



BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ

T.C.

BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANA BİLİM DALI

**ENTEGRE RAPORLAMADA YER ALAN FİNANSAL OLMAYAN
BİLGİLERİN ÖNEMLİLİK ANALİZİ**

Gizem KOCAMAN BÜLBÜL

DOKTORA TEZİ

DANIŞMAN

Prof. Dr. Ömer TEKŞEN

BURDUR – 2023

T.C.
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

**ENTEGRE RAPORLAMADA YER ALAN FİNANSAL OLMAYAN
BİLGİLERİN ÖNEMLİLİK ANALİZİ**

Gizem KOCAMAN BÜLBÜL
DOKTORA TEZİ

DANIŞMAN
Prof. Dr. Ömer TEKŞEN

Üye: Prof. Dr. Durmuş ACAR
Üye: Doç. Dr. Özlem Nilüfer Karataş ARACI
Üye: Prof. Dr. İsmail BEKÇİ
Üye: Prof. Dr. Nuri ÖMÜRBEK

BURDUR – 2023

T.C.
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ETİK BEYAN

Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği'ne göre hazırlamış olduğum “Entegre Raporlamada Yer Alan Finansal Olmayan Bilgilerin Önemlilik Analizi” adlı tezin hazırlanması sürecinde akademik ve etik kuralları ihlal etmediğimi, tezimin özgün olduğunu, başvurduğum kaynakları metin içinde, dipnotlarda ve kaynakçada eksiksiz ve bilimsel kurallara uygun olarak gösterdiğimi taahhüt ederim.

Gizem KOCAMAN BÜLBÜL

TEŞEKKÜR

Doktora eğitim hayatım boyunca, ilk günden itibaren beni bu sürecin sonuna hazırlayan; bilgeliğiyle, insanlığıyla, cesaretiyle kendimi geliştirmemi, iyi hissetmemi ve bu işi başaracağıma inancımı teşvik eden, bu zorlu yolda iyi ki rehberim olmuş dediğim değerli hocam Prof. Dr. Ömer TEKŞEN'e ve lisansüstü eğitimim boyunca desteğini esirgemeyen değerli hocam Prof. Dr. Durmuş ACAR'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Bu süreçte, alçakgönüllülüğüyle ve samimiyetiyle, gerek akademik gerekse hayat tecrübeleriyle yoluma ışık tutan hocam Prof. Dr. Emrah ATAY'a, her bir ayrıntıyı titizlikle irdeleyerek, önerileri ile çalışmamın son haline gelmesini sağlayan değerli hocam Doç. Dr. Özlem Nilüfer KARATAŞ ARACI'ya, farklı bakış açısıyla olayları irdeleyiş şeklimi sorgulatan sayın hocam Prof. Dr. Durmuş ACAR'a ve çalışmamın uygulama aşamasında her türlü soruma cevap veren ve destekleyen sayın hocam Prof. Dr. Nuri ÖMÜRBEK, Prof. Dr. İsmail BEKÇİ ve Doç. Dr. Mahmut Sami ÖZTÜRK'e, çimento sektöründe çalışan ve bana desteklerini sunan değerli büyüklerime, uzun soluklu bu süreçte yanımda olup beni destekleyen, pes etmeme izin vermeyen aileme ve kendime sonsuz teşekkür ederim.

Burdur, 2023

(KOCAMAN BÜLBÜL, Gizem, Entegre Raporlamada Yer Alan Finansal Olmayan Bilgilerin Önemlilik Analizi, Doktora Tezi, Burdur,2023)

ÖZET

Günümüzde işletmelerin performanslarını sadece finansal bilgilerle açıklamaları bilgi kullanıcıları için yetersiz kalmıştır. İşletmelerin sosyal ve çevresel anlamda topluma karşı duyarlılıklarının ne yönde olduğunun gösterilmesi sürdürülebilirlikleri açısından gereklidir. İşletmelerin mali raporlarının yanı sıra çevresel ve sosyal verimlerini bildirdikleri birden fazla raporun bulunması, zamanla bilgi karmaşıklığına neden olmuştur. Bu durum neticesinde ise işletmelerin raporlarının değerlendirilmesi zor hale gelmiştir. Bu durum sonucunda da işletmelerin mali ve mali olmayan verilerinin tek bir raporda sunulmasını öngören bütünleşmiş raporlama türemiştir.

İşletmelerin sosyal, çevresel ve ekonomik performansları hakkındaki bilgileri tek bir raporda açıklayarak aynı zamanda işletmelere değer katmayı hedefleyen entegre raporlamanın, bu hedefi doğrultusunda daha fazla bilgi kargaşasına sebep olmamak adına hangi konuların öncelikli olacağı çalışmanın amacı olmuştur. Bu amaç doğrultusunda çimento sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin öncelikli paydaşları belirlenerek, bu paydaşlar için entegre raporda yer alması gereken önemli konuların neler olduğunun tespiti gerçekleştirilerek, örnek bir paydaş ve önemli konuların belirlenmesine yönelik çalışma yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Entegre Raporlama, Finansal Olmayan Bilgi, Önemlilik Analizi

(KOCAMAN BÜLBÜL, Gizem, Materiality Analysis of Non-Financial Information in Integrated Reporting, PhD Thesis, Burdur, 2023)

ABSTRACT

Nowadays, using financial data alone to describe a company's performance is no longer qualifiable for data users. Demonstrating the social and environmental sensitivity of businesses towards society is necessary for their sustainability. Information complexity has developed throughout time as a result of the existence of various reports in which businesses present both their financial and social outcomes as well as their environmental outcomes. Due to this circumstance, it has become challenging to assess the enterprise reports. This circumstance has led to the development of integrated reporting, which requires the presentation of both financial and non-financial data about the enterprises in a single report.

The aim of our study was to determine which issues will be prioritized in accordance with the goal of integrated reporting, which aims to add value to businesses by explaining information about the social, environmental, and economic performances of businesses in a single report. In accordance with this goal, the priority stakeholders of a cementrelated enterprise were identified, as were the critical issues that should be addressed in the integrated report for these stakeholders, and a study was conducted to identify an exemplary stakeholder and key issues.

Keywords: Integrated Reporting, Non-Financial Information, Materiality Analysis

İÇİNDEKİLER

ETİK BEYAN	i
TEŞEKKÜR.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER	v
TABLolar DİZİNİ	x
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xii
KISALTMALAR	xiii
GİRİŞ	1

1.BÖLÜM

ENTEĞRE RAPORLAMA

1.1.Entegre Raporlamanın Tanımı ve Amacı.....	3
1.2. Entegre Raporlamanın Gelişimi	5
1.2.1. Entegre Raporlamanın Dünya'daki Gelişimi.....	5
1.2.2. Entegre Raporlamanın Türkiye'deki Gelişimi.....	8
1.3. Entegre Raporlamanın Temel Bileşenleri	9
1.3.1. Değer Kavramı.....	9
1.3.2. Değer Yaratma Süreci.....	9
1.3.3. Sermaye Öğeleri	11
1.4.Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi	12
1.4.1.Entegre Raporlama Kılavuz İlkeleri	12
1.4.1.1. Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim.....	12
1.4.1.2. Bilgiler Arası Bağlantı	13
1.4.1.3. Paydaşlarla İlişkiler.....	13
1.4.1.4. Önemlilik	13
1.4.1.5. Kısa ve Öz Olma	14
1.4.1.6. Güvenirlik ve Eksiksizlik.....	14
1.4.1.7. Karşılaştırılabilirlik ve Tutarlılık	15

1.4.2. Entegre Raporlama İçerik Öğeleri	15
1.4.2.1. Kurumsal Genel Görünüm ve Dış Çevre	15
1.4.2.2. Kurumsal Yönetim	16
1.4.2.3. İş Modeli	16
1.4.2.4. Riskler ve Fırsatlar	17
1.4.2.5. Strateji ve Kaynak Aktarımı	17
1.4.2.6. Performans	17
1.4.2.7. Genel Görünüş	18
1.4.2.8. Hazırlık ve Sunum Temeli	18
1.4.2.9. Genel Raporlama İlkeleri	18
1.5. Entegre Raporlamayı Düzenleyici Kuruluşlar	19
1.5.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (The International Federation of Accountants-IFAC)	19
1.5.2. Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative - GRI)	19
1.5.3. Güney Afrika Entegre Raporlama Komitesi (The Integrated Reporting Committee of South Africa)	22
1.5.4. Sürdürülebilirlik İçin Muhasebe Projesi (A4S)	23
1.5.5. Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council-IIRC)	23
1.5.6. Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA)	24
1.6. Entegre Raporlamanın Faydaları	25
1.7. Literatür Taraması	26

2.BÖLÜM

FİNANSAL VE FİNANSAL OLMAYAN BİLGİLER VE ENTEGRE RAPORLAMADA ÖNEMLİLİK ANALİZİ

2.1. Finansal Bilgi	34
2.1.1. Finansal Bilgi Kullanıcıları	35
2.1.2. Finansal Bilginin Raporlanması	36
2.1.3. Finansal Bilginin Özellikleri	37

2.1.3.1. Temel Niteliksel Özellikleri	38
2.1.3.2. Destekleyici Niteliksel Özellikleri	38
2.2. Finansal Olmayan Bilgi	39
2.2.1. Finansal Olmayan Bilginin Raporlanması	41
2.2.2. Finansal Olmayan Bilginin Raporlama Çeşitleri	41
2.2.2.1. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı ve Raporlaması	42
2.2.2.1.1. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlamasının Avantaj ve Dezavantajları	43
2.2.2.1.2. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Modelleri	44
2.2.2.1.3. Archie Carroll Kurumsal Sosyal Sorumluluk Modeli	45
2.2.2.1.4. William C. Frederick'in Kurumsal Sosyal Sorumluluk Modeli	46
2.2.2.1.5. Robert Ackerman'ın Sosyal Duyarlılık Modeli	47
2.2.2.1.6. Keith Davis'in Sosyal Sorumluluk Modeli	48
2.2.2.1.7. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Yaklaşımları	49
2.2.2.1.8. Klasik Kurumsal Sosyal Sorumluluk Yaklaşımı	49
2.2.2.1.9. Modern Kurumsal Sosyal Sorumluluk Yaklaşımı	49
2.2.2.2. Çevre Raporlaması	50
2.2.2.2.1. Çevre Raporlaması Tanımı, Önemi ve Amacı	50
2.2.2.2.2. Çevre Raporlamasının Özellikleri	52
2.2.2.2.3. Çevre Raporlaması Süreci	53
2.2.2.3. Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması	54
2.2.2.3.1. Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması Tanımı ve Amacı	55
2.2.2.3.2. Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlamasının Boyutları	56
2.2.2.3.3. Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlamasının Faydaları	57
2.2.2.3.4. Kurumsal Sürdürülebilirlik ile İlgili Raporlama Çerçevesi	58
2.2.2.3.5. Kurumsal Sürdürülebilirlik Endeksleri	59
2.3. Entegre raporlamada Önemlilik Analizi	61
2.3.1. Önemlilik	61
2.3.2. GRI Standartlarına Göre Sürdürülebilirlik Raporlamasında Önemlilik	62
2.3.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards – IFRS) Kapsamında Önemlilik	63
2.3.4. Finansal Olmayan Raporlamada Önemlilik	64
2.3.5. IIRC Çerçevesine Göre Entegre Raporlamada Önemlilik	65

2.3.6.Önemlilik Uygulaması.....	68
2.4.Entegre Raporlama İle İlgili Önemlilik Analizi Literatür Taraması	68

3. BÖLÜM

ÇOK KRİTERLİ KARAR VERME TEKNİKLERİ İLE BİR ÇİMENTO İŞLETMESİNİN FİNANSAL OLMAYAN BİLGİLERİNİN ÖNEMLİLİK ANALİZİ

3.1. Çok Kriterli Karar Verme Teknikleri.....	73
3.1.1. Karar Verme Kavramı	73
3.1.2. Çok Kriterli Karar Verme Teknikleri ve Çok Kriterli Karar Verme	73
Sürecinin Aşamaları.....	73
3.1.3. Çok Kriterli Karar Verme Problemleri ve Teknikleri.....	74
3.1.4. Analitik Hiyerarşi Süreci	76
3.1.5. Entropi Yöntemi	81
3.1.6. TOPSIS Yöntemi Benzerliklerine Göre Tercih Sıralaması Tekniği.....	82
3.2. Bir Çimento İşletmesinin Finansal Olmayan Bilgilerinin Önemlilik Analizi	85
3.2.1. Çalışmanın Amacı ve Kapsamı.....	85
3.2.2. Çalışmanın Önemi	86
3.2.3. Çalışmanın Metodolojisi.....	86
3.2.4. Çalışmanın Sınırları	87
3.2.5. Analitik Hiyerarşi Süreci Yöntemi Uygulaması.....	88
3.2.6. TOPSIS Yöntemi Uygulaması.....	93
3.2.7.Entropi Yöntemi İle Önemli Konuların Ağırlıklarının Hesaplanması.....	99
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	122
KAYNAKÇA.....	128
EKLER.....	143
Ek 1: Sosyal Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Ağırlıklandırılması Analizleri.....	143
Ek 2: Ekonomik Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Ağırlıklandırması ..	145
Ek 3: Çevresel Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Ağırlıklandırması.....	147

EK 4: Yasal ve Yönetmelik Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Ağırlıklandırması	149
EK 5: Tüm Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Ağırlıklandırması	151
Ek 6: Paydaş Belirleme Anketi	160
Ek 7: Önemli Konuları Belirleme Anketi	162
ÖZGEÇMİŞ	165



TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1: GRI G4 Kılavuzunda Yer Alan Kategori ve Unsurlar	22
Tablo 2: Kurumsal Sürdürülebilirlik ile İlgili Raporlama Çerçevesi	58
Tablo 3: Kurumsal Sürdürülebilirlik ile İlgili Endeksler	60
Tablo 4: Çok Kriterli Karar Verme Problemleri ve Teknikleri.....	75
Tablo 5: Saaty AHP İkili Karşılaştırma Ölçeği.....	78
Tablo 6: Kriterler için İkili Karşılaştırmalar Matrisinin Oluşturulması.....	79
Tablo 7: Rastgele Tutarlılık İndeksi (RI).....	81
Tablo 8: Analitik Hiyerarşi Sisteminde Kullanılan Ölçek.....	88
Tablo 9: Paydaş belirlemede güç kriterinin diğer kriterlerle karşılaştırılması-1.....	89
Tablo 10: Paydaş belirlemede güç kriterinin diğer kriterlerle karşılaştırılması-2.....	87
Tablo 11: Çimento İşletmesinin Paydaş Seçiminde Etkili Olan Kriterlerin İkili Karşılaştırmaları	90
Tablo 12: Çimento İşletmesinin Paydaş Seçiminde Etkili Olan Kriterlerin İkili Karşılaştırmalarının Ortak Görüşü.....	90
Tablo 13: Standart Karar Matrisi	94
Tablo 14: Karar Matrisinin (R) Normalleştirilmesi	94
Tablo 15: AHP Sonuçlarına Göre Kriterlerin Önem Düzeyleri.....	94
Tablo 16: Normalleştirilen Karar Matrislerinin Ağırlıklandırılması (V).....	95
Tablo 17: Ağırlıklı Normalleştirilmiş Karar Matrisi Sütunlarındaki Minimum ve Maksimum Değerler.....	95
Tablo 18: Pozitif İdeal ve Negatif İdeal Çözümün Hesaplanması.....	96
Tablo 19: İdeal Çözüme Göre En Uygun Seçim Sonuçları.....	96

Tablo 20: İşletme İçin En Önemli Paydaş Sıralaması.....	96
Tablo 21: Çimento İşletmesinin Paydaş Analizi.....	99
Tablo 22: Entropi Yöntemi Öncelikli Konular Anket Soru Grupları.....	101
Tablo 23: Sosyal Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Karar Matrisi.....	103
Tablo 24: Sosyal Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Entropi Kriter Ağırlık Değerleri.....	104
Tablo 25: Ekonomik Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Karar Matrisi..	107
Tablo 26: Ekonomik Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Entropi Kriter Ağırlık Değerleri.....	107
Tablo 27: Çevresel Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Karar Matrisi...	110
Tablo 28: Çevresel Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Entropi Kriter Ağırlık Değerleri.....	110
Tablo 29: Yasal Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Karar Matrisi.....	113
Tablo 30: Yasal Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Entropi Kriter Ağırlık Değerleri.....	113
Tablo 31: Tüm Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Karar Matrisi.....	115
Tablo 32: Tüm Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Karar Matrisi Devamı.....	117
Tablo 33: Yerel ve Global Düzeyde Konu Önceliklendirme Analiz Sonuçları.....	119
Tablo 34: Önceliklendirme Haritası.....	121

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1: Değer Yaratma Süreci	10
Şekil 2: Kurumsal Sosyal Sorumluluk Piramidi	45
Şekil 3: Frederick'in Kurumsal Sorumluluk Modeli	47
Şekil 4: Önceliklendirme Matrisi.....	65
Şekil 5: Analitik Hiyerarşi Sürecinin Hiyerarşik Yapısı.....	77
Şekil 6: .Kriterlerin Karşılaştırılma Değerleri Expert Choice Programının Girilmiş Ekran Görüntüsü.....	91
Şekil 7: Paydaş Seçiminde Etkili Olan Kriterlerin Değerlendirilmesinde Kullanılan Kriterlerin İkili Karşılaştırma Değerlerinin Expert Choice Programındaki Görünümü.....	91
Şekil 8: Paydaş Seçiminde Kriter Ağırlıkları.....	92

KISALTMALAR

A4S: The Prince's Accounting for Sustainability Project

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerika Birleşik Devleti

AHP: Analitik Hiyerarşı Süreci

AHY: Analitik Hiyerarşı Yöntemi

AR-GE: Araştırma ve Geliştirme Faaliyetleri

BİST: Borsa İstanbul

CERES: Coalition for Environmentally Responsible Economies

CSR: Corporate Social Responsibility

ÇİMSA: Çimsa Çimento ve Ticaret A.Ş.

ÇKKVT: Çok Kriterli Karar Verme Teknikleri

EC: European Commission

EER: Extended External Reporting Assurance Project

ERTA: Entegre Raporlama Türkiye Ağı

FMEA: Failure Mode Effect Analysis (Hata türleri ve Etkileri Analizi)

GRI: Global Reporting Initiative

IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board

IASB: International Accounting Standards Board

IASC: International Accounting Standards Committee

IFAC: International Federation of Accountants

IIRC: International Integrated Reporting Council

IR: Integrated Reporting

IRCSA: Integrated Reporting Council of South Africa

ISAE: International Standard on Assurance Engageme

ISO: Organization For Standardization

JSE: Johannesburg Borsası

KSS: Kurumsal Sosyal Sorumluluk

MSUGT: Muhasebe Standartları Uygulama Genel Tebliği

NFI: Ulaşım, Lojistik, Tedarik Zinciri ve Depolama (Kuzey Amerika Tedarik Zinciri Çözümleri Sağlayıcısı)

NFRD: The Non-Financial Reporting Directive

OECD: Guidelines for Multinational Enterprises - Çok Uluslu Şirketler Genel İlkeleri

SKD: Türkiye İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği

YOİKK: Yatırım Ortamını İyileştirme Koordinasyon Kurulu

THY: Türk Hava Yolları

TKYD: Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği

TOPSIS: İdeal Çözümle Benzerlik Halinde Tercih (Technique for Order Preference by Similarity to Ideal Solution)

TÜSİAD: Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği

UNGC: UN Global Compact - Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi

GİRİŞ

Gelişen dünya, ekonomi ve iş olanakları toplum üzerinde olumlu ve olumsuz etkiler yaratmaktadır. Toplumun yaşam kalitesinin artması, daha iyi eğitim imkânlarının oluşması ve teknolojinin gelişmesi bu olumlu etkiler arasındadır. Bunun yanı sıra, kirliliğin artması ve doğal kaynakların azalması da olumsuz etkilerdir. Günümüzde de dünyayı yönlendiren etkenler; nüfus artış oranları, kaynakların kıtlığı, iklim değişiklikleri ve teknolojik değişimlerdir. Bu gelişmeler karşısında işletme paydaşları, işletme faaliyetlerinin çevre, ekonomik ve toplum üzerindeki etkilerine önem vermeye başlamışlardır.

İşletmelerin hesap verebilirlik adına adil ve şeffaf finansal tablolar hazırlamaları raporlama uygulamalarının temelini oluşturmaktadır. Ancak, geleneksel finansal tablolar işletmelerin geçmiş performansları hakkında bilgiler vermektedir. İşletmeler, uzun vadede sürdürülebilirliklerini sağlamak adına toplum ve çevre konularında da paydaşlarının beliren ihtiyaçlarını karşılamaları gerekmektedir.

İşletmelerin ileriye yönelik bilgiler, kurumsal strateji, AR-GE çalışmaları, müşteri ilişkileri ve sürdürülebilirlik performansı gibi finansal ve finansal olmayan bilgileri raporlayarak paydaşlarının beklentilerini karşılamaları gerekmektedir. Bunun nedeni ise, sadece finansal bilgilerin paydaş ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalmasıdır. Bu nedenle işletmeler, çevresel, sosyal ve yönetim performanslarını da finansal konuların ötesinde raporlamaktadırlar. Paydaşların bu beklentilerine cevap verebilmek adına işletmeler hem finansal hem de finansal olmayan bilgilerini bir arada sundukları entegre raporlamayı hazırlamaktadırlar.

2002 yılından bu yana var olan entegre raporlama ile ilgili tanımlar, çerçeveler ve standartlar geliştirilmiştir. Başlarda entegre raporlama yayınlayan işletme sayısı az olmasına karşın, zamanla rapor yayınlayan işletme sayısında artış meydana gelmiştir.

İşletmelerin sosyal, çevresel ve ekonomik bilgilerinin tümünün entegre raporlamada verilmesinden dolayı paydaş ihtiyaçlarını karşılayacak işletme ile ilgili önemli bilgilerin belirlenebilmesi ve raporlarda doğru şekilde aktarılmış olmasının kontrol edilmesinin gerekliliği çalışmanın amacı olmuştur.

Çalışmanın birinci bölümünde entegre raporlama hakkında ayrıntılı bilgilere yer verilerek, entegre raporlamaya ilişkin literatür taraması yapılmıştır.

İkinci bölümünde; finansal ve finansal olmayan bilgilere değinilerek, diğer finansal olmayan raporlama türleri açıklanmış ve tez çalışmanın asıl konusunu oluşturan entegre raporlamada önemlilik kavramı ve işletmelerin önemlilik belirleme süreçlerinden bahsedilmiş, entegre raporlama ile ilgili önemlilik analizine ilişkin literatür taraması yapılmıştır.

Çalışmanın araştırma kısmını oluşturan son bölümde ise; çimento sektöründe faaliyet gösteren bir işletme üzerinden entegre raporlamada yer alan finansal olmayan bilginin önemlilik analizi üzerinde durulmuştur. Raporlamada yer almasına karar verilen önemli konuları belirleyen paydaşların kimler olduğu ve önemli konuların nasıl tespit edilebilirliğine ulaşılmaya çalışılmıştır.

1.BÖLÜM

ENTEGRE RAPORLAMA

Çalışmanın bu bölümünde entegre raporlamanın tanımı, gelişim süreci, temel bileşenleri, raporlama çerçevesi ve raporlamayı düzenleyen kuruluşlar bakımından incelenecektir.

1.1. Entegre Raporlamanın Tanımı ve Amacı

Yaşanan ekonomik, sosyal ve çevresel faktörlerde yaşanan gelişmeler, kuruluşlar hakkında daha fazla bilginin edinilmesini gerekli kılmaktadır. Küresel iş ortamı, tahmin edilemeyen bir şekilde gelişiyor olması, kuruluşları ve sektörleri bu gelişmeye ayak uydurmak zorunda bırakmaktadır. Paydaşların daha fazla bilgi talepleri neticesinde yeni iş modelleri, süreçleri ve birçok yeni endüstriler ortaya çıkmıştır. İşletmelerin karar vermesini etkileyen en güçlü trendlerden bazıları; kurumsal sürdürülebilirlik, sürdürülebilir kalkınma, sürdürülebilirlik raporları, küresel raporlama girişimi ve daha proaktif bir yönetim muhasebe işlevidir (Çelik, 2019: 55).

Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council/IIRC) Entegre Raporlama'yı; "Entegre düşünce üzerine kurulan ve *işletme tarafından zamanla yaratılan, korunan ve tükenen değer hakkında ve değer yaratma sürecinin unsurları hakkında bildirimlerin yayınlanması ile sonuçlanan bir süreçtir*" şeklinde tanımlamıştır (IIRC, 2021: 53).

Borsa İstanbul'a göre entegre raporlama; "*Toplum öncelikli olan ve entegre düşünce yapısını gerektiren, finansal ve finansal olmayan bilgileri bir arada sunabileceği, raporlarda kurumun geleceğe yönelik stratejilerinin de yer alabildiği bir raporlama yöntemidir*" şeklinde tanımlanmıştır (BIST, 2014: 38).

Deloitte (2012) ise, raporlamayı; işletmenin kısa dönemli performansını uzun süre ilerletmeye ve korumaya imkân sunan bir süreç olarak belirtmiştir. Bu raporu kuruluşun stratejisi, performansı ve faaliyetleri hakkında paydaşlarına bilgiler sunan bir rapor olarak tanımlamaktadır (Deloitte, 2012: 7).

Entegre raporlama sürdürülebilirlik, çevresel ve finansal raporları birleştirerek, işletmelerin ekonomik, sosyal ve çevresel bilgileri arasındaki ilişkiyi ortaya çıkarmayı

amaçlamaktadır. Bu rapor, kısa vadeli finansal hedefleri karşılamamanın yanında uzun vadeli bir iş stratejisi geliştirmeye de odaklanmaktadır (Robertson & Samy, 2015: 192). Dolayısıyla entegre raporlama, işletmelerin bu üç farklı konudaki performanslarını inceleyerek, bu performans sonuçlarının işletmeye kattığı değerlerle ilgilenmektedir.

“Entegre rapor işletmeye daha geniş çerçeveden bakılabilmesini sağlayabilmek için işletme performansının ve paydaşların beklentilerini etkileyebilecek tüm unsurların işlenerek bir bütün olarak değerlendirilmesi ve işletmenin değer yaratmasıdır”. Bu unsurlar ise; çevresel, sosyal ve ekonomik faaliyetlerdir (Civan, 2019: 36).

Entegre raporlamanın bir diğer özelliği; finansal ve finansal olmayan bilgileri birlikte sunmasıdır. Kısacası bu raporlamanın özelliği; işletmenin finansal verileri haricinde çevresel, sosyal ve işletmeye ait bilgilere de yer vermesidir (Tepedelen, 2019: 49).

Aujirapongpan ve Chanatup (2015); entegre raporlama hakkında; işletmelerin kendileri ve paydaşları için önemli olan finansal ve finansal olmayan performanslarını yansıttığını düşünmektedir.

Robertson ve Samy (2015); *“entegre raporlama, bir kuruluşun stratejisi, yönetim ve iş modeli arasındaki ilişkiyi göstermenin yanında değer zincirinde maddi ve maddi olmayan fırsatların, risklerin ve performansın etkilerini ve bağlantılarını da incelemeyi amaçlayan bir rapor türü”* olarak tanımlamaktadır.

Entegre rapor, ekonomik ve sosyal sorumluluk çıktılarının birleştirildiği bir uygulamadır. Bu raporda kurumlar, kendileri için bir değer yaratabilmekte ve yaratılan değerın kaynağını paydaşlarına özet bir şekilde sunabilmektedir (Altay, 2019: 41).

Kısacası entegre raporlamayı, işletmenin taktikleri ve uzun vadede meydana gelebilecek fırsat ile tehditleri hakkında bilgi sağlayan, ayrıca işletmenin beklentilerini, işletmenin çevresel, sosyal, ekonomik faaliyetlerinin en iyi nasıl değer yaratabileceğini paydaşlara aktarmayı amaçlayan ve önemli bilgiler sağlayan bir rapor olarak tanımlayabiliriz.

