

T.C.
KAMU GÖZETİMİ
MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU

SÜREKLİLİK ELEŞTİRİSİ ALTINDA
KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK,
SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ,
RAPORLAMASI VE DENETİMİ
(TÜRKİYE ÖRNEĞİ)

TUFAN GÖÇER

T.C
KAMU GÖZETİMİ
MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU

SÜREKLİLİK ELEŞTİRİSİ ALTINDA KURUMSAL
SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK, SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ,
RAPORLAMASI VE DENETİMİ (TÜRKİYE ÖRNEĞİ)

TUFAN GÖÇER

T.C.
KAMU GÖZETİMİ
MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI
KURUMU

SÜREKLİLİK ELEŞTİRİSİ ALTINDA KURUMSAL
SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK, SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ,
RAPORLAMASI VE DENETİMİ (TÜRKİYE ÖRNEĞİ)

UZMANLIK TEZİ

HAZIRLAYAN

Tufan GÖÇER

DANIŞMAN

Uzman Elâ KAYA

ANKARA

OCAK/2023

T.C.
KAMU GÖZETİMİ
MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU
TEZ JÜRİSİ

Tufan GÖÇER tarafından hazırlanan “Süreklilik Eleştirisi Altında Kurumsal Sürdürülebilirlik, Sürdürülebilirlik Muhasebesi, Raporlaması ve Denetimi (Türkiye Örneği)” konulu bu tezin Uzmanlık Tezi olarak uygun olduğunu onaylarım.

Tarih:/...../.....

Adı Soyadı

Elâ KAYA

İmza

ONAY SAYFASI

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığına

Tufan GÖÇER’e ait “Süreklilik Eleştirisi Altında Kurumsal Sürdürülebilirlik, Sürdürülebilirlik Muhasebesi, Raporlaması ve Denetimi” konulu bu tez çalışması tez jürimiz tarafından Mesleki Yeterlilik (Uzmanlık) Tezi olarak oybirliği/oy çokluğu ile kabul edilmiştir.

Tarih:/...../.....

BAŞKAN

Murat YÜNLÜ

Üye

Mehmet ŞİRİN

Üye

Hasan GÜL

Üye

Birsen NACAR

Üye

Murat ESKİN

**KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI
KURUMU**

**UZMANLIK TEZİ
DOĞRULUK BEYANI**

Uzman Elâ KAYA danışmanlığında hazırladığım “Süreklilik Eleştirisi Altında Kurumsal Sürdürülebilirlik, Sürdürülebilirlik Muhasebesi, Raporlaması ve Denetimi (Türkiye Örneği) (Ankara.2023)” adlı uzmanlık tezindeki bütün bilgileri akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak hazırlayıp sunduğumu, yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bu eserlerden aldığım bilgileri metinde ve kaynakçada eksiksiz olarak gösterdiğimi, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yol ve yardıma başvurmaksızın yazdığım çalışmanın her türlü intihalden uzak olduğunu beyan ederim.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından, belli bir zamana bağlı olmaksızın tezimle ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara katlanacağımı bildiririm.

Tarih:
Tufan GÖÇER

ÖNSÖZ

Bu çalışma, dünyada ve ülkemizde önemi giderek artan işletmeler açısından sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirlik açıklama raporları hakkında bilgi vermeyi ve raporlamaya yönelik güvence denetimi sonuçlarını analizlerle ortaya koymayı amaçlamaktadır.

Tez çalışmamda yardımlarını esirgemeyen, bilgi ve tecrübelerini paylaşarak uzmanlık tezi aşamasına gelmemi sağlayan başta danışmanım Elâ KAYA olmak üzere Daire Başkanım Mehmet ŞİRİN Üstat'a ve her anımda yanımda olan değerli aileme teşekkür ederim.

ÖZET

Günümüzde işletmeler sürdürülebilirlik vizyonu içerisinde hareket ederek kurumsal değer yaratma çabasında bulunmaktadır. Kurumsal değer yaratmak için en önemli araç sürdürülebilir faaliyetlerde bulunmak ve bu faaliyetlerin etkilerini raporlar vasıtasıyla paydaşlara duyurmaktır. Bu kapsamda son yıllarda sürdürülebilirlik açıklamalarını içeren raporlar giderek önem kazanmaya başlamıştır. Kurumsal değer değerlendirmesini yapabilmek ve küresel anlamda sürdürülebilirlik raporlarının karşılaştırılabilir olmasını sağlamak amacıyla 2021 yılında Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB) kurulmuştur. ISSB standartları çerçevesinde, raporlamada karşılaştırılabilirlik ve anlaşılabilirlik özelliklerinin sağlanabileceği belirtilmektedir. Avrupa Birliği tarafından yayımlanan Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi (CSRD) çerçevesinde belirlenen kriterleri aşan işletmeler için sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetimi zorunlu tutulmuştur. Gelişmeler ışığında ilerleyen dönemde küresel ölçekte sürdürülebilirlik raporlamasının ve güvence denetiminin gönüllülük esasından yasal zorunluluk esasına geçeceği düşünülmektedir.

Bu çalışmada, ilk etapta işletmelerde süreklilik bakış bakışından sürdürülebilirlik vizyonuna geçiş ile işletmelerde kurumsal sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirlik muhasebesi oluşumu açıklanmaya çalışılarak sürdürülebilirlik raporlamasına giden sürecin anlaşılması amaçlanmıştır. Sürdürülebilirlik raporlarında en yaygın kullanılan sürdürülebilirlik raporlama standart ve çerçeveleri hakkında bilgi verildikten sonra ISSB'nin kuruluşu ve yayımladığı taslak standartlar detaylıca açıklanmıştır. Son bölümde raporların denetimi standartlar çerçevesinde açıklanmış daha sonra işletmelerinin ilerleyen dönemde sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetiminde yaşanabilecek gelişmelere yönelik mevcut durumunu değerlendirilmek üzere BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan işletmelerin raporları, ISSB Standartlarına uyum ve bilgilerin doğruluğuna yönelik güvence denetimi kapsamında analiz edilmiştir. Bulgular ışığında ISSB standartlarına göre raporlamaya çoğunlukla hazır olduğu ve raporlara yönelik mevcut durumda makul güvence denetimi gerçekleştirilemeyeceği sonuca ulaşılmıştır. Çalışmanın sonunda değerlendirme ve önerilere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilirlik, Sürdürülebilirlik Standartları, Güvence Denetimi

ABSTRACT

Today, businesses are trying to create corporate value by acting within the vision of sustainability. The most important tool to create corporate value is to engage in sustainable activities and to announce the effects of these activities to stakeholders through reports. In this context, reports containing sustainability disclosures have become increasingly important in recent years. The International Sustainability Standards Board (ISSB) was established within the IFRS Foundation in 2021 in order to evaluate corporate value and to ensure that sustainability reports are comparable globally. Within the framework of ISSB standards, it is stated that comparability and intelligibility features can be provided in reporting. Sustainability reporting and assurance auditing are required for businesses that exceed the criteria set in the framework of the Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) published by the European Union. In the light of the developments, it is thought that sustainability reporting and assurance auditing on a global scale will move from a voluntary basis to a legal obligation in the future.

In this study, it is aimed to understand the process leading to sustainability reporting by trying to explain the transition from the continuity point of view in the enterprises to the sustainability vision and the formation of corporate sustainability and sustainability accounting in enterprises. After giving information about the most widely used sustainability reporting standards and frameworks in sustainability reports, the establishment of ISSB and the draft standards it published are explained in detail. In the last section, the audit of the reports was explained within the framework of the standards, and then the reports of the companies included in the BIST Sustainability Index were analyzed within the scope of the assurance audit for the compliance with the ISSB Standards and the accuracy of the information in order to evaluate the current situation of the Turkish companies regarding the developments that may be experienced in the sustainability reporting and assurance audit in the future. In the light of the findings, it was concluded that it is mostly ready to report according to ISSB standards and that a reasonable assurance audit cannot be performed for the reports in the current situation. Evaluation and recommendations of the study are included.

Key Words: Sustainability, Sustainability Standarts, Assurance Audit.

İÇİNDEKİLER

ONAY SAYFASI.....	I
DOĞRULUK BEYANI	II
ÖNSÖZ	III
ÖZET	IV
ABSTRACT	V
İÇİNDEKİLER.....	VI
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	IX
ŞEKİLLER DİZİNİ	X
TABLolar DİZİNİ.....	XI
GİRİŞ	1
1. SÜREKLİLİK İLE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK KAVRAMLARI TANIMI VE BİRBİRİYLE OLAN İLİŞKİSİ.....	5
1.1. Süreklilik Tanımı ve İşletmenin Sürekliliği.....	5
1.2. Süreklilik Kavramının Unsurları ve İşletmenin Sürekliliğiyle İlişkisi	6
1.2.1 Kârlılık.....	6
1.2.2 Büyüme.....	8
1.2.3 Esneklik	9
1.3. Sürdürülebilirlik Tanımı	9
1.4. Sürdürülebilirliğin Boyutları	13
1.4.1 Çevresel Boyut.....	15
1.4.2 Sosyal Boyut	17
1.4.3 Ekonomik Boyut	18
1.5. Sürdürülebilirlik Kavramının Tarihsel Gelişimi	19
1.6. Süreklilik ve Sürdürülebilirlik Arasındaki İlişki	23
2. KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK ANLAYIŞI VE GELİŞİMİ	26
2.1. Kurumsal Sürdürülebilirlik Unsurları.....	28
2.1.1 Kurumsal Sosyal Sorumluluk	28

2.1.1.1	Ekonomik Sorumluluk	30
2.1.1.2	Yasal Sorumluluk.....	31
2.1.1.3	Etik Sorumluluk	32
2.1.1.4	Gönüllü Sorumluluk.....	33
2.1.2	Sosyal Paydaş Teorisi.....	33
2.1.3	Kurumsal Hesap Verilebilirlik	35
2.2.	İşletmeye Sağladığı Katkıları	37
2.2.1	Sorumlu Yatırımcı Açısından	37
2.2.2	İnsan Kaynakları Açısından.....	39
2.3.	Kurum İçi Uygulama ve Kontrol.....	39
2.3.1	Kurumsal Yönetim.....	40
2.3.2	İç Denetim	40
3.	SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ TEORİK YAKLAŞIMI	42
3.1.	Sürdürülebilirlik Muhasebesi	42
3.2.	Sürdürülebilirlik Muhasebesi Sisteminin Amacı.....	48
3.3.	Sürdürülebilirlik Muhasebesi Sisteminin Uygulama İlkeleri.....	48
3.4.	Veri Toplama, Muhasebe Kayıtları ve Ölçme İçin Araç ve Yöntemler	49
3.5.	Sürdürülebilirlik Bilgisinin Niteliksel Özellikleri	51
3.6.	Raporlama	52
4.	SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK AÇIKLAMA STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI	55
4.1.	Uluslararası Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları ve Çerçeveleri	55
4.1.1	Küresel Raporlama İnisyatifi (Global Reporting Initiative-GRI).....	58
4.1.2	Karbon Saydamlık Projesi (Carbon Disclosure Project-CDP)	63
4.1.3	İklimle Bağlantılı Finansal Açıklamalar Görev Gücü (Task Force on Climate-Related Financial Disclosures- TCFD).....	65
4.1.4	İklim Açıklamaları Standartları Kurulu (Climate Disclosure Standarts Board-CDSB)	70
4.1.5	Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi (International Integrated Reporting Framework-IIRC)	74

4.1.6 Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (Sustainability Accounting Standarts Board-SASB).....	78
4.1.7 Avrupa Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi (European Corporate Sustainability Reporting Directive-CSR).....	81
4.2. Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları ve Çerçevesinin Yakınsama Çalışmaları	84
4.3. Uluslararası Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları Kurulu'nun (ISSB) Oluşturulması	88
4.3.1 Taslak UFRS S1 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Şartlar (Taslak UFRS S1).....	90
4.3.2 Taslak UFRS S2 İklimle İlgili Açıklamalar (Taslak UFRS S2).....	96
4.4. Sürdürülebilirlik Raporlarında Yer Alacak Bilgi Açısından “Önemlilik” İlkesi	100
5. TÜRKİYE’DE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARI VE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARINA YÖNELİK GÜVENCE DENETİMLERİ	103
5.1. Güvence Kavramı, Güvence Hizmeti ve Güvence Denetimi.....	103
5.2. Güvence Denetimi Standartları	103
5.2.1 Uluslararası Güvence Denetimi Standartları 3000 (GDS 3000).....	104
5.2.2 Sosyal ve Etik Hesap Verilebilirlik Enstitüsü ve AA1000AS Standardı	107
5.2.3 Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Standartlar	109
5.3. Literatür İncelemesi	111
5.4. BIST SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK ENDEKSİNDE YER ALAN İŞLETMELERİN SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARI VE YAPILAN GÜVENCE DENETİMİ RAPORLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA.....	115
5.4.1 Araştırmanın Konusu	115
5.4.2 Araştırmanın Amacı	115
5.4.3 Araştırmanın Önemi	116
5.4.4 Araştırmanın Yöntemi ve Verilerin Yorumlanması.....	116
5.4.5 Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi	118
6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER	127
KAYNAKÇA	134

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

AB	Avrupa Birliği
BIST	Borsa İstanbul
BM	Birleşmiş Milletler
CDP	Carbon Disclosure Project
CDSB	Carbon Disclosure Standarts Board
COP26	UN Climate Change Conference
CSRD	Corporate Sustainability Reporting Directive
ÇSY	Çevresel, Sosyal ve Yönetişim
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
ESRS	European Sustainability Reporting Standarts
FSB	Financial Stability Board
GDS	Güvence Denetimi Standartları
GRI	Global Reporting Initiative
IAASB	International Auditing and Assurance Standarts Board
IIRC	International Integrated Reporting Council
ISEA	Institute of Social and Ethical AccountAbility
ISO	International Organization for Standardization
ISSB	International Sustainability Standarts Board
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
NFRD	Non-Financial Reporting Directive
SASB	Sustainability Accounting Standart Board
SKA	Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları
TCFD	Task Force on Climate-Related Financial Disclosures
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
VRF	Value Reporting Foundation

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil	Sayfa
Şekil 1.1 Süreklilik kavramının unsurları.....	6
Şekil 1.2 Rio konferansı öncesi ve sonrası sürdürülebilirlik algısı.....	14
Şekil 1.3 Sürdürülebilirlik boyutları arasındaki ilişki.....	15
Şekil 1.4 Süreklilik ve sürdürülebilirlik farkı.....	24
Şekil 2.1 Kurumsal sürdürülebilirlik boyutları ve sürdürülebilir işletme.....	27
Şekil 2.2 Kurumsal sosyal sorumluluk piramidi.....	30
Şekil 2.3 Sosyal paydaş teorisinin modeli.....	34
Şekil 3.1 Sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin bileşenleri.....	47
Şekil 4.1 TCFD tavsiyeleri konu başlıkları.....	67
Şekil 4.2 Standart belirleyici kuruluşlar ve ISSB oluşumu.....	89
Şekil 4.3 ISSB kapsamında raporlamaya ilişkin temel içerik bölümleri.....	92
Şekil 4.4 ISSB taslak S2 standardı kapsamında raporlamaya ilişkin içerik görünümü.....	97
Şekil 4.5 Standart oluşturucu kuruluşlar ve benimsedikleri önemlilik ilkeleri.....	101
Şekil 5.1 Döngüsel süreç olarak nitel analiz.....	117

TABLolar DİZİNİ

Tablo	Sayfa
Tablo 1.1 Sürdürülebilirliğin temelleri ve tanımlarının özeti.....	12
Tablo 3.1 Sürdürülebilirlik muhasebesi, geleneksel muhasebe ve çevre muhasebesi karşılaştırması.....	44
Tablo 4.1 GRI standartları tarihçesi.....	59
Tablo 4.2 GRI evrensel standartları.....	60
Tablo 4.3 GRI sektör standartları.....	61
Tablo 4.4 GRI konu standartları.....	62
Tablo 4.5 GRI G4 sürdürülebilirlik raporlama kılavuzu.....	63
Tablo 4.6 Finans sektörleri TCFD tavsiyeleri.....	69
Tablo 4.7 Finans dışı sektörler TCFD tavsiyeleri.....	70
Tablo 4.8 CDSB temel ve raporlama ilkeleri.....	72
Tablo 4.9 Avrupa sürdürülebilirlik raporlama standartları.....	84
Tablo 5.1 Literatür taraması.....	112
Tablo 5.2 İşletmelerin bulunduğu sektörler ve sektördeki işletme sayısı.....	118
Tablo 5.3 Raporlama türleri.....	119
Tablo 5.4 BIST sürdürülebilirlik endeksinde yer alan işletmelerin sürdürülebilirlik raporlamasında kullandıkları standart ve çerçeveler.....	119
Tablo 5.5 BIST sürdürülebilirlik endeksindeki sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence denetimi tablosu.....	123
Tablo 5.6 Güvence denetimi yaptırmış işletmelerin sektörleri.....	125
Tablo 5.7 Güvence denetiminde kullanılan kıstaslar.....	126
Tablo 5.8 Güvence denetiminde sıklıkla denetlenmiş seçilmiş bilgiler.....	126

GİRİŞ

İktisadi işletmeler, kar üretmek amacıyla faaliyet gösterirler. Bu amacı en yükseğe çıkarmak üzere kar maksimizasyonunu hedeflerler. Bu kapsamda ucuz işgücü, ucuz hammadde gibi kaynakları girdi olarak kullanıp düşük maliyetli üretim gerçekleştirerek karlı satışlar yoluyla faaliyetlerinde bu amaç için çalışırlar. Sanayi devriminin sağladığı kitlesel üretim gücü sayesinde işletmeler çok kısa sürede bu amacı sürekli bir şekilde en yükseğe çıkarmayı başarmıştır. Ancak hızla tüketilen doğal kaynak ve hammaddeler ile yoğun ve kontrolsüz salınan sera gazlarının etkisinden dolayı 20'nci yüzyılın ikinci yarısından itibaren hissedilir derecede küresel sıcaklık artışları ve doğal kaynak kıtlıkları baş göstermiştir.

Yaşanan hammadde kıtlığı ve küresel ısınmanın sebep olduğu iklim değişikliğinin etkileri başta olmak üzere benzer diğer gelişmeler işletme faaliyetlerinin sürekliliği üzerinde riskler doğurmuştur. Bu duruma yönelik işletmeye yatırım yapan, kredi sağlayan, borç veren gibi birçok paydaş kesimi işletmelerden çözümler üretmesini ve sorumlu hareket etmesini talep etmeye başlamıştır. Bu kapsamda işletmeler tarafından doğanın, toplumun ve ekonomik hayatın varlığının daimiliği üzerine süreklilik yaklaşımından sürdürülebilirlik yaklaşımına geçiş başlamıştır. Bu sonuçla kar maksimizasyonu amacından kurumsal değer maksimizasyonu amacına geçilmiştir.

Kurumsal değer yaratmak için en önemli araç sürdürülebilir faaliyetlerde bulunmak ve bu faaliyetlerin sonuçlarını raporlar vasıtasıyla paylaşmaktır. Finansal raporlar işletme performansını ölçme ve değerlendirmede yıllardır kullanılan tek kaynak iken söz konusu gelişmeler ışığında işletme faaliyetlerini ve performansını değerlendirmekte yetersiz kalmaya başladığı görülmüştür. Bu bağlamda sürdürülebilirlik konusunda açıklama yapmaya yönelik paydaşlar tarafından artan beklentiye cevap olarak işletmeler sürdürülebilirlik raporlaması yapmaya başlamışlardır. Gönüllülük esasına göre yapılan bir raporlama türü olarak sürdürülebilirlik raporu, ilk başlarda çok az işletme tarafından uygulanan bir araç iken

son yıllarda itibar artırma ve kredibilite yükseltme fırsatı olarak görülmeye başlanmasıyla beraber yaygın bir uygulama halini almıştır.

Sürdürülebilirlik raporlarında yer alacak bilginin belirlenmesi ve raporun kalitesini arttırmaya yönelik gönüllü girişimler tarafından sürdürülebilirlik raporlama standart ve çerçeveleri oluşturulmaya başlanmıştır. Çok sayıda standart veya çerçevenin olması sürdürülebilirlik raporlarının içerik ve kapsam bakımından işletmeden işletmeye farklılık göstermesine sebep olmuştur. Ayrıca raporlarda yer verilen bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin güvence denetiminin de önemi giderek artmıştır.

Farklı türde ve içerikte sürdürülebilirlik raporlarının yayımlanması bilgilerin karşılaştırılabilirliği açısından zorlaştırıcı bir husus olduğu için küresel nitelikte genel kabul gören ve karşılaştırılabilirliğe imkân tanıyan sürdürülebilirlik raporlama standartlarına ihtiyaç duyulmuştur. Bu kapsamda 2021 yılı içerisinde Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Konferansı'nda (COP26) Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB) kurulmuştur. ISSB, küresel ölçekte geçerli olabilecek, gerçeğe ve ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir bilgi sunulmasına yardımcı olacak sürdürülebilirlik raporlama standartları kapsamında iki adet taslak standart yayımlamıştır. ISSB standartlarının sürdürülebilirlik raporlama ekosisteminde küresel ölçekte kabul görmesi ve düzenleyici otoriteler tarafından benimsenmesi beklenmektedir.

Sürdürülebilirlik raporları gönüllülük esasıyla yayımlanmaktadır. Ancak sürdürülebilirliğe yönelik hedeflerin gerçekleştirilmesi açısından raporlamanın artan öneminden ötürü Avrupa Birliği (AB) yeni Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi (CSRD) ile sürdürülebilirlik raporlamasını ve güvence denetimini, direktif kapsamında belirlenen ölçütleri aşan işletmeler için zorunlu kılmıştır. AB dışında yer alan işletmeler içinde ayrı eşik belirlenmiştir. AB ile ekonomik ilişkide bulunan işletmeler bu eşikleri geçmesi durumunda direktif kapsamında belirlenen zorunluluklara tabi olabileceklerdir. Bu bağlamda sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetimlerinin ilerleyen dönemde küresel ölçekte yasal bağlayıcılığı olan

zorunluluk kapsamında bir düzenlemeye dönüşmesi beklenmektedir. Yaşanan bu gelişmeler sürdürülebilirlik faaliyetlerinin, sürdürülebilirlik raporlamasının ve sürdürülebilirlik raporları güvence denetiminin yaygınlaşmasını ve önem kazanmasını sağlamıştır.

Çalışma, sürdürülebilirlik kapsamında kar maksimizasyonu yaklaşımından kurumsal değer yaratma maksimizasyonuna geçişle işletmeler açısından yaşanan süreci ele almaktadır. Sürdürülebilirlikle işletmeler kurumsal sürdürülebilirlik yapısını oluşturmaya, sürdürülebilirlik kapsamında gerçekleştirdikleri faaliyetlerin muhasebesini tutmaya, bu bilgileri raporlamaya ve bilgilerin doğruluğunun denetimini yaptırmaya başlamışlardır. Çalışma ayrıca giderek yaygınlaşan sürdürülebilirlik raporlarının artan önemi ve bu kapsamda bağlayıcı nitelikte ilk düzenleme olan ve Avrupa Birliği tarafından yayımlanmış yeni Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifiyle (CSRD) beraber küresel anlamda yaygınlaşması beklenen sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetiminin zorunluluğundan ötürü Türk işletmelerinin mevcut durumunu değerlendirmeye yönelik küresel ölçekte kabul görmesi beklenen ISSB taslak standartlarına uyum ve makul güvence denetimi ilkeleri kapsamında BIST sürdürülebilirlik endeksinde yer alan işletmelerin raporlarının ve güvence denetimi raporlarının analizini içermektedir.

Çalışma 5 bölüm olarak ele alınacaktır. Birinci bölümde süreklilik ve sürdürülebilirlik kavramları açıklanarak sürdürülebilirlik konusunun ortaya çıkışı ile tarihsel gelişiminden bahsedilecek ve kavramların birbirleriyle olan ilişkisine değinilecektir.

İkinci bölümde, sürdürülebilirlik ilke ve amaçlarının işletme düzeyinde ele alınması olarak ifade edilen kurumsal sürdürülebilirlik kavramı açıklanarak kurumsal sürdürülebilirliği oluşturan unsurlardan ve işletmeye sağladığı faydalardan bahsedilecektir.

Üçüncü bölümde, sürdürülebilirlik kapsamında işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetlerin muhasebe sistemine yansımaları olan sürdürülebilirlik muhasebesi üzerinde

durulacak, sürdürülebilirlik muhasebesinin amacı, ilkeleri, veri toplama yöntemi ve kullanılacak bilginin niteliksel özellikleri hakkında bilgilere yer verilerek söz konusu bilgilerin raporlamaya giden sürecinden bahsedilecektir.

Dördüncü bölümde, sürdürülebilirlik kapsamında gerçekleştirilen faaliyetlerinin raporlanması için kullanılan standart ve çerçeveler hakkında bilgi verilecektir. Küresel anlamda en yaygın kullanılan standart oluşturucu kuruluşlar belirlenmiş ve bu kuruluşlar tarafından oluşturulmuş raporlama standart ve çerçeveleri hakkında bilgi verilerek Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu'nun (ISSB) oluşturulma süreci hakkında açıklamalarda bulunduktan sonra 2022 yılı içerisinde yayınladığı iki adet taslak standart hakkında detaylı bilgiye yer verilecektir.

Beşinci bölümde, sürdürülebilirlik açıklama raporlarının içeriğini oluşturan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğine yönelik gerçekleştirilen güvence hizmeti ve güvence denetimi kavramlarının tanımı yapılacak, denetimin kapsamını oluşturan denetim standartları hakkında bilgi verilecektir. Daha sonra BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarının küresel ölçekte kabul görmesi beklenen ISSB standartlarına uyum derecesinin ve denetlenen sürdürülebilirlik raporlarının makul güvence denetimi ilkeleri kapsamında analizine yer verilecektir. Sonuç ve değerlendirme bölümünde analiz dahilinde elde edilen bulgulara yönelik ifadelere ve önerilere yer verilecektir.

1. SÜREKLİLİK İLE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK KAVRAMLARI TANIMI VE BİRBİRİYLE OLAN İLİŞKİSİ

1.1. Süreklilik Tanımı ve İşletmenin Sürekliliği

Süreklilik terimi Türk Dil Kurumu tarafından “Sürekli olma, kesintisiz olarak sürüp gitme durumu, devamlılık.” (<https://sozluk.gov.tr/>) biçiminde tanımlanmıştır. Sözcüğün anlamından çıkarılabileceği üzere süreklilik ile, mevcut olan bir durumun veyahut bir olayın kesintisiz bir şekilde ve var olmaya devam etmesi anlaşılabilir.

Süreklilik kavramı yaşamın her alanında yer alan bir olgudur. Bunlardan bir tanesi finansal ekosistemin merkezinde yer alan işletmeler için sürekliliktir. İşletmenin sürekliliğindeki amaç uzun dönemde varlığını sürdürebilmesiyle ilgilidir. Süreklilik elde edebilmek, işletmenin gelişen ve değişen piyasada rekabet üstünlüğü sağlaması ile ilgilidir.

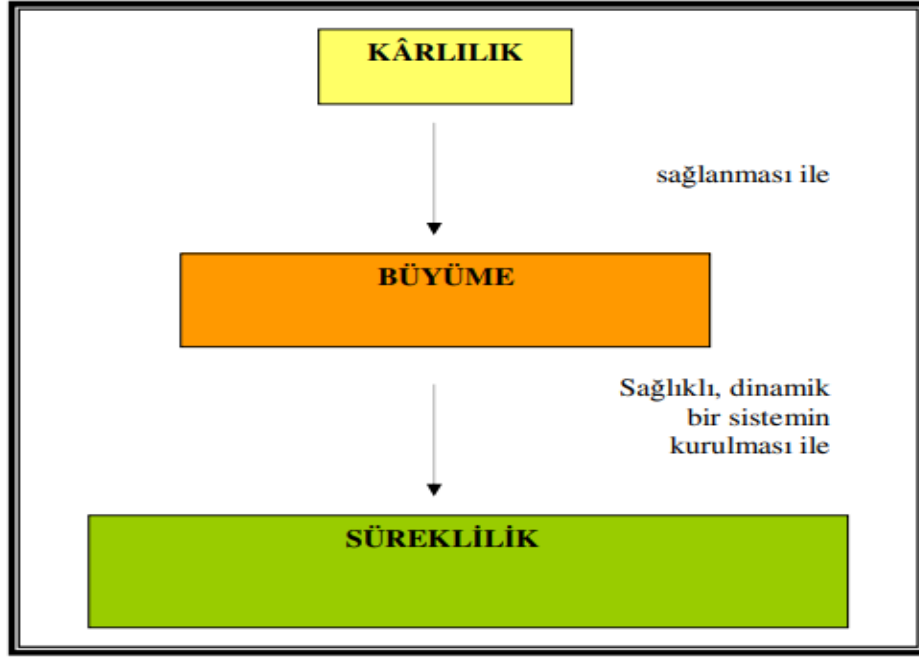
Piyasada rekabet üstünlüğü elde edebilmek için karlılık ve büyümeye sahip olmak işletmenin sürekliliği açısından tek başlarına yeterli değildir. Karlı olan, sayısal ve kalitatif olarak büyüyen işletmeler bazen varlıklarını sürdüremeyecek hale gelebilmektedir. Ayrıca karlılık ve büyümeleri rakiplerine göre nispeten düşük olan işletmeler de günden güne rekabet üstünlüklerini kaybederek iş hayatını terk etmek zorunda kalabilirler. Bu yüzden karlılık ve büyüme gibi performans kriterlerine ilaveten konjoktüre uyum sağlama esnekliğini de dahil eden bir organizasyon ilkesi olarak süreklilik;

- İşletme kademelerinde yer alan yönetici adaylarının yetiştirmelerini sağlayacak tedbirler alarak,
- Amaçlar belirlenirken konjoktürdeki değişimleri yakından takip ederek,
- Amaçlarda konjoktürdeki değişimlere uyum gösteren değişiklikler yaparak,

işletmenin faaliyetlerinin devam etmesini sağlamak yönünde tedbirler alınması şeklinde ifade edilebilir (Ülgen ve Mirze, 2004).

1.2. Süreklilik Kavramının Unsurları ve İşletmenin Sürekliliğiyle İlişkisi

Bir işletmenin esas amacı, varlığını devam ettirebilmektir. Bu amacın gerçekleştirilebilmesi için süreklilik üzerinde bazı unsurların etkinliği söz konusudur. Süreklilik kavramı üzerinde, birbirleriyle iç içe olan, karlılık, büyüme ve esneklik faktörleri etkindir. Faktörlerin şekil yardımıyla izahı aşağıdaki gibi gösterilebilir ve tanımlanabilir.



Şekil 1.1 Süreklilik Kavramının Unsurları (Aslanbay, 2008).

1.2.1 Kârlılık

İşletmenin var olmaya devam edebilmesi ve sürekliliğini koruması, öncelikle daima genişleyen ve gelişen bir çevre içinde büyümesine, büyümesi de işletmenin karlı

olmasına bağlıdır. Kısacası, rekabetçi bir piyasada yaşayan işletmelerin varlığı, karlı olmaları ve büyümeleriyle yakından ilgilidir (McNichols, 1977).

Kâr, işletmenin belirli bir faaliyet döneminin sonucu olup, genellikle toplam gelirlerinin toplam giderlerinden farkı olarak bulunan parasal değerdir.

Bir işletmenin elde ettiği karın doyuruculuğu, yeterli ve ölçülü olup olmadığı konusunda bir değerlendirme yapılırken şu hususlar dikkate alınır (Dinçer, 2004):

- Genel ekonomik yapıdaki gelişmeler ve dalgalanmalar,
- Aynı sektördeki benzer işletmelerin kar oranları,
- İşletmenin kar hedefleri ve geçmiş yıllardaki kar oranları,
- Sermayenin kullanıldığı alanların fırsat maliyetleri.

İlk iki hususa bakıldığında, işletmenin, sürekliliği için bulunduğu çevrede gerçekleşen gelişmelere bakarak kendini değerlendirmesi ve bu değerlendirmenin sonucunda yatırımlara, stratejilere, yönetim biçimine yön vermesi gerekmektedir.

Kar kavramından ari olarak karlılık kavramı vardır. Karlılık, işletmelerin koyduğu sermayeye göre pay sahiplerinin elde etmeyi istedikleri getiriye belirleyen terimdir. Günümüz beklenti dahilinde sektör ortalamasının üzerinde olması esastır (Ülgen ve Mirze, 2004).

Karlılık, kar kavramından farklı olarak hem geçmiş dönemlerin karşılaştırılması hem de geleceğe ilişkin olarak firmanın faaliyet ve sonuçlarının daha iyi okunmasını sağlayan bir fonksiyon görmektedir (Aslanbay, 2008). Dolayısıyla karlılık, işletmenin hissedarlarının ortaklığını devam ettirmesini ve yeni ortaklar kazanmak suretiyle devamlılığını sağlayan bir unsurdur. İşletmelerin sürekliliğini daim kılmak adına karlılık odaklı bir gelişim göstermeleri gerekmektedir.

1.2.2 Büyüme

Büyüme, süreklilik için karlılığın bir sonucu olarak büyüyen işletmelerin bir sistem haline gelmesini sağlayabilmesi açısından önemlidir.

Büyüme, hacimsel artışı ve kantitatif bir artışı temsil eder. Satış, ihracat, ithalat, üretim miktarlarında hacimsel bir artış gerçekleştiğinde büyüme olarak adlandırılır. Her kantitatif gelişme kesin bir büyüme olduğu anlamına gelmeyebilir. Bu yüzden büyümeden bahsedebilmek için kalitatif gelişmeler de gerekmektedir (Eren, 2002). Bu sayede işletme nitelik ve niceliksel gelişmeleri birleştirerek süreklilik direncinin artmasını sağlamış olacaktır.

İşletme gözüyle, büyümenin, işletmenin sürekliliğini dolayısıyla varlığını arttırmaya yönelik etkisine şu açıklamalar ilave edilebilir (Eren, 2002):

- Büyüme amacı, işletmenin çevrenin baskılarına karşı koyma ve çevreye daha fazla uyum gösterebilmesine katkı sağlayarak pazarının genişlemesine cevap verir.
- Büyüme oranının belirlenmesinin faydası, işletmeye basit veya düşünülmemiş bir büyümeyi göze almaktan ziyade yeni hedefleri ve bu hedeflerin gerektirdiği yeni bir işletme boyutunu göz önünde tutarak mücadeleye girme ve gelişme fırsatı bulma, bu fırsatların zamanlamasını belirleme olanağı vermesidir.
- Belirli bir piyasada ve rekabet karşısında faaliyette bulunan bir işletme asgari bir boyutu aştığı takdirde rakiplerden gelecek muhtemel ataklara göğüs gerebilecektir.

İşletmenin sürekliliği açısından karlılıkla beraber planlı bir büyüme, işletmenin piyasada varlığını koruyabilecek ve arttırabilecek bir etki yaratacaktır. Dolayısıyla faaliyetlerin devamlılığı ve süreklilik için vazgeçilmez bir unsurdur.

1.2.3 Esneklik

Karlılık ve büyüme gösteren her işletme, her zaman varlığını devam ettirememektedir. Bir işletmenin sahip olacağı esnek yapı onun sürekliliği üzerinde etkili olan önemli bir diğer faktördür.

Sürekliliğin sağlanması için işletmeler gelecekte ortaya çıkabilecek tehlikelere karşı hazırlıklı olmak zorundadırlar. Çünkü sürekli değişen ve değişim ivmesi giderek artan piyasada belirsizlik ve riskler çoğalmaktadır (Aslanbay, 2008).

Özellikle büyük işletmelerin, büyük bir yapıya sahip olmanın doğuracağı problemleri giderebilmek için kendilerine dışarıdan hizmet almak veya geçici işçi çalıştırmak gibi esneklik sağlayacak yaklaşımları tercih etmeleri söz konusu olmaktadır (Marginson, 2001). Bu açıdan esneklik, işletme hayatının daha güvenilir olmasını ve işlemenin sürekliliğini sağlayacak yapıya kavuşmasının önemli bir faktörü olmaktadır.

1.3. Sürdürülebilirlik Tanımı

Sanayi devrimiyle beraber hızla gelişen makineleşme, buna bağlı olarak yüksek üretim ve yüksek tüketim ile küreselleşmenin getirdiği etkiler kaynakların aşırı tahrip edilmesiyle başta çevresel olmak üzere genele yaygın türlü sorunlar yaratmaya başlamıştır. Bu durum “sürdürülebilirlik” kavramını ön plana çıkarmış ve dünya için önemli bir olgu haline getirmiştir. Literatürde en geniş anlamıyla sürdürülebilirlik; ekonomik, çevresel ve sosyal açıdan tehlikeye sebep olmadan yaşamak olarak ifade edilmektedir.

Sürdürülebilirlik kavramı, kelime anlamı olarak “daimî olma yeteneği” olarak tanımlanabilmektedir. Çevresel bakış açısından da “mevcut kaynakları tüketirken

sonraki kuşakların bu kaynaklardan yararlanma şansını yok etmeme esası” olarak tanımlanmaktadır (İçöz ve Kılınç, 2016).

Küresel manada kabul görmüş sürdürülebilirlik tanımı BM tarafından 1987 yılında yapılan zirvede ‘Ortak Geleceğimiz’ adıyla da bilinen Brundtland raporunda Brundtland Komisyonunun “*Sürdürülebilirlik; gelecek kuşakların kendi ihtiyaçlarını karşılayabilme kabiliyetini riske atmadan yani gelecek kuşakların yaşamlarına zarar vermeden bugünkü ihtiyaçları karşılayabilmektir.*” şeklinde yaptığı tanımdır. Bu, günümüzde sürdürülebilirlik teriminin en kapsamlı ve en geçerli tanımı olarak kabul görmektedir.

Sürdürülebilirlik kavramıyla ilgili literatürde çeşitli kurum, kuruluşlar ve bazı çalışmalarda farklı nitelikler de tanımlamalar yapılmıştır. Bu tanımlamalara da sonraki paragraflarda yer verilmiştir.

Osso vd, (1996)’ya göre sürdürülebilirlik, mevcut olan yapay ve doğal çevrenin korunmasının yanı sıra insanların ve kaynakların devamlılığını da hedefleyen bir olgudur.

Hoşkara (2007)’ya göre sürdürülebilirlik, 20. Yüzyılda küresel çapta ülke politikalarının, mevcut ekonomilerinin, kullandıkları enerji kaynaklarının, teknolojilerinin, üretiminin, planlanması ve aynı zamanda mimari tasarımların bir birleşimidir.

Sürdürülebilirlik, çevresel yönetim, ekonomik çözümler ve toplumsal sorumluluklar ile nihai şeklini alan, yaşam kalitesini düşürmeden, evrensel bir dayanışma içinde tüketim toplumu olmaktan uzaklaşmayı izah etmektir (Seydioğulları, 2013).

“En basit tanımıyla sürdürülebilirlik; zarar vermeyen fakat desteklenebilir, hukuken ve ilmen doğruluğu ispat edilebilir, savunulabilir ve uygulanabilir

yöntemlerle iyi olan durumun korunabilmesi”dir. Farklı bir yaklaşımla kontrolü kaybetmeksizin devamlılığın sağlanabilmesi anlamına gelmektedir (Ratiu, 2013).

Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi’ne (WBCSD) göre sürdürülebilirlik, iş dünyasının ve insanların ihtiyaçları ile doğal kaynakların sürdürülebilirliği arasında denge kurmaktır. Bu dengeyi oluştururken; ekonomik, çevresel ve toplumsal boyutlar bakımından bugünden geleceğe daha uyumlu ve planlı bir şekilde bakabilmektir (Aydın, 2017).

Sürdürülebilirlik, çevresel kaygılarla sınırlı olmayan aynı zamanda ekonomik ve sosyal kaygılara odaklanmayı da içeren bir olgudur. Gelişmiş ülkelerdeki ekonomik faaliyetler, gelişmekte olan ülkelerde yoksulluk ve bozulma sorunları ile yakından bağlantılıdır. Bu nedenle sürdürülebilirliği dikkate alan bir strateji bu bağlantıyı tanımalı ve işletmelerin faaliyetlerinden etkilenen daha az gelişmiş ülkeler için çevresel yükü azaltmaya ve ekonomik faydaları artırmaya yönelik hareket etmelidir (Montiel and Delgado-Ceballos, 2014).

Dünya Doğal Yaşamı Koruma Vakfı (WWF) ve Birleşmiş Milletler Çevre Programı (UNEP) kurumlarının faaliyetlerinde kullandığı ve ortak anlamı içeren sürdürülebilirlik tanımları ise hayat kalitesinin doğa yaşamını destekleyici doğal sistemlerin gezegenin taşıma kapasitesini aşmayacak şekilde korunması ve geliştirilmesidir.

Genel olarak sürdürülebilirlik; Dünya’nın taşıma kapasitesinin korunmasıyla ilgili olmaktadır. Bu durum çoğu zaman bireylerin ve toplumların bütün olarak davranışlarını değiştirmek ya da bu davranışların özellikle olumsuz sonuçlarını en az düzeye indirmek için yeni teknolojilerin uygulanmasını gerektirmektedir (Portney, 2020). Portney, bu kapsamda sürdürülebilirliğin yeni ve modern tanımı ile kapsamına dair literatüre açıklama getirmiştir. Ona göre yeni teknolojilerin sürdürülebilirlik dönüşümünde tüm faaliyetlere entegre edilmesi ve bireyler ile işletmelerin buna ilişkin sorumlulukları üstlenmesi gerekmektedir. Portney’in sürdürülebilirliğin ortaya

çıkmasına neden olan kökler, sürdürülebilirliğin esasını oluşturan altı unsura ilişkin tanımları ile dikkat çektiği hususlar aşağıdaki tabloda sunulmuştur:

Tablo 1.1 Sürdürülebilirliğin Temelleri ve Tanımlarının Özeti (Portney, 2020).

