



Uluslararası Akademik Yönetim Bilimleri Dergisi

Uluslararası Akademik Yönetim Bilimleri Dergisi (<http://dergipark.gov.tr/yonbil>)
2025, Cilt 11, Sayı 17

KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASINA YÖNELİK ÇERÇEVE VE STANDARTLARI

FRAMEWORK AND STANDARDS FOR CORPORATE SUSTAINABILITY REPORTING

Mesut DOĞAN¹, Barış AYHAN²

Özet

Bu makale, kurumsal sürdürülebilirlik raporlamasına yönelik mevcut çerçeve ve standartları inceleyerek, düzenleyici yapıların ve politika güdüm belgelerinin çevresel dengenin korunması ile ekonomik faaliyetlerin sürdürülebilirliğine katkılarını değerlendirmektedir. Dünya ekosistemindeki sürekli değişim ve küresel ısınmanın geri döndürülemez etkileri, Sanayi Devrimi sonrası insan faktörünün artmasıyla birlikte, sürdürülebilir raporlamayı stratejik bir zorunluluk haline getirmiştir. İncelenen düzenleyici yapıların dinamik yapısı, sürekli iyileştirme süreçlerine olanak tanımakta; bazıları uluslararası kabul görürken, diğerleri birleşme veya tasfiye süreçlerine girmektedir. Çalışmanın sonuçları, kurumsal sürdürülebilirlik raporlamasının yaygınlaştırılmasının, üretim ve tüketim perspektifinden etkin bir etkileşimi destekleyerek, çevresel ve ekonomik hedeflere ulaşmada kritik rol oynayacağını ortaya koymaktadır.

Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilirlik Raporlaması, Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması, Standartlar

Abstract

This paper examines the current frameworks and standards for corporate sustainability reporting, evaluating how regulatory structures and policy guidance documents contribute to preserving environmental balance and ensuring the sustainability of economic activities. The constant changes in the global ecosystem and the irreversible impacts of global warming—combined with the growing influence of human factors after the Industrial Revolution—have made sustainability reporting a strategic necessity. The dynamic nature of the regulatory structures under review facilitates continuous improvement processes; while some of these structures have gained international acceptance, others are undergoing mergers or liquidation. The study's findings suggest that the widespread adoption of corporate sustainability reporting will play a critical role in achieving environmental and economic goals by supporting effective interactions from both production and consumption perspectives.

Key Words: Sustainability Reporting, Corporate Sustainability Reporting, Standards

¹ Prof. Dr., Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, ORCID: 0000-0001-6879-1361, mesutdogan07@gmail.com

² Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Endüstriyel Sürdürülebilirlik Yüksek Lisans Programı, ORCID: 0009-0005-2340-5611, barisayhan76@gmail.com

1.Giriş

Dünyada gerçekleşen iktisadi faaliyet, kendi çağlarına göre farklılıklar arz etmektedir. Bunu iktisat teorisi, çeşitli yaklaşımlar çerçevesinde kategoriler haline getirmiştir. Örneğin Merkantilist dönemde değerli maden elde edilmesi ön planda iken bu daha sonra üretim ve pazar ilişkilerinin gelişmesi ve sonucunda gelir elde edilmeye doğru kaymıştır. Parasalcı yaklaşımlarda üretilen değer karşılığında ekonomi içerisinde onu dengeleyecek para arzının nasıl şekillenmesi gerektiği üzerine incelemeler vardır. İktisadi faaliyet, somut ve soyut bir ikilem üzerinden hareket eder. Örneğin Keynesyen politikalar, bir maliyecisi olan John Maynard Keynes tarafından, 1936 yılında yayınlanan İstihdamın, Paranın ve Faizin Genel Teorisi (The General Theory of Employment, Interest and Money) adlı kitabı ile öne sürdüğü, o dönemde Birinci Dünya Savaşı ve 1929 tarihli büyük ekonomik buhranın etkileri üzerinden hareket ederek devletin ekonomiye müdahil olması gerektiği ifade edilir. Özellikle İkinci Dünya Savaşı sonrasında genel olarak Keynesyen politikaların kabul edilmesi yaklaşık 1970’li yıllara kadar devam eden bir süreçtir. Bu sürecin akabinde ise iktisat teorisinin açıklayamadığı stagflasyon olgusunun ortaya çıkması, sonuç itibarıyla, genel olarak Keynesyen politikalarının varlığı üzerine sorgulamaları neden olmuştur. 1980 sonrası ise ABD’de görülen arz yönlü iktisat ve onun politikaları sonuç itibarıyla bir globalleşme sürecini ortaya çıkarmıştır.

Bahis konusu bu kısa tarihlendirme de gerçekleştirilen teorik yaklaşımlar ve onların pratikleri aslında teorik olarak ortaya çıkarılan bir süreç olarak alınmamalıdır. Yine de hipotetik olarak bazı teorik düşüncelerin ve yaklaşımların olmadığını öne sürmek de çok anlamlı değildir. Buradan hareketle de iktisat teorisi ve onun uygulamaları olan iktisat politikaları temel itibarıyla somut ve soyut bir düzlem içerisinde birbirini etkileyen ve belirli olgunluğa gelen bir yapı sunmaktadır. Her halükarda kendi çağlarına göre belirli özellikler gösteren insan faaliyetleri ve onun bir sonucu olarak iktisadi yaklaşımlar belirli kısıtlar altında faaliyet göstermeye mecbur kalırlar. Tarihi süreçte buna bazı örnekler bulabiliyoruz. Örneğin lojistik açısından değerlendirdiğimizde sentetik bir yapı olan kendiliğinden hareket eden (yani mobil araçların) ve dolayısıyla enerji kaynaklarının bahis konusu bu mobil araçlarda kullanılmadığı dönemlerde sentetik yapıların kısıtlılığına, ondan daha ziyade lojistiği belirleyen zaman faktörünün ve ona göre bir örgütlenmenin kurgulanmasını örnek olarak verebiliriz. Elbette bu örnekleri çoğaltmak mümkündür. Fakat bu örnekler özellikle 1970’li yıllardan sonra görülen çevresel degradasyon gibi makro özellikler içeren kısıtlar ile çevrilmiş değerlerdir. Bu kısıtların nesnesi makro düzeyde ele aldığımızda dünya ekosisteminin kendisidir. Dolayısıyla insan faaliyetleri

sonucunda oluşan ve yapay olgulara da yol açan sistemlerin varlık problemleri karşımızda durmaktadır. Bu noktada temel atıf, Sanayi Devrimi öncesi dünyanın ortalama sıcaklığına geri dönüşün sağlanmasıdır. 1980 sonrası gerçekleştirilen uluslararası toplantılar ve bunların neticesinde elde edilen kararların evrildiği nokta, dünya ortalama sıcaklığının 2°C derece üzerinde artışa ulaşmasının geri döndürülemez sonuçlar ortaya çıkaracağı şeklindedir. Bahis konusu olan geri döndürülemez süreç esasında sentetik yapılanmaların sınırı ve nasıl olması gerektiği üzerinde konsensüs dahilinde bir fikir oluşturmaktadır.

2. Uluslararası Standartların Nedenselliği

Genel bir biçimde yapısal düzeneğin makro bir değişme evresinde olması, söz konusu bu değişikliğin ve/veya değişikliklerin beklenen genel düzeye erişmesinde bir geçiş ve hazırlık dönemine neden olmaktadır. Buna bir örnek vermek gerekirse modern anlamda fabrikasyonun oluşmasında enerji hatlarının yapısal bir düzenek içinde söz konusu bu üretim merkezlerine ulaştırılması gerekliliği vardır. Bu yapıların yerleşim yerlerinin çeperinde veya uzağında yapılması gerektiği de düşünülürse bu nokta da bir de lojistik devreye girer. Bunların yanında bir de sürekli bir çevrimin sağlanmasına yarayan ikincil yapılanmaları da dâhil ettiğimizde genel şematik ortaya çıkar. Doğal olarak bunların genel iktisadi yapıdaki yansımaları eklemek uzun bir çaba gerektirir ama kısaca bunların bir hareket noktası olduğunu ve ekonomi içinde aktif ve devinimsel bir yapı oluşturduklarını eklemekle yetinmemiz gerekmektedir.

Gelecek beklentileri, çeşitli yapılanmaları nesne haline getirmektedir ve onları değiştirmeye zorlamaktadır. Sürdürülebilirlik, bu açıdan öznenin nüvesini oluşturmaktadır ve diğer tüm üst ve alt yapı organizasyonlarını değiştirmeye zorlamaktadır. Bu nokta da temel problematik alan, gelecek beklentilerinin nasıl olması gerekeceği üzerinde tam olarak belirlenimin imkânsız olmasıdır. Bu demektir ki beklentinin genel düzeyi belirlense bile zaman bu beklentinin nasıl şekilleneceğini ve sonuçlarını sonradan ortaya çıkarmaktadır. Dolayısıyla, sürdürülebilirlik tartışmalarının odağındaki katastrofik yaklaşımların gerçekten ne düzeyde olacağını zaman gösterecektir. Tabii ki bunun böyle olması, bazı önlemleri en pesimist senaryo bağlamında ele almayı engellememektedir. Zaten bunun böyle olması gerektiğini de fikrimizce anlamlı buluyoruz. Buradan hareketle de dünya sıcaklığı şeklinde zirve noktasına erişen ve genel ekosistem çevrimini makro düzeyde etkileyeceği simüle edilen sıcaklık hususu, makro düzeyde bir etkiye sahiptir ve bunun, kabilsen önlenmesi, değilse bile etkilerinin azaltılması en

beklenen senaryo davranış modelini içermektedir. Bu engellemeyi kolaylaştıracak ve anlamlı hale getirecek makro düzeyli davranışsal modellerin temel hareket noktalarından bir tanesi de uyumluluk ve beklenen faydanın ortaya çıkmasını sağlayacak politika demetlerinin aktive edilmesidir. İşte, bu genel gerekçeler ile beklentinin maksimum fayda sağlaması için, bir davranışsal model çerçevesinde eylemlerin gerçekleşmesi, katastrofik sonuçların ötelenmesi, azaltılması ve hatta kabilsen ortadan kaldırılması istenmektedir.

3. Organizasyon Düzenlemeleri ve Yapı Kurulumları

Yapısal kırılmaların olduğu dönemlerde birçok denemenin ve örgütlenme çabasının bir arada gerçekleştiği görülmektedir. Çoğunlukla bu çabaların yenilik getirici olduğu görülmekle birlikte birbirlerini yineleyen, hareket alanlarına giren uygulamalarında olduğu ve dolayısıyla bir dönüşüm sürecinin de devam ettiği görülmektedir. Sürdürülebilirlik ile ilgili hedeflenen ve bunlara paralel kurgulanan denemeler, aslında, hâlihazırda yıkıcı bir üst örgütlenme çatısından hareket etmemektedir. Bu çabalar, belirli politika güdüm belgelerine dayalı olarak hukuki bir zemine dayanmaya çalışan girişimler olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan bazıları yaptırım gücüne sahipken, bazıları da tavsiye kararı almaktadırlar.

4. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Sürdürülebilirlik İlkeleri

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde yer alan, yerleşik olan ve/veya olmayanların Türk Ticaret Kanunları çerçevesinde kurdukları sermaye şirketlerine yönelik regülasyon uygulayıcısı bir üst kurumdur. Bu özelliği ile dinamik bir yapı arz eden SPK, dünyadaki konjoktüre bağlı olarak Türkiye Cumhuriyeti menşeli sermaye şirketlerinin söz konusu konjoktüre adaptasyonunu sağlamak görevini yerine getirmektedir.

Yukarıdaki gerekçe kapsamında SPK, son dönemlerde yürürlüğe giren ve sektörel olarak da Türkiye Cumhuriyeti menşeli şirketlerin hâlihazırda karşılaştığı ve/veya karşılaşıacağı uluslararası yaptırımlar ve regülasyonlara uyum sağlanması amacıyla 03.10.2014 ve 02.10.2020 tarihli iki adet kurumsal yönetim tebliği yayınlamıştır. 03.10.2014 tarih ve 28871 sayılı Resmi Gazete de yürürlüğe konulan Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1) (REGA, 2014:14-32) ve 02.10.2020 tarih ve 31262 sayılı Resmi Gazete de yayınlanan ve yürürlüğe

giren Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (II-17.1.a)³ (REGA, 2020:26) ile şirketleri bazı yükümlülükler altına almaktadır.

SPK'nın temel hareket noktası, sürdürülebilirliğin üç boyutu olan çevresel, sosyal ve ekonomik faktörlere dayanmaktadır. SPK'nın belirlediği sürdürülebilirlik ilkeleri sayesinde sermaye şirketleri sürdürülebilirlik beklentileri çerçevesinde belirlenen hedeflerini yerine getirme ve şirketlerden beklenen sosyal sorumluluklarını göz önüne alarak faaliyette bulunmalarına yönelik düzenleyici bir yapı sunmaktadır. Bu düzenleyici yapı ile (i) Çevresel etkiyi azaltma, (ii) Sosyal sorumlulukları artırma, (iii) Ekonomik sürdürülebilirliği sağlama ve (iv) Şirketlerin uzun vadeli değerler yaratmasını destekleme amaçlarını desteklenmek istenmektedir. Söz konusu bu düzenleyici yapının yerine getirilmesindeki temel ilkeler ise; (i) Yönetim ve strateji, (ii) Paydaş katılımı, (iii) Şeffaflık ve raporlama, (iv) Risk yönetimi, (v) Performans ölçümü, (vi) Sürekli iyileştirme şeklinde sıralamak mümkündür.

Genel biçimiyle ifade edilen bu ilkelere biraz yakından bakmak anlamlıdır. SPK Sürdürülebilirlik İlkeleri, genel anlamıyla, (i) Kurumsal yönetim stratejisinde çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim konularını önceliklendirme, (ii) Sürdürülebilirlik politikalarının oluşturulması ve kamuya açıklanması ve (iii) Paydaşlara etkin iletişim ve işbirliği yapısını ihtiva etmektedir.

Çevresel İlkeler; (i) Çevre yönetim politikaları ve sistemleri, (ii) Enerji tüketimi ve verimliliği, (iii) Su ve atık yönetimi, (iv) Sera gazı emisyonları ve (v) İklim değişikliği ile mücadele stratejileri biçiminde ifade edilebilir.

