

KURUMSAL RAPORLAMANIN GELİŞİMİ: ENTEGRE RAPORLAMA¹

Burçak KIZILTAN*

Deniz Umut DOĞAN**

ÖZ: Finansal raporlar kullanılarak sunulan finansal bilgilerin yetersiz kalmasıyla, mevcut ve potansiyel yatırımcıların istek ve talepleri doğrultusunda finansal tablolarda önemli değişiklikler olmuş, fakat bu değişimler yatırımcıların beklentilerini tam anlamıyla karşılamamıştır. Yatırımcılar finansal bilgiler ile beraber işletmelerin hangi faaliyetleri gerçekleştirerek bu performans gösterdiklerine ilişkin bilgilere, çevresel, sosyal ve yönetsel açılardan da işletmelerin kararları, onları uygulama biçimleri ve stratejileri hakkında bilgi sahibi olmayı istemektedirler. Kurumsal yönetim anlayışının yaygınlaşmasıyla, işletmelerin finansal performansının yanında, finansal olmayan performansının da önem kazandığı ve yatırım kararları üzerinde etkili olduğu bir döneme geçilmeye başlanmıştır. İşletmelerin performansının tam ve eksiksiz değerlendirilebilmesi için finansal raporlara ilave olarak finansal olmayan raporlara da gereksinim duyulmaktadır. Bu çalışmada kurumsal raporlama, sürdürülebilirlik ve sürdürülebilir kalkınma terimlerine açıklık getirilip kurumsal sürdürülebilirlik, sürdürülebilirlik raporları ve Küresel Raporlama Girişimi (GRI) vurgulanarak, finansal ve finansal olmayan bilginin yer aldığı yeni bir raporlama türü olan entegre raporlamanın tanımı yapılmış ve kısaca dünya ve Türkiye'deki tarihsel gelişimine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Entegre Raporlama, Kurumsal Raporlama, Raporlamanın Gelişimi.

Jel Sınıflandırması: G00, M40, M41

Makale Türü : Araştırma

DOI: 1029131/uiibd.939140

Geliş tarihi: 18.05.2021/ **Kabul Tarihi:** 01.06.2021/ **Yayın Tarihi:** 29.06.2021

THE DEVELOPMENT OF CORPORATE REPORTING: INTEGRATED REPORTING

ABSTRACT: With the inadequacy of financial information given by using only financial reports, important changes in financial tables have occurred in line with demand and requests of current and potential investors, but those changes did not meet the expectations of investors completely. Together with the financial information, investors want to have information on what activities the enterprises do and information about the decisions, practices, and strategies of enterprises in environmental, social, and administrative aspects. With the spread of using corporate administration understanding, a period has begun in which non-financial performance has a significance and it also influences the investment decisions together with the financial performances of enterprises. In order to be able to evaluate the information of enterprises fully and completely, non-financial reports have been needed in addition to financial reports. In this study, the terms corporate reporting, sustainability and sustainable development have been clarified; the corporate sustainability, the sustainability reports, and the Global Reporting Initiative GRI) have been emphasized; integrated reporting which is a new type of reporting that financial and non-financial information has been defined and its brief historical development in Turkey and the world have been included.

Key Words: Integrated Reporting, Corporate Reporting, The Development of Reporting.

Jel Classification: G00, M40, M41

Makale Türü : Araştırma

DOI: 1029131/uiibd.939140

Received:18.05.2021 / **Accepted:** 01.06.2021/ **Published:** 29.06.2021

* Öğr. Gör., Başkent Üniversitesi, Ankara, bkiziltan@baskent.edu.tr, **ORCID:** 0000-0003-1277-679X

** Prof. Dr., Başkent Üniversitesi, Ankara, duerhan@baskent.edu.tr, **ORCID:** 0000-0001-5909-0045

Kaynak gösterimi için:

KIZILTAN, B. ve DOĞAN, D.U. (2021). KURUMSAL RAPORLAMANIN GELİŞİMİ: ENTEGRE RAPORLAMA, Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 7 (1), 62-78.

¹ Bu çalışma, Prof. Dr. Deniz Umut Doğan yönetiminde Burçak Kızıltan tarafından hazırlanan "Entegre Raporlama: Bankacılık ve Çimento Sektörleri Üzerine Bir Araştırma" isimli doktora tezinden yararlanılarak türetilmiştir.

1. GİRİŞ

Sanayi Devriminin etkisiyle, üretim sürecinde ortaya çıkan değişiklikler ve talep artışları işletmelerin farklı kaynaklara duydukları gereksinimi arttırmıştır. İşletmeler sermayedar bularak yani pay sahiplerini arttırarak bu hareketlilik ile başa çıkmaya çalışmıştır. Bu durum işletmelerin yönetimlerinin profesyonel yöneticilere bırakılmasına ve haliyle vekalet probleminin ortaya çıkmasına neden olmuştur. İşletme çalışanları, yöneticiler ve işletmelerin pay sahipleri arasındaki bağlantıların sağlanması, işletmenin faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğinin sağlanarak pay sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasının gerekliliği için yönetimler bazı ilke ve kurallara bağlanmaya zorlanmıştır. Bu yaşanan değişikliklerle, işletmelerin tüm çevre unsurlarına karşı sorumluluklarını etkin ve verimli olarak yerine getirmesinin, tüm çıkar gruplarının hak ve menfaatlerinin gözetilmesinin sağlanabilmesi amacıyla kurumsal yönetim yaklaşımı, 1990'lı yıllarda finansal yapı içerisinde kendine yer bulmuştur (Bhagat ve Bolton, 2008). İşletme birleşmeleri ve satın almalar, finansal krizler, işletme sahibinin ve kontrolüne sahip kişinin birbirinden ayrı olması, iflaslar ve işletme skandalları dünyada kurumsal yönetime verilen önemi arttırmıştır.

Hem işletmeler hakkında gerekli bilgilerin sağlanması için hem de tüm paydaşların işletme performanslarını bütünsel olarak değerlendirebilmesi için, işletmeler finansal raporlarının yanı sıra sürdürülebilirlik raporları yayımlamaktadırlar (Arrubla, Grima ve Benau, 2017). Önceleri işletmelerin kendi istekleri ile yayımladıkları bu raporlar zaman içerisinde bilgi karışıklığına neden olmuştur. Bu nedenle Küresel Raporlama Girişimi (GRI) liderliğinde geliştirilen standartlar ile daha ölçülebilir ve karşılaştırılabilir hale getirilmiştir. Küreselleşen dünyada ortaya çıkan gereksinimler doğrultusunda; Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi'nin (IIRC) kurulması ile entegre raporlar hazırlamaya başlamıştır. Entegre raporlama; işletmenin performansı ile ilgili verileri, karşılaştığı risklerin ve fırsatların daha kapsamlı tablosunu oluşturacak bir rapor olarak önerilmiştir (Ayoola ve Olanmi, 2013).

Bu çalışmada, kurumsal raporlama, sürdürülebilir kalkınma ile kurumsal sürdürülebilirlik ve Kurumsal Raporlama Girişimi açıklanacak, finansal tabloların sağladığı faydalarda meydana gelen azalmaları ortadan kaldırmak için geliştirilen yeni raporlama yöntemleri ve işletmelerin entegre raporlamaya geçiş süreci incelenecek ve değerlendirilecektir.

2. KURUMSAL RAPORLAMA

Kurumsal yönetim, işletmeyi uzun vadede başarıya taşıyarak, işletme değerini arttırabilecek yönetim yapısının oluşturulmasıyla tüm paydaşların menfaatlerinin en yüksek seviyeye ulaştırılabilmesi amacıdır. Kurumsal yönetim bu amacına ulaşabilmek için yönetim faaliyetlerinin temeline; mutlaka kurumsal raporlama ilkeleri olan eşitlik, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirlik yaklaşımlarını yerleştirmesi gerekmektedir. İşletmenin içindeki ve dışındaki paydaşların, belirlenen amaçlar doğrultusunda hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını kavrayabilmesi için, işletmenin faaliyetleri hakkında finansal ve finansal olmayan bilgilere gereksinimi vardır. İşletme finansal ve finansal olmayan bu bilgileri kurumsal raporlar ile hissedarlara ve paydaşlara bildirir (OECD, 2004).

Bushman, Piotroski ve Smith (2001) kurumsal raporlamayı, işletmelerin kendilerine ait bilgilerini gönüllülük esasına göre veya zorunlu olarak açıkladıkları periyodik bir durum

tablosu olarak tanımlarken, Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (1975), kurumsal raporlamayı işletmelerin yönetimine emanet edilmiş kaynakların nasıl kullanıldığını ispat ederek, yönetimin yerine getirilmesi gereken en önemli ve ilk sorumluluk olarak açıklamıştır (Accounting Standards Steering Committee, 1975; Bushman, Piotroski ve Smith, 2001). Aruwa (2010) ise “İyi bir kurumsal raporlama, genellikle rekabet gücü ve üstün kurumsal yönetimin bir göstergesidir” diye tanımlamıştır (Aruwa, 2010).