Entegre raporlamanın en temel amacı işletme hakkında tüm bilgileri sunabilmektir. Bunun yanı sıra bu rapor işletmenin nasıl değer yarattığını ve bunu nasıl devam ettireceğini ifade etmeyi amaçlamaktadır.

Entegre raporlamanın bahsedilen bu amaçlarına ek olarak aşağıda belirtilen amaçlar da sıralanabilir (Eldemir, 2019: 83; Berksoy, 2018: 78).

- Etkin ve kapsamlı rapor hazırlamak,
- Muhtemel yatırımcılara etkin ve kaliteli bir finansal veri sunabilmek,
- Daha etkin ve kapsamlı raporlama yapmak,
- Hesap verebilirliği ve hizmet verme anlayışını yaygın hale getirmek,
- İşletmenin süreçleri, avantaj ve riskleri ile ilgili önemli bilgiler sunmak,
- Entegre düşünce yapısını desteklemek.

1.2. Entegre Raporlamanın Gelişimi

Entegre raporun gelişimi iki ayrı başlıkta incelenecektir.

1.2.1. Entegre Raporlamanın Dünya'daki Gelişimi

Küreselleşme ve büyüyen ekonomik koşullar, teknolojik gelişme, hızlı nüfus artışı ve artan küresel tüketim dünyayı değiştiriyor ve birçok şirket, yatırımcı ve hükümet kısa, orta ve uzun vadede kurumsal yönetim ve kurumsal performansla ilgilenmektedir. Sonuç olarak, kurumsal raporlar artık mali raporların yanında sunulmaktadır (Bobitan ve Stefea, 2015:448-449).

Kurumsal raporlama, işletmelerin gelişmesiyle ortaya çıkmış ve 1903 yılında U.S. Steel isimli Amerikan çelik şirketi ilk finansal raporlamayı gerçekleştirmiştir (Elmacı ve Sevim, 2017: 21). 1930'lu yıllarda Amerika Birleşik Devletleri'nde finansal kayıtların tutulması zorunlu hale gelmiş ve 1929 Dünya Ekonomik buhranı sonrasında Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları'nı yayınlamış, Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'nu kurmuştur (Solak vd., 2017: 168).

Ancak, kurumsal raporlama, finansal ve finansal olmayan bilgilerin tam olarak açıklanmasına cevap olmamıştır. Bu sorununun çözümü entegre raporlama ile bulunmuştur (Bobitan ve Stefea, 2015:448-449).

Kurumsal raporlamada entegre raporlama fikri 1970'li yıllardan itibaren ortaya çıkan bir yaklaşımdır. 1994 yılında 'King I' olarak bilinen Kurumsal Yönetim İlkeleri Yasası ilk olarak Güney Afrika'da ilan edildi ve entegre raporlamaya yönelik

araştırmalar başladı. Adını Güney Afrika Yüksek Mahkemesi Yargıcı Mervyn King'den alan King I Raporu, paydaşlara şirketlerin geleceği ve özel sektöre yönelik yeni yönetim yaklaşımlarının nasıl uygulanabileceği hakkında kapsamlı bilgiler sunmayı amaçlamaktadır. Bu bilgileri kapsayan entegre raporlamanın düzenlenmesi ilk defa Güney Afrika'da zorunlu kılınmıştır (Haji ve Anifowose, 2017:374-375).

1973 yılında kurulan Birleşik Krallık Muhasebe Standartları Yönlendirme Komitesi tarafından 1975 yılında yayınlanan “The Corporate Report”da; tüm rapor kullanıcıların ihtiyaçlarına yönelik entegre anlayış ve bakış açısına sahip olacak şekilde rapor hazırlanması gerektiğini vurgulamaktadır (Kaya vd., 2016: 86).

2002 Johannesburg Dünya Zirvesi'nden ilham alan King II Raporu, King I'in yeniden yazılması gerektiğini gösterdi. King II raporu, 'Entegre Sürdürülebilirlik Raporlaması' kavramını tanıttı ve yeni ve karmaşık finansal olmayan raporlama alanını kapsamlı bir şekilde analiz etmek için bir komisyon kurulmasını tavsiye etmektedir. Enron ve WorldCom iflaslarından sonra, King II'nin ilgili kısımları New York Menkul Kıymetler Borsası tarafından devralındı ve Sarbanes-Oxley Yasasına dâhil edildi. Bu itibarla, King'in kurumsal yönetime yaklaşımı Kurumsal Yönetim İlkeleri'nin temel direklerinden biridir (Haji ve Anifowose, 2017:374-375).

2007 yılında yayınlanan sürdürülebilirlik için Muhasebe Birleşik Raporlama Çerçevesi (Accounting for Sustainability-A4S-Connected Reporting Framework) ile günümüzdeki entegre rapor yapısına yönelik çalışmalar başlamıştır (Kaya vd., 2016: 86).

Galler Prensi Sir Michael Peat'in ev sahipliği yaptığı 2009 konferansı, entegre raporlama çalışmalarına odaklandı. Eylül 2009 forumunda Küresel Raporlama Girişimi (GRI) ile Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) arasında birlikte çalışmak üzere bir anlaşmaya varıldı. Bu amaçla 2010 yılında Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) kurulmuştur. Konsey başlangıçta, 21. yüzyılın gerekliliklerini karşılamak için finansal bilgileri ve yönetsel düşüncayı birleştirerek kurumsal yönetim ve sürdürülebilirlik raporlaması arasındaki etkileşimi yansıtmayı amaçlamaktadır. IIRC, 2011 yılında bir doküman yayınlayarak konu ile ilgili düzenleyici kuruluşlar, özel şirketler, yatırımcılar, muhasebe uzmanları gibi farklı kesimleri bir araya getirerek 2013

yılında çerçeveyi yayınlamıştır (Berberoğlu, 2019: 14-15; Haji ve Anifowose, 2017:374-375; Buitendag vd., 2017:1).

Güney Afrika, dünyada halka açık şirketler için entegre raporlamayı zorunlu kılan ilk ülke olurken, onu Japonya, Malezya, Danimarka, Portekiz, Almanya, Fransa, İspanya, Brezilya ve Birleşik Krallık izlemektedir (Aras ve Sarioğlu, 2015: 41).

Dünyada birçok ülke entegre raporlamayı zorunlu kılmadıkları halde şirketlere entegre raporlamayı hazırlamaları için destek vermektedirler. Avrupa Birliği'nde büyük işletmelerin finansal ve finansal olmayan bilgilerin beraber sunulması ile ilgili yaklaşımlar 2014 yılında kabul edilmiştir. Danimarka, Portekiz ve Fransa da finansal olmayan bilgileri ifşa ederek entegre raporlamaya geçişlerinin sinyallerini vermektedirler. Ayrıca Finlandiya, İsviçre, İspanya, Amerika Birleşik Devletleri, İsveç, Kanada, Almanya ve Birleşik Krallık da entegre raporlamayı hazırlayan ülkelerdir. (Yılmaz vd., 2017: 106).

Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council - IIRC) Şubat 2020 yılında Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde bir güncelleme çalışması başlatmıştır. Ocak 2021 yılında çerçevenin güncellenmiş halini yayınlamıştır.

IIRC ve Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (Sustainability Accounting Standards Board - SASB) ile resmi olarak Haziran 2021 tarihinde “Değer Raporlama Vakfı – Value Reporting Foundation” adı altında birleşmiştir. Vakfın temel amacı “Entegre Düşünce İlkeleri”, “Entegre Raporlama Çerçevesi” ve “SASB Standartları” entegrasyonu ile işletmelerin ve yatırımcıların ortak bir kurumsal değer anlayışı geliştirmelerine katkı sağlamak ve değer yaratma süreçlerini geliştirmektir (<https://kpmg.com/>). ISSB tarafından yayınlanan Uluslararası Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları ile karşılaştırılabilir, sürdürülebilirlik konularında yüksek kaliteli, güvenilir bilgi ihtiyacını karşılamak amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda ISSB 31 Mart 2021’de “IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information/ UFRS S1- Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler (Taslak)” isimli taslak standardı yayınlamıştır (<https://www.kgk.gov.tr/>). Günümüzde entegre raporlama

konusunda çalışmalar hız kazanmakta ve entegre raporlama hazırlayan işletmeler ve uygulama kararı alan ülkeler artmaktadır.

1.2.2. Entegre Raporlamanın Türkiye’deki Gelişimi

Türkiye’de ilk entegre raporlama araştırması 2011 yılında Türkiye Kurumsal Yönetim Enstitüsü (TKYD) ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği (SKD) tarafından yapılmıştır. 2013 yılında, entegre raporlamanın Türkiye’deki fiili sektör ayağı olan Çimsa Çimento A.Ş (ÇİMSA) ve Garanti Bankası A.Ş., IIRC’ye ilk üye olan şirketler olmuşlardır (Gençoğlu ve Aytaç, 2016: 56). Ayrıca aynı yıl dünya genelinde yayınlanan entegre raporlama çerçevesi Türkçeye çevrilerek yayınlanmıştır.

2015 yılında entegre raporlamanın hazırlanmasında işletmelere yol göstermek için, ‘Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA) kurulmuş ve çalışmalarını günümüzde de devam ettirmektedir (Ercan ve Kestane, 2017: 74). Ayrıca aynı yıl TUSİAD tarafından, Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA)’nın kurucu üyesi olan Prof. Dr. Güler Aras ve Gaye Uğur Sarıoğlu’nun “Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama” başlıklı bir rehber yayınlanmıştır. Bu rehberde entegre raporlamanın içeriğine ve gelişmelerine yer verilmiş olup aynı zamanda kuruluşlar için öneminden bahsedilmiştir (Aras ve Sarıoğlu, 2015: 17).

Türkiye de ilk entegre raporlama 2015 yılında Argüden Yönetişim Akademisi tarafından yayınlamıştır. Çimsa 2016 yılında entegre raporlama yayınlayan ilk reel sektör şirketi olmuştur (Oral, 2018: 34). Türkiye’de entegre raporlama konusunda yapılan çalışmaların sıralaması (Kutaylı, 2019: 81; Oral, 2018: 34);

- 2011 yılında TKYD ve SKD Entegre raporlama çalışma grubunun oluşturulması,
- 2013 yılında Garanti Bankası ve Çimsa’nın IIRC Business Network’e üye olması,
- 2015 yılında IIRC’ nin iletişim noktası TKYD olması,
- 2015 yılında Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği (TUSİAD) tarafından ilk Türkçe Rehberin hazırlanması,

- 2015 yılında TÜSİAD Entegre Raporlama rehberini yayınlamıştır ve ERTA da bu yılda kurulmuştur şeklindedir.
- 2021 yılında IIRC’ nin yayınladığı revize edilmiş çerçeve Türkçeye çevrilerek yayınlanmıştır.
- 2021 yılında IFRS S1 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler Taslak Metni ve
- 2021 yılında IFRS S2 İklimle İlgili Açıklamalar Taslak Metni yayınlanmıştır.

1.3. Entegre Raporlamanın Temel Bileşenleri

Entegre raporlamanın temel bileşenleri değer kavramı, değer yaratma süreci ve sermaye öğelerinden oluşmaktadır.

1.3.1. Değer Kavramı

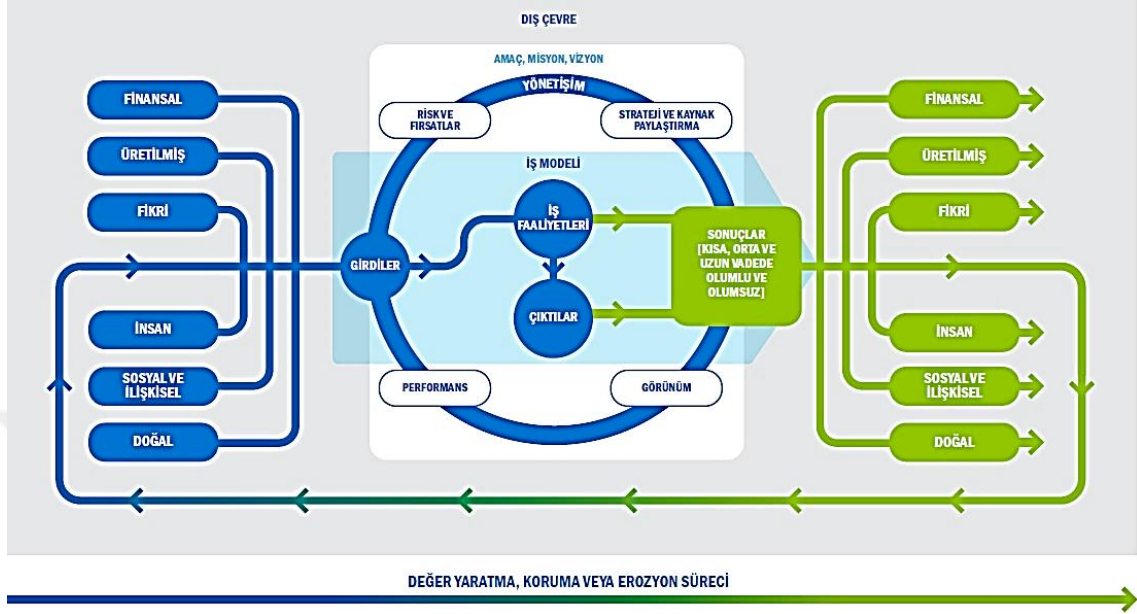
İşletmeler hazırladıkları finansal raporlar ile işletmenin geçmişe ait bilgilerini sunmaktadırlar. Ancak entegre raporlama ile işletmenin geçmiş bilgileriyle geleceğine ışık tutmak istenmektedir (Çelik, 2019: 68). Bundan dolayı entegre raporlama işletmenin amacı, stratejisi, yönetimi ve iş modeli ile nasıl değer yaratacağına odaklanmaktadır (Fried, Holtzman, & Mest, 2014: 29).

Entegre raporlamada değer, işletmenin sermaye öğelerini kullanarak hem kendisi için hem de işletme dışında kalan paydaş ve toplum için oluşturulmaktadır. (IIRC, 2021: 21). Genel bir ifade ile “değer kavramı işletme pay sahipleri için sürdürülebilir getiri, tedarikçi için daha fazla mal ve hizmet satışı, çalışanlar için güvenli iş ortamı, müşteriler için de kaliteli ve uygun ürün veya hizmet alımını ifade etmektedir” (King & Roberts, 2017: 73).