Sosyal İlkeler; (i) İnsan hakları ve çalışan hakları, (ii) İş sağlığı ve güvenliği, (iii) Paydaş katılımı, (iv) Müşteri memnuniyeti, (v) Tedarik zinciri yönetimi, (vi) Toplumsal yatırım programları şeklinde ifade edilebilir.

Kurumsal Yönetim İlkeleri; (i) Yönetim kurulu yapısı ve işleyişi, (ii) Etik kurallar, (iii) Risk yönetimi ve iç kontrol, (iv) Şeffaflık ve raporlama, (v) Pay sahipleri ile ilişkiler şeklinde ifade edilebilir (Koçyiğit ve Diğ.,2023:82-83; Yüksel,2024:31).

³ Söz konusu tarihteki 28871 sayılı Resmî Gazete'de, Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1), 14 üncü ve 21 inci sayfalar arasında yer alır iken, bu tebliğin EK-1'i olan Sermaye Piyasası Kurulu Kurumsal Yönetim İlkeleri, 22 inci ve 32 inci sayfaları arasında yer almaktadır.

5. Küresel Raporlama Girişimi (GRI) - (Global Reporting Initiative)

Dünya ekonomisinin yeniden geniş bir küresel döneme girişi için 1980 yılını temel almak yerindedir. İkinci Dünya Savaşı sonrasında kurgulanan dünya sistemi, genel itibariyle, bir dengeleme politikasının güdümünde hareket etmiştir. İkinci Dünya Savaşı sonrasında kuzey yarımkürenin önde gelen, iktisadi, askeri, teknolojik vb. tasniflerde öne çıkan ekonomileri, bir gruplaşma ve denge politikasının kurulmasını sağlarken, demokratik gelişmeler ve yapı sökülme mekaniklerini birlikte uygulamışlardır. Bu dönemde özellikle alt ve üst yapı tahribinin giderilmesi için, genelde Keynesyen politikaların de etkisiyle, bir Refah Devleti kurgusu oluşturulmuştur. Tabii ki söz konusu bu oluşturulmada merkez Kıta Avrupası, İngiltere, Kuzey Amerika ve Milletler Cemiyeti gibi gruplandırmalar ön plana çıkmaktadır. NATO ve Demir Perde (iron curtain) özellikle 1960'lı yıllardan sonra ağırlık kazanacaktır. Refah Devleti perspektifi bir anlamda söz konusu, bir tasnif perspektifinden hareketle, merkezin yeniden inşası görevini yerine getirmiştir. Fakat literatür Keynesyen politikaların verimsizliğe yol açtığı şeklindeki itirazları ortaya koymaktadır. Zaten çok geçmeden de 1970 – 1980 döneminde Petrol Krizleri ve Stagflasyon şeklinde iki yeni olgu/olay ile dünya kamuoyu karşılaşmıştır. Bu noktada dünya da bazı kırılmaların ve gelecek beklentilerinin de oluştuğunu ifade etmek lazım gelmektedir. Sonuç itibariyle, küresel boyutta piyasa devleti uygulamalarına doğru bir geçiş döneminin ilk sancuları yaşanırken, karşımıza global bir perspektife sahip, küreselleşme süreci çıkmıştır. Bu süreç içerisinde özellikle 1970'li yıllarda önem kazanmaya başlayan çevresel önem küreselleşme döneminde kendini gösterecektir. Söz konusu bu ağırlık birçok perspektiften hareketle değerlendirilebilir. Biz, yine de, piyasa mekaniği içinde kalmayı tercih ederek, oradan hareketle değerlendirmeler yapmaya çalışacağız.

Bu yeni dönemin temel karakteristiği, dışa açıklık olarak görülmektedir. Bu kavramsal karakteristiğe sahip politika demetleri ve tercihleri, küresel piyasa ekonomisinin temel taşlarını oluşturacak gücü kendisinde bulmuştur. Doğal olarak dünya geneline yaygın bir ekonomik sistemin kurulması, her sistem yapısı içerisinde olduğu gibi, kontrol ve güvence sistematığının ve bunlara bağlı kontrol ve rehabilite edici mekanizmaların kurulmasını da elzem hale getirmektedir. Küresel dönemde devletlerarası ilişkilerde piyasa vurgusu kuvvet kazanarak, hızlı bir davranışsal metodolojinin de gerçekleşmesi sağlanmıştır. Çevresel önlemlerin ve gelecek projeksiyonlarının paralelinde piyasanın güdümlenmesi çabaları, sonuçta, uluslararası kurum ve kuruluşların regülatif fonksiyon yüklenmesine ve bağlayıcılık düzeylerinin genel olarak düşük kalmalarına rağmen, efektif bir fonksiyonaliteye doğru kaymalarına neden

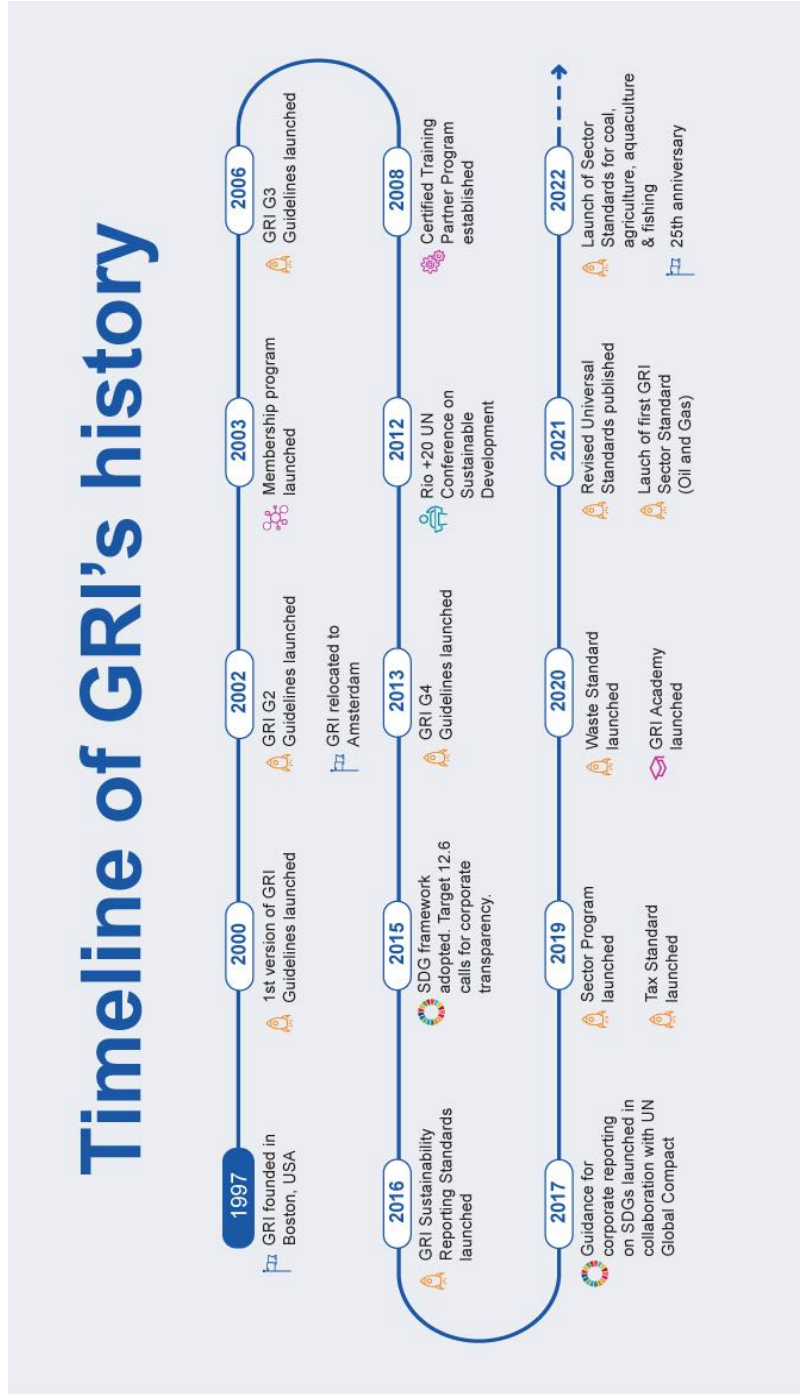
olmuştur. Akademik ölçekte gerçekleşen ölçümlerin ve belirlenim çabaların neticesinde 1987 tarihli Brundtland Raporu (UN, 1987) bir milat olarak görülmüştür. Brundtland Raporu'nun sunumunun gerçekleştiği Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu'nun temel karakteristiği sürdürülebilir bir ekosistem düşüncesinin yerleştirilmesi gerektiğine işaret eden kalkınma perspektifinin uygulanabilir bir mekanizma oluşturabileceği üzerine vurgular yapmasıdır (Van Oorschot ve Diğ.,2024:492). Sürdürülebilir bir kalkınma, klasik iktisat algısının tanımlayıcı parametrelerini kökten değiştirebilecek güçtedir. Nasıl ki Sanayi Devrimi ile başlayan ve bir tür ileri devrim mekanizmasının içselleştirildiği ve bir yarış halinde üretimin gerçekleşmesinde bir kısıt olabileceği belki ilk evrelerinde geniş taraftar bulamasa da daha sonraki evrelerde taraftar toplamıştır. Bu süreç, Sanayi Devrimi denilen ve yapısal birçok mekanizmayı alt üst eden bir evre olarak başlamış ve sonuçta birçok sıkışma evrelerinden sonra kırılğan bir evreye girmiştir. Bu noktada temel soru karakteristiği, daha fazla kısıtlar altında dengeli ve sürdürülebilir bir kalkınmanın kurgulanıp kurgulanamayacağıdır. Bu soruya çevreci ve daha geniş bir anlam kazanan sürdürülebilir bir ekosistemin tesis edilmesi bir yanıt vermekte ve soruyu olumlamaktadır. Fakat elbette bu işin bir süreç alacağı ve rafine politika güdümlerinin önünde engel oluşturacağı da bir gerçektir. Yine de, sürdürülebilir kalkınmanın bileşenleri olarak karşımıza çıkan ekonomik, çevresel ve sosyal boyut, sürdürülebilirlik olgusunun çok boyutlu bir anlamı olduğuna işaret etmektedir (Özgür Göde ve Ekeril,2017:860-861).

Çevresel sürdürülebilir bir ekosistem kurgusunun ve devam eden/edecek varlığının inşası için çeşitli yapı kurulum çabaları içerisinde olunmuştur. Bunlardan ilki, Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative- GRI) olarak karşımıza çıkmaktadır. GRI, kuruluşundan günümüze bazı evrelerden geçmiştir. Grafik 1, GRI'nın uygulamaya koyduğu eylemleri / beklentileri içeren bir zaman akışı sağlamaktadır. GRI, ESG perspektifinden hareketle işlev görmek amacıyla birtakım şirket ve CERES [Coalition for Environmentally Responsible Economies(= Çevresel Sorumluluk Taşıyan Ekonomiler Koalisyonu)]'e bağlı kuruluşlar ile Tellus Enstitüsü (Kızıltan ve Umut Doğan,2021:69) tarafından 1997 yılında Boston, ABD'de kurulmuştur. Kuruluşun tekrar Amsterdam'a taşınması ise 2002 yılında gerçekleşmiştir. ESG kapsamında içerik sağlanması amacıyla geniş kapsamlı bir komite oluşturulup, sonuca ulaşılmıştır. Bu çalışmaların neticesinde 2000 yılında G1 rehberi yayınlanmıştır. GRI, 2001 yılında CERES'ten ayrılmıştır (Kızıltan ve Umut Doğan,2021:70). 2002 yılında G2 rehberi, 2006 yılında G3 rehberi yayınlanmıştır. 2013 yılında ise G4 rehberi onaylanmasına rağmen,

uygulaması 2015 yılında aktif olmuştur. Sürdürülebilir Raporlama Standartları (2016), Sektörel Program (2019), Atık Standartları (2020), ilk kez Petrol ve Gaz Sektörü Standartları (2021) ve Kömür, Tarım ve Denizcilik ile Balıkçılık Sektörleri Standartları (2022) aktif hale getirilmiştir. GRI, temel olarak, ESG perspektifinden raporlama yapmak amacıyla küresel uygulamalar için yönergeler geliştirmeyi hedef almıştır. Bu görevin gerçekleştirilmesi için öncelik şirketlere verilirken, yapısal olarak kuruluş amacına bakılmaksızın, kamu kurum ve kuruluşlarının yanı sıra sivil toplum kuruluşlarının da sürece dâhil edilmesi amaçlanmıştır (Hedberg ve von Malmborg,2003:155; Önder,2019:258).

Dünya genelinde ele alındığı biçimiyle şirketler (genel olarak kar amacı güdenler, sürdürülebilir kalkınma açısından ana faktör olarak ele alınmaktadır. Bunun arkasındaki genel düşünceyi anlamak çok zor değildir. Hâlihazırda küresel bir serbest piyasa ekosisteminin varlığı, genel itibariyle, kar amacı güden kurum ve kuruluşları üretimin ana faktörü olarak karşımıza çıkarmaktadır. Böyle olması neticesinde regülatif fonksiyon, ana yapının önemli bir parçası olarak, şirketleri kurumsal sürdürülebilirlik ilkelerinin yönlendirmesiyle hareket etmeye zorlamaktadır. Doğal olarak bu yönelimin aksine hareket etmek elbette kabil dâhilindedir ancak sürdürülebilir ekosistem bağlantı / eklemlene mekaniğini genele yayma konusunda mahiretini de sergilemektedir. Bu noktada söylenmek istenen, sürdürülebilir ekonomik ilkelerin, dünya geneline yaygın olması ve birbirleriyle entegre hareket etmelerinin sağlanmasıdır. Dolayısıyla genel biçimi ile sürdürülebilir ekosistem tasarımı boşluk kelimesinin anlamını ortadan kaldırmak istemektedir. Bunun genel gerekçesi, varsayımımız dâhilinde hareket ederek söylemek gerekirse, aynı gemi içinde olma metaforu ile açıklanabilir.