Sürdürülebilirliğin Altı Kökü	Vurgulanan Noktalar	Sürdürülebilirliğin Altı Tanımı	Vurgulanan Noktalar
Ekolojik/ Taşıma Kapasitesi	Doğal sistemlerin hayatı ve sağlığı destekleyecek şekilde bakımı	Taşıma Kapasitesi	Dünya sistemlerinin insan hayatını ve refahını destekleyen optimum ve azami kapasitesi
Kaynak/ Çevre	Ekonomik büyümenin sadece doğal kaynakların bozulmasına meydan vermeyecek ölçüde ve yollarla teşviki	Biyolojik kaynakların sürdürülebilir kullanımı	Orman ve balık çiftlikleri gibi doğal sistemlerden, azami sürdürülebilir ürün
Biyosfer	İnsanların dünyanın sağlığı üzerindeki etkilerinden endişe duymak	Sürdürülebilir tarım	Seller ve su taşkımları gibi felaketler sırasında ve sonrasında tarımı yeniden etkin kılmak
Teknolojinin Eleştirisi	Bilim ve teknolojinin kendi başına dünyayı koruyup, kurtaracağı fikrinin reddi	Sürdürülebilir enerji	Isı enerjisi sağlamasında fosil yakıtı yenilebilir alternatifler üretmek
Sıfır Büyüme/ Yavaş Büyüme	Dünyanın sürekli büyüyen nüfusunun sağlık ve esenliğini destekleme	Sürdürülebilir toplum ve ekonomi	Ekonomik ve insani refahı destekleyen insan sistemlerinin korunması

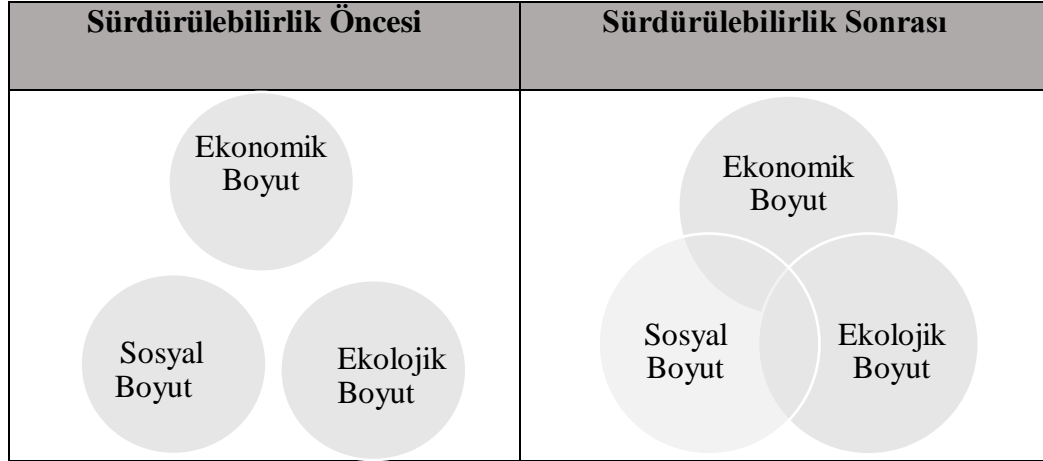
	yeteneğinin sınırları		
Eko-Kalkınma	İş ve ekonomik kalkınma faaliyetlerinin doğal kaynak ve çevre limitlerinin gerçeklerine göre uyarlanması	Sürdürülebilir kalkınma	Ekonomik büyümeyi doğal sistemleri bozmayacak ölçüde ve yollarla desteklemek

Görüldüğü üzere sürdürülebilirliğin birden çok alanda ve birden çok farklı şekilde tanımları bulunmaktadır. Ancak geneli itibariyle sürdürülebilirliğin kapsamına bakıldığında çevresel, sosyal ve ekonomik olmak üzere üç boyut etrafında şekillendiği görülmektedir. Üç sac ayağı olarak nitelendirilebilecek bu boyutlar çerçevesinde sürdürülebilirlik tanımı yapılması kavramın daha anlaşılmasını ve anlamlı hale gelmesini sağlayacaktır. Çevresel açıdan sürdürülebilirlik, ekolojik sistem, tarım, hayvancılık, sanayi, su ürünleri gibi önemli çevreyle ilgili destekleyici sistemlerin uzun süre var olmalarına odaklanmaktadır (Jayanthi, 2015). Sosyal açıdan sürdürülebilirlik, gelecek kuşaklara karşı sorumluluk bilinciyle çevreye duyarlı sorumlu tüketim ilkesine sahip topluma dönüşümü ifade etmektedir. Ekonomik açıdan sürdürülebilirlik ise, dünya kaynaklarının sınırlı olmasından dolayı, ihtiyaç ve istekleri karşılamada üretim ve tüketim için kaynak kullanımında duyarlı olmayı ifade etmektedir (Yavuz, 2010).

1.4. Sürdürülebilirliğin Boyutları

Sürdürülebilirliğin bağlamında çevresel, sosyal ve ekonomik olmak üzere üç farklı boyut yer almaktadır. Bu boyutların belirtilmesi ve tanımın içine alınması 1992’de gerçekleştirilen Rio Konferansı’nda “*Sürdürülebilir kalkınma, doğal kaynak*

kullanımını arttırmadan dünyada yaşayan tüm insanların yaşam kalitesini geliştirmeyi hedefler. Bunun için de anahtar kavramlar ekonomik büyüme, çevreyi ve doğal kaynakları koruma ve sosyal ilerlemedir.” şeklinde tanımlanarak; sürdürülebilirlik kavramının çevresel, ekonomik ve sosyal olmak üzere üç boyutuna vurgu yapılmıştır (Karoly, 2011).

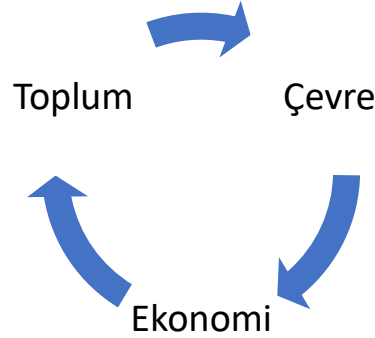


Şekil 1.2: Rio Konferansı Öncesi ve Sonrası Sürdürülebilirlik Algısı (Karoly, 2011).

Sürdürülebilirlik kavramı boyutları Rio Konferansı öncesinde birbirinden bağımsız algılanmakta iken Rio Konferansı sonrasında birbirleriyle ilişkili hale dönüşmüştür. Üç boyutun birlikte ve aynı anda sağlanması sürdürülebilirlik amacını gerçekleştirmenin yoludur. Bu boyutlar içerisinde çevresel boyut sürdürülebilirlik hedefinde en yaygın ifade edilen ve en çok bilinen unsur olup sürdürülebilirliğin önemli bir bileşeni olmasına rağmen tek unsuru değildir. Her bir boyut ayrı bir öneme sahip olup diğer boyutlarla birlikte sürdürülebilirliği oluşturmaktadır.

Çevresel, sosyal ve ekonomik boyutlardan oluşan sürdürülebilirlik ancak bu üç boyutun aynı anda bir araya gelmesiyle mümkün olabilmektedir. Çevresel boyutun esas noktası doğa yaşamının korunması, biyoçeşitliliğin azalmasının önlenmesi gibi konular iken, sosyal boyutun temeli yaşam kalitesi, sorumlu üretim ve sorumlu tüketim bilincini geliştirme oluşturmaktadır. Ekonomik boyut ise; kaynak kullanımında verimlilik ve ekonomik kalkınma gibi konuları kapsamaktadır. Sürdürülebilirliğin sağlanması için üç boyutun bir arada olması kadar dengeli bir şekilde gerçekleştirilmesi de gerekmektedir (Çimen, 2019). Bu nedenle sürdürülebilirlik tek bir boyutta, ya da boyutları birbiri içinde değerlendirilebilecek bir kavram değildir.

Günümüzde bu boyutlar birbiri içinde kümelenmemiş birbirinden etkilenen, birbirinden beslenen sürekli bir döngü halini almıştır.



Şekil 1.3: Sürdürülebilirlik Boyutları Arasındaki İlişki (Emre, Elmacı, 2021).

1.4.1 Çevresel Boyut

Fiziksel çevre doğanın kendi kendine sahip olduğu hava, deniz, göl, dağ gibi oluşumlarla doğal çevre ve insanların kendi amaçlarına ilişkin oluşturdukları kent, kasaba, köprü gibi yapay çevre toplamından oluşmaktadır. Doğal çevre, dünya üzerindeki yaşamın sürmesi için gıda, barınma gibi temel ihtiyaçların yanı sıra yine yaşam için atmosfer ve iklim koşullarını sağlamaktadır. Yapay çevre, yapılmış olduğu dönem ve yerdeki topluma ilişkin bilgi ve teknoloji değerlerinin vücut bulmuş halidir. Toplumsal çevre ise insanların ekonomik, toplumsal ve siyasal ilişkilerini kapsayan çevredir. Yapay çevre, doğal çevre üzerine inşa edilir ve bünyesinde toplumsal çevreyi barındırır. Bu sebeplerle toplumsal ve fiziksel çevre birbirinden ayrı görülmemektedir. Geniş anlamda çevreyi; insanların ve diğer canlıların yaşamları boyunca ilişkilerini sürdürdükleri ve karşılıklı etkileşim içinde buldukları fiziki, biyolojik, sosyal, ekonomik ve kültürel ortam olarak tanımlamak mümkündür (Tıraş, 2012).

Yukarıda tanımlanan özellikleriyle çevrenin değişime uğraması ve şekillenmesi insanla birlikte başlamaktadır. İnsanın kendi gereksinimlerini karşılayabilmek için doğayı şekillendirmesi, ıslah etmesi insanın doğa üzerindeki gücünün göstergesidir. İnsanlar, kendi ihtiyaçlarını ve arzularını gidermeye yönelik doğanın şekillenmesine

yol açan faaliyetleriyle özellikle buhar gücünün keşfine dayanan sanayi devrimi öncesi dünya nüfusunun görece az olması ve çevreye verilen zararlarda doğanın kendini onarma gücü olması sayesinde yarattıkları tahribatın farkında olmamışlar ve etkisini hissetmemişlerdir. Ancak 19. Yüzyılın ortalarından itibaren artan sanayileşme ve küreselleşmeyle birlikte modern kentleşmenin gelişmesi, hızlı nüfus artışları, artan tüketim gibi etkenler hava, su ve toprak kirliliğine, biyoçeşitlilikte azalmaya, toprak kaybına, erozyona, çölleşmeye neden olunca sorunların etkisi insanlık için ciddi boyuta ulaşmış ve sürdürülebilirliğe yönelik farkındalık artabilmiştir (Yeni, 2014). Olumsuz değişimler sonucunda gerçekleşen çevresel farkındalık; kaynakların tükenmesi, kaynakların etkin kullanımı, çevreye verilen zararın azaltılması, en ufak bir değişikliğin bile tüm dünyayı etkileyen sonuçlar doğurabileceği, ekosistemdeki dengenin korunmasının önem, ozon tabakası, emisyonlar gibi pek çok sorunu da gündeme getirmiştir.

Çevresel sorunların somut hale ve artık kaçınılmaz duruma gelmesi ile 20. Yüzyılın ikinci yarısından itibaren çevre ve ekonomi arasında denge tesis edilmesi için arayışlar başlamıştır. Ayrıca çevre sorunlarının etkisi tek bir yerle sınırlı kalmayarak küresel kapsamda ortaya çıktığı için çözümlerinde küresel olması gerektiği anlaşılmıştır. Bundan böyle ekonomik ve sosyal gelişmenin çevreden ayrı düşünülemeyeceği, aynı yeryüzünde yaşayanların ortak kaderi paylaştığı, geçmişte uygulanan yanlış kalkınma ve büyüme politikalarının, dünyanın çevresel kaynaklarını ciddi bir biçimde tehlikeye soktuğu, bugünkü kuşakların kendi gereksinimlerini karşılarken, gelecek kuşakların gereksinimlerini karşılama haklarını tehlikeye sokmayacak ve çevre ile uyumlu 'sürdürülebilir' bir kalkınma ve gelişme politikası izlemesi gerektiği görüşleri ağırlık basmış, eylem ve ilkelere yansımaya başlamıştır (Emre ve Elmalı, 2021). Günümüzde, sürdürülebilirlik kavramının iyice anlaşılması ile her şeye rağmen büyüme ve kalkınma değil, çevreyle uyumlu ekonomik kalkınma bilinci oluşmuştur (Tıraş, 2012). Bu sebeple, insanların finansal verimlilik ve etkinliklerinin sürdürülebilir olması için ekonomilerinin dayandığı ekosistemin esnekliğinin garanti altına alınması gerekmektedir (Yeni, 2014).

İşletmeler ekonomik açıdan karlılıklarını ve verimliliklerini arttırabilmek, rekabetçiliğini koruyabilmek, varlıklarını çoğaltabilmek için icra ettikleri faaliyetleriyle hem çevreyi olumlu ya da olumsuz yönde etkileme hem de çevreden etkilenme potansiyeline sahiptir. Bu nedenle çevresel sürdürülebilirlik için birey, toplum ve işletmeler dahil bütün paydaşların stratejilerini belirlerken ve faaliyetlerini gerçekleştirirken içinde buldukları çevrede oluşturacakları negatif etkileri minimum seviyeye indirecek şekilde davranmaları gerekmektedir (Ertan, 2018).

Çevre boyutu açısından sürdürülebilirlik, çevre ile etkileşimde çevreyi en doğal halinde tutabilecek davranışlar sergilemek ve insan faaliyetleri sonucu zarar gören veya yok olan çevreyi geri kazanma faaliyetinde bulunmaktır (Emre ve Elmacı, 2021).

1.4.2 Sosyal Boyut

Sürdürülebilirliğin ikinci boyutu, insan ve toplumun birlikte ve karşılıklı gereksinimini içeren sosyal sürdürülebilirliktir. Sosyal boyuta ilişkin literatürde birçok farklı tanımlamalar yapılsa da ağırlıklı olarak sosyal sürdürülebilirlik toplumun eylemlerini kolaylaştıran, etkinliğini arttırabilen karşılıklı güvenilir ilişkiler ağı olarak ifade edilmiştir (Lehtonen, 2004). “*Sosyal sürdürülebilirlik; beşerî ve toplumsal sermayenin geliştirilmesine odaklanmaktadır. Beşerî sermaye çalışanların ve işletme ortaklarının yetenek, motivasyon, sadakat gibi bireysel yönleriyle ilgili iken, toplumsal sermaye ise iyi bir eğitim sistemi, alt yapı ya da girişimciliğin desteklenmesi gibi kamu hizmetlerinin kalitesine önem verir. Sosyal açıdan sürdürülebilirlik; paydaşların işletmenin hedeflerini anlamalarına ve işletmenin değer sistemiyle büyük ölçüde uyum içinde olmalarına imkân verecektir*” (Dyllick ve Hockerts, 2002). Bu sebeple sürdürülebilirliğin sosyal boyutu toplum sağlığı, kültürel zenginliğin artırılması ve korunması, ekonomik ve toplumsal kalkınma, müreffeh yaşam gibi konuların desteklenmesini kapsamaktadır.

Ranganathan (1998), sosyal boyut performansına esas dört noktaya işaret etmiştir. Bunlar;

- İstihdam uygulamaları; (Ekonomik güvence ve iş güvencesi, Dil, din, mezhep, cinsel eğilim, felsefi inanç ayrımı yapılmaması ve profesyonelleşme imkân sağlanması)
- Toplum ilişkileri; (bir işletmenin topluma katkı sağlaması, iş imkanları sınılanması, işletmede yardımseverlik ve çalışan istekliliğinin sağlanması)
- Etik kaynaklar; (tedarikçiler, distribütör ve ortaklarla dürüstlük uygulamaları, sağlıklı iş hayatı koşulları sağlanması, çocuk işçiliğini önleme)
- Ürünün sosyal etkisi; (gıda, su, barınma gibi temel insan ihtiyaçlarının temin edilmesi, eşitlik ve gelir dağılımında adalet gibi konularda ürünlerin katkı sağlaması)

İşletmelerin, çalışanlarının ve toplum fertlerinin hayat kalitesini yükselterek, etik şekilde faaliyet göstermesi ve ekonomik gelişime katkıda bulunması sosyal etkinliğini ifade etmektedir. Sosyal sürdürülebildik aynı zamanda etik davranma, eşitlikçi çalışma ortamının sağlanması, toplumun refahının artırılması, milletlerarası eşitsizliğin azaltılması ve yok edilmesi, adalet ve eğitim gibi sosyal hizmetlerin sağlanması, gelir dağılımındaki dengesizliğin giderilmesi ve kültürel sistemin devamı gibi kavramları içeren insan odaklı bir olgudur (Arıcı ve Altun, 2018). İşletmeler ekonomik açıdan kurumsal değer yaratırken, aynı zamanda toplumun olumsuz etkilenmemesini güvence altına almalıdır.

1.4.3 Ekonomik Boyut

Ekonomik boyut, yerel, ulusal ve küresel düzeylerde yer alan ekonomik sistemlerde olduğu gibi ekonomik koşullara etki eden ve bu etkiyi açıklayan sürdürülebilirlik boyutudur (Sezen ve Çankaya, 2013).

Ekonomik sürdürülebilirlik; borçlanma, özkaynak, arazi, taşıtlar gibi maddi nitelikteki sermaye; kurumsal itibar, know-how, yazılım, tasarım ve teknik bilgi gibi maddi nitelikte olmayan sermaye gibi çeşitli sermaye türleri arasında optimal bir

dengenin sağlanmasını ifade eder (Sultankhanova, 2020). Söz konusu sermaye bileşenlerin nasıl etkin bir biçimde kullanılabilirliğini sorgular ve kar, hisse başına kar gibi finansal göstergelere dayanır. Bu haliyle işletmelerin ekonomik manada sürdürülebilirliğini sağlaması için bir yandan hissedarlarına daima ortalamanın üzerinde kazanç sağlamasını, diğer yandan da her zaman likidite sıkıntısı yaşamayacak şekilde nakit akışını temin etmesi gerekmektedir (Çalışkan, 2012).

Ekonomik boyut sermaye ve doğal kaynak kullanarak girdi sağlamak ve üretim çıktısı ile çevreye verilen olumlu ya da olumsuz etki arasında dengeyi vurgulamaktadır. İşletmeler, faaliyetlerini icra ederken hava, su, toprak, ağaç gibi çevresel unsurlarla ve adalet, gelir dağılımı, barınma, sağlık gibi sosyal unsurlara olan etkilerini dikkate almaları gerekmektedir.

Ekonomik sürdürülebilirlik, çevresel ve sosyal sürdürülebilirliğin gerçekleştirilmesiyle birlikte bir bütündür. Son yıllarda gerek üretim gerekse tüketim sürecinde ortaya çıkan atıklar, hızlı nüfus artışı ve şehirleşmenin doğal kaynaklar üzerinden yarattığı baskı kaynakların hızla tükenmesine neden olmaktadır. Konuya ilişkin, gelişmiş ülkeler üretim sürecinde çevre dostu teknolojilerin kullanılması, çevreyi kirleten faaliyetlerin yasaklanması veya vergi alınması gibi tedbirler olsa da gelişmekte olan ülkeler ekonomik öncelikleri nedeniyle ve gereken farkındalığın tam olarak oluşmamasından ötürü bu konuda dezavantajlı durumdadırlar (Hayaloğlu ve diğ. 2019).

1.5. Sürdürülebilirlik Kavramının Tarihsel Gelişimi

Kavram, ilk olarak Carl Von Calowitz tarafından 1713 yılında ormanların bilinçli kullanımını konusunda uygulanması gereken kuralları belirlemek amacıyla kullanılmıştır (Brander, 2007).

20. yüzyılın ilk çeyreğinden sonra hızla gelişen sanayileşme, çevresel faktörlerde yıpranmaya sebep olmuş ve doğanın bu hızlı çöküşünü yavaşlatmak için tedbirler

alınması gerekliliği ortaya çıkmıştır (Tuna, 2014). Oysa yüzyılın yarısından sonra küreselleşme ve yüksek üretim ile yüksek talep yaratılması yoluyla ekonomik büyüme ülkelerin öncelikli hedefi olmuştur. Hızlı büyüme ve sürekli büyüme hedefi doğal kaynakları israf etme suretiyle çevreye daha ciddi zararlar vermiştir.

1960'lı yıllara girildiğinde sanayiye dayalı ekonomi modellerinin çevreye verdiği tahribatlar kabul edilmiştir. İlk kez 1962 yılında Rachel Carson, Sessiz Geliş isimli çalışmasında, tarımsal böcek ilaçlarının çevreye ve hayvanlara olası zararlarına değinmiştir. 1972 yılında Roma Kulübü tarafından hazırlanan Büyümenin Sınırları adlı rapor, büyümenin doğaya olan zararını ele alan ilk rapordur. Raporda, ekonomi ile çevre arasındaki ilişkinin birbirine bağlı olması gerektiği ve sanayiye dayalı kalkınma modelinin çevreye ciddi zararlar verdiği vurgulanmaktadır (Seydioğulları, 2013).

Sürdürülebilirlikle ilgili uluslar üstü çeşitli adımlar atılmaya başlanmıştır. Bunlardan birincisi Birleşmiş Milletler tarafından (BM) 1972 yılında gerçekleştirilen "Birleşmiş Milletler İnsan Çevresi Konferansı"dır. Stockholm'de gerçekleştirilen bu konferansta çevre eğitimi ve sürdürülebilirlik kavramları küresel bir anlam kazanmıştır. Bildiride yer verilen "*İnsanlık, şimdiki ve gelecek nesiller için çevreyi korumak ve iyileştirmek zorundadır.*" ifadesi ile sürdürülebilir kalkınma kavramının çevresel boyutuna dikkat çekilmiştir (Ünal ve Dımışkı, 1999).

Birleşmiş Milletler Çevre Konferansı, doğa ekosistemi ve kalkınma arasındaki dengeyi ön plana çıkararak "eko kalkınma" politikası çerçevesinde sürdürülebilir kalkınmanın iki unsuru olan 'insan merkezilik' ve 'gelecek nesillerin kaynaklarının korunması' konularını gündeme getirmiştir. Fakat sürdürülebilir kalkınmanın küresel açıdan aktif bir politika olması 20 senelik bir gecikme ile, 1992 Rio Zirvesi'nden sonra mümkün olabilmıştır (Dulupçu, 2001). Dünyada 'sürdürülemez' nitelikli kalkınmadan sürdürülebilir kalkınma bakışına geçiş kaynakların artan verimsiz kullanımı, gelir dağılımında adaletsizlik, nüfus artışı gibi sebeplerden doğmuştur.

Dünya Doğayı Koruma Birliği (IUCN) tarafından 1982 yılında kabul edilen Dünya Doğa Şartı belgesinde sürdürülebilirlik konusu yer almıştır. Bu şarta göre, insanların yararlandığı ekosistem, organizmalar, kara, deniz ve atmosfer kaynaklarının optimum sürdürülebilirliğini başarabilecek biçimde yönetilmeleri gerektiği ancak bunun ekosistemlerin ve türlerin bütünlüğünü tehlikeye atmayacak biçimde yapılması öngörülmektedir (Tosun, 2009). Buna göre sürdürülebilirlik yaklaşımının genişlemesi insan odaklılıktan canlı yaşamın varlığı ve korunması odaklılığına doğru olmuştur.

Sürdürülebilirlik kavramı ilk kez 1987 yılında Brundtland (Ortak Geleceğimiz) Raporu'nda Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu tarafından *“Bugünün insan ihtiyaçlarının, gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılama yeteneklerini feda etmeden karşılanabilmesi”* olarak ifade edilmiştir (UN 1987).

Dünya Bankasının 1989 yılında yayımladığı raporundaki ifadesiyle sürdürülebilirlik, şimdiki ve gelecekteki kuşakların arasındaki dengedir. Burada sürdürülebilirlik fert başına azaltılmasına gerek kalmayacak optimal faydadır. “Dünya Vahşi Yaşam Formu” sürdürülebilirliği, yaşamımızı idame ettirirken hayat kalitemizin artması ve korunması olarak ifade etmektedir. Genel birleştirici etken ise sanayi inkılabı olarak görülmektedir (Seydioğulları, 2013).

1992’de Rio de Janerio şehrinde gerçekleştirilen Rio Konferansı ile sürdürülebilir kalkınma, global ölçekte aktif bir politika haline gelmiştir. 178 ülkenin katılımı ile gerçekleştirilen konferansta, sürdürülebilir kalkınma kavramının içeriği genişletilmiş ve tanımın temelinde doğa ile sağlıklı, uyumlu bir yaşam hakkı olduğu kabul edilmiştir (Tıraş, 2012).

Rio+5 ismiyle gerçekleştirilen 1997 yılındaki zirvede, 1992 Rio Konferansı’nda alınan kararların, geride bırakılan beş yıllık zaman farkında nasıl ele alındığı ve uygulanıp uygulanmadığını değerlendirilmiştir. Zirvede, 1992 Rio Zirvesi’nin başarılı ve somut bir girişim sunmadığı tespit edilmiştir (Seydioğulları, 2013). 2002 yılında düzenlenen Rio+10 zirvesi, Rio Zirvesi’nin on yıllık değerlendirmesini yapmak için gerçekleştirilmiştir. Zirvenin sonuç bildiriminde, açlık ve sefaletle mücadelenin, enerji

kaynaklarının çeşitliğinin ve yenilenebilir kaynaklar kullanımının yaygınlaştırılmasının önemine dikkat çekilerek söz konusu bu problemlere stratejiler geliştirilmesinin gerekliliğine ve bunların 2005 yılına kadar başlatılması kararlarına yer verilmiştir (Özmehmet, 2010).

Tarihsel süreçte bir başka gelişme 2002 yılında Johannesburg'ta yapılan sürdürülebilir kalkınma konferansıdır. Konferansta şu anki dönemin yanı sıra geçmişteki dönem ve gelecekteki dönem planlamaları gündeme gelmiştir (Sultankhanova, 2020).

Rio+20 Zirvesi'nde altı çizilen sürdürülebilirlik yaklaşımında, "Gelecek kuşaklara bir yük bırakmaksızın, bir kentin yaşam kalitesini ekolojik, kültürel, siyasi, kurumsal, toplumsal ve ekonomik bileşenler açısından geliştirmek" öngörülmektedir. Zirvede sürdürülebilir ilerleme ve sefaletin azaltılması çerçevesinde, yeşil ekonomi ve sürdürülebilir gelişme yeniden tartışılmıştır (Özcan, 2016). Buradaki gelişmeyle birlikte Brundtland Raporunda öne sürülen sürdürülebilirlik ilke ve prensipleri tekrardan canlanarak daha yoğun bir şekilde stratejilerin merkezine alınmaya başlamıştır.

Paris'te düzenlenen 2015 yılı BM İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi Konferansında sürdürülebilirliğin en önemli boyutu olan çevresel boyutu etkileyen iklim değişikliğiyle mücadele etmek için oluşturulan Paris İklim Anlaşması kabul edilmiştir. 5 Ekim 2016'da kabul edilen anlaşma, küresel emisyonların yüzde 55'ini oluşturan en az 55 ülkenin anlaşmayı onaylaması koşulunun sağlanmasıyla 4 Kasım 2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anlaşma, iklim değişikliğini önlemede gelişmiş ve gelişmekte olan ülke sınıflandırmasına ve tüm ülkelerin "Ortak fakat farklılaştırılmış sorumluluklar ve göreceli kabiliyetler" ilkesi esasında sorumluluk üstlenmesi anlayışına dayandırılmıştır. (<http://www.mfa.gov.tr/paris-anlasmasi.tr.mfa>).

Türkiye'de sürdürülebilirlikle ilgili yapılan çalışmalara bakıldığında 1996 yılında İstanbul şehrinde Habitat II Konferansı düzenlenmiştir. Bu konferans kentsel yerleşim yerlerinde yaşanan sıkıntıları aşmak için yapılacak olan çalışmalara yol göstermek için

bir etkinliktir. Habitat II toplantısının sürdürülebilir bir yerleşim ile herkese konut ve yeterli barınak başlıklı iki önemli konusu bulunmaktadır. (www.imo.org.tr)

Türkiye’de daha sonra yapılan kapsamlı çalışma 2010 yılında Türk İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneğinin Borsa İstanbul ile ortak yürüttüğü BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Projesidir. Bu projeye sürdürülebilirlik açısından sorumlu yatırım bakış açısı kazandırılması hedeflenerek sürdürülebilirliğin tüm boyutlarına yönelik farkındalık kazandırılmaya çalışılmıştır.

Türkiye, 4 Kasım 2016’da Paris iklim anlaşmasını kabul ederek yürürlüğe girmesini sağlayan ülkelerden birisi olmuştur. 6 Ekim 2021 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisinde uluslararası anlaşma olarak kabul edilmesiyle ulusal çapta yürürlüğe girmiştir. Bu anlaşmadan önce Temmuz 2021’de Ticaret Bakanlığı aracılığıyla yeşil mutabakat eylem planı yayımlanmış ve Paris İklim Anlaşması başta olmak üzere Avrupa Birliğinin ortaya koyduğu hedeflere paralel olarak sürdürülebilirlik konusunda ülkenin 2053 net sıfır karbon hedefi projesini ortaya koymuştur.

Yapılan birçok çalışmadan anlaşıldığı üzere, 20. Yüzyıl başına kadar yaratılan çevresel tahribat fark edilmemiştir. İlk başta kaynak israfından kaynaklanan kaynak kıtlığı tehlikesine ek olarak sanayileşmenin getirdiği doğal dengenin bozulması ortaya çıkan olumsuz etkilerin hissedilir olmasıyla çevresel ve iklim değişikliklerine yönelik farkındalık kazandırmıştır. Çevresel boyuta ek olarak iş ve sosyal yaşamda ortaya çıkan problemlerle beraber ekonomik büyüme ve kalkınma hedefleri, sürdürülebilirlik kavramının ve sürdürülebilirlik kavramının boyutlarının ortaya çıkmasını sağlayarak gittikçe önem kazanmasını sağlamıştır.

1.6. Süreklilik ve Sürdürülebilirlik Arasındaki İlişki

Finansal ekosistemin temelinde yer alan işletmeler için süreklilik ve sürdürülebilirlik kavramları arasında birçok konu açısından oldukça farklı noktalar

vardır. Bazı konulardaki farklılıkların özeti şekil 1.3'te gösterilmiştir. Şekilde bahsedilen hususlardan yola çıkarak farklılıklardan şu şekilde bahsedilebilir.



Şekil 1.4 Süreklilik ve Sürdürülebilirlik Farkı (Coşkun, 2021).

Süreklilik, işletmelerin kendi varlıklarını ilgilendiren bir olgudur. İşletmeler, faaliyetlerinin devamı için kendisi açısından gerekli olan adımları içeren politikaları izler. Bu amaçlarla çevresel ve sosyal kaynakları girdi olarak kullanabilir. Sürdürülebilirlik ise işletmenin varlığı dahil toplum ve doğa gibi unsurların devamlılığını ele alır. Yani işletmeler, faaliyetlerinde tek taraflı olarak kendi devamlılıkları için değil aynı zamanda doğal kaynakların ve toplum dinamiklerinin de devam etmesini ve korunmasını sağlıyorsa sürdürülebilirlik politikasına sahip olduklarından söz edilebilir.

Süreklilik unsurlarında bahsedildiği üzere karlılık, işletmenin faaliyetlerinin daimî olmasında en önemli unsurlardanır. İşletmeler, sürekliliklerini kalıcı kılmak, hissedarlarını memnun edebilmek ve yatırım çekebilmek için her dönem üzerine koyarak karlılık rasyolarını yükseltmek istemektedirler. Ancak bu durum sürdürülebilirlik kavramı açısından mümkün gözükmemektedir. Karlılıkta süreklilik için işletmeler daha ucuz girdiler gibi finansal avantajlar sağlaması gerekir ancak doğal kaynakların kıtlığı, beşerî sermayenin yapısal kısıtları gibi nedenlerle süreklilik sekteye uğrayabilmektedir. Sürdürülebilirlik kavramı ise işletme faaliyetlerinin söz konusu kısıtlar dahilinde uygun bir denge gözetilerek faaliyetlerini sürdürmesini içerir.

Karlılık, ekonomik bir bakış açısıdır. Piyasada işletmeler için amaç kar maksimizasyonu yaklaşımıdır. İşletmelerin sürekliliği açısından karlılık önemli bir unsurdur. Sürdürülebilirlik yaklaşımında ise ekonomik boyut dışında çevresel ve sosyal boyutlarda vardır. Dolayısıyla sürdürülebilirlikte söz konusu boyutlar arasında dengenin gözetimi için kar optimizasyonu yaklaşımı vardır. Yani işletmelerin, ürün ve hizmet sunumu açısından çevresel, sosyal ve ekonomik boyutlara katkı sağlayabilmesi için optimal bir ücret ve kar politikası belirlemeleri, süreklilik ile sürdürülebilirlik arasındaki en önemli farklardan birisini ortaya koymaktadır.

İki kavram arasındaki en büyük farklardan bir başkası, sürekliliğin daha kısa dönemli perspektifte, sürdürülebilirliğin daha uzun dönemli perspektifte politikalar setini içermesidir. İşletmeler karlılık ve büyüme için faaliyet dönemi boyunca ortaya çıkan piyasa risk ve fırsatları dahilinde yatırım yapıp kararlar alırlar ancak sürdürülebilirlik teriminde örneğin çevresel boyutla alakalı iklim değişikliği gibi uzun vadeli risk ve fırsatları içeren konular var olduğundan alınacak kararlar birkaç faaliyet döneminin ötesine uzanmayı gerektirecek şekilde olabilecektir.

Sonuç olarak işletmenin sürekliliği kavramından ziyade işletmenin sürdürülebilirliği kavramı daha bütüncül gözükmektedir. İşletmenin sürdürülebilirliği, işletmenin sürekliliğini kapsadığı gibi doğal yaşamın ve toplumsal yaşamın sürekliliğini de kapsayacaktır. Bu bağlamda işletmelerin alması gereken sorumluluk, kendi varlıklarının idame ettirilmesiyle sınırlı olmayıp faaliyetlerinin çevresel, sosyal ve ekonomik boyutları ile çok daha öteye geçmiş olacaktır.

2. KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK ANLAYIŞI VE GELİŞİMİ

Sürdürülebilirlik amaç ve ilkelerinin işletme düzeyinde ele alınması literatürde kurumsal sürdürülebilirlik olarak ifade edilmektedir. Kurumsal sürdürülebilirlik, muhasebe alanı açısından yeni olmayan bir kavramdır. Kurumsal sürdürülebilirlik, muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerinden süreklilik ve sosyal sorumluluk ilkeleri temelinde gelişmiş bir kavramdır. Kavramın önemi muhasebe teorisi içerisinde sürekli vurgulanmakta olup bunun iki esas nedeni bulunmaktadır (Wilson, 2003).

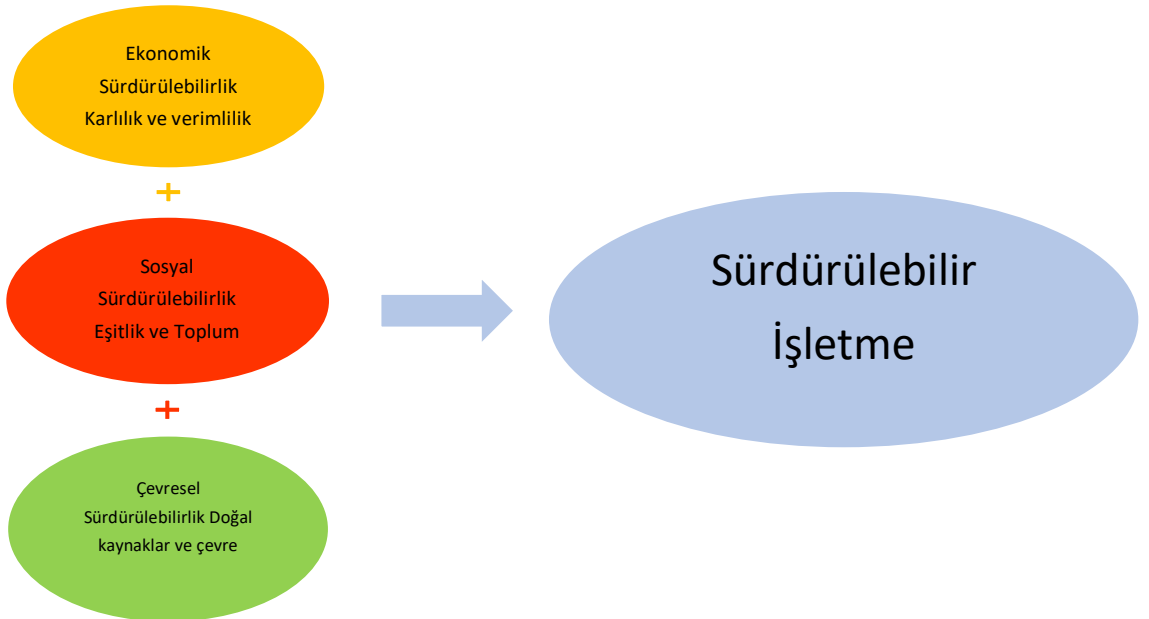
İlki muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerinden olan süreklilik kavramı, işletmelerin var oluş sürelerinin işletme sahip ve ortaklarının yaşam sürelerine bağlı olmadığı ile ilgilidir. Süreklilik kavramı, işletmelerin kurumsal sürdürülebilirliklerinden ayrı olarak değerlendirilmemektedir. Hissedarlar açısından işletmenin karlılığı ne kadar önemli ise kurumsal sürdürülebilirlikleri de o derece önemlidir. İkincisi ise sosyal sorumluluk kavramıdır. Sosyal sorumluluk, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde, finansal raporların sunulmasında belirli kişi ve grupların değil tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi amacıyla tarafsız, gerçeğe uygun bilginin sunumunu ifade etmektedir. İki kavram birlikte ele alındığında süreklilik kavramı sürdürülebilirlik kavramı ile ilişkilendirilirken sosyal sorumluluk kavramı hesap verilebilirlikle ilişkilendirilebilmektedir (Dunphy ve diğ., 2007).

Kurumsal sürdürülebilirlik, işletmenin yöneticilerinin ve paydaşlarının mevcuttaki ihtiyaçlarının karşılanmasına ilave olarak işletmenin gelecekte ihtiyaç duyacağı beşerî ve doğal kaynakların korunması ve geliştirilmesine fırsat sağlayan işletme stratejilerinin ve faaliyetlerinin içselleştirilmesi olarak tanımlanabilir. Konuyla ilgili bir başka çalışmada Van Marrewidk (2013) kurumsal sürdürülebilirliği sosyal ve çevresel konuların işletme faaliyetlerine ve işletmenin paydaşlarla etkileşimine dahil edilmesi biçiminde tanımlamıştır. Signitzer ve Prexl (2007) kurumsal sürdürülebilirliği ekonomik, sosyal ve çevresel amaç ve değerler arasında bir denge sağlamak için yapılan işletme çalışmalarının planlı ve stratejik yönetim sürecini

tanımlayan göreceli bir kavram olarak belirtmişlerdir. İfade edilen tanımlardan anlaşılacağı üzere kurumsal sürdürülebilirlik, işletme faaliyetlerinin ekonomik boyutlarının yanı sıra sosyal ve çevresel boyutlarını da göz önünde bulundurmaya gerektirmektedir.

Bilgi kullanıcılarının beklentileri, kurumsal sürdürülebilirlik kavramının önem kazanmasını sağlamıştır. Artan bu beklenti işletmelerin çevresel, sosyal ve ekonomik (ÇSY) boyutlarda kurumsal sürdürülebilirlik yaklaşımını benimsemelerini zorunlu kılmaktadır (Hardono ve Klein, 2004). Bu yaklaşım işletmelerin finansal başarılarına ilave olarak toplumsal ihtiyaçları da karşılayabilme ve çevresel duyarlılığın sürdürülebilirlik açısından önemi ve gerekliliğini savunmakta ve bir yükümlülük olarak görmektedir (Sarıkaya ve Kara, 2007).

Kurumsal sürdürülebilirlik adına işletmelerin çevresel, sosyal ve ekonomik süreçlerde denge kurması ve en makul düzeyde her üç boyutla ilgili çabalarında başarılı olması gerekmektedir. Aşağıdaki şekilde gösterildiği üzere işletmeler karlılık ve verimlilik bakımından hedeflerine yönelik çabalar harcarken doğal kaynaklar ve sosyal sorumluluk gibi alanları da dikkate almalıdır (Torum ve Yılmaz, 2009). Sürdürülebilir işletmeye giden yolda kurumsal sürdürülebilirlik boyutları şekil 2.1’de gösterilmiştir.



Şekil 2.1: Kurumsal Sürdürülebilirlik Boyutları ve Sürdürülebilir İşletme (Torum ve Yılmaz, 2009)

Günümüzde kurumsal sürdürülebilirlik kavramı birçok teorik çerçeve üstünden araştırılıp değerlendirilmektedir. Literatürde kurumsal sürdürülebilirlik üzerine en yaygın kabul gören teori Mel Wilson'a aittir. Wilson (2003)'a göre kurumsal sürdürülebilirlik kavramının oluşmasında üç temel yaklaşım; kurumsal sosyal sorumluluk, paydaş teorisi ve kurumsal hesap verebilirlik teorisi etkili olmuştur. Bu yaklaşımlar ve kurumsal sürdürülebilirliğe olan katkısı aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

2.1. Kurumsal Sürdürülebilirlik Unsurları

Kurumsal sürdürülebilirlikle ilgili çalışmalara bakıldığında şirketlerde kurumsal sürdürülebilirliğe esas teşkil eden ve daha önceden bilinen, görece daha bilindik bazı unsurların ortak amaç etrafında toplandığı ileri sürülebilir. Bunlar (Wilson, 2003);

- Kurumsal sosyal sorumluluk
- Sosyal paydaş teorisi
- Hesap verebilirlik kuramı

Kurumsal sürdürülebilirliğin teorik temellerini oluşturan unsurlar izleyen alt bölümlerde ayrıntılı şekilde açıklanmıştır.

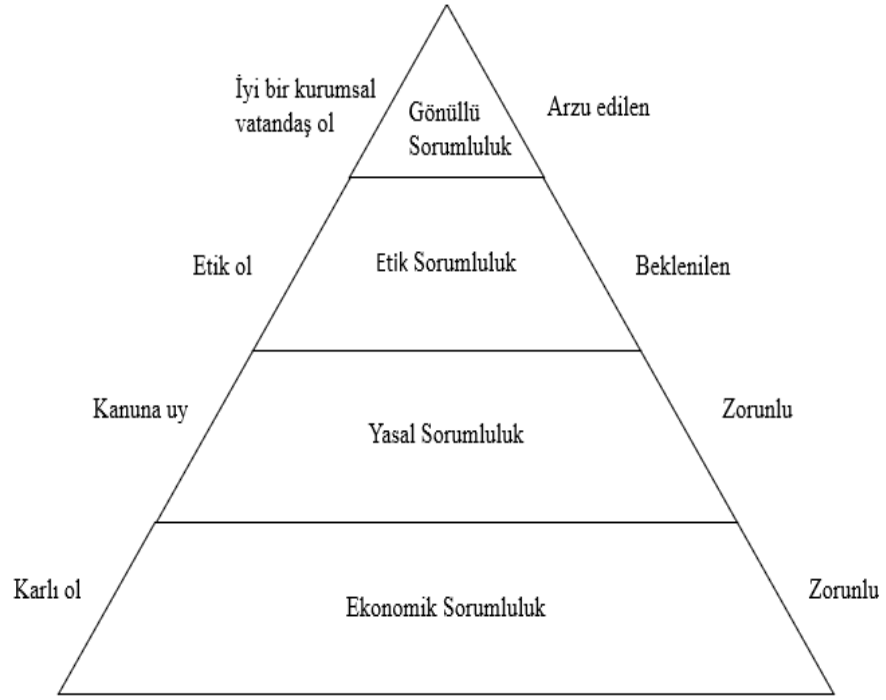
2.1.1 Kurumsal Sosyal Sorumluluk

Kurumsal sosyal sorumluluk kavramı ilk olarak 1953'te yayımlanan Bowen'in "İş adamlarının Sosyal Sorumlulukları" adlı makalesinde ele alınmıştır. Bowen bu makalesinde, iş adamlarının, toplumun amaç ve değerleriyle örtüşen sosyal sorumluluk faaliyetleriyle ilgilenmeleri gereğini belirtmiştir. Kurumların sosyal açıdan sorumlu olması gerektiği kavramı, 1960'larda uluslararası kurumların büyüklüğü ve gücünün arttığı dönemde karşılık bulmaya başlamıştır (Engin ve Akgöz, 2013).

Kurumsal sosyal sorumluluk kavramının temelinde işletmelerin topluma yönelik olarak, ekonomik, etik, hukuki ve gönüllü olmak üzere dört sorumluluk türü olduğundan bahsedilmektedir (Caroll ve Shabana, 2010). Wilson'a göre (2003) şayet toplum genel olarak sürdürülebilir kalkınmanın mücadele etmeye değer bir hedef olduğuna inanırsa, işletmelerin de bu hedefi gerçekleştirmede topluma destek olmak için etik bir zorunluluğu doğacaktır.

Kurumsal sosyal sorumluluk, genel anlamda işletmelerin toplum içindeki rolü ile alakalıdır (Salzman ve diğ., 2005). Mevcut durumda işletme yöneticilerinin sorumlulukları artık yalnızca kendi çıkarları ve hissedarlarının çıkarları uğruna çalışmakla sınırlı değildir. İşletmelerin sosyal sorumlulukları konusunda 1970'lerde başlayan paradigma değişikliği, 1980'lerde yöneticilerin toplumun gereksinimlerine duyarlı olmak ve bu gereksinimlerin giderilmesine katkıda bulunmak yönünde sorumlulukları olduğu konusunda geniş bir konsensus oluşmuştur.

Caroll'ın geliştirdiği ve kurumsal sosyal sorumluluğu 4 boyutta değerlendirdiği piramit, literatürde en çok atıf yapılan şemadır. Bu şema, sırasıyla ekonomik, yasal, etik ve gönüllü sorumluluklardan oluşur.



Şekil 2.2 Kurumsal Sosyal Sorumluluk Piramidi (Carroll, 1991).