1.3.2. Değer Yaratma Süreci

Entegre raporlamanın özünü oluşturan temel kavramlardan biri değer yaratmadır. Bu doğrultuda entegre raporlama sisteminin temelini işletmenin iş modeli ve değer yaratma süreci oluşturmaktadır. Değer yaratma, sermaye, iş modelleri ve süreçleri, performans, riskler ve fırsatlar, strateji ve kaynak tahsisi ve kurumsal yönetimi içeren bir süreçtir. Değer dış çevreden etkilenecek ve paydaşlarla olan ilişkiler doğrultusunda kuruluş tarafından yaratılır. Bir kuruluş tarafından yaratılan

değerin göstergesi kuruluşun faaliyetleri sonucunda sermaye öğeleri üzerindeki artışlar ve azalışlardır (IIRC, 2021: 16).



Şekil 1: Değer Yaratma Süreci

Kaynak: IIRC, 2021: 22

Entegre raporda işletmeler, faaliyetleri sonucunda yarattıkları değeri ve bu değeri nasıl yarattıklarını açıklamaktadırlar. Şekilden de anlaşılacağı üzere; değer yaratma sürecinde işletmenin bugün için belirlediği amaç ve gelecekte olmak istediği yeri açıklayan amaç ve vizyonu belirlemektedirler. Bunun için işletmelerin değer yaratma becerisini destekleyen bir yönetim yapısı oluşturmaları gerekmektedir. İşletmeler entegre rapor hazırlarken belirlenen amaç ve vizyon kapsamında dış çevrenin takip edilerek incelenmesi işletmenin kendisi, stratejisi ve iş modeli ile ilgili risk ve fırsatları belirlemesini sağlamaktadır. Entegre raporlama çerçevesinde değer yaratma süreci altı sermaye unsurunu belirleyerek başlamakta, sonrasında bir iş modeli oluşturulmakta ve işletme faaliyetleri sonucu belirlenen altı sermaye unsurunun değerlendirilmesi ile süreç sona ermektedir. İşletmeler bu sermaye unsurlarını iş modellerinin gerçekleştirilmesinde girdi olarak kullanmakta ve iş faaliyetlerinin çıktılarına (ürün, hizmet, yan ürün ve atık) dönüştürmektedir. İş modelinin gerçekleştirilmesiyle, girdi olarak kullanılan sermaye öğelerinde bir dönüşüm yaşanmaktadır. Zamanla yaratılan değer artabilir, azalabilir ya da aynı kalabilir (IIRC, 2021: 21; Kılıç, 2019: 64).

İşletmenin zaman içinde yarattığı değer; faaliyetleri ve performansı nedeni ile sermaye kalemlerinde meydana gelen artışlar veya azalışlar ve değişim olarak tezahür etmektedir. Yaratılan değer birbiriyle ilişkili iki boyuttan oluşmaktadır. Bunlar; finansal yatırımcıların finansal çıkarlarını etkileyen kuruluşun kendisi ve diğerleri (paydaş ve toplum) için üretilen veya tüketilen değerlerdir (Ömürbek ve Acun, 2021: 300).

1.3.3. Sermaye Öğeleri

İşletmenin değer yaratma temelini entegre raporlamanın sermaye öğelerinin temsil ettiği söylenebilir. *Sermaye öğeleri, işletmenin faaliyetleri sonucunda artabilir, azalabilir veya dönüştürülebilir. Entegre Raporlama Kavramsal Çerçevenin amaçları doğrultusunda sermaye öğeleri;* (IIRC,2021: 18):

Finansal Sermaye: Mal ve hizmet üretiminde kullanılacak işletmeye ait hibe, krediler, yatırımlar, öz kaynaklar aracılığıyla elde edilmiş fon havuzudur. Sermaye, borçlanma veya bağış gibi finansman yöntemleri ile olabileceği gibi faaliyetler veya yatırımlar yoluyla da elde edilebilir (IIRC, 2021: 19).

Üretilmiş Sermaye: Kuruluşun üretim, mal ve hizmet sunumunda kullanılacak imal edilen (bina, taşıt, makine vb.) fiziksel nesnelerdir. Üretimi destekler ancak üretimin çıktıları içerisinde yer almazlar. Üretilmiş sermaye verimlilik ve sürdürülebilir büyümeyi geliştirir (IIRC, 2021: 19).

Fikri Sermaye: İşletmeye ait bilgiye dayalı maddi olmayan (patentler, telif hakları, yazılımlar, marka, hak ve lisanslar) örgütsel sermaye varlıklarıdır. Maddi olmayan duran varlıkların fikri sermaye olarak sayılabilmeleri için kalıcı ve etkin bir şekilde benimsenmiş olması gerekir. Ar-ge faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan ürün ve yaratılan değer bu kapsamda değerlendirilebilir. Ar-ge yatırımları, işletmeye rekabet avantajı sağlayacak olan inovasyon, insan kaynakları ve dış ilişkiler gibi faktörlerle uyumlu olmalıdır (Berberoğlu, 2019: 19).

İnsan Kaynağı Sermayesi: İşletme çalışanlarının nitelikleri, yetenekleri, yetkinlikleri, deneyimlerini ve gelişme istekleri, işletmeye bağlılıkları, ahlaki değerlere itibarı, lider olma, yönetici olma özelliklerini içerir. İnsan sermayesi rekabet avantajı sağlayan bir maddi olmayan varlıktır ve işletmenin varlığı olarak değerlendirilemez. Etik değerlerine bağlılık, yönetim ilkeleri çerçevesi ve risk yönetimi yaklaşımları, bağlılık, şirket stratejisini anlama, uygulama ve daha fazla geliştirme yeteneği, motivasyon ve

süreç, ürün ve hizmet geliştirme ve yenileme yeteneği ve yönetme, işbirliği yapma ve liderlik etme konusunda ki desteği insan sermayesini oluşturan unsurlardır (IIRC, 2021: 19).

Sosyal ve İlişkisel Sermaye: İşletmenin farklı paydaşları ile ilişkileri sonucunda kolektif ve bireysel refahı arttırmak için bilgi paylaşma yeteneğini içerir.

Doğal Sermaye: İşletmenin mevcut durumdaki ve gelecekteki değerini temin eden mal ve hizmetleri sağlayan tüm yenilenebilir ve yenilenemeyen çevresel kaynakları ve süreçleri kapsar (IIRC, 2021: 19).

1.4.Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi

İşletmelerin entegre rapor hazırlamasına yardımcı olmak amacıyla IIRC bünyesinde “Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi” adlı bir rapor hazırlanmıştır. Bu rapor kapsamında entegre raporun “Kılavuz İlkeler” ve “İçerik Öğeleri” bölümlerinden oluştuğu görülmektedir.

1.4.1.Entegre Raporlama Kılavuz İlkeleri

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi, 3.1'den 3.57'ye kadar olan ilkeleri bir entegre raporun hazırlanmasına ilişkin kılavuz ilkeler olarak özetlemektedir.

Entegre raporlamada uyulması gereken ilkeler; finansal tabloların hazırlanması ve denetiminde önemli olan raporlama ilkeleri ile sürdürülebilirlik raporunda uyulması gereken ilkelerin harmanlanmış hali olarak görülmektedir (Şimşek, 2019: 45).

Kılavuz ilkeler yedi başlık altında toplanmaktadır. Bu ilkeler aşağıda ayrı başlıklar altında ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

1.4.1.1. Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim

“Bir entegre rapor, işletmelerin stratejileri ve sermaye kullanımlarının, işletmenin kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma yeteneğiyle nasıl bir ilişki içinde olduğunu açıklamaktadır” (IIRC, 2021:25).

Bu çerçeve entegre raporda; işletmenin kaynak kullanımı ve tahsisi, Pazar konumu, iş modelini etkileyen risk ve fırsatları, geçmiş performansı ile gelecek arasındaki ilişkiyi, kısa, orta ve uzun vadede beklentileri ve amaçları çerçevesinde

dengeyi sağlamak ve değer yaratma kabiliyetine nasıl katkıda bulunduğunun entegre raporda sunulmasını beklemektedir (IIRC, 2021: 25-26; Şimşek, 2019: 46).

1.4.1.2. Bilgiler Arası Bağlantı

“Bir entegre rapor; işletmenin gelecekte değer yaratma yeteneğini etkileyen faktörlerin birleşiminin ve bağımlılıklarının bütünsel bir resminin ifade edilmesidir.”(IIRC, 2021: 26)

Bunu yapmak için geçmiş ve gelecekteki finansal ve finansal olmayan bilgiler, nicel ve nitel bilgiler, çeşitli yönetim bilgileri ve işletme tarafından hazırlanan iç ve dış raporlar arasında bağlantı kurmak gerekir. Kurulan bu bağlantı işletmenin entegre raporuna yansıtılmalıdır. Bağlantılar kurulduğunda yönetim raporlarına doğru ve tam bilgiyle aktarılarak, yapılacak analizler sonucunda entegre rapora ve karar alma sürecine faydalı olacaktır (Şimşek, 2018: 35; Yüksel, 2017: 77).

1.4.1.3. Paydaşlarla İlişkiler

“Bir entegre rapor işletmenin temel paydaşlarıyla kurduğu ilişkiler hakkında bilgi sağlamalı ve işletmenin paydaşlarının yasal olan ihtiyaç ve isteklerini ne ölçüde anladığını, değerlendirdiğini ve karşıladığını göstermelidir.” Bir işletme paydaşlarının istek ve ihtiyaçlarını karşıladığı ve işletme için değer yarattığı sürece hedeflerine ulaşabilmektedir. İşletmelerin paydaşları ile iyi ilişkiler kurmaları kendileri için avantajdır. Bu aynı zamanda kuruma sürdürülebilir bir rekabet avantajı sağlayan stratejik bir araçtır. İşletmeye olan güvenin artması için paydaşlarla olan ilişkiler doğru analiz edilerek entegre raporda belirtilmelidir (IIRC, 2021: 28).

1.4.1.4. Önemlilik

“Bir entegre rapor; işletmenin kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma yeteneğini önemli ölçüde etkileyen konuları hakkında bilgi vermelidir.” Kuruluşun üst yönetimi veya hissedarları tarafından karar vermede önemli kabul edilen bilgilerdir. Bir entegre raporun hazırlanması ve sunumu için önemliliğin belirlenmesi süreci, Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi ilke 3.18 ve 3.29’da açıklanmaktadır (IIRC, 2021: 29-30):

- **İlgili konuların belirlenmesi;** İşletmenin değer yaratma sürecini etkileyen veya etkileyebilecek kabiliyeti olan konulardır. İlgili konuların belirlenmesinde kilit paydaşların görüşlerini almak önemlidir.
- **Önemlilik belirleme süreci;** Öncelikli olarak kabul edilen ilgili konuların belirlenmesinde, konunun değer yaratma üzerindeki bilinen veya potansiyel etkisi ve meydana gelme olasılığının dikkate alınmasıdır.
- **Önemli konulara öncelik verilmesi;** Değer yaratma sürecinde bilinen veya oluşma ihtimali olan etkilerin büyüklüğüne göre ilgili konuların öneminin değerlendirilmesidir.
- **Önemin değerlendirilmesi;** Bir konunun entegre rapora dahil edilebilmesi için değer yaratma üzerindeki etkisinin önemli olması gerekir. Bu önem derecesi, her sorunun etkisi ve sorunun meydana gelme veya gelmeme olasılığı dikkate alınarak belirlenir.
- **Açıklanacak bilgilerin değerlendirilmesi;** Önemli konularda hangi bilgilerin ifşa edileceğini belirlemek için finansal sermaye sağlayanların görüşlerini kullanılmasıdır.
- **Raporun sınırı;** Kuruluşun değer yaratma becerisini maddi olarak etkileyen riskler, fırsatlar ve sonuçların belirlenmesidir.

1.4.1.5. Kısa ve Öz Olma

Entegre raporun öz olması gerekmektedir. İşletmenin hedeflerine ulaşmada ve faaliyetlerinde ilgisi olan çıkar grupları belirlenmeli ve işletmeye ne derecede etki ettikleri raporda açıkça tanımlanmalıdır. İşletmenin değer yaratırken elde ettiği sonuçları, fırsat ve riskleri mesleki terimler kullanılmadan açık ve anlaşılır bir biçimde sunulmalıdır. Entegre raporda gereksiz bilgilere yer verilmemeli, işletme için değer yaratan konular kısaca açıklanmalıdır (Aydın, 2015: 31; IIRC, 2021: 33).

1.4.1.6. Güvenirlik ve Eksiksizlik

“Bir entegre rapor, olumlu ya da olumsuz tüm önemli hususların dengeli bir tanımını sunmalı ve önemli hatalardan arınmış olmalıdır.” Konu önemliyse ancak bilgiler güvenilir değilse, katıştırılmış rapora dâhil edilmeyebilir. Kuruluşlarda paydaş

katılımını arttırarak, iç denetim veya bağımsız dış denetim mekanizmaları kullanılarak bilgilerin güvenilirlik seviyesi arttırılabilir. Güvenilir bir rapor hazırlamak; bilgilerin doğruluğunun kanıtlanabilirliğini, olumsuz ve olumlu tüm önemli bilgilere yer vermeyi gerektirir. Eğer bilgi güvenilir değil ise, raporda eksik olan bilgilerin nedenlerini belirtmelidir (Aujirapongpan & Chanatup, 2015: 56; IIRC, 2021: 34; Şimşek, 2018: 38).

1.4.1.7. Karşılaştırılabilirlik ve Tutarlılık

Kuruluşların değer yaratma sürecinde izledikleri politikalar, kullandıkları sermaye öğeleri gibi bilgilere entegre raporda verilmektedir. Bu nedenle entegre raporda verilen bilgiler tutarlı olmalı ve kuruluşlar arası karşılaştırılabilir olmalıdır (Şimşek, 2019: 51).

IIRC'e göre *“Rapordaki bilgilerin güvenilir ve karşılaştırılabilir olması için, kullanılan raporlama ilkeleri ve temel performans göstergelerinin birbirini izleyen dönemlerde tutarlı olması gerekir. Önemli bir değişiklik yapılırsa, rapor değişikliğin nedenini ve sunulan bilgiler üzerindeki etkisini açıklamalıdır.”* (IIRC, 2021: 36).