Kurumsal raporlar ihtiyaç duyulan bilgileri bilgi kullanıcılarına aktarmakta bir köprü görevi görürler. İşletmeler için bilgi kullanıcıları; paydaşlar, sermayedarlar, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, kreditorler, çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler, iş ilişkisinde bulunulan tüm işletmeler, analistler, devlet ve toplum olarak hepsini kapsamaktadır. Bu bilgi kullanıcıları kurumsal raporlar aracılığıyla gereksinim duydukları tüm bilgilere ulaşarak, işletmeye yönelik yatırım, finansman, vergilendirme gibi çeşitli kararlar alırlar. Bu nedenle, kurumsal raporlar işletme faaliyetlerine ilişkin finansal ve finansal olmayan bilgileri içinde barındırması nedeniyle sadece işletmeler için değil aynı zamanda bilgi kullanıcıları açısından önemli bir araçtır. Diğer bir ifadeyle, kurumsal raporlar, kurumsal yönetim ilkelerinden, şeffaflık ve hesap verebilirliğin sağlanmasının en etkili yoludur.

2.1. Kurumsal Raporlamanın Amacı ve Önemi

Kurumsal raporlamanın temel amacı, finansal ölçümler ve kaynaklar hakkında bilgi vererek, işletmelerin performansı hakkında bilgi iletme (Accounting Standards Steering Committee, 1975). Kurumsal raporlamanın bir diğer amacı ise, işletmenin değer yaratmakta ve finansal getiri elde etmekte ne kadar başarılı olduğuna dair bilgi kullanıcılarına güncel bilgiler sunmak ve gelecekteki değer ve getiri beklentilerini değerlendirmek için onlara fırsat tanımaktır (Yüksel, 2017).

Başlangıçta kurumsal raporlamadan istenilen, işletmelerin finansal durumları ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi vermesi iken, küreselleşme ile birlikte yaşanan gelişmeler ve çok uluslu işletmelerin kurulmaya başlaması ile birlikte kurumsal raporlamanın amacında ve kapsamında genişleme yaşanmıştır. Kurumsal raporlar, iş modeli, işletmenin karşılaşılabileceği riskler, işletmenin varlıklarının etkin ve etkili kullanılıp kullanılmadığı, yapılan ya da gelecekte yapılması planlanan yatırımlar, paydaşların beklentilerine uygun getiri elde edilip edilmediği, kazanılan getiriye ilişkin devlete karşı sorumlulukların yerine getirilip getirilemediği, işletmenin misyon ve vizyonunu, işletme faaliyetlerinin çevreye olan etkilerini, işletmenin toplumsal konulara olan duyarlılığı ve sosyal sorumluluk projeleri kapsamında yapmış veya yapacağı projeler gibi bir çok bilgi kullanıcılarını ilgilendiren bilgiyi içerisinde bulundurabilir.

Kurumsal raporlama, işletme faaliyetlerinin ne kadar sorumluluk ve eşitlik ilkeleri doğrultusunda yürütüldüğünü ve ne kadar şeffaf ve hesap verebilir olduğunun açık bir kanıtıdır. Yayınlanacak olan açık ve doğru raporlar işletme yönetiminin alacak olduğu yönetsel kararlardaki etkinliğini arttırırken aynı zamanda mevcut veya potansiyel yatırımcıların da yatırım kararlarında, işletmenin sürekliliği ve geleceği ile ilgili bilgilere dayalı olarak sağlıklı karar vermelerini sağlar. Bu bağlamda kurumsal raporlama için; yönetimin temel unsuru olduğu, yönetimin, paydaşların ve bilgi kullanıcılarının kararlarıyla eylemlerini ve toplumda kaynak dağılımını etkileyen, yatırımcı için güven sağlayan önemli araçlar olduğunu söylemek mümkündür.

2.2. Kurumsal Raporlamanın Tarihsel Gelişimi

İşletme sahiplerinin, işletmelerini yönetmek üzere başka birilerini atamasıyla başlayan ve “modern işletmeler” olarak adlandırılan işletmelerin faaliyete başlamasıyla, işletme sahiplerinin işletmelerinin faaliyet performanslarıyla ilgili bilgileri aktaran kurumsal raporlama oluşumu başlamıştır. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Kamu Gözetim Kurumu, Kamuyu Aydınlatma Platformu gibi, standart belirleyici kuruluşlar tarafından hazırlanıp yayımlanmaya başlayan standartlar doğrultusunda, işletmelerin finansal durumu, faaliyet sonuçları, fon akış, nakit akış, kâr dağıtım, özkaynak değişim tablosu gibi finansal konularda bilgi sağlayan, bilgi kullanıcılarına karar vermede yardımcı olan finansal durum tabloları kurumsal raporlamanın temelini oluşturmaktadır.

Gerçekleşen çevresel ve sosyal felaketler, işletmelerin çevre ve toplum üzerinde yarattığı etkiler, finansal krizler ve yaşanan işletme skandalları; paydaşların işletmeden istek, beklenti ve taleplerini doğrudan etkileyerek onların işletme faaliyetlerine ilişkin bilgi ihtiyacının çeşidini ve miktarını arttırmıştır. İşletme faaliyetleriyle ilgili finansal bilgilerin yanında, finansal olmayan bilgiler de önemli bir boyut kazanmıştır. Aruwa’ya (2010) göre, işletmenin dış çevresinde meydana gelen bu olaylar kurumsal raporlama uygulamalarında da temel değişikliklere gidilmesine yol açmıştır (Aruwa, 2010).

Kurumsal raporlama ajansı Black Sun Plc Aralık 2005 yılına ait olarak yayımlanan FTSE-100 yıllık raporları bir önceki yıla göre analiz ederek; 2004 yılında işletmelerin %75’inin yıllık raporlarında kurumsal stratejilerine yer verirken 2005 yılında bu oranın %95’e yükseldiğine; 2004 yılında işletmelerin sadece %16’sının amaç ve hedeflerini belirtirken 2005 yılında işletmelerin %40’nun belirttiğine, işletmelerin değer ve ilkeleri tartışma yüzdesinin %30’dan %66’ya yükseldiğine ve Temel Performans Göstergelerinin (KPIs) %19’dan neredeyse iki katına (%36) çıktığına dair önemli kanıtlar sunmuştur (Aruwa, 2010).

İşletmeler paydaşlarının menfaatlerini korumak ve gelirlerini maksimum seviyeye taşımaya çalışmanın yanı sıra, sürdürülebilirliklerini sağlamak için ekonomik, çevresel ve sosyal konularda tüm paydaşların çıkarlarını gözetmek amacıyla faaliyet göstermekte, bilgiler sunmakta ve daha şeffaf bir yaklaşımla bilgilerini paylaşmaktadırlar. Ayrıca işletmeler sürdürülebilirlik ve stratejilerini entegre ederek, etkili risk yönetimi sistemleri yaratarak uzun vadede hem işletme hem de paydaşlar adına fayda sağlamaya çalışmaktadırlar. Yaşanan gelişmelerle birlikte işletmenin, paydaşların ve tüm bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyacını karşılamak için oluşturulan kurumsal raporlamanın amacında, içeriğinde ve çeşitlerinde farklılaşma gözlenmiştir. İşletmeler finansal raporların yanına finansal olmayan performanslarına ilişkin bilgileri de ekleyerek raporlar hazırlamaktadırlar. Günümüzde işletmeler finansal raporlarının yanında, yönetim raporları, çevresel raporlar, kurumsal sosyal sorumluluk raporları, sürdürülebilirlik raporları hem alan yazında hem de uygulanmaya yeni başlanan entegre raporlarını, faaliyet raporlarının bir bölümü olarak ya da faaliyet raporlarıyla entegre bir biçimde ayrı bir rapor olarak hazırlamakta, internet sitelerinde, kamuyu aydınlatma platformlarında bilgi kullanıcılarının kullanımına sunmaktadırlar.

3. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK VE SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA

Günümüzde küresel ilgi odağı olan çevresel konular ile birlikte ortaya atılan sürdürülebilirlik kavramı, akademik dünyayı da etkisi altına almıştır. Üzerine birçok araştırmaların yapıldığı sürdürülebilirlik kavramı zamanla sürdürülebilir kalkınma halini almıştır.

Sürdürülebilirlik kavramı Türk Dil Kurumu'nca yayımlanan Türkçe Sözlük'te *“devam ettirmek, bir durumun bir şeyin sürmesini sağlamak”* olarak ifade edilirken, kalkınma kavramı ise *“bir ekonomide halkın değer yargıları, dünya görüşü ile tüketim ve davranış kalıplarındaki değişimleri içerecek biçimde toplumsal ve kurumsal yapıda dönüşüme yol açan büyüme”* olarak tanımlanmıştır (Büyük Türkçe Sözlük, 2018).