Grafik 1: GRI Gelişim Süreçleri İçin Zaman Çizelgesi



Kaynak: <https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/> [Erişim Tarihi: 22.11.2024]

Kurumsal sürdürülebilirliğin ilk denemesi olan GRI, sürdürülebilirlik raporlaması ile dünyadaki yapıların faaliyetlerinin etkilerini göstermesi için ortak bir bildirim metodolojisi ve nihayetinde bir iletişim dili oluşturmaktadır (Van Oorschot ve Diğ., 2024:492-493). Genel itibariyle gönüllülük esasına göre faaliyet göstermektedir. Raporlama, finansal raporlamadan

farklıdır. Finansal raporlamalarda her türlü işlemin bir parasal karşılığı vardır fakat GRI sürdürülebilir raporlaması, elde edilen ve aktarılan bilgilerin ölçülmesi açısından finansal raporlamaya kıyasla belirlenmesi daha zor ve daha ziyade niteliksel unsurlar taşımaktadır. Yine, finansal raporlamaların bağlayıcılığı, yasalarca salık verilen ilgili kanunlar ile sağlanırken, sürdürülebilir raporlamada yasal bir süreç bulunmamaktadır (Özgür Göde ve Ekergil,2017:862). Dünya genelinde en çok tercih edilmesi nedeniyle, sürdürülebilirlik raporlamasında en geniş biçimde kullanılan bir yapı sunmaktadır. Genel olarak GRI sürdürülebilirlik raporunun yüksek bir tercih düzeyi elde etmesinin arkasındaki nedenler ise genel itibariyle psikolojik faktörlere bağlı olarak karşımıza çıkmaktadır. Sürekli olarak ESG kapsamında raporlama yapan isteklilerin beklentileri; *imaj artışı, çalışan moral ve motivasyonu artışı, nitelikli işgücü arzının artışı* ve *kamuoyu güveni* gibi kazanımlar elde edecekleri inancına dayanmaktadır (Özgür Göde ve Ekergil,2017:864). Söz konusu bu potansiyel kazanımların yanı sıra daha nesnel ölçütlere dayanan kazanımlar da vardır. Bu kazanımların genel biçimine bakıldığında; (i) **Şeffaflık**, özellikle bilgi kullancılarının elde ettiği *geçerli ve tutarlı* bilginin verilmesi, (ii) Uzun vadede **piyasa değeri; pazar payı, müşteri bağlılığı ve marka değeri** gibi ölçülebilir değerlerin artırılması, (iii) Çevre ve sosyal nedenlerden kaynaklı risklerin farkındalığının artması ve bunların iteratif bir biçimde gerçekleştirilebilmesi için **yönetimin sistemi kullanmayı teşvik edici** görev görmesi ve (iv) İsteklinin çevresel ve sosyal konular bakımından **değer ve ilkelerinin** belirtilip, gösterilmesi için *kolaylaştırıcı* fonksiyon üstlenme, şeklinde sayılabilmektedir. Söz konusu raporlamalarda beklenti pozitif unsurların yanı sıra negatif unsurların da eklenmesi yönündedir. İsteklinin stratejik bakışı, uygulamayı planladığı / uyguladığı projeleri ve yönetim biçimi raporlamaya dâhil etmesi beklenmektedir (Özgür Göde ve Ekergil,2017:864).

GRI standartlarının yardımıyla, belirgin faydaların küresel ölçekte olduğu ifade edilmektedir. Buna göre bu standartlar; (i) **çok taraflı bir paydaş katılımı özelliği** ile kar amacı güden veya gütmeyen tüm yapılar için fayda sunumu gerçekleştirme, (ii) **raporlamaların dünya genelinde yaygınlığı ve kabulü**⁴, (iii) *Resmi kurum, uluslararası kurum ve kuruluşlar ile sermaye piyasaları kapsamında faaliyet gösteren yapılar* gibi **kamu faydası gözetilen kurumlar** ile işbirliği içinde olma, (iv) kendine yetmesi hedefi altında birleşen bir iş modeli ile **bağımsız** hareket etme amacına dayanılarak finansal açıdan kar amacı güden ve gütmeyen yapılar

⁴ 2022 yılında global olarak en çok gelir elde eden 250 şirketin (G250) %78'i ve her biri 58 ülkede en çok gelir elde eden en büyük 100 şirketin (N100) %68'i sürdürülebilirlik raporlaması kullanımında GRI Standartlarını tercih etmiştir (GRI, 2024:8).

tarafından desteklenme, (v) finansman ihtiyacının geniş bir katılım ile düşürülmesi sayesinde **geliştirme maliyetleri paylaşılması**nın sağlanması şeklindedir (Önder,2019:257-258).

Tablo 1-A ve Tablo 1-B’de görülen farklılıkların nedenleri için (Ekergil ve Özgür Göde,2017:862), ...*G4 Standardı sosyal boyut açısından G3 Standardına göre oldukça genişletilmiştir. G3 Standardında; “istihdam”, “iş dünyası/yönetim ilişkileri”, “eğitim-öğretim” ve “fırsat eşitliliği” şeklinde dört başlık bulunurken, G4’te başlık sayısı 14’e çıkarılmaktadır. G3 Standardında çevresel boyutta “emisyonlar” ve “atıklar” başlıkları birbirinden ayrılmaktadır. “Ürünler ve servisler”, “uygunluk”, “ulaşım” ve “genel” başlıkları çıkartılarak yerine “çevresel uyum” ve “tedarikçi çevre değerlendirmesi” başlıklarına yer verilmektedir. Ekonomik boyutta ise var olan üç başlığa “satın alma uygulamaları”, “yolsuzlukla mücadele” ve “rekabet” başlıkları eklenmektedir.”* şeklinde bilgi verirken, **GRI**’nin, sürekli iyileştirmeye dönük bir yapısına da örtük bir biçimde işaret etmektedir.

Tablo 1-A: G4 Standardının Boyutları ve Alt Başlıkları

Ekonomik⁵	Çevresel
Ekonomik Performans	Malzemeler
Pazar Durumu ^{a,b, 1}	Enerji
Ekonomik Etkiler ^{(a), (b), 2}	Su
Satın Alma Uygulamaları ^{(a), (b), 3}	Biyçeşitlilik
Yolsuzlukla Mücadele ^(a)	Emisyonlar
Rekabet ^(b)	Atık ^{(a), (b), 4}
	Ürün ve Hizmetler ^(b)
	Çevresel Uyum ^{(a), (b), 5}
	Nakliye ^(b)
	Genel ^(b)
	Tedarikçi Çevre Değerlendirmesi ^{(a), (b), 6}
	Çevresel Şikâyet Mekanizmaları ^(b)

Kaynak: (Karadeniz ve Uzpak,2019:9-10; Önder,2019:261; Özgür Göde ve Ekergil,2017:863)

⁵ Ekergil ve Özgür Göde daha kısıtlı bir veri verirken, Önder ile Karadeniz ve Uzpak’ın sağladığı veri daha geniştir. Biz, burada, her dört kaynaktan elde edilen veriyi birleştirirken, bir üst atıf ile kaynağı belirtmeyi tercih ettik. Kaynaklarda aynı ifadeler olduğunda ise belirtme yapmadık. Önder ile Karadeniz ve Uzpak tıpatıp aynı bilgiyi vermektedir. Buna göre; ^a Ekergil ve Göde, ^b Önder ile Karadeniz ve Uzpak şeklindedir. Birtakım maddelerdeki farklı ifadelerin çeviriden kaynaklı olduğunu düşünüyoruz. Rakam ile verilen üstel ifadeler, ⁽¹⁾ Piyasa Varlığı, ⁽²⁾ Dolaylı Ekonomik Etkiler, ⁽³⁾ Satın Alma Uygulamaları, ⁽⁴⁾ Atık Sular ve Atıklar, ⁽⁵⁾ Uyum ve ⁽⁶⁾ Tedarikçinin Çevresel Bakımdan Değerlendirilmesi biçimindedir ve ^(b) kaynaklarındaki farklılığı ^(a) kaynağına kıyasla vermektedir.

GRI, esas olarak, istekli tarafından sisteme yüklenen bilgiler üzerinden hareket etmektedir (Önder,2019:259). İstekli taraflar, kâr amacı gütsün veya gütmesin, GRI rehberine göre düzenledikleri sürdürülebilirlik raporlarını veri tabanına yüklemektedirler. Doğal olarak, sistem, isteklinin beklentisine göre farklı düzeylerde bilgi talep etmektedir. Bu düzeyler ikili bir tasnif ile temsil edilmektedir. Bunlar, temel ve kapsamlı olarak adlandırılırlar. Temel düzeydeki raporlamada, kesinlikle beklenen bildirimler gerçekleştirilir. Kapsamlı raporlama ise temel raporlamaya eklenen vizyon, yönetim, etik değerler ve dürüstlük ile ilgili bildirimleri kapsar (Önder,2019:259; Özgür Göde ve Ekergil,2017:862).

GRI Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi 7 ana bölümden oluşmaktadır. Rehberdeki bu bölümler sırasıyla; (i) **Rehberlerin Amacı**, (ii) **Rehberlerin Kullanımları** için adım adım açıklama, (iii) Raporlamadaki **Kriterler**, bu noktada istekliye *Temel* ve *Kapsamlı* şeklinde iki seçenek sunulması, (iv) Raporun içeriğini ve niteliğini belirleyen **İlkeler**, (v) *Genel* ve *Özel Standartları* içeren **Standartlar**, (vi) Raporun **Diğer Önemli Sürdürülebilirlik Faaliyetlerini** gerçekleştiren kurum ve kuruluşlar ile ilişkisi ve (vii) **Anahtar Terim Tanımları** şeklindedir. G4 kılavuzunda **Standartlar** bölümünde iki ana eksene bağlı olarak raporlama yapan kar amacı güden veya gütmeyen yapılar, *Genel Standartlar* ve *Özel Standartlar* kapsamında talep edilen bilgileri sağlamak ile mükelleftirler. Sürdürülebilir raporlamada *Genel Standartlar* kapsamında (i) *Strateji ve Analiz*, (ii) *Kurumsal Profil*, (iii) *Tanımlanan Öncelikli Unsurlar ve Çerçeveler*, (iv) *Paydaş Katılımı*, (v) *Rapor Profili*, (vi) *Yönetişim* ve (vii) *Etik ve Dürüstlük* bildirimlerinin yapılması beklenmektedir (Önder,2019:260). *Özel Standartlar* ise *Tablo 1-B*'den görülebilmektedir.

6. Karbon Açıklama Projesi (CDP) – (Carbon Disclosure Project)

Karbon Açıklama Projesi (Carbon Disclosure Project – CDP), 2000 yılında, şirketlerin neden olduğu (doğrudan ve dolaylı) iklim etkilerinin açıklanması amacıyla kurulmuştur. CDP raporlama standardı sayesinde çevresel etkilerin ölçülmesinde tüm ilgili taraflara yardımcı olan veriler elde edilmektedir. Kuruluş tarihinden sonraki süreçte ormansızlaşma ve su güvenliğini kapsayacak şekilde çevre ile ilgili raporlamanın kapsamı genişletilmiştir. 2021 yılı itibariyle de biyolojik çeşitlilik, plastik ve okyanuslar vb. gibi alanlarda raporlama standartlarının genişletilmeye çalışıldığı görülmektedir. **CDP**, **Küresel CDP** [*CDP Global*], **Küresel CDP** [*CDP Worldwide*], **CDP Kuzey Amerika** [*CDP North America Inc.*] ve **CDP Avrupa** [*CDP*

Europe AISBL] birleşiminden oluşmaktadır. Bir mütevelli heyeti ve yönetim kurulu tarafından idare edilmektedir. CDP, kar amacı gütmeyen bir kuruluştur. Uluslararası bir kuruluş olması nedeniyle de çeşitli kaynaklardan, hibe desteği biçiminde, fon desteği almaktadır (<https://www.cdp.net/en/info/about-us>).

Tablo 1-B: G4 Standardının Boyutları ve Alt Başlıkları – Sosyal Boyut

İşgücü Uygulamaları ve İnsana Yarasız İş	İnsan Hakları	Toplum	Ürün Sorumluluğu
İstihdam	Yatırım ^(b)	İnsan Hakları Değerlendirmesi ^(a)	Müşteri Sağlığı ve Güvenliği
İş Dünyası / Yönetim İlişkileri ¹	Ayrımcılığa Uğramama ^{(a), (b), 2}	Yerel Topluluklar ³	Ürün ve Hizmet Etiketlemesi ^(b)
İş Sağlığı ve Güvenliği	Dernekler ^(a)	Kamu Politikası	Pazarlama ^{(a), (b), 4}
Eğitim ve Öğretim	Örgütlenme ve Toplu Sözleşme Hakkı ^(b)	Rekabete Aykırı Davranış ^(b)	Müşteri Gizliliği
Fırsat Eşitliği ⁵	Çocuk İşçiliği	Uyum ^(b)	Uyum ^(b)
Kadın ve Erkekler İçin Eşit Ücret ^(b)	Zorla ve Zorunlu Çalışma ^{(a), (b), 6}	Tedarikçi Sosyal Değerlendirmesi ^{(a), (b), 7}	
Tedarikçinin İşgücü Uygulamaları Bakımından Değerlendirilmesi ^(b)	Güvenlik Uygulamaları ^(b)	Toplum Üzerindeki Etkilere İlişkin Şikâyet Mekanizmaları ^(b)	
İşgücü Uygulamaları Şikâyet Mekanizmaları ^(b)	Yerli Halkların Hakları Değerlendirme ^(b)		
	Tedarikçilerin İnsan Hakları Bakımından Değerlendirilmesi ^(b)		
	İnsan Hakları Şikâyet Mekanizmaları ^(b)		

Yine, tablonun A kısmında olduğu gibi, ⁽¹⁾ *İşgücü ve Yönetim İlişkileri*, ⁽²⁾ *Ayrımcılığın Önlenmesi*, ⁽³⁾ *Yerel Topluluklar*, ⁽⁴⁾ *Pazarlama İletişimi*, ⁽⁵⁾ *Çeşitlilik ve Fırsat Eşitliği*, ⁽⁶⁾ *Zorla veya Cebren Çalıştırma*, ⁽⁷⁾ *Tedarikçinin Toplum Üzerindeki Etkiler Bakımından Değerlendirilmesi* biçimindedir.

