtılmadığında ortaya çıkmaktadır. Stratejik olarak uygun olan çevresel ve sosyal yönler, geleneksel performans karnesinin dört boyutunda şirketin performansını etkileyebilir ve piyasa dışı bir boyutla performans karnesini Şekil 3'teki gibi genişletmek mantıklı olabilir. Piyasa dışı boyut, dört geleneksel boyutu, bu boyutlarda kapsanmayan piyasa dışı konularda tamamlamaktadır. Şekil 3'te piyasa dışı boyut, ana bir tabaka olarak çizilmiştir. Çünkü toplumsal konular, finansal topluluk, müşteriler, tedarikçiler ve çalışanlar ile piyasa işlemlerinin yapısını oluşturmaktadır (Figge vd, 2002b:274; Möller ve Schaltegger, 2005:77).

Geleneksel performans karnesinin oluşturulması sürecinde piyasa dışı boyutun stratejik temel yönleri ve öncü göstergeleri belirlenmelidir ve kendi ölçüleri ile yeniden oluşturulmalıdır. Bu ölçüler daha sonra hiyerarşik neden sonuç zinciri ile finansal boyutla ilişkilendirilir. Sonuç olarak, stratejik açıdan uygun olan, piyasa dışı odağı olan yönlerin de strateji ile bağlantılı yönetimi garanti altına alınmış olur (Figge vd, 2002b:275).

Ancak beşinci boyutun eklenmesi ile ilgili olarak, iki farklı durum ayırt edilmelidir. İlk olarak tüm sürdürülebilirlik hedef ve göstergeleri piyasa mekanizmasının dışındaki boyutta (toplum boyutu) toplanmalı ve diğer boyutlardan ayrı mı olmalıdır sorusu ortaya çıkmaktadır. Sivil toplum kuruluşlarını (STK), siyaseti veya ülke sakinleri gibi dış grupları dikkate alan toplum boyutuna ilave olarak, sürdürülebilirlik ile ilgili konular geleneksel performans karnesinin ilgili boyutuna da eklenmeli midir? Kurumsal sürdürülebilirlik hedefi dikkate alındığında, tamamen entegrasyonun ve toplum boyutu ile genişlemenin kombinasyonu en kapsamlı çözüm olacaktır (Bieker-Waxenberger,2002: 7).



Şekil 3: Beşinci-Piyasa Dışı Boyutla Sürdürülebilirlik Performans Karnesi
Kaynak: Möller-Schaltegger, 2005:77; Schaltegger-Lüdeke Freund, 2011:14.

3. Yol: Türetilmiş Çevresel ve Sosyal Puan Kartı

Performans karnesine çevresel ve sosyal yönlerin entegre edilmesindeki üçüncü yaklaşım, çevresel ve/veya sosyal puan kartının oluşturulmasında yatmaktadır. Bu noktada türetilmiş çevresel veya sosyal puan kartının geleneksel puan kartına paralel geliştirilemeyeceğine dikkat etmek önemlidir. Sürdürülebilirlik yönetimini temel iş yönetimi içine entegre etmek, yukarıda tartışılan iki bütünleştirme alternatifinden biriyle bağlantılı olarak mümkündür. Bu nedenle türetilmiş çevresel/sosyal puan kartı, bütünleştirme için bağımsız bir alternatif değildir, önceki başlıklarda tartışılan iki farklı seçeneğin uzantısıdır. Türetilmiş puan kartı, içeriğini mevcut performans karnesi sisteminden çekmektedir ve böylece ağırlıklı olarak çevresel ve sosyal yönleri koordine etmede, organize etmede ve ayırt etmede kullanılmaktadır. Türetilmiş çevresel/sosyal puan kartı, tüm stratejik olarak uygun olan çevresel/sosyal yönlerin koordineli kontrolüne imkân vermektedir (Figge vd, 2002b:275).