2.1.1.1 Ekonomik Sorumluluk

İşletmeler, kar elde etmeyi merkeze alarak ürün ve hizmet üreterek, tüketici veya müşterilere sunmaktadır. Piramitte bulunan diğer tüm sorumlulukların ekonomik sorumluluğun varlığına dayandırıldığını belirten Özgül ve Mengi (2016), ekonomik sorumluluğun en temel sorumluluk olduğunu, ekonomik sorumluluk olmadığı takdirde diğer sorumlulukların herhangi bir anlam ifade etmediğini vurgular. Ekonomik sorumlulukların gerçekleştirilmesiyle diğerleri mümkün kılınmış olacaklardır.

Daima olduğu gibi günümüzde de işletmelerin, toplumun ihtiyacı olan ve yaşam standartlarını arttıracak nitelikte kaliteli ürün ve hizmetler üretmeleri ve adil bir fiyatlandırmayla satmaları önemlidir. Sadece fazla kar elde etmeye odaklanılmasının sakıncaları vardır. Böyle bir odak hükümetin, müşterilerin ve diğer temel paydaşların o işletmeye olan desteklerini kaybetmelerine yol açabilecektir. Paydaşların güveninin, günümüz iş dünyasında artan bir önemi vardır. Sadece kar elde etmeye odaklanan bir

işletmenin, diğer sorumluluklarını ihmal etme olasılığı yüksektir (Özgül ve Mengi, 2016). Böyle bir ihmal uzun dönemde güven kaybına ve dolayısıyla kar erimelerine yol açabilecektir. Bu nedenle kurumsal sosyal sorumluluğa ilişkin ekonomik sorumluluğunu yerine getirirken işletmenin, diğer sorumlulukları ile ekonomik sorumlulukları arasındaki dengeyi doğru şekilde ayarlaması elzemdir. Diğer sorumlulukların dayandığı temel nitelik taşıyan ekonomik sorumluluk ancak ve ancak diğer sorumluluklarla uyumlu olması durumunda, sağlam bir temel olma niteliğini sürdürebilir.

2.1.1.2 Yasal Sorumluluk

Kanun koyucu tarafından belirlenen ve adaletin, eşitliğin, güvenin temellerini tesis eden yasalara uyulması işletmelerin topluma karşı sorumluluğunun bir gereğidir.

Bilindiği üzere, toplumun şirketlerden beklentisi sadece kar odaklı olmamalarıdır. Ayrıca aralarındaki ‘sosyal sözleşme’ gereği, işletmenin ekonomik misyonunu yasalar ve diğer düzenlemeler çerçevesinde sürdürmeleri beklenir. İşletmenin faaliyetlerini denetim altına alan regülasyonların, sorumlu davranışı sağlamada bazı eksiklikleri vardır. Bunun en önemli nedeni uygulamada yaşanabilecek her durumun yasalarda yer almasının mümkün olmamasıdır (Özgül ve Mengi, 2015). Kanunlar, işletme faaliyetleri için asgari unsurları belirlerken, yapılması gerekene kılavuzluk etmek yerine yapılmaması gerekenleri söyler ve işletmeler de yaptırımla karşılaşmamak adına yasalara uymak durumunda kalırlar (Sarıkaya, 2009).

İşletmelere yönelik kamusal beklenti ve regülasyonların her koşul ve durumu içermesinin mümkün olamayacağı gerçeği, uygulama ve yaklaşımlarda belirleyici bir başka sorumluluğa yöneltir.

2.1.1.3 Etik Sorumluluk

İşletmelerin yasalara ve düzenlemelere uymasının ana nedenlerinin başında cezai bir müeyyideyle karşılaşmak istememeleri gelir. Yasal sınırlar içerisinde uygun görünmesine rağmen toplumca benimsenmeyen hususlara ilişkin boşluk etik sorumluluk yoluyla doldurulmaktadır. Etik sorumluluk, işletmeler için yasal sorumluluktan sonra gelen ve onunla entegre bir biçimde ele alınabilecek temel sorumluluktur (Sarıkaya, 2009). Yasal sorumluluk ve etik sorumluluk aynı sorumluluğun iki yönü gibi işlev görür.

Kanunda belirtilmemesine rağmen uyulması beklenen davranışlar etik sorumlulukları ifade etmektedir. Etik sorumluluklar, toplumsal geleneklere ve etik değerlere uyularak çalışılmasının yanı sıra toplumda zamanla değişen veya yeni ortaya çıkan etik değerlerin benimsenmesini ve saygı gösterilmesini de içerir (Sarıkaya, 2009). İşletmenin belirlediği hedeflere varabilmesi için etik değerlerin zedelenmemesine dikkat edilmesi gerekmektedir. Ayrıca kurumsal entegrasyonun sağlanmasının ve etik değerlerin kanun ve düzenlemelerin yüklediği sorumlulukların ötesinde sorumluluklar getirdiği bilinmelidir. Bu sorumluluğa uyulmasında zorunluluk getirilmesi mümkün olmamasına rağmen, işletme faaliyetlerinin toplum tarafından geçerlilik görmesinde, bu sorumluluğun yerine getirilmesinin önemi yadsınamaz. Görüleceği gibi, bu sorumluluklar kültür ve toplumlara göre değişiklik gösteren bir göreceliliğe ve aynı zamanda dönem içinde değişen dinamik bir yapıya sahiptir (Başkaya, 2018).

Belirtildiği üzere, etik sorumluluklar toplumlar tarafından istenilen bir davranış şekli olarak sosyo-kültürel normlarla belirlenmekte ve toplumsal hayat dinamizmi gereği sürekli değiştiğinden etik sorumluluklar da zaman içerisinde değişime uğramaktadır. İşletmelerin kamuoyu desteği, kamuoyu sempatisi olmadan mevcut güçleri sürdürülebilmeleri olanaklı değildir. Bu sempati ve desteği sağlamakta gönüllü çalışmalar ayrı önem taşır.

2.1.1.4 Gönüllü Sorumluluk

Toplum, işletmenin iyi bir kurumsal vatandaş olmasını bekler ve bu beklentiye yönelik işletme tarafından gerçekleştirilen kurumsal faaliyetlere 'kurumsal gönüllülük' denir (Özgül, Mengi 2015). Bu sorumluluklar işletmelerin tamamen istek ve seçimlerine göre şekillenir ve gönüllülük esasına dayanır. Bunun sonucu olarak herhangi bir müeyyide uygulanmaz (Sarıkaya, 2015). Gönüllü sorumluluk ve etik sorumluluk arasındaki farka ilişkin cevap arayışı anlamlı ve yerindedir.

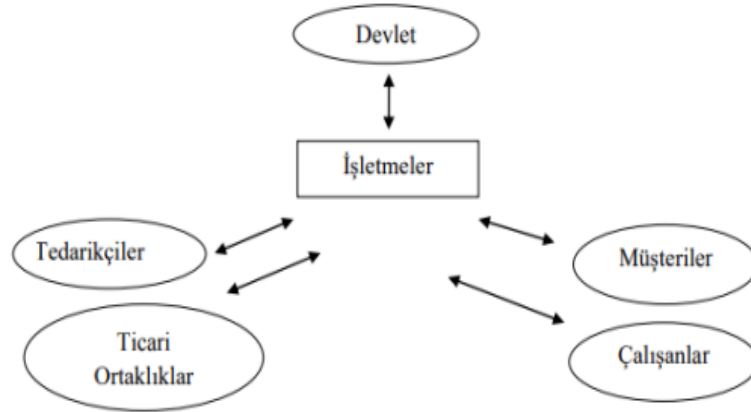
Etik sorumluluk ve gönüllü sorumluluk arasındaki temel fark, gönüllü sorumluluğun ahlaki bir duygu ve görev olarak kabul görmemesidir. Toplum, işletmelerden gönüllü sorumluluk kapsamındaki faaliyetleri yerine getirmesini beklerken işletme tarafından bu durumun gerçekleştirilmemesi toplumda cezalandırılmaz (Sarıkaya, 2015). Çünkü gönüllülük esastır. Gönüllülük esasında bir ilkenin uygulanmamasının yaptırım yönü yoktur. Memnuniyette azalma yaratması muhtemeldir. İşletmelerin etik sorumluluklarını pratikte uygulamaları için güçlü toplumsal beklenti söz konusudur. Mamafih yerine getirilmemesinin karşılığı olumsuz olacaktır.

Görüldüğü üzere, işletmeler; yerel, ulusal ve uluslararası düzeyde toplumlarla etkileşimde bulunan sosyal varlıklardır (Torlak, 2012). İşletmelerin, toplum üzerinde maksimum olumlu etki, minimum olumsuz etki yapmaları beklenir. Bu perspektiften bakıldığında da kurumsal sosyal sorumluluk kavramının temelinde işletmelerin topluma yönelik ekonomik, yasal, etik ve gönüllü sorumlulukları olduğu açıkça söylenebilir. Söz konusu sorumlulukların yerine getirilmesi veya getirilmemesinin yasal ve toplumsal karşılıkları var olabilecektir.

2.1.2 Sosyal Paydaş Teorisi

Sosyal paydaş teorisi genel anlamda, işletmelerin paydaşlarının beklentilerini ve ihtiyaçlarını en iyi şekilde karşılaması ve yönetmesi gerektiğini savunmaktadır.

Paydaş teorisindeki en temel husus, işletme yöneticilerinin işletmenin ilgili paydaşlarını tanımlayabilmesini ve buldukları işletmenin izlemesi gereken etkili paydaş yönetimini sağlamasıdır (Reinig ve Tilt, 2009). Bu teoriye göre sosyal sorumluluk anlayışına sahip işletmelerin yalnızca hissedarlarının çıkarlarını değil, tüm paydaşların meşru çıkarlarını eşit şekilde dikkate almaları gerekmektedir (Kaptein ve Tulder, 2003). Freeman'ın (2010) öncülük ettiği bu yaklaşımda paydaş, kurumsal faaliyetlerin yönetiminde veya maddi boyutunda meşru çıkarları bulunan kişiler veya gruplar olup, tüm paydaş grupları işletmeler için birer gerçek değer olarak kabul edilir (Donalson ve Preston, 1995). Bu anlamıyla işletmenin başarısı paydaşlarıyla (tüketiciler, devlet, sivil toplum kuruluşları, müşteriler, tedarikçiler vs.) olan ilişkilerini nasıl ve ne şekilde yönettiğine bağlıdır (Het Hof, 2009). Paydaş teorisinin, kurumsal sürdürülebilirliğe katkısı ise işletmelerin sadece hissedar çıkarları için değil, faaliyetlerinden dolayı ya da dolaysız yoldan etkilenen tüm paydaşları için çalışmalarını gerektiği konusunda iş gerekçeleri sunmasıdır (Wilson, 2003). Sosyal paydaş teorisinin teorik şeması şekil 2.3'te verilmiştir.



Şekil 2.3 Sosyal Paydaş Teorisinin Modeli, (Altnay, 2016)

Paydaşlar farklı biçimlerde kategorize edilmiştir. Bunlardan ilki paydaşları iç ve dış paydaşlar olmak üzere ikiye ayıran yaklaşımdır. İç paydaşlar işletmenin çalışanları ve sahipleri iken dış paydaşlar müşteriler, sendikalar, dağıtımıcılar, yerel yönetimler, tedarikçiler şeklinde ele alınmıştır (Özalp ve diğ., 2008). Wheeler ve Sillanpaa'nın yaptıkları birincil ve ikincil paydaş sınıflaması, konuya ilişkin çalışmalarda sıklıkla

atıfta bulunulan sınıflandırmalardan birisi olmuştur. Bu sınıflandırmaya ilişkin tablo 2.1’de gösterilmiştir.

Tablo 2.1 Sosyal Paydaş Sınıflandırılması (Wheeler ve Sillanpaa, 1997).

<i>Birincil Sosyal Paydaşlar</i>	<i>İkincil Sosyal Paydaşlar</i>
Hissedarlar ve Yatırımcılar Çalışanlar ve Yöneticiler Müşteriler Yerel Toplular Tedarikçiler ve Diğer İşletme Ortakları	Hükümet ve Düzenleyiciler Sivil Toplum Kuruluşları Sosyal Baskı Grupları Medya ve Akademik Yorumcular Meslek Odaları
<i>Birincil Olmayan Sosyal Paydaşlar</i>	<i>İkincil Sosyal Olmayan Paydaşlar</i>
Doğal Çevre Gelecek Nesiller	Çevre Baskı Grupları Hayvan Hakları Koruma Örgütleri

Günümüzde mükemmeliyet, tamamen müşteriye bağlı değildir, aynı zamanda işletmenin bütün paydaşları olan, hissedarları, tedarikçileri, tüketicileri, müşterileri ve genel anlamda toplumu doyuran sürekli bir dengeyi elde etmekle ilgilidir. Bu her bir paydaşın rol ve gereksinimlerini tespit etmek için gerekli olan sistematik bir örgüt düşüncesidir. İlâveten, yeni paydaş yaklaşımı karşılıklı paydaş ilişkilerinin önemini vurgulamaktadır (Özalp ve diğ., 2008).

2.1.3 Kurumsal Hesap Verilebilirlik

Hesap verilebilirlik bir işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetleriyle işletmenin dış çevresini etkilediğini ve bu sebeple bu faaliyetlerinin etkilerinden sorumlu olması gerektiğini vurgulayan kavramdır. Söz konusu faaliyetlerin etkileri hem içsel hem de dışsal çevrede ölçülmelidir. Dolayısıyla hesap verilebilirlik işletme tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin her türlü sonuçlarının dış paydaşlara raporlama ile açıklanmasını ifade etmektedir (Aras ve Sarıoğlu 2015). Bu bağlamda hesap verilebilirlik, işletme yöneticileri ile toplum arasında sağlıklı bir ilişkinin oluşmasına katkıda bulunur. Bu anlamıyla hesap verilebilirlik, işletme tarafından sadece finansal bilgilerin değil buna ilave olarak çevresel ve sosyal bilgilerin de raporlanması gerektiğini vurgulamaktadır (Wilson, 2003).

Hesap verme davranışı, bireyin ya da bir işletmenin eylemlerinden ötürü yasal zorunluluklar nedeniyle ya da gönüllü olarak yerine getirdiği bir görev olarak tanımlanabilir. Sorumlu davranma ve hesap verme birbirleriyle ilişkili ancak birbirlerinden ayrı kavramlardır. Kurumsal hesap verme teorisi, kurumsal sosyal sorumluluk teorisinden farklıdır. Kurumsal sosyal sorumluluk bir bireyin ya da işletmenin belirli bir şekilde hareket etme görevini ifade ederken, kurumsal hesap verme sorumluluğu ise bireyin ya da bir işletmenin açıklama, ispatlama ve hareketlerini raporlama görevini ifade etmek anlamındadır (Aktan, 2007). Geleneksel anlayış ve uygulamalarda şirket yönetiminin sadece şirket hissedarlarına karşı hesap vermesi gerekirken sürdürülebilirlik anlayışında ise hesap verilebilirliğin alanı genişlemiştir. Dolayısıyla şirketler yalnızca finansal performansları açısından değil, ekonomik, sosyal ve çevresel performansları hakkında da hesap vermeleri gerektiği konusunda beklentileri yerine getirmek durumundadırlar (Tokgöz ve Önce, 2009).

Dengeli bir düzeyde hesap verilebilirlik, iyi kurumsal yönetim ilkelerinin ilgili tüm paydaşların çıkarlarını koruyacak şekilde yerine getirilmesini sağlar. Kurumsal yönetimde hesap verilebilirliği sağlayan ilkeler vardır (Hayllar, 2000). Bunlar;

- Sorumlulukların ve görevlerin belirlenmesi,
- Hedef performans ölçütlerinin açık olması,
- Hedefleri gerçekleştirmek için nelere ihtiyaç duyulduğunun planlanması,
- Kapasite ve beklentiler arasında denge kurulması,
- Raporların güvenilir olması, sonuçların düzenli raporlanması ve sonuçların değerlendirmeye tabi tutulması ve geri bildirim sağlanması,
- İşin yapılması ve gelişmenin izlenmesi, karar verme ve ilişkilerde iki yönlü şeffaflık,
- Rasyonel gözden geçirmeler ve düzeltmeler olarak belirlenmiştir.

Hesap verilebilirlik, bir işletmenin yönetim kurulunun ve üyelerinin pay sahiplerine yönelik hesap verme zorunluluğunu temsil etmekle beraber işletmenin faaliyetleri sonucu hakkında şeffaf bir biçimde hesap vermesidir. Devlet, özel sektör veya sivil toplum organizasyonlarında karar vericilerin, topluma ya da kurumsal paydaşlara karşı hesap verebilir olmaları gerekmektedir. Bu hesap verilebilirlik,

organizasyonun türüne veya kararların organizasyonun iç ya da dışı yönelik olmasına göre değişebilir. Hesap verilebilirlik, bir işletmedeki görevlerin yetki, güç ve sorumluluklarının kullanılmasına ilişkin olarak ilgili paydaşlara karşı cevap verebilir olma, bu yetki ve sorumluluklara yönelik yapılan eleştiri, öneri ve talepleri dikkate alma ve başarısızlık, yetersizlik ya da hilekarlık durumunda sorumluluğu kabul etme gerekliliği biçiminde de tanımlanmaktadır (Sultankhanova, 2020).

2.2. İşletmeye Sağladığı Katkılar

Kurumsal sürdürülebilirlik politikasını benimseyen ve kurum bünyesinde içselleştirilen işletmelerde, kurumsal itibarın arttığı ve bu itibarın işletmenin marka değerine yansıdığı yapılan çalışmalarla belirlenmiştir. Katkının yatırımcı ve işletme insan kaynakları açısından nasıl katkı sağladığı aşağıda ele alınmıştır.

2.2.1 Sorumlu Yatırımcı Açısından

Öncelikle vurgulanması gereken nokta, *“kurumsal sürdürülebilirlik yaklaşımını karar mekanizmalarına entegre edebilen işletmelerin uzun dönemde maliyetlerini azalttıkları, verimlilik ve karlılıklarını arttırdıkları ve riskleri proaktif bir şekilde yönetmek suretiyle sermaye maliyetlerini düşürmeyi başardıkları gözlemlenmekte”* (Özgül ve Mengi, 2016) olduğudur. Maliyet tasarrufunun yanı sıra sürdürülebilirlik stratejilerini uygulayarak işletmelerin daha az riskli hale gelmesi onların daha avantajlı biçimde kredi borçlanması ve sigorta primine esas indirim oranı kazanması olanağını sağlayacaktır (Tokgöz ve Önce, 2009). En iyi uygulamaları gerçekleştiren işletmelerin diğer işletmelere nazaran ilke ve standartların oluşturulmasında ve yasal düzenlemelerdeki değişime öncülük etmede güç sahibi olma fırsatı da önemli bir avantajdır.

Diğer bir açıdan, kurumsal sürdürülebilirlik çalışmaları işletmenin birçok paydaşlarında olduğu gibi tüketicilerin ve müşterilerin beklentilerini anlayabilmeleri

konusunda da katkılar sağlar. Toplum içerisindeki tüketicilerin bilinçlenmesi ve temin ettikleri nihai ürünlerin içeriklerini daha dikkatli incelemeleri, işletmeleri üretim faaliyetlerinde sürdürülebilirlik meselesine eğilmeye itecektir ki bu gelişme tüketici uhdesinde işletmeyi bir adım öne taşıyacaktır (Tokgöz ve Önce, 2009). Bu manada kurumsal sürdürülebilirlik işletme ile tüketici ve müşterileri arasında bir iletişim kanalı olduğu belirtilebilir.

Pazarlama ve yönetsel açıdan bakıldığında ise, *“işletmelerin sürdürülebilirlik anlayışını özümseyerek, paydaşlarını iş süreçlerine dahil etmeleri ve operasyonlara yönelik geri bildirimler almaları, yeni ürünlerin ve piyasaların keşfine katkı sağlayacaktır.”* (Özgül ve Mengi, 2016) Kurumsal sürdürülebilirlik yaklaşımını gerçekleştirdiği faaliyetlerde uygulayan işletmelerin piyasa bilgisi ve dolayısıyla inovatif yetenekleri artmaktadır. Bu hususun işletme değerine sağlayacağı katkı yüksektir.

Sürdürülebilirlik çalışmalarının giderek artması ve değer kazanmasıyla birlikte finans kuruluşları tarafından da ‘sürdürülebilir finans’ yaklaşımı benimsenmeye başlamıştır. Bu yaklaşımla finans kuruluşları sermaye sahiplerini yönlendirirken, projeleri değerlendirirken ve kredi sağlarken, çevresel ve sosyal faktörleri de dikkate almaya başlamıştır. ‘Sürdürülebilir finans’ı benimseyen finansal kuruluşlar özellikle finansman sağladıkları projelerin; yasaların ve kendi metodolojilerinin gerektirdiği sosyal ve çevresel standartları karşıladığını, proje sahiplerinin risk değerlendirmesi yaptığını ve etkin bir iç denetim birimine sahip olduğunu garanti etmekle birlikte, gerekli gördükleri durumlarda ilave önlemler önermektedir. Buna bağlı olarak uluslararası yatırımcılar, geleneksel kısa dönemli kazanç elde etmek fikrini terk ederek, sürdürülebilir ve uzun dönemli kazanç elde edebilecekleri yatırım alanlarına yönelmişler ve sürdürülebilirlik yaklaşımını benimsemiş işletmeleri tercih etmeye başlamıştır (Özgül ve Mengi, 2016). Literatürde bu tercih etmeye yönelik ‘sorumlu yatırım’ kavramıyla ifade edilir. Yatırımcıların aldıkları yatırım kararlarında sürdürülebilir anlayışla hareket edilmesi ve yatırımcıların işletmeleri sürdürülebilirlik çalışmalarını geliştirmeleri yönünde gösterdikleri teşvik çabaları sorumlu yatırım olarak adlandırılmaktadır. Sorumlu yatırımcılar çevresel faktörlerin

yanında, sosyal faktörler ve kurumsal yönetim uygulamalarını da ön planda tutarlar (Özgül ve Mengi, 2016).

2.2.2 İnsan Kaynakları Açısından

Sürdürülebilirlik anlayışıyla donatılmış insan kaynakları politikaları, çalışanların işletmeye olan bağlılıklarının ve işe ilişkin motivasyonlarının artmasına yardımcı olmaktadır. Hizmet alımında ve tüketimde inovatif ürünlerin artan ölçüde önem kazanması, insan kaynağını da ön plana çıkarmıştır. Bu sebeple, gelişmiş ekonomilerde çalışan bağlılığı ve motivasyonu giderek işletmeler açısından bir hedef haline gelmektedir (Başkaya, 2018).

2.3. Kurum İçi Uygulama ve Kontrol

Şirketlerin, saygıdeğer birer yurttaş olabilmeleri için, faaliyetleri hakkında şeffaflıkla hesap verme alışkanlığı kazanmaları gerekmektedir. Bunun için öncelikle, hangi faaliyetlerin nasıl ölçümleneceği konusunda karar verilmesi daha sonra düzenli olarak bu ölçümlerin yapılması ve performansın açıkça paylaşılması belirtilmektedir (Argüden, 2007). Bu sayede şirketlerin toplumsal saygınlığı artabilecektir. Ölçümlerin yapılması ve performansın paylaşılması kurumsal yönetim ve kurumsal güvenin de göstergesidir. Bu bağlamda işletmelerin kurumsal sürdürülebilirlik başarılarında esas faktörün kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde bir yönetim anlayışı benimsenmesi, uygulanması ve operasyonlar ile iş süreçlerinin izlenerek gerekli önlemlerin zamanında alınması söylenebilir (Özgül ve Mengi, 2016). İyi faaliyet gösteren ve başarılı şirketlerin, etkin ve gelişmiş kurumsal yönetimleri sayesinde kurumsal güveni sağlamış yapılar olduğu ifade edilmektedir.

2.3.1 Kurumsal Yönetim

Kurumsal yönetim, işletme performansının sürdürülebilirliğinin bir güvencesidir. Bunun altında yatan nedenler kurumsal yönetim tanımı ve kurumsal yönetim ilkelerinde yer alır. Kurumsal yönetim, işletme yönetimi ve denetiminin adil, şeffaf, hesap verilebilir, sorumlu ve güvenilir olması ile ilgilidir ve bu ilkelerin uygulanması ile elde edilen başarı, sürdürülebilir değer yaratmanın bir anahtarıdır. İşletme değerinin en yükseğe çıkarılması ve işletmeye değer katılmasının sadece elde edilen kar ile mümkün olduğu vurgulanmaktadır (Özgül ve Mengi, 2016). Dolayısıyla karlılığa etki eden bütün unsurların takip edilmesi, denetimi ve iyi yönetilmesi gerekmektedir. Bu sayede, işletmelerde oluşturulan kurumsal yönetim anlayışıyla beraber, iç ve dış tüm risklerin denetimi, faaliyetlerin ve süreçlerin etkinliğinin değerlendirilmesi ve gerekli iyileştirmelerin zamanında yapılması mümkündür. Kurumsal yönetim bu açıdan işletme süreçlerinin sürdürülebilirliğinin güvencesi olup küresel bir işletme olabilme yolunda benimsenmesi gereken önemli bir prensiptir (Özgül ve Mengi, 2016). Anlaşıldığı üzere işletmelerin performansını sürdürebilmelerinin en etkin yolu olarak öne çıkan kurumsal yönetim, ancak bazı ilkelerin uygulanmasıyla sağlanır.

Kurumsal yönetim artık sadece halka açık şirketler için değil aynı zamanda aile şirketi durumunda olan KOBİ'ler için, hatta kâr amacı gütmeyen sivil toplum kuruluşları için de gereklidir (Argüden, 2002). Bu gereklilik kurumsal yönetimin, yönetsel açıdan olduğu kadar kaynaklara erişimin sürdürülebilirliği açısından da önemlidir. Zamanla doğal kaynakların azaldığı dünyada, kurumsal yönetim, işletmelerin ve toplumun diğer öğelerinin faaliyetlerine devamını sağlayabilmelerinin yegâne yollarındandır.

2.3.2 İç Denetim

Kurumsal sürdürülebilirlik anlayışını uygulamak ve hedefe koymak isteyen işletmelerin büyüme planlarını ve karşılaşılabilecekleri riskleri etkin bir şekilde yönetme ihtiyaçları vardır. Bu nedenle işletme içi kontrollerin yeterliliği ve

denetlenebilir olması önem kazanmaktadır. Bilhassa halka açık işletmede yatırımcılar; denetim, kontrol ve risk yönetimi uygulamalarını kurumsal sürdürülebilirliğin bir sigortası olarak görmekte ve diğer işletmelerde de bunun bulunmasını talep etmektedirler (Özgül ve Mengi, 2016). Yatırımcıların yanı sıra işletme yöneticileri bakımından da denetim öne çıkmaya başlamaktadır.

Yöneticiler açısından bu önem, yöneticilerin kurumsal sürdürülebilirlik için işletme personelinin görevlerini etkin bir şekilde icra edip etmediklerini ve belirlenen hedeflere ulaşıp ulaşamadıklarını öğrenme ihtiyacından doğmaktadır. Ayrıca bunların yanında süreç ve kontrollerin değerlendirilmesine ve verimlilikle ilgili hedeflere yönelik bilgiler de yöneticiler için önemlidir. İşletmede var olan iç denetim birimi ise bilgi toplama, durumları analiz etme ve sorunları belirleme konularındaki yeterlikleriyle bu işlemleri yönetim adına vekil olarak yürütürler (Özgül ve Mengi, 2016). Kurumsal sürdürülebilirlik anlayış ve ilkelerinin içselleştirilmesiyle, işletmelerin güçlü bir risk yönetimi oluşturmaya adım attıkları söylenebilir.

3. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ TEORİK YAKLAŞIMI

3.1. Sürdürülebilirlik Muhasebesi

Kurumsal sürdürülebilirlik, işletmeleri belirli bir sürdürülebilirlik stratejisi oluşturmaya ve işletme yönetimini işletmenin sürdürülebilirliğiyle ilgili hususlarda karar almasını kolaylık sağlayabilecek muhasebe bilgi sistemine sahip olmaya zorlar. Başka bir ifadeyle muhasebe sürecinin sürdürülebilirlik ile ilgili kriterleri yerine getirmesi beklenir (Hernadi, 2012). Ama literatürde muhasebe ve sürdürülebilirliği ilişkilendiren çoğu çalışma, kurumsal ekonomik faaliyetlerin parasal ve sayısal ölçümlerine odaklanan geleneksel muhasebe ve maliyet muhasebesinin noksanlıklarına dikkat çekmektedir (Schaltegger ve Burrit, 2010).

Geleneksel muhasebe esas olarak, bir işletmenin sahip olduğu kaynakların nasıl oluştuğunu, bu kaynakların nasıl kullanıldığını, işletmenin faaliyetleri sonucu bu kaynaklarda meydana gelen değişimleri ve işletmenin finansal durumuna yönelik açıklayıcı bilgi üretir. Sürdürülebilirlik muhasebesi ise söz konusu geleneksel muhasebenin özelliklerine ek olarak, işletmenin sürdürülebilirlik faaliyetlerinin ölçülmesi, tüm paydaşlara yönelik hesap verebilirliğin sağlanması ve yönetimin sürdürülebilirlik politikaları konusunda karar vermesine destek olacak bilginin üretilmesiyle ilgilidir (Senal ve Ateş, 2012).

Sürdürülebilirlik, işletmelerin sürdürülebilir süreç ve politika benimsemesi ihtiyacını ve işletme yönetiminin bu konularda karar vermesine yardımcı olacak bir muhasebe sisteminin gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. İşletmenin faaliyetlerinin girdisi ve sonuçlarının bir resmi olan muhasebe süreci, sürdürülebilirlik alanında yaşanan gelişmelere paralel bir gelişme göstermelidir (Hernadi, 2012). Sürdürülebilirlik anlayışında yaşanan gelişmelerin en başında çevresel farkındalığın artması geldiğinden bu durumun muhasebeye ilk yansması da çevre muhasebesinin önem kazanması şeklinde olmuştur. İlerleyen süreçte yaşanan gelişmelerin neticesinde sürdürülebilirlik anlayışı; sosyal, çevresel ve ekonomik yönleriyle bir bütün olarak

toplumun çeşitli kesimleri tarafından benimsenmeye başlanmış ve bu durum etkilerini muhasebe üstünde de göstermiştir. Bu açıdan sürdürülebilirlik muhasebesi, çevre muhasebesinden ayrı ve onu kapsayan bir kavram olarak düşünülmektedir (Düzer, 2018).

Gelişmeler ışığında sürdürülebilirlik muhasebesi kavramı, zaman içerisinde muhasebede meydana gelen gelişmeler ve gerçekleşen felsefi muhasebe tartışmaları sonucunda ortaya çıkan bir kavram olup, gelişen muhasebe ve raporlamanın tepe noktası olarak görülebilir. Çünkü sürdürülebilirlik muhasebesi; verimlilik ve etkinliğin yanı sıra ekonomik adaleti dikkate alarak toplumlar ve ekosistemler için muhasebe düşüncesi üzerine şekillenmektedir. Bu kapsamda sürdürülebilirlik muhasebesi; bir işletmenin ilk olarak çevresel ve sosyal faaliyetlerinin finansal etkilerini, daha sonra çevresel ve sosyal etkilerini ve son kertede sürdürülebilirliğin üç boyutunu oluşturan ekonomik, sosyal ve çevresel konuları arasındaki ilişkilerini ve etkileşimlerini kaydetmek, analiz etmek ve raporlamak için işletmenin operasyonlarını, yöntemlerini ve sistemlerini ele alan muhasebenin alt dalı biçiminde tanımlanabilir (Schaltegger ve Burrit, 2010).

Sürdürülebilirlik muhasebesi de geleneksel muhasebede olduğu gibi işletme yönetiminin talep ettiği bilgiyi onlara sunmalıdır. Bu bakımdan sürdürülebilirlik muhasebesinin temel görevi, işletmenin sürdürülebilirliğin üç boyutu olan çevresel, sosyal ve ekonomik performanslarına ilişkin verileri temin etmek, temin edilen bu verileri incelemek, değerlendirmesini yapmak ve bunun sonucunda işletmeye kurumsal sürdürülebilirliği gerçekleştirmek adına alınacak kararlara yardımcı olacak geri bildirimleri sağlamak olduğu söylenebilir (Tüm, 2014).

Sürdürülebilirlik muhasebesi; sosyal, ekonomik ve çevresel verimlilik gibi konularla ilgili mevcut muhasebe ve raporlama yaklaşımlarını bir araya getiren geniş, kapsayıcı bir terim olarak kullanılabilir (Schaltegger ve Burrit, 2010). Sürdürülebilirlik muhasebesi geleneksel muhasebeden ayrı olarak işletme faaliyetlerinin ekonomik, çevresel ve sosyal etki ve sonuçlarına ilişkin bilgiyi türetebilecek ve sürdürülebilirlik

konusunda yaşanan gelişmelere uyum sağlayabilecek bir yapıda olmalıdır (Düzer, 2018).

Geleneksel muhasebe ve çevresel muhasebeden farklı olarak sürdürülebilirlik muhasebesinin özelliklerini de içeren karşılaştırmalı tablo, tablo 3.1’de gösterilmiştir.

Tablo 3.1: Sürdürülebilirlik Muhasebesi, Geleneksel Muhasebe ve Çevre Muhasebesi Karşılaştırması, (Hernadi, 2012).

	Geleneksel Muhasebe	Çevre Muhasebesi	Sürdürülebilirlik Muhasebesi
Bakış Açısı	İşletmenin ekonomik durumu	Ekonomi ve çevre arasındaki ilişkiler	Ekonomi, toplum ve çevre arasındaki etkileşim
Hedef	Genel finansal durumun sunulması ve maliyet yöntemi	- Çevresel performansın sunulması - Çevresel maliyetlerin ve yükümlülüklerin sunulması	Sürdürülebilirlik performansının (Çevresel, sosyal ve ekonomik) sunulması
Bölmeler	- Finansal Muhasebe - Yönetim Muhasebesi	- Finansal Çevre Muhasebesi - İç ve Dış ekolojik Muhasebe - Çevresel Yönetim Muhasebesi	- Sürdürülebilirlik Finansal Muhasebesi - Sürdürülebilirlik Yönetim Muhasebesi
Yöntem	- Değerlendirme prosedürleri - Maliyet hesaplama	- Çevresel performans değerlendirmesi - Yaşam döngüsü analizi - Çevresel maliyet-Tasarruf analizi	- Diğer disiplinlerin yöntemleri (Biyoloji, sosyoloji gibi) - Sürdürülebilirlik performans karnesi
Araçlar	- Mali tablolar - İçsel raporlar	Çevresel Raporlar	Sürdürülebilirlik Raporları
Zorunluluk Durumu	Yasal Zorunluluk	Gönüllü	Gönüllü
Birimler	Temel Finansal Birimler	Finansal ve Doğal Birimler	Finansal ve Doğal Birimler
Düzenlemeler	- Yasal Düzenleme (Finansal Muhasebe) - Gönüllü (Yönetim Muhasebesi)	Bazı çevresel performans öğelerinin raporlanması için yasal düzenleme	Düzenlenmemiş

Tablodan da anlaşılacağı üzere geleneksel muhasebe, yasal düzenlemelere göre işletmenin finansal faaliyetleriyle ilgilenirken, sürdürülebilirlik muhasebesi ise işletme faaliyetlerinin sürdürülebilirlik boyutuyla bir yasal düzenlemeye bağlı kalmadan gönüllü olarak ilgilenir. Paydaşların işletmenin çevresel ve sosyal performanslarına

yönelik bilgiye olan taleplerinin artması; işletmeleri, bu talebe yanıt verebilmek için sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin geliştirilmesinde istekli olmaya yöneltmektedir (Hernadi, 2012). Bu doğrultuda sürdürülebilirlik muhasebesinin ana unsurunu; işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetlerin çevresel, sosyal ve ekonomik etkilerinin ve çıktılarının bir bütün olarak değerlendirilmesini sağlayabilecek olan yöntem ve araçların geliştirilmesi olarak ifade etmek mümkündür (Tüm, 2014). Sürdürülebilirliğin üç boyutu olan ekonomik, çevresel ve sosyal boyutlar, aynı zamanda muhasebede de etkisini göstererek geleneksel muhasebeyi ve çevre muhasebesini tamamlayan hatta onları kapsayan sürdürülebilirlik muhasebesinin önemini ve ihtiyacını doğurmuştur.

Yeni bir muhasebe işleyiş ve yönetim sistemi olan sürdürülebilirlik muhasebesi, işletmenin kurumsal sürdürülebilirliği sağlamasına yardım edecek yüksek kaliteli bilgiye ulaşmasına olanak veren bir sistemdir. Ayrıca sürdürülebilirlik muhasebesi, işletmeyi sürdürülebilir faaliyet ve davranış göstermeye taşıyabilecek bir köprü durumundadır (Hernadi, 2012). Sürdürülebilirliğin üç boyutlu yapısı dikkate alındığında sürdürülebilirlik muhasebesi, muhasebe ile sosyal ve ekolojik disiplinler arasında iş birliği gerektiren bir terim haline gelmiştir (Lamberton, 2005). Bu iş birliği, sürdürülebilirlik muhasebesi sisteminin, işletmenin sürdürülebilirlik performansı adına daha sağlıklı bilgi ve veri setleri üretmesine yardımcı olabileceği için oldukça önemlidir.

Sürdürülebilirlik muhasebesi; belgelerin toplanması, kaydedilmesi ve sınıflandırılması gibi esas işlevlerden farklı olarak işletmenin sürdürülebilirlik performansının elde edilmesine yönelik bilgilerin raporlanmasını sağlamak şeklinde bir misyona bürünmüştür (Senal ve Ateş, 2012).

Geleneksel muhasebeden ayrılan bu yönleriyle sürdürülebilirlik politikasını ve ilkelerini benimseyen bir işletmede muhasebenin rolü (Morahzadehfard ve Moshashaei; 2011);

- Sürdürülebilirlik doğrultusunda işletmeye ait politikalar geliştirmek, bu politikaları uygulamak, gözetmek ve faaliyet riskini yönetmek,
- Ortakların geri dönüşüm analizlerine yardımcı olan, onların kolay ulaşabileceği ve güvenebileceği veriler üreten etkin bir süreç oluşturulmasını desteklemek,
- Gönüllü sosyal ve çevresel düzenleme ve kuralları oluşturmak,
- Çevresel ve sosyal sonuçlar ile ilgili bilgilerin zamanında sunulmasını sağlayacak bir organizasyonun yapısını oluşturmak olarak ifade edilebilir.

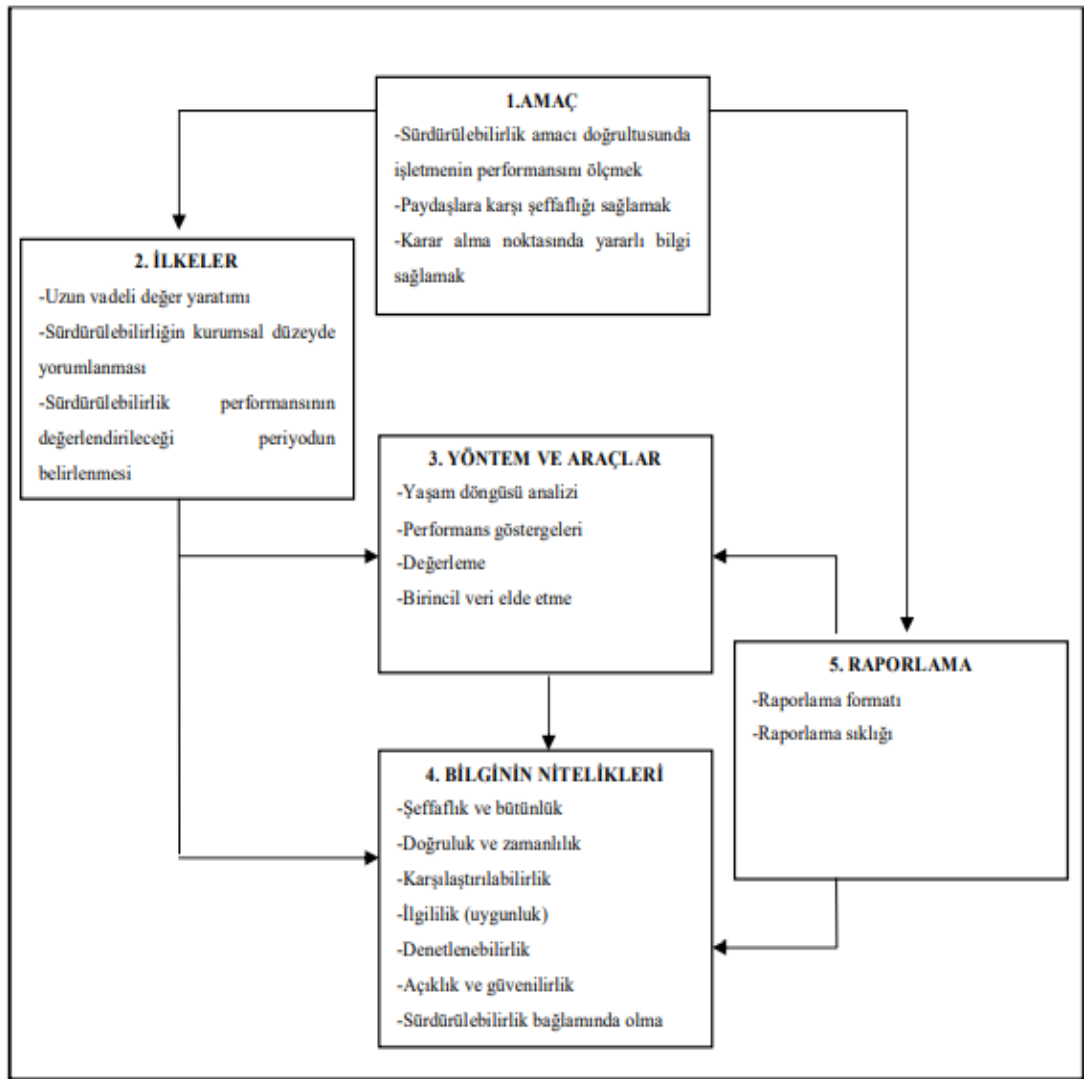
Sürdürülebilirliğin çevresel, sosyal ve ekonomik boyutlarını dikkate alarak işletme politikalarının belirlenmesinden, işletmenin yürüttüğü faaliyetlerin ekonomik, sosyal ve çevresel etkilerinin ve sonuçlarının değerlendirilmesine kadar olan süreçte yer almaya başlayan sürdürülebilirlik muhasebesi, işletme yöneticilerine ve diğer tüm paydaşlara talep ettikleri bilginin sunulmasına hizmet eder.

Sürdürülebilirlik muhasebesinin iyileştirilmesinde işletme tarafından belirli hususların göz önünde bulundurulması gereklidir. Bu hususlara katkı olarak sürdürülebilirlik muhasebesi için bir çerçeve ortaya konmuş ve bu çerçevenin yapısını oluşturan bileşenler şöyle ifade edilmiştir (Lamberton, 2005):

- Sürdürülebilirlik muhasebesi sisteminin amacı,
- Sürdürülebilirlik muhasebesi sisteminin uygulama ilkeleri,
- Veri toplama, muhasebe kayıtları ve ölçme için yöntem ve araçlar,
- Sürdürülebilirlik bilgisinin niteliksel özellikleri,
- Paydaşlara gerekli bilgiyi sunacak olan sürdürülebilirlik raporları.

Sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin gelişiminde etkili olan bu unsurlar birbiriyle ilişkili ve birbirini tamamlayıcı özellik taşımaktadır. Bu durum Şekil 3.1'deki gibi ifade edilebilir. Şekil 3.1'de görüldüğü üzere; ilk etapta sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin amacı ortaya koyulmalıdır. Bu amaç da işletmenin sürdürülebilirlik hedefleri doğrultusunda gösterdiği performansı belirlemek şeklinde

olmalıdır. Belirlenen amaca uygun olarak sistemin temel ilkelerinin tespit edilmesi gerekir. Amaç ve ilkelerin belirlenmesinden sonra sistemin işleyişinde kullanılacak yöntem ve araçların neler olması gerektiği belirlenmelidir. Bir diğer takip eden aşamada raporlanan bilginin taşınması gereken açıklık, güvenilirlik gibi niteliksel özelliklerinin önemi üstünde durulmalıdır. Son aşamadaysa sistemden elde edilecek bilginin ne sıklıkta ve hangi formatta raporlanacağına ilişkin hususların ortaya konulması gerekir (Düzer, 2018). Sürdürülebilirlik muhasebe sistemi üzerine geliştirilen bu çerçevenin bileşenlerine altta detaylı olarak değinilecektir.



Şekil 3.1 Sürdürülebilirlik Muhasebe Sisteminin Bileşenleri, (Fülop ve Hernadi, 2013).

3.2. Sürdürülebilirlik Muhasebesi Sisteminin Amacı

Sürdürülebilirlik muhasebe sistemindeki amaç; işletmelerin sürdürülebilirlik kapsamında icra ettikleri faaliyetlerin performansını ekonomik, çevresel ve sosyal boyutlarıyla değerlendirmektir. Geleneksel muhasebe sisteminde olduğu gibi sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin ürettiği bilgiden yararlanacak olan taraflar iç ve dış paydaşlar olmak üzere ikiye ayrılabilir (Fülop ve Hernadi, 2013). Genel olarak işletmenin; faaliyetlerinin sosyal ve çevresel etkileri konusunda işletme dışı paydaşlara yönelik olan sorumluluğu, dış paydaşların ilgisini oluşturur. Sürdürülebilirlik muhasebe sistemi de dış paydaşların işletme faaliyetlerinin sosyal ve çevresel etkilerini sürdürülebilirlik kapsamında değerlendirilmesi için şeffaf ve karşılaştırılabilir veriler sunmalıdır. İç paydaşlar bakımından sürdürülebilirlik muhasebesi sistemi ise işletme yönetimine kararlar verebilmesinde ilgili ve yararlı bilgi sunmalıdır. Örneğin; çok boyutlu sürdürülebilirlik hedefine ulaşma noktasında sürdürülebilirlik performans göstergeleri ile yaşam döngüsü verileri yönetime kararları için katkıda bulunabilir (Lamberton, 2015).

Sürdürülebilirlik muhasebesi sistemi, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetlerin sosyal, ekonomik ve çevresel bakımdan yansımaları ve işletmenin sürdürülebilirlik performansı ile iç ve dış tüm paydaşları arasında bir köprü vazifesi görmektedir.

3.3. Sürdürülebilirlik Muhasebesi Sisteminin Uygulama İlkeleri

Sürdürülebilirlik muhasebesinin geliştirilmesi esnasında bazı önemli ilkelerin dikkate alınması gereklidir. Bu ilkeler; hali hazırdaki muhasebe ilkelerinin sosyal ve çevresel açıdan yeniden anlam kazanmış halini yansıtır. Sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin geliştirilmesindeki ilkelerden birisi, sürdürülebilirliğin kurumsal düzeyde değerlendirilmesidir. Sürdürülebilirliğin kurumsal düzeyde değerlendirilmesi ve yorumlanması, bütün sistemin çerçevesini belirlediğinden oldukça önemli bir konudur. İşletmenin sürdürülebilirlik amaçları ile çevresel, sosyal ve ekonomik sürdürülebilirliklerinin bir arada gerçekleştirilmesi; çevresel, sosyal ve ekonomik

sürdürülebilirliğin tümleşik ölçümü ile performans değerlendirilmesi konusunu ortaya çıkarır (Düzer, 2018). İşletmenin sürdürülebilirlik performansının değerlendirilmesi kompleks bir süreç olduğundan sürdürülebilirlik muhasebesi sisteminin sınırları, işletme tarafından yönetilebilir olacak şekilde açık ve net olarak belirlenmelidir. Sistemin geliştirilmesi sırasında dikkate alınması gereken bir diğer önemli ilke, işletmenin sürdürülebilirlik açısından değerlendirileceği zaman aralığının belirlenmesidir (Fülop ve Hernadi, 2013).

Finansal muhasebe sisteminde yer alan önemlilik kavramı, aynı zamanda sürdürülebilirlik muhasebe sistemiyle de ilgilidir. İnsanların sebep olduğu çevresel etkilerin birbirleriyle bağlı olarak gerçekleştiği göz önünde bulundurulduğunda onları tespit etmek ve olduğu gibi raporlamak faydalı olmayabilir. Bu etkilerin; insanlığa ve çevreye potansiyel tehdit olmasının ve paydaşlarla olan ilişkisinin önem derecesine göre dikkate alınmasına gereksinim duyulur. Rapor kullanıcılarını etkilemeyen daha az önemli tehditler, önemlilik ilkesi çerçevesinde sürdürülebilirlik raporlarından çıkarılabilir. Ayrıca önemlilik ilkesi, çevresel açıdan ihtiyatlılık ilkesiyle birlikte düşünülmesi gerektirir. Bu yüzden, çevresel etkilerin hafifletilmesi yönünde atılacak adımlar, çevresel etkilerin belirlenmesinin karmaşıklığı sebebiyle ertelenmemelidir (Lamberton, 2005).

Kısacası, geleneksel muhasebe sistemindeki temel bazı ilkelerin bilhassa çevresel ve sosyal açıdan değerlendirilmesi, sürdürülebilirlik muhasebe sistemi ilkelerini ortaya çıkarmaktadır. Bu bakımdan sürdürülebilirlik muhasebesi sistemi geleneksel muhasebeyi, sürdürülebilirlik düşüncesi bağlamında tamamlayıcı bir yapıda olduğu söylenebilir.

3.4. Veri Toplama, Muhasebe Kayıtları ve Ölçme İçin Araç ve Yöntemler

İşletmeler, sürdürülebilirlik performansına yönelik çevresel, sosyal ve ekonomik verileri fayda-maliyet analizi yaparak edinebilir. Edinilen bu veriler, işletmenin sürdürülebilirlik performansının ölçülmesini mümkün kılmaktadır ve sürdürülebilirlik

performansının ölçülmesi birtakım kriterlerin ve değerlendirme yöntemlerinin kullanılmasını gerektirir. Bu yöntemlerden bazıları, kurumsal sürdürülebilirlik hakkında verilecek alternatif kararlar için maliyet tahmini yapmaya yöneliktir. Ayrıca girdi-çıkıtı analizi, yaşam döngüsü analizi ile sürdürülebilirlik performansları karnesi gibi yöntemler işletme performansının değerlendirilmesinde kullanılabilirler (Fülop ve Hernadi, 2013).

Söz konusu yöntemlerden girdi-çıkıtı analizi yöntemi, hammadde ve enerji girişleri ile ürün ve atık çıktılarının fiziksel akışlarını değerlendirir. Yöntem, işletmenin üretim sürecine kaynak girişi olan hammadde ve enerji gibi tüm girdileri ve bu sürecin sonunda ortaya çıkan ürün, emisyon, geri dönüşüm maddeleri ve atık gibi tüm çıktılarını ölçmeyi amaçlar. Bu analiz yöntemi, doğrudan kurumsal sürdürülebilirliği raporlamamasına karşın, kaynak kullanımı konusunda işletme için bir şeffaflık sağlar. Dolayısıyla kaynak kullanımı hususunda yapılacak olan değerlendirme, işletme faaliyetlerinin sürdürülebilirliği konusunda yapılacak değerlendirmeye katkı sağlayacaktır (Lamberton, 2005; Gray, 1994). Sürdürülebilirliğin çevresel boyutu açısından işletmenin performansına ilişkin veri elde etmek için girdi-çıkıtı analizi kullanılabilir. Nihai olarak girdi-çıkıtı analizi, sürdürülebilirlik muhasebesinin üreteceği bilginin elde edilmesine dolaylı biçimde yardımcı olmaktadır.

İşletmelerin sürdürülebilirlik performanslarının ölçülebilmesi için kullanılacak yöntemlerden bir diğeri olan yaşam döngüsü analizi, oldukça kapsamlı ve kompleks olan işletme faaliyetlerinin çevresel etkilerinin ölçümü konusunda büyük bir yol kat edilmesine olanak sağlar (Lamberton, 2005). İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan çevresel maliyetler, işletmeler açısından önemli maliyet kalemleri arasına girdiği için yaşam döngüsü analizi, bir ürünün yaşam döngüsü içerisindeki her aşamada oluşan maliyetleri dikkate alarak yaşam boyu maliyetlerinin ve çevresel maliyetlerinin hesaplanmasında ve kayda alınmasında bir yöntem olarak kullanılmaktadır (Senal ve Ateş, 2012).

Sürdürülebilirlik performansı karnesi ise, sürdürülebilirlik boyutlarının geleneksel performans karnesi içerisine entegre edilmesi sonucu oluşan, sürdürülebilirlik performansının değerlendirilmesinde kullanılan araçlardan bir tanesidir. Sürdürülebilirlik performans karnesi, ana performans karnesi unsurları arasına çevresel ve sosyal yönlerin dahil edilmesi yoluyla ya da mevcut boyutlara piyasa dışı bir unsurun (örneğin toplum unsurunun) eklenmesi suretiyle elde edilebilir. Bu yöntem, işletmelerin faaliyetlerinin çevresel ve sosyal etki ve sonuçlarıyla ekonomik başarıları arasındaki ilişkiyi ortaya koymalarına, analiz etmelerine ve somutlaştırmalarına fırsat verir (Özçelik, 2013).

Girdi-çıkıtı analizi ve yaşam döngüsü analizi bilhassa işletmenin çevresel performansına ilişkin verilerin elde edilmesinde ön plana çıkarken, sürdürülebilirlik performans karnesi ise geleneksel performans karnesinden farklı olarak finansal boyut ve finansal olmayan boyutlar arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesinde çevresel ve sosyal yönleri de dikkate alan bir yöntem olarak dikkat çekmektedir (Düzer, 2018).

Girdi-çıkıtı analizi, yaşam döngüsü analizi ve sürdürülebilirlik performans karnesi gibi yöntemlerle birlikte işletmenin faaliyetlerinin sebep olduğu çevresel, ekonomik ve sosyal etkileri değerlendirmede kullanılacak birimlerin belirlenmesi ve bu birimlerin birbirinden farklılık gösterecek olması, üzerinde durulması gereken hususlardan birisidir. Buradan mütevellit finansal performansı değerlendirirken parasal birimler daha uygun ölçü olurken, sosyal ve çevresel performansın değerlendirilmesinde ise parasal olmayan, niteliksel ölçüler daha uygun olacaktır (Fülop ve Hernadi, 2013).

3.5. Sürdürülebilirlik Bilgisinin Niteliksel Özellikleri

Sürdürülebilirlik muhasebe sisteminde oluşturulmuş bilgilerin, işletmelerin kurumsal sürdürülebilirlik stratejilerini desteklemek ve sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşmada gerekli kararların alınmasına katkıda bulunması için bazı özelliklere sahip olması gerekmektedir (Tüm, 2014).

Sürdürülebilirlik muhasebesi bilgisinde bulunması gereken özellikler, küresel raporlama çerçevelerinin raporlama ilkeleri ve geleneksel muhasebe sistemi bilgisine dayalı olarak şekillenmektedir. Bu özelliklerden öne çıkan iki tanesi şeffaflık ve denetlenebilirliktir. Şeffaflık, işletmenin bütün süreçleri, prosedürleri ve rapor hazırlamasındaki tahmin ve varsayımlarını açıklamasını gerektirir. Denetlenebilirlik, raporlanmış veri ve bilgilerin, denetçilerin verilerin güvenilirliğinin denetlenebilmesine olanak verecek şekilde kaydedilmesini, düzenlenmesini, analiz edilmesini ve açıklamasını gerektirir. Sürdürülebilirlikle ilgili raporların bilginin sahip olması gereken diğer özellikler ise, tamlık, güvenilirlik, tarafsızlık, açıklık, önemlilik, karşılaştırılabilirlik, zamanında sunum, doğruluk ve sürdürülebilirlik bağlamında olması şeklinde belirtilebilir (Fülop ve Hernadi, 2013; Lamberton, 2005). Sıralanan bu özellikler, raporlanacak bilginin türüne, kapsamına, niteliğine ve zamanına yönelik hususlarla ilgili olup sürdürülebilirlik muhasebesi bilgisinin temelini oluşturmaktadır.

3.6. Raporlama

Sürdürülebilirlik muhasebesinin gelişiminin son safhasında, nicel ve nitel bilgilerin kullanıcılara aktarılmasına odaklanılır. Bu husus ise cevaplanması gereken iki temel soru meydana getirmektedir. Bunlardan ilki, sürdürülebilirlik raporlamasının uygun şekil ve içeriği ne olduğudur. Cevaplanması gereken ikinci soru ise sürdürülebilirlik raporlarının ne sıklıkta hazırlanması ve yayımlanması gerektiğidir (Fülop ve Hernadi, 2013).

Sürdürülebilirlik raporlamasının uygun şekil ve içeriği konusunda raporlama çerçeveleri tarafından çıkarılan kılavuz ve rehberler işletmeler tarafından geniş ölçekte kabul görmüştür. Sürdürülebilirlik raporlaması yapan işletmelerin birçoğu Global Reporting Initiative (GRI) başta olmak üzere, Sustainability Accounting Standards Board (SASB), Carbon Disclosure Project (CDP), Task Force on Climate-Related Financial Disclosures (TCFD) çerçevelerini esas almaktadırlar. Bu çerçeveler, işletmelerin çevresel, sosyal ve ekonomik performanslarına ilişkin bilgiyi raporlamada kullandıkları ortak dilleri içerir.

İşletmeler ayrıca sürdürülebilirlik raporu yayımlarken düzenli bir raporlama dönemi belirlemelidirler. İşletmelerin sürdürülebilirlikle ilgili bilgilerini internet sitelerinde yayımlamaları, paydaşların bu bilgilere daha rahat ulaşmasını sağlayacak ve bu sayede sürdürülebilirlikle ilgili güncellenen bu raporlar zamanında paydaşlara ulaştırılmış olacaktır (Fülop ve Hernadi, 2013). Ayrıca, işletmelerin düzenli bir şekilde sürdürülebilirlik raporlarını yayımlaması, paydaşların, işletmenin sürdürülebilirlik performanslarına yönelik dönemsel karşılaştırma yapabilme imkanını verecektir. Yapılacak dönemsel kıyaslamalar sonucu rapor kullanıcısı olan paydaşlar, işletmenin sürdürülebilirlik konusunda göstermiş olduğu değişimi ve gelişimi görebilme fırsatına sahip olacaklardır.

Sonuç olarak sürdürülebilirlik muhasebe sistemleri, işletmelerin sürdürülebilirlik performanslarının sonuçlarına ilişkin gerçek, doğru, güvenilir ve uygun bilgiyi sağlayarak sürdürülebilirlik stratejilerini destekler. Sürdürülebilirlik muhasebe sistemlerinin işletmeye sağladığı bilgiler, işletme yönetiminin kararlar verebilmesine destek olmasından başka farklı amaçlarla da kullanılabilir. Sürdürülebilirlik muhasebesi sisteminin mikro ve makro çevresel faydaları ile ana kurumsal faydaları şu şekilde ifade edilebilir (Fülop ve Hernadi, 2013):

- Sürdürülebilirlik esaslı faaliyetlerden oluşan kazançları, finansal avantajları ve maliyet-tasarruf fırsatlarını planlamada yardımcı olur.
- İşletmenin karşı karşıya gelebileceği çevresel ve sosyal riskleri ve maliyetleri değerlendirmesine olanak vererek söz konusu risk ve maliyetleri azaltmasını sağlar.
- Mamul maliyetinin ve satış fiyatının daha optimal bir şekilde belirlenmesine yardımcı olur.
- Kaynak verimliliği sağlama davranışı kazandırarak enerji ve hammadde akışlarının doğru biçimde takip edilmesine imkân sağlar.
- Çalışanların, onlar işlerini yaparken çevresel ve sosyal farkındalıklarını, kuruma sadakatlerini ve çalışma motivasyonlarını güçlendirir.
- Yatırımları değerlendirirken ‘sorumlu üretim’ projelerinin desteklenmesini sağlar.

- İşletmenin faaliyetlerinin sürdürülebilirlik bağlamında sonuçlarıyla diğer işletmelerin sürdürülebilirlik bağlamındaki performanslarını kıyaslamayı kolaylaştırır.
- İşletmenin meşruluğunu, güvenilirliğini ve kurumsal itibarını sağlar ve geliştirir.
- Paydaşlarla daha etkili ilişkilerin ve iletişimin kurulmasına yardımcı olur.
- Yerel, ulusal ve küresel düzeyde sürdürülebilir gelişime katkı sağlar.

İşletmelerde sürdürülebilirlik muhasebe sistemlerinin oluşturulması, oluşturulan bu sistemin benimsenmesi ve fark edilen eksikliklerin giderilmesi yönünde atacakları adımlar, işletmeleri sürdürülebilirlik amaçlarını gerçekleştirme ve hedeflerine ulaşma yolunda öne çıkaracak ve özellikle orta-uzun vadede işletmelere birçok fayda ve fırsat sunacaktır. Bu yüzden, mevcut muhasebe sistemlerini sürdürülebilirlik anlayışına uygun olarak geliştirme yolunda işletmelerin çaba göstermeleri elzemdir.

4. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK AÇIKLAMA STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI

Bu bölümde işletmelerin faaliyetlerini çevresel, sosyal ve ekonomik boyutlarıyla beraber sunmayı amaçladıkları sürdürülebilirlik raporlamasında en yaygın uygulanan raporlama çerçeveleri açıklanacak daha sonrasında küresel bağlamda karşılaştırılabilirliği sağlamak ve uygulama kolaylığı getirmek amacıyla düzenleyiciler arasındaki yakınsama çalışmaları ile Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (International Sustainability Standards Board- ISSB)'nin kuruluşu ve uluslararası düzeyde genel kabul görmesi beklenen ve 2022 yılı içerisinde taslak olarak yayımladığı hali hazırdaki iki adet sürdürülebilirlik standartlarının içeriğine ilişkin hükümlere yer verilecektir.

4.1. Uluslararası Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları ve Çerçeveleri

İşletmeler gerçekleştirdiği faaliyetlerinin çevreye, topluma ve ekonomiye olan etkilerinin sonucunu raporlar vasıtasıyla yayımlamaktadırlar. Yatırımcılar, hissedarlar, işletmeler, borç verenler, düzenleyiciler, sivil toplum kuruluşları ve sivil toplumun bizatihi kendisi dahil olmak üzere geniş bir kullanıcı kitlesi, karar alma süreçlerinde bu sürdürülebilirlik raporlarını kullanmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlaması, sayılan kitlelerin karar alma sürecinde yön vermek için işletmelerin sosyal, çevresel ve kurumsal yönetimleri hakkındaki sürdürülebilirlikleri ile ilgili bilgilerin benimsenen çerçeve ve standartlara göre yapılan açıklamalar bütünüdür. Açıklamalar, faaliyet dönemleri arasında tutarlı, işletmeler ve faaliyet bölgeleri arası karşılaştırılabilir ve güvenilir, aynı zamanda hem işletmelerin hem de bilgi kullanıcılarının amacına uygun olduğunda faydalı olmaktadır. Raporlama çerçeve ve standartları, işletmelerce sunulan bilgide tüm bu özellikleri karşılayan bir raporlama yapabilmesine fırsat sağlamaktadır. Bu çerçeve ve standartlar, raporlayan işletme ile bilgi kullanıcılarının oluşturduğu raporlama ekosisteminin temelleridir. Çerçeve ve standartlar daha etkili ve doğru kararlar alınabilmesini teminen ekosistemin

güvenebileceği yüksek kaliteli bilgiler oluşturmaya yardımcı olma amacı içerisindedirler.

Çerçeveler, raporun genel yapısına ilişkin yol gösterici ilke bazlı kılavuzlardır. Başka bir deyişle, çerçeveler, bilginin nasıl oluşturulduğuna, hazırlandığına ve hangi genel konuların açıklanması gerektiğine ilişkin ilkelere dayalı rehberlik sağlamaktadır. Standartlar ise, raporlarda açıklanacak her bir konu için belirlenen çerçeveler kapsamında, neyin açıklanması gerektiği konusunda uygulanması beklenen, spesifik, ayrıntılı ve yol gösterici kurallar bütünüdür. Bu haliyle standart ve çerçeve birbirini bütünleyici parçalardır ve birlikte kullanılmak üzere tasarlanmıştır (www.sasb.org).

Raporlayan işletme ile bilgi kullanıcıları arasında yüksek kaliteli, güvenilir sürdürülebilirlik bilgileri akışının sağlanmasına dayalı sürdürülebilirlik raporlama ekosisteminde, iki taraf arasında köprü vazifesi gören çerçeve ve standartlar, International Accounting Standards Board (IASB) ve Financial Accounting Standards Board (FASB) gibi geleneksel muhasebe standart belirleyicilerine benzeyen kuruluşlar tarafından oluşturulmaktadır. Sürdürülebilirlik bileşenleri olan çevresel, sosyal ve yönetim (ÇSY) konularında düzenlemelerin ve standartların sayısı sürdürülebilirlik bilgisine yönelik talepler neticesinde giderek artmaktadır (EY Report,2021). Mevcut durumda öncü olarak kabul görenler arasında Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting- GRI), Karbon Saydamlık Projesi (Carbon Disclosure Project- CDP), Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council- IIRC), Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu (Sustainability Accounting Standards Board- SASB), İklimle Bağlantılı Finansal Açıklamalar Görev Gücü (Task Force on Climate-Related Financial Disclosures- TCFD) ve İklim Açıklamaları Standartları Kurulu (Climate Disclosure Standards Board-CDSB) yer almaktadır. Yakınsama çalışmaları ve küresel karşılaştırılabilirlik amacını gerçekleştirmeye yönelik Kasım 2021’de kurulan ISSB’de önemli sürdürülebilirlik standart oluşturucuları arasında yerini almıştır.

Söz konusu kuruluşlar, standart ve çerçeveler düzenlemektedir. Çalışmaların temelinde karar alma sürecine katkı sağlanması ve etkin bir piyasa işleyişi için doğru,

anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve güvenilir sürdürülebilirlik bilgisi sağlanmasını amaçlamaktadırlar. Ancak sürdürülebilirliğin üç boyutuyla alakalı olarak her birinin ele aldığı konu veya kapsam farklı olduğundan aralarında yapısal farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebeple isteğe bağlı olarak yapılan bu tür açıklamaların raporlamasında, işletmeler kendi hedeflerine en uygun çerçeve veya standartları seçmektedirler (Sultanoğlu,2021).

Çoğunlukla isteğe bağlı olarak hazırlanan sürdürülebilirlik raporlarının finansal raporlamada olduğu şekliyle yasal bir çerçevesi bulunmamaktadır. Bundan mütevellit, işletmeler farklı kuruluşlar tarafından yayımlanan çerçeve ve standartlar içerisinden kendi yapıları, öncelikleri ve amaçlarına uygun ve aynı zamanda başlıca paydaşlarının beklentilerini karşılayacak olanı değerlendirdikten sonra seçim yapmaktadır. Buna göre, işletmeler çevresel, sosyal ve yönetim boyutlarının tümüne yönelik raporlar da hazırlayabilmekte veya boyutlardan sadece herhangi birini ya da herhangi ikisini içeren raporlar da hazırlayabilmektedir. Uygun bir çerçevenin seçimi, bir işletmenin coğrafi konumu, büyüklüğü, esas faaliyet konusu, ülkedeki sürdürülebilirlik konusundaki yerel mevzuatlar ile sektördeki rekabet halinde olduğu firmalardan etkilenir (<https://sustainabilityknowledgegroup.com>).

İşletmeler kendileri için uygun olan sürdürülebilirlik çerçeve veya standartlarını seçerken şu kriterleri dikkate almaktadır;

- Esas faaliyet konusu,
- Faaliyet gösterdiği sektör,
- İşletmenin büyüklüğü,
- Coğrafi konum,
- Paydaşlardan gelen talepler,
- Yerel ve uluslararası mevzuat ile düzenlemeler,
- Ulusal ve küresel rekabet koşulları.

Dünyada bu kriterlere esas olan ve en yaygın olarak kabul gören standart veya çerçeve olarak GRI, SASB, CDP, IIRC, CDSB ve TCFD gösterilmektedir. 2021 yılının kasım ayında düzenlenen Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Konferansında

(COP 26) katılım gösteren taraflarca ISSB kurulmuş ve küresel karşılaştırılabilirliğe ilişkin standartlar hazırlama misyonu verildiği beyan edilmiştir. ISSB kuruluş esnasında ve taslak standartları hazırlama konusunda çalışma grupları oluşturmak amacıyla IIRC, SASB, CDP, CDSB ve TCFD gibi çerçevelerden teknik kılavuzluk bağlamında faydalanma yoluna gitmiştir. ISSB'nin kuruluş aşamalarında ayrıca söz konusu kuruluşlardan SASB, IIRC ve TCFD, ISSB bünyesinde konsolide olarak birleşmişlerdir. Raporlama çerçevelerinin içerik ve yapıları ile çerçeve oluşturucu kuruluşlar arasındaki yakınsama çalışmalarını anlamak için her birinin ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Bunlara ek olarak Avrupa Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi (ECSRD) de uygulanmaktadır. Aşağıda bu standart ve çerçevelere ilişkin bilgi verilecektir.

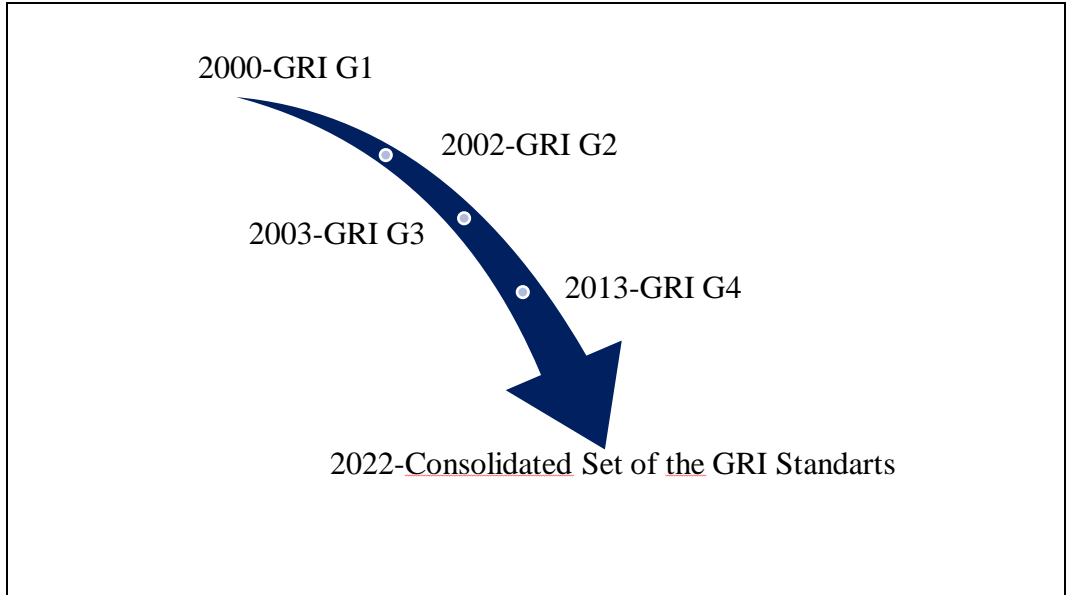
4.1.1 Küresel Raporlama İnisyatifi (Global Reporting Initiative-GRI)

Küresel Raporlama İnisyatifi (Global Reporting Initiative-GRI), 1997 yılında işletmelerin, kurum ve kuruluşların, sivil toplum örgütlerinin çevresel, sosyal ve ekonomik performanslarını değerlendirmelerini ve buna yönelik açıklama yapmalarını sağlamak için ABD'de kâr amacına özgülenmemiş nitelikte, Birleşmiş Milletler Çevre ve Kalkınma Konferansında desteklenerek oluşturulmuş bağımsız bir sivil toplum kuruluşudur. Finansal raporlamanın, iş dünyasına yüklenen yeni sorumluluk beklentilerini yansıtmadığı, bir işletmenin faaliyetlerinin ekonomik, çevresel ve sosyal sürdürülebilirlik ile uyumluluk derecesini değerlendirilmesine olanak vermediği, bu yüzden işletmelerin faaliyetlerinin çevresel kaynaklara, sosyal ve ekonomik hayata katkı sağlayıp sağlayamadığı ve bunları tüketip tüketmediği konusunun şeffaf bir şekilde ortaya konulması gerektiği belirtilmektedir. Sürdürülebilir kalkınmanın yükselişi ile daha önce hissedar ve yatırımcı merkezli işletme anlayışından çok taraflı paydaş anlayışına geçilmesinin sürdürülebilir kalkınmaya ulaşmada başarı getirebileceği üzerinde durulmaktadır. GRI'nın amacı, raporlayan işletmeye sürdürülebilir kalkınmaya olan katkılarını ifade etme ve paydaşlarına da bunları anlayabilmeleri konusunda yardımcı olmak adına sürdürülebilirlik standartları oluşturmaktır. Dolayısıyla, GRI yatırımcı, hissedar, borç veren gibi finansal kesim

odaklı olan diğer çerçeve ve standartlardan farklı olarak, bütün paydaşlar için çevresel, sosyal ve ekonomik performans konusunda rehberlik sağlamaktadır.

GRI, 2000 yılında ilk raporlama rehberi olan G1'i oluşturmuş ve yayımlamıştır. 2002 yılında paydaşlardan gelen talep ve yönlendirmeler doğrultusunda güncellemeler yapılmış ve G2 isimli yeni rehber yayımlanmıştır. 2006 yılında birçok ülkeden öğretim görevlileri, işletme yöneticileri ve bazı sivil toplum kuruluşları ile hükümet temsilcilerinin katkılarıyla gerçekleştirilen bir çalışma sonucu G3 rehberi, 2011 yılında ise G3'ün cinsiyet, toplum konuları ve insan hakları ile genişletilmiş ve güncellenmiş hali olan G3.1 rehberleri yayımlanmıştır. 2013 yılında G4'ü, 2016 yılında ise raporlayan işletmenin uyumunu gerektiren yeni GRI standartlarını yayımlamıştır. G1, G2, G3 ve G4 rehberleri birer çerçeve olarak ve 2016 yılında yayımlanan rehber ise 'GRI Standartları' olarak sınıflanmaktadır. Ayrıca, Küresel Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (Global Sustainability Standarts Board- GSSB) ile birlikte 2019 yılında bir sektörün en önemli etkilerini sürdürülebilir kalkınma perspektifinden tanımlayan sektör standartlarını geliştirecek olan GRI Sektör Programı (GRI Sector Program) başlatılmıştır.

Tablo 4.1: GRI Standartları Tarihçesi



Gelinen son noktada çerçeve, standartlar ve sektör standartları gibi çok çeşitli açıklama gereklilikleri yapısına sahip olan GRI, uluslararası ölçekte raporlamada yeknesaklık sağlama ve anlaşılabilirliği artırmak amacıyla 1.1.2023 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek yeni tasarlanmış GRI Standart Setini duyurmuştur. Bu set ile beraber G1, G2, G3, G4 çerçeveleri ve 2016 sürdürülebilirlik standartları yürürlükten kaldırılmamıştır. Ancak yeni set ile beraber bu çerçeve ve standartlar daha anlaşılabilir olması açısından kategorize edilmiştir ve üç başlık altında toplanmıştır. Tam bir GRI Raporlama Seti; GRI Evrensel Standartları, GRI Sektör Standartları ve GRI Konu Standartları olacak şekilde sınıflandırılmıştır.

GRI Evrensel Standartları, bir işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetlerinin çevresel, sosyal ve yönetim (ÇSY) sonuçlarını raporla açıklamak istediği durumda rapora ilişkin genel bilgiler bölümünde işletme hakkında hangi bilgilere yer vermesi gerektiği ve ÇSY ile ilgili hangi bilgiyi ve ne kadarını raporda neye göre ve nasıl yer vermesi gerektiği konularında rehberlik sağlamaktadır. GRI Standartları, sunulacak bilgi seçiminde işletmenin dış alemi etkilemesi ve dış alemin de işletmeyi etkilemesi durumlarına odaklanan ‘etki önemliliği’ ilkesini benimsemektedir.

Tablo 4.2: GRI Evrensel Standartları (2022) (globalreporting.org).

GRI EVRENSEL STANDARTLAR
Evrensel Standartlar (GRI 1-3) - GRI 1 Kuruluş 2021 - GRI 2 Genel Açıklamalar 2021 - GRI 3 Önemli Konular 2021

GRI Evrensel Standartları ve GRI Konu Standartları, bağımsız olarak her raporlayan işletme veya kuruluş için küresel olarak uygulanabilir niteliktedir. İşletmelerin GRI Standartlarına uygun bir raporlama yapabilmeleri için sektör açıklamaları da mevcut olup, bunları kullanmaları şu an için zaruri değildir. Sektör standartlarının oluşturulmasındaki amaç, sektörde yer alan işletmeler arasında farklı konularda açıklama yapmalarından kaçındırmak ve sektörün dinamiğini yansıtan konularda açıklamalar yapmalarını sağlayarak karşılaştırılabilirliği artırmak ve

işletmelerin sektöre özgü etkileri hakkında daha tutarlı raporlama yapmak, en önemli konularda şeffaflığı sağlamak ve hesapverilebilirliği artırmaktır. GRI 1 Kuruluş Standardı, kuruluşların etki önemliliği açısından açıklayacakları öncelikli konularını belirlemeye yardımcı olması için varsa ilgili sektör açıklamalarına başvurmalarını tavsiye etmektedir. Bu amaçla, sektör standartlarıyla hazırlayıcılar ve kullanıcılar için güvenilir, anlaşılabilir ve kullanımı kolay raporlama yapılması hedeflenmektedir.

GRI Sektör Standartları, bir sektörün en önemli etkilerini belirlemeye yardımcı olmak ve sürdürülebilirlik raporlaması için paydaş beklentilerini yansıtmak için tasarlanmıştır. Buna göre standartlarla, bir sektör için sürdürülebilirlik alanı tanımlanır, sektörün önemli etkilerine dayalı olarak sektördeki işletme için önemli olabilecek konular ana hatlarıyla belirlenir ve sektörler ilgili raporlanması gereken açıklamalar listelenir.

GRI Sektör Standartlarını, çok paydaşlı yasal bir süreçten geçirerek belirlemektedir. Bu kapsamda Global Sustainability Standards Board (GSSB) ile iş birliği yapmaktadır. Paydaşlardan gelen yorumların dikkate alındığı ifade edilerek hali hazırda sektör haritası çıkararak sektör standardı çıkarmış bulunan SASB Standartlarının sektör standartları belirleme açısından kaynak olarak kullanılacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda GRI, 40 sektör için standart geliştirilmesini hedeflemiştir. 2022 yılı içerisinde taslak halinde madencilik sektörü standartları kamuoyu görüşüne açılmış ve nihai taslak hali verilmek üzere çalışmalarına devam etmektedir. 2023 yılı içerisinde nihai taslak standardı adı geçen sektöre ilişkin geçerli sektör standardı olarak tanımlanması planlanmaktadır (globalreporting.org).

Tablo 4.3: GRI Sektör Standartları (2022) (globalreporting.org).

GRI SEKTÖR STANDARTLARI
Sektör Standartları (GRI 11-13)
- GRI 11 Petrol ve Gaz Sektörü 2021
- GRI 12 Kömür Sektörü 2022
- GRI 13 Su Ürünleri Tarımı ve Balıkçılık Sektörü 2022

GRI Konu Standartları ÇSY kapsamında önceliklendirilen konuya ilişkin asgari olarak hangi bilgilerin açıklanması gerektiği konusunda rehberlik sağlamaktadır. Ayrıca GRI Sektör Standartları içerisinde ilgili sektör içerisinde açıklama konusu olarak belirtilmemiş ancak raporlayan işletmeler tarafından tercihen başvurulabilecek kılavuzlardır. İşletmeler, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar ve hükümetler paydaşların talepleri ve yönetim organlarının beklentileriyle örtüşen ilgili konulara ilişkin yayımlanmış konu standartlarını uygulayabilmektedir. Konu standartları, sürdürülebilirliğin sırasıyla ekonomik, çevresel ve sosyal boyutlarıyla ilişkili olabilecek konuları üzerine belirlenmiş ve yayımlanmıştır. Bu amaçla GRI standart seti içerisinde şu ana değin 30 adet konu standardı yer almaktadır.

Tablo 4.4: GRI Konu Standartları (2022) (globalreporting.org).

GRI KONU STANDARTLARI	
Konu Standartları (GRI 201-418) - GRI 201 Ekonomik Performans - GRI 202 Pazar Varlığı - GRI 203 Dolaylı Ekonomik Etkiler - GRI 204 Satın Alma Uygulamaları - GRI 205 Yolsuzluklarla Mücadele - GRI 206 Rekabet Karşıtı Davranış - GRI 207 Vergiler - GRI 301 Malzemeler - GRI 302 Enerji - GRI 303 Su ve Atıkları - GRI 304 Biyoçeşitlilik - GRI 305 Emisyonlar - GRI 306 Atıklar - GRI 308 Tedarikçi Çevresel Değerlendirme - GRI 401 İstihdam	- GRI 402 İşçi/Yönetim İlişkileri - GRI 403 İş Sağlığı ve Güvenliği - GRI 404 Eğitim ve Öğretim - GRI 405 Çeşitlilik ve Eşit Fırsat - GRI 406 Ayrımcılık Yasağı - GRI 407 Örgütlenme Özgürlüğü ve Toplu Sözleşme Pazarlığı - GRI 408 Çocuk İşçiliği - GRI 409 Zorunlu Çalışma - GRI 410 Güvenlik Uygulamaları - GRI 411 Yerli Halkın Halkları - GRI 413 Yerel Topluluklar - GRI 414 Tedarikçi Sosyal Değerlendirme - GRI 415 Kamu Politikası - GRI 416 Müşteri Sağlığı ve Güvenliği - GRI 417 Pazarlama ve Etiketleme - GRI 418 Müşteri Gizliliği

G4 ilkelerinde olduğu gibi, yeni GRI standartlarında da işletmelerin temel (core) veya kapsamlı (comprehensive) olarak sürdürülebilirlik raporlarını hazırlama seçeneği bulunmaktadır. İşletmeler GRI'ye göre raporlarını hazırlarken GRI Raporlama Kılavuzu'nda yer alan "Rapor içeriğinin Belirlenmesine İlişkin İlkeler" ve "Rapor

Niteliğinin Belirlenmesine İlişkin İlkeler”i dikkate almaları gerekmektedir. Bu ilkeler şu şekildedir:

Tablo 4.5: GRI G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzları (Sultanoğlu, 2021).

Rapor İçeriğinin Belirlenmesine İlişkin İlkeler	Rapor Niteliğinin Belirlenmesine İlişkin İlkeler
<ul style="list-style-type: none">• Paydaş Kapsayıcılığı• Sürdürülebilirlik Bağlamı• Önceliklendirme• Eksiksizlik	<ul style="list-style-type: none">✓ Denge✓ Karşılaştırılabilirlik✓ Doğruluk✓ Zamansal Tutarlılık✓ Netlik✓ Güvenilirlik

Sürdürülebilirlik raporlaması için oluşturulan ve geliştirilen ilk küresel ölçekli standartlar olan GRI Standartları, işletmeler ile diğer kurum ve kuruluşlar tarafından en yaygın kullanılan standart setidir. GRI standart setinin yaygın olarak kullanılmasının en önemli nedeni ise GRI standartlarıyla hazırlanabilecek raporların hem çok uluslu şirketlerin hem küçük ve orta boy işletmelerin hem de kâr amacı gütmeyen kuruluşların uygulayabileceği raporların oluşturulmasına imkân tanınmasıdır. GRI veritabanına (GRI Sustainability Disclosure Database) göre 100’den fazla ülkede kullanılmaya devam eden GRI Standartları, dünyada yayımlanan 63.852 adet sürdürülebilirlik raporunun 38.484’ü (yaklaşık %60,27’si) için kullanılmıştır (<https://database.globalreporting.org>).

4.1.2 Karbon Saydamlık Projesi (Carbon Disclosure Project-CDP)

Karbon Saydamlık Projesi (CDP), halka açık işletmelerin doğal kaynaklar ve doğal sermayeyi nasıl kullandığını, gerçekleştirdiği faaliyetleriyle sınırlı kaynakların yeniden üretimini nasıl etkilediğini ve bu alandaki risk yönetimini yatırımcılara raporlamalarına aracılık eden ve kâr amacı gütmeyen Londra merkezli uluslararası bir sivil toplum kuruluşudur. 2000 senesinde kurulan CDP, iklim değişikliği ve doğal kaynaklarla alakalı kurumsal hesap verilebilirliği artırmak için kurumsal yatırımcıların

iş birliğine katılımını kolaylaştıran “ikincil bir paydaş” konumundadır (Sultanoğlu ve Özerhan, 2020). Kuruluş, iklim değişikliğinin ve doğal kaynakların kullanımının hisse senedi değeri ve işletme faaliyetleri üzerinde yarattığı etkiler nedeniyle hissedar ve yatırımcılar ile işletmeler arasında sürekli bir ilişki kurulmasını amaçlar. 2030 yılı hedefli 17 Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarını (SKA) gerçekleştirmede küresel iş birliğine katkıda bulunmak suretiyle CDP, SKA 6 Temiz Su ve Sanitasyon, SKA 7 Erişilebilirlik ve Temiz Enerji, SKA 11 Sürdürülebilir Şehirler ve Topluluklar, SKA 12 Sorumlu Üretim ve Tüketim, SKA 13 İklim Eylemi ve SKA 15 Karasal Yaşam amaçlarını hedeflemektedir.

CDP, küresel bağlamda çevresel sorunlara ilişkin farkındalığı arttırmak adına oluşturulmuştur ve iklim değişikliği, ormanlar, su ve tedarik zinciri konularına ilişkin programlar yürütmektedir. Her sene bu programlar dahilinde gerçekleştirilen faaliyetler, CDP'nin iş birliğinde olduğu ülkeler için hazırlanan ve kamuoyuna sunulan Program Raporları vasıtasıyla duyurulmaktadır (cdpturkey.sabanciuniv.edu).

CDP, özellikle kurumsal yatırımcılar adına işletmeleri sera gazı salınımlarını azaltma hedefleri hakkında bilgi vermeye teşvik eden dünyadaki en yaygın çevresel raporlama platformudur. 2021 sonu itibarıyla 110 trilyon dolar değerinde varlıkları yöneten CDP, 590 kurumsal yatırımcı adına hareket etmektedir. CDP sayesinde ve onun aracılığıyla 9.500'den fazla işletme sera gazı salınımları, iklim değişikliği stratejileri ve sürdürülebilir su kullanımı ile ilgili verileri yatırımcılara ve kamuoyuna istekli olarak açıklamaktadır (Sultanoğlu, 2021). Bu bilgiden hareketle CDP, dünyanın en büyük kurumsal iklim değişikliği, şehir sürdürülebilirliği, su ve orman risk verisini de elinde bulundurmaktadır. Toplanan bu veriler, karar vermede risklerin azaltılmasına, aksiyonların finanse edilmesine ve daha sürdürülebilir dünya için liderlik edilmesine olanak sağlamaktadır (<https://cdpturkey.sabanciuniv.edu/tr>).

Platformda işletmelere iklim değişikliği, su, orman ve tedarik zinciri konularına ilişkin içinde bulunulan durum, risklere karşı alınan önlemler ve hedeflerin açıklanmasına yönelik bir anket sunulmaktadır. CDP'nin bu anketleri, sonuçların karşılaştırılabilir ve daha kapsamlı olmasını sağlamak için sektöre özgü sorulardan

oluşmaktadır. CDP her sene raporlama yapacak işletmeleri söz konusu ankete katılmak üzere davet etmektedir. İşletmeler ankete katılmayı tercih etmekle birlikte ankette verilen cevapların kamuoyuna açıklanıp açıklanmamasını da tercih edebilmektedirler. Ankette yer alan soru setleri üç ana başlık altında toplanmaktadır:

- (i) İklim değişikliği açısından işletme yönetimi,
- (ii) İklim değişikliğinin faaliyet alanına yönelik doğurduğu risk ve fırsatlarla ilgili olarak yönetimin görüşü,
- (iii) Sera gazı salınımı muhasebesi.