1972 yılında İsveç-Stockholm'de düzenlenen Birleşmiş Milletler'in Stockholm Konferansı'nda sürdürülebilirliğin temelleri atılmıştır. Bu konferansta gelişmiş ülkeler ve gelişmekte olan ülkelerin üzerinde küresel kalkınmanın etkileri tartışılmış ve ortak bir yol bulma çabasıyla sürdürülebilirlik kavramı ortaya çıkmıştır (BİST, 2014). Sürdürülebilirlik kavramının ortaya çıkışından on beş yıl sonra 1987 yılında Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu'nca (WCED) hazırlanan 'Ortak Geleceğimiz' adlı Brundtland Raporu'nda ise sürdürülebilir kalkınma kavramından ilk defa bahsedilmiş ve aşağıdaki gibi tanımlanmıştır (WCED, 1987). *“Gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılayabilme yeteneğinden ödün vermeden, bugünün ihtiyaçlarını karşıladığından emin olmak için kalkınmayı sürdürülebilir hale getirme yeteneğine sahip olmaktır.”* Daha sade ve anlaşılır bir ifade ile bugün kaynakların doğru kullanımının sağlanması ile gelecekte ihtiyaç duyulabilecek kaynakların tüketilmemesi anlamına gelmektedir (Ceran, 2017).

Mevcut kaynakların küresel anlamda etkili ve etkin kullanılmadığı zaman bütün dünyayı etkisi altına alacak olan yoksulluk kavramına; Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu (WCED), Brundtland Raporu'nda değinmiş ve bu durumun kaçınılmaz derecede yaygınlaştığı vurgulanmıştır. Raporla çevre sorunlarıyla ilgili gündeme gelen en önemli kavram sürdürülebilir kalkınma kavramı iken aynı zamanda bu kavramdan herkesin temel ihtiyaçlarını karşılayabilmesine ve daha iyi bir yaşam için gereksinimlerin yerine getirilebilmesine fırsat sağlayabilecek bir kavram olarak da bahsedilmiştir (WCED, 1987).

Sürdürülebilir kalkınmayı tam kavrayabilmenin üç mihenk taşı: ekonomik, sosyal ve çevresel gelişmelerdir (Dyllick ve Hockerts, 2002). Sürdürülebilirlik bu üç temel direk altında toplanmaktadır. Birbiri ile tamamen bağlantılı olan bu boyutlar çevresel sürdürülebilirlik kavramıyla ortaya çıkmıştır (Ceran, 2017).

İşletmelerin sürdürülebilir bir işletme olması için, minimum maliyetle kâr elde ederken aynı zamanda dayanıklı bir finansal yapıya sahip olması ekonomik sürdürülebilirlik olarak ifade edilirken, çevre kaynaklarının kit ve sınırlı olduğu kabul edilerek, işletmelerin çevreye en az zararla faaliyette bulunması, gelecek nesiller göz önünde bulundurularak doğal kaynakların korunması ve atıkların azaltılması hatta geri dönüştürülebilir olması ise çevresel sürdürülebilirlik olarak tanımlanmaktadır (Gençoğlu ve Aytaç, 2016). Sosyal sürdürülebilirlik ise; işletmenin çalışanlarına karşı sorumluluğunu, onların çalışma şartlarının ve yaşam standartlarının iyileştirilmesi, işletmenin dışarıya karşı sorumluluğunda ise, yerel toplum ve müşteriler üzerinde olumlu etki yaratılması ve yaratılan bu etkinin sürekli arttırılması olarak ifade edilmektedir (Papoutsis, 2018). Sosyal performans tam olarak tanımlanamasa da günlük

hayatta bile gözden kaçmaması gereken olgulara dikkat edilmesi halinde bu performans her zaman yüksek olacaktır. İşletme politikalarında etik uygulamalardan kaçınmamak, çevreyi temiz tutmak, sosyal altyapıyı kalkındırmak adına yatırımlar yapmak ve sürdürülebilir kalkınmanın gerekliliklerine uymak bunlardan bir kaçıdır (Cozmaighian, 2015).

Bütün bu tanımlar dikkate alındığında günümüzde işletmelerin sürdürülebilir olması için, artık sadece ekonomik kalkınmanın yeterli olmadığı bunun yanında sosyal ve çevresel kalkınma konularının da göz ardı edilmemesi gerektiği açıkça görülmektedir. İşletmelerin kârlarını maksimize edebilmeleri için sadece ekonomik kalkınma üzerine eğilmesi yeterli olmayacaktır, aynı zamanda işletmenin içeridekilere ve dışarıdakilere olan sorumluluklarını da göz ardı etmemeleri gerekmektedir (Papoutsis, 2018). Sorumluluklarının hem işletme içi çalışanlarına hem işletme dışındaki paydaş ve müşterilerine karşı hem de kaynakların doğru kullanılarak gelecek nesillere aktarılması için gerekli önlemlerin alınarak çalışılması gerektiği bilincinde olan işletmeler sürdürülebilir kalkınmanın bütün boyutlarını ele almış olacaktırlar ancak o zaman sürdürülebilir kalkınmaya ulaşmış olurlar.

4. KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK

Hem ekonomik hem sosyal hem de çevresel konuları alt boyutları olarak içinde barındıran sürdürülebilirlik ve sürdürülebilir kalkınma kavramları hemen hemen her alanın dikkatini çekmiş ve araştırma konusu olmuştur. 1992 yılında Brezilya'nın Rio kentinde yapılan toplantı uluslararası çevresel ve iklimsel değişikliklerle ilgili problemler ve işletmelerin sürdürülebilir kalkınmadaki rollerinin gündeme geldiği en önemli etkinlik olarak tarihteki yerini almıştır (BİST, 2014). Fakat 2002 yılında Güney Afrika'nın Johannesburg şehrinde gerçekleşen zirvede, daha önceden kararlaştırılan sürdürülebilirlik ilkelerinin hayata geçirilmesi ile ilgili olarak uluslararası girişimlerde istenilen başarının elde edilemediği tespit edilmiştir. Bu duruma istinaden, çevre meseleleri, uluslararası siyasi tartışmaların içinde ilk sıralara taşınarak, işletmelerin sürdürülebilir kalkınmanın en önemli paydaşlarından biri olduğu kabul edilmiştir (Idowu ve Louche, 2011). Tüm dünyada duyulup istenilen yankının uyandırılması ve işletmelerin dikkatini çekmesiyle birlikte sürdürülebilir kalkınma kabul görmüş ve kurumsal sürdürülebilirlik boyutuna geçilebilmiştir (Gürül, 2016).

İşletmelerin belli bir kısmı sadece işletme içine odaklanmayı ve sürdürülebilirlik kavramını sadece su tüketimi ve geri dönüşüm ürünleri gibi çevresel konular olarak değerlendirmektedirler. Bu tip işletmelerin dışında kalan işletmeler ise kurumsal sürdürülebilirliği, işletme içi ve dışı fark gözetmeksizin ekonomik, sosyal ve çevresel bir bütün olarak görmekte ve sorumluluklarını bu üç boyutu göz önüne alarak yürütmektedirler (Butler, Henderson ve Raiborn, 2011). Kurumsal sürdürülebilirlik, ekonomik, sosyal kalkınma ve çevresel riskleri en aza indiren, kontrol altında tutan, uzun vadede işletmeye değer katan ve fırsatların değerlendirilmesine olanak sağlayan bir yönetim biçimidir. İşletmelerin genel amacı büyümek ve hissedarların kârlarının artırılması olmasına rağmen faaliyetlerini sürdürdüğü çevreye ve içinde buldukları topluma karşı da sorumlulukları olduğunu unutmamaları gerekmektedir. Buna göre, bu ancak kurumsal sürdürülebilirlik kavramının kabullenilmesiyle mümkündür. İşletmeler pazarı yeniden şekillendirmekte olan, yeni risk ve fırsatlar ortaya çıkaran sürdürülebilirlik konusuna iyice yönelmeli bu konuyla ilgili neler yapabileceğini ve ne gibi stratejiler oluşturulması gerektiğini belirlemelidir. Ancak o zaman işletme bir denge içerisinde olabilir. Aksi takdirde belli bir süre sonra bu dengeyi kuramayan işletmelerin kaybeden işletmeler içerisinde bulunması kaçınılmaz olacaktır (Bekmezci, 2014).

Kurumsal Sosyal Sorumluluk (KSS) kavramı, işletmenin ekonomik hedeflerine ulaşmaya çalışmasının yanı sıra sosyal ve çevresel sorumluluğunu da yerine getirmesidir. Avrupa Komisyonu KSS'yi "şirketlerin sosyal ve çevresel kaygılarını iş operasyonlarında ve paydaşları ile gönüllü olarak etkileşimde buldukları" bir kavram olarak tanımlamıştır (European Commission, 2001). Kurumsal Sosyal Sorumluluk (KSS) işletmenin tüm paydaşları ve piyasa ile ilgili olan paydaşları; müşteriler, hissedarlar, tedarikçiler, işletme içi paydaşları olan; çalışanlar ve yönetim kurulu ve sosyal paydaşları olan; hükümet, Sivil Toplum Kuruluşları (STK) ile ilişkilerini içermektedir (Isaksson ve Steimle, 2008). KSS sadece sosyal açıdan yasal düzenlemelere göre sorumlu davranmak değil aynı zamanda insan sermayesine, çevreye ve paydaşlarla olan ilişkilere önem verip daha fazla yatırım yapılması gerektiğini vurgulamaktadır (Cozmaighian, 2015).