Sürdürülebilirlik ölçülerinin performans karnesinde kapsanmasını içeren bu yaklaşım ayrı sürdürülebilirlik performans karnesi tasarımında ve uygulanmasında yatmaktadır. Ayrı bir sürdürülebilirlik performans karnesi, mevcut performans karnesi olmayan ancak tam ölçekli bir performans karnesinin benimsenmesini kesintiye uğratmayan veya ekstra maliyet olmadan

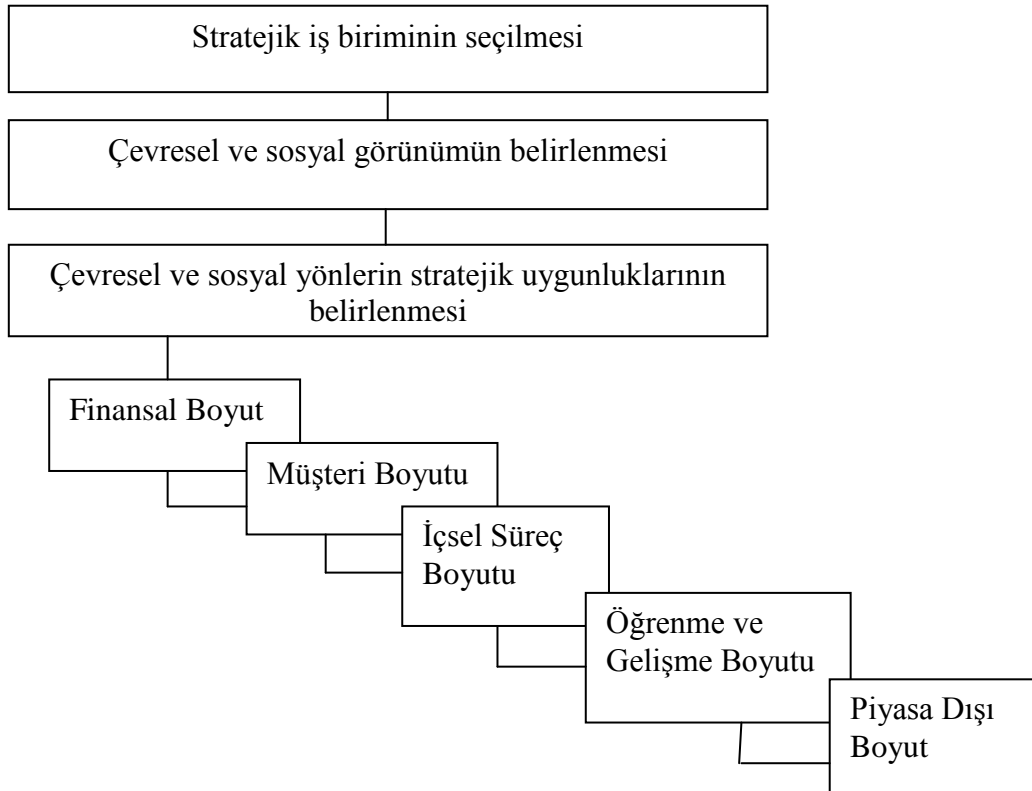
sürdürülebilirliği ölçmek veya entegre etmek isteyen çoğu işletme için uygundur (Butler-Henderson, 2011:5).

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK PERFORMANS KARNESİNİN OLUŞTURULMASI SÜRECİ

Sürdürülebilirlik performans karnesinin oluşturulabilmesi için;

- Süreç, çevresel ve sosyal yönetimi, iş yönetimi içine entegre etmeyi sağlamalıdır
- Sürdürülebilirlik performans karnesi ve bir iş biriminin çevresel ve sosyal yönleri genel olmamalı, süreç sürdürülebilirlik performans karnesinin, iş birimi için özel olmasını sağlamalıdır.
- Bir iş biriminin çevresel ve sosyal yönleri, stratejik uygunluklarına göre entegre edilmelidir. Bu, ilave bir piyasa dışı boyutun eklenmesinin gerekli olup olmadığı sorusunu içermektedir.