CDP'nin kurumsal raporlamadaki temel faydası, optimal karar alma mekanizmalarına yaptığı katkılar biçiminde ifade edilebilir. Günümüzde iktisadi kararlar genel itibariyle küresel bir piyasa değerlendirme çatısı altında alınmaktadır. Bu açıdan entegre bir yapı sunan dünya iktisadi ve doğal olarak ticari sistemi, kendi içerisinde tutarlı davranma eğilimine de koşut olarak, entegrasyonunun önemli bir evresini tamamlayarak, çevre ile ilgili hususlarda temel sorumluluk alanını ilgili taraflara yüklemekle kalmamakta, ilişkiselliğe bağlı olarak da bir ekleme platformu oluşturmaktadır. CDP'nin de bu koşutluğa uyduğunu, iklim değişikliği ile gerçekleşen değişimlerin hisse değeri ve ticari faaliyetler üzerindeki etkileri, pay sahipleri ve

işletmeler için bir ilişki zemini oluşturarak gerçekleştirmektedir. İklim değişikliğe, su yönetimi, ormansızlaşma, plastik ve tedarik zinciri ile ilgili çeşitli programlar yürüten CDP, her yıl işbirliği yaptığı ülkeler için raporlar hazırlamakta ve yayınlamaktadır.

CDP'nin faaliyetlerinin ulaştığı boyut 2023-24 yılları için incelendiğinde etkileyici boyutlara ulaştığı görülmektedir. Buna göre; varlıkları 142 trilyon \$ üzerinde olan 700'den fazla Sermaya Piyasası İmzalayıcısı şirketlerden iklim değişikliği, ormanlar ve su güvenliği konusunda bildirim yapmalarını talep etmiştir. Bu talepler kapsamında bildirimlerin CDP aracılığıyla gerçekleştirilmesi istenmiştir. Bu açıklamalar kapsamında bildirim yapan 388'den fazla Avrupalı finans kuruluş bulunmaktadır ve bunların toplam varlıkları 65 trilyon \$ üzerindedir. Yine, 6.4 trilyon \$ düzeyinde satın alma gücüne sahip, 340'dan fazla büyük alıcı, tedarikçilerinden CDP aracılığıyla açıklama talep etmiştir. Dünya ölçeğinde 23 binden fazla şirket, iklim değişikliği, ormanlar ve su güvenliği konularında CDP aracılığıyla rapor vermiştir. Yine, dünya ölçeğinde 1.100'den fazla yönetim birimi (şehirler, eyaletler, bölgeler) CDP raporlama sistemini kullanarak raporlar açıklamıştır. Fransa ve Hollanda, CDP Avrupa'nın yönetim ortakları arasındadır (<https://www.cdp.net>⁶).

Tablo 2: Karbon Açıklama Projesi (CDP) Anket Bölümleri

Anket Bölümleri
İklim Değişikliği Açısından Şirket Yönetimi
İklim Değişikliğinin İş Alanına Yönelik Doğurduğu Risk ve Fırsatlar İçin Yönetimin Görüşü
Sera Gazı Emisyonu Muhasebesi

Kaynak: (Sultanoğlu ve Özerhan,2020:179)

CDP raporlamalarında süreç, esas olarak, bir anket üzerinden yürümektedir. Anket kapsamında istekli olan işletmelere; iklim değişikliği, su, orman, tedarik zinciri ve plastik konuları ile ilgili olarak mevcut durum tespitinin yapılması, risklerin giderilmesi için alınan önlemler ve hedeflerin açıklanması ile ilgili sorular yöneltilmektedir. CDP anketlerinde isteklilere yöneltilen soru grupları, *Tablo 2*'de görüldüğü üzere üç ana başlık altında toplanmaktadır. Bunlar; (i) İklim değişikliği açısından şirket yönetimi, (ii) İklim değişikliğinin iş alanına

⁶ <https://www.cdp.net/en/info/about-us/what-we-do>, <https://www.cdp.net/en/companies> biçimindeki sekmelerden bilgiler elde edilmektedir.

yönelik doğurduğu risk ve fırsatlar için yönetimin görüşü ve (iii) Sera gazı emisyonu muhasebesi, şeklindedir.

CDP, her yıl şirketleri anket yanıtlaması için davet etmektedir. CDP raporlamasını talep eden isteklilerin özellikle bu raporu bir değer (*asset*) olarak ele almaları önemlidir. Hali hazırda bir etkileşim mekaniğinin oluşmuş olması, esasen, tüm ilgilileri raporlama sistematiğine sokmaktadır. Böylelikle ankete yanıt veren bir istekli, *Tablo 2* kapsamında bildirim yapmak amacıyla, her üç bölüm için, *Tablo 3*'den görüldüğü üzere; (i) Yönetişim, (ii) Strateji, (iii) Hedefler ve inisiyatifler, (iv) Riskler ve fırsatlar ve (v) Emisyon verileri ile ilgili bilgiler aktarması beklenmektedir.

Tablo 3: Karbon Açıklama Projesi (CDP) Anket Soru Grupları

Anket Soru Grupları
Yönetişim
Strateji
Hedefler ve İnişiyatifler
Riskler ve Fırsatlar
Emisyon Verileri

Kaynak: (Sultanoğlu ve Özerhan, 2020:179)

İstekli, CDP raporlaması süreci sonunda, A-F arasında bir not alır. Alınan not düzeyi, kuruluşun, sera gazı emisyonları, su yönetimi, ormansızlaşma, tedarik zinciri ve plastik ile ilgili alanlardaki efektifitesini kredilendirmektedir. Bu açıdan uluslararası bir karşılaştırma platformu oluşmaktadır. Uluslararası perspektiften bir şirketin değerine, CDP raporlaması kapsamında, sağlanan katkılar; (i) Şirket itibarını koruma ve geliştirme, (ii) Rekabet gücünü artırma, (iii) İlerleme ve gelişmeleri izleme, (iv) Risklerin ve fırsatların tespiti ve (v) Uluslararası regülasyonları takip etme şeklinde ifade edilebilir (<https://www.cdp.net/en/companies>).

Tablo 4: Türkiye İçin Düzenlenen Karbon Açıklama Projesi (CDP) Kapsamındaki Raporlar

Türkiye ile İlgili Raporlar ve Yıllar
Türkiye İklim Değişikliği ve Su Raporları, 2018-2023
Türkiye İklim Değişikliği Raporları, 2012-17
Türkiye Su Raporları, 2016-17
Türkiye'de Enerji Dönüşümü ve Özel Sektörün Rolü, (?)
CDP Su Programı Türkiye Sonuçları, 2015
CDP Türkiye - En İyi Uygulamalar Kitapçığı, 2012
Türkiye'deki Yükek CO ₂ Salınımı Yapan Şirketler için Fırsatlar ve Riskler, 2012
CDP Türkiye 100 Raporu, 2011
CDP Türkiye 50 Raporu, 2010

Kaynak: <https://cdpturkey.sabanciuniv.edu/tr/raporlar/yerel>

Türkiye’deki raporlamalar *Tablo 4*’den görülebilmektedir. Genel itibariyle CDP kapsamındaki konuların ana başlıklarına koşut olarak raporlamalar gerçekleştirilmektedir. 2023 tarihli Türkiye İklim Değişikliği ve Su Raporu’nda, Türkiye’den firmaların kapsam bölümlendirmesine göre aldıkları notlara göre sayıları incelenmesini *Tablo 5*’den görmek mümkündür.

Tablo 5: Türkiye’deki Şirketlerin Aldıkları Notların Kapsama Göre Dağılımı, 2023

Küresel İklim Değişikliği ve Su Güvenliği										
A	Perakende	Hizmetler	İmalat	Altyapı	Enerji	Malzeme	Gıda**	Giyim	Malzeme	Ulaşım
	2	1	1	-	1	-	-	-	-	-
İklim Değişikliği										
A	-	6	2	4	-	-	-	-	1	-
A-	2	4	5	2	1	1	1	1	-	2
Su Güvenliği										
A	1	1	-	1	-	1	1	-	-	-
A-	-	7	5	1	-	-	-	-	-	-
Orman										
A-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Tedarik Zinciri										
A-	1	4	4	1	-	-	-	1	-	-
AT	2 ¹	8	3	5	1	1	1	-	1	-
A-T	4	15	14	4	1	1	1	2	-	2

Kaynak: (CDP,2024:13-15). *: Biyoteknoloji, sağlık hizmetleri ve ilaç , **: Gıda, içecek ve tarım; AT: A Notu Alan Şirket Sayısının Toplamı, A-T: A- Notu Alan Şirket Sayısının Toplamı, (1): Raporlamada çift olarak verilen bir şirket tek not olarak alınmıştır.

Tablo 5’e göre, 2023 yılında toplam 66 şirket, A ve A- notu almıştır. A notu alan şirket sayısı 22 adet iken, A- notu alan şirket sayısı 44 adettir. A notu alan şirketler incelendiğinde 8 farklı sektör temsilcisi oldukları görülürken, A- notu alan şirketlerin 9 farklı sektörü temsil ettikleri görülmektedir. Sektörel olarak, A ve A- notu alan şirketler bir arada değerlendirildiğinde, hizmetler sektörünün 23 şirket ve imalat sektörünün 17 şirket ile temsil edildiği görülmektedir.

7. Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) – (International Integrated Reporting Council)

Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) direktifleri ile hazırlanan bir *entegre rapor*, kurumsal raporlama perspektifinden gelen en geniş kapsamı içermektedir. *Tablo 6* incelendiğinde raporlama süreçlerine 1960’lı yıllarda *Finansal Raporlama* ile başladığı görülmektedir. Daha sonra, 1970’li yıllarda gelişmeye ve farkındalığı artmaya başlayan çevresel endişelerin ve tedbir amaçlarının da etkisiyle 1980’li yıllar itibariyle *Finansal Raporlama*’nın yanısıra *Çevresel Raporlama*’nın kurumsal raporlama gündemine geldiği

görülmektedir. 2000’li yıllarda ise **Sürdürülebilirlik Raporlaması**’nın **Finansal** ve **Çevresel** raporlamalarına eşlik ettiği görülmektedir. Nihayet, 2020’li yıllardan itibaren söz konusu üç raporlamayı da içinde barındıran **Entegre Raporlama** kurumsal raporlama kapsamında gerçekleştirilmeye başlanmıştır.

Tablo 6: Kurumsal Raporlamanın Gelişimi

Entegre Raporlama, 2020
Finansal Raporlama, Çevresel Raporlama, Sürdürülebilirlik Raporlaması, 2000
Finansa Raporlama, Çevresel Raporlama, 1980
Finansal Raporlama, 1960

Kaynak: (Aras ve Sarioğlu, 2015:38; Öztürk, 2019:6)

Dünya’da **entegre raporlama** kavramı, ilk defa, 2009 yılında Güney Afrika’da ifade edilmiştir. Bu ülkeden sonra Brezilya ve Avrupa’nın büyük ekonomilerinde (Almanya, Fransa, İngiltere ve İspanya) düzenlemeler görülmektedir (Dereköy, 2018, s. 592). 2011 yılı **Entegre Raporlama** için bir milat olmuştur. Söz konusu tarihte dünyada ikili bir konsey yapılanması oluşmuştur. İlki, Güney Afrika’da kurulan bir **Entegre Raporlama Konseyi** ve ikincisi ise dünya geneline yaygın olarak da **Uluslararası Raporlama Konseyi** şeklindedir (Abeysekera,2013:229).

Entegre raporun farklı tanımları bulunmaktadır. Bunların dar ve geniş kapsamlı olarak ikiye ayrıldığı görülmektedir. Dar anlamıyla hazırlanan bir çalışma olarak ifade edilebilirken, geniş anlamda tanım ise entegre rapor yapan kuruluşun sahip olduğu finansal ve finansal olmayan bilgilerin aktarılması ve raporlanması şeklinde yapılabilmektedir. Entegre raporun tanımlanmasında zaman içerisinde farklı yaklaşımlar gerçekleştirilmiştir. Bu çabaların bazı ortak yönleri; strateji, kurumsal yönetim, performans, beklentiler, çevre, iklim değişikliği, karbon emisyonu, insan sermayesi, sürdürülebilirlik vb. gibi kavramları içermektedir (Dereköy,2018:590-591; Ercan ve Kestane,2017:75; Kaya,2015:117-118).

Entegre Raporlama, temelde, iki eksen açısından düzenlenen bir rapor olarak ele alınmaktadır. İlki, bir **entegre rapor**, şirketlerin sürdürülebilirlik perspektifinden risk ve fırsat olasılıklarına stratejik bir yaklaşım geliştirilmesine ve sürdürülebilir bir toplumun inşasında ana öge olarak görülmesidir. İkincisi ise bir genel çatı içerisinde düzenlenen bir raporlama sayesinde ilgili tüm paydaşların bilgi ve enformasyona ulaşması ve böylelikle de kamuoyuna bilgi verilip, şeffağın sağlanmasıdır (Dereköy, 2018:591; Kaya,2015:115; Öztürk,2019:10). Söz konusu bu iki ana eksenli nedenselliğın yanı sıra başkaca etkenlerde **entegre rapora** olan ihtiyacı açıklamaktadır. Buna göre bu etkenler;

- (i) Şirketlerin yalnızca finansal ya da toplumsal meseleler ile ilgili tutumlarına dayalı **tek ölçüte** bağlı olarak bir değerlendirmenin **üçüncü taraflarca** istenmemesi,
- (ii) Münferit biçimde hazırlanan raporların birbirleri ile olan bağlarının iyi yapılamamasından ötürü eksikliklerin ve tutarsızlıkların görülmesi ve bu şekilde **üçüncü taraflara** etkin bir bilgi ve enformasyon akışının sağlanamaması,
- (iii) Münferit temelli raporların genellikle geçmiş faaliyetler ile kısıtlı olması ve bunlardan şirketlerin gelecek perspektiflerinin **üçüncü taraflarca** kolaylıkla ve doğru bir biçimde elde edilmesindeki güçlüklerin ve yanlış değerlendirmelerin olması,
- (iv) Sürdürülebilirlik raporlamalarında görülen gelecek projeksiyonlarına yapılan vurgunun yoğunlukta olması ve fakat bunların finansal verileri raporlamalarına dâhil etmemesi,
- (v) Tek bir genel rapor biçiminde takdim edilen, finansal ve finansal olmayan tüm verileri içeriğinde yer veren bir raporun talep edilmesi,
- (vi) Sürdürülebilirlik ve gelecek değer perspektifinden yapılan değerlendirmelerin ve tespitlerin finansal verileri içerecek şekilde yapılması **üçüncü taraflarca** daha kredibilitesi yüksek bir yaklaşım olarak görülüp, güvenilirlik ve anlamlılık perspektiflerinden olumlu olarak değerlendirilmesi, şeklindedir (Kaya,2015:116).