Sermaye piyasalarındaki gelişim, ekonomik küreselleşme ve çok uluslu işletmelerin egemenliği, kuruluşların faaliyet gösterdiği ekonomik, çevresel ve sosyal koşulları yansıtan iç içe geçmiş, karmaşık bilgi talebine yol açmıştır (Cozmaighian, 2015). Bu talepler doğrultusunda iş süreçleri ve faaliyetleri birleştirilmiş ve sürdürülebilirlik performansı ortaya çıkmıştır. 1990'lı yılların başlarında, finansal, sosyal ve çevresel konulardaki şeffaflığın artması, bilgi kullanıcılarına karşı hesap verebilirliğin de gelişmesini sağlamıştır (Turhan, Özen ve Albayrak, 2018).

Bu yönde artan talep ile birlikte işletmeler, yayımlamak zorunda oldukları finansal performans raporlarına, gönüllülük esasıyla çevresel ve sosyal performanslarını içeren raporlar ekleyerek yayımlamaya başlamışlardır. Bu raporlar "sürdürülebilirlik raporları" adıyla anılmaya ve gelişmeye başlamıştır (Elmaghrabi, 2014). Zamanla gelişen sürdürülebilirlik ve sürdürülebilir kalkınma kavramları, kurumsal sürdürülebilirlik olarak değerlendirilmiş KSS kavramıyla beraber işletmeler tarafından sürdürülebilirlik raporları olarak gündeme gelmeye başlamıştır.

5. SÜRDÜREBİLİRLİK RAPORLARI

19. yüzyılda işletmeler ekonomik faaliyet raporlarını yatırımcılarını bilgilendirmek amacıyla muhasebe ilkelerini dikkate alarak finansal tabloların yer aldığı finansal raporlar hazırlamaya başlamışlardır. 1970'li yıllarda toplumda yaşanan hızlı gelişmeler işletmeleri de etkilemiş, işletmeler finansal raporlara ek olarak sosyal raporlar da yayımlamaya başlamışlardır. Kurumsal sürdürülebilirliğin işletmeler tarafından benimsendiği yıllar olan 1980-1990 yılları arasında ise işletmeler ekonomik faaliyetlerinin ekolojik etkisinin açıklandığı, çevresel raporlar yayımlamaya başlamışlardır (Aksoy, 2013). John Elkington tarafından 1994 yılında yeni tanıtılan raporlama ile işletmelerin ya da devletlerin ya da sivil toplum kuruluşlarının ekonomik değerlerini, sosyal sorumluluk derecelerini ve çevresel etkilerinin aynı anda hesaplandığı, Triple Bottom Line – Üçlü Bilanço Sistemi (TBL) olarak adlandırılan yeni raporlama türü ortaya atılmıştır (SKD Türkiye, 2016). Üçlü Bilanço Sistemi, finansal tablolara ek olarak sosyal ve çevresel fayda ve zararların da bilançooya yansıtıldığı muhasebenin raporlanması olarak tanımlanmaktadır (Yanık ve Türker, 2012). Ekonomik, sosyal ve çevresel değerleri ölçen ortak bir ölçüm birimi bulunmadığı için bu üç boyutu ölçmek ve karşılaştırmak işletmeler için zor bir durumdur (SKD Türkiye, 2016).

Birbirinden ayrı ayrı gelişen mevcut raporlama biçimleri; finansal raporlama ve sürdürülebilirlik raporlaması günümüzde iki önemli raporlama çeşididir. Genel olarak kabul

görmüş muhasebe ilkelerine dayanan finansal raporlama yüzyıllardır vardır. Finansal raporlamaya kıyasla yeni bir olgu olarak ortaya çıkan sürdürülebilirlik raporlaması ise, sosyal ve çevresel konuların da kritik olduğunu ve paydaşlara etkili bir şekilde iletilmesi gerektiğini savunmaktadır (Eccles ve Krzus, 2010).

Sürdürülebilirlik raporlamasının amacı, yatırım kararlarının oluşumunda var olan riskleri ve fırsatları değerlendirmek ve kurumsal yönetim için bütünlük iş stratejisinin gelişimini desteklemektir (SASB, 2013). Sürdürülebilirlik ile ilgili oluşan sorunların, işletmelerin performansını büyük bir ölçüde etkilediği bilinmektedir. Sürdürülebilirlik raporlarının geliştirilmesi için ortaya çıkan ana faktörler, paydaşların talepleri doğrultusunda şeffaflığın artması ve eş zamanlı olarak işletmelerin sürdürülebilir kalkınma konularına uygun bir şekilde cevap verebilmeleri için gereken ihtiyaçların net bir şekilde belirlenmesidir (Peršić, Janković ve Krivačić, 2017). Bu ana faktörler dikkate alınmaz ise ya da uygun bir şekilde ilerlemez ise sürdürülebilirlik raporlaması başarısız olacaktır.

Dünyadaki ekonomik ve sosyal iklimin gelişimine bakarak birçok işletme gönüllü olarak, sektörel, kurumsal, toplumsal ve sanayinin içinde bulunduğu durumlara göre sosyal, çevresel ve yönetim konularına dikkat çeken kurumsal sosyal sorumluluk ya da sürdürülebilirlik raporları yayımlamışlardır. Porter ve Kramer (2006), sürdürülebilirlik raporlarını “koordine edilmemiş girişimlerin gösterilmesi için toplu anekdotlar” olarak tanımlamış ve kritik öneme sahip olduğunu söylemişlerdir (Porter ve Kramer, 2006).

Entegre bir raporun sürdürülebilirliği gösterebilmesi için stratejilerin, kararların, politikaların ve günlük iş şeklinin bir bölümünün nasıl meydana geldiğini raporun kapsamı gerekmektedir. Bu yüzden sürdürülebilirlik raporları, entegre bir raporun oluşturulması için köşe taşı olarak değerlendirilmelidir. Kısa süreli bir sürdürülebilirlik olamayacağı gibi, raporlamalar ve uygulamalar senkronize şekilde ilerlemelidir (Elmaghrabi, 2014). Bütün bu bilgilerin ve ihtiyaçların ışığında, sürdürülebilirlik raporlarının gereksinimlerini standartlaştırarak, örgütsel davranışı yönlendiren bu bilgilerin karşılaştırılabilir olmasını ve devamlılığını sağlamayı öngören Küresel Raporlama Girişimi (GRI) ve Entegre Raporlama (IR) adı altında sürdürülebilirlik raporlama çerçeveleri ortaya çıkmıştır.

6. KÜRESEL RAPORLAMA GİRİŞİMİ (GRI)

Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative-GRI); sürdürülebilir ekonominin devam edebilmesi için, kâr amacı gütmeyen işletmelere sürdürülebilirlik raporlamasında rehber olan bir organizasyondur. Organizasyonun kuruluş amacı, küresel olarak uygulanabilecek sürdürülebilirlik raporlaması hakkında kılavuz geliştirerek, üçlü performans raporlamasını finansal raporlama gibi alışlagelmiş ve karşılaştırılabilir duruma getirerek yaygınlaştırmaktır. Bu kılavuz, işletmelerin ekonomik, çevresel ve sosyal faaliyetlerini ve yaptığı faaliyetlerin sonuçlarını raporlayabilecekleri bir çerçeve sunmaktadır (Kocamış ve Yıldırım, 2016). Oluşturulan çerçeve, işletmelerin sürdürülebilirlik çalışmalarını paydaşlarına bildirmek amacı ile en sık kullanılan raporlama yönergelerini sağlayan kılavuz ilkeleri içermektedir (James, 2013).

1997 yılında kâr amacı gütmeyen kuruluşlar olan Birleşmiş Milletler Çevre Programı'nın (UNEP) desteğiyle Çevreye Karşı Sorumlu Ekonomiler Koalisyonu (Coalition for Environmentally Responsible Economies-CERES) ve Tellus Enstitüsü tarafından Boston'da

kurulan GRI, 1998 yılında çerçevenin kapsamını ekonomik, sosyal ve yönetim konularını kapsayan bir içerik oluşturmak için çok paydaşlı bir yürütme komitesi kurmuş ve istenilen içerik oluşturulmuştur. 2000 yılında GRI'nin ilk temsil rehberi G1 yayımlanmış ve 2001 yılında ise GRI, CERES'ten ayrılarak bağımsız bir kuruluş haline getirilmiştir.

2002'de bağımsız bir kurum olan GRI, görevini küresel olarak uygulanabilir sürdürülebilirlik raporlama ilkelerinin geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması olarak tanımlamaktadır (Pineno, 2013). Bunun yanında GRI, insan hakları, işgücü, çevre, yolsuzlukla mücadele ve diğer kurumsal vatandaşlık konularındaki performansı raporlamak için kullanılan en yaygın çerçevedir.