Bu gereksinimler temel alınarak sürdürülebilirlik performans karnesi formüle edilmesi, üç temel adıma ayrılabilir. İlk olarak stratejik iş birimi seçilmelidir. Bu adım iş biriminin bir stratejisi olduğunu öngörmektedir. İkinci olarak ilgilenilen çevresel ve sosyal yönler belirlenmelidir. Üçüncü olarak belirli iş birimi stratejisi için bu yönlerin uygunluğu belirlenmelidir. Şekil 4'te tüm sürecin görünüşü gösterilmektedir (Figge vd, 2002b:276).



Şekil 4: Sürdürülebilirlik Performans Karnesi Formüle Etme Süreci

Kaynak: Figge vd, 2002b:277.

Kaplan ve Norton tarafından geliştirilen performans karnesi, iş birimi düzeyinde stratejik yönetim için tasarlanmıştır. Bu nedenle ilk adım olarak, sürdürülebilirlik performans karnesinin formüle edileceği iş biriminin seçilmesi gerekir. İş biriminin seçilmesi, iş birimi için stratejinin olduğunu öngörmektedir. Sürdürülebilirlik performans karnesi formüle edilmeden önce, üst yönetim, sürdürülebilirlik konuları açık bir şekilde belirtsin veya belirtilmesin stratejinin ne olacağı konusunda ortak karara varmalıdır. Sürdürülebilirlik performans karnesinin, seçilen iş biriminin belirli ihtiyaçlarına uygun hale getirildiğini garanti altına almak için ikinci adımda, iş birimini etkileyen çevresel ve sosyal yönler belirlenmelidir. Bu adımın amacı, stratejik olarak uygun olan çevresel ve sosyal yönlerin kapsamlı listesini elde etmek için tüm ilgili çevresel ve sosyal yönleri belirlemektir. Sonuç, iş biriminin çevresel ve sosyal duruşunun profilidir. Bir iş biriminin çevresel ve sosyal duruşunu belirlemek için; iş biriminin faaliyetlerinden ve ürünlerinden kaynaklanan tüm çevresel etkileri belirlenmelidir. Stratejik olarak uygun olan sosyal yönlerde çevresel yönlerle benzer olarak belirlenebilir. Ancak sosyal yönlerin büyük çeşitlilik ve farklılıklarından ve çevresel yönler için bulunan doğal bilimlerdeki ortak dayanaklardan yoksunluktan dolayı, sosyal yönlerin kapsamlı sınıflandırılması çok zordur. Sosyal yönler ağırlıklı olarak, dahil olan farklı aktörlerin tercih ve değerlerine dayanmaktadır. Bu nedenle sosyal yönlerin içeriklerine göre değil, dahil olan aktörlere göre (iç paydaşlar, değer zinciri boyunca paydaşlar ve yerel toplumdaki paydaşlar gibi) sınıflandırmak tavsiye edilmektedir. İlk adımda bir iş birimi için tüm ilgili paydaş grupları belirlenir. İkinci adımda bu gruplar tarafından getirilen sosyal talep ve konular belirlenir (Figge vd, 2002b:277-280).

Hem geleneksel performans karnesi, hem de sürdürülebilirlik performans karnesi için stratejiye uygun yönlerin belirlenmesi ve sınıflandırılması temel adımdır. Bu adımın amacı, iş biriminin sözel olarak belirlenmiş stratejisini, nedensel olarak ilişkilendirilmiş amaç ve göstergelere dönüştürmektir. Performans karnesinin formüle edilmesi için Kaplan ve Norton, tüm boyutlardaki stratejiye uygun yönleri belirlemek amacıyla yukarıdan aşağı bir süreç önermektedir. Bu yaklaşım sürdürülebilirlik performans karnesinin formüle edilmesinde de kullanılabilir. Çevresel ve sosyal yönler stratejik uygunluklarına göre sınıflandırılmalı ve performans karnesi sistemine entegre edilmelidir. Dört geleneksel boyutu gözden geçirirken tüm ilgili çevresel ve sosyal konuları, aşağıdaki soruları cevaplayarak sistematik olarak kontrol etmek faydalıdır (Figge vd, 2002b:277-280).