Entegre Raporlama sürecinde uyulması gereken raporlama ilkeleri, IIRC tarafından Aralık 2013 tarihinde ilan edilmiştir. Bir entegre raporda, dış çevresel faktörler olarak ele alınan ve raporlanması beklenen bilgiler; (i) Kullanılan sermaye elemanları ve (ii) Kısa, orta ve uzun vadeli değer yaratılması için dış çevre ve sermaye ile ne şekilde bir etkileşimde bulunduğu, şeklindedir (Kaya,2015:120). Dış çevreyi genel itibariyle aktif ve pasif şekilde şirketin üzerinde doğrudan ve dolaylı etkileri olan faktörler olarak ele almak mümkündür. Yine, IIRC, sermaye tanımlamasında ayrımlara giderek, sermaye faktörünü alt parçalarına alarak tanımlamalar yapmaktadır.

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi kapsamında sermaye unsurları aşağıdaki gibi gerçekleştirilmektedir (Dereköy,2018:595-596; Kaya,2015:120; Öztürk,2019: 10).

- (i) **Finansal Sermaye**: İmalat yapmak veya hizmet sağlamak için kullanılan; öz sermaye, borçlanma ve/veya hibe finansman metotlarıyla bahis konusu faaliyetlerin

gerçekleştirilmesinde kullanılan, faaliyetler ve yatırımlar neticesinde iktisap edilen fon büyüklüğü,

(ii) **Üretilmiş Sermaye**: İnsan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan; binalar, ekipmanlar, altyapı (büyük ve orta ölçekli fiziki yapılar) vb. gibi üretilmiş fiziki varlıklar,

(iii) **Fikri Sermaye**: Üretilen bilgi çerçevesinde elde edilmiş ve kuruluşa ait maddi olmayan varlıklar kapsamındaki kazanımlar (patent, telif hakkı, yazılım, hak ve lisans şeklindeki fikri mülkiyet; örtük bilgi, sistem, prosedür ve protokol gibi),

(iv) **İnsan Sermayesi**: Bireysel kazanım, yetkinlik, deneyim, yenilik güdülenmeleri,

(v) **Sosyal ve İlişkisel Sermaye**: Norm, ortak değer ve davranış, ana paydaşlar ile kurulan temas ve kuruluşça ortaya konulan, dış çevredeki paydaşları kapsayacak şekilde koruma faaliyeti içinde olduğu ve paydaşlar ile mütakabil gerçekleştirilen güven ve etkileşim sağlama arzusu, marka ve saygınlık ile geliştirilen gari maddi varlıklar ile kuruluşn faaliyet gösterme yetkinliği,

(vi) **Doğal Sermaye**: Kuruluşun yaşam süresince sahip olma imkanı bulduğu ve/veya bulacağı hava, su, toprak, madn, orman, bşyolojik çeşitlilik ve ekosistem sağlığı şeklindeki yenilenebilir ve yenilemez kaynak ve süreç, olarak tanımlanmaktadır.

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi, **entegre rapor** hazırlanırken önemsenmesi gereken hususları ise;

(i) **Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelme**: Kuruluşun sahip olduğu strateji, stratejinin kısa, orta ve uzun vadeli değer oluşturma yeteneği ve sermaye araçlarını kullanmada ve etkileşiminde kurduğu ilginin nasıl şekillendiği,

(ii) **Bilgiler Arası Bağlantı**: Zaman zarfında değer yaratma yeteneği üzerinde etkisi olan etkenlerin birleşimi, aralarındaki bağların ve bağımlılıkların tümleşik durumu,

(iii) **Paydaşlarla İlişkiler**: Ana paydaşlar ile kurulan ilişkinin özünü ve niteliğini aktarmalı, paydaşların yasal gereksinimlerini ve isteklerini anlama, hesaplama ve karşılama düzeyini,

(iv) **Önemlilik**: Kısa, orta ve uzun vadeli değer oluşturma yeteneğini önemli düzeyde etkileyen durumlarla ilgili bilgiyi,

(v) **Kısa ve Öz Olma**: Kısa ve öz olmalı,

(vi) **Güvenilirlik ve Eksiksizlik**: Herhangi bir maddi hata yapılmadan, olumlu ve olumsuz hususların hepsinin aktarıldığı dengeli bir bildirim,

(vii) **Tutarlılık ve Karşılaştırılabilirlik**: Bilgilendirmenin zaman açısından değer oluşturma yeteneğini karşılaştırabilir biçimde sunması, sağlanmalıdır (Aras ve Sarıoğlu,2015:50; Dereköy,2018:596-597; Ercan ve Kestane,2017:75; Kaya,2015:120-121; Öztürk,2019:10).

Entegre Rapor, sekiz içerik unsuruna ve bu unsurlarla ilgili soruları yanıtlamalıdır. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesine göre söz konusu sorular aşağıdaki gibidir:

(i) **Kurumsal Genel Görünüm ve Dış Çevre**: Ne iş yapılmaktadır ve hangi şartlarda faaliyet gösterilmektedir?

(ii) **Kurumsal Yönetim**: Kurumsal yönetim yapısı kısa, orta ve uzun vadeli değer oluşturma yeteneklerini ne şekilde desteklemektedir?

(iii) **İş Modeli**: İş modeli nedir?

(iv) **Riskler ve Fırsatlar**: Kısa, orta ve uzun vadeli değer oluşturma yetenekleri üzerinde etkileri olan spesifik riskler ve fırsatlar nelerdir, nasıl ele alınmaktadır?

(v) **Strateji ve Kaynak Tahsisi**: Hedef nedir ve hedefe ulaşmak için neler amaçlanmaktadır?

(vi) **Performans**: Dönem için tespit edilen stratejik hedeflere ne miktarda ulaşılmaktadır ve sonuçlar sermaye unsurlarını nasıl etkilemektedir?

(vii) **Genel Görünüm**: Strateji tatbik edilirken olası güçlükler ve belirsizlikler ile yüz yüze gelme ve bunlardan kaynaklı olarak iş modeli ile gelecek performansları perspektifinden potansiyel etkiler nelerdir?

(viii) **Sunumun Özü**: Entegre rapora eklenecek hususlar ne şekilde belirlenmektedir ve bu hususlar nasıl sayılaşdırılmaktadır veya değerlendirilmektedir? (Aras ve Sarıoğlu,2015:50; Dereköy,2018:597-598; Ercan ve Kestane,2017:75; Kaya,2015:121; Öztürk,2019:10).

Entegre Raporunu hazırlayan bir kuruluş, Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesine göre gerçekleştirdiği raporlama sonucunda bazı faydaları sağlamaktadır. Bu faydalar, genellikle olarak kuruluşun kendisine ve rapordaki bilgileri kullanan isteklilere şeklinde ikili bir tasnif ile yapılabilmektedir. Bunları aşağıdaki *Tablo 7*'den görmek mümkündür.

Tablo 7: Entegre Raporun İç ve Dış Faydaları

İçsel Faydalar
(i) Tek bir raporda birleşme – Maliyet düşüklüğü: <i>Farklı raporlar entegre raporda birleştirilebilmekte ve maliyet avantajı sağlanmaktadır.</i>
(ii) İç süreçleri kuvvetlenmekte ve bilgi talep edenler ile iletişim gelişmektedir.
(iii) İtibar riskini azaltma: <i>Stratejiler efektif iç ve dış iletişim ortamı sayesinde toplumsal ihtiyaçlara koşut gerçekleştirilmektedir.</i>
(iv) Efektif ve verimli kullanım: <i>Sermaye ve diğer kaynaklar doğru kararların alınması sayesinde efektif ve verimli kullanılmaktadır.</i>
(v) İlişkisel durumunun belirlenimi: <i>Finansal olan ve olmayan performansların daha iyi anlaşılmasına katkı sağlamaktadır.</i>
(vi) Sermaye maliyetini azaltma
(vii) Risklerin tespiti ve yönetim yeteneğini iyileştirme/geliştirme
(viii) Çalışan bağlılığının artırılması
(ix) Yönetimin risk ve fırsatları daha iyi anlamalarına ve karar vermede yardımcı olma
(x) İç kontrol sistemlerinin iyileştirilmesi/geliştirilmesi: <i>Finansal olmaayn bilgilerin zamanında ve güvenilir şekilde üretilmesini sağlamaktadır.</i>
(xi) İstikrar sağlamaya katkı sağlama: <i>Finansal hususlar haricinde çevresel ve toplumsal hususları da dâhil etmektedir.</i>
(xii) Finansman kolaylıkları
(xiii) Marka değerini artırma
(xiv) İçsel işbirliğini ve şeffaflığı artırma
(xv) Tutarlılık: <i>İç ve dış raporlar arasında senkronizasyon sağlama</i>
Dışsal Faydalar
Ortak dil geliştirme
Kalite Artışı: <i>Kurumsal raporlamada ortak dil kullanımı</i>
Çok boyutlu bir finansman piyasasının kurulması: <i>Finansal rislerin yanısıra çevresel ve toplumsal riskler de değerlendirilmektedir.</i>
İletişim ve güven ortamını oluşturma: <i>Kuruluş ve hissedarlar arasında iletişim artmakta ve yüksek düzeyde güven oluşmaktadır.</i>
Daha geniş değerlendirme fırsatları ve daha doğru kararlar alma: <i>Bilgileri elde edenler daha efektif bir değerlendirme ortamına sahip olmaktadır.</i>
Daha az bilgi kirliliği ve zaman kazanımı sağlama

Kaynak: (Kaya,2015:123-124).

Tablo 7’den anlaşılacağı üzere bir *entegre rapor*, kuruluşa birçok perspektiften pozitif katkılar sağlamaktadır. Bu katkılardan bazıları, süreçlerin daha da iyileştirilmesi açısından değerlendirmek yerindedir. Fakat özellikle genel bir çerçeve sunması açısından içsel değerlendirmelerin ulaştığı sonuçları topluca göstermesi önemli bir kazanım olarak değerlendirilmelidir. Kuruluşlarda genel itibariyle departmanlarda ilgili çalışanların değerlendirmelerine dönük olan raporlamalar, *entegre rapor*, çerçevesinde yapılan bir raporlama ile ortadan kalmaktadır ve böylelikle kuruluş içerisindeki tüm çalışanların anlayabileceği ve gözlemleyebileceği bir ortam sağlanmaktadır. Dışsal açıdan bakıldığında ise esasen, içsel perspektiflerden kuruluşun kendisini nasıl gördüğünü dış paydaşlara rahatlıkla

aktarılması fırsatının oluştuğu görülmektedir. Böylelikle de özellikle fon sağlayıcıları açısından daha efektif değerlendirme ve dışsal yönlendirme olanakları oluşmaktadır.

8. İklimle İlgili Finansal Açıklamalar Görev Gücü (TCFD) – (Task Force on Climate-Related Financial Disclosures)

Küresel ısınmanın doğrudan ve dolaylı olumsuz etkilerinin görülmesi ve iklim değişikliği nedeniyle dünyanın genel çevrimindeki potansiyel olumsuzlukların artmaya başlaması ve bazılarının aktüel hale gelmesi, neticede, birçok iktisadi sektörün ilgili kapsamlar altında faaliyete zorlanmaktadır. Bunlardan bir tanesi de finans sektörüdür. Bu kapsamda 2015 yılında G20 Maliye Bakanları ve Merkez Bankası Başkanları, kamu ve özel sektör katılımcılarını bir araya getirmiştir. Söz konusu toplantıda temel amaç, finans sektörünün iklim değişikliği konusundaki problemlerinin çözümünde neler yapılabileceğidir. Böylelikle hedeflenen amaç; *fiziki riskler*, hava ve iklimde değişimler, *geçiş riskleri*, düşük karbonlu ve iklime dayanıklı ekonomide değişen piyasa ve *sorumluluk riskleri*, hatalı bildirim, ihmal veya düzenleyici uyumluluk şeklinde ifade edilen faktörleri azaltmak, mümkünse ortadan kaldırmaktır. Bu genel amaca koşut olarak, Finansal İstikrar Kurulu'na (FSB) bir talepte bulunulmuştur. Yapılan değerlendirmede; bilgiye dayalı yatırımı desteklemek için daha iyi enformasyona olan ihtiyaç, kredi ve sigorta taahhüt kararları ve iklimle ilgili risklerin daha iyi anlaşılması olarak belirlenen alanları belirlemiştir. Bu tespitlerin sonucunda iklimden kaynaklı risklerin ve fırsatların finansal büyüklüklerinin tespiti için finans sektörünün liderliğinde bu organizyon kurmaya karar vermiştir (Siew,2020:1-2). Söz konusu çalışmalar sonucunda İklimle İlgili Finansal Açıklamalar Görev Gücü (TCFD) kurulmuştur. TCFD, 2016 yılında G20 Finansal İstikrar Kurulu [(FSB)=Financial Stability Board] tarafından kurulan uluslararası bir kuruluştur. TCFD, kuruluşunu takiben, 27 Haziran 2017 tarihinde, öneriler, uygulama ve senaryo analizi (teknik ek) olmak üzere üç temel belge yayınlamıştır (Bairagi ve Ghosh,2022:2-3).

TCFD, ilgilinin odağına alması gereken öğeleri, dört alan çerçevesinde ele almıştır. Bunlar, (i) *Yönetişim*; bir organizasyonun yönetişimi ve iklimle ilgili riskleri ve fırsatları, (ii) *Strateji*; iklim risklerinin ve fırsatlarının örgütün işi, stratejisi ve finansman planları açısından gerçek ve potansiyel etkileri, (iii) *Risk Yönetimi*; örgütün iklim risklerini belirlemesi, değerlendirmesi ve yönetmesi süreci ve (iv) *Ölçümler ve hedefler*; iklim risklerini ve fırsatlarını değerlendirme ve yönetmede kullandığı ölçüm ve hedefler, şeklindedir (Bairagi ve Ghosh,2022:4; Eccles ve

Krzsus,2019:288-289). Söz konusu dört alan, birbiriyle ilişkilidir ve çerçeveyi oluşturan 11 önerilen açıklama tarafından desteklenmektedir. Önerilerin ilan edilmesinden sonra FSB, TCFD'nin çerçevenin benimsenmesi konusunda teşvik, daha çok yönlendirici fonksiyon üstlenme, eğitimin destekleme, iklimi ilgilendiren finansal açıklama uygulamalarının uyumluluk bakımından tetkik etme ve nihayetinde 2023 yılında bir rapor hazırlanmasını talep etmiştir. TCFD, 2023 Durum Raporunu teslim ettikten sonra FSB'nin talebi üzerine lağvedilmiştir (<https://www.fsb-tcfd.org/about/>).

9. Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (SASB) – (Sustainability Accounting Standards Board)

Sürdürülebilir Muhasebesi Standartları Kurulu (SASB), Harvard Üniversitesi'nde *Sorumlu Yatırım Girişimi*, finans dışındaki bilgi önemine atfen geliştirdikleri yöntemi altı sektörde uygulamıştır. 2010 yılında sonuçların ilan edilmesi ve olumlu değerlendirilmesi neticesinde, sürecin daha da ileriye götürülüp, geniş ölçekli bir sektörel standartların belirlenmesi ve uygulanması amacıyla kar amacı gütmeyen bir yapı olarak 2011 yılında kurulmuştur (Akarçay,2014:4). SASB temel fonksiyon olarak standart oluşturmayı ve yaygınlaştırmayı belirlerken, bu işlevi sürdürülebilirliğe olan katkıları açısından ele almaktadır. SASB standartları sektörel yaklaşım perspektifinden hazırlanmaktadır ve böylelikle istekli yapıların üçüncü taraflara dönük olarak finansal ve karar verme açılarından önemli görülen bilgilerin aktarmasına olanak sağlamaktadır (Öktem,2023:272). 2017 yılında SASB'ın idari yapısında değişiklik yapılmıştır. İkili bir yapıya ulaşan SASB idari yapısında *SASB Vakfı Kurulu*, *Yönetim Kurulu* görevi icra etmeye başlarken, *SASB Standartlar Kurulu* ise *Standart Belirleme Kurulu* görevini yerine getirmektedir. *Standartlar Kurulu*, yeni standart geliştirme ve yayınlama işlevlerini yerine getirmektedir. *Vakıf Kurulu* ise strateji, finansman ve operasyonlar üzerinde denetleme işlevi yanı sıra *Standartlar Kurulu* üyelerini atamaktadır. *SASB Vakfı Kurulu*, standart belirleme süreçlerini dâhil olmazken, *Standart Kurulu*'nun usul açısından denetlemektedir. Süreç içerisinde 2021 yılında bir değişiklik daha olmuştur. SASB bu tarihte, *Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC)* ile birleşmiştir. Bu birleşme sonucunda Değer Raporlama Vakfı [VRF (=Value Reporting Foundation)] kurulmuştur. *SASB Vakfı Yönetim Kurulu* ile *Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) Yönetim Kurulu* birleşerek *Değer Raporlama Vakfı (VRF) Yönetim Kurulu*'nu oluşturmuştur. *VRF Kurulu*, *Yönetim Kurulu* olarak

işlev görmektedir ve görevleri arasında strateji, finansman ve operasyonlar denetimi ile *SASB Standartlar Kurulu*'nun üyelerini atamak bulunmaktadır (Ali ve Diğ., 2023:777; <https://sasb.ifrs.org/about/governance-archive/>).

SASB, sürdürülebilirliğe beş açıdan yaklaşmaktadır. Bu yaklaşımda geniş bir perspektif yansıtılmaktadır (Hales,2021:39). Bunlar;

(i) **Çevre** ile ilgili değerlendirmelerde yenilenemeyen doğal kaynakların yoğunluklu üretim faktörü olarak ele alınmasına bir ağırlık verilmektedir. Doğal kaynaklara verilen önem ve üretim kullanılması, çevrenin ağırlıklı kirleticileri olarak ele alınmaktadır. Bu ele alınış, doğrudan ve dolaylı negatif çevresel etkilerin oluştuğu kapsamlı bir problem ağı oluşturmaktadır.

(ii) **Sosyal Sermaye**, temel biçimiyle, kuruluşun etkileşimde olduğu dış çevre ve paydaşları ile kurduğu ilişkinin yönetilmesi perspektifini yansıtmaktadır. Dış çevre ve paydaşlar kümesine, kâr amacı güden ve gütmeyen gruplar biçiminde ele alındığında, buna müşteri, yerel aktörler, vatandaş ve kamu vb. gibi geniş ölçekli taraflar girmektedir. Bu yaklaşım, aslında, doğrudan ve dolaylı biçimlerde, insan hakları, dezavantajlı grupların öncelenmesi, bölgesel iktisadi kalkınma, ürünlerin ve hizmetleri kaliteli üretilmesi/sunulması ve bunlara erişimde kolaylığın olması, fiyatlandırmanın makul düzeylerde olması, satış açısından etik düzeyi ve sorumluluğu yüksek pratiklerin gerçekleştirilmesi ve nihayet müşteri mahremiyeti şeklindeki hususları ihtiva etmektedir.

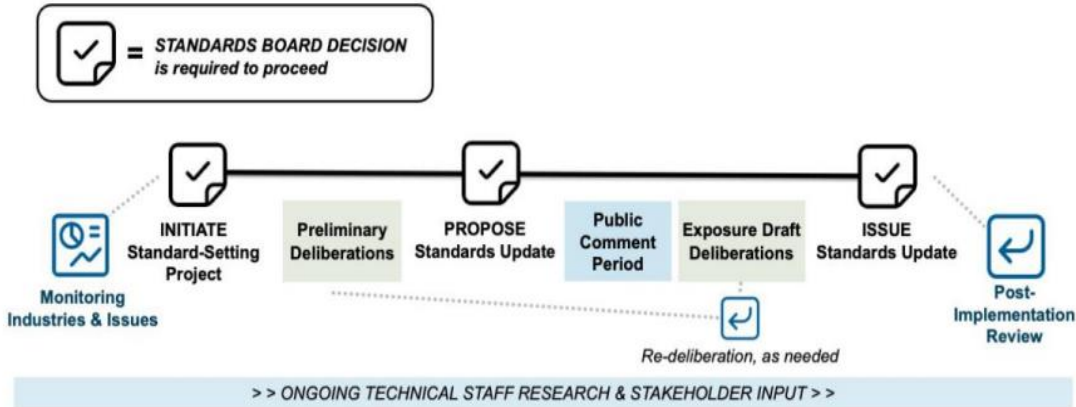
(iii) **Beşeri Sermaye**, iç paydaş olarak insan kaynağı politikasının genel şeklini, insan kaynakları yönetimini, çalışanları ve bireysel yüklenicileri, ana faktör olarak değerlendirmekte ve bunları uzun vadeli değer oluşturmada stratejik olarak ele almaktadır. Çalışanları bir bütün olarak ele almaktadır ve onların, sağlık, güvenlik ve üretkenlik durumlarını önemsemektedir.

(iv) **İş Modeli ve İnovasyon**, kuruluşun ESG kapsamında faaliyetlerini değerlendirmektedir. Bunu gerçekleştirirken; ürünlerle ilgili inovatif süreçler, faaliyetlerin verimliliği, atık ürünleri yanı sıra tedarik zinciri yönetimi ve malzeme çözümlemesi gibi konuları içeren bir yaklaşım sergilemektedir.

(v) **Liderlik ve Yönetişim**, içsel ve dışsal paydaşların aktif ve pasif olarak etkilendiği, çıkar çatışmalarının yönetilmesi ve iş modelinin bu hususlardaki yaklaşımını yansıtmaktadır. Bunların düzenleyicilik, uyumluluk, risk, güvenlik vb. gibi faktörleri bulunmaktadır.

SASB Standartları incelendiğinde belirgin özellikler gösterdiği görülmektedir. Bunlar; (i) *Genele uygulanabilirlik*, (ii) *Sektörü genelini kapsayan uygunluk ve ilgililik*, (iii) *Odak noktası olarak değer yaratma alan yaklaşım*, (iv) *Beklenen / tahmin edilen maliyetin üstünde fayda oluşturması beklentisi*, (v) *Doğrulanabilirlik açısından kolaylık gösteren bir yapı olması*, (vi) *Tarafsızlık ve karar süreçlerini pozitif katkı sunması*, (vii) *Kalite oluşturma maksimum çaba*, (viii) *Paydaş kapsamının yüksek olduğu bir görüş ortamı*, (ix) *Entegre raporlamaya dönük kararlılık*, (x) *Uluslararası muhasebe standartlarını destekleyici yaklaşım* şeklinde ifade edilebilir. Yine, kuruluş yönetimi ve paydaşlara bilgi vermek amacıyla oluşturduğu standartların kalite düzeyi yüksekliği ve karar verme süreçlerini destekleyici işlev görmektedir. Söz konusu işlevlerin genel özellikleri; *ilgililik, faydalılık, uygulanabilirlik, maliyet etkinlik, karşılaştırılabilirlik, eksiksizlik, yönsüzlük, denetlenebilirlik, tarafsızlık* şeklinde ifade edilebilmektedir (Akarçay,2014:4-5).

Grafik 2: SASB Standart Geliştirme Süreci



Kaynak: <https://sasb.ifrs.org/standards/process/>, https://sasb.ifrs.org/wp-content/uploads/2021/07/PCP-package_vF.pdf, (Akarçay,2014:6)

SASB Standartları, altı yıllık bir araştırma ve geniş bir piyasa girdisi neticesinde 2018 yılında kamuoyu ile paylaşılmıştır. Standartlar ile ilgili sürecin yönetiminde teknik bir hazırlık süreci bulunmaktadır. Bu aşamada teknik çalışanların gerçekleştirdiği araştırmalar görülmektedir. Teknik çalışanlar, bu süreçte, kurumsal profesyoneller, yatırımcılar ve konu uzmanlarıyla etkileşimli bir biçimde çalışarak, sürdürülebilirlik sorunlarını tarihsel bir perspektiften geçmiş ve gelecek biçiminde değerlendirmektedir. Bu süreç birçok yasal prosedürün koşutluğunda gerçekleşmektedir. *SASB Standartlar Danışma Grubu*, bu sürecin sağlıklı sürdürülebilmesi için

standartların uygulanması ve sürdürülebilirlik problemleri ile ilgili geri bildirim sağlayan, konusunda uzman kişilerden oluşan ve gönüllülük esasına göre çalışan bir komite olarak görev yapmaktadır. 2018 yılında gerçekleştirilen standartlarının ilan edilmesi sürecinden sonra, proje ölçekli model kurulumu sağlanmıştır. Bu model sayesinde standartların geliştirilmesi perspektifinden sürecin işletilmesi sağlanmaktadır. Sonuçta söz konusu bu süreç; (i) *Standart belirleme projesini aktif hale getirme*, (ii) *Standart güncelleme önerisi* ve (iii) *Standart güncellemesinin yayınlanması* şekli ile özetlenebilir. Bu süreçler, *Grafik 2*'den izlenebilir.

Tablo 8: SASB Standartları

Tüketim Malları	Alkolsüz İçecek	Konteynerler ve Ambalajlar
Giyim, Aksesuarları ve	İşlenmiş Gıdalar	Elektrik ve Elektronik
Ev Aletleri Üretimi	Restoranlar	Endüstriyel Makine ve Mallar
Yapı Ürünleri ve Mobilyalar	Tütün	Hizmetler
E-Ticaret	Sağlık Hizmeti	Reklam ve Pazarlama
Ev ve Kişisel Ürünler	Biyoteknoloji ve Eczacılık	Kumarhaneler ve Oyun
Çok Hatlı ve Özel Pera. ve Dist.	İlaç Perakendecileri	Eğitim
Oyuncaklar ve Spor	Sağlık Hizmetleri	Oteller ve Konaklama
Çıkarma ve Mineral İşleme	Sağlık dağıtımçıları	Eğlence Tesisleri
Kömür İşlemleri	Yönlendirilmiş Sağlık Hizmeti	Medya ve Eğlence
İnşaat Malzemeleri	Tıbbi Ekipman ve Malzemeler	Profesyonel ve Ticari
Demir ve Çelik Üreticileri	Altyapı	Teknoloji ve İletişim
Metaller ve Madencilik	Elekt. Tesisleri ve Güç Jeneratörleri	Elektr. Ürt.Hizm. ve Orj. Tas.
Petrol ve Gaz - Keşif ve Üretim	Mühendislik ve İnşaat Hizmetleri	Donanım
Petrol ve Gaz - Orta Akım	Gaz Tesisleri ve Dağıtıcıları	İnternet Medya ve Hizmetleri
Petrol ve Gaz - Rafineri ve Paz.	Ev İnşaatçıları	Yarı İletkenler
Petrol ve Gaz – Hizmetler	Gayrimenkul	Yazılı ve BT Hizmetleri
Finansallar	Emlak Hizmetleri	Telekomünikasyon Hizmetleri
Varlık Yönetimi ve Saklama	Atık Yönetimi	Ulaşım
Ticari Bankalar	Su Tesisleri ve Hizmetleri	Hava Taşımacılığı ve Lojistik
Tüketici Finansmanı	Yenilenebilir Kaynaklar / Alternatif	Havayolları
Sigortacılık	Biyovakıtlar	Otomobil Parçaları
Yatırım Bankacılığı ve Aracılık	Ormancılık Yönetimi	Otomobiller
Mortgage Finans	Yakıt Hücreleri ve Endüstriyel Piller	Araç Kiralama ve Leasing
Güvenlik ve Emtia Borsaları	Kâğıt Hamuru ve Kâğıt Ürünleri	Gemi Hatları
Yiyecek ve İçecek	Güneş Ener. Tekno. ve Proje	Deniz Taşımacılığı
Tarım Ürünleri	Rüzgâr Teknolojisi ve Proje	Demiryolu Taşımacılığı
Alkollü İçecekler	Kaynak Dönüşümü	Karayolu Taşımacılığı
Gıda Perakendecileri /	Havacılık ve savunma	
Et, Kümes Hayv. ve Süt	Kimyasallar	

<https://sasb.ifrs.org/standards/download/>, (Akarçay,2014:6; Öktem,2023:272; Öktem ve Karabınar,2022:830)