Bu bölümde yer alan sorular da beş grupta toplanmaktadır:

- 1) Yönetişim,
- 2) Strateji,
- 3) Hedefler ve İnisiyatifler,
- 4) Riskler ve Fırsatlar,
- 5) Emisyon verileri.

Ankette yer alan soruları cevaplamayı kabul eden işletmelerden toplanan veriler CDP'nin geliştirdiği derecelendirme prosedürüne göre A'dan D'ye kadar bir harf notu atanarak puanlandırılmaktadır.

4.1.3 İklimle Bağlantılı Finansal Açıklamalar Görev Gücü (Task Force on Climate-Related Financial Disclosures- TCFD)

İklim değişikliği ile uluslararası düzeyde mücadelenin çerçevesini çizen ve 2015 yılında imzalanan Paris İklim Anlaşması'nın ardından işletmelerin iklim değişikliğiyle bağlantılı riskleri nasıl yönettiklerini, iklim değişikliğinden nasıl etkileneceklerini ve iklim değişikliğini nasıl etkileyeceklerini nicel olarak kamuoyuna açık bir şekilde raporlaması gerektiği kararına varılmıştır. Bilhassa, borç verenler, hissedarlar, yatırımcılar ve sigortacılar iklimle bağlantılı risklerin birer finansal risk olduğunu, bu yüzden finansal varlık ve yükümlülüklerin değerlemesinde, iklimle bağlantılı daha işlevsel, gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve tutarlı açıklamalara ihtiyaç duyulduğunu ifade etmiştir. Bu ihtiyaç üzerine 2017 yılında, G20 Finansal İstikrar Kurulu (Financial

Stability Board- FSB) tarafından oluşturulan İklimle Bağlantılı Finansal Açıklamalar Görev Gücü (TCFD) oluşturulmuş ve TCFD Tavsiyeleri adı altında kılavuz yayımlanmıştır.

İklimle bağlantılı finansal açıklama tavsiyeleri sunan TCFD Tavsiyeleri, bütün sektörlerdeki işletmelerin iklim değişikliği ile ilgili risk ve fırsatlarını tutarlı bir biçimde finansal olarak açıklanmasını teşvik eden gönüllü bir çerçevedir. İklimle bağlantılı finansal açıklamaların yapılmasına olanak veren söz konusu Tavsiyeler, daha bilinçli yatırım, kredi ve sigorta aracılık kararlarına teşvik etme ve paydaşların finans sektörünün yoğunlaştığı karbon salınımlarıyla ilgili varlıkların ve finansal sistemin iklimle ilgili riskler altında kalması durumunu daha iyi anlamalarına fırsat sağlamak amacı içerisindedir (Sultanoğlu, 2021).

TCFD Tavsiyeleri, raporlayan işletmelere, iklimle bağlantılı risklerin ve düşük karbon ekonomisine geçiş sürecinin kurum stratejilerinde, iş süreçlerinde, gelecek planlarında ve finansal durumlarında oluşturabileceği uzun ve kısa vadeli şoklar karşısındaki dayanıklılıklarını, farklı iklim senaryoları bağlamında test etmelerini ve testin sonuçlarını kamuoyuna açıklamalarını önermektedir. TCFD, kendi oluşturduğu tavsiyelerinin önce sürdürülebilirlik ve entegre raporlama, daha sonrasında da finansal raporlama süreçlerine tam entegrasyonunu hedeflemek olduğunu belirtmiştir (fsb-tvfd.org).

TCFD Tavsiyelerinin temel özellikleri, başta varlık yöneticileri ile yatırımcılar ve bankalar ile sigorta şirketlerinin olduğu finans sektöründeki işletmeler olmak üzere bütün işletmeler tarafından uygulanabilir olması, finansal raporlara entegre edilebilir olması, paydaşların kararlar alabilmesi konusunda faydalı, ileriye dönük bilgilerin sunulması üzerine oluşturulmuş olması, düşük karbonlu ekonomiye geçişle ilgili risklere ve fırsatlara odaklanması ve 'Ölçüt ve Hedefler' başlığında yer alan açıklamaların bir önemlilik değerlendirmesine tabi tutulması gerektiğidir (Sultanoğlu,2021). TCFD, iklimle bağlantılı risklerin ve fırsatların işletmenin faaliyetleri, stratejisi ve finansal planlaması üzerindeki fiili ve potansiyel etkilerini, bu tür bilgiler önemli olduğu durumlarda açıklanmasını tavsiye etmektedir.

TCFD Tavsiyeleri, dört ana başlık altında on bir tavsiyeden teşekkül etmektedir. Tavsiyelerin yer aldığı başlıklar; Yönetişim, Strateji, Risk Yönetimi, Ölçütler ve Hedeflerdir.



Şekil 4.1: TCFD Tavsiyeleri Konu Başlıkları (www.tskb.com.tr).

“Yönetişim” bölümünde, işletme üst yönetiminin iklimle bağlantılı risk ve fırsatları değerlendirmesi ve yönetmesindeki rolüne ilişkin açıklamalar; “strateji” bölümünde, işletmenin kısa, orta ve uzun vadede belirlediği iklimle bağlantılı riskleri ve fırsatları, iklimle bağlantılı risklerin ve fırsatların işletmenin iş, strateji ve finansal planlaması üzerindeki etkisi, iki derece veya daha düşük bir ısı değişimi senaryoları altında açıklama dahil olmak üzere iklimle bağlantılı farklı senaryoları dikkate alarak geliştirdiği stratejisi hakkında açıklamalar; “risk yönetimi” bölümünde, işletmenin iklimle bağlantılı riskleri belirleme ve değerlendirme süreçleri, iklimle bağlantılı riskleri belirleme, değerlendirme ve yönetme süreçlerinin işletmenin genel risk yönetimi sürecine nasıl entegre edildiğine yönelik açıklamalar; “ölçüt ve hedefler” kısmında da işletmenin stratejisi ve risk yönetim süreci doğrultusunda iklimle bağlantılı riskleri ve fırsatları değerlendirmek için kullandığı ölçütler, Kapsam 1, Kapsam 2, Kapsam 3 sera gazı emisyonları ve ilgili riskleri, iklimle bağlantılı riskleri ve fırsatları yönetmek için kullanılan hedefleri ve hedeflere göre performanslara ilişkin açıklamalar konusunda tavsiyeler yer almaktadır.

TCFD, tavsiyelerinin ve önerilen açıklamaların uygulanması konusunda işletmelere katkı sağlaması adına hem genel hem de sektöre özgü rehberlik sağlayan bir ek rapor geliştirmiştir. Raporunda, sektörler, Finans Sektörü ve Finans Dışı Sektörler olmak üzere iki gruba ayrılmıştır. Finans sektörü, en büyük dört ana sektöre ayrılmıştır; sigorta şirketleri, bankalar, varlık sahipleri ve varlık yöneticileridir. Finans dışı sektörler ise, sera fazı salınımlarının, enerji kullanımının ve su kullanımının en büyük payını temsil eden enerji, ulaşım, inşaat, tarım, gıda ve orman ürünleri sektörleridir. TCFD, bu iki sektör gruplarına yönelik Ek Kılavuzlar yayımlamaktadır. Aşağıda TCFD tarafından oluşturulmuş on bir tavsiye ve finans sektörüne ilişkin ek kılavuzda, 'Strateji', 'Risk Yönetimi' ve 'Metrik ve Hedefler' bölümlerindeki açıklamalara ilişkin sunulan ek tavsiyelerin tablosu sunulmuştur:

TCFD'nin 11 Açıklama Tavsiyeleri:

Yönetişim

1. Yönetimin kurulunun iklimle bağlantılı risk ve fırsatlara ilişkin gözetimini tanımlamak,
2. İklimle bağlantılı risklerin ve fırsatların değerlendirilmesi ve yönetilmesinde yönetimin rolünü tanımlamak,

Strateji

3. İşletmenin kısa, orta ve uzun vadede belirlediği iklimle bağlantılı riskleri ve fırsatları tanımlamak,
4. İklimle bağlantılı risklerin ve fırsatların işletmenin işleri, stratejisi ve finansal planlaması üzerindeki etkisini tanımlamak,
5. 2°C veya daha düşük bir senaryo da dahil olmak üzere iklimle bağlantılı farklı senaryoları dikkate alarak işletmenin stratejisinin dayanıklılığını tanımlamak,

Risk Yönetimi

6. İşletmenin iklimle bağlantılı riskleri belirleme ve değerlendirme süreçlerini tanımlamak,

7. İşletmenin iklimle bağlantılı riskleri yönetme süreçlerini tanımlamak,
8. İklimle bağlantılı riskleri tanımlama, değerlendirme ve yönetme süreçlerinin işletmenin genel risk yönetimine nasıl entegre edildiğini açıklamak,

Ölçütler ve Hedefler

9. İşletmenin, stratejisi ve risk yönetimi süreci doğrultusunda iklimle bağlantılı riskleri ve fırsatları değerlendirmek için kullandığı ölçütleri açıklamak,
10. Kapsam 1, Kapsam 2 ve uygunsuz Kapsam 3 sera gazı (GHG) emisyonlarını ve ilgili riskleri açıklamak,
11. Kuruluş tarafından iklimle ilgili riskleri ve fırsatları yönetmek için kullanılan hedefleri ve hedeflere yönelik performansı tanımlamak.

Tablo 4.6: Finans Sektörleri TCFD Tavsiyeleri (Sultanoğlu,2021).

SEKTÖRLER	Yönetişim		Strateji			Risk Yönetimi			Ölçütler ve Hedefler		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Bankalar			+			+			+		
Sigorta Şirketleri				+	+	+	+		+		
Varlık Sahipleri				+	+	+	+		+	+	
Varlık Yöneticileri				+		+	+		+	+	

Finans dışı sektörlerle ilişkin Ek Kılavuzda ise ‘Strateji’ ve ‘Ölçüt ve Hedefler’ başlıklarındaki açıklamalara ilişkin sunulan ek tavsiyelerin tablosu ise şu şekildedir:

Tablo 4.7: Finans Dışı Sektörler TCFD Tavsiyeleri (Sultanoglu,2021).

SEKTÖRLER	Yönetişim		Strateji			Risk Yönetimi			Ölçütler ve Hedefler		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Enerji				+	+				+		
Ulaşım				+	+				+		
İnşaat				+	+				+		
Tarım, Gıda ve Orman Ürünleri				+	+				+		

TCFD Tavsiyelerine uyumlu açıklamalar yapılırken, önemlilik ilkesi dikkate alınmalıdır. Önemlilik, iklim değişikliğinin uzun vadeli etkileri ve zorlukları dikkate alınarak belirlenmektedir. Ancak, raporlayacak işletmelerin, önemlilik düzeyi ne olursa olsun, ‘Yönetişim’ ve ‘Risk Yönetimi’ Tavsiyeleri bölümlerinde belirtilen şekliyle yapılması gereken bütün açıklamaların yapılması beklenmektedir (fsb-tcfid.org).

4.1.4 İklim Açıklamaları Standartları Kurulu (Climate Disclosure Standarts Board-CDSB)

İklim Açıklamaları Standartları Kurulu (CDSB), iklim değişikliğiyle ilgili açıklamaların finansal bilgilerin yer aldığı raporlamalara dahil edilmesi suretiyle başta yatırımcılar olmak üzere diğer bütün paydaşlara önemli bilgiler sağlamak amacıyla çalışan, sivil toplum kuruluşlarından oluşmuş kâr amacı bulunmayan uluslararası bir

konsorsiyumdur. CDSB, sera gazı salınımlarını ve doğal sermayeyi hesaplamak ve raporlamak için birçok çerçevenin geliştirilmiş olması nedeniyle ortaya çıkan uyum eksikliği, işletmeler üzerinde artan raporlama yükü ve yatırımcılar ile diğer paydaşlara yönelik analiz ve karşılaştırma zorluğunu azaltabilmek için işletmelere, çevresel bilgileri, doğal sermayeyi ve ilgili finansal etkileri raporlamaya yönelik mevcut standartların ve uygulamaların nasıl kullanılacağı hususunda yol gösterici olarak bir raporlama çerçevesi sunabilmek üzere 2007 yılında faaliyete geçmiştir (Saban, Küçüker ve Küçüker, 2017).

CDSB'nin misyonu, önemli iklim değişikliği ve çevresel bilgilerin faaliyet raporu, sürdürülebilirlik raporu, entegre rapor gibi ana raporlarla birleştirilebilmesini sağlamaktır. Bu amaçla CDSB, işletmelere, çevresel bilgileri finansal bilgilerle aynı dikkat ve önemle raporlayabilmelerini sağlamak gayesiyle 2010 yılında 1.0 No'lu sürümü ile İklim Değişikliği Raporlama Çerçevesini (CDSB Framework) yayımlamıştır (Sultanoğlu, 2021). Yalnızca iklim değişikliği ile ilgili bilgilere odaklanan CDSB Çerçevesinin küresel öneme sahip diğer birçok standart belirleyiciden ayırt edici özelliği, yeni ve özgün bir standart oluşturmak yerine mevcut standartlara referans vermesidir. Başka bir ifadeyle CDSB Çerçevesinin kendine özgü detaylı ve spesifik ölçütleri yoktur, bundan ziyade SASB ve GRI dahil olmak üzere diğer çerçeveleri ve ayrıca CDP aracılığıyla açıklanan bilgileri bir araya getirmektedir. Raporlayan işletme daha sonra CDSB yapısını rehber alarak raporlama yapabilmektedir. CDSB çerçevesinin amaçları şu şekildedir (CDSB Framework, 2019):

- İşletmelerin sürdürülebilirlik bilgilerini uzun vadeli değere dönüştürebilmelerine yardımcı olmak,
- İşletmelerin çevresel performansını genel stratejisi, performansı ve beklentileriyle ilişkilendirerek yatırımcılara anlaşılabilir, önemli ve tutarlı bilgiler sağlamak,
- Finansal sermayenin tahsisi konusunda yatırımcıların karar vermesini sağlamak ve teşvik etmek,

- İşletmelerin raporlama yükünü en aza indirmek ve raporlama sürecini azaltmak, mevcut sunulan ana raporuna değer katmak.

CDSB Çerçevesi, işletmenin faaliyet raporu, sürdürülebilirlik raporu, entegre rapor gibi ana raporlarında çevre ve iklim değişikliği bilgilerini raporlamak için bir yaklaşım ortaya koymaktadır. Çevre ve iklim değişikliği bilgilerini raporlamaya yönelik olarak yayımlanan CDSB Çerçevesi, raporlayan işletmelerin çevresel bilgilerinin raporlarda yatırımcıların yararına hazırlamalarına ve sunmalarına katkı sunmak üzere oluşturulmuştur. Yatırımcıların, belirli çevresel konular ile kuruluşun stratejisi, performansı ve beklentileri arasındaki ilişkiyi değerlendirmelerine olanak tanınmaktadır. Çerçeve, yedi adet temel ilke ve on iki adet raporlama ilkelerinden oluşmaktadır. Raporlayan işletmenin bilgileri sunduğu raporlarında hangi ihtiyaca uygun ve önemli çevresel ve iklimle ilgili bilgiyi ne şekilde raporlaması gerektiğini belirleyen ilkeler şu şekildedir (CDSB Framework, 2019):

Tablo 4.8: CDSB Temel ve Raporlama İlkeleri (CDSB Framework, 2019).

Temel İlkeler	Raporlama İlkeleri
<ol style="list-style-type: none"> 1. Çevresel bilgiler, ihtiyaca uygunluk ve önemlilik ilkeleri uygulanarak hazırlanmalıdır. 2. Açıklamalar, doğru bir şekilde sunulmalıdır. 3. Açıklamalar, ana rapordaki diğer bilgilerle bağlantılı olmalıdır. 4. Açıklamalar, tutarlı ve karşılaştırılabilir olmalıdır. 5. Açıklamalar, açık ve anlaşılır olmalıdır. 6. Açıklamalar, doğrulanabilir olmalıdır. 7. Açıklamalar, ileriye yönelik olmalıdır. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kurumsal Yönetim: Açıklamalar, çevre politikalarının, stratejilerinin ve bilgilerinin yönetimini tanımlamalıdır. 2. Yönetimin Çevre Politikaları, Stratejisi ve Hedefleri: Açıklamalar, performansı değerlendirmek için kullanılan göstergeler, planlar ve zaman çizelgeleri dahil olmak üzere yönetimin çevre politikalarını, stratejisini ve hedeflerini içermelidir. 3. Riskler ve Fırsatlar: Açıklamalar, kuruluşu etkileyen mevcut ve beklenen önemli çevresel riskleri ve fırsatları içermelidir. 4. Çevresel Etki Kaynakları: Nicel ve nitel sonuçlar, bunları hazırlamak için metodolojilerle birlikte, çevresel etkinin önemli kaynaklarını yansıtacak şekilde rapor edilmelidir. 5. Performans ve Karşılaştırmalı Analizler: Açıklamalar, dördüncü bölümdeki bilgilerin, belirlenen

	<p>performans hedefleriyle ve bir önceki dönemde rapor edilen sonuçlarla karşılaştırmalı bir analizini içermelidir.</p> <p>6. Görünüm: Yönetim, çevresel etkilerin, risklerin ve fırsatların işletmenin gelecekteki performansı ve konumu üzerindeki etkisine ilişkin sonuçlarını özetlemelidir.</p> <p>7. Kurumsal Sınır: Çevresel bilgiler, ana rapordaki diğer bilgilerin rapor edildiği faaliyetlerle aynı temelde ve aynı faaliyetler için hazırlanmalıdır.</p> <p>8. Raporlama Politikaları: Açıklamalar, çevresel bilgilerin hazırlanması için kullanılan raporlama hükümlerine atıfta bulunmalı ve bir raporlama döneminden diğerine tutarlı bir şekilde kullanıldığını teyit etmelidir.</p> <p>9. Raporlama Dönemi: Açıklamalar yıllık olarak yapılmalıdır.</p> <p>10. Düzeltmeler: Açıklamalar, hatalar, politikalar, metodolojiler veya işletme yapısındaki değişiklikler nedeniyle daha önce rapor edilen bilgilerde yapılan değişiklikleri sunmalıdır.</p> <p>11. Uygunluk: Açıklamalar, CDSB Çerçevesi ile bir uygunluk beyanı içermelidir.</p> <p>12. Güvence: Raporlanan çevresel bilgilerin CDSB Çerçevesi ile uyumlu olup olmadığı konusunda üçüncü bir tarafça güvence verilmişse, bu Uygunluk Beyanına dahil edilmeli veya buna çapraz referans verilmelidir.</p>
--	--

CDSB, çevresel raporlamaya ilişkin düzenleyici raporlama gereksinimlerine uyumu destekleme açıklaması, finansal bilgiler ile çevresel bilgilerin entegrasyonunu sağlama misyonu, TCFD tavsiyelerine uyumu ve en yaygın raporlama yaklaşımlarını temel almak suretiyle yakınsama çalışmalarında bulunduğunu belirtmiştir.

4.1.5 Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi (International Integrated Reporting Framework-IIRC)

Finansal bilgilere ilişkin beyanlar finansal raporlama aracılığıyla yapılmaktayken çevresel, sosyal ve yönetim (ÇSY) bilgilerine ilişkin beyanlar ise sürdürülebilirlik raporlamalarıyla yapılmaktadır. Paydaşlar tarafından, raporlayan işletmenin iki ayrı raporlama yapmasından ziyade karar almaya esas olacak şekilde finansal ve sürdürülebilirlik göstergelerinin ilişkili olarak raporlanmasına ve işletmelerin nasıl değer yarattıklarına ilişkin açıklamalarda bulunmasına ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaca cevap veren ve iki ayrı raporlamayı kapsayan raporlama biçimi entegre raporlamadır (Aras, Özsözgün, Esen ve Fırtına, 2019).

Güney Afrika'daki King Komitesi Başkanı ve aynı zamanda GRI'nın eski başkanı Mervyn King'in 1994'te King Komitesi'ni kurması ve aynı yıl King I, 2002 senesinde King II ve 2009 senesinde King III (King Code of Governace Principles for South Africa) raporunu yayımlaması ile entegre raporlama süreci başlamıştır. 2009 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve GRI'nın iş birliğinde yürütülen çalışmalar neticesinde, 2010 yılında Mervyn King öncülüğünde, IASB, FASB, IFAC başkanları, düzenleyiciler, yatırımcılar, işletmeler, standart belirleyiciler, muhasebeci ve finansal raporlama uzmanları, akademisyenler ve sivil toplum kuruluşlarının oluşturduğu Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council) kurulmuştur. IIRC ile beraber entegre raporlama küresel bir ölçek haline gelmiştir. 2016 yılında Kurumsal Yönetim İlkelerine ilişkin eklemeler yapılması suretiyle King IV Raporu yayımlanmıştır (Sultanoğlu, 2019).

Entegre rapor, sürdürülebilirlik konuları ile bunların finansal etkileri arasındaki ilişkinin açıklanması suretiyle yaratılan değer hakkında bilgi sunmayı amaçladığından finansal rapor ve sürdürülebilirlik raporlarını bileşiminden daha geniş kapsamdadır (Aras ve Sarioğlu, 2015). Entegre raporun amacı, finansal sermaye sağlayan taraflara bir kuruluşun zaman içinde nasıl değer yaratacağını açıklamaktır (IR, 2021). Entegre rapor, bir işletmenin kurumsal yönetimi, stratejisi, performansı ve beklentilerinin kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı nasıl

sağlayacağını kısa ve öz bir şekilde bildirilmesini sağlayan entegre düşünce biçiminin bir çıktısıdır (integratedreporting.org).

Entegre raporlama uygulamasının küresel boyutta yaygınlaştırılabilmesi amacıyla 2013 yılında Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi (IR Çerçevesi) yayımlanmıştır. İlk yayımından sonra değişen talep ve beklentiler sonucu çerçevede güncellemeler yapılmıştır. 1/1/2022 tarihiyle yürürlüğe giren çerçevenin yeni sürümünde ‘Değer Yaratma Süreci’, ‘Değerin Yaratıldığı, Değerin Korunduğu ve Değerin Azaldığı Süreç’ olarak değiştirilmiş ve genişletilmiştir.

İlke bazlı bir yaklaşım benimseyen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi, ‘Giriş’ ve ‘Entegre Rapor’ olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır. Giriş bölümü, “Çerçevenin Kullanılışı” ve “Temel Kavramlar”dan oluşmaktadır. “Çerçevenin Kullanılışı” bölümü, Çerçevenin amacı ve kullanıcıları, çerçevenin uygulanışı, ilkelere dayalı bir yaklaşım ile raporların düzenlenmesi, sunulması gereken nicel ve nitel bilgilerin kapsamı ve rapor biçimi hakkında açıklamalardan oluşmaktadır. “Temel Kavramlar” bölümünde ise, işletme ve paydaşları için değer yaratma, altı sermaye ögesinin (finansal sermaye, üretilmiş sermaye, fikri sermaye, beşerî sermaye, sosyal sermaye ve doğal sermaye) tanımı yapılarak Çerçevdeki önemi açıklanmaktadır. “Entegre Rapor” bölümünde ise, raporun hazırlanmasında ve sunulmasında temel olan Kılavuz İlkeler ile raporun içeriğinde olması beklenen içerik öğeleri açıklanmıştır. Kılavuz İlkeler, entegre raporun hazırlanmasında esas olan unsurları ve ilkeleri belirleyerek, raporda hangi bilgilerin kullanılmasına ilişkin önceliklendirme yapılmasını ve bu bilgilerin nasıl sunulacağı konusunda raporun sınırlarının çizilmesini sağlamaktadır. Kılavuz İlkeler şu şekildedir (IR Framework 2021):

- **Stratejik odak ve geleceğe yönelim:** Bir entegre rapor, işletmenin stratejisi ve bunun, işletmenin kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetiyle ve sermaye öğelerini kullanımı ve etkileşimiyle nasıl bir ilgisi olduğu hakkında bilgi vermelidir.
- **Bilgiler arası bağlantı:** Bir entegre rapor, işletmenin zaman içinde değer yaratma kabiliyetini etkileyen faktörlerin birleşimi, birbirleriyle

olan ilişkileri ve aralarındaki bağlantının bütünsel bir resmini sunmalıdır.

- **Paydaşlarla ilişkiler:** Bir entegre rapor, işletmenin temel paydaşlarıyla kurduğu ilişkilerin doğası ve kalitesi hakkında bilgi sağlamalı ve paydaşların meşru ihtiyaç ve isteklerini ne ölçüde anladığını, hesaba kattığını ve karşıladığını belirtmelidir.
- **Önemlilik:** Bir entegre rapor, işletmenin kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini önemli ölçüde etkileyen konular hakkında bilgi vermelidir.
- **Kısa ve öz olma:** Bir entegre rapor, kısa ve öz olmalıdır. Tekrarlayan ifadelerden kaçınılmalıdır.
- **Güvenilirlik ve eksiksizlik:** Bir entegre rapor, olumlu ya da olumsuz tüm önemli hususları dengeli ve maddi hata içermeyecek bir biçimde açıklamalıdır.
- **Tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik:** Bir entegre rapordaki bilgiler, zaman içinde tutarlı bir temele dayalı olarak ve işletmenin zaman içinde değer yaratma kabiliyeti açısından diğer işletmelerle karşılaştırılmasına olanak sağlayacak biçimde sunulmalıdır.

Entegre raporlama çerçevesi, ilke bazlı bir yaklaşımı benimsemiş olduğundan, Kılavuz İlkeler çerçevesinde hazırlanan bir entegre raporun içeriğine ilişkin kabul görmüş, zorunlu bir yapı bulunmamaktadır. Bu kapsamda küresel ölçekte karşılaştırılabilirliği artırmak amacıyla, entegre rapor hazırlanırken, IR Çerçevesinin son bölümünde yer alan “Gereksinimler” başlığı altındaki İçerik Öğelerinin kapsamı gerektiği belirtilmiştir. İçerik Öğeleri belirli konuları kapsamı gereken liste biçiminde değil aşağıdaki bölümlere ilişkin bilgi verilmesi şeklinde sunulmuştur (IR Framework 2021):

- Kurumsal genel görünüm ve dış çevre
- Kurumsal yönetim
- İş modeli
- Riskler ve fırsatlar
- Strateji ve kaynak aktarımı

- Performans
- Genel görünüş
- Hazırlık ve sunum temeli

“Kurumsal Genel Görünüm ve Dış Çevre” bölümünde; işletmenin misyonu, vizyonu, temel faaliyetleri ve pazarları, kurum kültürü, etik ilke ve değerleri, sektördeki konumu ile dış çevreyi etkileyen yasal, ticari, toplumsal, çevresel ve siyasi unsurları, “Kurumsal Yönetim” bölümünde; işletmenin liderlik yapısı, sürdürülebilir bir değer yaratma hedefiyle oluşturulan entegre kurumsal yönetim yaklaşımı ve bu doğrultuda kurumsal yönetim ilkelerini uygulayan üst düzey yönetim sorumlularının bilgi, beceri ve deneyimleri ile ücret ve teşvik politikaları, “İş Modeli” bölümünde; işletmenin girdileri olarak tanımlanan sermaye öğeleri ile bu sermaye öğelerinin kullanımıyla işletmenin faaliyette bulunduğu pazarda farklı, yenilikçi, değişime açık olmayı hedefleyerek gerçekleştirdiği faaliyetlerinin dönüştürüldüğü iş modeli, “Riskler ve Fırsatlar” bölümünde; işletmenin, kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini etkileyen iç ve dış kaynaklı risk ve fırsatlarının neler olduğu, bunların gerçekleşme ihtimali, gerçekleşmesi halinde ortaya çıkması öngörülen etkileri ile muhtemel riskleri önlemek ve fırsatlardan değer yaratmak için atılan adımlar, “Strateji ve Kaynak Aktarımı” bölümünde; işletmenin kısa, orta ve uzun vadedeki stratejik hedefleri, bu hedeflere ulaşmak için gerçekleştirdiği faaliyetler ve kaynak aktarım planları, “Performans” bölümünde; işletmenin hedeflerini ne ölçüde yerine getirdiği ve sonuçların sermaye öğelerini nasıl etkilediğine dair bilgiler, “Genel Görünüş” bölümünde; işletmenin kısa, orta ve uzun vadede dış çevresinde karşılaşması muhtemel olaylar ve belirsizliklerin iş modeli ve gelecekteki performansına etkileri kapsamında yapılan değerlendirmeler, “Hazırlık ve Sunum Temeli” bölümünde ise, işletmenin yaratmayı hedeflediği değer için odaklanılması gereken önemli konuların seçimi ve bunlara ilişkin sunulacak bilgi çeşidi, düzeyi, niceliğini belirlemek üzere dikkate aldığı önemlilik seviyesini belirleme süreci ve buna göre belirlenen raporlama sınırı hakkında açıklamalar yapılması beklenmektedir (Sultanoğlu, 2021). Ayrıca, Çerçeve, performans göstergelerinin mutlaka nicelleştirilmesi gibi bir amaç bulunmayıp gerekli görüldüğü durumlarda parasal verilere yer verilebileceği belirtilmektedir (Sultanoğlu ve Akdoğan, 2020).

4.1.6 Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (Sustainability Accounting Standarts Board-SASB)

Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (Sustainability Accounting Standarts Board- SASB), 2011 yılı temmuz ayında Amerika Birleşik Devletleri sermaye piyasalarında işlem gören işletmelerin sürdürülebilirlik veya ÇSY konularında tutarlı, karşılaştırılabilir ve güvenilir açıklamalar yapması için sürdürülebilirlik muhasebesi standartlarını geliştirmek üzere kurulmuş kâr amacı gütmeyen bağımsız bir kuruluştur. SASB'nin misyonu, bilgi kullanıcılarından özellikle yatırımcılara yönelik faydalı bilgi sunumu için sektöre özgü sürdürülebilirlik muhasebesi standartlarını geliştirmek ve yaymaktır. Bu misyon, kanıta dayalı araştırma, geniş paydaş katılımı ve şeffaflığa dayalı bir standart oluşturma süreci ile gerçekleştirilmektedir. (www.sasb.org).

SASB'nin amacı, asıl olarak yatırımcılar olmak üzere diğer bütün kullanıcılara, karar verme açısından faydalı olacak sürdürülebilirlik bilgilerinin önemlilik ilkesi çerçevesinde belirlenmesini, yönetilmesini ve raporlanması sağlamaktır. Bu amaçla SASB, ilk başta 2017 yılında, sürdürülebilirlikle ilgili standartların belirlenmesine rehberlik eden temel kavramlar, ilkeler ve tanımların yer aldığı SASB Kavramsal Çerçevesini, 2018 yılında ise finansal açıdan 'önemli' sürdürülebilirlik konularının asgari setini ve bunlarla ilgili ölçümleri tanımlayan, küresel olarak uygulanabilir 11 ana sektör ve 77 alt sektöre özgü SASB standartlar setini yayımlamıştır. Bu standartlar, kurumsal sürdürülebilirlik açıklamalarının, yatırımcılar açısından karşılaştırılabilir olmasını sağlayarak onların kararlar alabilmesine yardımcı olmaktadır. SASB bu amacı yerine getirirken, kanıta dayalı bir araştırma ile geniş, dengeli paydaş katılımını esas alan titiz bir süreç yürütmektedir (Düzer,2018).

SASB Standartları, finansal raporlama standartlarını tamamlamayı amaçlar. Bu sayede, bir işletmenin sürdürülebilirlik ve finansal temelleri bir bütün olarak değerlendirilerek işletme performansının tam görünümüne ulaşabilme imkânı doğacaktır. Bu amaç doğrultusunda SASB'nin temel hedefleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir (SASB, 2016):

- Belli bir sektördeki işletmelerin performansını ve finansal durumunu önemli ölçüde etkileme olasılığı bulunan sürdürülebilirlik konularını ele almak,
- Yakın, orta ve uzun vadeli işletme değerini önemli ölçüde etkileme olasılığı bulunan sürdürülebilirlik konularında karar alınmasına yardımcı olacak faydalı bilgiyi yatırımcılara sağlamak,
- İşletmelerin; önemli ve karar vermede yararlı sürdürülebilirlik bilgisini, yatırımcılara sunmasında işletmelere uygun maliyetli bir yol tasarlamaktır.

SASB kısaltması, önemli olabilecek sürdürülebilirlik konularını belirleyerek, raporlayan işletmelerin yatırımcılarına ÇSY hususlarında faydalı olacak bilgiyi sağlamasını ve bunu da raporlayan işletme açısından en uygun maliyetle yerine getirilebilmesini istemektedir.

SASB'nin temel amaçlarını gerçekleştirebilmek için oluşturduğu standartlar sermaye piyasası aktörlerinin çok geniş katılımıyla biçimlenmiş ve sektöre özgü nitelikler taşımaktadır. SASB'nin 11 sektör ve 77 alt sektörde geliştirdiği standartlarda:

- Bütün yatırımcıları kapsaması,
- Sektörün geneline uygun nitelikte olması,
- Değer yaratmaya odaklanması,
- İşletmeler açısından uygun maliyette olmasının beklenmesi,
- Kolay doğrulanması,
- Karar verme sürecine destek olması,
- Yüksek kalitede olması,
- Bütün paydaşlarının görüşlerini yansıtması

gibi özellikler göze çarpmaktadır (Akarçay,2014).

SASB, her bir sürdürülebilirlik konusunun etki yaratıp yaratmayacağını tespit etmek için gerekli olan ölçütleri belirlerken aşağıdaki özellikleri dikkate aldığını ifade etmiştir (SASB, 2016):

- *Gerçeğe Uygun Sunum*: Ölçütün tespit edilen konuyla ilgili performansın yeterli ve doğru bir şekilde açıklanmasını sağlayacak şekilde belirlenmesi,
- *Faydalı*: İşletmelerin performans, yatırımcıların da finansal analiz yapabilmelerine imkân vermek için konuyla ilgili faydalı bilgi sunumunun gerçekleştirilmesini sağlayacak ölçütlerin belirlenmesi,
- *Uygulanabilirlik*: Sektördeki çoğu işletme için geçerli olan tanımlara, ilkelere ve metodolojilere dayanan ölçütler olması,
- *Karşılaştırılabilirlik*: Hem sektördeki benzer işletmelerin birbiriyle kıyaslanması hem de aynı işletmenin yıllar itibarıyla karşılaştırılmasına izin veren nicel verilerin ve aynı zamanda konuyla ilgili yapılan açıklamaların karşılaştırılmasını kolaylaştıran niteliksel bilgilerin sunulmasını sağlayan ölçütler olması,
- *Tamlık*: Sürdürülebilirlik konusuna ilişkin işletmenin nasıl bir performans gösterdiğini tüm yönleriyle anlamak ve yorumlamak için yeterli veri ve bilgiyi sağlaması,
- *Doğrulanabilirlik*: Verilerin doğrulanması ve denetimi için gerekli olan etkin iç kontrolleri desteklemesi,
- *Uyarlanabilirlik*: İşletmeler tarafından halihazırda kullanılmakta olan standartlara, tanımlara ve kavramlara dayanması,
- *Tarafsızlık*: Yatırımcıların kullanabileceği objektif bir performans açıklamasını sağlaması,
- *Veri paylaşımı*: Aynı sektördeki veya sektörler arasındaki işletmeler için önemli miktarda veri sağlayacak şekilde düzenlendiğinden, kullanıcıların konuyla ilgili işletmelerin performans analizi yapabilmelerini sağlaması.

Açıklanan özelliklere sahip ölçütler, her açıklama konusuna ilişkin performansın ölçülmesini sağlayan nicel ve nitel bilgi sunumunu sağlar. SASB ölçütlerinin kullanılmasıyla yatırımcıların, analistlerin ve derecelendirme kuruluşlarının sürdürülebilirlik bilgilerine ulaşmak için sıklıkla kullandığı maliyetli ve zaman alıcı anketlere olan ihtiyacın azalmasını beklenmektedir.

4.1.7 Avrupa Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi (European Corporate Sustainability Reporting Directive-CSR)

Sürdürülebilirlik kapsamında finansal olmayan bilgiler nitelendirmesiyle Avrupa Birliği kendi hakimiyet alanı içerisinde geçerli olacak şekilde ilk başta 2014 yılında Avrupa Birliği Finansal Olmayan Raporlama Yönergesini (Non-Financial Reporting Directive-NFRD) (2014/95/EU) çıkarmıştır. Bu Avrupa Birliği Muhasebe Yönergesine (2013/34/EU) ilave edilen bir değişikliktir. Bu sayede direktifteki açıklama kriterleri karşılayan işletmelerin 1/1/2017 tarihi veya sonrasında başlayan raporlama dönemlerine ilişkin yönetim raporlarının içinde finansal olmayan bilgilere yer veren ilave bir beyanı rapora ekleyerek veya ilk altı ayı geçmemek şartıyla ayrı bir rapor şeklinde sunularak açıklama yapma zorunluluğu getirilmiştir.

ÇSY konularına ilişkin raporlama yapmak gönüllük esasına ve bir raporlama çerçevesi veya standardının kılavuzluk etmesiyle bilgiler sunmaya dayanmaktadır. Ancak AB düzenlemelerinin bu alanda ayrışan en büyük farklılığı belirlenen kriterler üzerinde olan işletmeler için bu bilgileri sunmanın zorunluluk oluşudur. AB bu anlamda diğer standart koyucu ve geliştirici girişimlerden farklılaşmaktadır. Yönerge (2014/95/EU), 500'den fazla çalışanı olan kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar için geçerli olmuştur. Bu, Avrupa Birliği genelinde yaklaşık 11.700 büyük işletmeyi kapsamıştır. Bunlar, halka açık işletmeler, bankalar, sigorta şirketleri ve kamu yararını ilgilendiren diğer işletmelerdir. 'Uy ya da Açıkla' prensibini benimseyen 2014/95/EU Yönergesi uyarınca, büyük işletmeler şu beş konuya ilişkin bilgileri açıklamakla yükümlü olmuştur:

- Çevresel konular,
- Sosyal konular ve çalışanlara yaklaşım,
- İnsan kaynakları,
- Yolsuzluk ve rüşvetle mücadele,
- İşletme üst yönetiminde çeşitlilik yaklaşımı.

Yönerge, herhangi bir finansal olmayan raporlama çerçevesinin kullanılmasını ve ayrıntılı bilgi sunumunu zorunlu kılmadığından uygulayıcı işletmelere esneklik sağlamıştır. Ancak bu esnekliğin, AB Yönergesinde uyumlaştırma ve karşılaştırılabilirlik konusunda sorunlara neden olduğu fark edilmiştir.

AB Yönergesinde (2014/95/EU) bulunan söz konusu eksikliklerin giderilmesi için AB Komisyonu bir revizyon gerçekleştirmeye karar vermiştir. Revizyonla, kararlarında sürdürülebilirlikle ilgili riskleri, fırsatları ve etkileri dikkate alabilmek için yatırımcıların işletmelerden yeterli finansal olmayan bilgilere ulaşmalarını sağlamak, STK'ların, sendikaların ve diğer tarafların, işletmeleri toplum ve çevre üzerindeki etkilerinden sorumlu tutabilmek için onlardan yeterli düzeyde finansal erişimlerini sağlamak ve finansal olmayan raporlamaya ilişkin bilgi kalabalığını azaltmak hedeflenmiştir. AB Komisyonu bu kapsamda hem yatırımcılara yönelik finansal kararlar etkisi olan finansal önemliliği hem de sivil toplum ve çevreyi etkileyen etki önemliliğini benimseyerek 'Double Materiality' ilkesini uygulama kararı almıştır. Avrupa Birliği Finansal Raporlama Danışma Grubu (European Financial Reporting Advisory Group-EFRAG) tarafından geliştirilen yeni Avrupa Birliği Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi (Europe Corporate Sustainability Reporting Standarts Directive-CSRSD) ve Standartları (Europe Sustainability Reporting Standarts- ESRS) 10 Kasım 2022 tarihinde Avrupa Parlamentosu Genel Kurulunda kabul edilmiş, 28 Kasım 2022 tarihinde de Avrupa Birliği Konseyinde onaylanarak resmen yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu yeni direktif CSRD, sürdürülebilirlik raporlaması alanında birçok yenilik ve önceki NFRD'den daha kapsamlı bir yapı getirmektedir. Yeni direktifle birlikte;

- 20 Milyon € Aktif Büyüklük,
- 40 Milyon € Hasılat Büyüklüğü,
- En az 250 Çalışan,

şartlarını karşılayan Avrupa Birliği işletmeleri zorunlu olarak sürdürülebilirlik raporlaması yapmakla yükümlü olacaklardır. Bu belirlenen kriterlerle birlikte kapsama alınan işletme sayısı daha önceki direktif kapsamında bulunan yaklaşık 11.700'den, yaklaşık 50.000 işletmeye çıkacağı öngörülmektedir. Ayrıca direktifle aşağıdaki önemli değişiklikler meydana gelmiştir:

- Daha ayrıntılı raporlama hükümleri ve Avrupa Birliği Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarına göre zorunlu raporlama şartı getirilmektedir.
- Raporlanan sürdürülebilirlikle ilgili bilgilerin sınırlı güvence denetiminden geçirilmesi gerekecektir. 2026 yılından itibaren ise kademeli olarak makul güvence seviyesine geçiş öngörülmektedir.
- İşletmelerin rapor edilen bilgileri dijital olarak 'etiketlemeleri (tag)' gerekmektedir. Bu sayede AB tarafından yeşil dönüşümde desteklenecek ve fonlanacak öncelikli sektör ve işletmelerin belirlenmesi amaçlanmaktadır. Bu amaca ulaşmak için Avrupa Birliği Taksonomisi oluşturulmuş ve uygulanmaya başlanmıştır.

Avrupa Birliği direktifle beraber 2050 net sıfır karbon kıta olma misyonunu beyan etmiştir. Bu doğrultuda ilerlemeyi görmek için sürdürülebilirlik raporlamasının kapsamını oldukça geniş tutmuş ve bilgilerin doğruluğunu denetime tabi tutmuştur. Sektörler ve işletmeler arası tutarlılık ve karşılaştırılabilirliği sağlamak üzere direktifle beraber 12 adet Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarını yayımlamıştır. Standartlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir (<https://www.efrag.org/lab6>):

Tablo 4.9: Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (ESRS)

AVRUPA SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMA STANDARTLARI (ESRS)			
Genel Hükümler	Çevresel	Sosyal	Yönetişim
ESRS 1 Genel Gereklilikler	ESRS E1 İklim Değişiklikleri	ESRS S1 Çalışanlar	ESRS G1 İş Etiği
ESRS 2 Genel Açıklamalar	ESRS E2 Kirlilik	ESRS S2 Değer Zincirindeki Çalışanlar	
	ESRS E3 Su ve Deniz Varlıkları	ESRS S3 Etkilenen Topluluklar	
	ESRS E4 Biyoçeşitlilik	ESRS S4 Müşteriler ve Son Kullanıcılar	
	ESRS E5 Kaynak Kullanımı ve Döngüsel Ekonomi		

Yayımlanan standartlardan iki tanesi standartların genel çerçevesini açıklamaktadır. Beş tanesi ÇSY'nin çevresel boyutuna, dört tanesi sosyal boyutuna ve bir tanesi yönetim boyutuna ilişkindir. Buna göre Avrupa Birliğinin açıklama hükümlerinde öncelikli olarak çevresel ve sosyal konulara ağırlık verdiği anlaşılmaktadır.