- Çevresel veya sosyal konular iş biriminin iş stratejisi için stratejik temel konuları temsil etmekte midir?
- Çevresel veya sosyal konular stratejik temel konulara önemli katkı yapmakta mıdır ve iş biriminin stratejisi için performans anahtarını temsil etmekte midir?
- Stratejik temel konuların başarılması için performans anahtarlarının en önemli katkısı nedir?

- Çevresel ve sosyal konular stratejik veya rekabetçi avantaja yol açmayan ancak iyi yönetilmesi gereken sadece bir hijyenik faktör müdür?

Daha öncede belirtildiği gibi ilave piyasa dışı bir boyutun benimsenmesinin gerekli olup olmadığı kararı sürdürülebilirlik performans karnesi oluşturma sürecinin öncesinde alınabilir. Bu nedenle dört geleneksel boyut gözden geçirildikten sonra, iş biriminin stratejisinin başarısını, piyasa sisteminin dışındaki mekanizmalar yoluyla önemli derecede etkileyen, stratejik olarak uygun olan çevresel veya sosyal konuların aşağıdaki sorular ile kontrol edilmesi gerekir (Figge vd, 2002b:281).

- Piyasa dışı mekanizmalar yoluyla, iş biriminin başarısını etkileyen çevresel veya sosyal konular var mıdır?
- Bu çevresel veya sosyal konular, iş biriminin stratejisini başarılı bir şekilde yürütmek için üstün olması gereken stratejik temel unsurları temsil etmekte midir?
- İş biriminin stratejisinin başarılmasında performans anahtarının önemli katkısı nedir?

Tüm konu ve göstergeler doğrudan veya dolaylı olarak finansal boyuta bağlanmalıdır. Şekil 4'te gösterildiği gibi alt seviyelerdeki boyutların stratejik temel unsurları ve değer anahtarları, üst seviyedeki boyutların göstergeleri tarafından belirlenen hedefleri başarmaya hizmet etmelidir. Bu durum, tüm stratejik olarak uygun konuları, stratejinin başarılı bir şekilde yürütülmesine bağlayan hiyerarşik neden sonuç zincirinin kurulmasına hizmet etmektedir. Diğer performans karnesi boyutlarının aksine piyasa dışı boyut, diğer boyutların içine yerleştirildiği bir çerçeve olarak faaliyet göstermektedir. Ancak piyasa dışı boyutun stratejik yönleri doğrudan veya dolaylı olarak finansal boyuta bağlanmalıdır. Bu bağlamda piyasa dışı boyutun temel unsurlarının diğer boyutlardaki hedefleri etkileyebileceğine dikkat edilmelidir. Piyasa dışı boyut için performans anahtarları diğer boyutlarda da bulunabilir (Figge vd, 2002b:281).

SONUÇ

Doğal kaynakların kendini yenileme süresinden hızlı tüketilmesi, çevrenin insanlara sınırsız kaynaklar sunduğu görüşünün değişmesi, sürdürülebilirlik kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Sürdürülebilirliğin gündeme gelmesiyle birlikte tüm örgütlerin faaliyetlerinin, topluma ve doğaya olan etkileri mercek altına alınmaya başlanmıştır. Bu nedenle gittikçe daha fazla şirket sürdürülebilirlik faaliyetlerini raporlamaya ve çevreci uygulamalara başlamıştır.

Çevreci uygulamalar, pazarda ürün farklılaştırmasına katkı yaparak, kurumsal imajı artırarak işletmenin karlılığını artırabilir. Ancak diğer taraftan çevreci uygulamalar, sürdürülebilirlik faaliyetlerinin uygulanması ve devam ettirilmesinin ekstra maliyetlerinin sonucu olarak karlılığı azaltabilir. İşletmelerin gelirleri artırmaya yardımcı olacağını veya kurumsal stratejileri destekleyeceğini gösteremediği sürece yüksek maliyetleri, makul göstermeleri zordur. Sürdürülebilirlik ölçülerinin genelde parasal değil de, sayısal olarak ifade edilmesi, onları geleneksel