1.4.2. Entegre Raporlama İçerik Öğeleri

Entegre rapor hazırlanırken dikkat edilen yedi kılavuz ilke haricinde raporda bulunması gereken sekiz adet içerik öğesi de mevcuttur. Raporda bulunması gereken bu sekiz öğe sıra gözetmeksizin açıklanabildiği gibi aslında içerik öğeleri raporda hangi konuların açıklanması gerektiğini açıklamaktadır (Monterio B., 2013: 64).

1.4.2.1. Kurumsal Genel Görünüm ve Dış Çevre

İşletmelerin hangi koşullarında bulunduğu ve bu durumda nasıl bir faaliyet gösterdiği önemli ve merak edilen bir konudur. Bundan dolayı entegre bir rapor, işletmenin diğer işletmelerden ayrılmasını sağlayan amaç ve görevlerini, işletmenin gelecekte var olmak istediği noktayı, faaliyet yapısını, bulunduğu piyasayı ve yarattığı değeri açıkladığı gibi çalışan sayısı ve faaliyet yaptığı ülke sayısı nicel bilgilere de yer vermelidir (IIRC, 2021: 39). Ayrıca raporda işletmenin değer yaratma sürecinde etkileşimde bulunduğu dış çevre hakkında da bilgi aktarılmalıdır (Jhunjhunwala, 2014: 77).

1.4.2.2. Kurumsal Yönetim

Kurumsal yönetim, işletmenin toplum ve ortaklarıyla olan ilişkilerini düzenleyen sistemdir. Entegre raporda, kurumsal yönetim yapısı, işletmenin risk yönetimi hazırlıkları, kurumsal yönetim hakkındaki çalışmaları, kurumsal yönetim uygulamalarının yasal sınırlar dâhilinde olup olmadığı ve kurumsal yönetim sorumluluklarına dair bilgiler yer almalıdır (Aysan, 2007: 18; IIRC, 2021: 40; Yüksel, 2017: 81). Entegre rapor, cinsiyete göre çeşitliliğini, beceri ve tecrübesini, liderlik yapısını ve sorumluluğunu yerine getirme yetkinliğini tanımlamalıdır. Kuruluşun stratejik karar verme süreçlerini ve stratejik yönünü belirlemelidir (Jhunjhunwala, 2014: 77).

1.4.2.3. İş Modeli

İş modeli, işletmenin değer yaratma sürecini anlatan bir kavramdır. Yani, işletmenin sahip olduğu kaynak ve yetenekleri değer yaratma sürecinde nasıl kullandığını anlatır. İş modeli sermaye ögeleri ile birlikte entegre raporda yer almalıdır. Raporda gösterilen iş modeli ile işletmenin değer yaratma sürecinde sermaye ögeleri ile bir girdi oluşturmasını, işletme faaliyetleri sonucu bu girdilerden bir sonuç çıkarılmasını ve çıkan sonuçların değerlendirilmesi süreci görülebilmektedir (IIRC, 2021: 41; Oral, 2018: 24).

İş modelinde bulunan girdi kavramı, işletmenin sağladığı sermaye ögelerini, işletme faaliyetleri kavramı talep edilen mal veya hizmeti üretmek için yapılan faaliyetleri, çıktı kavramı ise; sunulan sermaye ögeleri ile işletme faaliyetleri sonucunda üretilen mal veya hizmeti ifade etmektedir (Yüksel, 2017: 82). İşletmenin süreç sonunda elde ettiği çıktıların sermaye ögelerini nasıl etkilediği de raporda belirtilmelidir.

2021 yılı revize edilmiş entegre raporlama çerçevesi ile iş modelinde sonuçlar, sadece çoktılarla değil iş faaliyetleri ile de bağlantılar kurularak, sonuçların hem olumlu hem de olumsuz etkilerinden bahsedilmesi vurgulanmaktadır. Bu şekilde sonuçlar ve çıktıların net ayrımının yapılması ve dengeli bir raporlamanın oluşturulması amaçlanmaktadır (Acar vd., 2021: 259).

1.4.2.4. Riskler ve Fırsatlar

Risk yönetimi, işletmenin rekabet gücünü olumlu yönde etkileyen bir unsurdur. Bu nedenle, işletmenin karşılaşacağı iç ve dış tehditler ile nasıl başa çıkacağı konusunda bir politika izleyip izlemediği, risk yaratan unsurları bulup bulmadığı, risk yönetme sürecini nasıl devam ettirdiği ve başarılı olup olmadığı paydaşlar tarafından merak edilmektedir. Dolayısıyla, entegre raporda işletme risk yönetimi ile ilgili belirlediği stratejileri açıklamalıdır. Bunun yanı sıra, işletmenin fırsat kaynaklarını da etkin kullanıp kullanmadığı ve fırsatlardan nasıl değer oluşturabilirim stratejisi belirleyip belirlemediğini raporda açıklamalıdır (Aydın, 2015: 34; Çelik, 2019: 81).

1.4.2.5. Strateji ve Kaynak Aktarımı

Entegre rapor, *“Kuruluşun hedefi nedir ve buraya nasıl ulaşmayı amaçlamaktadır?”* sorusunun yanıtını vermelidir. Entegre raporda, işletmenin stratejisinin bir parçası olarak belirlediği hedeflere ulaşmayı ve bu doğrultuda kaynakları nasıl tahsis etmeyi planladığı, kullanılan metodolojiler, performans sonuçlarının ölçümü ve müteakip değerlendirme bilgilerinin belirtilmesi gerekir. Rapor, işletmenin stratejik hedefleri ile kaynak tahsisi ve diğer içerik unsurları arasındaki ilişkiyi, belirlenen stratejik hedeflerin işletmenin iş modeliyle ne ölçüde uyumlu olduğunu, stratejinin uygulanmasını ve kaynak dağıtım planını nasıl etkilediğini açıklar. Kaynak dağıtımının dış çevre, risk ve fırsatlardan nasıl etkilendiği, strateji ve kaynak dağıtımının sermaye öğeleriyle ilgili risk yönetimini nasıl etkilediği konuları yer almalıdır (IIRC, 2021: 44).

1.4.2.6. Performans

İşletmenin dönem içinde belirlediği hedeflere ulaşması ve ulaşılan sonuçların sermaye öğelerini nasıl etkilediği entegre raporda açıklanmalıdır (IIRC, 2021: 45). Rapor, işletmenin belirledikleri hedeflere ne ölçüde ulaştıklarına ilişkin niteliksel ve niceliksel ölçütler belirlemelidir. Performans ölçütleri ve performansın fiili sonuçlarının belirlenen hedeflerle ne kadar uyumlu olduğu raporda belirtilmelidir (Fried vd., 2014: 30). Performans sonuçlarının sermaye üzerindeki olumlu ve olumsuz etkileri, temel paydaş ilişki durumu, performans durumu ve var olan performans ile kuruluşun genel görünüşü arasındaki bağlantılar rapor edilmelidir (IIRC, 2021: 45).

1.4.2.7. Genel Görünüş

Entegre rapor “*Bir kuruluş, stratejisini uygularken hangi zorluklarla ve belirsizliklerle karşılaşabilir ve bunların iş modeli ve gelecekteki performansı üzerindeki potansiyel çıkarımları nelerdir?*” sorunun yanıtını vermelidir. Rapor, kısa, orta ve uzun vadede işletmenin karşılaşabileceği durumları belirleyerek, bunlara karşı nasıl tedbirler aldığı ve hazırlıklı olup olmadığına dair bilgileri kapsar. İşletme karşılaşabileceği ve işletme performansını etkileyebileceği durumları belirlemeli, işletme performansına etkileri inceleyip sonuçlarını raporlamalıdır. Ayrıca işletmenin bu durumlara karşı aldığı düzeltici ve iyileştirici önlemleri raporlaması gerekmektedir (IIRC, 2021: 46; Jhunjhunwala, 2014: 79; Oral, 2018: 26).

1.4.2.8. Hazırlık ve Sunum Temeli

Bir entegre rapor “*kuruluş entegre rapora dahil edilecek konuları nasıl belirlemektedir ve bu konular nasıl incelenmekte veya değerlendirilmektedir?*” sorunun yanıtını vermelidir (IIRC, 2021: 47). Bu rapor, işletmenin entegre rapora hangi konuları dâhil etmesi gerektiğini ve bu konuların nasıl nicelleştirdiğini, değerlendirdiğini, önemlilik belirleme süreçlerini açıklamalıdır (Fried vd., 2014: 30).

1.4.2.9. Genel Raporlama İlkeleri

Entegre raporun içeriği belirli ilkelere göre hazırlanır. Rapor hakkındaki genel konular (IIRC, 2021: 49):

- Maddi konuların açıklanması,
- Kuruluşa ait olup olmadığının belirtilmesi için sermaye öğelerinin açıklanması,
- Hazırlanacak entegre raporun kısa, orta ve uzun vade için zaman aralıkları,
- İşletmeye ait bilgileri birleştirme ve işletme yönetimi sorumluluklarını ayırmadır.

1.5. Entegre Raporlamayı Düzenleyici Kuruluşlar

Entegre raporlamanın gelişimine katkı sağlamak ve raporlamayı yaygınlaştırmak amacı olan uluslararası ve ulusal boyutta kuruluşlar bulunmaktadır. Bu kuruluşlar aşağıdaki başlıklarda ayrıntılı olarak anlatılacaktır.

1.5.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (The International Federation of Accountants-IFAC)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, 7 Ekim 1977 yılında Almanya'nın Münih şehrinde gerçekleşen 11. Muhasebeciler Kongresinde kurulmuştur. IFAC'ın amacı dünyada muhasebe mesleğini geliştirmek ve alanında standartlar geliştirmeye çalışmaktır. Günümüzde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonun 135'ten fazla ülkede 175'in üzerinde üye ve iştirakçisi bulunmaktadır (Gökten ve Gökten, 2016: 51). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonun faaliyette bulunduğu alanlar (<https://www.ifac.org/knowledge-gateway>, 2021);

- Uluslararası standartları geliştirilmesini destekleme,
- Küresel ekonomiye etkide bulunma,
- Güven ve etik inşa etmek,
- Muhasebe mesleğini geliştirmektir.

2009 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi'nin kurulmasında GRI'ye katıldı. 2012 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu ve Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi ile iş birliğini desteklemek amacıyla ilk memorandumu imzalanmıştır. (Yüksel, 2017: 54).

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

GRI, 1997'de Amerika'da kurulan ve sürdürülebilirlik raporlamasına öncülük eden ve 2001 yılında Çevreye Karşı Sorumlu Ekonomiler Koalisyonu (Coalition for Environmentally Responsible Economies -CERES)' ndan ayrılarak bağımsız bir kuruluş olan uluslararası kuruluştur (Berksoy, 2018: 57).

GRI tarafından oluşturulan raporlama standartları gönüllülük esasına dayanmaktadır. Sürdürülebilirlik Raporlaması Çerçevesi 1999 yılından itibaren

geliştirilerek 2000 yılında ilk çerçeve G1 olarak, 2013 yılının Mayıs ayında son çerçeve olan G4 standartları yayınlanmıştır. GRI yaptığı güncellemeler ile raporlama standartlarını belirginleştirmekte ve sektörel bazda raporlanacak alanları standardize etmektedir (Elmacı ve Sevim, 2015: 21).

GRI, amacı kar elde etmek olmayan işletmelere sürdürülebilirlik raporlamasında yol gösteren ve sürdürülebilirlik raporlaması rehberi geliştirerek, bu raporlamanın yaygınlaşmasını amaç edinen organizasyondur. Geliştirdiği rehber, şirketlerin çevresel, ekonomik ve sosyal faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin sonuçlarını raporlayabilecekleri bir çerçeve sunmaktadır (Kocamış ve Yıldırım, 2016: 44).

GRI, sürdürülebilirlik raporlarının amaçları (Yüksel, 2017: 113);

- Sürdürülebilirlik performansının değerlendirilmesi,
- Performansın karşılaştırılabilir olması,
- Kurumun sürdürülebilir kalkınma ile ilişkili talepleri nasıl etkilediğinin ve onlardan nasıl etkilendiğinin belirtilmesidir.

GRI Sürdürülebilirlik Raporlama Kılavuzunu oluştururken, şirketlerin raporlamalarında şeffaflık, karşılaştırılabilirlik, doğruluk, anlaşılabilirlik, adillik ve eksiksizlik ilkelerini izlemesi gerekmektedir. Bu ilkeler, paydaşların işletmeye güvenini artırmaya yardımcı olmaktadır (Coşkun, 2013: 45).

GRI G4 Sürdürülebilirlik Kılavuzları'nda raporlama ilkeleri; “Rapor İçeriğinin Belirlenmesine İlişkin İlkeler” ve “Rapor Niteliğinin Belirlenmesine İlişkin İlkeler” olmak üzere 2 ana grupta incelenmektedir (GRI G4, 2013: 16).

Rapor İçeriğinin Belirlenmesine İlişkin İlkeler;

- Paydaş kapsayıcılığı
- Sürdürülebilirliğin kapsamı
- Önemlilik
- Tamlık

Rapor Niteliğinin Belirlenmesine İlişkin İlkeler;

- Denge
- Karşılaştırılabilirlik
- Doğruluk
- Zamanlılık
- Açıklık
- Güvenilirlik

G4 Sürdürülebilirlik Raporlamasında genel ve özel kapsamda belirlenen standart bildirimlerine yer verilmiştir. G4'e göre yer alması zorunlu olan bildirimler (Berksoy, 2018: 49);

- Strateji ve analiz
- Kurumsal profil
- Tanımlanan öncelikli unsurlar ve çerçeveler
- Paydaş katılımı
- Rapor profili
- Yönetişim
- Etik ve dürüstlük

İşletmeler sürdürülebilirlik raporlarını hazırlarken ekonomik, çevresel ve sosyal performanslarını G4 yönergelerindeki kategori ve unsurlara göre oluştururlar.