2002 yılında Güney Afrika Cumhuriyeti'nin Johannesburg kentinde düzenlenen Dünya Sürdürülebilir Kalkınma Zirvesi'nde rehberin geliştirilmiş ikinci nesil hali G2 kamuoyuna tanıtılmıştır. İstikrarlı bir şekilde sürdürülebilirlik raporlama kılavuzuna artan talebin olması, G2 ilkelerinin üzerine tekrar çalışılmasını gerektirmiştir. İş insanları, sivil toplum örgütleri, hükümet temsilcileri ve akademisyenlerin katılımlarıyla 2006 yılında "Sürdürülebilirliğin Bir Ölçütü" adıyla ilk Sürdürülebilirlik ve Şeffaflık Konferansı gerçekleştirilmiş ve üçüncü nesil rehber olan G3 ortaya çıkmıştır (www.globalreporting.org, 2018). 2013 yılı GRI'nin dördüncü güncellemesi olan G4 rehberi yayımlanmış, uygulanması ise 2015 yılında başlamıştır (Aksoy, 2013).

Ekim 2016'da son güncellemelerin yapılmasıyla sürdürülebilirlik raporlaması için ilk küresel standartların başlangıcı olan GRI Standartları ortaya çıkmıştır. Küresel Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (GSSB) tarafından geliştirilen GRI Standartları, tüm işletmelerin ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerinin raporlanmasını sağlayarak, işletmelerin sürdürülebilir kalkınmaya nasıl katkıda bulduklarını açıklamaktadır. GRI Standartları, ilk küresel standartlar olmakla birlikte, aynı zamanda işletmelerin ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerini bildirmek için, birbiriyle ilişkili bir yapıya sahip olan küresel en iyi uygulamalardan birini de temsil etmektedir (www.globalreporting.org, 2018).

İstikrarlı ve sürdürülebilir ekonomi sistemine zemin hazırlayarak istihdamı direkt olarak gerçekleştirebilen, raporlama sistemini destekleyen, iyi ve doğru yönetimi teşvik eden, yenilik, rekabet, hesap verebilirlikte artış sağlayan, performansta sürekli iyileştirme yaratabilen GRI, sorumlu bir iş ortamına katkıda bulunarak; kurumsal şeffaflık kültürünün kurulması için teşvik görevi görmektedir (GRI, 2013).

Bu bilgilerin ışığında, işletmelerin sadece finansal raporlar yayımlamalarının yeterli olmadığını kabul ettikleri ve sürdürülebilirlik raporlarına yeni bir boyut kazandıran GRI raporlamanın kendilerine sağlanan bir kolaylık olduğunu fark etmekle kalmayıp, GRI tarafından çıkarılacak raporların uygunluğunun denetlenmesi ve onaylanmasıyla bu raporların birbiri ile karşılaştırılabilirliğini kolaylaştırdığı da değerlendirilmiştir (Roth, 2014). İşletmelerin bilgileri ile bu bilgilerin işletmelere kattığı değer birbiriyle bağlantısının açıklanamaması, sosyal ve çevresel konular ile ilgili raporlama sistemine sürekli öneriler hatta eleştiriler gelmesi, ayrı finansal ve sosyal raporların savunulması, odakların finansal ve finansal olmayan bütün bilgilerin tek bir raporun içeriğinde olan entegre bir yaklaşıma dönüştüğü görülmüştür.

7. ENTEGRE RAPORLAMA

Entegre raporlama (IR), kurumsal raporlamada henüz büyümek ve gelişmekteyken, sürdürülebilirlik raporlamasının temellerinden yola çıkarak hazırlanmaktadır. IR, bir işletmenin stratejisinin, yönetiminin, performansının ve beklentilerinin zaman içerisinde işletmeye nasıl değer kattığına ve kazandırdığına dair özet bilgiler topluluğudur (GRI G4, 2013). Entegre raporlamanın ortaya çıkmasına; işletmelerin sürdürülebilirlik ve yönetsel açıklamalarıyla ilgili raporlarında; işletmenin stratejisi, finansal sonuçları, çevresel, sosyal ve yönetsel konularındaki performansları ile yıllık finansal performansları arasında bağlantının kurulmaması zemin oluşturmuştur (Clayton, Rogerson ve Rampedi, 2015). Halihazırda kullanılan raporlamaların içsel eksikliklerinin hızlı bir biçimde kabul edilmesi, işletmelerin entegre raporlamayı hemen benimseyerek ona doğru hızlı bir geçiş yapmalarına neden olmuştur. Entegre raporlama ekonomik, sosyal ve çevresel konuların işletme stratejisi, yönetimi ve çözümü hakkındaki bilgilerini bilgi kullanıcılarına sağlamaktadır. Ayrıca yönetsel, finansal, sürdürülebilirlik vb. başta olmak üzere işletmenin değer oluşturma ve koruma kabiliyetini açıklayan tutarlı bir bütündür (García-Sánchez, Rodríguez-Ariza ve Frías-Aceituno, 2013).

Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi 'nin (IIRC) açıklamasına göre IR; bir işletmenin yönetişimine, performansına, gelecek beklentilerine ve stratejisine bakılarak organizasyonun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetinin nasıl olabileceğini gösteren kısa bir iletişim biçimidir (IIRC, 2013). KING III raporunda ise, IR; işletmelerin hem sürdürülebilirliğini hem de finansal açıdan performansını gösteren bütünleşik bir raporlama sistemi olarak tanımlanmıştır (KING III, 2009).

İşletmelerin faaliyet raporlarında yer alan finansal ve finansal olmayan bilgileri birbiriyle bağlantılı olarak sunan, işletmenin nasıl değer yarattığını ve bu değeri kısa, orta ve uzun vadede nasıl sürdürülebilir hale getirebileceğinin kısa ve öz olarak anlatımı olan IR, raporlama sürecine önemli değişiklikler meydana getirmiş ve ona yeni bir bakış açısı kazandırmıştır. Faaliyet odaklılığın yerini stratejik odaklılık, kısa vadeli bakış açısının yerini daha uzun vadeli bakış açısı alırken, geriye dönük bir analize nazaran ileriye dönük bir süreç olduğu öngörülen ve niteliksel bir yorum ile niceliksel bilgi sağlayan entegre raporlamanın kurumsal yönetim anlayışının önemli bir parçası haline geleceği düşünülmektedir. (Hertgers, 2016).

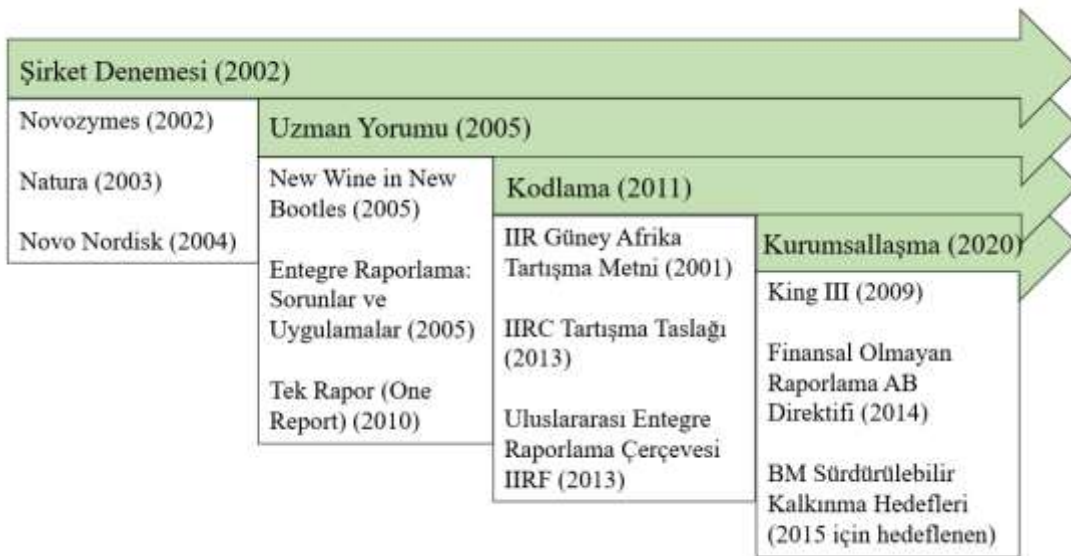
8. ENTEGRE RAPORLAMANIN GELİŞİM SÜRECİ

Finansal raporlama adıyla 1960'lı yıllarda temelleri atılan entegre raporlama, kurumsal raporlamaya göre daha bütünleşik ve dengeli bir yaklaşım olarak önerilmiştir. Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (ASSC) tarafından 1975 yılında yayımlanan ve gelişim sürecinde bir dönüm noktası olarak kabul edilen "Kurumsal Raporlama"; işletmelerin performanslarını raporlayan, yöneticiler tarafından alınan kısa süreli kararları sadece finansal yöneticilere, paydaşlara değil aynı zamanda tüm bilgi kullanıcılarına karşı olan sorumlulukları sorgulatmıştır (Köse ve Çetinel, 2017). Zamanla tek başına yeterli olamayan finansal raporlama, işletmelerin çevreye karşı gösterdikleri ilgiyi de paylaşıcakları ek bir rapora, çevresel raporlamaya ihtiyaç duymuşlardır. 2000'lere gelindiğinde bu raporlara sürdürülebilirlik raporlaması eklenmiş, fakat zaman içinde bu raporların ayrı ayrı olması dolayısıyla bilgi kullanıcılarının tam olarak istedikleri bilgiyi karşılayamadığı görülmüştür. Bilgi kullanıcıları işletmelerin sundukları bilgilerin birden çok raporda dizayn edilmesi dolayısıyla

bilgi asimetrisi yaşamaya başlamışlardır. Tüm bu sorunların sonucunda, bütün bilgileri bir araya getirip entegre eden ve bu bilgilerin işletmelere kattığı değer hakkında bilgi sağlayan bir üst aşama olan entegre raporlamaya kavuşulmuştur.