finansal analizlere anlamlı bir şekilde entegre etmeyi zorlaştırmaktadır. Performans karnesi yoluyla sürdürülebilirlik ölçüleri, kurumsal stratejilerle uyumlu hale getirilebilir. Operasyonel ölçülerin nitel ve nicel, finansal ve finansal olmayan şeklinde farklı özellikleri olduğundan, sürdürülebilir yönetim alanında uzman olan kişiler, performans karnesini bütünleştirilmiş sürdürülebilir performans ölçüm ve yönetim yaklaşımının geliştirilmesi için umut verici bir başlangıç noktası olarak belirlemişlerdir. Buna ilave olarak parasal olmayan, çevresel ve sosyal konularla ilgili niteliksel ve soft faktörlerin entegre edilmesini amaçlayan sürdürülebilirlik performans karnesi denilen kavramı Figge vd. (2002a), Figge vd., (2002b), Gminder-Bieker (2002), Dias-Sardinha vd. (2007), Möller-Schaltegger (2005), Schaltegger ve Freund (2011) geliştirmişlerdir. Sürdürülebilirlik performans karnesi, ekonomik alanın ötesinde bakarak ve çevresel ve sosyal yönleri entegre ederek fonksiyonel bir araç olarak iş yönetimi için performans karnesinin genişletilmiş şekli olarak görülebilir. Bu çalışmada sürdürülebilirlik konularının geleneksel performans karnesine entegre edilmesi için çeşitli yaklaşımlar tanıtılmış ve sürdürülebilirlik performans karnesi formüle etme süreci tanımlanmıştır. Sürdürülebilirlik performans karnesi geliştirilirken entegrasyonun derecesine göre, sürdürülebilirlik hedef ve göstergelerinin kısmen veya tamamen entegre edileceği veya ayrı bir piyasa dışı boyutun eklenip eklenmeyeceği ayırt edilmelidir. İlave piyasa dışı boyutu eklemek için; çevresel ve sosyal yönler stratejik olarak uygun olmalıdır ve bu yönleri stratejik uygunluklarına göre performans karnesinin dört geleneksel boyutu ile kapsamak mümkün olmamalıdır. Sürdürülebilirlik performans karnesi oluşturulması sürecine ilişkin olarak türetilmiş çevresel/sosyal puan kartı formüle etmek ise sadece olası ikinci adımdır. İlk adım her zaman stratejik olarak uygun olan çevresel ve sosyal yönlerin ana performans karnesi içine entegre edilmesi olması gerekir.

Sürdürülebilirliği uzun dönemde sağlamak için yönetim takımları hissedar karlarını artırmaktan daha fazlasını yapmalıdır. Çalışanlar, müşteriler ve toplum üyeleri olmak üzere tüm paydaşların ihtiyacını dikkate almalıdır ve sürdürülebilirlik uygulamalarını iş modelinin içine entegre etmelidir. Çünkü sürdürülebilirlik konuları şirketlerin başarısını artık her zamankinden daha fazla etkilemektedir. Sürdürülebilir gelişmeyi gerçekleştirmek için gerekli paranın miktarı ne olursa olsun, bio çeşitliliğin, bozulmamış ekosistemlerin, solunabilir havanın vb faydaları maliyetini aşar. Bu nedenle sorumlu bir iş yürütmek ve yüksek düzeyde performans birbirinin aleyhine çalışmamalıdır. Sürdürülebilirlik konuları, genel performans yönetim uygulamalarının bir parçası olmalıdır.

KAYNAKLAR

Akıncı Sevcan Kılıç -Mehmet M Akıncı (2010). "Sürdürülebilir Kalkınmaya Katkı Bağlamında Örgütlerin Çevresel Performansları ve Performans Değerlendirme Teknikleri", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24, 1: 193-207.

Ates Zelal-Marian Buttgen (2011). "Corporate social responsibility in the public service sector: Towards a sustainability balanced scorecard for local public enterprises", *Journal for Public&Nonprofit Services*, 34,3:346-360.