Tablo 1: GRI G4 Kılavuzunda Yer Alan Kategori ve Unsurlar

Kategori	Ekonomik	Çevresel
Unsurlar VIII	Ekonomik Performans	Malzemeler
	Piyasa Varlığı	Enerji ve Su
	Dolaylı Ekonomik Etkiler	Biyolojik Çeşitlilik
	Satın Alma Uygulamaları	Emisyonlar
		Atık Sular ve Atıklar
		Ürün ve Hizmetler
		Nakliye ve Uyum
		Genel Tedarikçinin Çevresel Bakımdan Değerlendirilmesi
		Çevresel Şikâyet Mekanizmaları
Kategori	Sosyal	
Alt Kategoriler	İşgücü Uygulamaları ve İnsana Yaraşır İş	İnsan Hakları
Unsurlar VIII	İstihdam	Yatırım
	İşgücü/Yönetim İlişkileri	Ayrımcılığın Önlenmesi
	İş Sağlığı ve Güvenliği	Örgütlenme ve Toplu Sözleşme Hakkı
	Eğitim ve Öğretim	Çocuk İşçiler Zorla veya Cebren Çalıştırma
	Çeşitlilik ve Fırsat Eşitliği	Güvenlik Uygulamaları
	Kadın ve Erkekler için Eşit Ücret	Yerli Halkların Hakları Değerlendirme
	Tedarikçinin İşgücü Uygulamaları Bakımından Değerlendirilmesi	Tedarikçilerin İnsan Hakları Bakımından Değerlendirilmesi
	İşgücü Uygulamaları	İnsan Hakları Şikâyet Mekanizmaları
	Şikâyet Mekanizmaları	
Alt Kategoriler	Toplum	Ürün Sorumluluğu
Unsurlar VIII	Yerel Topluluklar	Müşteri Sağlığı ve Güvenliği
	Yolsuzlukla Mücadele	Ürün ve Hizmet Etiketlemesi
	Kamu Politikası	Pazarlama İletişimi
	Rekabete Aykırı Davranış ve Uyum	Müşteri Gizliliği ve Uyum
	Tedarikçinin Toplum Üzerindeki Etkiler Bakımından Değerlendirilmesi	
	Toplum Üzerindeki Etkilere İlişkin Şikâyet Mekanizmaları	

Kaynak: GRI G4, 2013: 62

1.5.3. Güney Afrika Entegre Raporlama Komitesi (The Integrated Reporting Committee of South Africa)

Güney Afrika Entegre Raporlama Komitesi, Mayıs 2010'da Güney Afrika'nın önde gelen iş ve sanayi örgütleri öncülüğünde entegre raporlama konusunda işletmelere rehberlik etmek amacıyla kurulmuştur. IIRC'nin geliştirilmesinde ve işletmelerin

entegre raporlamayı benimsemesinde önemli role sahip bir kuruluştur (integratedreportingsa.org, 2021).

Güney Afrika'daki entegre raporlama işletmelere karşı duyulan güvensizliğin azalması ve paydaş ihtiyaçlarının karşılanması için ortaya çıkmıştır. Güney Afrika, borsaya kote şirketlerine entegre raporlamayı zorunlu hale getirmiştir (www.entegreraporlamatr.org, 2021).

1.5.4. Sürdürülebilirlik İçin Muhasebe Projesi (A4S)

Prens Charles tarafından 2004 yılında, Sürdürülebilirlik için Muhasebe Projesi 21. yüzyılda karşılaşılan zorlukların üstesinden gelmek için kurulmuştur (www.accountingforsustainability.org/en/about-us/over view.html).

A4S üç temel amacı ile, finans sektöründeki liderlerin farklı iş modelleri ile önemli değişimleri sürdürmelerini desteklemektedir (A4S, 2018):

- Liderlerin sürdürülebilir ve farklı iş modellerini kabullenmelerini sağlamak,
- Yaşanan çevresel ve sosyal zorluklar ile bunlardan kaynaklı risk ve fırsatları finansal karar verme sürecine entegre etmeyi sağlamak,
- Finans ve muhasebe arasındaki ilişkiyi güçlendirmek.

1.5.5. Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council-IIRC)

Entegre Raporlama konusunda dünya genelinde kabul görmüş ve referans olarak alınan iki temel organizasyon; Güney Afrika Entegre Raporlama Konseyi ve Uluslararası Entegre Raporlama Konseyidir (Topçu ve Korkmaz, 2015: 6).

IIRC; IFAC, GRI ve Sürdürülebilirlik için Muhasebe Projesi A4S öncülüğüyle entegre raporlamanın çerçevesini belirlemek için 2010 yılında resmen kurulmuştur. Uluslararası Entegre Raporlama Konseyinin kurulma amacı; yatırımcıların, yöneticilerin, yasal düzenleyicilerin ve muhasebe meslek kuruluşlarının bir kompozisyonu olarak finansal verilerin sürdürülebilirlik ile entegrasyonunu içeren küresel anlamda kabul gören bir finansal raporlama çerçevesi oluşturmasıdır (Hughen vd., 2014: 60).

2011 yılında yapılan görüşmeler sonrasında 2012 yılında Entegre Raporlama Çerçevesi Taslağı yayınlanmıştır (Main ve Hespenheide, 2012: 127). 2013 yılında IIRC ve IFAC bir araya gelerek entegre raporlama çerçevesi oluşturmayı amaçlamışlardır (Hughen vd., 2014: 60).

Entegre Raporlama yapacak kurumların kendilerine referans aldıkları Entegre Raporlama Çerçevesi ilk olarak 16 Nisan 2013 tarihinde yayınlanmıştır (Aras ve Sarioğlu, 2015: 42). Öncelikli konuları tespit ederek, çalışmalarında bu konular ile ilgili plan program hazırlamak,

1.5.6. Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA)

Küresel ekonomiden pay alan Türkiye entegre raporlamanın gelişmesinden etkilenmiş ve bu rapor ülkede de ilgi görmeye başlamıştır. Bunun sonucunda 2011 yılında entegre raporlama üzerine çalışmalar başlamıştır. 2011 yılında Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD) ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği (SKD) tarafından entegre raporlama bilincini arttırmak amacıyla bir çalışma grubu kurulmuştur. TKYD, Türkiye’de IIRC penceresi olarak hizmet vermeye devam etti. 2013 yılında Yatırım Ortamını İyileştirme Koordinasyon Kurulu (YOİKK)’na Prof. Dr. Güler Aras tarafından TÜSİAD çalışma komitesi üzerinden sunulan projenin kabulü ile Entegre Raporlama konusunda Türkiye’de ilk somut adım atılmış oldu. YOİKK 2014-2015 eylem planı kapsamında hazırlanan, Türkiye’deki şirketlere, entegre raporlama konusunda yol gösterecek “Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama” başlıklı yayın konu hakkında ilk rehber kitap TUSİAD tarafından yayınlandı. Bu kılavuz, entegre raporlamayı, raporlamanın faydalarını ve entegre raporlama konusundaki küresel tartışmadaki en son konuları kapsar. Ayrıca kuruluşlar için entegre raporlamanın önemini, uluslararası entegre raporlama çerçevelerini ve küresel uygulamaları kapsar (www.entegreraporlamatr.com, 2022).

2013 yılında Garanti Bankası ve Çimsa, entegre rapor hazırlamak üzere IIRC’ye katılan ilk Türk üye şirketler olmuştur. 2015 yılında Türkiye’nin G20 Başkanlığı döneminde B20 Bilgi Ortağı olarak seçilen ARGE Danışmanlık ve C20 Yönetişim Çalışma Grubu üyeliği yapan Argüden Yönetişim Akademisi’nin katkılarıyla Entegre Raporlamanın G20 liderlerine yapılan öneriler arasına alınması sağlanmıştır (www.entegreraporlamatr.com, 2022).

Argüden Yönetişim Akademisi, 2015 yılı Faaliyet Raporunu Entegre Raporlama Çerçevesine göre hazırlayarak 2016 yılında Türkiye’de Entegre Rapor yayınlayan ilk kurum olmuştur. 2017 yılında entegre raporunun kuruluşu Borsa İstanbul’da yapılan bir tören ile duyurulmuş ve önemi anlatılmıştır (Sultanoğlu ve Akdoğan, 2020: 33).

ERTA'nın amacı, “*entegre raporlama ve entegre düşünce konusunda kamuoyu bilincini artırmak, kurumsal kapasiteyi geliştirmek ve en iyi uygulamaların paylaşımını sağlamak olup, bu doğrultuda ERTA, ulusal ve uluslararası düzeyde kamu, özel, sivil toplum ve akademik kuruluşlarla işbirliği yaparak entegre düşünce ve entegre raporlamanın tüm kurum ve kuruluşlarda yaygınlaştırılmasına katkıda bulunmayı ummaktadır.*” (www.entegreraporlamatr.com, 2022).

ERTA’nın merkezi İstanbul’da bulunmaktadır. ERTA’nın amacı, entegre raporlama ile ilgili farkındalığı artırmak ve kurumlarda iyi uygulamaların paylaşılmasını sağlamaktır. Ayrıca ulusal ve uluslararası düzeyde kamu ve özel sektör, sivil toplum ve akademik kuruluşlar ile beraber entegre düşüncenin ve entegre raporlamanın tüm kurum ve kuruluşlarda yaygınlaşmasını sağlamak amaçlanmaktadır. Mevcut Entegre Raporlama Çerçevesini Türkçeye çevirmiş olup günümüzde de faaliyetine devam etmektedir (www.entegreraporlamatr.org/, 2022).

1.6. Entegre Raporlamanın Faydaları

Teknolojik gelişmeler, çevresel ve sosyal konulardaki ilerlemeler nedeniyle ve finansal raporlarda geçmiş dönem bilgilerine yer verilmesi, şirketlerin fiziki sermayesinden ziyade isim hakkı, know-how, insan sermayesi gibi maddi olmayan varlıkların da ön plana çıkması sonucunda bilinen raporlamaların paydaş ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalması, şirketler için entegre raporlamanın önemini arttırmıştır (Büdeyri ve Kısa, 2016: 183).

Ecless ve Armbruster’e göre entegre raporlamanın faydaları; finansal ve finansal olmayan performansın bir arada etkili sunulabilmesi, çalışanlarla ve paydaşlarla etkin iletişim sağlanması, işletme hakkında yeterli bilgi sunularak yatırımcı taleplerinin karşılanabilmesi, paydaşlar tarafından merak edilen işletme sosyal sorumluluk performanslarını takip edilebilmesi, işletme itibarının korunabilmesi haricinde yasal çerçeve ve standartlara, değişen finansal şartlara uyum sağlamada kolaylık oluşturmaktadır (Ecless &Armbruster, 2011: 15; Kaymak, 2019: 58; Topçu ve Korkmaz, 2015: 9).

Entegre raporlama sayesinde işletmeler çok sayıda rapor hazırlamak yerine tek rapor hazırlayarak zaman ve maliyet tasarrufu sağlar, işletmelere duyulan güven artar, işletmeler hakkında bilgilere ulaşım kolaylaşır, işletmenin alacağı kararların daha doğru olmasını sağlar, işletmelerin iç kontrol sistemlerinin gelişmesini sağlar, işletmenin uzun vadeli plan yapmasını sağlar, işletmenin risk analizi yapmasına imkân tanır, işletmede şeffaflık kavramı gelişir, paydaş ve çalışanların sürece dâhil olması sağlanır ve işletme birimlerinin birbiri ile olan iletişimi güçlenir, işletme imajına olumlu katkı sağlar, işletmenin rekabet gücü artar (Tepedelen, 2019: 58-59).

Hopwood, Unerman ve Fries (2010: 82)' e göre entegre raporlamanın faydaları;

- Birbiri ile bağlantılı olarak hazırlanan sürdürülebilirlik ve finansal analizler tasarruf edilebilecek alanların tespit edilmesine yardımcı olmaktadır.
- İşletme ve paydaşlar arasında güveni artırır ve paydaşların değere yönelmesini sağlar.
- Kurumsal iletişimi ve bölümler arası koordinasyonu güçlendirir.
- Hazırlanan raporlarda ortak bir dilin kullanılması alınan kararlarda bu konuların daha çok dikkate alınmasını sağlamıştır.
- Yatırımcı ve paydaşların işletme faaliyetlerine ilişkin sorularında önemli ölçüde azalma gözlenmiştir.

1.7. Literatür Taraması

Entegre raporlama ile ilgili ulusal ve uluslararası alanda yapılmış bazı çalışmalar aşağıdaki gibidir.

Ayoola ve Olanmi (2013), Nijerya ekonomisinin temel dayanağı olan petrol ve gaz sektöründeki işletmelerin entegre raporu benimsemelerini incelemiş ve raporlamanın işletme faaliyetleri ile ilgisiz ve geliş güzel hazırlandıklarını tespit etmiştir.

Abeysekara (2013), entegre raporlama kavramını ana hatlarıyla inceleyerek, entegre rapor hazırlayacak işletmelere örnek bir şablon sunmaktadır.

Villiers ve diğerleri (2014) entegre raporlama alanını sentezleyerek gelecek çalışmalar için önerilerde bulunmak istemişler ve entegre raporun hızla geliştiğini ve işletmelerin raporu anlamakta ve uygulamakta zorlandıklarını tespit etmişlerdir. Bu

nedenle entegre rapor politika ve uygulamalarına rehberlik edebilecek çok daha fazla araştırmaya ihtiyaç duyulduğunu belirtmektedirler.

Elmaghrabi (2014) çalışmasında 2001 ve 2010 yılları arasında entegre raporun dünyada nasıl yaygınlaştığı üzerine bir araştırma yapmıştır.

Brown ve Dillard (2014) entegre raporlamaya eleştirel bir değerlendirme yaparak, yazarlar entegre raporlamanın, sürdürülebilirlik konularının değerlendirilmesi ve raporlanması için çok sınırlı ve tek taraflı bir yaklaşım sağladığını savunmaktadırlar.

Steyn (2014) çalışmasında, entegre raporlama gerekliliklerinin uygulanmasının bir sonucu olarak, Güney Afrika borsasında işlem gören şirketlerin İcra Kurulu Başkanları, Mali İşlerden Sorumlu Başkanlar ve üst düzey yöneticileri tarafından algılanan faydaları ve uygulama zorluklarına ilişkin bulgularını özetlemeyi amaçlamaktadır.