Kurumsal yönetim anlayışı ile gelişmeye başlayan IR, 1994 yılında, Nelson Mandela'nın destekleriyle ve eski bir yargıç olan Mervyn KING öncülüğünde Güney Afrika'daki piyasalara olan güvenin ve işletmelerde hesap verebilirlik ile şeffaflığın artırılması için bir çalışma komitesi oluşturulmasıyla başlamıştır. Komite, "KING Raporu: Güney Afrika için Kurumsal Yönetişim- 1994" (KING Report On Corporate Governance For South Africa – KING I) ismiyle Güney Afrika'da faaliyette bulunan işletmelere bir rapor sunmuştur (Aras ve Sarioğlu, 2015). Bu raporda işletmelerin faaliyet gösterdikleri toplum ve çevreden bağımsız hareket edemeyeceği, kurumsal yönetim anlayışı ile ilgili etik ve etkili yönetim anlayışının nasıl olması gerektiği, paydaşların çıkarlarını gözeterek, kurumsal yönetimin finansal ve düzenleyici yönlerinin ötesine geçilerek raporlamaya bütünsel bir bakış açısı sağlanması gerektiği belirtilmiştir (KING I, 1994). KING II olarak bilinen "KING Raporu: Güney Afrika için Kurumsal Yönetişim- 2002" (KING II, 2002) isimli rapor The Institute of Directors in Southern Africa tarafından KING öncülüğünde yayımlanan ikinci raporda ise; kurumsal yönetim anlayışının ilkeleri paylaşıldıktan sonra Güney Afrika'da faaliyette bulunan işletmelerin "Entegre Sürdürülebilirlik Raporlaması" (Integrated Sustainability Reporting) başlığı altında, finansal olmayan bilgilerini de raporları da sunması gerektiği ifade edilmiştir. Johannesburg Borsası (JSE) borsasına kote olmuş işletmelerin, raporlarında en az yıllık olarak sosyal, etik, güvenlik, sağlık ve çevre yönetimi politikaları ve uygulamalarının niteliği ve kapsamı hakkında bilgi verilmesi ve yayımlayacakları bilgilerin paydaşlarla ilgili olup olmadığına yönetim kurulunu karar vermesi gerektiği belirtilmiş ve KING II raporunda yer alan ilke ve prensiplere nasıl uyduklarını belirtmesi zorunlu hale getirilmiştir (Aras ve Sarioğlu, 2015). Entegre raporlama gelişiminde öncü çalışmalar olarak kabul edilen KING I ve KING II raporlarından sonra entegre raporlamanın gelişim süreci başlamış ve şekil 1'de gösterilmiştir.

Şekil 1 Entegre Raporlama'nın Gelişim Sürecinde Dört Aşama (Eccles, Krzus, ve Ribot, 2015)



Entegre raporlama hareketinin birinci döneminde IR uygulamaları; finansal ve finansal olmayan bilgilerin birleştirilmesi fikriyle, kurumsal girişimlerle düşünme, karar verme

ve raporlama konularını içermektedir. (Eccles ve Saltzman, 2011). Eccles vd. (2015) tarafından “şirket denemeleri” olarak adlandırılan bu dönem entegre raporlama fikrinin oluşması ve hayata geçirilmesiyle başlar. İşletmelerin uzun vadede başarılı olabilmesi için sürdürülebilirliğin zorunlu hale geldiğini düşünen Danimarka’daki enzim şirketi Novozymes (2002), Brezilyalı bir kozmetik şirketi olan Natura (2003) ve yine Danimarka'daki ilaç şirketi Novo Nordisk (2004) değişim için aynı paydada buluşmuşlar ve entegre raporlamanın bu yenilikleri iletmede bir yol olduğu üzerinde durmuşlardır. Bir biyoteknoloji şirketi olan Novozymes, “Entegre Yıllık Rapor, Çevresel ve Sosyal Rapor” (Integrated annual report, Environmental and Social Report) ismiyle ilk entegre raporu yayımlamıştır (Eccles, Krzus ve Ribot, 2015). Bu dönem için, çevresel ve sosyal performansın çıkar gruplarına aktararak, sürdürülebilirliğe katkı sağladığı ifade edilebilir.

2005 yılının ortalarında teorisi ve temel ilkelerinin oluşmaya başladığı, entegre raporlama hakkında maliyetleri, faydaları ve zorluklarıyla ilgili ve bunların üstesinden nasıl gelineceği hakkında danışmanlardan, akademisyenlerden önerilerin alındığı bu döneme Eccles vd. (2015) tarafından “uzman yorumu” adı verilmiştir (Eccles vd., 2015). İlk çalışmalar Tellus Enstitüsü'nün Başkan Yardımcısı ve Kıdemli Araştırmacı Allen White tarafından yazılan ve Vancity (IR terimini ilk kullananlar arasında) tarafından kâr amacı gütmeyen bir araştırmadır. Entegre raporlama ile ilgili ilk kitap da 2010 yılında basılmıştır (Eccles ve Krzus, 2010; Vancity, 2005; White A., 2005). Yayımlanan bu çalışmalar, işletmelerin bu uygulamayı benimsemelerini sağlamak için neler yapılabileceğini, niçin entegre raporlamayı benimsemeleri gerektiğini, getireceği yararlar ve zorluklar gibi konular hakkında öneriler sunmaktadır. Ayrıca 2007 yılında Kurumsal Kayıt tarafından “En İyi Entegre Raporlar” başlıklı bir çalışma ile “Kurumsal Kayıt Raporlama Ödülleri” (CRR) verilmeye başlanmıştır.

2000’li yılların sonunda işletmeler, yatırımcılar, muhasebeciler ve sivil toplum kuruluşlarının çerçeveler ve standartlar oluşturmak ve geliştirmek üzere beraber çalışmalarıyla üçüncü dönem olan “kodlama” evresi gerçekleşmektedir. Entegre raporlamanın anlamını tanımlamak için; tüzel kişilik sahipleri yani işletmelerin ve bilgi kullanıcılarının kendi düşüncelerini anlatmaya, formüle etmeye ve geliştirmeye yönelik çalışmalarının peşi sıra, bu raporlamanın amaçlarını gerçekleştirmek için çok ortaklı bir düzenleme kurulu oluşturulmuştur. Bu kurul entegre raporlamayı oluşturmaya yetki sahibi olduğu gibi, kavramın nasıl olması gerektiği hakkında fikir birliğine varmak ile kalmamış, uygulama ilkeleri ve yönergeleriyle de bunu desteklemiştir (Eccles vd., 2015). 2013 yılında entegre raporlamanın standartlaştırma ve genel çerçeve oluşturma çalışmaları IIRC tarafından başlatılmış ve Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi (The International <IR> Framework) (IIRC, 2013) oluşturulmuştur. Bu çerçevenin birinci bölümünde entegre raporlama kavramı tanımlanmış, temel kavramlardan değer yaratma, sermaye öğeleri kavramları ve değer yaratma süreci (iş modeli), ikinci bölümünde ise entegre raporlama hazırlanma aşamasında kullanılacak kılavuz ilkeler ve içerik öğeleri açıklanmıştır. Hazırlanan bu rapor birçok dile çevrilerek yayımlanmış ve entegre raporlamanın gelişimi sağlanmıştır.

Entegre Raporlama’da Dördüncü ve son dönem “Kurumsallaşma”, hem piyasa gruplarını hem de düzenleyici grupları etkileyerek entegre raporlama uygulayabilmelerini sağlamak amacıyla son birkaç yılda başlatılan çabalardan oluşmaktadır. Bu dönemin esas odak noktası, daha önceki dönemlerde gönüllülük esasıyla hazırlanan raporların kurallarının formüle edilerek hatta bazı durumlarda düzenlemeleri yasalastırmaktır (Eccles vd., 2015). Akademik yazın tarandığında entegre raporlamayla ilgili çalışmalar 2010 yılından itibaren hızlı

bir artış göstermiştir (www.globalreporting.org, 2018). Bu gelişmeler, entegre raporlama hakkında farkındalık oluştuğunun açık bir kanıtıdır. Bu farkındalığın artmış olması hem IIRC'nin istediği yüksek kaliteli entegre raporlamanın yaygınlaşması açısından, hem bilgi kullanıcıları açısından, hem de işletmeler açısından büyük bir motivasyon kaynağıdır (Eccles vd., 2015).