Başar A Banu -Mehmet Başar (2006). "Sosyal Sorumluluk Raporlaması ve Türkiye'deki Durumu", *Sosyal Bilimler Dergisi*, 2: 213-230.

Bieker Thomas-Bernhard Waxenberger (2002). Sustainability Balanced Scorecard and Business Ethics Developing a Balanced Scorecard for Integrity Management, 10Th Conference of the Greening of Industry Network

Butler Janet B. -Sandra Cherie Henderson-Cecily Raiborn(2011). "Sustainability and the Balanced Scorecard: Integrating Green Measures into Business Reporting", *Management Accounting Quarterly*, 12, 2: 1-10.

Dias-Sardinha Idalina-Lucas Reijnders-Paula Antunes (2007). "Developing Sustainability Balanced Scorecards for Environmental Services: A study of Three Large Portuguese Companies", *Environmental Quality Management*, Summer: 13-34.

Epstein Marc J.-Priscilla S. Wisner (2001). "Using A Balanced Scorecard To Implement Sustainability", *Environmental Quality Management*, Winter, 11,2: 1-10.

Figge Frank-Tobias Hahn, Stefan Schaltegger-Marcus Wagner, (2002a). "The Sustainability Scorecard-Theory and Application of a Tool for Value Based Sustainability Management", Greening of Industry Network Conference, Gothenburg.

Figge Frank-Tobias Hahn, Stefan Schaltegger-Marcus Wagner (2002b). "The Sustainability Scorecard-Linking sustainability management to business strategy", *Business Strategy and the Environment*, 11,5: 269-284.

Figge Frank-Tobias Hahn, Stefan Schaltegger-Marcus Wagner (2003c). "The sustainability Balanced Scorecard as a Framework to Link Environmental Management Accounting with Strategic Management", *Environmental Management Accounting-Purpose and Progress*, Ed. Martin Bennett, Pall M. Rikhardsson, Stefan Schaltegger, Kluwer Academic Publishers, Netherlands.

Gates Stephan-Christophe Germain (2010). "Integrating Sustainability Measures into Strategic Performance Measurement Systems: An Empirical Study", *Management Accounting Quarterly*, 11,3:1-7.

Gminder Carl Ulrich-Thomas Bieker (2002). "Managing Corporate Social Responsibility by Using the Sustainability Balanced Scorecard", Greening of Industry Network Conference June, Goteborg.

Jain Radhika P.-Raquel Benbunan Fich-Kannon Mohan (2011). "Assessing Green IT Initiatives Using The Balanced Scorecard", *IT Pro*, January/February: 26-32.

Kaygusuz Sait Y (2005). “Yönetim Muhasebesinin Performans Yönetimi Fonksiyonunda Geldiği Son Nokta: Balanced Scorecard”, *İş Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, 7,1: 81-103.

Möller Andreas -Stefan Schaltegger (2005). The Sustainability Balanced Scorecard as a Framework for Eco-efficiency Analysis, *Journal of Industrial Ecology*, Vol 9, N 4, Fall: 73-83.

O’rourke John (2011). Sustainability Matters, *Cost Management*, 25, 5, Sept/Oct: 6-15.

Schaltegger Stefan- Florian Ludeke Freund (2011). The Sustainability Balanced Scorecard Concept and the Case of Hamburg Airport, www.leuphana.de/csm.

Schaltegger, Stefan (2011), “Sustainability As A Driver For Corporate Economic Success”, *Society and Economy*, 33, 1:15-28.

White Gwendolen (2005). “How to Report a Company’s Sustainability Activities”, *Management Accounting Quarterly*, Fall, 7, 1: 36-43.

WCED report, http://conspect.nl/pdf/Our_Common_Future-Brundtland_Report_1987.pdf

<https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Turkish-G3-Reporting-Guidelines.pdf>

http://www.imkb.gov.tr/datum/surdurulebilirlik/surdurulebilirlik_ozet_bilgiler.pdf