Aujirapongpan ve Chanatup'un (2015) makalede, entegre raporlama ile ilgili gelişen kavram ve bulgulara odaklanmaktadırlar. Entegre raporlamanın kurumsal performansı bütünsel bir şekilde rapor ettiğini söylemektedirler.

Eccles, Krzus ve Ribot, (2015) çalışmalarında entegre rapor üzerinde kavramsal inceleme yaparak raporlamanın küresel olarak adaptasyonuna yönelik üç göstergesini bulmuşlardır. İlk gösterge kurumsal sürdürülebilirlik rapor sayılarının artması, ikinci gösterge entegre rapor sayılarının giderek artmaya başlaması ve son gösterge ise entegre raporlamanın ruhu ile açıkça tutarlı kurumsal yıllık raporların varlığını göstermesidir.

Dumay ve diğerleri (2016) çalışmasında entegre raporlama ile ilgili çalışmaları incelemiş, yapılan çalışmaların büyük bir çoğunluğunun normatif argümanlar sunduğunu ancak, uygulamasına yönelik çok az çalışma olduğunu tespit etmişlerdir.

Lozano ve Valencia (2016) çalışmalarında 2013 ve 2014 yıllarında entegre rapor yayınlayan sanayi işletmelerinin frekans analizi yöntemi ile entegre raporlama ilkelerine ne derece dikkat edildiği incelemişlerdir. Sonuç olarak, işletmelerin ilkelere uyum sağlamak için özellikle de “özlük” ilkesine daha çok çaba göstermeleri gerektiği sonucuna varılmıştır.

Burke ve Clark (2016) çalışmada, entegre raporlama ile ilgili küresel bir sempozyumda düzenlenen 19 yapılandırılmamış panel röportajından alınan dökümlerden yararlanarak, entegre raporlamanın iş gerekçesini ve bir firmanın entegre raporlama yolculuğuna başlarken karşılaştığı çok sayıda zorluğunu tartışırken, ayrıca,

entegre düşünme ihtiyacı, Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi çerçevesinin en etkili kullanımını, yüksek kaliteli veri elde etmenin en iyi yolunu, bu tür raporların ideal hedef kitlesi ve rapor güvencesi seçenekleri hakkında görüşülen kişilerin deneyimleri de paylaşılmaktadır.

Villiers ve diğerleri (2016) entegre raporlama literatürüne geniş bir bakış yaparak, entegre raporlama üzerine çalışmalar tasarlarırken dikkate alınması gereken ölçüm ve araştırma tasarımı konularını tartışıyor ve yaklaşımlar belirliyor ve gelecekteki araştırmalar için öneriler sunuyorlar.

McNally ve diğerleri (2017) entegre raporla hazırlamanın zorluklarını araştırmışlardır. Veri analizinin zor olması ve standartların net olmamasının başlıca zorlukları olduğu sonucuna varmışlardır.

Vitolla ve Raimo (2018) çalışmalarında entegre raporlamayı benimseme sürecini ve bununla ilişkili faydaları bir vaka çalışması aracılığıyla analiz etmektedirler. Çalışma sonucunda, entegre raporlama uygulanmasının işletme yönetiminin isteği sonucu olduğunu ve ayrıca raporun işletme iç ve dış paydaşları açısından olumlu bir etkisi olduğunu tespit etmişlerdir.

Vitollar ve diğerleri (2019) sistematik bir literatür taraması yaparak, entegre raporlama ve entegre düşünme arasındaki ilişkiyi inceleyen herhangi bir çalışmaya rastlanmamış, birkaç çalışma entegre raporlamanın benimsenmesinin itici güçlerine odaklanmış, entegre raporlama kalitesi üzerine çok az sayıda çalışma yapıldığı tespit edilmiştir.

Mio ve diğerleri (2019) İtalya'da borsaya kayıtlı en önemli şirketlerden biri olan Generali'nin entegre raporlama (IR) uygulamasını incelemektedir. Raporda önemli konuları belirlemeye yönelik bir içerik analizi yapmaktadırlar. Sürdürülebilirlik ve entegre raporlamada belirtilen önemli konularda farklılık olduğunu tespit etmişlerdir.

Raimo ve diğerleri (2021), 125 işletme örnekleme ile denetim komitesi niteliklerinin entegre raporlama kalitesi üzerindeki etkisini incelemektedirler.

Subhash ve Carol (2021), hem COVID-19 salgınından etkilenen hem de iklim değişikliğinden risk altında olan üç sektörde iklim ve salgınla ilgili risk raporlamasının yeterliliğini finansal olmayan bilginin raporlanması çerçevesince değerlendirmektedirler.

Turzo ve diğerleri (2022), 2012-2020 yılları arasında yayınlanan makaleleri inceleyerek finansal olmayan raporlamaya ilişkin uygulamaları analiz etmektedirler.

Velte (2022) çalışmasında 2012-2020 yılları arasında yayınlanan 85 adet makale incelemesi yaparak, entegre raporlama uygulamasını ve kalitesini etkileyen değişkenleri belirleyerek, bu değişkenlerin firma değerini nasıl etkilediğini göstermek amacıyla literatürü incelemiştir.

Galeone ve diğerleri (2023), bir şirketin iş modelini ve kurumsal raporlama araçlarını Birleşmiş Milletler'in Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri doğrultusunda yeniden yapılandırmak için hangi yolları izleyebileceğini açıklamaktadırlar.

Entegre raporlama kavramı Türkiye'de ilk olarak Yanık ve Türker tarafından 2012 yılında 'tümleşik raporlama' olarak ele alınmış, ardından Karğın ve ark. (2013), entegre raporlamanın içeriğini ve dünyadaki yerini değerlendirmiştir.

Aras ve Sarioğlu (2015), entegre raporlamayı işletmeler, yatırımcılar ve paydaşlar açısından yararlarını ele almış, entegre raporlamanın önemini, gelişme sürecini ve içeriğini incelemiştir.

Kaya ve diğerleri (2016) çalışmasında 13 farklı ülkede faaliyet gösteren işletmelerin yayınladıkları entegre raporları incelemiş, farklılıkları ve ortak özelliklerini tespit ederek önerilerde bulunmuştur. İncelenen raporlarda değer, performans ve sermaye öğelerinde farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.

Haji ve Houssain (2016), entegre raporlaması üzerine çalışma yapmış ve entegre raporlamanın küresel boyutlarda henüz gelişim aşamasında olduğu sonucuna varmıştır.

Kurt (2016), çalışmasında bütünleşik raporlamanın Türkiye'de uygulanabilirliğini araştırmak üzere örnek olay yöntemiyle X A.Ş.'nin 2013 ve 2014 yılına ait sürdürülebilirlik ve faaliyet raporlarına içerik analizi yapılmış ve raporlamanın uygulanabilir olduğunu fakat iş modelinin, sermaye öğelerinin, risklerin ve fırsatların açıklanması konularında bütünleşik raporun içeriği açısından yetersiz kaldığı sonucuna varmıştır.

Küçükgergerli (2016), işletmelerin hisse senedi değeri ile entegre performansı arasındaki ilişkiyi bulma amacıyla entegre raporlama endeksi oluşturmaktadır. Bu doğrultuda, borsada işlem gören imalat firmaları, banka ve özel finans kurumlarının entegre rapor endeks notları oluşturulmuş ve notların hisse senedi değerleri ile anlamlı sonuçlar elde etmiştir.

Ercan ve diğerleri (2017) de 2016 yılında Türkiye’de entegre raporlama hazırlayan işletmelerin raporlarını içerik analizi yöntemi ile inceleyerek, aynı sektörde faaliyet gösteren işletmelerin değer yaratma süreçlerinin farklı olduğunu tespit etmiştir.

Özkan ve diğerleri (2017) ise, 2011'den 2016'ya kadar BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'nde yer alan 35 şirketin KSS açıklamalarının işletmenin finansal performansı üzerindeki etkisini araştırmıştır. Araştırma sonucunda açıklamaların kârlılık göstergelerine olumlu yansıdığı tespit edilmiştir.

Ekergil ve Göde (2017), Türkiye'de faaliyet gösteren otellerin sürdürülebilirlik raporlarını incelemiş ve uluslararası sürdürülebilirlik raporlama standartlarına uygun raporlar ve standartlar arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirlemiştir. Sonuç olarak, Türkiye'de faaliyet gösteren otellerin sürdürülebilirlik raporlama standartlarına göre raporlama yapmadığı ortaya çıkmıştır.

Yılmaz ve diğerleri (2017) çalışmalarında entegre raporlamanın içeriği ve uygulamaları hakkında açıklamalar yapmakta ve Türkiye içinde entegre raporlama uygulaması önermektedirler.

Gümrah ve Tanç (2018) çalışmalarında sürdürülebilirlik raporlarının içerik kalitesini belirlemek için puanlama modeli oluşturmak amacıyla; BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan işletmelerin 2014 ve 2015 yılında yayınlamış oldukları sürdürülebilirlik raporlarını incelemişlerdir. Çalışmada; işletmelerin sürdürülebilirlik raporları GRI’nin belirlediği rapor kriterleri dikkate alınarak her bir raporun rapor kalite puanı hesaplanmıştır. Sonuç olarak Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlamanın gelişimini henüz tamamlamadığı ve gelişime ihtiyaç duyduğu tespit edilmiştir.

Mozeikçi (2018), entegre rapor yayımlayan işletmelerin ekonomik ve çevresel sürdürülebilirliklerinin ne ölçüde uyumlu olduğunu ölçmek için imalat sektöründe yer alan işletmelerin yayınladığı entegre raporların doğal sermaye ögesi altında açıklanan karbon emisyon verileri ile finansal sermaye ögesi başlığı altında açıklanan finansal veriler alınarak eko-verimlilik performansları incelenmiştir. Çalışma, eko-verimlilik analizinin, yöneticilerin ekonomik sermaye ve çevresel kaynakların kullanımıyla ilgili karşılaştıkları zorlukların üstesinden gelmelerine ve doğru kararlar almalarına yardımcı olabileceği sonucuna varılmıştır.

Yüksel (2018) de Türkiye’de kamu kurumlarında entegre raporlamanın uygulanabilirliğini tespit etmek amacıyla inceleme yapmış ve kamu kurumlarının entegre rapor hazırlamaya uygun olduğu sonucuna varmıştır.

Battal (2018) çalışmasında Türk Hava Yolları (THY) Sürdürülebilirlik Raporu ile Güney Afrika Hava Yolları Entegre Raporu vaka araştırması yöntemiyle incelenmiş ve THY sürdürülebilirlik raporunun rapor kılavuzlarına uymadığı tespit edilmiştir.

Kılıç (2018), çalışmasında Gaziantep Organize Sanayi Bölgesinde faaliyette bulunan bir tekstil fabrikasının 2016 ve 2017 faaliyet yıllarına ait niteliksel ve niceliksel bilgilerini kullanarak işletmelere örnek bir entegre rapor hazırlamıştır.

Berksoy (2018), farklı sektörde entegre rapor yayınlayan işletmelerin raporlarını incelemiştir ve işletmelerin bu raporu yayınlatabilmelerini başarı olarak değerlendirmektedir.

Çelik (2019) çalışmasında entegre raporun işletmelerin finansal performansları üzerindeki etkisini incelemiş ve entegre rapor yayınlamanın işletme performansına olumlu etkisi olduğunu tespit etmiştir.

Tepedelen (2019), Garanti Bankası ve Türkiye Sınai ve Kalkınma Bankası’nın 2016 ve 2017 yıllarında yayınladıkları entegre raporları nitel analiz yöntemi ile inceleyerek içerik analizi yapmıştır.

Öztürk (2019) ise, Garanti Bankasının 2017 yılında çıkardığı ilk entegre raporun, IIRF kapsamında entegre raporlamaya uygunluğunu inceleyerek, raporun içerik öğelerine tam uyduğunu ama kılavuz ilkelerde eksik kaldığını tespit etmiştir.

Kutaylı (2019), çalışmasında 2016 yılında Entegre Raporlama yayınlamaya başlayan ÇİMSA ÇİMENTO şirketinin 2016, 2017 ve 2018 yılı entegre raporlarının içerik öğeleri incelenmiştir. Entegre raporlamaya geçiş öncesi finansal veriler ile entegre raporlamaya geçiş sonrası finansal verileri karşılaştırarak ve entegre raporlamanın işletmeye olumlu bir etkisinin olup olmayacağını ve finansal verilere nasıl bir etkisinin olacağını incelemiştir.

Emir ve diğerleri (2020) çalışmasında, entegre raporlama anlayışının bankacılık sektörü üzerindeki etkileri ölçmek amaçlanmıştır. Bankaların finansal performansları CAMELS analiz yöntemi ile, entegre raporları ise içerik analizi yöntemi ile analiz edilmiştir.

Doğan (2020) yılı çalışmasında, 2010 ve 2020 yılları arasında entegre raporlama üzerine yürütölmüş akademik çalışmaları analiz etmiştir.

Kevser (2020) de, kamu bankalarından olan Vakıfbank ve Ziraat Bankası'nın 2019 yılı entegre raporlarını inceleyerek, kamu bankalarında entegre raporun uygulanabilirliğini analiz etmektedir.

Karaburun ve Demirci (2020) çalışmasında, muhasebecilerin muhasebe kültürel değerlerinin entegre raporlama algıları üzerindeki etkisine dair ampirik kanıtlar sağlanmaya çalışılmıştır.

Zozik ve Doğan (2021) çalışmasında, Borsa İstanbul' da işlem gören ve entegre rapor yayınlamayan işletmelere anket uygulayarak, Türkiye'de entegre raporlama sürecinde karşılaşılabilecek sorunlar tespit edilmeye çalışılmıştır.

Kızıltan ve Doğan (2021) de BIST endeksinde yer alan iki çimento ve iki bankacılık sektöründen işletmelerinin entegre rapor hazırlamadan önceki ve sonraki dönemlerindeki finansal raporlarını analiz edilerek entegre raporun, işletmelere finansal açıdan değer katıp katmayacağına cevap aranmıştır.