Entegre raporlamanın bir "tamamlayıcı rapor" değil, kurumsal raporlamada yapısal bir gelişme olarak kabul edilmesi, finansal ve finansal olmayan raporlama için "önemli" olarak görülmesinin gerektiği fikri artık oturmuştur (Deloitte, 2018).

9. ENTEGRE RAPORLAMANIN TÜRKİYE'YE ADAPTASYONU

Sürdürülebilir Kalkınma Derneği (SKD) ve Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD)'nin iş birliği ile 2011 yılında Türkiye'de ilk olarak entegre raporlama hakkında farkındalık oluşturmak amacıyla çalışmalar başlamıştır. 2013 yılında Çimsa Çimento A.Ş (ÇİMSA) ve Türkiye Garanti Bankası A.Ş. entegre rapor hazırlamak amacıyla IIRC`ye üye olan ilk işletmeler olmuşlar ve 2015 yılında TÜSİAD tarafından ilk Türkçe entegre rapor rehberi hazırlanmıştır (ERTA, 2020; Gençoğlu ve Aytaç, 2016).

2015 yılında, Argüden Yönetişim Akademisi (AYA) ve ARGE Danışmanlık'ın önderliği ile entegre raporlama G20 liderlerine yapılan öneriler arasına alınmıştır. Entegre raporlamanın hazırlanmasında oluşabilecek hataları gidermek ve entegre rapor hazırlayacak işletmeler için yol gösterici olması adına, "Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA)" kurulmuş ve kuruluş hâlâ çalışmalarını devam ettirmektedir (Ercan ve Kestane, 2017). Türkiye Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği (TÜSİAD) (2015) tarafından ERTA'nın kurucu üyesi olan Prof. Dr. Güler Aras ve Gaye Uğur Sarıoğlu'nun hazırladığı "Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama" başlıklı entegre raporlamanın el kitapçığı sayılan bir rehber yayımlanmıştır. Bu rehber, küresel anlamda entegre raporlama hakkında gelişmeleri, entegre raporlamanın içeriğini ve işletmeler açısından entegre raporun önemini kapsamaktadır (Aras ve Sarıoğlu, 2015).

Sivil Toplum Kuruluşu olan ve kâr amacı gütmeyen AYA, 2016 yılında ilk entegre rapor yayımlayan işletme olmuştur. Halka açık işletmelerden; çimento sektörü işletmelerinden Adana Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş. (2016), Aslan Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş. (2016), Çimento Sanayi Ve Ticaret A.Ş. (ÇİMSA) (2016), Nuh Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş. (2017) ve finans sektöründen Türkiye Sınai Kalkınma Bankası (TSKB) (2016), Türkiye İş Bankası (2019) ve Vakıfbank (2019), sivil toplum kuruluşlarından Türkiye Eğitim Gönüllüleri Vakfı (TEGV) (2019), yerel yönetimlerden Kadıköy Belediyesi (2019), denetleyici kuruluşlardan Borsa İstanbul (BİST) (2017) ve kamu kurumlarından Yıldız Teknik Üniversitesi Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilirlik Merkezi (2017) ilk entegre raporlarını çıkarmışlardır. 2013 yılında ÇİMSA ile birlikte IIRC'ye üye olan Garanti Bankası A.Ş. ise entegre raporunu ilk kez 2017 yılında çıkarmıştır.

10. SONUÇ

Küreselleşmenin etkisiyle; işletmelerin hem daha fazla şeffaflık hem de hesap verebilirlik adına paydaşlarına, yatırımcılarına ve bilgi kullanıcılarına finansal bilgilerinin yanı sıra finansal olmayan bilgilerini de sunmaları gerekmektedir. Bu bilgiler sadece geçmişe yönelik değil aynı zamanda geleceğe dair olmalı ve bu zamana kadar yarattıkları ve yaratmayı vaat ettikleri değerler hakkında da açık bir biçimde bilgi vermelidir. Bu beklentilerin karşılanması doğrultusunda her alanda olduğu gibi küresel boyuttaki kurumsal raporlama alanında da köklü değişimler meydana gelmiştir. Finansal raporlama ile başlayan adımlar yerini

kurumsal yönetim raporlamasına oradan sürdürülebilirlik raporlamasına ve son olarak da entegre raporlamaya bırakmaya başlamıştır. Temelinde değer yaratma ve entegre düşünme bulunan Entegre Raporlama, işletmelerin şimdiki zamanda ve uzun vadede nasıl değer yarattığını ve yaratacağını, topluma katkılarını ve katacaklarını kısa, net ve anlaşılır bir biçimde ortaya koymaktadır. Entegre raporlamanın bu zamana kadar süre gelmiş raporlamaların bakış açısını değiştireceğine, diğerlerine nazaran bütüncül ve stratejik bir bakış açısı getireceğine işletmelerin performansına kattığı değeri analiz edeceğine ve performanslarını finansal ve finansal olmayan bilgileri bir araya getirmesinden ötürü tam ve eksiksiz yansıtacağına inanılmaktadır.

Entegre raporlama, işletmelerin ekonomik performanslarıyla sosyal ve çevresel etkileri arasındaki bağlantının gösterilebilmesi, temelinde entegre düşüncenin katkılarıyla faaliyetlerin çok yönlü ve tutarlı gerçekleştirilebilmesine olanak tanınması, bu etkiler ile işletmelerin kısa, orta ve uzun vadede değer değişimi yaratma kabiliyetini etkilemesi ve tüm paydaş ve asli kullanıcılara ihtiyaç duydukları bilgileri eksiksiz bir şekilde sunması açılarından işletmelere fayda sağlayacağı göz ardı edilemez bir gerçektir. Ayrıca entegre raporlama ile işletme, karşılaşılabileceği olumsuz bir değer değişimi durumunu olumlu noktaya taşıyabilmektedir. İşletme özellikle şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkesini doğru benimserse, uyguladığı yanlış bir politikanın kendi üzerindeki olumsuz etkilerini de bilgi kullanıcılarına sunarak, çıkardığı sonuçları ve edindiği deneyimleri anlatabilme avantajı kazanabilir. Bu durumların sağlanabilmesi halinde, finansal rapor kullanıcıları entegre raporları anlamaya başlayacak buna paralel olarak da finansal göstergeler daha iyiye doğru gidecek, mikro ve makro ekonomik açıdan gelişmeler yaşanacak, finansal piyasaların ve işletmelerin şeffaflığı, hesap verebilirliği dolayısıyla güvenilirliği ve sürekliliği artacaktır.

Endüstri döneminin raporlaması olarak kabul gören finansal raporlama hala işlevini ve önemini yitirmemiş olsa da potansiyel yatırımcılar için tam olarak bilgi ihtiyacını karşılayamamaktadır. Geçmişinde neredeyse 162 yıllık olan finansal raporlamanın yanında 20 yıllık bir geçmişe sahip olan entegre raporlama oldukça yeni bir kavramdır.

2013 yılında IIRC tarafından çerçevesi belirlenen IR, düzenlemeden daha çok piyasa güçleri tarafından ortaya çıkarılan kurumsal bir uygulamadır ve bazı ülkelerde uygulanması zorunludur. Türkiye’de daha gelişme aşamasında olan raporlama için belirli bir alt yapının oluşturulması şarttır. Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği’nin (TKYD) ve Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği’nin (TÜSİAD) çalışmalarının var olduğu, Borsa İstanbul’un (BİST) da bu çalışmaları desteklediği bilinmektedir. Türkiye’deki entegre raporların azlığı dolayısıyla bu kuruluşların ve Türkiye’de kurulan Entegre Raporlama Türkiye Ağı’nın (ERTA) katkılarıyla, KGK, SPK, BDDK gibi kurumların raporlama çerçevesi için gerekli düzenlemeleri yapması, standartları oluşturması, eksiklikleri gidermesi, gerekirse eğitim vermesi ile ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin raporlama hakkında bilgilendirilmesi ve sürece adaptasyonu sağlanabilir. Bunlara ek olarak entegre raporlama konusunda farkındalık oluşturmak ve entegre raporlama için güvence standartları geliştirmek adına muhasebe şirketleri ve mesleki muhasebe birlikleri ile birlikte çalışarak mutlaka bir denetim mekanizması oluşturulmalıdır.