4.2. Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları ve Çerçevesinin Yakınsama Çalışmaları

Sürdürülebilirlik ekosisteminde, hitap edilen kitle, detaylandırma düzeyi ve kullanılan performans ölçütleri gibi çeşitli biçimlerde farklılık gösteren çok sayıda sürdürülebilirlik raporlama standartları ve çerçeveleri vardır. Bu standartlar ve çerçevelerin her birinin kendine has amacı olmasına rağmen, hepsinin ortak misyonu, işletmelerin paydaşlarıyla daha şeffaf ve etkin iletişim kurmalarına ve uzun vadeli değer yaratmalarına rehberlik etmektir. S&P 500'de raporlayan işletmelerin tamamına yakını (%97), herhangi bir çerçeveyi yakından takip etmek yerine hali hazırda bulunan

sürdürülebilirlik raporlama modellerini, şekil, biçim, içerik bakımından özelleştirmeyi tercih etmekte, bu sebeple, farklı çerçevelerden kendilerine uygun olanları alarak veya mevcut çerçevelerden yola çıkarak kendi raporlama kılavuzlarını geliştirmek suretiyle hedeflerine en iyi şekilde ulaşmayı düşünmektedir (Goldschein ve Marks, 2019). Türkiye’de Borsa İstanbul A.Ş. (BİST)’deki BİST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan işletmelerin tamamı da aynı şekilde sürdürülebilirlik raporlamalarını özelleştirme çabası içerisinde bulunarak hedeflerine en iyi şekilde ulaşma amacı içerisinde. Uygulamadaki bu çeşitlilik, karşılaştırılabilirliği, anlaşılabilirliği ve uygulanabilirliği zorlaştırmaktadır.

Küresel çapta ÇSY kapsamında raporlama ve çerçeve sayısının fazlalığına sebep olan birçok farklı standart ve çerçeve koyucu kuruluşun farklı gönüllü açıklama kılavuzları sunması, işletme yönetimlerini hangi standartları kullanacakları konusunda kararsız bırakmaktadır. Aynı zamanda farklı raporlama standartları nedeniyle, şeffaflık, karşılaştırılabilirlik ve tutarlılık eksikliği ile hızla gelişen ve değişen hedef kullanıcılara (hissedarlar, düzenleyici otoriterler, yatırımcılar, sivil toplum kuruluşları vs.) yapılan farklı ÇSY raporlamaları sebebiyle sunulan bilgi daha az faydalı hale gelmektedir (Sultanoğlu,2021). Bununla beraber, işletmelerin farklı standart ve çerçevelere göre raporlama yapması ve bu süreçte de verilerin işletmenin farklı bölümlerinden elde edilmesi, raporda sunulan bilgilerin birbirinden kopuk, yer yer birbirini tekrar eden ve anlaşılmaz olmasına sebep olmuştur (Aras ve Sarioğlu, 2015). Bu raporlama çerçevelerin çokluğu ve bunun sonucu olarak ortaya çıkan uygulama çeşitliliği, yakınsama ihtiyacını doğurmuştur (Bebbington, 2012; Andrew ve Cortese, 2013).

Çok sayıda bulunan ve her birinin farklı amaca büründüğü raporlama çerçeve ve standartları ile paydaş beklentileri dahilinde ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir özelliklere sahip sürdürülebilirlikle ilgili bilgi paylaşma zorluğu önemli bir tartışma konusu haline gelmiştir. Bu kapsamda, öncül ve köklü kuruluşlar, kapsamlı bir sürdürülebilirlik açıklama çerçeveleri ve standartları için küresel meşruiyet elde ederek finansal raporlama ekosisteminin IFRS ve US GAAP yoluyla elde ettiği olgunluk düzeyine ulaşmanın temellerini atma çalışmalarına başlamıştır

(Sultanoğlu, 2021). Bu tür çalışmaların, yüksek kaliteli bilgilerin kamuoyuyla paylaşılmasını sağlayacak ortak bir sürdürülebilirlik konuları ve ilgili açıklama ilkeleri seti oluşturulması beklenmektedir. Ortak konular ve ilkeler seti düzenleme girişimlerinin iki önemli amacı vardır (GRI-SASB Report, 2021):

1. Yoğun paydaş katılımı sayesinde elde edilecek geri bildirimlere bağlı olarak hazırlanmış ve küresel olarak kabul gören belli başlı sürdürülebilirlik konuları ve ilgili açıklama ilkeleri oluşturmak ve
2. Sürdürülebilirlik konuları ve bunlarla ilgili açıklama ilkeleri oluşturulurken, bir işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya risk profilini etkileme olasılığı makul olan, sektöre özgü ve paydaşları için önemine dayalı olarak kamuya açıklanması gereken sürdürülebilirlik konularını tanımlamak.

Bu amaçları gerçekleştirmeye yönelik çalışmalar neticesinde sürdürülebilirlik raporlama standartları ve erveleri açısından standart veya erve belirleyenler arasında yakınsama amaçlı iş birliği faaliyetleri gerçekleştirilmeye başlanmıştır.

Küresel bağlamda önde gelen beş standart ve erve belirleyici kuruluşu olan GRI, SASB, CDP, IIRC ve CDSB tarafından Eylül 2020’de uyumlaştırma amaçlı kapsamlı kurumsal raporlamaya yönelik ‘‘Kapsamlı Kurumsal Raporlama İçin Birlikte alışma Niyet Beyanı’’ (Niyet Beyanı) yayımlanmıştır. Söz konusu beyan ile hem finansal bilgi hem de sürdürülebilirlik açıklaması içeren ve bunların entegre raporlama yoluyla bütüncül olarak sunulmasını sağlayan kapsamlı bir kurumsal raporlama sisteminin oluşturulmasına ilişkin ortak görüşü paylaştıklarını kamuoyuna bildirmişlerdir (Sultanoğlu,2021).

Niyet Beyanı, sürdürülebilirlik standartları veya ervelerinin, faaliyet periyotları arasında anlık ve sürekli değişebileceği anlamını veren dinamik önemlilik kavramını ve birden çok paydaşların ihtiyaçlarını kabul eden daha tutarlı, kapsamlı bir kurumsal raporlama sisteminin gerekliliğini desteklemektedir. Söz konusu kuruluşların bu ortak amaç yürütmekte oldukları çalışmaların zeti şöyledir:

- SASB ve CDSB, TCFD tavsiyeleri ışığında raporlama yapmak isteyen işletmelere entegre bir çözüm getirmek için CDSB'nin yol gösterici ilkelerini ve raporlama gerekliliklerini SASB'nin sektöre özgü ölçütleriyle birleştiren "TCFD Uygulama Rehberi" ve "Uygulama El Kitabı" yayımlarını piyasaya sunmuştur.
- GRI ve IIRC, raporlayan işletmelerin hem GRI hem de IR Çerçevesini benimsemelerine yardımcı olan "Entegre Raporlama Üzerine GRI Kurumsal Liderlik Grubu" nu yönetmiştir (Sultanoğlu, 2021).

Sürdürülebilirlik raporlamasında yaşanan gelişmelerden bir başkası da, 2020 yılı temmuz ayında, SASB ve GRI'nın, raporlayan işletmelerin her iki standart setini birlikte nasıl kullanabileceklerini göstermek için ortak bir çalışma planını başlatmasıdır. Hedefledikleri paydaş kitleleri açısından farkları bulunan bu iki kuruluştan SASB, yatırımcılar açısından raporlayan işletmenin finansal performansına önemli bir etkisi olması beklenen ÇSY konularına odaklanırken GRI, yatırımcılar da dahil çok geniş paydaş kitlesinin sürdürülebilir kalkınma açısından raporlayan işletmenin ÇSY etkilerine odaklanmaktadır. Yakınsamaya yönelik çalışma planının ilk çıktısı, 2021 yılının nisan ayında yayımlanan ve işletmelerin iki standart grubunu birlikte nasıl kullanabildiğini gösteren, emsal uygulama örnekleri içeren GRI ve SASB Standartları Kullanımı Yoluyla Sürdürülebilirlik Raporlaması İçin Pratik Kılavuzu'dur. Kılavuza ilişkin duyuruyu içeren raporda ayrıca GRI'nın kurumsal etkiler hakkında geniş ve kapsamlı açıklamaları desteklemesi ve SASB'nin finansal olarak önemli konuların bir alt kümesine odaklanmasıyla, her bir standart grubunun diğerinin yerini almasından ziyade tamamlayıcısı olduğu vurgulanmıştır (GRI-SASB Report, 2021).

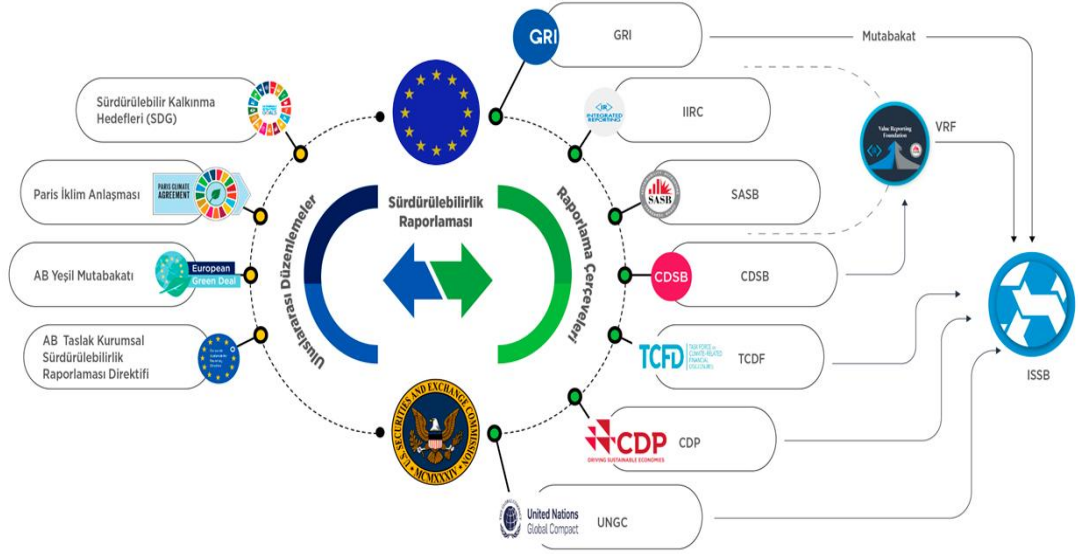
Niyet Beyanı'nın yayımlanmasını müteakip IIRC ve SASB daha bütüncül kurumsal raporlama anlayışı oluşturmak adına Haziran 2021'de birleşerek Değer Raporlama Vakfını (Value Reporting Foundation-VRF) kurduklarını duyurmuşlardır. Değer Raporlama Vakfı, raporlayan işletmelerin ve yatırımcıların ortak bir kurumsal değer geliştirmelerine katkı sağlamak için, ihtiyaçlarına bağlı olarak, tek başına veya birlikte kullanabileceği üç temel kaynak olan Entegre Düşünce İlkeleri, Entegre Raporlama Çerçevesi ve SASB Standartlarını sunan bir kâr amacı gütmeyen

kuruluştur. VRF, birleşmenin, kendilerini IFRS Vakfı gibi kilit organları desteklemek için daha iyi konumlandığını ve geniş kapsamlı bir kurumsal raporlama sistemine doğru ilerlemeyi sürdürmeye devam ettiğini beyan etmiştir (Değer Raporlama Çerçevesi, 2021). Kurumsal değer yaratmaya odaklanan iki kuruluşu konsolide eden bu birleşme, kurumsal raporlama ortamındaki farklı kuruluşların konsolidasyonuna doğru çok önemli bir gelişme olarak görülmüştür.

4.3. Uluslararası Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları Kurulu'nun (ISSB) Oluşturulması

ÇSY konusunda küresel ölçekte karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir raporlama yapılmasına yönelik sürdürülebilirlik standartları oluşturulması talebi 2019 yılının sonlarında dünya genelinde ortaya çıkan koronavirüs (Covid-19) salgınının sağlık ve çevre konusunda farkındalığı arttırmasıyla beraber giderek yoğunlaşmaya başlamıştır. Bu talebin bir sonucu ve talebe de bir yanıt olarak İskoçya'nın Glasgow kentinde 31 Ekim 2021- 12 Kasım 2021 tarihleri arasında düzenlenen, küresel ısınma ve sera gazı alınımlarının azaltılması amacı güden ve taraflar konferansı (COP) olarak adlandırılan 197 ülkenin katıldığı Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Konferansında (COP 26) başta Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (IOSCO) olmak üzere, Uluslararası Para Fonu (IMF), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Dünya Bankası ve Birleşmiş Milletlerin destekleriyle Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (UFRS Vakfı) tarafından Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulunun (ISSB) kurulduğu beyan edilmiştir. (UNCOP26, 2021).

ISSB, kamu yararını gözeterek özellikle yatırımcıların ve finansal piyasaların ihtiyaçlarına odaklanan yüksek kaliteli, kapsamlı bir küresel sürdürülebilirlik açıklamaları temeliyle sonuçlanan standartlar geliştirmeyi hedeflemektedir. ISSB yoluyla bu ortak amaca ulaşabilmeye yönelik diğer kuruluşlar tarafından ISSB Bünyesinde Teknik Hazırlık Çalışma Grubu (TRWG) oluşturulmuştur. Grubu oluşturan kuruluşlara ilişkin şekil ve hazırlık çalışması bilgileri aşağıda ifade edilmiştir:



Şekil 4.2: Standart Belirleyici Kuruluşlar ve ISSB Oluşumu (KGK, 2022)

Şekil içerisinde sol tarafta ÇSY konularında sürdürülebilirlik için amaç ve hedefleri ortaya koyan uluslararası düzenlemeler yer almaktadır. Bu düzenlemeler, işletmelerden bağımsız gerçek ve tüzel kişi herkes tarafından uygulanabilir kurallar ve şartlar içermektedir. Tüzel kişiler tarafından söz konusu bu düzenlemelere uyum beyanı niteliğinde raporlama yapabilmelerine yardımcı olacak standart belirleyici kuruluşlar şeklin sağ tarafında yer almaktadır. Daha önceki bölümlerde bahsedildiği gibi bu standart belirleyici kuruluşlar sırasıyla GRI, IIRC, SASB, CDSB, TCFD, CDP ve Avrupa Birliğidir. Bunlara ilave olarak ve küresel açıdan yeknesak raporlama standardı oluşturulabilmesi amacıyla Kasım 2021 yılında ISSB eklenmiştir.

Yatırımcı beklentilerini karşılamaya yönelik bilgi sunulması için hükümler oluşturan sürdürülebilirlik raporu ve entegre raporlama standardı kuruluşları, ISSB'nin de yatırımcı beklentilerini karşılamak üzere inşa edilmesini sağlamak amacıyla UFRS Vakfı tarafından oluşturulan Teknik Hazırlık Çalışma Grubu'nun (TRWG) bir parçası olarak birlikte çalışmaktadır. TRWG üyeleri, CDSB, IASB, TCFD, VRF (SASB-IIRC) ve Dünya Ekonomik Forumu (WEF)'dur. Çalışma grubu çıktılarıyla ISSB, mevcut yatırımcı odaklı raporlama girişimlerinin çalışmalarını geliştirerek finansal

piyasalara yönelik sürdürülebilirlik açıklamaları için standart belirleyici olmayı planlamaktadır (UFRS Vakfı, 2022).

GRI, finansal piyasalara öncelik veren bir açıklama seti sunmamaktadır. Bu yüzden şekilde görüldüğü gibi TRWG içerisinde bulunan kuruluşlar gibi doğrudan ISSB bünyesi içerisinde yerini almamaktadır. Farklı paydaş kitlesine yönelik yapılacak açıklamalarda kavram boşluklarını gidermeye yönelik yapılacak çalışmalar için ISSB ile mutabakat imzalamıştır.

ISSB standartlarının yatırımların bilgi almak istediği önemli ÇSY sürdürülebilirlik konularını kapsaması amaçlanmaktadır. Bununla beraber, iklimle ilgili konularda acil bilgi ihtiyacı nedeniyle standart oluşturma sürecine iklim ile başlanacağı ifade edilmiştir. Ayrıca, ISSB'nin hem tematik (örneğin sera gazı emisyonu) hem de sektöre dayalı (örneğin madencilik sektörü) gereksinimlerini geliştirmeyi hedeflediği beyan edilmiştir (UFRS Vakfı, 2022).

TRWG, biri TCFD'nin tavsiyelerini temel alan ve sektöre özgü açıklamaları içeren iklimle ilgili açıklamalara odaklanan, diğeri ise genel sürdürülebilirlik açıklamalarını ortaya koyan iki prototip belgeyi 3 Kasım 2021 tarihinde yayımlamıştır. 'Taslak UFRS S1 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Şartlar' ve 'Taslak UFRS S2 İklimle İlgili Açıklamalar' adıyla yayımlanan bu çalışmalara ilişkin detaylı bilgiye aşağıda yer verilmiştir.

4.3.1 Taslak UFRS S1 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Şartlar (Taslak UFRS S1)

Taslak UFRS S1 Standardının amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar (genel amaçlı finansal raporlamanın asli kullanıcıları) gibi finansal raporlamanın asli kullanıcıları için işletmeye kaynak sağlayıp sağlamama kararı verirken faydalı sürdürülebilirlikle ilgili ciddi riskler ve fırsatlar hakkında bir işletmenin bilgi açıklamasını zorunlu kılmaktır (Taslak, Md. 1).

Bu madde sayesinde sürdürülebilirlik kapsamında bilgi açıklamaya ilişkin gönüllülüğten zorunluluğa geçiş öngörülmektedir.

Açıklanacak bilgiye ilişkin olarak raporlayan işletme tarafından sürdürülebilirlikle ilgili maruz kaldığı tüm ciddi risk ve fırsatlar hakkında bilgiler sunması gerektiği ifade edilmiştir. Bilginin önemliliği değerlendirmesi, rapor kullanıcılarının işletmenin kurumsal değerini değerlendirmek için gerekli bilgiler kapsamında yapılacaktır (Taslak, Md. 2). Raporlayan işletmenin yönetimi rapor kullanıcıları için önemli olabilecek nitelikte bilgileri belirleyip açıklayacaktır. Bu durumda yönetimin muhakeme yükümlülüğü bulunmaktadır.

Kurumsal değer, işletmenin kısa, orta ve uzun vadede gelecekteki nakit akışlarının tutarı, zamanlaması ve kesinliğine ilişkin beklentileri ve işletmenin risk profili göz önüne alındığında bu nakit akışlarının değerini ve finansmana erişimi ile sermaye maliyetini yansıtmaktadır. (Taslak, Md. 5). Kurumsal değeri etkileyen hususların açıklanması kurumsal değeri etkileyen hususlarda sürdürülebilirlikle ilgili ciddi risk veya fırsat doğabileceğinden ötürü önemlidir (Taslak, Md. 14). Dolayısıyla işletmenin;

- ✓ İş modelini,
- ✓ Stratejisini,
- ✓ Nakit akışlarını,
- ✓ Finansmana erişimini,
- ✓ Sermaye maliyetini

etkileyebileceği makul ölçüde beklenen sürdürülebilirlikle ilgili ciddi riskler ve fırsatlar, rapordamada yer alacak bilgiler olacaktır.

Taslak UFRS S1 Standardının kapsamı, UFRS Muhasebe Standartları veya Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak bir finansal tablo hazırlayan işletmelerdir. Bu işletmeler sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgilerini açıklarken UFRS Sürdürülebilirlik Açıklama Standartlarını uygulayabileceklerdir (Taslak, Md. 8). Bu taslak standart, kâr amaçlı işletmeler için uygun bir terminoloji kullanmaktadır.

Ancak özel sektörde veya kamu sektöründe kâr amacı gütmeyen faaliyetleri olan işletmeler bu taslak standardı kullanmak istedikleri durumda bazı açıklama maddeleri için kullanılan tanımları değiştirmeleri gerekecektir (Taslak, Md. 10). Hedef kitle, sermaye piyasaları aktörleri olduğundan diğer kesimlere yönelik düzenlenecek raporlarda bu taslak standart yeterli açıklama içermediği sonucuna varılmaktadır. Bu nedenle farklı paydaşlara yönelik raporlamaya öncülük eden diğer standart koyucu kuruluşlar ile ISSB arasında kavram boşluğunu gidermeye yönelik çalışma grupları oluşturulmuştur.

Bu taslak standartla beraber küresel olarak karşılaştırılabilir raporlama yapılabilmesi amaçlanmıştır. Bu amaca yönelik taslak standartta her raporda yer alması gereken temel içerik bölümlerine aşağıdaki şekilde yer verilmiştir (Taslak, Md. 11).:

Temel İçerik



Şekil 4.3: ISSB Kapsamında Raporlamaya İlişkin Temel İçerik Bölümleri

Raporlayan işletmelerin her biri bu dört başlık içerisinde sürdürülebilirlikle ilgili risk veya fırsatlarını açıklayan bilgilere yer verecektir. Bu sayede işletmeler arasında ve sektörler arasında karşılaştırılabilirlik olanağı elde edilmiş olacaktır. Her bir bölümün kendi içerisinde Taslak UFRS S1 ve Taslak UFRS S2 standardında

açıklanması gereken bilginin özelliklerine yer verilmiştir. Genel amaçlı finansal tablo kullanıcılarının:

- **Yönetişim:** Bu bölümde sürdürülebilirlikle ilgili riskleri ve fırsatları izlemek ve yönetmek için kullanılan yönetim süreçlerini, kontrollerini ve prosedürlerini anlamalarına olanak sağlayan bilgilere yer verilir.
- **Strateji:** Sürdürülebilirlikle ilgili ciddi risklerin ve fırsatların karar alma, iş modeli ve değer zinciri üzerindeki etkileri gibi konulardaki stratejisini anlamalarına olanak sağlayan bilgilere yer verilir.
- **Risk Yönetimi:** Sürdürülebilirlikle ilgili ciddi risklerin ve fırsatların nasıl belirlediği, değerlendirdiği, ele aldığı, yönettiği, faaliyetlerine entegre ettiği ve genel risk yönetimi içerisine bu açıklamalar ve süreçlerin dahil edilip edilmediğine ilişkin konuları anlamalarına olanak sağlayan bilgilere yer verilir.
- **Ölçüt ve Hedefler:** Sürdürülebilirlikle ilgili ciddi riskleri ve fırsatları nasıl ölçtüğünü, izlediğini ve yönettiğini anlamalarını olanak sağlayan bilgilere yer verilir. Ölçüt ve hedeflere ilişkin bu açıklamalarda işletme kendi belirlediği hedeflere yönelik ilerleme de dahil olmak üzere kendi performansını nasıl değerlendirdiğine ilişkin bilgilere de yer vermelidir (Taslak, Md. 12-35).

Raporlamaya ilişkin temel içerik bölümlerinden sonra raporlamanın genel özelliklerine yer verilmiştir. Raporlayan işletme, genel amaçlı finansal raporlamayı yapan işletme ile aynı işletme olmalıdır. Bu bağlamda raporlayan işletme bir ana ortaklık ise sürdürülebilirlikle ilgili ciddi risk ve fırsatlara ilişkin bilgileri açıklarken bağlı ortaklıklarının bilgilerini de dahil ederek konsolide bir biçimde sürdürülebilirlik açıklamalarına ilişkin raporlama yapacaktır (Taslak, Md, 37).

Diğer taraftan taslak standartta işletmenin, sürdürülebilirlikle ilgili çeşitli riskler ve fırsatlar arasındaki bağlantıları ve bu riskler ve fırsatlar hakkındaki bilgilerin genel amaçlı finansal tablolardaki bilgilerle nasıl ilişkili olduğunu değerlendiren açıklamalara yer vermesi öngörülmüş ve finansal tablodaki bir bilgi ile sürdürülebilirlik açıklamalarında yer alan bir bilgi arasında ilişki bulunduğu durumda,

bu duruma yönelik işletmenin bağlantılı bilgiye yer vermesi gerektiği belirtilmiştir (Taslak, Md. 42).

İşletmeler, sürdürülebilirlikle ilgili maruz kaldıkları riskleri ve sahip oldukları fırsatları gerçeğe uygun bir şekilde sunmalıdırlar. Gerçeğe uygun sunum için sürdürülebilirlik açıklamaları setinin öngördüğü açıklamalar dışında ek açıklamalar yapılması mümkün kılınmıştır. Gerçeğe uygun sunumla birlikte bir işletme,

- Gerçeğe uygun,
- İhtiyaca uygun,
- Karşılaştırılabilir,
- Doğrulanabilir,
- Zamanında sunulmuş,
- Anlaşılabilirlik

özelliklerini içeren sürdürülebilirlikle ilgili ciddi risk veya fırsatlar hakkında bilgileri açıklamış olacaktır.

Genel amaçlı finansal raporlamadaki “önemlilik tanımı” bu taslak standartlarda da korunmaktadır. Genel amaçlı finansal raporlama kullanıcılarının verecekleri kararları etkilemesi makul ölçüde beklenen sürdürülebilirlikle ilgili ciddi riskler veya fırsatlar hakkındaki bilgiler önemlidir. İşletme önemli bilgileri belirlerken UFRS Sürdürülebilirlik Açıklama Standartlarına İlave olarak şu hususları da dikkate alır (Taslak, Md. 51):

- a) Sektöre özgü SASB Standartlarındaki Açıklama Konuları,
- b) ISSB'nin zorunlu olmayan rehberi (Su ve Biyoçeşitlilik ile ilgili açıklamalar için CDSB Çerçeve Uygulama Rehberi gibi),
- c) Genel amaçlı finansal raporlama kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamak üzere hüküm koyan diğer standart belirleyici organların en son düzenlemeleri ve
- d) Aynı sektör veya coğrafyalarda faaliyet gösteren işletmeler tarafından belirlenen sürdürülebilirlikle ilgili riskler veya fırsatlar.

Taslak standarda göre, açıklanacak bilgiler belirlenirken kıstas alınacak birçok husus bulunmaktadır. ISSB, yukarıda bahsedildiği gibi diğer standart çerçeveleri ve düzenleyici otoriterlerin düzenlemelerini de işaret etmektedir. Taslak standartta belirtilen bir diğer konu ise, sürdürülebilirlikle ilgili bir risk veya fırsata ilişkin spesifik olarak uygulanan bir UFRS Sürdürülebilirlik Açıklama Standardının bulunmaması durumuna ilişkindir. Bu tür durumlarda açıklanacak bilgiye ilişkin belirleme yapılırken ve söz konusu bilgiler açıklanırken UFRS Sürdürülebilirlik Açıklama Standartlarıyla çelişmediği ve rapor kullanıcıları için diğer bilgilerin anlaşılabilirliğini zorlaştırmadığı sürece diğer raporlama çerçeveleri kullanılabilir. Bu durumda işletme örneğin GRI Standartlarına göre bir risk veya fırsata ilişkin açıklamada bulunabilecektir (Taslak, Md. 36).

Taslak standartla birlikte öngörülen bir husus da karşılaştırmalı sunumdur. Buna göre işletme, cari döneme ilişkin açıklanan tüm ölçütler için önceki döneme ilişkin karşılaştırmalı bilgileri açıklayacaktır. Cari dönemde açıklanan ölçüt ilk kez raporda yer almış ise işletme ayrıca bu ölçütü açıklayıcı ve tanımlayıcı sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar için karşılaştırmalı bilgileri açıklayacaktır (Taslak, Md. 63).

Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların hangi döneme ilişkin sunulacağıyla ilgili olarak ise taslak standart finansal tabloların ait olduğu raporlama dönemini işaret etmektedir (Taslak, Md. 66). Buna göre işletme sürdürülebilirlikle ilgili açıklamalarını, yıllık faaliyet dönemi seçmiş ise faaliyet dönemi sonuna ilişkin oluşturduğu finansal raporlarıyla birlikte aynı dönem için ve mümkünse finansal raporlarını açıkladığı zaman ile aynı anda yayımlaması gerekmektedir.

Diğer taraftan taslak standartta, bilgiyi açıklarken, bir işletmenin kullanacağı raporlama türü ve rapor ismine ilişkin geniş tercih havuzu bırakılmıştır. Bir işletme sürdürülebilirlikle ilgili açıklamalarını sürdürülebilirlik raporu, entegre rapor, faaliyet raporu, yönetim değerlendirmeleri, finansal gözden geçirme raporu, strateji raporu gibi rapor türlerinden birisiyle yapabilecektir. IFRS Vakfı tarafından taslak halinde yayımlanmış yönetimin değerlendirmeleri (Management Commentary), finansal tabloları tamamlayıcı nitelikte olduğundan bahisle bir öneri olarak sunulmuştur.

4.3.2 Taslak UFRS S2 İklimle İlgili Açıklamalar (Taslak UFRS S2)

Taslak UFRS S2 İklimle İlgili Açıklamaların amacı, işletmenin iklimle ilgili maruz kaldığı ciddi risklere ve fırsatlara ilişkin bilgi açıklamasını zorunlu kılmaktır. İşletme söz konusu riskler ve fırsatları açıklarken genel amaçlı finansal raporlama kullanıcılarının; iklimle ilgili ciddi risk ve fırsatların, işletmenin kurumsal değeri üzerindeki etkilerini değerlendirmesini, kaynak kullanımları ve bunlara karşılık gelen girdi, faaliyet, çıktı ve sonuçların işletmenin kendisine olan etkilerini anlamalarına olanak sağlayan bilgileri açıklayacaktır (Taslak S2, Md. 1).

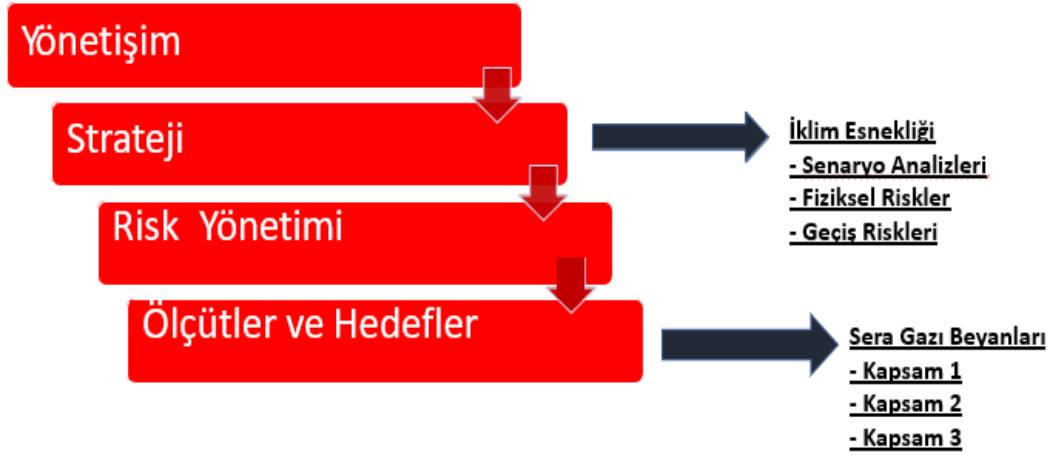
Taslak standartla şu hususlarla ilgili açıklamalara yer verilecektir (Taslak S2, Md. 3):

- İklim değişikliğinden kaynaklanan fiziksel riskler,
- Düşük karbonlu ekonomiye geçişle ilgili geçiş riskleri,
- İşletme için mevcut iklimle ilgili fırsatlar.

Fiziksel riskler, olaya dayalı (akut) olabilen iklim değişikliğinden veya iklim modellerindeki uzun vadeli değişimlerden (kronik) kaynaklan risklerdir. Geçiş riskleri, daha düşük karbonlu bir ekonomiye geçiş, iklim değişiklikleriyle ilgili azaltma ve uyum gerekliliklerini ele alan kapsamlı politik, yasal, teknolojik ve piyasa değişiklikleri gerektirebilecek risklerdir. Bu taslak standartla işletme söz konusu risklerin etkileri hakkında bilgileri raporlayacaktır. Her standardın bir konusu vardır. Taslak S2 standardı ile ise iklim değişikliğinin etkileri kapsamında başta fiziksel riskler ve geçiş riskleri olmak üzere, sürdürülebilirlikle ilgili ciddi riskler ve fırsatlar ele alınmıştır.

Taslak S1 standardında belirtildiği üzere işletmeler dört temel içerik başlığı altında bilgileri açıklayacaktır. Taslak S2 standardı iklimle ilgili ciddi risk ve fırsatları bu bölümler altında nasıl raporlaması gerektiğini açıklamıştır. İşletmeler yönetim, strateji, risk yönetimi ve ölçütler ve hedefler başlıklarında iklimle ilgili açıklamalara yer verecektir. Standardın temel içerik kapsamında görünümü şu şekildedir:

S2 İKLİMİLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR



Şekil 4.4: ISSB Taslak S2 Standardı Kapsamında Raporlamaya İlişkin Temel İçerik Görünümü

Taslak UFRS S2 standardında, Her bir bölümün kendi içerisinde açıklanması gereken bilginin özelliklerine yer verilmiştir. Genel amaçlı finansal tablo kullanıcılarının:

- **Yönetişim:** İklimle ilgili riskler ve fırsatları izlemek ve yönetmek için kullanılan yönetim sürelerini, kontrollerini ve prosedürlerini anlamalarına olanak sağlayan bilgilere yer verilir.
- **Strateji:** İklimle ilgili ciddi riskleri ve fırsatları ele alma stratejisini anlamalarına olanak sağlayan bilgilere yer verilir.
- **Risk Yönetimi:** İklimle ilgili risklerin ve fırsatların nasıl belirlendiği, değerlendirildiği ve yönetildiği süreci veya süreçleri anlamalarına olanak sağlayan bilgilere yer verilir.
- **Ölçüt ve Hedefler:** İklimle ilgili ciddi riskleri ve fırsatları nasıl ölçtüğü, izlediği ve yönettiğini anlamalarına olanak sağlayan ve ölçüt ve hedeflere ilişkin bu açıklamalarda işletme kendi belirlediği hedeflere yönelik ilerleme de dahil olmak üzere kendi performansını nasıl değerlendirdiğine ilişkin bilgilere yer verilir (Taslak, Md. 4-24).

Temel içerik bölümleri içerisinde iklimle ilgili riskler ve fırsatlara ilişkin asgari gereklilikleri açıklayan işletmelere ‘strateji’ ve ‘ölçütler ve hedefler’ bölümleri içerisinde şekilde görüldüğü gibi ilave açıklama yükümlülükleri getirilmiştir. Strateji bölümü içerisinde işletme iklimle ilgili ciddi riskleri ve fırsatları belirlerken ve stratejilerine dahil ederken belirlenen risklerin fiziksel riskler mi yoksa geçiş riskleri mi olduğunu açıklayacaktır. İşletme bu riskleri ve fırsatları belirlerken, sektör açıklama hükümlerinde tanımlanan açıklama konularına atıfta bulunmalıdır (Taslak S2, Md. 10). Sektör açıklama standartlarına ilişkin hükümler Taslak Standart S2’nin Ek B kısmında yer almaktadır. SASB standartlarına açıkça yönlendirme yapılmaktadır. İşletme risk ve fırsatı belirlerken Ek B’de yer alan hükümleri de göz önünde bulunduracaktır.

Strateji bölümü içerisinde başka bir ilave açıklama yükümlülüğü olarak, raporlayan işletme, iklim esnekliğine ilişkin açıklamalarda bulunmalıdır. İşletme, işletmenin iklimle ilgili belirlenmiş ciddi risklerini ve fırsatlarını ve ilgili belirsizliklerini dikkate alarak, işletmenin stratejisinin iklimle ilgili değişikliklere, gelişmelere veya belirsizliklere karşı esnekliğini anlamalarına olanak sağlayan bilgileri açıklaması gerekmektedir. (Taslak S2, Md. 15). Bu açıklamaları yapamaması durumunda ise işletme iklim esnekliğini değerlendirmek üzere senaryo analizlerini kullanacaktır. Senaryo analizlerini de kullanamıyorsa, alternatif yöntemlere başvurmalıdır. Bu bilgiler açıklanırken işletme ayrıca nicel ve nitel bilgiler sunabilecektir.

Senaryo analizleri, belirsizlik koşulları altında gelecekteki olayların bir dizi olası sonuçlarını belirleme ve değerlendirme sürecidir. İklim değişikliği durumunda, iklimle ilgili senaryo analizi, bir işletmenin iklim değişikliğine ilişkin fiziksel ve geçiş risklerinin zaman içerisinde işletmenin faaliyetlerini, stratejilerini ve finansal performansını nasıl etkileyebileceğini incelemesine ve buna dair bir kanaat getirmesine olanak tanır. Bir işletme bu açıklamaları yaptığı zaman kullandığı varsayım ve dayanaklarıyla birlikte etkinin olası sonuçları hakkında rapor kullanıcılarına faydalı bilgiler sunmuş olacaktır. Sunulan bu bilgi ile yatırımcılar tarafından karar vermede öngörülebilirliğin artacağı düşünülmektedir.

Bir işletme, Ölçütler ve Hedefler hakkındaki anlayış ve metodolojisini açıklamasına ek olarak aynı bölüm içerisinde ilave açıklama yükümlüklerine maruz kalmaktadır. Taslak S2 standardı hükümlerine göre işletme, bulunduğu sektördekiyle ortak özellikleri paylaşan işletmelerle ilgili sektöre dayalı ölçütleri ve sektörler arasındaki ölçüt kategorileriyle ilgili bilgileri açıklayacaktır. Bu bağlamda işletme, raporlama dönemi boyunca üretilen, Kyoto Protokolüyle belirlenmiş ‘Sera Gazı Protokolü Kurumsal Standardı’ uyarınca metrik ton/ CO₂ eşdeğeriyle gösterilen Kapsam 1, Kapsam 2 ve Kapsam 3 emisyonlarını açıklamalıdır. Bu bağlamda Kapsam 1, Kapsam 2 ve Kapsam 3 emisyonları şu şekilde ifade edilmektedir:

- Kapsam 1 Emisyonları, işletmenin sahip olduğu veya kontrol ettiği kaynaklardan ortaya çıkan doğrudan sera gazı emisyonlarıdır. Örneğin, üretim için kullanılan kazanlar ve fırından çıkan gazlardır.
- Kapsam 2 Emisyonları, işletme tarafından satın alınan elektrik, ısı veya buharın tüketilmesi sırasında oluşan dolaylı sera gazı emisyonlarıdır. Örneğin, satın alanına elektriğin üretildiği fabrikadan çıkan gazlardır.
- Kapsam 3 Emisyonları, işletmenin değer zinciri içerisinde yer alan ve Kapsam 2 Emisyonları içerisinde olmayan emisyonlardır.

İşletme emisyon verilerini açıklarken bunlara ilave olarak Emisyon Ticaret Sistemi (ETS) kapsamında emisyonların piyasa fiyatını, satın aldığı kullanım haklarının fiyatlarını ve kendi emisyon salınım haklarını satarken nasıl bir fiyatlandırma uyguladığına ilişkin bilgileri açıklayacaktır.

Özetleyerek ifade edilecek olursa, ISSB tarafından oluşturulan standartlar hali hazırda var olan kuruluşlar tarafından belirlenmiş hükümleri içermektedir. Taslak S1 Standardı sürdürülebilirlik açıklamalarına ilişkin genel hükümlere yer vermekte olup diğer standartlarda hüküm bulunmadığı durumlarda Taslak S1 Standardı hükümlerine başvurulacaktır. Taslak S2 Standardı, Taslak S1 Standardının öngördüğü temel içerik görünümüne uyarak iklimle ilgili açıklamalara yer vermektedir. Temel içerik bölümleri altında standardın konusu olan iklimle ilgili detaylı açıklama hükümleri yer almaktadır. ISSB tarafından ileride yayımlanacak sürdürülebilirlikle ilgili diğer

standartlar da aynı temel içerik başlıkları altında genel açıklama hükümlerine ve yayımlanan standardın konusu hakkında detaylı açıklama hükümlerine yer verecektir. Böylece her standart konusu için açıklamalar aynı temel içerik başlıklarında bulunacak ve bu sayede işletmenin dönemler itibarıyla yaptığı raporlamalar ve sektörler arasındaki raporlamaları arasında karşılaştırılabilirlik mümkün kılınmış olacaktır.

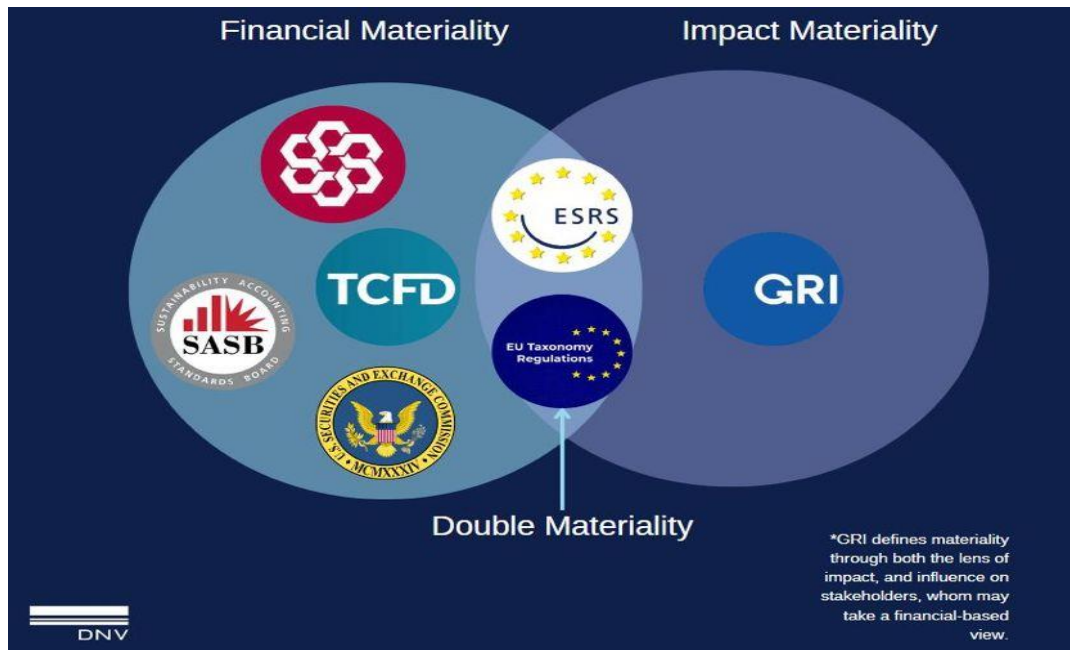
4.4. Sürdürülebilirlik Raporlarında Yer Alacak Bilgi Açısından “Önemlilik” İlkesi

Sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin birçok endişe vardır. Raporlama türünün yeni olması, çeşitli standart kuruluşlarının olması, çoğu faaliyet bölgesi içerisinde gönüllülük esasıyla açıklanması bunlardan bazılarıdır. Ancak en çok endişe duyululardan birisi ‘ihtiyaca uygunluğuna’ ilişkindir. Bu kapsamda, sürdürülebilirlik ekosistemi, literatürde, işletmelerin ÇSY performansları hakkında ihtiyaca uygun olmayan bilgi aktarma süreci olarak tanımlanan “bilgi yüklemesi” veya “sosyal yıkama” (social washing) veya “yeşil yıkama” (green washing) olarak adlandırılan bir tehdit ile karşı karşıya kalmıştır (Horan vd., 2019; McPhail ve Adams, 2016; Narayanan ve Adams, 2017). Sürdürülebilirlik açıklamalarına ilişkin “yeşil yıkama” olarak geçen bu sorun, bir işletmenin sürdürülebilirlik performansını olduğundan çok daha iyi göstermek için önemli sürdürülebilirlik konularının tam olarak raporlanmaması veya raporlarda ihtiyaca uygun bilgi ve ölçüm eksikliğinin ortaya çıkması anlamına gelmektedir (Katrin ve Brigitte, 2015). Önemlilik, hangi bilgilerin raporlara dahil edilip edilmeyeceği konusuna ilişkin karar vermede yardımcı olan önemli bir kavram olduğundan, söz konusu bu bilgi kalabalığı tehdidine karşı en etkili çözüm olarak kabul edilmektedir (Eccles ve Krzus, 2014).

Standart oluşturucu kuruluşların son yıllarda kendilerini güncellemeleri neticesinde raporlamaya ilişkin raporlamaya giriş niteliğinde genel gereklilikler bölümü yayımlamaya başlamışlardır. Kuruluşların oluşturdukları standartlar açıklanacak bilginin niteliğine ilişkin hükümlere yer verirken bu genel gereklilikler

bölümünde hangi sürdürülebilirlik açıklamalarının ve ne kadarının bilgi olarak raporda yer alacağına ilişkin “önemlilik” düzenlemeleri getirilmiştir.