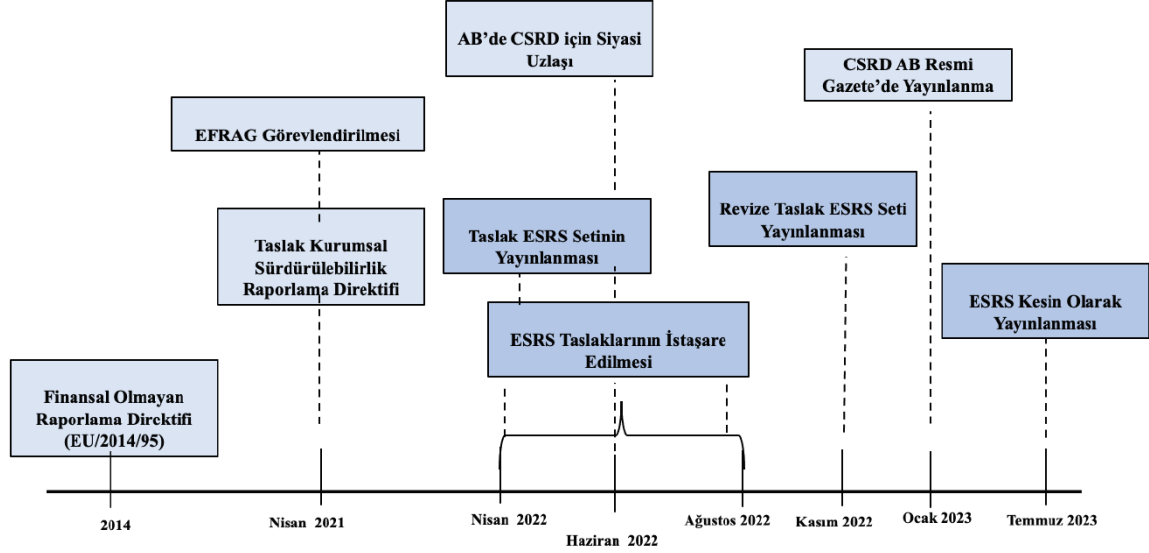
SASB Standartları, *Sürdürülebilir Endüstriyel Sınıflandırma Sistemi [SICS]* (=Sustainable Industry Classification System) ile belirlenmektedir. *Tablo 8*'den görüldüğü üzere, 11 adet SASB Sektör standardı vardır. 11 adet endüstriyel standardın alt bileşeni olarak 77 alt endüstri sürdürülebilirlik standardı bulunmaktadır (Öktem ve Karabınar,2022:830).

10. Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (ESRS) – (The European Sustainability Reporting Standards)

Avrupa Sürdürülebilirlik Standartları'nın (ESRS) oluşturulmasının kökenleri 2003 yılında Avrupa Parlamentosu (AP)'nce yürürlüğe konulan AB Modernizasyon Direktifi'ne kadar gitmektedir. Yürürlüğe girmesiyle birlikte 2004 yılı itibariyle AB'de yerleşik şirketler *finansal olmayan göstergeleri* raporlarında bildirmeye başlamıştır. Bu süreç sonuçta, **Finansal Olmayan Raporlama Direktifi** (NFD=Non Financial Reporting Directive)'nin kurulmasına kadar gelmiştir. NFD, 2014 yılında Avrupa Komisyonu tarafından ilan edilmiştir. NFD'nin kurulmasıyla birlikte 2014 tarihine kadar bildirim yapan büyük şirketlerde gelişmeler, performanslar ve faaliyetler üstünde etkisi olan finansal olmayan bilgilerin raporlanması zorunluluğuna tabi tutulmuştur. Süreç içinde AB yerleşik şirketleri, 2017 mali yılını kapsayan bir zorunluluk ile 2018 yılından itibaren finansal olmayan bilgileri yayınlamaya başlamıştır. Fakat istenen raporlama biçimi yeni bir raporlama sistemi içinde değil, finansal raporlamalara ek olarak yapılan ESG ve diğer bilgiler şeklinde gerçekleşmiştir (Aksoy Hazır,2024:89).

AB'nin Yeşil Mutabakatı (The Green Agreement) kabul edip, yürürlüğe koyması, sonuçta politika uygulamalarının genel biçimini değiştiren uygulamalara yol açmaktadır. Bunlardan biri de Avrupa Komisyonu'nun *Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi* (CSRD=The Corporate Sustainability Reporting Directive)'nin 2021 yılında tesis edilmesidir. CSRD'nin tesis edilmesinden sonraki adım ise aynı yıl içinde EFRAG'ın ESRS süreçlerini geliştirmek ve AP'ye teknik danışmanlık olarak atanmasıdır. EFRAG, hazırlıklarını 2021/6 ve 2022/4 dönemin içinde tamamlamıştır. EFRAG'ın gerçekleştirdiği taslak ESRS seti yine 2022/4 tarihinde kamuoyuna ilan edilmiştir. Kamuoyuna ilan edilmesinden iki ay sonra, 2022/6 tarihinde, CSRD'yi onaylamıştır. ESRS'de 12 standart bulunmaktadır. Başlangıçta 13 adet olan standart sayısını 12 adede düşüren taslak 2022/11 tarihinde yayınlanmıştır. Yayınlanan taslak, AB üye ülkelerinden gelen onay ile CSRD'nin nihai biçimi 2022/12 tarihinde AB resmi gazetesinde yayınlandıktan sonra bağlayıcı hale gelmiştir. 2023/7 tarihinde ise Avrupa Komisyonu ilk ESRS setini ilan etmiştir.

Grafik 3: ESRS Sisteminin Tasarınlanma Aşamaları



Kaynak:(Aksoy Hazır,2024:90)

ESRS'nin resmi olarak faal olması, sonuç itibariyle yaklaşık beş yıllık bir planlama dahilinde raporlama yapacak şirketlerin hangi kriterlere göre hareket edeceklerini de belirlemektedir. *Tablo 9*'dan bu süreçler ve kapsamlar izlenebilmektedir. *Tablo 9*'a göre beş yılın sonunda sorumlu yapıların tabanı artırılacak ve ESRS kapsamında raporlama yapmaları sağlanacaktır.

Tablo 9: ESRS'nin Kapsama Aldığı Şirket ve Kuruluşlar ile Dönemleri

Uygulama Dönemi	Kriterler
2024 mali yılı sonuçları için 2025 yılında	NFRD'ye tabi şirketler. Kamu yararı güden ve kriterlerden ikisini karşılayan kuruluş: >40 milyon avro ciro; >20 milyon avro varlık; >500 çalışan 750'den az çalışanı olan şirketler için faz-ıçt şart: *1. yılda atlanabilir: Kapsam 3 GHG ve işgücü açıklamaları *1. ve 2. yıllarda atlanabilir: Biyolojik çeşitlilik, değer zinciri çalışanları, etkilenen topluluklar ve tüketiciler ve son kullanıcılarla ilgili açıklamalar
2025 mali yılı sonuçları için 2026 yılında	NFRD'ye tabi olmayan büyük şirketler. Aşağıdaki kriterlerden ikisini karşılamalıdır: >40 milyon avro ciro; >20 milyon avro varlık; >250'den fazla çalışan
2026 mali yılı sonuçları için 2027 yılında (opt out 2028 kadar)	Listelenen KOBİ'ler. Aşağıdaki kriterlerden ikisini karşılamalıdır: >8 milyon avro ciro; >4 milyon varlık; >50 çalışan
2028 mali yılı sonuçları için 2028 yılında	AB merkezli iştirakler (büyük şirketler veya AB'de listelenen menkul kıymetlere sahip KOBİ'ler) / AB'de 150 milyon avrodan fazla ciroya sahip AB dışı şirketlerin şubeleri (>40 milyon avro ciro) için ana şirket düzeyinde bilgiler

<https://www.iss-corporate.com/library/esrs-a-new-chapter-in-sustainability-reporting/> [09.01.2025],
<https://www.sustainova.com/blog/navigating-esg-compliance-in-europe-a-2023-guide-for-large-vs-smes> [Erişim Tarihi:09.01.2025], (Aksoy Hazır,2024:90)

ESRS, 12 standarttan oluşmaktadır. *ESRS 1 – Genel Gereksinimler* ve *ESRS 2 – Genel Açıklamalar*, bu iki standart haricinde kalan diğer 10 standardın uygulama prensiplerinden hareketle raporlama çerçevesini ortaya koymaktadır. *ESRS 1* standardı, sürdürülebilirlik bildirimlerinde uyulacak mecburi kavram ve ilkeleri kapsarken, işletmelerin etki, risk ve fırsat açısından önemli enformasyonu eklemesi yükümlülüğünü getirmektedir. *ESRS 2*, bildirim yapan şirketin yönetim, strateji, etki, risk ve fırsat yönetiminin yanısıra iklim değişikliği kapsamındaki ölçüm ve hedefleri de içeren, paydaşlar perspektifinden önemli enformasyonu açıklamak zorundadır. Söz konusu iki standart, ESG kapsamındaki standartlar takip etmektedir. *ESRS E* biçiminde ifade edilen *Çevresel Standartlar*; (*E1*) - İklim Değişikliği, (*E2*) - Kirlilik, (*E3*) - Su ve Deniz Kaynakları, (*E4*) - Biyoçeşitlilik ve (*E5*) - Ekosistem ile Kaynak Kullanımı Döngüsel Ekonomi alt başlıklarını içeren beş standardı kapsamaktadır. *ESRS S* şeklinde ifade edilen *Sosyal Standartlar* ise (*S1*) - İşgücü, (*S2*) - Değer Zincirindeki Çalışanlar, (*S3*) - Etkilenen Gruplar ve (*S4*) - Son Kullanıcı/tüketici şeklinde dört alt başlığa sahip bulunmaktadır. Son olarak, *ESRS G* biçiminde sınıflandırılan *Yönetişim*, sadece (*G1*) - Ticari Ahlak kapsamında raporlama talep etmektedir.

ESRS 1, beş alt başlıkta enformasyon talep etmektedir. Bunlar; (i) Temel raporlama ilkeleri, (ii) Çifte önemlilik, (iii) Durum tespiti ve değer zinciri, (iv) Raporlama dönemi ve sunum ve (v)

Finansal raporlama ile ilişki, şeklindedir. Temel raporlama ilkeleri, ESRS kapsamında gerçekleştirilecek bildirimlerin nasıl yapılması gerektiğini belirtmektedir. Bu kapsamda ESG perspektifinden bildirimlerin gerçekleştirilmesi beklenmektedir. Çifte önemlilik, işletmenin paydaşlarını *etkilenen* ve *kullanan* biçiminde ikiye ayırarak ele almaktadır. *Etkilenen paydaşlar*, işletme faaliyetlerinden kaynaklı etkilere maruz kalan paydaşları ifade ederken, *kullanan paydaşlar* ise üçüncü tarafları ifade etmektedir. Çifte önemlilik, etki önemliliği ve finansal önemlilik şeklinde ikiye ayrılmaktadır ve aralarında ilişkisellik düzeyi yüksektir. Durum tespiti ve değer zinciri, dinamik bir biçimde sürdürülebilirlikle ilgili değerlendirmeler yapılmaktadır. Raporlamanın finansal raporlamada olduğu gibi aynı zaman dilimini kapsamaması gerekirken, kısa, orta ve uzun vadeli etki, risk ve fırsat bildirimleri yapılmaktadır. Finansal raporlama açısından da sürdürülebilirlik raporlamasının finansal raporları ilgilendiren kısımları finansal raporlamada bildirilmelidir (Aksoy Hazır, 2024:92-94).

11. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Sürdürülebilirlik Açıklamaları - (International Financial Reporting Standards (IFRS) International Sustainability Standards Board (ISSB))

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) Sürdürülebilirlik Açıklamaları, IFRS kapsamında kurulmuş *ISSB Kurulu* tarafından gerçekleştirilen açıklamalardır. Sürdürülebilirlik açıklamalarından önce kısaca IFRS'nin tarihi sürecine ve kurullarına bakmak gerekmektedir. IFRS'nin kökeni, 1973 tarihine kadar gitmektedir. Bu tarihte uluslararası muhasebe kuruluşlarınca *Muhasebe Standartları Komitesi [IASC(=International Accounting Standards Committee)]* kurulmuş ve *Uluslararası Muhasebe Standartları* oluşturulmuştur. IASC, 2000 yılında yeni bir düzenleme ile *Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu [IASB(=International Accounting Standards Board)]* biçimini alarak *IFRS Vakfı* kurulmuştur. *IFRS Vakfı*'nin temel amacı regülatif fonksiyonu dünyanın geneline yaygınlaştırmaktır. Bu genel amaca koşut olarak, *IFRS Vakfı*, niteliği yüksek, anlaşılması kolay, kullanışlı, dünya genelince kabul edilmiş muhasebe ve sürdürülebilirlik standartları geliştirme süreçlerini gerçekleştirmektedir (<https://www.ifrs.org/about-us/>).

IFRS Vakfı'nda iş bölümlendirmesi *IASB Kurulu* ve *ISSB Kurulu* şeklinde ikiye ayrılmaktadır. *IASB Kurulu*, *IFRS Muhasebe Standartları*'nin belirlenmesi ve geliştirilmesi ile ilgili faaliyetlerde bulunmaktadır. *ISSB Kurulu* ise *IFRS Sürdürülebilirlik Açıklama Standartları*'ni

belirlenmektedir. Bilindiği üzere *IASB*, finansal bilgilerin bildirim standartları ile ilgilenirken, *ISSB*, sürdürülebilirlik açısından bir işletmenin karşılaşacağı olumlu ve olumsuz etkenler ile ilgili enformasyonun nasıl gerçekleştirileceğini düzenlemektedir. Her iki kurulun temel bakış açısı; işletmenin reel durumunun yansıtılması, kısa, orta ve uzun dönemli kazanım ve kayıp oluşturabilecek sürdürülebilirlik etkenleri ile ilgili enformasyon sağlama, finansal ve sürdürülebilirlik standartlarının entegre olması için faaliyet göstermek şeklindedir(Öktem ve Öktem,2022:285).