Kaynakça

Accounting Standards Steering Committee. (1975). The Corporate Report.
<http://www.icaew.com/>

- Aksoy, Ç. (2013). *Sürdürülebilirlik performansının değerlendirilmesine yönelik ölçek önerisi ve Türkiye'deki işletmelerde uygulaması* (Yayınlanmamış doktora tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Aras, G., ve Sarioğlu, G. U. (2015). *Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama*, 1-101. İstanbul: TÜSİAD.
- Arrubla, Y., Grima, A., ve Benau, M. (2017). Integrated Reports: Disclosure Level and Explanatory Factors. *Social Responsibility Journal*, 13(1), 155-176. doi: 10.1108/SRJ-02-2016-0033
- Aruwa, S. A. (2010). Corporate Reporting and Analysis. *Quarterly Journal of Association of National Accountants of Nigeria*, 18(3), 2-35.
- Ayoola, T. J., ve Olasanmi, O. O. (2013). Business Case for Integrated Reporting in the Nigerian Oil and Gas Sector. *Issues In Social And Environmental Accounting*, 7(1), 30-54. doi: 10.22164/isea.v7i1.74
- Bekmezci, M. (2014). Strategies for Corporate Sustainability. *Journal of Management, Marketing and Logistics*, 1(3), 218-240.
- Bhagat, S. ve Bolton, B. (2008). Corporate Governance and Firm Performance. *Journal of Corporate Finance*, 14, 257-273.
- BİST. (2014). Şirketler İçin Sürdürülebilirlik Rehberi. BİST. <http://www.borsaistanbul.com/data/kilavuzlar/surdurulebilirlik-rehberi.pdf>
- Bushman, R. M., ve Smith, A. J. (2001). Financial accounting information and corporate governance. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), 237-333. doi:10.1016/S0165-4101(01)00027-1
- Butler, J., Henderson, S. C., ve Raiborn, C. (2011). Sustainability and the Balanced Scorecard : Integrating Green Measures Into Business Reporting. *Management Accounting Quarterly*, 12(2), 1-11.
- Büyük Türkçe Sözlük*. (2018). TDK.
- Ceran, E. B. (2017). Kurumsal sürdürülebilirlik kavramı ve ölçümüne ilişkin bir ön çalışma. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi* 46 (Özel Sayı), 59-70.
- Clayton, A. F., Rogerson, J. M., ve Rampedi, I. (2015). Integrated reporting vs. sustainability reporting for corporate responsibility in South Africa. *Bulletin of Geography, Socio-economic Series* (29), 7-17. doi:10.1515/bog-2015-0021
- Cozmaighian, D. S. (2015). Integrated Reporting-The Future of Financial Reporting. *Internal Auditing & Risk Management*, 2(38), 125-134.
- Deloitte. (2018). Overview of Integrated Reports. *SBF 120 companies in 2018*, 1-12. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/nl/Documents/about-deloitte/deloitte-nl-integrated-annual-report-2018-2019.pdf>
- Dyllick, T., ve Hockerts, K. (2002). Beyond the business case for corporate sustainability. *Business Strategy and the Environment*, 11(2), 130-141. doi: 10.1002/bse.323
- Eccles, R. G., Krzus, M. P., ve Ribot, S. (2015). Meaning and momentum in the integrated reporting movement. *Journal of Applied Corporate Finance*, 27(2), 8-17.
- Eccles, R. G., ve Krzus, M. P. (2010). One Report - Integrated Reporting For A Sustainable Strategy. *Financial Executive*, 26(2), 28-32.
- Eccles, R. G., ve Serafeim, G. (2011). Accelerating the Adoption of Integrated Reporting. *CSR Index 2011*, 70-92.
- Elmaghrabi, M. E. (2014). *The Institutionalisation of Integrated Reporting: An Exploration of Adoption, Sustainability Embeddedness and Decoupling*. (Yayınlanmamış doktora tezi). University of Stirling, Stirling. <http://www.storre.stir.ac.uk/handle/1893/21402>

- Ercan, C., ve Kestane, A. (2017). Entegre Raporlama Ve Türkiye'deki Uygulama Örnekleri Üzerine Bir Araştırma. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(4), 73-86.
- ERTA. (2020). *Entegre Raporlama Türkiye Ağı*. <http://www.entegreraporlamatr.org/tr/entegre-raporlama/turkiyede-yayimlanan-entegre-raporlar.aspx>
- European Commission. (2001). Green Paper: Promoting a European framework for corporate social responsibility. *Office for Official Publications of the European Commission*, 1-26.
- García- Sánchez, I. M., Rodríguez-Ariza, L., ve Frías-Aceituno, J. V. (2013). The Cultural System and Integrated Reporting. *International Business Review*, 22(5), 828-838. doi: 10.1016/j.ibusrev.2013.01.007
- Gençoğlu, Ü., ve Aytaç, A. (2016). Kurumsal Sürdürülebilirlik Açısından Entegre Raporlamanın Önemi ve BIST Uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 51-66.
- GRI G4. (2013). G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzu. <https://respect.international/wp-content/uploads/2017/10/G4-Sustainability-Reporting-Guidelines-Implementation-Manual-GRI-2013.pdf>
- GRI. (2013). The sustainability content of integrated reports: a survey of pioneers. *Global Reporting Initiative Research and Development Series*. <https://www.globalreporting.org/resource/library/GRI-IR.pdf>
- Gürül, B. (2016). *Kurumsal Sürdürülebilirlik Yaklaşımı-Bir Örnek*. Sözlü Sunum. International Conference on Eurasian Economies 2016, Macaristan.
- Hertgers, I. (2016). Integrated reporting The implementation and development of integrated reporting at TenneT.
- Idowu, S. O., ve Louche, C. (2011). Theory and Practice of Corporate Social Responsibility. *Theory and Practice of Corporate Social Responsibility*. doi: 10.1007/978-3-642-16461-3
- IIRC. (2013). The international Integrated Reporting Framework. *International Integrated Reporting Committee (IIRC)*. <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>
- Isaksson, R., ve Steimle, U. (2008). What does GRI-reporting tell us about corporate sustainability? *TQM Journal*, 21(2), 168-181. doi: 10.1108/17542730910938155
- James, M. L. (2013). Sustainability and integrated reporting: Opportunities and strategies for small and midsize companies. *Entrepreneurial Executive*, 18, 17-28.
- KING I. (1994). King Report on Corporate Governance for South Africa. Institute of Directors in Southern Africa.
- KING II. (2002). King Report on Corporate Governance for South Africa . Institute of Directors in Southern Africa.
- KING III. (2009). *The King III Report on Governance for South Africa. King Code of Governance Principles*. https://cdn.ymaws.com/www.iodsa.co.za/resource/resmgr/king_iii/King_Report_on_Governance_fo.pdf
- Kocamış, T. U., ve Yıldırım, G. (2016). Sustainability Reporting in Turkey: Analysis of Companies in the BIST Sustainability Index. *European Journal of Economics and Business Studies*, 6(1), 41
- Köse, E., ve Çetinel, T. (2017). Kurumsal ve Entegre raporlama: Bir araştırma. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8, 155-181.
- OECD. (2004). Kurumsal Yönetim İlkeleri, *OECD*.
- Papoutsis, A. (2018). *An exploration of the disclosure of practices for environmental and social sustainability in sustainability reports*. <http://openaccess.city.ac.uk/19260/http://openaccess.city.ac.uk/>

- Peršić, M., Janković, S., ve Krivačić, D. (2017). *Sustainability Accounting: Upgrading Corporate Social Responsibility*. doi: 10.1007/978-3-319-39089-5_15
- Pineno, C. J. (2013). Sustainability Reporting By Universities and Corporations: an Integrated Approach or a Separate Category Within the Balanced Scorecard. *Journal of Business ve Accounting*, 6(1), 51-64.
- Porter, M. E., ve Kramer, M. R. (2006). The link between competitive advantage and corporate social responsibility. *Harvard Business Review*, 84(12), 78-92.
- Roth, H. P. (2014). Is Integrated Reporting in the Future? *The CPA Journal*2, 62-67.
- SASB. (2013). Conceptual Framework of the Sustainability. *In Accounting Standards Board*. 1-26. <http://www.complianceweek.com/sustainability-reporting-gets-standard/article/306729/>
- SKD Türkiye. (2016). *100 Maddede Sürdürülebilirlik Rehberi*. <http://www.skdturkiye.org/files/yayin/100-maddede-surdurulebilirlik-rehberi.pdf>
- Turhan, G.D., Özen, T., ve Albayrak, R. S. (2018). Kurumsal Sürdürülebilirlik Kavramı, Stratejik Önemi Ve Sürdürülebilirlik Performansı Ölçümü. *Ege Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 9(1), 17-37. doi: 10.18354/esam.304155
- Vancity. (2005). Integrated reporting : issues and implications for reporters. *Solstice Sustainability Works, Inc.*, 1-19.
- WCED, W. (1987). Report of the World Commission on Environment and Development: Our common future. *Oxford University Press*, 1-300. <http://www.un-documents.net/wced-ocf.htm>
- White, A. (2005). New Wine, New Bottles : The Rise of Non-Financial Reporting A Business Brief by Business for Social Responsibility, 1-6.
- Yanık, S., ve Türker, İ. (2012). Sürdürülebilirlik Ve Sosyal Sorumluluk Raporlamasındaki Gelişmeler (Tümleşik Raporlama). *Journal of Faculty of Political Science*, 47.
- Yüksel, F. (2017). *Entegre raporlama, Türk işletmelerinin entegre raporlamaya bakışı üzerine bir araştırma* (Yayınlanmamış doktora tezi). Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Manisa
- www.globalreporting.org. (2018). GRI Empowering Sustainable Decisions. *GRI Standartları*. <https://www.globalreporting.org/standards>