Önemlilik ilkesi kapsamında iki tür önemlilik vardır. Bunlar tek önemlilik (single materiality) ve çifte önemlilik (double materiality)’dir. Tek önemlilik içerisinde de etki önemliliği (impact materiality) ve finansal önemlilik (financial materiality) diye iki tür önemlilik bulunmaktadır. Birçok standart oluşturucu kuruluş, standartları çerçevesinde yapılacak açıklamalarda kullanılacak bilginin etki önemliliği veya finansal önemlilik perspektifinde belirlenmesini benimsemiştir. Çifte önemlilik ise hem etki önemliliğini hem finansal önemliliği aynı anda kapsayan ilkedir. Kuruluşların benimsedikleri önemlilik ilkesini gösteren şema ve önemlilik ilkelerine ilişkin detaylar aşağıda açıklanmaktadır.



Şekil 4.5: Standart Belirleyici Kuruluşlar ve Benimsedikleri Önemlilik İlkeleri

Etki önemliliğinde, her işletmenin kendi öncelikli konularını belirlemesi gerekmektedir. Bu öncelikli konuların belirlenmesi sürecinde önce, belirlenen öncelikli konuların kendi aralarında önceliklendirilmesinin yapılabilmesi için hem paydaşlar hem işletme gözünden çeşitli konuların önemliliğe göre sıralanması yapılmaktadır. Bu amaçla, paydaş analizlerinin, işletme yöneticileri ile birebir görüşmelerin gerçekleştirilmesinin, yerel ve uluslararası rakiplerin önceliklendirme

analizlerinin de dikkate alınarak, biri “işletme için önemi” diğeri “paydaş için önemi” olmak üzere iki boyutlu bir önceliklendirme matrisinin oluşturulması ve paydaşlarının beklentileri doğrultusunda, ekonomik, çevresel ve sosyal etki (ÇSY) yaratan tüm faaliyetlerin değerlendirilmesi ve bütün bunlar sonucunda ortaya çıkan iletişim stratejisi ile paralel raporlama yapılması beklenmektedir.

Finansal önemlilikte, yatırımcılar, hissedarlar, kredi verenler, borç sağlayanlar ve diğeri sermaye piyasası aktörleri gibi rapor kullanıcılarına yönelik, işletme üzerinde alacakları kararları etkilemesi makul ölçüde beklenen bilgiler açıklanacaktır. Buna göre bir bilginin açıklanması veya açıklanmaması paydaşların alacakları kararı etkileyecekse söz konusu bilgi önemlidir. Bu kapsamda raporlama yaparken sunuma ilişkin hangi bilgilerin finansal açıdan önemli olduğu yönetimin muhakeme kullanmasını gerektiren bir olgudur.

ISSB, TCFD, SASB ve Amerika Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) gibi kuruluş ve düzenleyici çerçeveler finansal önemlilik ilkesinde raporlama yapılmasını benimsemişlerdir. GRI, finansal bilgiler ve finansal önemlilikten ziyade işletmenin çevreye ve çevrenin de işletme üzerine olan ÇSY etkilerini öncelikleyen etki önemliliği ilkesini benimsemiştir. Avrupa Birliği bünyesinde oluşturduğu (Taslak) ESRS’ler ile yapılacak raporlamalar içerisinde hem finansal önemlilik hem etki önemliliğini istemektedir. Bu açıdan Avrupa Birliği, düzenlemelerine tabi olacak işletmelerden oldukça geniş ve detaylı bilgi veren raporlama yapmalarını isteyecektir. Bu kapsamda farklı önemlilik ilkesini benimseyen kuruluşlara göre yapılacak raporlamalar nitelik ve kapsam olarak birbirinden farklı olacaktır.

5. TÜRKİYE’DE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARI VE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARINA YÖNELİK GÜVENCE DENETİMLERİ

5.1. Güvence Kavramı, Güvence Hizmeti ve Güvence Denetimi

Güvence, bir başka tarafın hazırladığı veya beyan ettiği bilgilerin doğruluğunun başka bir tarafça teyit edildiği geniş bir kavramdır. Güvence hizmetleri ise, finansal ve finansal olmayan bilgilerin denetimiyle alakalı bir olgudur ve sağlanan güvence seviyesi ilgili olduğu denetime göre değişmektedir. Güvence, finansal raporların denetimiyle ilişki kurulan denetim kavramından daha geniş bir ifadedir (Leung vd., 2005).

Güvenceye duyulan gereksinim yeni bir durum değildir. Denetçiler, finansal tablolar ile ilgili güvence hizmetleri vermekte ve bunun dışında birçok başka güvence hizmeti de vermektedirler. Güvence hizmetleri bağımsız denetçiler veya diğer profesyoneller tarafından sunulan hizmetlerdir, ancak çeşitli düzenlemeler, denetim faaliyetinin birçok türünün sadece sertifikalı denetçiler tarafından yürütülmesine izin vermektedir. Diğer güvence hizmetleri ise denetçi olmayan uzmanlar tarafından da verilebilmektedir (Güredin ve Uyar, 2020).

İşletmeler, finansal tablolarının ve sürdürülebilirlik açıklamalarına ilişkin ÇSY konularındaki bilgilerini içeren raporlarının güvenilirliğini arttırmak amacıyla güvence hizmeti talebinde bulunmaktadır.

5.2. Güvence Denetimi Standartları

İşletmeler ile diğer kurum ve kuruluşlara, konusuna göre güvence denetim hizmetini sertifikalı denetçiler, sertifikalı denetim kuruluşları veya danışmanlık/mühendislik hizmeti şirketleri vermektedir. Gerçekleştirilen güvence

denetimleri sonucunda bir güvence seviyesine varılmaktadır. Bu sonuca ulaşabilmek için güvence hizmeti veren taraflar, güvence denetimi çalışmalarını uluslararası kuruluş ve sivil toplum örgütleri tarafından yayımlanan standartlardan yararlanmak suretiyle gerçekleştirmektedirler (Altuğ ve Özkan, 2015). Sürdürülebilirliğe yönelik raporların güvence denetimleri başta olmak üzere finansal tablolar dışında gerçekleştirilen herhangi bir güvence denetimi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), Sosyal ve Etik Hesap Verilebilirlik Enstitüsü (ISEA), Uluslararası Standart Örgütü (ISO) gibi kuruluşlar tarafından oluşturulmuş standartlara göre yürütülmektedir. Aşağıda güvence denetimlerinde sıklıkla kullanılan standartlara ve açıklamalarına yer verilmiştir.

5.2.1 Uluslararası Güvence Denetimi Standartları 3000 (GDS 3000)

Uluslararası Güvence Denetimleri Standardı 3000 “Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri Standardı” (International Standard on Assurance Engagements- ISAE 3000) Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından 2003 yılında yayımlanmıştır. Türkiye’de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:45 olarak yayımlanmıştır. Bu ‘Güvence Denetimi Standardı’ (GDS), tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimi (Bağımsız Denetim Standartlarında-BDS) veya sınırlı bağımsız denetimleri (Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları-SBDS) dışında kalan güvence denetimlerini düzenlemektedir.

GDS 3000, Türkiye’de KGK tarafından yapılan düzenleme ile 2015 yılından itibaren yürütülecek güvence denetimlerinde esas alınmaya başlamıştır. Güvence denetimine ilişkin genel çerçeveyi belirleyen bu standartta, güvence denetimi, *“denetim konusu bilgi veya süreçten fayda sağlayan kullanıcıların denetim konusu ile ilgili güvence seviyelerini arttırmaya yönelik, denetçi veya uzman kişiler tarafından belirli ölçütlere göre gerçekleştirilerek, yeterli ve uygun kanıt elde edilmesi ve bu*

kanıtlardan yola çıkarak bir güvence raporunun hazırlanmasını sağlayan denetim” olarak tanımlanmıştır (GDS 3000, Md. 12).

Standart içerisinde iki türlü güvence denetiminden bahsedilmektedir. Bunlardan ilki denetçi dışındaki bir tarafın, kıstaslar uygulamak suretiyle dayanak denetim konusunu ölçtüğü veya değerlendirdiği doğrulama hizmetleridir. İkincisi, denetçinin, kıstaslar uygulamak suretiyle dayanak denetim konusunu ölçtüğü veya değerlendirdiği doğrudan denetimlerdir. Yani güvence denetimini denetçi dışındaki bir taraf gerçekleştiriyorsa, bu hizmetlere doğrulama hizmetleri adı verilmektedir. Eğer güvence denetimi denetçi tarafından yerine getiriliyorsa bu hizmetlere doğrudan denetim veya doğrudan raporlama sözleşmesi adı verilmektedir. Standartta her bir denetim konusu makul güvence denetimi ve sınırlı güvence denetimi olmak üzere iki boyutta sınıflandırılmaktadır.

Denetçinin güvence denetimiyle ulaşmak istediği hedefler, GDS 3000’in 10’uncu paragrafında belirtilmiştir. Adı geçen standart güvence denetimiyle ilgili genel olarak bilgi verip meslek mensuplarına yol göstermektedir. Güvence denetimi ifa edilirken söz konusu standart temel alınmakla birlikte bu süreçte ilgili diğer güvence denetim standartlarının da dikkate alınması gerekmektedir. GDS 3000’de güvence denetimiyle denetçinin varmak istediği hedefler şu şekilde ifade edilmiştir:

- Denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında içinde bulunan şartlara uygun olarak makul güvence veya sınırlı güvence elde etmek,
- Güvence raporu yoluyla, denetim konusunun ölçüm veya değerlendirmesinin çıktısına ilişkin sonuç bildirmek (eğer denetim konusu içerisinde birden fazla süreç var ise, her birine ayrı ayrı sonuç raporlarının hazırlanması gereklidir, bunların güvence seviyelerinin aynı olması gerekli değildir),
- Gerek GDS 3000’e gerekse ilgili diğer tüm güvence denetim standartlarına uygun zorunlu bildirimleri yapmak.

GDS 3000'e göre yürütülecek güvence denetiminin ön şartları bulunmaktadır. Bu kapsamda yürütülecek bir denetimde güvence seviyesine ulaşmada kullanılacak kıstasların şartları, standardın 24(b)(ii) paragrafında ihtiyaca uygunluk, tamlık, güvenilirlik, tarafsızlık ve anlaşılabilirlik şeklinde belirlenmiştir. Bir bilgi, süreç veya rapor üzerinden yürütülecek bir güvence denetiminde uygunluk değerlendirmesinin yapılacağı bir kıstas, yukarıda sayılan şartları taşımalıdır. Bu şekilde belirlenmiş uygun bir kıstas ve GDS standartları kapsamında beraber bir denetim yürütülebilecek ve güvence raporuna bağlanabilecektir.

Güvence denetimini gerçekleştiren denetçilerin, bilgi kullanıcılarının karar vermesini etkileyen önemli yanlışlıkların varlığını tespit ederek ulaştığı görüşe dair bir güvence raporu hazırlaması gerekir. Bununla beraber güvence raporu hazırlanırken yürürlükteki diğer güvence denetim standartlarının da dikkate alınması gerekmektedir.

GDS 3000'in 12'nci paragrafında güvence denetimi, ulaşılan sonuca ve güvence raporundaki görüş türlerine göre iki türdür. Bunlar:

- Sunulan güvence kapsamına göre makul ve sınırlı,
- Sözleşme türü ve ulaşılan sonuca göre doğrulama hizmeti veya doğrudan denetimdir.

GDS 3000 Standartlarına göre genel olarak makul güvence denetimi ve sınırlı güvence denetimi biçiminde iki farklı düzeyde güvence sözleşmeleri üstlenilmektedir (Soltani, 2007). Makul güvence denetiminde amaç, güvence sözleşmesi riskinin sözleşmenin koşulları kapsamında kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirilmesidir. Sınırlı güvence denetiminde amaç, güvence denetim riskinin sözleşmenin koşulları kapsamında kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesidir. Sınırlı güvence denetimindeki sözleşme riski makul güvence denetimininkinden daha fazladır.

5.2.2 Sosyal ve Etik Hesap Verilebilirlik Enstitüsü ve AA1000AS Standardı

Merkezi İngiltere’de olan Sosyal ve Etik Hesap Verilebilirlik Enstitüsü (Institute of Social and Ethical AccountAbility) muhasebe ve finans alanı dışında bir organizasyondur. Bir işletmenin çok sayıda çıkar gruplarına yönelik ‘bütünlük’, ‘önemlilik’ ve ‘hesap verilebilirlik’ ilkelerini içeren sürdürülebilirlik raporuna ilişkin güvence standardı oluşturmuştur (Sultankhanova, 2020).

Sosyal sorumluluklara ve iş ahlakına uygun muhasebe, denetim ve raporlama uygulamaları ile örgütlerin sorumluluk bilinçlerini ve genel performanslarını yükseltmeyi amaçlayan AA1000 Standartları, örgütsel değerlerin işletmelerin tüm çabalarının merkezinde yer alması gerektiğini vurgulamaktadır (Aktan, 2007:109).

AA1000 Standartları yeşil ekonomi ile sürdürülebilirlik raporlama ve güvence kavramlarını destekleyecek şekilde hazırlanmıştır. Bu standartlardan AA1000AS Güvence Standardı sürdürülebilirlik raporundaki bilgilerin doğru ve güvenilir olarak hazırlanmasını sağlamak amacıyla yayımlanmıştır. Söz konusu standart hazırlanma esnasında sürdürülebilirlik raporlaması hakkında uzman kuruluşların, sürdürülebilirlik raporlaması yapan işletmelerin, işletme paydaşlarının ve yatırımcıların görüşleri alınarak hazırlanmıştır.

AA1000AS Güvence Denetim Standardı yalnızca sürdürülebilirlik açıklamaları içeren raporların güvence denetimi için hazırlanmıştır (Blair ve diğ., 2008). Ayrıca sürdürülebilirlik açıklamaları konusunda güvence elde edilmesi için spesifik olarak tasarlanmış ilk uluslararası kabul görmüş standarttır (AccountAbility, 2008). AA1000AS Güvence Standardı bütünlük, önemlilik, hesap verilebilirlik ilkelerinin üzerinde durduğu sürdürülebilirlik raporlarının güvenilirliğiyle ilgilenmektedir. Standart sürdürülebilirliğin finansal olmayan kısımlarını finansal raporlama ve güvence bağlamında aynı platforma taşımaktadır. Standart, güvence sağlayıcı kişi veya kuruluşlara verilerin doğrulamasını yapmaktan çok, sürdürülebilirlik raporlaması yapan işletmelerin sürdürülebilirliği nasıl yönettiğini değerlendirmelerini ve güvence

beyanlarına bu yönetim ve yönetimin gerçekleştirdiği performanslarını yansıtılmalarını sağlamaktadır (<http://www.accountability.org>).

AA1000AS, sürdürülebilirlik raporunun güvence denetimi için özel olarak geliştirilmiş bir uzman standarttır (Manetti ve Becatti, 2009). Standart, Tip 1 Sözleşme ve Tip 2 Sözleşme adında iki türden güvence sözleşmesi tanımlamaktadır (AccountAbility, 2008). Tip 1 Sözleşmesi, güvence sağlayıcısı kuruluşun, işletmenin yayımladığı sürdürülebilirlik raporunda yer alan bilgileri bütünlük, önemlilik ve hesap verilebilirlik ilkelerine uyumunu kapsam ve nitelik bakımından değerlendirmektedir. Birinci tip sözleşmeyle, sürdürülebilirlik raporundaki bilgilerin doğru ve güvenilirliği ile ilgili görüş bildirme şartı bulunmamaktadır. Raporda yer alan bilgilerin ilkelere uygunluğu değerlendirilirken aynı zamanda bütünlük, önemlilik ve hesap verebilirlik ilkeleri kanıt dayanağı olarak kullanılmaktadır. Denetçi, kanıt toplarken kanıtın çeşidine ilişkin sınırlandırma yapmamaktadır. Tip 2 Sözleşmesi, güvence sağlayıcı kuruluş tarafından sürdürülebilirlik raporundaki bilgilerin bütünlük, önemlilik ve hesap verebilirlik ilkelerine uyumunun değerlendirildiği gibi aynı zamanda önem belirtilen sürdürülebilirlik raporundaki bilgilerin doğruluğunun da değerlendirilmesini istemektedir. Değerlendirme sonucunda denetçi ulaştığı görüşü bildirmek durumundadır.

Güvence sağlayıcı kuruluş, her iki güvence tipi için bütünlük, önemlilik ve hesap verilebilirlik ilkelerinin uygulanması için güvence sağlar ancak Tip 1 sözleşmesinin kapsamı daha sınırlıdır (AccountAbility, 2008). Tip 2 sözleşmelerinin kapsamı ise daha geniştir ve güvence uygulayıcıları hem sürdürülebilirlik ilkelerinin uygulanmasını hem de sürdürülebilirlik raporunun güvenilirliğini değerlendirir bu konuda kanıtlar toplar ve güvence sağlar.

Güvence denetimi kapsamında taraflar yüksek güvence ya da orta güvence verilmesi üzerine anlaşabilirler. Yüksek güvence verildiğinde risk olabilecek en düşük seviyede yer alıyor anlamına gelmektedir. Orta güvence verildiğinde riskin görece düşük olduğu sonucuna varılmaktadır.

GDS 3000’de olduğu üzere AA1000AS’ye göre de güvence denetimi gerçekleştiren kuruluş, denetim çalışması sonucunda güvence hizmeti konusunun, tüm önemli yönleriyle, belirlenmiş ölçüte uygunluk derecesi hakkında görüşünü içeren yazılı bir güvence raporu düzenlemektedir. Güvence denetimini gerçekleştiren kuruluş, düzenlenen raporla verilen görüşü desteklemek üzere yeterli ve uygun kanıt elde edip etmediği hususunu muhakeme etmelidir. AA1000AS standardıyla, iki tür güvence verilebilmektedir. Bunlar ‘yüksek güvence’ ve ‘orta güvence’ şeklindedir. Düzenlenen güvence denetimi raporunda, denetime konu bilgilerle alakalı ulaşılan sonuca ilişkin açık ifadelerle yer verilmelidir (Sultankhanova, 2020).

5.2.3 Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Standartlar

Sürdürülebilirlik ve sürdürülebilir kalkınmanın artan önemi, iklim değişikliğinin şiddetli etkileri, Paris İklim Anlaşması, Rio Deklarasyonu ve Kyoto Protokolü gibi gelişmeler ışığında işletmeler için sera gazı emisyonlarının kontrol altına alınması önemli bir konu haline gelmiştir (Çokmutlu ve Ok, 2019). Bu sürecin bir parçası olarak sürdürülebilirlik açıklamalarını içeren raporlarda sera gazı veya karbon salınımına ilişkin bilgiler yer almaya başlamıştır (Yükçü ve Kaplanoğlu, 2016). Bu duruma paralel olarak raporlarda yer alan bu bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin güvence denetimleri talepleri artmıştır. Sera gazı salınımı bilgilerinin denetimine esas alınacak rehber niteliğinde standartlar yayımlanmıştır.

GDS 3410- Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri Standardı

Sera gazı beyanları esas olarak, raporlanmış emisyon bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliğini artırmak için denetlenir. Emisyon bilgilerinin açıklanmasına yönelik talepler arttıkça, sera gazı beyanlarının güvenilir olmasının önemi daha da artmaktadır. Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3410 Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri, bir işletmenin sera gazı beyanı hakkında raporlama yapmak için yürütülen güvence denetimlerini düzenlemektedir. GDS 3410 kapsamında yürütülen denetimlerin amacı, şirketlerin sera gazı beyanlarının hata veya hile kaynaklı önemli

bir yanlışlık içerip içermediği konusunda makul veya sınırlı güvence vermektir (KGK, 2022).

Makul güvence veren denetim raporunda, sera gazı beyanlarının tüm önemli yönleriyle belirlenen kıstasa uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda makul güvence verilir. Sınırlı güvence veren denetim raporunda ise denetçinin, sera gazı beyanlarının belirlenen kıstasa uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olacak herhangi bir hususun dikkatini çekip çekmediği konusunda bir sonuç bildirilir (KGK, 2022).

GDS 3410 kapsamında denetimler, verilecek güvence seviyesine bakılmaksızın risk odaklı bir yaklaşım çerçevesinde planlanarak yürütülür. Bu kapsamda denetçi:

- İşletmenin iç kontrolü dahil olmak üzere işletme ve çevresi hakkında anlayış edinir,
- Sera gazı beyanlarındaki önemli yanlışlık riskini belirler ve değerlendirir,
- Belirlediği risklere karşılık vermek için gereken prosedürleri uygular ve
- Bulgularına uygun şekilde bir rapor hazırlar.

Bu güvence denetimi standardı, sürdürülebilirlik açıklamalarının yer aldığı raporların sera gazı salınımı bilgilerini içeren bölümlerine uygulanabilir niteliktedir. Bu denetim standardı GDS 3000'in tamamlayıcısıdır. Nitekim GDS 3410'un dokuzuncu paragrafında “Denetçi, bir işletmenin sera gazı beyanına yönelik raporlama yapmak için yürütülen güvence denetiminde bu GDS'ye ve GDS 3000'e uyar. Bu GDS; GDS 3000'i tamamlar ancak GDS 3000'in yerini almaz ve bir işletmenin sera gazı beyanına yönelik raporlama yapmak için yürütülen güvence denetiminde GDS 3000'in nasıl uygulanacağına ilişkin daha ayrıntılı hükümler içerir.” ifadesi yer almaktadır.

Sera Gazı beyanına ilişkin GDS 3410 Standardı kapsamında yapılacak denetimlerde denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtları toplamak suretiyle sözleşmede

mutabık kalınan hizmet üzerine sınırlı güvence veya makul güvence verecektir. Bu denetimi uygularken genel hükümler için GDS 3000 Standardı hükümlerine de uygun olarak hareket edecektir.

ISO 14063 Standart Serileri

Uluslararası Standart Örgütü (ISO), sera gazı/karbon emisyonlarının izlenmesi, raporlanması ve doğrulanması konularına yönelik çeşitli standartlar yayımlamaktadır (Altuğ ve Özkan, 2015). Bunlar:

- ISO 14064-1 Sera Gazları: Sera Gazı Emisyonlarının ve Uzaklaştırmalarının Kuruluş Seviyesinde Hesaplanmasına ve Rapor Edilmesine Dair Kılavuz ve Özellikler,
- ISO 14064-2 Sera Gazları: Sera Gazı Emisyon Azaltmalarının veya Uzaklaştırma İyileştirmelerinin Proje Seviyesinde Hesaplanmasına, İzlenmesine ve Rapor Edilmesine Dair Kılavuz ve Özellikler,
- ISO 14064-3 Sera Gazları: Sera Gazı Beyanlarının Doğrulanmasına ve Onaylanmasına Dair Kılavuz

ISO standartları kapsamında yürütülen denetimler, uluslararası denetim standartlarına uygun olarak ve bu uluslararası denetim standartlarında yer alan teknikler uygulanarak gerçekleştirilmektedir. Söz konusu denetim sonucunda raporda sunulan sera gazı salınım bilgilerine ilişkin makul güvence veya sınırlı güvence verilmektedir.

5.3. Literatür İncelemesi

Sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin güvence raporları konusunda literatürde yer alan çalışmalar Tablo 1’de özetlenmiştir:

Tablo 5.1: Literatür Taraması (Güngör vd., 2022).

Yazar veya Yazarlar	Çalışmanın Amacı	Örneklem	Yöntem	Sonuçlar
(Özerhan ve Sultanoğlu, 2018)	Çalışmanın amacı; şirketlerin sürdürülebilirlik raporlarını ve yıllık faaliyet raporlarını incelemek ve güvence denetiminin yürütülüp yürütülmediğini belirlemektir.	Örneklem, 2015 yılında Borsa İstanbul (BIST) Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan 42 şirketten oluşmaktadır.	Doküman İncelemesi	Çalışmada, Türkiye’de güvence denetiminin çok düşük seviyede olduğu ve sadece iki şirketin güvence denetimi yaptırdığı tespit edilmiştir.
(Atabay, 2019)	Çalışmanın amacı; Türkiye’de şirketlerin sürdürülebilirlik raporu yayımlayan şirketlerin güvence beyanlarını araştırmaktır.	2015-2019 yılları arasında sürdürülebilirlik raporu yayımlayan 101 şirket çalışmaya dâhil edilmiştir.	Frekans analizi ve One-Way Anova	Analiz sonuçlarına göre çok az sayıda sürdürülebilirlik raporunda güvence beyanı belirlenmiştir.
(Çokmutlu ve Ok, 2019)	Çalışmanın amacı; Borsa İstanbul sürdürülebilirlik endeksinde yer alan şirketler tarafından yayımlanan sürdürülebilirlik raporları ve entegre raporları ISAE 3410 denetim standardı kapsamında incelemektir.	Örneklem, 2014-2018 yılları arasında yayımlanan 94 sürdürülebilirlik raporu ve 6 entegre rapordan oluşmaktadır.	İçerik Analizi	Sonuçlar, şirketlerin sera gazı beyanlarına ilişkin açıklamalarının yüksek kalitede olduğunu ve şirketlerin ISAE 3410 standardına ilişkin farkındalıklarının olduğunu göstermektedir.

(Celayir, 2020)	Çalışmanın amacı; Türkiye’de yayımlanan sürdürülebilirlik raporlarının güvence beyanlarının mevcut durumunu tespit etmektir.	2018-2019 yıllarında Borsa İstanbul (BIST) Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan 50 şirket çalışmaya dâhil edilmiştir.	Doküman İncelemesi	Çalışmada sürdürülebilirlik raporu yayımlayan 50 şirketten yalnızca 13’ü güvence hizmetinden yararlandığı aktarılmıştır.
(Arzova ve Şahin)	Türkiye’de 2015-2020 yılları arasında yayımlanan entegre raporlara verilen güvence beyanlarını incelemektir.	2015-2020 yılları arasında Türkiye’de yayımlanan 57 entegre rapor çalışmaya dâhil edilmiştir.	İçerik Analizi	Çalışmada güvence hizmetlerinin özelliklerinin güvence hizmeti sağlayıcısının türüne göre değiştiği ve Türkiye’de entegre raporlamada yeterli farkındalığın oluşmadığı belirtilmiştir
(Sultankhanova ve Yanık, 2021)	Çalışmanın amacı; sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminden geçmesinin önem derecesini belirlemektir.	Ankara ilindeki üniversitelerde muhasebe ve finans alanındaki 54 öğretim üyesi, 120 lisansüstü öğrenci ve 185 denetçi ankete katılım sağlamıştır. 15 anketin eksik yanıtlanmasından dolayı 344 anket analiz edilmiştir.	Anket	Sonuçlara göre; sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminden geçmesinin önemli olduğu belirlenmiştir.

Yapılan literatür taramasında, Ulusal literatürde yer alan çalışmalardan Özerhan ve Sultanoğlu (2018), 2015 yılında BIST sürdürülebilirlik Endeksinde listelenen şirketlerin sürdürülebilirlik raporlarını incelemişlerdir. Yazarlar, Türkiye’de güvence denetiminin çok düşük seviyede olduğu ve sadece iki şirketin güvence denetimi yaptırdığını belirlemişlerdir.

Atabay (2019), 2015-2019 yılları arasında sürdürülebilirlik raporu yayımlayan 101 BIST şirketini dâhil ettiği çalışmada, çok az sayıda şirketin sürdürülebilirlik raporlarında güvence beyanı olduğu sonucuna ulaşmıştır. Çokmutlu ve Ok (2019), 2014-2018 yılları arasında yayımlanan 94 sürdürülebilirlik raporu ve 6 entegre raporundan oluşan çalışmalarında şirketlerin sera gazı beyanlarına ilişkin açıklamalarda bulduklarını ve ISAE 3410 standardına ilişkin farkındalıklarının olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Güngör (2019), OECD üyesi ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin 2015-2016 yılları arasında yayımlanan sürdürülebilirlik raporlarını incelemiştir. Yazar sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence beyanlarının çoğunluğunun denetim şirketleri tarafından verildiğini ve denetim şirketleri tarafından verilen güvence beyanlarının AA1000 ve GDS 3000 standartlarına göre daha uygun hazırlandığını tespit etmiştir. Sultankhanova ve arkadaşları (2019), Borsa İstanbul Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan şirketlerin yayımladıkları sürdürülebilirlik raporlarındaki güvence bildirimlerini incelemiş ve güvence sağlayıcılarının türüne göre bildirimlerin farklılaştığı sonucuna ulaşmışlardır.

Celayir, 2020 yılında gerçekleştirdiği çalışmada Türkiye’de 2018-2019 yıllarında sürdürülebilirlik raporu yayımlayan 50 şirketten sadece 13 şirketin güvence hizmetinden yararlandığını tespit etmiştir. Arzova ve Şahin (2021), 2015-2020 yılları arasında Türkiye’de yayımlanan 57 entegre raporu dâhil ettikleri çalışmalarında; güvence hizmetlerinin özelliklerinin güvence hizmeti sağlayıcısının türüne göre değiştiği ve Türkiye’de entegre raporlamada yeterli farkındalığın oluşmadığını belirlemişlerdir. Sultankhanova ve Yanık (2021), gerçekleştirdikleri anket çalışmada; sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminden geçmesinin katılımcılar tarafından pozitif olarak algılandığı sonucuna ulaşmışlardır.

Sürdürülebilirlik açıklamalarına yer veren bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin gerçekleştirilen güvence denetimlerinin kapsamını oluşturan standartlardan ve literatürde sürdürülebilirlik kapsamında yürütülen güvence denetimleri üzerine yapılan ulusal çalışmalardan bahsedildikten sonra aşağıdaki bölümde BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan işletmelerin sürdürülebilirlik açıklamalarına yer

verdikleri raporları, raporlamada kullandıkları standartlar ve gerçekleştirilen güvence denetimlerinin kapsamı nezdinde analiz edilecektir.

5.4. BIST SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK ENDEKSİNDE YER ALAN İŞLETMELERİN SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARI VE YAPILAN GÜVENCE DENETİMİ RAPORLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

5.4.1 Araştırmanın Konusu

Başta yatırımcılar ve hissedarlar olmak üzere çeşitli paydaş kitlesi tarafından işletmelerden sürdürülebilirlik raporlamalarında bulunmaları talebi giderek yoğunlaşmıştır. Küresel anlamda karşılaştırılabilir ve yüksek kaliteli raporlama yapılabilmesi beklentisini karşılamaya yönelik IFRS Vakfı tarafından ISSB kurulmuştur. Ayrıca yeşil yıkama (green wahing) nedeniyle raporlarda yer alan bilgilerin güvenilirliğine yönelik bilginin doğrulanması beklentisi de artmıştır. Yaşanan bu gelişmeler sürdürülebilirlik raporlamasının ve güvence denetiminin önemini ortaya koymaktadır. Bu araştırmanın konusunu, BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan işletmelerin yaptıkları sürdürülebilirlik raporları ve güvence denetimleri raporlarının sürdürülebilirlik ekosisteminde yaşanan gelişmeler ışığında değerlendirilmesi oluşturmaktadır.

5.4.2 Araştırmanın Amacı

Sürdürülebilirlik raporlamasında yeknesak yapıda ve gerek işletmeler arası gerekse sektörler arası karşılaştırılabilir nitelikte raporlama yapılabilmesi beklentisi artmıştır. İlerleyen süreçte bu kapsamda düzenleyici otoritelerce adım atılması beklenmektedir. Beklentiye bir çözüm olarak kurulan ISSB tarafından taslak nitelikte standartlar yayımlanmıştır. Mevcut raporlama düzeninde küresel karşılaştırılabilir raporlama çerçevesi olarak kabul edilmesi beklenen ISSB düzenlemeleri, düzenleyici

otoriterler tarafından benimsenebilecek standart setleri arasındadır. Ayrıca Avrupa Birliği yeni ıkarılan Kurumsal Raporlama Direktifi (CSRD) neticesinde belirlenen kıstasları aşan işletmeler için sürdürülebilirlik raporlaması ve sınırlı güvence denetimini zorunlu tutmaktadır. 2026 yılından itibaren makul güvence denetimi zorunluluğunu da getirmeyi planlamaktadır.

Bu çalışmanın amacı, BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan işletmelerin yayımladıkları sürdürülebilirlik raporlarının ve yapılan güvence denetimine ilişkin raporların incelenmesi suretiyle ISSB standartlarına hazır olma durumu ve makul güvence denetimi açısından değerlendirmesinin yapılmasıdır.

5.4.3 Araştırmanın nemi

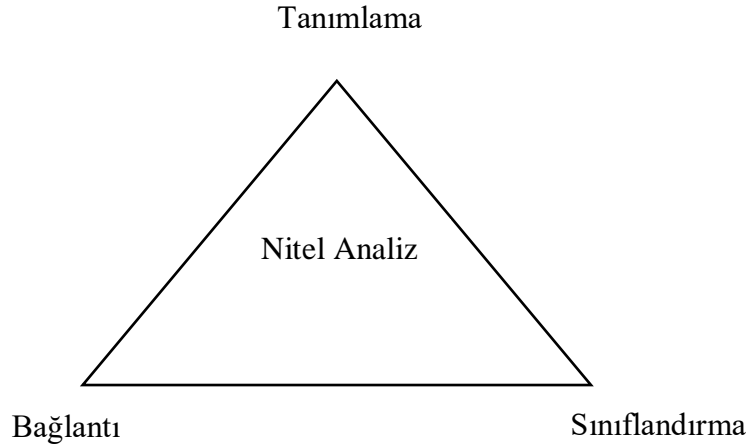
Bu araştırma, BIST sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan işletmelerin sürdürülebilirlik faaliyetlerine yönelik yayımladıkları raporlarını ve güvence denetimi raporlarını kapsamaktadır. Bu alışma, ilerleyen dnemelerde sürdürülebilirlik raporlama ve güvence denetimi alanında yaşanacak gelişmeler açısından mevcut durumun değerlendirmesini yapmak amacıyla tasarlanmıştır.

5.4.4 Araştırmanın Yöntemi ve Verilerin Yorumlanması

Çalışmada nitel veri analiz yöntemlerinden biri olan betimsel analiz kullanılmıştır. Nitel veri analizinde amaç, toplanan verilerden hareket edilerek bu veriler içerisindeki bilgilerin keşfedilip ortaya çıkarılmasıdır (zdemir, 2010). Nitel araştırmalarda, odak grup görüşmeleri gibi yöntemler yoluyla tutum, davranışlar ve deneyimler araştırılmaktadır. Nitel veriler anlamlar ile ilgilenirken, nicel veriler sayılar ile ilgilenmektedir. Anlamlar kavramlaştırma yoluyla analiz edilirken, rakamlar matematik veya istatistik yoluyla analiz edilmektedir. (Dey, 1993).

Nitel analiz, konuları veya olayları tanımlama, sınıflandırma ve kavramların birbirleriyle nasıl bağlantılı olduğunu fark etme ile ilgili süreçleri bünyesinde barındırmaktadır.

Nitel analizin bu döngüsel süreci Şekil 5.1’de gösterildiği gibidir:



Şekil 5.1: Döngüsel Süreç Olarak Nitel Analiz (Dey, 1993).

Nitel analizde birinci adım, konuyu kapsamlı ve eksiksiz olarak tanımlamaktır. Analiz konusunu tanımlamak; bir kişinin, nesnenin, olayın özelliklerinin belirlenerek açıklanmasıdır. Verileri sınıflandırmak ise, analizin ayrılmaz bir parçasıdır ve yorumların dayandığı kavramsal temelleri oluşturmaktadır. Veriler sınıflandırılmadığında analiz edilen şeyin ne olduğunun bilenebilmesinin bir yolu bulunmamaktadır. Verileri sınıflandırdıktan sonra verilerdeki çeşitlilikler ve farklar incelenebilmekte ve farklı değişkenler arasındaki ilişki incelenerek aralarındaki bağlantı tespit edilebilmektedir (Dey, 1993).

Nitel analiz yöntemlerinden biri olan betimsel analiz ise elde edilen verilerin, önceden belirlenmiş temalara göre özetlenmesi ve yorumlanmasını içeren bir analiz türüdür. Betimsel analizde temel amaç, bulguların özetlenmiş ve yorumlanmış bir biçimde okuyucuya aktarmaktır. (Özen ve Arslan Hendekçi, 2016).

5.4.5 Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Çalışma kapsamı olan 31.12.2022 tarihli BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde 67 işletme yer almaktadır. 67 işletmeden 60 tanesi sürdürülebilirlik açıklamalarını içeren özel raporlamada bulunmuştur. 6 tane işletme sürdürülebilirlik bilgilerine, Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümleri kapsamında yer alan yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu içerisinde yer vermiştir. 1 işletme herhangi bir raporlamada bulunmamıştır. Çalışmada yer alan 67 işletmeye ilişkin sektör dağılımı incelendiğinde imalat sektöründe 24, mali kuruluşlar sektöründe 23 işletme yer alırken sektör dağılımlarının tamamı Tablo 5.2’de yer almaktadır.

Tablo 5.2: İşletmelerin Bulunduğu Sektörler ve Sektördeki İşletme Sayısı

Sektörler	Şirket Sayısı
İmalat	24
Mali Kuruluşlar	23
Toptan ve Perakende Ticaret	6
Elektrik Gaz ve Su	5
Teknoloji	3
Ulaştırma ve Depolama	2
Bilgi ve İletişim	2
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	1
İnşaat ve Bayındırlık	1
TOPLAM	67

Çalışma kapsamında bulunan işletmeler sürdürülebilirlik bilgilerini farklı isim ve türde raporlar ile kamuoyuna açıklamıştır. 38 rapor ile en çok sürdürülebilirlik raporu adıyla raporlama yapılmıştır. Entegre raporlama ilkeleri tekniğiyle yazılmış 20 rapor bulunmaktadır. Bunlardan 16’sı entegre faaliyet raporu, 3’ü entegre rapor ve 1’i entegre sürdürülebilirlik raporu adıyla yayımlanmıştır. Rapor türü ve rapor sayıları Tablo 5.3’te yer almaktadır.

Tablo 5.3: Raporlama Türleri

Rapor Adı/Türü	Rapor Sayısı
Sürdürülebilirlik Raporu	38
Entegre Faaliyet Raporu	16
Faaliyet Raporu	6
Entegre Rapor	3
Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporu	2
Entegre Sürdürülebilirlik Raporu	1

Çalışma kapsamında yer alan işletmelerin yayımladıkları sürdürülebilirlik açıklamalarını içeren raporlar analiz edildiğinde, raporlanan bilgiye ilişkin GRI, IIRC, CDP, SASB ve TCFD raporlama standardı ve çerçevelerine referans verilmiştir. Yayımlanmış 66 raporun 61 tanesinde sürdürülebilirlik standart veya çerçevesini oluşturmuş yukarıda sayılan kuruluşlara yer verilmiştir. 60 tanesinde GRI çerçevesine referans verilirken 8 adet raporda sadece GRI çerçevesi kullanılmıştır. 8 adet raporda tüm raporlama standart ve çerçevesine yer verildiği görülmüştür. En az bir raporlama çerçevesinin kullanıldığı 61 rapor içerisindeki 21 raporda IIRC, 45 raporda CDP, 29 raporda SASB, 24 raporda TCFD standart ve çerçevesi kullanılmıştır. Sadece GRI kullanılan 8 rapor ile sadece CDP kullanılan 1 rapor dışında kalan 52 raporun tamamında en az iki raporlama standardı veya çerçevesi kullanılmış ve bunlardan en az biri CDP, IIRC, SASB ve/veya TCFD çerçevelerinden biri olmuştur. Endekste yer alan işletmeler tarafından sürdürülebilirlik açıklamalarını içeren raporlarda kullanılan standart veya çerçeveyi gösteren tablo aşağıda sunulmuştur.

Tablo 5.4: BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde Yer Alan İşletmelerin Sürdürülebilirlik Raporlamasında Kullandıkları Standart ve Çerçeveler

İşletmeler	Raporlama Çerçeve ve Standartları					
	GRI	IIRC	CDP	SASB	TCFD	CDSB
AG Anadolu Grubu Holding A.Ş.	✓		✓	✓	✓	
Ak Sigorta A.Ş.	✓					
Akbank T.A.Ş.	✓	✓	✓	✓	✓	

Akçansa Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş.	✓		✓	✓	✓	
Akenerji Elektrik Üretim A.Ş.	✓	✓	✓			
Akiş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	✓		✓			
Aksa Akrilik Kimya Sanayi A.Ş.	✓	✓	✓	✓		
Aksa Enerji Üretim A.Ş.	✓					
Albaraka Türk Katılım Bankası A.Ş.	✓		✓		✓	
Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi	✓	✓	✓	✓		
Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayi A.Ş.	✓		✓	✓	✓	
Anadolu Hayat Emeklilik A.Ş.	✓					
Arçelik A.Ş.	✓	✓	✓	✓	✓	
Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	✓		✓			
Aygaz A.Ş.	✓				✓	
Bim Birleşik Mağazaları A.Ş.	✓			✓		
Bizim Toptan Satış Mağazaları A.Ş.	✓					
Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	✓		✓		✓	
Coca Cola İçecek Sanayi A.Ş.	✓	✓	✓	✓	✓	
Çimsa Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş.	✓	✓	✓	✓		
Doğan Şirketler Grubu Holding A.Ş.	✓		✓			
Doğuş Otomotiv Servis ve Ticaret A.Ş.	✓	✓		✓		
Enerjisa Enerji A.Ş.	✓	✓	✓	✓	✓	

Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş.	✓		✓		✓	
Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	✓	✓	✓	✓	✓	
Ford Otomotiv Sanayi A.Ş.	✓		✓		✓	
Galata Wind Enerji A.Ş.	Sürdürülebilirlik Raporu Bulunmamaktadır.					
Global Yatırım Holding A.Ş.	Sürdürülebilirlik Raporu Bulunmamaktadır.					
İskenderun Demir Çelik A.Ş.	✓	✓	✓	✓	✓	
İş Yatırım Menkul Değerler A.Ş.	Sürdürülebilirlik Raporu Bulunmamaktadır.					
Kardemir Karabük Demir Çelik ve Sanayi A.Ş.	✓					
Karsan Otomotiv Sanayii ve Ticaret A.Ş.	✓		✓			
Kereviş Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.	✓			✓		
Koç Holding A.Ş.	✓				✓	
Kordsa Teknik Tekstil A.Ş.	✓		✓	✓		
Logo Yazılım Sanayi ve Ticaret A.Ş.	✓			✓	✓	
Mavi Giyim Sanayi ve Ticaret A.Ş.	✓		✓	✓		
Migros Ticaret A.Ş.	✓	✓	✓	✓		
MLP Sağlık Hizmetleri A.Ş.	✓					
Netaş Telekomünikasyon A.Ş.	Sürdürülebilirlik Raporu Bulunmamaktadır.					
Otokar Otomotiv ve Savunma Sanayi A.Ş.	✓					
Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.			✓			
* Pınar Süt Mamulleri A.Ş.	✓		✓			
Polisan Holding A.Ş.						

	✓		✓			
Sabancı Holding A.Ş.	✓		✓	✓	✓	
Şekerbank T.A.Ş.	✓	✓	✓			
Şok Marketler Ticaret A.Ş.	✓					
Tat Gıda Sanayi A.Ş.	Sürdürülebilirlik Raporu Bulunmamaktadır.					
Tav Havalimanları Holding A.Ş.	Sürdürülebilirlik Raporu Bulunmamaktadır.					
Tekfen Holding A.Ş.	✓		✓			
Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.	✓	✓	✓	✓		
Türk Havayolları A.O.	✓		✓			
Türk Otomobil Fabrikaları A.Ş.	✓		✓			
Türk Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.	✓	✓	✓	✓	✓	
* ¹ Türk Telekomünikasyon A.Ş.	✓		✓			
Türk Traktör ve Ziraat Makinaları A.Ş.	✓			✓		
Türkiye Garanti Bankası A.Ş.	✓	✓	✓	✓	✓	
Türkiye Halk Bankası A.Ş.	✓	✓	✓	✓		
Türkiye İş Bankası A.Ş.	✓	✓	✓	✓		
Türkiye Petrol Rafineleri A.Ş.	✓				✓	
Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş.	✓		✓		✓	
Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O.	✓	✓	✓	✓		
Ülker Bisküvi Sanayi A.Ş.	✓		✓	✓		
Vestel Beyaz Eşya Sanayi ve Ticaret A.Ş.	✓	✓	✓		✓	

¹ * İşaretli Raporlar 2020 Yılına ait raporlardır.