ISSB Kurulu'nun teşkil edilmesi esnasında çok boyutlu bir işbirliği olduğu görülmektedir. Bunlar; Dünya Ekonomik Forumu (WEF), İklimle İlgili Finansal Açıklamalar Görev Gücü (TCFD), Değer Raporlama Vakfı (VRF), Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu (SASB), Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi (IIRC), İklim Beyanları Standartları Kurulu (CDSB) kuruluşlarını kapsamaktadır. CDSB, temel finansal raporlama kapsamında üçüncü taraflara iklim değişikliğiyle ilgili kritik enformasyon sağlamaktadır. Bu noktada bir de *IASB*⁷ ile *Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu [IFAC(=International Federation of Accountants)]* arasında işbirliği kapsamında imzalanan 1982 tarihli anlaşmaya göre *ISSB*'nin kuruluş sürecinde *IFAC* ve *Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü [IOSCO(=International Organization of Securities Commissions)]* destek vermiştir(Öktem ve Öktem,2022:286).

IFRS Sürdürülebilirlik Standartları iki ana standart ile başlamaktadır. Bunlar; (i) Genel Gereksinimler (S1) ve (ii) İklimler İlgili Açıklamalar (S2) şeklindedir. İki ana standardın yanısıra 11 adet sektör standardı bulunmaktadır. Söz konusu bu standartlar SASB standartlarından türetilmiştir (IFRS, 2023, s. 17)⁸. Yine, bu standartların neler olduğu *Tablo 8* aracılığıyla görülebilmektedir.

⁷ Eski adı, *IASC* şeklindedir. Anlaşma, *ISAC* ve *IFAC* arasında imzalanmıştır. Anlaşmanın adı, *IASC – IFAC Karşılıklı Taahhütler* şeklindedir.

⁸ “... Önceki bir raporlama döneminde *SASB* Standartlarını kullanarak açıklamalar hazırlayan bir kuruluş, rehberin *SASB* Standartlarıyla tutarlı olduğunu görecektir.” İçerikler; (i) “Sektör sınıflandırmaları”; (ii) “Açıklama konuları”; (iii) “Ölçümler ve teknik protokoller”; ve (iv) “Faaliyet ölçümleri” şeklindedir. “Uygulanabilir olduğu durumlarda, sektöre dayalı rehberliğe, daha önce *SASB* Standartlarını kullanmış olan hazırlayıcılara yardımcı olmak için ilgili *SASB* ölçüm kodu eşlik eder.”

SONUÇ

İnsanlık tarihinde karşılaşılan önemli kırılmalar bulunmaktadır. Bu kırılmaların çoğunluğunun doğal nedenler ile gerçekleştiği düşüncesi modern dönemlere kadar ulaşmıştır. Dünya'nın kendi gelişme evrelerinde yaşadığı dönüştürücü etkilerin çok daha sonraları insan toplulukları üzerinde olumlu ve olumsuz etkilerinin olduğu görülmektedir. Bu etkiler, günümüzde insanlığın kurguladığı sentetik yapılar üzerinde de çok boyutlu etkiler oluşturmaktadır. Etrafımızı çevreleyen, doğrudan ve dolaylı etkilere sahip olan doğanın değişmezliği hususu, ortalama biçimde, uzun dönemli yavaş ilerleyen bir döngünün ve değişimin varlığına işaret etmektedir. Sözkonusu bu sonuçlara doğanın kendisini gözlemleyerek ulaşılmaktadır. Fakat her doğal kırılmadan kaynaklı etkilerin uzun vadeli gözlemleri yavaş bir değişmeye atıf yaparken belki de mikro ölçekli bazı değişimleri bu genel değerlendirmenin dışında tutmak gerekmektedir. Tüm bu doğal süreçlerin haricinde yaklaşık iki buçuk asır önce başlayan ve sentetik bir özelliğe sahip olan Sanayi Devrimi insan eliyle başlayan bir süreçtir. Günümüzde geldiği nokta itibariyle daha fazla sürdürülemeyeceği şeklinde genel kabulün ardından, doğal dengenin sabit kılınması ve belirli bir atfa göre tanzim edilmesi amacıyla gereken davranışsal model(ler)in kurgulanması bir zorunluluk olarak ele alınmaktadır.

Bir zorunluluk üzerinden aranan ve oluşturulmaya çalışılan optimizasyon çabalarının genel çerçevesi 1970'li yıllarda alınan politika güdüm belgelerine kadar geriye götürülmektedir. Söz konusu bu belgelerin genel yaklaşımı, insan eliyle gerçekleşen makro çevresel bozulmaların önlem alınmaz ise geri döndürülemez ve genel çevresel döngünün dengeden uzaklaşmasına neden olacağı şeklindedir. Bu genel tespitin ardından zaman içinde çeşitli iyileştirme çabalarına yönelik tedbirler alınmaktadır. İnsan eliyle gerçekleştirilen dengeden uzaklaştırıcı faaliyetlerin başında genel biçimiyle üretim ve tüketim kalıplarının yakınsadığı genel iş yapma mekaniği gelmektedir. Doğal olarak, düzenleyici ve iyileştirici faaliyetlerin özünde insan davranışlarının değiştirilmesi yatmaktadır. Bu şekildeki belirlenim üretimin nasıl yapılacağına yanı sıra tüketimin de nasıl yapılacağına bir yanıt oluşturmaktadır. En belirgin yaklaşımın ise faaliyetlerin çevreye ve doğal döngüye mutlak anlamda bir etkisinin olduğunun kabulünün yapılmasıdır. Böylece de sonuçta her ne şekilde olursa olsun bir etki mekaniği süreklilik halinde ele alınabilmektedir. Kurgulanan bağlanım düzeylerinin makro ve mikro ölçekte etkilerinin olması ve bunların birbirlerine entegre edilmesi genel problemin çözülmesi için stratejik bir yaklaşım oluşturmaktadır.

Genel stratejinin çizilebilmesi ve onun etrafında da bir eylem hareketliliğinin oluşturulabilmesi ve neticesinde de fayda düzeyinin yüksek olduğu bir genel geçer politika güdümünün yerleşik hale gelmesi zaman alıcı bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır. Temel argümanın etafından optimizasyon arayışları zamana dayalı bir fonksiyon oluşturmaktadır ve bu fonksiyonun temel amacı fayda düzeyinin artırılmasıdır. Bu noktada en temel beklenti Sanayi Devrimi öncesindeki genel çevresel şartlara atıfla gerçekleşen genel halin elde edilmesidir. Bu genel amaca yaklaşıma çalışan ve farklı perspektiflerden eylemlerde bulunan yapı kurumları ve tasfiyeleri zaman içinde gerçekleşmektedir. Genel itibariyle üreticiler üzerine vurgular yapan yapıların zaman içinde tüketici perspektifinden de kriterler geliştirilip sürece dahil edildiği görülmektedir. Esasında bir döngüsel yaklaşımın ifade edildiği söz konusu sistemlerde aktif ve pasif perspektiflerden etkileyen/etkilenen herhangi bir yapının hariç kaldığı bir tasarım bulunmamaktadır. Zaman içerisinde iteratif bir nitelikte devinim kazanan yapılarda sökülmeler ile tasfiyeler görülürken, yeni kurulan yapılarda görülmektedir. Önceleri daha kısıtlı bir çerçevede ele alınan genel döngüsellik ve çevrenin korunması perspektifi, gelişme evreleri sonucunda daha geniş ve etkileşimli bir özellik ile bütüncül bir yaklaşım gerçekleştirmeye ve elde edilen sonuçları bu perspektife uygun bir şekilde açıklamaya başlamışlardır. Bu çabaların gelecekte nasıl olacağı, aslında, belirlenen genel hedefe yakınsama düzeyine bağlı olacaktır. Bunun yanı sıra da gelecekteki genel yaşam standartlarının ve mekaniklerinin genel seyri etkileyeceği öngörülebilmektedir.

KAYNAKÇA

Abeyskera, I. (2013). A Template for Integrated Reporting. *Journal of Intellectual Capital*, 14(2), 227-245.

Akarçay, Ç. (2014). Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 11(42), 1-11

Aksoy Hazır, Ç. (2024). UFRS Sürdürülebilirlik Açıklama Standartları ile Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları'nın Karşılaştırılması. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 46(1), 78-105

Ali, I., Fukofuka, P. T., ve Narayan, A. K. (2023). Critical Reflections on Sustainability Reporting Standard Setting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 14(4), 776-791.

Aras, G., ve Sarioğlu, G. U. (2015). *Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama* (No. T/2015, 10-567; Sayı T/2015, 10-567). TÜSİAD.

Bairagi, R. K., ve Ghosh, P. K. (2022). Adoption and Determinants of Task Force on Climate-Related Financial Disclosures (TCFD) Reporting Frameworks by Australian Stock Exchange (ASX) Listed Companies. *Indian Journal of Applied Economics and Business*, 5(1), 1-18

CDP. (2024). *CDP Climate Change and Water Report 2023*.

Dereköy, F. (2018). Entegre Raporlama Uygulamalarının Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi Bağlamında Değerlendirilmesi. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 16(32), 589-608.

Eccles, R. G., ve Krzus, M. P. (2019). Implementing the Task Force on Climate-related Financial Disclosures Recommendations: An Assessment of Corporate Readiness. *Schmalenbach Business Review*, 71(2), 287-293.

Ercan, C., ve Kestane, A. (2017). Entegre Raporlama ve Türkiye'deki Uygulama Örnekleri Üzerine Bir Araştırma. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 6(4), Özel Sayı: Türk Dünyasında Afro – Avrasya Çalışmaları Kongresi, 73-86.

GRI. (2024). *Mainstreaming Impact Reporting—Annual Report 2023*. <https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/gri-s-own-reports/>

Güneysu, Y., ve Atasel, O. Y. (2022). Karbon Emisyonları ile Finansal Performans Arasındaki İlişkinin İncelenmesi: BIST100 Endeksinde Bir Araştırma. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 32(3), 1183 – 1193.

Hales, J. (2021). Sustainability Accounting Standards Board (SASB). İçinde *World Scientific Encyclopedia of Climate Change: Case Studies of Climate Risk, Action, and Opportunity*, Volume 3, 37-41.

Hedberg, C.-J., ve von Malmborg, F. (2003). The Global Reporting Initiative and Corporate Sustainability Reporting in Swedish Companies. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 10, 153-164.

IFRS. (2023). *Accompanying Guidance on IFRS S2 Climate-related Disclosures*.

Karadeniz, E., ve Uzpak, B. D. (2019). Dünyada En Yüksek Marka Değerine Sahip Otel Zincirlerinin Sürdürülebilirlik Faaliyetlerinin Küresel Raporlama Girişimi İlkeleri Bağlamında İncelenmesi. *Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi*, 16(1), 6-20.

Kaya, H. P. (2015). Entegre Raporlama Sisteminin Ortaya Çıkış Sebepleri ve Şirketlere Sağlayacağı Faydalar. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 12(45), 113-130.

Kızıltan, B., ve Umut Doğan, D. (2021). Kurumsal Raporlamanın Gelişimi: Entegre Raporlama. *Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 7(1), 62-78.

Koçyiğit, S. Ç., Başkan, T. D., ve Temelli, F. (2023). Sürdürülebilirlik Endeksinde Yer Alan İşletmelerin “Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi”nde Yer Alan İkelere Uyum Derecelerinin Tespit Edilmesi Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Özel Sayı. 77-98*

Öktem, B. (2023). Finansal Başarısızlık ve KPI Puanları Arasındaki İlişkinin Analizi: SASB Ulaşım Sektöründe Bir Uygulama. *EKOIST: Journal of Econometrics and Statistics*, 38, 265-288.

Öktem, B., ve Karabınar, S. (2022). SASB Raporu Yayınlayan Şirketlerin Finansal Başarısızlıkları ile Sürdürülebilirlik Raporları Arasındaki İlişkinin Analizi. *Istanbul Journal of Economics / İstanbul İktisat Dergisi*, 72(2), 823-845.

Öktem, B., ve Öktem, R. (2022). Sürdürülebilirlik Raporlamasının IFRS Kapsamında Değerlendirilmesi: Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 44(2), 283-302.

Önder, Ş. (2019). Kurumsal Sürdürülebilirlik Performansının Ölçümünde Küresel Raporlama Girişimi (GRI) ve G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzu. İçinde *İşletme ve Ekonomi Yazıları: Çevre* (ss. 249-266). Ekin Yayınevi.

Özgür Göde, M., ve Ekergil, V. (2017). Küresel Raporlama Girişimi (GRI) Standartlarına Göre Seçilen Otellerin Sürdürülebilirlik Raporlarının Analizi ve Değerlendirilmesi. *Business and Economics Research Journal*, 8(4), 859-871.

Öztürk, S. (2019). Geleceğin Kurumsal Raporlama Yaklaşımı Olarak Entegre Raporlama: Garanti Bankası Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 81, 1-20.

REGA, Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1) 14 (2014).

REGA, Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (II-17.1.a) 26 (2020).

Siew, R. (2020). Briefing: Task Force for Climate Financial Disclosures (TCFD) for the Property and Construction Industry. *Sustainable Buildings*, 5(3), 1-6.

Sultanoğlu, B., ve Özerhan, Y. (2020). İklim Değişikliği Raporlaması: Türkiye'deki İşletmelerin Gönüllü Karbon Saydamlık Projesi (CDP) Açıklamaları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(Özel Sayı), 176-194.

UN. (1987). *Our Common Future*.

Van Oorschot, K. E., Aas Johansen, V., Lynes Thorup, N., ve Aspen, D. M. (2024). Standardization Cycles in Sustainability Reporting within the Global Reporting Initiative. *European Management Journal*, 42(4), 492-502.

Yüksel, F. (2024). Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Raporu ve Raporlamayı Etkileyen Faktörler: BİST İmalat Sektöründe Bir İnceleme. *Hitit Sosyal Bilimler Dergisi*, 17((ICAFR23 Özel Sayısı)), 24-41.

<https://cdpturkey.sabanciuniv.edu/tr/raporlar/yerel>

<https://sasb.ifrs.org/about/governance-archive/>

<https://sasb.ifrs.org/standards/download/>

<https://sasb.ifrs.org/standards/process/>

https://sasb.ifrs.org/wp-content/uploads/2021/07/PCP-package_vF.pdf

<https://www.cdp.net/en/companies>

<https://www.cdp.net/en/info/about-us>

<https://www.cdp.net/en/info/about-us/what-we-do>

<https://www.fsb-tcf.org/about/>

<https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/>

<https://www.ifrs.org/about-us/>

<https://www.iss-corporate.com/library/esrs-a-new-chapter-in-sustainability-reporting/>

<https://www.sustainova.com/blog/navigating-esg-compliance-in-europe-a-2023-guide-for-large-vs-smes>