Vestel Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	✓	✓	✓		✓	
Yapı ve Kredi Bankası A.Ş.	✓	✓	✓	✓	✓	
Zorlu Enerji Elektrik Üretim A.Ş.	✓	✓	✓	✓		

Çalışma kapsamında incelenen sürdürülebilirlik açıklamaları içeren 61 raporun 24 tanesi güvence denetiminden geçmiştir. Güvence denetimlerinin 23 tanesi sınırlı güvence, 1 tanesi orta güvence kapsamında gerçekleştirilmiştir. Bu 24 güvence denetiminin 23'ünde en az GDS 3000 Standardı, 16'sında GDS 3000 ve GDS 3410 Standartları birlikte kullanılmıştır. 1 güvence denetiminin kapsamı AA1000AS Standardı olmuştur. Ayrıca yapılan güvence denetimleri sonucu 24 güvence denetimi raporundan 11 tanesi sınırlı güvence raporu, 6 tanesi bağımsız güvence beyanı, 4 tanesi bağımsız güvence raporu, 2 tanesi bağımsız sınırlı güvence beyanı, 1 tanesi güvence raporu adıyla yayımlanmıştır. Denetimin 23 tanesi bağımsız denetim kuruluşları tarafından, 1 tanesi ise danışmanlık şirketi tarafından gerçekleştirilmiştir. Raporlayan işletme, güvence denetimi raporu türü, güvence kapsamı ve denetim kuruluşu bilgilerine aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 5.5: BIST Sürdürülebilirlik Endeksindeki Sürdürülebilirlik Raporlarına İlişkin Güvence Denetimi Tablosu

İşletmeler	Güvence Denetimi		
	Rapor Türü	Güvence Kapsamı	Denetim Kuruluşu
Ak Sigorta A.Ş.	Sınırlı Güvence Raporu	GDS 3000-GDS 3410	PWC
Akbank T.A.Ş.	Sınırlı Güvence Raporu	GDS 3000-GDS 3410	PWC
Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayi A.Ş.	Sınırlı Güvence Raporu	GDS 3000-GDS 3410	PWC
Arçelik A.Ş.	Güvence Raporu	AA1000AS	BSI Group
Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Bağımsız Sınırlı Güvence Raporu	GDS 3000	KPMG

Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Sınırlı Güvence Raporu	GDS 3000-GDS 3410	PWC
Coca Cola İçecek Sanayi A.Ş.	Bağımsız Güvence Beyanı	GDS 3000	Deloitte
Çimsa Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Sınırlı Güvence Raporu	GDS 3000-GDS 3410	PWC
Doğan Şirketler Grubu Holding A.Ş.	Bağımsız Güvence Beyanı	GDS 3000-GDS 3410	PWC
Doğuş Otomotiv Servis ve Ticaret A.Ş.	Bağımsız Güvence Beyanı	GDS 3000	PWC
Enerjisa Enerji A.Ş.	Sınırlı Güvence Raporu	GDS 3000-GDS 3410	PWC
Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş.	Bağımsız Güvence Beyanı	GDS 3000-GDS 3410	Ernst&Young
Ford Otomotiv Sanayi A.Ş.	Bağımsız Sınırlı Güvence Raporu	GDS 3000	KPMG
Kordsa Teknik Tekstil A.Ş.	Bağımsız Güvence Raporu	GDS 3000-GDS 3410	PWC
Migros Ticaret A.Ş.	Bağımsız Güvence Raporu	GDS 3000	KPMG
Sabancı Holding A.Ş.	Sınırlı Güvence Raporu	GDS 3000-GDS 3410	PWC
Türk Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.	Sınırlı Güvence Raporu	GDS 3000-GDS 3410	PWC
Türkiye Garanti Bankası A.Ş.	Bağımsız Güvence Raporu	GDS 3000	KPMG
Türkiye Halk Bankası A.Ş.	Sınırlı Güvence Raporu	GDS 3000-GDS 3410	PWC
Türkiye İş Bankası A.Ş.	Bağımsız Güvence Raporu	GDS 3000	KPMG

Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş.	Bağımsız Güvence Beyanı	GDS 3000-GDS 3410	Ernst&Young
Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O.	Bağımsız Güvence Beyanı	GDS 3000-GDS 3410	Ernst&Young
Ülker Bisküvi Sanayi A.Ş.	Sınırlı Güvence Raporu	GDS 3000-GDS 3410	PWC
Yapı ve Kredi Bankası A.Ş.	Sınırlı Güvence Raporu	GDS 3000-GDS 3410	PWC

Güvence denetimi yaptırmış işletmelerden 11 adedi mali kuruluşlar, 8 adedi imalat sektöründedir. Mali kuruluşlar sektörü içerisinde yer alan işletmelerden 7 tanesi banka işletmesi, 3 tanesi holding işletmesidir. Sektörlere dair dağılımı gösteren sayılar Tablo 5.6’da sunulmuştur.

Tablo 5.6: Güvence Denetimi Yaptırmış İşletmelerin Sektörleri

Sektörler	Şirket Sayısı
Mali Kuruluşlar	11
İmalat	8
Toptan ve Perakende Ticaret	2
Teknoloji	1
İnşaat ve Bayındırlık	1
Elektrik Gaz ve Su	1
TOPLAM	24

Güvence denetimi yapılmış 24 raporda sınırlı güvence sonucuna ulaşmak için denetimde kullanılan kıstaslar işletmeler tarafından raporu oluşturmak üzere tasarlanmış raporlama kılavuzları, raporlama kriterleri, raporlama rehberi veya performans göstergelerinden oluşmaktadır. Kıstasların güvence raporu bazında dağılım tablosu aşağıda yer almaktadır.

Tablo 5.7: Güvence Denetiminde Kullanılan Kıstaslar

Denetimde Kullanılan Kıstaslar	Sayısı
Raporlama Kılavuzu	19
Raporlama Kriterleri	3
Raporlama Rehberi	1
Performans Göstergeleri	1

Güvence denetimi çalışmalarında kullanılan kıstaslar çerçevesinde sürdürülebilirlik açıklamalarının yer aldığı raporlarda yer alan ‘seçilmiş bilgiler’ denetlenmiştir. Seçilmiş bilgilerin, sürdürülebilirliğin çevresel, sosyal ve ekonomik boyutlarıyla ilgili göstergelerden oluştuğu anlaşılmıştır. Her işletmenin kıstasları çerçevesinde ele aldığı göstergeler birbirinden farklıdır. Seçilmiş bilgiler kapsamında sadece çalışan sayısı kapsamında verilerin denetimi yapılmış ve sınırlı güvence alınmış raporlardan sürdürülebilirliğin ÇSY boyutlarının her birine ilişkin verilerin denetimi yapılmış ve sınırlı güvence almış rapora kadar geniş bir veri denetimi farklılığı görülmüştür. 24 raporda denetime en çok konu olmuş seçilmiş bilgiler, çevresel boyut açısından enerji tüketimi göstergeleri, sosyal boyut açısından iş sağlığı ve güvenliği göstergeleri ve ekonomik açıdan sürdürülebilir iş modeli göstergeleri olmuştur. ÇSY boyutlarından her birine ilişkin en çok denetlenmiş 3 seçilmiş bilgiye ilişkin tabloya aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 5.8: Güvence Denetiminde Sıklıkla Denetlenmiş Seçilmiş Bilgiler

Çevresel	Sosyal	Ekonomik
Enerji Tüketimi Göstergeleri	İş Sağlığı ve Güvenliği Göstergeleri	Sürdürülebilir İş Modeli Göstergeleri
Su Tüketimi Göstergeleri	Personel İstihdam Göstergeleri	Arge-İnovasyon Göstergeleri
Kapsam 1-2-3 Emisyonları Göstergeleri	Personel Eğitimleri Göstergeleri	Çevre Harcamaları

6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER

Sanayi devrimi sonrası hızla büyüyen endüstri yoğun üretim faaliyetlerinin sonucu oluşan etkiler gün geçtikçe iklim değişikliği ve azalan doğal kaynaklar gibi krizlere sebep olmaktadır. Bu krizler işletme faaliyetlerinin sürekliliği açısından riskler ve tehlikeler doğurmuştur. Yatırımcılar, kredi temin edenler, borç verenler ve diğer birçok paydaş kitlesi işletmelerden bu risklere yönelik çalışma yapma ve açıklamada bulunma talebini yoğunlaştırmıştır. Bu sürecin bir gereği olarak sürdürülebilirlik kavramı işletme faaliyetlerinin prensibi olmaya başlamıştır. Sürdürülebilirlik çerçevesinde işletmelerin faaliyetlerinin çevresel, sosyal ve yönetim açısından sebep oldukları etkilerin de kayıtlarının tutulması, sürdürülebilir yönetim prosedürlerinin tasarlanması ve sonuçlara ilişkin raporlama yapılması beklentisi artmıştır.

Finansal tablolar işletme performansının değerlendirilmesinde kullanılan tek kaynak olarak görülmekteyken, yaşanan doğal ve ekonomik felaketler yalnızca finansal raporlar üzerinden yapılan değerlendirmelerin işletme performansı ve faaliyetlerinin geleceğine ilişkin tüm tabloyu sunmada yetersiz kaldığını göstermiştir. İşletmelerin karşılaştığı çevresel, sosyal ve yönetim risklerinin veya fırsatlarının işletmenin sürdürülebilirliğini doğrudan etkilediğini gören yatırımcılar, kredi sağlayanlar, borç verenler gibi paydaşlar işletmelerden finansal tablolarda yer almayan bilgileri de talep etmeye başlamışlardır.

Sürdürülebilirlik kapsamında karşılaşılan riskler ve fırsatlara yönelik talepleri karşılamak üzere işletmeler tarafından sürdürülebilirlik raporları hazırlanmaya başlamıştır. 1980'li yıllarda gönüllülük esasında çok az işletme tarafından gerçekleştirilen bu raporlama günümüzde giderek yaygınlaşmış bir uygulama haline almıştır. Finans kesimini oluşturan paydaşların taleplerini karşılamamanın ötesinde itibar kazanma ve kredibilite yükseltme fırsatını gören işletmeler artık sürekli bir biçimde sürdürülebilirlik raporlaması yapmaya başlamıştır.

Sürdürülebilirlik raporlarında yer alan bilgilerin sürdürülebilirlik amaçlarıyla ve işletmelerin finansal performansıyla olan ilişkisi yeterince açıklanamadığı anlaşılmıştır. Bu boşluğu gidermeye yönelik ve sürdürülebilirlik açıklamalarının kalitesinin artırılması amacıyla sürdürülebilirlik standartları ve çerçeveleri oluşturulmuştur. Gönüllük esasıyla yapılan sürdürülebilirlik raporlarında, gönüllük esasına göre kurulan 600'den fazla sürdürülebilirlik standart veya çerçeve olduğu tahmin edilmektedir. S&P 500 şirketleri başta olmak üzere Borsa İstanbul ve gelişmiş ülkelerin borsalarındaki işletmelerin sürdürülebilirlik raporları incelendiğinde en yaygın kullanılan standart ve çerçevelerin Küresel Raporlama Girişimi (GRI), Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC), Karbon Saydamlık Projesi (CDP), Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu (SASB), İklimle Bağlantılı Finansal Açıklamalar Görev Gücü (TCFD), İklim Beyanları Standartları Kurulu (CDSB) ve Avrupa Birliği Finansal Olmayan Raporlama Yönergesi (NFRD) olduğu anlaşılmıştır. İşletmeler bu raporlama standart veya çerçevelere göre sürdürülebilirlik kapsamında açıklanacak bilgilerin seçimi ve bilgilerin kapsamına dair belirlemeler yaparak raporlamalarını gerçekleştirmektedir.

En yaygın raporlama standart ve çerçeveleri incelendiğinde her birinin birbirinden farklı sürdürülebilirlik konularına odaklandığı ve açıklanacak bilgiye yönelik aranan niteliklerin de farklı olduğu anlaşılmıştır. Bunlardan GRI, açıklanacak bilginin etki önemliliği ilkesiyle seçilmesini öngörürken, IIRC, SASB, TCFD kuruluşları finansal önemlilik ilkesiyle seçilmesini öngörmüştür. CDP açıklanacak bilgilerin yönetim, strateji, risk yönetimi ve ölçütler ve hedefler başlıkları altında kategorize edilmesini tavsiye etmiştir. TCFD açıklama tavsiyeleri incelendiğinde bu kuruluş da CDP'de olduğu gibi aynı kategoriler altında bilgilerin sınıflandırılmasını öngörmüştür.

Uygulamada işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarında sadece bir standart veya çerçeveye göre değil birden fazla standart veya çerçeve hükümlerini karşılayan bilgiye yer verdikleri ve bunlara içerik endeksi tablolarıyla referans yaptıkları görülmüştür. Mevcut durumda sürdürülebilirlik bilgilerini içeren raporların aynı sektörde yer alan iki işletmede dahi farklı içerik ve nitelikte olduğu anlaşılmış ve yatırımcılar, kredi

sağlayanlar, borç verenler gibi paydaşlar tarafından bilgilerin anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliğinin mümkün olmadığı değerlendirilmiştir.

Küresel anlamda finansal tablolar ile uyumlu ve karşılaştırılabilir sürdürülebilirlik açıklama raporlarının hazırlanmasına olanak verecek standart seti oluşturulması beklentisine cevap olarak Kasım 2021’de İskoçya’nın Glasgow kentinde düzenlenen Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Konferansında (COP26) IFRS Vakfı tarafından Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları (ISSB) kurulmuştur. ISSB kuruluşunun bünyesine IIRC, SASB ve TCFD konsolide olarak katılmıştır. CDP ise standart oluşturmada faaliyet gösterecek teknik çalışma grubunun üyesi olmuştur. ISSB, mevcut kuruluşların standartları üzerine standart seti inşa edeceğini duyurmuş ve iki adet taslak standart yayımlamıştır. İki adet taslak standartlar SASB ve TCFD standart kuruluşlarının hükümlerini barındırmakta ve işletmelerden sürdürülebilirlik açıklamalarını yönetim, strateji, risk yönetimi ve ölçütler ve hedefler kategorileri altında açıklaması gerektiğini belirtmektedir.

Mevcut durumda finansal raporlama standartları seti oluşturan ve küresel ölçekte en yaygın kabul gören finansal raporlama setinin oluşturucusu IFRS vakfı tarafından kurulan ISSB’nin yayımlayacağı sürdürülebilirlik açıklama standartlarının da küresel olarak kabul görmesi ve düzenleyici otoriteler tarafından da benimsenmesi beklenmektedir. Bu bağlamda Türkiye’de yer alan işletmelerin ISSB’ye göre raporlama yapabilme kapasitelerinin değerlendirilmesine yönelik BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan işletmelerin yayımladıkları sürdürülebilirlik açıklama raporları nitel veri analizi yöntemiyle incelenmiştir.

Endekste yer alan 67 işletmenin sürdürülebilirlik açıklamalarında bulunduğu 61 rapor incelendiğinde bütün raporlarda en az bir raporlama çerçeve veya standardına yer verildiği, en az iki raporlama standart veya çerçevesinin kullanıldığı 52 rapor olduğu ve bu 52 raporun her birinde en az TCFD, SASB, IIRC ve/veya CDP standartlarına referans verildiği anlaşılmıştır. ISSB bünyesinde konsolide olan ve standart hazırlama teknik çalışma grubunda bulunan bu dört standart ve çerçeveye göre rapor hazırlayan işletmelerin endeksteeki toplam işletmeye oranı yaklaşık %85,25

olmuştur. ISSB'nin mevcut raporlama standartlarını benimseyerek hareket edeceği beyanı ve yayımlanan taslak standartların SASB ve TCFD tavsiyelerinden oluştuğu göz önünde bulundurulduğunda BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan işletmelerin çok büyük çoğunluğu ISSB çerçevesine göre raporlama yapmaya hazır durumda olduğu belirlenmiştir. İşletmelerin mevcut raporlarında yer verdikleri bilgilere ilave olarak yapmaları gereken hususlar, bilginin tıpkı finansal tablo kullanıcılarına yönelik olduğu gibi temel ve destekleyici niteliksel özelliklere sahip olmasını sağlamak ve karşılaştırılabilirliği sağlamak üzere yönetim, strateji, risk yönetimi ve ölçütler ve hedefler başlığı altında söz konusu bilgileri entegre etmek olacaktır.

Sürdürülebilirlik raporlamasına yönelik bağlayıcı hükümler içeren ilk yasal düzenleme Avrupa Birliği tarafından getirilmiştir. Avrupa Birliği Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi (CSRD) içerisinde belirlenen kıstasları aşan işletmeler, Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarına (ESRS) göre raporlama yapmak ve sınırlı güvence denetiminden geçirmekle mükellef tutulmuştur. ESRS'ler çifte önemlilik ilkesini benimsemektedir. Raporların, 2026 yılından itibaren kademeli geçiş ile makul güvence denetiminden geçirilmesi planlanmaktadır. Raporlama yapısı ISSB'de olduğu gibi yönetim, strateji, risk yönetimi ve ölçütler ve hedefler başlıkları şeklinde olacaktır. Raporların hepsinde etki önemliliği ilkesini kullanan GRI'ya referans veren ve çoğunluğunda ISSB bünyesine konsolide olan ve finansal önemlilik ilkesini kullanan kuruluşların standardına da referans veren BIST Sürdürülebilirlik Endeksindeki işletmelerin Avrupa Birliği düzenlemelerine tabi olmaları durumunda yeni direktife göre raporlama yapma uyum derecesi de yüksek görülmektedir.

Bu çalışmada, sürdürülebilirlik raporlarına yönelik Avrupa Birliği düzenlemeleriyle başlayan sınırlı güvence denetiminin zorunlu tutulması ve ilerleyen dönemde makul güvenceye geçiş planının bulunması ile küresel olarak bu regülasyonların aynen yaygınlaşacağı beklentisi nedeniyle BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan işletmelerin raporlarının makul güvence denetiminin özellikleri kapsamında uygunluğu doküman incelemesi ve içerik analizi yöntemleriyle incelenmiştir.

Çalışma kapsamında bulunan işletmelerden 24'ü raporlarını güvence denetiminden geçirmiştir. Güvence denetimlerinin kapsamı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimi Standardı (GDS 3000) ve GDS 3410 Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri (GDS 3410) standartları ile Sosyal ve Etik Hesap Verilebilirlik Enstitüsü tarafından yayımlanan AA1000AS olmuştur. Güvence denetimlerinin %95'inde GDS 3000, %67'sinde GDS 3000 ve GDS 3410 kullanılmıştır. GDS'ler kapsamında güvence denetimleri sonucunda verilen güvence sınırlı güvence olmuştur. Sınırlı güvence denetimlerinde güvence denetimi ölçütü olarak kullanılan kıstas 19'u raporlama kılavuzu, 3'ü raporlama kriterleri, 1'i raporlama rehberi, 1'i performans göstergeleri olmak üzere %100 oranında işletme yönetimin belirlediği gösterge ve ilkelerden oluşmaktadır. GDS 3000 kapsamında makul güvence verilebilmesi için raporların tüm önemli yönleriyle ilgili kıstasa uygun olarak hazırlandığı sonucuna varılması gerekmektedir. Tüm raporlarda ortak kabul gören geçerli ve uygun kıstas bulunmadığı anlaşılmıştır. Denetimin ön şartları açısından GDS 3000 standardının A45 açıklama paragrafında ifade edildiği özellikleriyle bir kıstasın ihtiyaca uygunluk, tamlık, güvenilirlik, tarafsızlık ve anlaşılabilirlik nitelikleri taşıması gerekmektedir. Mevcut sürdürülebilirlik raporlama sisteminde bu nitelikte yer alan bir sürdürülebilirlik standart veya çerçeve bulunmadığından sürdürülebilirlik raporunun tamamına yönelik makul güvence denetimi ve beyanı yapılamayacaktır. Standardın A10 paragrafında makul güvence denetimi için uygun olmayan kıstaslar, sınırlı güvence denetimi için de uygun değildir açıklaması yer almaktadır. Söz konusu tespitler ışığında geçerli ve uygun bir kıstas olmadığı durumunda bir bütün olarak sürdürülebilirlik raporunun tamamına yönelik sınırlı güvence denetimi de yapılamayacaktır.

Sınırlı güvence beyanı raporlarında belirlenen ölçütler kapsamında denetlenen seçilmiş bilgilerin niteliği ve kapsamının çok geniş olduğu anlaşılmıştır. Bir işletmenin sürdürülebilirlik raporlarında yer alan sadece çalışan istihdamı verilerinin denetimiyle, çevresel, sosyal ve ekonomik boyutlarla alakalı enerji tüketimi, iş sağlığı ve güvenliği, su tüketimi, karbon salımı, ar-ge harcamaları gibi göstergelerin denetimine aynı

derecede sınırlı güvence beyanı verildiği görülmüştür. Bu hususun denetlenmiş bilgiler kapsamında sürdürülebilirlik raporlarında yer alan bilgilerin güvenilirlik seviyesinde farklılıklar yaratmasına sebep olabileceği düşünülmektedir.

Güvence denetimi kapsamında sürdürülebilirlik bilgilerinin denetimi için özellikli güvence standartlarının oluşturulması kanaati oluşmuştur. Nitekim bu duruma bir çözüm olarak 2022 yılı içerisinde IFAC tarafından GDS 5000 şeklinde adlandırılacak sürdürülebilirlik güvence denetimi standartları oluşturma teknik çalışmasına başlanmıştır.

Sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetimlerine yönelik uygulamaların ülkemizde gelişmesi ve yaygınlaşmasıyla birlikte aşağıdaki öneriler nezdinde atılacak adımların sürdürülebilirlik ekosisteminde faydayı arttırabileceği düşünülmektedir:

- Ülkemizde sürdürülebilirlik raporlama uygulamasının tam olarak olgunlaşmamış olması, işletmelerin sürdürülebilirlik raporları hazırlamak için gerekli olan süreç, kontrol ve gözlem mekanizmalarının yeterince gelişmemiş olması göz önünde bulundurulduğunda, sürdürülebilirlik raporlamasının ilk etapta borsaya kote olmuş işletmeler nezdinde zorunluluk kapsamına geçilmesiyle beraber diğer işletmeler için gönüllülük esasına dayalı olmasına devam edilmesi ve bu mekanizmanın ilerleyen dönemler için teşvikler yoluyla güçlendirilmesi önerilmektedir.
- Güvence denetimi sürecinde sürdürülebilirlik raporlarının içeriğinden ziyade içeriğin hazırlanması için kullanılan süreç ve kontrollere odaklanması önerilmektedir.
- Denetim sektörüne duyulan güvenin esası kaliteye dayanmaktadır. Bu yüzden denetimin kalitesini esas alan bir piyasanın gelişmesi ve denetim kuruluşları arasında kaliteye dayalı rekabetin artması için denetim kalitesini ölçen göstergelerin oluşturulması ve uygulanması

önem kazanmaktadır. Bu doğrultuda, denetim kuruluşları, denetlenen işletmeler ile denetim komiteleri ve diğer bilgi kullanıcıları paydaşlarla birlikte ortak bir iletişim ağı yoluyla ve dünyadaki uygulama örnekleri dikkate alınarak bağımsız denetimin kalitesini ölçen göstergelerin belirlenmesi ve belirlenen göstergelerin uygulanmasında nesnellığı sağlayacak ölçüm metotlarının ve kriterlerinin geliştirilmesi önerilmektedir.

- Avrupa Birliğinin yeni Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi çerçevesinde belirlenen kıstasları aşan AB işletmeleri sürdürülebilirlik raporlaması ve sınırlı güvence denetimi yaptırmak zorundadır. Direktifin kapsamında AB dışı işletmeler için de belirlenen kıstaslar vardır. Söz konusu kıstasları aşan Türk işletmeleri de raporlama yapma ve sınırlı güvence denetimi yaptırmaya zorunluluklarına tabi olabileceklerdir. Bu kapsamda ilerleyen dönemde sürdürülebilirlik raporlama ve güvence denetim çerçevesinin ülkemizde ve dünya genelinde zorunlu yasal düzenlemelere tabi olacağı düşünülmektedir. Bu sebeple raporlama yapmak ve bilgileri denetimden geçirmek konusunda güçlü bir kamuoyu farkındalığı oluşturmak için eğitim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi ve yaygınlaştırılması önerilmektedir.

KAYNAKÇA

- Akarçay, Ç. (2014). *Sürdürülebilirlik muhasebe standartları kurulu*, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, 2(42), 1-11.
- Aktan, C. C. (2007). *Kurumsal sosyal sorumluluk, işletmeler ve sosyal sorumluluk*, İstanbul: İgiad Yayınları.
- Altınay, A. T. (2016). *Entegre raporlama ve sürdürülebilirlik muhasebesi*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 3 (25), 47-64.
- Altuğ, T. Özkan, F.Z. (2015). *Sera gazı emisyonlarının izlenmesi, doğrulanması ve raporlanması*, Verimlilik Dergisi, (2), 68-86.
- Andrew, J. Cortese, C. (2013). *Free market environmentalism and the neoliberal Project: the case of the Climate Disclosure standart board*. Critical Perspectives on Accounting, 24(6), 397-409.
- Aras, G. Özsözgün, A. Esen, E. Furtuna, Ö. (2019). *Türkiye’de entegre raporlama: mevcut durum, paydaşların algı ve beklentileri*, ACCA, CFGS, KPMG.
- Aras, G. Sarioğlu, G. U. (2015). *Kurumsal raporlamada yeni dönem: entegre raporlama*. İstanbul: Türk Sanayici ve İş Adamları Derneği, T/2015.
- Aras, G. Sarioğlu, G.U. (2015). *Kurumsal raporlamada yeni dönem: entegre raporlama*, TÜSİAD Yayını. 14-28.
- Argüden, Y. (2002), *Kurumsal sosyal sorumluluk*, İstanbul: Rota Yayın Yapım.
- Arıcı, N. Altun, N. (2018). *Finansal hizmetler sektöründe finansal olmayan bilgilerin raporlanması: sürdürülebilirlik raporları üzerine ampirik bir araştırma*, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20 (3), 578-607.
- Arzova, S. B., Şahin, B. Ş. (2021). *Entegre raporlara ilişkin güvence hizmetleri: Türkiye’de kamu ve özel sektördeki işletmelerinin 2015-2020 dönemlerine ait entegre raporlarının içerik analizi*, Muhasebe ve Denetime Bakış, 64, 51-66.
- Aslanbay, T. (2008). *Kurumsallaşmanın işletmenin sürekliliği üzerine etkisi ve bir araştırma*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi.
- Atabay, E. (2019). *Kurumsal sürdürülebilirlik raporları ve güvence denetimleri: grı rehberine göre raporlama yapan Türkiye firmaları üzerine bir araştırma*. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Aydın, S. (2017). *İletişim yaklaşımıyla sürdürülebilirlik kavramı, yeşil kavramı ve yerel-küresel yansımaları ile ilgili bir inceleme örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi.
- Başkaya, A. (2018), *Kurumsal sürdürülebilirlik, sürdürülebilirlik raporlaması ve finansal raporlama ilişkisi için örnek çalışma*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Okan Üniversitesi.

- Bebbington, J. Kirk, E.A. Larringa C. (2012). *The production of normativity: a comparison of Reporting regimes in Spain and the UK*. Accounting Organizations and Society, 37(2), 78-94.
- Blair, M. M. Cynthia, A. Williams, L. Wen, L. (2008). *The new role for assurance services in global commerce*, Journey of Corporation Law, 33 (1), 325-360.
- Brander, J. A. (2007). *Viewpoint: sustainability: malthus revisited*, Canadian Journal of Economics, 40 (1), 1-38.
- Carroll, A. B. (1991), *Corporate social responsibility: evolution of a definitional contract*, Business and Society, 38 (3), 268-295.
- Carroll, B.A. Shabana M.K. (2010). *The business case for corporate social responsibility: a review of concepts, research and practice*, International Journal of Management Reviews, 2 (1), 85-105.
- Celayir, D. (2020). *Kurumsal yönetim açısından sürdürülebilirlik raporlarının güvencesi ve borsa istanbul sürdürülebilirlik endeksi üzerinde bir inceleme*, Business & Management Studies: An International Journal, 8(1), 20-44.
- Coşkun, İ. L. (2021), *Süreklilikten sürdürülebilirliğe*, İstanbul: Artisan Yayınları.
- Çalışkan, A. Ö. (2012). *İşletmelerde sürdürülebilirlik ve muhasebe mesleği ilişkisi*, Mali Çözüm Dergisi, 112, 133-160
- Çimen, A. (2019). *Sürdürülebilir Finans*, Ankara: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Çokmutlu, M. Ok, Ş. (2019). *Borsa İstanbul sürdürülebilirlik endeksi işletmelerinin sera gazı beyanlarına yönelik güvence denetimleri: ISAE 3410 güvence denetim standardına ilişkin bir araştırma*. IBAD Sosyal Bilimler Dergisi, 164-174.
- Dey, I. (1993). *Qualitative data analysis: a user-friendly guide for social scientist*, Routledge
- Diğer, Ö. (2004). *Stratejik yönetim ve işletme politikası*, İstanbul: Beta Basım Dağıtım Sanayi A.Ş.
- Donaldson, T. Preston, L.E. (1995). *The stakeholder theory of the corporation: concept, evidence, and implacations*, Academy of Management Review, 20 (1), 65-91.
- Dulupcu, M. A. (2001). *Sürdürülebilir kalkınma politikasına yönelik gelişmeler*, Dış Ticaret Dergisi, 20, 46-70.
- Dunphy, D. Griffiths, A. Benn, S. (2007). *Organizational change for corporate sustainability*. (2nd ed.). New York: Routledge.
- Düzer, M. (2018). *Sürdürülebilirlik performans göstergelerine ilişkin açıklamaların finansal performans üzerine etkisi*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi.
- Dylick, T. Hockerts, K. (2002). *Beyond the business case for corporate sustainability*, Business Strategy and The Environment, 11 (2), 130-142.

- Eccles, R. G. Krzus, M.P. (2014). *The integrated Reporting movement: meaning, momentum, Motives and Materiality*, Wiley.
- Emre, Ş. S. Elmacı, O. (2021). *Sürdürülebilirlik performansını değerlendirme ölçeği*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Engin, E. Akgöz, B. E. (2013). *Sürdürülebilirlik kalkınma ve kurumsal sürdürülebilirlik çerçevesinde kurumsal sosyal sorumluluk kavramının değerlendirilmesi*, Selçuk Üniversitesi İletişim Fakültesi Akademik Dergisi, 8 (1), 85-94.
- Eren, E. (2002). *İşletmelerde stratejik yönetim ve işletme politikası*. İstanbul: Beta Basım Dağıtım Sanayi A.Ş.
- Ertan, Y. (2018). *Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlaması (2005-2017)*, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 11 (3), 463-478.
- Freeman, R. E. (2010). *Strategic management: a stakeholder approach*. Boston: Cambridge University, Press.
- Fülop, G. Hernadi, B.H. (2013). *Sustainability accounting: A success factor in corporate sustainability strategy. New Challenges of Economic and Business Development*, 9 (13), 229-241.
- Goldschein, P. Marks, M. (2019). *Gri, irf and sasb: updated guidance on frameworks*, <https://www.greenbiz.com/article/gri-irf-and-sasb-updated-guidance-reporting-frameworks> (Erişim Tarihi: 28.12.2022).
- Gray, R.H. (1994). *Corporate reporting for sustainable development: Accounting for sustainability in 2000AD*, Environment and Social Portal, 3(1), 17-45.
- Güngör, N. Kurt, R. ve Kavut, F. L. (2022). *Sürdürülebilirlik bilgileri için güvence raporları: uluslararası bir karşılaştırma*, Gazi Kitabevi, 85-112.
- Güredin, E. Uyar, S. (2020). *Denetim ve güvence hizmetleri*, İstanbul: Turhan Kitabevi.
- Harddono, T. P. de Klein, (2004). *Introduction on the european corporate sustainability framework (ECSF)*, Journal of Business Ethics, 55, 99-113.
- Hayaloğlu, P. Artan, S. Demirel, S. K. (2019). *Sürdürülebilir gelişme bağlamında çevresel-sosyal faktörler ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiler*, İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi, 7(2), 52-66.
- Hayllar, M. (2000). *The importance and attributes of effective accountability relationships*, Asian Review of Public Administration, 12 (2), pp.60-80.
- Hernadi, H.B. (2012). *Green accounting for corporate sustainability. Club of Economics in Miskolc TMP*, 8 (2), 23-30
- Het Hof Van, S.D. (2009). *Türkiye’de kurumsal sosyal sorumluluk üçgeni: şirketler, toplum ve toplum kuruluşları*, Tübitak Projesi, Proje No: 107K182.
- Horan, J. A. Hosking, S. Moe, J. R. Wilkie, P. (2019). *Structuring for impact: evolving legal structures for business in New Zeland*, Wellington: Social Enterprise Sector

Development Programme- Department of Internal Affairs, the Akina Foundation and the Community Enterprise Network Trust.

Hoşkara, E. (2007). *Ülkesel koşullara uygun sürdürülebilir yapım için stratejik yönetim modeli*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Teknik Üniversitesi.

http://www.ecgi.org/codes/documents/kyy_tr.pdf (19.12.2022)

<http://www.mfa.gov.tr/paris-anlasmasi.tr.mfa> (Erişim tarihi: 03.11.2022)

<https://sozluk.gov.tr/> (Erişim tarihi 23.10.2022)

İçöz, A. Kılınç, Y. (2016). *Çevre maliyetleri muhasebesi ve raporlaması*. Journal of International Social Research, 9 (42), 1517-1530.

Jacobson, P. D. Elliot, R. K. (1994). *AICPA assurance services committee: what is the future of auditing?*, journal of corporate accounting and finance, 6(2), 87-97.

Jayanthi, R. (2015). *Green accounting: a case study about its impotence and concept*, International Journal of Research in Commerce and Management, 6 (11), 76-80.

Kaptein, M. Tulder, R. V. (2003). *Toward effective stakeholder dialogue*, *Business and Society Review*, 108 (2), 203-224.

Karoly, K. (2011). *Rise and fall of the concept sustainability*, Journal of Environmental Sustainability, 1 (1-1), 1-12.

Katrin, H. Brigitte, D. (2015). *Much ado about nothing? Sustainability Disclosure in the banking industry*, <https://doi.org/10.5167/uzh-115496> (Erişim Tarihi: 28.12.2022).

Lamberton, G. (2005). *Sustainability accounting-a brief history and conceptual framework*, Accounting Forum, 29, 7-26.

Lehtonen, M. (2004). *The environmental-social interface of sustainable development: capabilities, social capital, institutions*, Ecological Economics, 49, 199-214.

Leung, P. Coram, P. Cooper, B.J. ve Richardson, P. (2015). *Modern auditing and assurance services*, (6. Baskı), John Wiley ve Sons Australia.

Mannetti, G. Becatti, L. (2008). *Assurance services for Sustainability reports: standarts and empirical evidence*, Journal of Business Ethics, 87, 289-298.

Marginsol, P. (2001). *Employment flexibility in large companies: change and continuity*, Industrial Relations Journal.

Marrewijk, M. (2002). *Concepts and definitions of csr and corporate sustainability*, European Union: European Social, 2, 1-10.

McNichols, T. (1977). *Policy-making and executive action*. New York: McGraw-Hill Book Company.

McPhail, K. Adams, C. A. (2016). *Corporate respect for human rights: meaning, scope and the shifting order of discourse*, Accounting, Auditing Accountability Journal, 29(4), 650-678.

- Montiel, I. Delgade-Ceballos, J. (2014). *Defining and measuring corporate sustainability: are we there yet?*, Organizations and Environment, 27 (2), 113-139.
- Moradzadehfard, M. Moshashaei, M. (2011). *The accountant's role in organizations' sustainability*, European Journal of Scientific Research, 59(3), 396-402.
- Narayaman, V. Adams, C. A. (2017). *Transformative Change towards Sustainability: the interaction between organisational discourses and organisational practices*, Accounting and Business Research, 47(3), 344-368.
- Osso, A. Walsh, T. and Gottfried, D. (1996). *Sustainable building technical manual: green building design, construction and operations*, New York: Public Technology Inc.
- Özalp, O. Tonus, Z. ve Sarıkaya, M. (2008). *İktisadi ve idari bilimler fakültesi öğrencilerinin kurumsal sosyal sorumluluk algılamaları üzerine bir araştırma*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 8 (1), 69–84.
- Özcan, A. (2016). *Sürdürülebilirlik ekseninde yeni çevresel haklar deneyimi ve ekopolitik bir analiz: güneş ve rüzgâr hakları*, Alternatif Politika, 8 (1), 34-66.
- Özçelik, F. (2013). *Sürdürülebilirlik performans karnesi*. Journal of Yasar University, 30(8), 4985-5008.
- Özdemir, M. (2010). *Nitel veri analizi: sosyal bilimlerde yöntem bilim sorunsalı üzerine bir çalışma*, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 11(1), 323-343.
- Özen, F. Arslan Hendekçi, E. (2016), *Türkiye’de eğitim denetimi alanında 2005-2015 yılları arasında yayımlanan makale ve tezlerin betimsel analizi*, OPUS Toplum Araştırmaları Dergisi, 6(11), 619-650.
- Özerhan, Y. Sultanoğlu, B. (2018). *Sürdürülebilirlik raporu kapsamında çevresel bilgilerin raporlanması ve güvence denetimi*, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 53, 55-76.
- Özgül B. Mengi B. (2016). *Kurumsal sürdürülebilirlik ve güvencesi: iç denetim*, İstanbul: Beta Yayınları.
- Özmehmet, E. (2010). *Dünyada ve Türkiye’de sürdürülebilir kalkınma yaklaşımları*, Journal of Yaşar University, 3 (12), 1853-1876.
- Portney, K. E. (2020). *Sürdürülebilirlik*, (A. Bucak Çev.) İstanbul: Pan Yayıncılık.
- Ranganathan, J. (1998). *Sustainability rulers: measuring corporate environmental and social performance, sustainability enterprise perspective*, World Resources Institute, 5, 1-11.
- Ratiu, D. E. (2013). *Creative cities and/or sustainable cities: discourses and practises*, Culture and Society, 4, 125-135
- Reinig, C. J. Tilt, C. A. (2009). *Corporate social responsibility issues in media releases: a stakeholder analysis of australian banks*. Issues in Social and Environmental Accounting, 2 (2), 176–197.

- Saban, M. Küçüker, H. Küçüker, M. (2017). *Kurumsal sürdürülebilirlik ile ilgili raporlama çerçeveleri ve sürdürülebilirlik raporlamasında muhasebenin rolü*. İşletme Bilişim Dergisi, 5(1), 101-115.
- Salzman, O. Ionescu-Somers, A. Steger, U. (2005). *The business case for corporate sustainability: literature review and research options*, European Management Journal, 23 (1), 27-36.
- Sarikaya, M. (2009). Kurumsal Sosyal Sorumluluk, *Yönetim Yaklaşımlarıyla Kurumsal Sürdürülebilirlik*, (Ed. Senem Besler), İstanbul: Beta Yayınları.
- Sarikaya, M. Kara, F. Z. (2007). *Sürdürülebilir kalkınmada işletmenin rolü: kurumsal vatandaşlık*, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 14(2), 221-233.
- Schaltegger, S. Burrit R. L. (2010). *Sustainability accounting for companies: catchphrase or decision support for business leaders?*, Journal of World Business, (45),375-384.
- Senal, S. Ateş, A.B. (2012). *Kurumsal sürdürülebilirlik için muhasebe ve raporlama*, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 36, 83-96.
- Seydioğulları H. S. (2013). *Sürdürülebilir kalkınma için yenilenebilir enerji*. Planlama Dergisi, 23 (1), 19-25.
- Sezen, B. Çankaya, Y.S. (2013). *Effects of green manufacturing and eco-innovation on sustainability performance*, Procedia - Social and Behavioral Sciences, 99, 154-163.
- Signitzer, B. Prexl, A. (2007). *Corporate sustainability communications: aspects of theory and professionalization*. Journal of Public Relations Research, 20 (1), 1-19.
- Soltani, F. (2007). *Auditing: an international approach*, İngiltere: Prentice-Hall.
- Sultankhanova, G. (2020). *Güvence denetiminin sürdürülebilirlik raporlarının güvenilirliği üzerine etkisi ve bir araştırma*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi.
- Sultankhanova, G. Yanık, S. S. (2021). *Finansal bilgi kullanıcılarının sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence beyanlarının içerik analizi*, Muhasebe ve Denetime Bakış, 58, 26.
- Sultanoğlu, B. (2021). *Finansal olmayan bilginin raporlama standartları ve çerçeveleri*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sultanoğlu, B. Akdoğan, N. (2020). *IIRC çerçevesi kapsamında entegre raporlardaki içerik öğelerinin Türkiye ve Uluslararası karşılaştırılması ve entegre raporların düzenlenmesinde sürdürülebilirlik raporlarındaki bilgilerin kullanımı*, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, 2020 (22), 176-194.
- Sultanoğlu, B. Özerhan, Y. (2020) *İklim değişikliği raporlaması: Türkiye'deki işletmelerin gönüllü karbon saydamlık projesi (cdp) açıklamaları*, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (22), 176-194.

Tıraş, H. (2012). *Sürdürülebilir kalkınma ve çevre: teorik bir inceleme*, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2 (2), 57-73.

Tokgöz N. Önce S. (2009), *Şirket sürdürülebilirliği: geleneksel yönetim anlayışına alternatif*, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi 1 (1), 249-275.

Tokgöz, N. Önce, S. (2009). *Şirket sürdürülebilirliği: geleneksel yönetim anlayışına alternatif*, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, 11(1), 249-275.

Torlak, Ö. (2012), *Sorumluluk kavramları ve işletmelerin sosyal sorumlulukları*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını. (ALEV)

Torum, O. Yılmaz, A. (2009). *Havacılıkta sürdürülebilirlik yönetimi: Türkiye'deki hava limanları için sürdürülebilirlik uygulamaları araştırması*, Havacılık ve Uzay Teknolojileri Dergisi, 4(2), 47-58.

Tosun, K. E. (2009). *Sürdürülebilirlik olgusu ve kentsel yapıya etkileri*, Paradoks Ekonomi, Sosyoloji ve Politika Dergisi, 5 (2), 1-14.

Tuna, Ö. (2014). *Kümelenenin sürdürülebilirlik uygulamalarına etkisi: türkiye mermer işletmelerine yönelik bir araştırma*, Journal of Business Research Turk, 8 (1), 467-482.

Tüm, K. (2014). *Kurumsal sürdürülebilirlik ve muhasebeye yansımaları: sürdürülebilirlik muhasebesi*, Akademik Yaklaşımlar Dergisi, 5 (1), 58-81.

Tüm, K. (2014). *Kurumsal sürdürülebilirlik ve muhasebeye yansımaları: sürdürülebilirlik muhasebesi*. Akademik Yaklaşımlar Dergisi, 5(1), 58-81.

Ülgen, H. Mirze, S.K. (2004). *İşletmelerde stratejik yönetim*, İstanbul: Literatür Yayınları.

Ünal, S. Dımışkı, E. (1999). *UNESCO-UNEP himayesinde çevre eğitiminin gelişimi ve Türkiye'de ortaöğretim çevre eğitimi*, Hacettepe Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, 16 (17), 142-154.

Wheeler, D. Sillanpaa, M. (2000), *The stakeholder corporation: a blueprint for maximizing stakeholders value*, Columbus: The Ohio State University Pitman Publishing.

Wilson, M. (2003). *Corporate sustainability: what is it and where does it come from?*, Ivey Business Journal, 67 (4), 1-5.

www.imo.org.tr (Erişim tarihi: 03.11.2022)

Yavuz, A. (2010). *Sürdürülebilirlik kavramı ve işletmeler açısından sürdürülebilir üretim stratejileri*, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 7 (14), 63-86.

Yeni. O. (2014). *Sürdürülebilirlik ve sürdürülebilir kalkınma: bir yazın taraması*, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 16 (3), 181-208.