Akbaş ve diğerleri (2021) de, entegre raporlamanın içerik öğelerinin kurumsal yatırımcı kararları üzerinde etkisinin var olup olmadığı incelenmiş ve etkisinin var olduğu tespit edilmiştir.

Ataman ve Güzel (2022) havacılık sektöründen entegre rapor yayınlayan ve yayınlamayan işletmelerin finansal ve finansal olmayan raporlarını entegre rapor bileşenleri açısından karşılaştıran bir çalışma yapmışlardır.

Tükenmez ve Şaka (2022) entegre raporlama hakkında bilgi vermek, Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'ndeki değişimleri aktarmak, Türkiye'de ve dünyada entegre raporlamanın mevcut durumu hakkında bilgi vermek ve Garanti BBVA ve Çimsa Çimento'nun entegre faaliyet raporlarını incelenmesi üzerine çalışmışlardır.

Zozik ve Doğan (2022) yılında, entegre raporlama ve bağımsız dış güvence konusunu inceleyerek, entegre raporun denetiminden hangi kurumların sorumlu olacağının, finansal olmayan bilgilere ilişkin standartların yeterliliği gibi sorulara cevaplar aramışlardır.

Eski (2023) 2015-2020 yılları arasında Türkiye’de ki entegre raporlama çalışmalarını inceleyerek, entegre raporlamanın sürdürülebilirlik muhasebesi ile olan ilişkisini belirlemeye çalışmıştır.

Literatürde entegre raporlama üzerine kavramsal açıklamalardan ve nitel analiz yöntemi olan içerik analiz yöntemlerinden faydalanılan çalışmalar bulunmaktadır. Bu tez çalışmasında bugüne kadar yapılan çalışmalardan farklı olarak çimento sektöründe hizmet veren bir işletmenin entegre rapor hazırlarken önemli paydaşlarını belirleme kriterleri Analitik Hiyerarşi Süreci (AHP) yöntemi ile analiz edilmiştir. Sonrasında bu kriterler doğrultusunda paydaşlarının öncelik sıralaması TOPSIS yöntemi ile oluşturulmuştur. Son olarak belirlenen paydaşlar ile yapılan görüşmeler neticesinde işletmeye ait entegre raporda yer almasını istedikleri öncelikli konuları Entropi yöntemi ile belirlemeye ve işletme için öncelikli konular haritası oluşturmaya yönelik bir çalışma sunmak planlanmaktadır.

2.BÖLÜM

FİNANSAL VE FİNANSAL OLMAYAN BİLGİLER VE ENTEGRE RAPORLAMADA ÖNEMLİLİK ANALİZİ

Çalışmanın bu bölümünde finansal ve finansal olmayan bilgi açıklanacaktır. Finansal olmayan bilgilerin raporlanması kapsamında yer alan raporlama çeşitleri incelendikten sonra entegre raporlamada önemlilik analizi hakkında bilgiler sunulacaktır.

2.1. Finansal Bilgi

Finansal bilgi, işletmelerin ve kişilerin finansal yapılarını etkileyen veya bu yapılarını gelecekte etkileme ihtimali olan finansal olayları açıklayan bilgidir. Daha dar anlamda ifade etmek gerekirse; finansal bilgi, işletmelerin finansal tablolarında sunulan bilgilerdir. Başka bir tanımlamaya göre, finansal bilgi parasal niteliğe sahip, finansal yapıyı etkileyen, muhasebe işlemleri sonucunda mali tablolara aktarılan bilgidir (Yavuzarslan, 2021: 68).

Muhasebenin bir fonksiyonu olan finansal bilgi, işletmenin sadece muhasebe biriminin topladığı bilgiler değildir. İşletmeye ait tüm birimlerden toplanan finansal veriler, muhasebe birimi tarafından veriler incelenerek finansal bilgiye dönüştürülür. Toplanan verilerin finansal bilgi olabilmesi için, bilginin zamanında temin edilmesi, amaca uygun ve ilgili olması, bilginin doğru ve tam olması gerekmektedir (Küçüksözen, 2004: 11).

İşletmelerde finansal bilgi, ihtiyaç duyduğu bilgiyi; tam, doğru ve zamanında sunan ve güvenli bir yatırım ortamının gelişmesine katkı sağlayan bir aracı olmuştur (Sarıkaya, 2008: 4).

Finansal bilgi; işletmenin faaliyetleri sonucu elde edilen bilgilerin para ile ifade edilmiş halidir (Naik, 1997: 2). Finansal bilgi ayrıca; işletmelerin muhasebe birimleri tarafından oluşturulan, işletmenin finansal durum ve performansını gösteren nicel bilgilerdir (Bushman ve Smith, 2001: 238).

İşletmelerin faaliyetleri sonucunda finansal durumunu gösteren raporlarda sunulan ve denetime tabi tutulan bilgiler finansal bilgi kapsamındadır (Özer, 1996: 7).

Bu yönleri ile değerlendirildiğinde finansal bilgi, işletmelerin ticari faaliyetlerinde iletişim aracı olarak görülmekte ve bu nedenle bilgilerin anlaşılır olması gerekmektedir (Lainez ve Callao, 2000: 66).

Finansal bilgi, ekonomik karar alma sürecini etkilemektedir. Bu bilgilerin zamanında, eksiksiz ve doğru açıklanması bilgi kullanıcılarının yatırım kararlarında doğrudan etkilidir (Oral, 2018: 4-5).

2.1.1.Finansal Bilgi Kullanıcıları

Finansal tabloların amacı, finansal bilgi kullanıcılarına işletmede gerçekleşen finansal olaylar hakkında bilgi sunmaktır. Finansal bilgi kullanıcıları işletmede fiili yer alıp almamalarına göre iç ve dış kullanıcılar olarak sınıflandırılır. İç kullanıcılar; yöneticiler, çalışanlar vb. dış kullanıcılar; yatırımcılar, kreditorler, müşteriler, tedarikçiler ve devlettir (Demir ve Bahadır, 2014: 342).

İşletme yöneticileri; işletmenin belirlenen hedeflere ulaşma seviyesini görme ve yeni hedefler belirleme, kârlılığını görme, maliyetleri değerlendirme, kaynak planlaması yapmak ve yeni stratejiler oluşturmak adına finansal bilgiye ihtiyaç duyarlar (Aydın, 2019: 7).

Çalışanlar; iş devamlılığının devam edip etmeyeceği, ücretlerin ödenmesinde sorun yaşayıp yaşamayacağı, emeklilik haklarının sağlanıp sağlanmayacağı konusundaki şüphelerinin giderilmesi adına işletmenin mali durumunu öğrenebileceği raporlarda finansal bilgiye ihtiyaç duyarlar (Uzunoğlu, 2018: 11).

Yatırımcılar; risk ve fırsatları taspit etme, işletmeye ait olumlu ve olumsuz durumları değerlendirme, işletmenin nakit akışlarını ve kâr durumlarını görebilmek adına finansal bilgiye ihtiyaç duyarlar (Fraser ve Ormiston, 1998: 151). İşletmeler de ihtiyaç duydukları finansmanı elde etmek için muhtemel yatırımcılara finansal bilgilerini sunmaları gerekmektedir.

Kreditorler ve tedarikçiler; işletmenin borçlarını ve borçlarını ödeme durumlarını değerlendirmek, işletme ile çalışmaya devam edip etmeyeceklerine karar verme açısından finansal bilgiye ihtiyaç duyarlar (Uzunoğlu, 2018: 11).

Müşteriler; işletmelerden mal ve hizmet satın alımı gerçekleştirirler ve bu sürecin devamlılığını arz ederler. Bu nedenle işletmenin durumu hakkında yeterli bilgiye sahip olmak isterler ve finansal bilgiye ihtiyaç duyarlar (TMSK Tebliği, 2005: Sıra No: 1, Md: 9).

Devlet; kamu yararını gözettiği için kamu çıkarlarını korumak ve vergiyi doğru tahsil edebilmek adına işletme faaliyetlerini inceleyebileceği finansal bilgiye ihtiyaç duyar (Arı, 2007: 84; Çelik, 2002: 78).

2.1.2. Finansal Bilginin Raporlanması

İşletmelerin muhasebe bilgi sistemlerinde işletmeye ait finansal nitelikli bilgiler üretilmektedir. Muhasebe bilgi sistemi, işletmenin finansal nitelikteki işlemlerini kaydeder, sınıflandırır ve bu bilgileri ilgili kişilere raporlar. Bu bilgiler belli kurallar çerçevesinde finansal raporlarda sunulur. İşletmelerin hazırladığı finansal tablolar, bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamaya yarayan tüm finansal bilgileri içermelidir.

İşletmelerin hazırladıkları finansal tablolar; “*Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne göre temel ve ek finansal tablolar olmak üzere iki sınıfa ayrılmıştır. Temel finansal tablolar; Bilanço ve Gelir Tablosu iken, Fon Akım Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Öz kaynaklar Değişim Tablosu, Kar Dağıtım Tablosu ve Satışların Maliyeti Tablosu ise ek finansal tablolardır*” (Ertuna, 2003: 13).

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) göre işletmelerin hazırlamaları gereken temel finansal tablolar; finansal durum tablosu (bilanço), kapsamlı gelir tablosu, nakit akım tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve dipnotlar şeklinde belirlenmektedir (TFRS, 2023: 17).

Finansal Durum Tablosu (Bilanço); bir işletmenin belli bir tarihteki finansal durumunu gösteren tablodur. Daha açık ifade edecek olursak; bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ve bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren temel mali tablodur (Uysal ve Şenlik, 2014: 29). Bilanço işletmenin belli bir dönemdeki fotoğrafını göstermektedir.

Kapsamlı Gelir Tablosu; bir işletmenin belli bir döneme ait faaliyet sonuçlarını gösteren, dinamik özelliğe sahip tablodur. Tanım doğrultusunda gelir tablosu işletmenin belli bir döneme ait filmini göstermektedir (Acar ve Tetik, 2014: 33).

Nakit Akım Tablosu; finansal bilgi kullanıcılarına işletmenin nakit giriş ve çıkışları ile sahip olduğu nakit durumu göstermek amacıyla nakit esasına bağlı olarak düzenlenen tablodur (Örten vd., 2011: 65).

Öz Kaynaklar Değişim Tablosu; bir işletmenin belli bir faaliyet dönemindeki, dönemin başı ile sonu arasında öz sermayede meydana gelen değişiklikleri bir önceki dönem ve cari dönem verileri ile kıyaslayarak sunan tablodur (Tanış, 2017: 5).

Dipnotlar ise finansal tablolarda yer alan bilgilerin açıklayıcısı niteliğinde sunulan bilgilerdir. (Örten vd., 2011: 65).

Diğer ek tablolar ise aşağıda kısaca açıklanmaktadır.

Kâr Dağıtım Tablosu; bir işletmenin dönem kârını nasıl dağıttığını gösteren tablodur. Sermaye şirketlerinde özellikle dönem kârından ödenecek vergilerin, ayrılacak yedeklerin ve ortaklara dağıtılacak kâr paylarının net bir şekilde görülmesi için düzenlenir. Ayrıca bu tablo yardımıyla şirketlerin hisse başına düşen kârları ve hisse başına düşen temettü tutarları hesaplanmış olur (Ataman vd., 2001: 175).

Fon Akım Tablosu; finansal bilgi kullanıcılarına işletmenin yatırım ve finansman faaliyetlerini ve dönem içindeki finansal durumunda meydana gelen değişiklikleri sunma amacı ile işletmenin belli bir dönemdeki faaliyetlerini finanse etmek için sağladığı fonları ve bu fonları kullanım yerlerini özetleyen tablodur (Demir ve Bahadır, 2014: 356).

Satışların Maliyeti Tablosu; üretimle uğraşan işletmelerde hammadde, yarı mamul, mamul, ticari mal ve hizmet üretim maliyetini tespit etmek amacıyla düzenlenen tablodur. İşletmenin dönem başı ve sonu stok maliyetlerini gösteren tablodur (Tanış, 2017: 5).

2.1.3. Finansal Bilginin Özellikleri

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin yararlılığını belirleyen niteliksel özellikler, iki grupta sıralanmıştır.

Temel niteliksel özellikler ve destekleyici niteliksel özelliklerdir.

2.1.3.1. Temel Niteliksel Özellikleri

Temel niteliksel özellikler, ihtiyaca uygunluk, önemlilik ve gerçeğe uygun şekilde sunum olarak ikiye ayrı başlık olarak incelenmektedir.

İhtiyaca uygunluk; Bilgi kullanıcılar açısından kararları etkileme gücüne sahip olan finansal bilgi ihtiyaca uygundur. Kullanıcıların bazıları bilgiyi kullanmaması veya bilgiyi başka kaynaklardan elde etmiş olması durumunda dahi bilgi, verilen kararı etkilemeye sahip olabilir. Finansal bilgi, kullanıcıların gelecekteki sonuçları tahmin etmesinde kullanılıyor ise tahmin değerine sahiptir. Finansal bilgi, önceki değerlendirmelere yönelik geri bildirim sağlıyor ise doğrulama değerine sahiptir. Finansal bilginin tahmin değeri ve doğrulama değeri birbiriyle ilişkilidir. Bilginin ihtiyaca uygun olması için bu iki özelliğe sahip olması gerekir (Özerhan ve Yanık, 2015: 11).

Önemlilik; işletmelerin hazırladığı finansal tablolarda bilgilerin ifşa edilmemesi, yanlış beyan edilmesi ve gizlenmesi ile finansal tablo kullanan bilgi kullanıcılarının karar vermelerini makul derecede etkiliyorsa bir bilgi, bu bilgi önemlidir.

Gerçeğe uygun sunum; Finansal bilginin kullanıcılara faydalı olabilmesi için ekonomik olayları gerçeğe uygun bir şekilde sunması gerekir. Gerçeğe uygun sunumun doğru ve kapsamlı olabilmesi için; tanımlamaların ve açıklamaların bulunduğu tüm bilgileri içeren bir tam sunum, finansal bilginin seçiminde ve gösteriminde önyargı oluşturulmadığını gösteren bir tarafsız sunum ve raporda ekonomik olayın tanımlanmasında ve bilginin edinilmesinde hatasız işlemlerin yapıldığının gösterildiği hatasız sunum olmalıdır (Kurnaz vd., 2018: 154).

2.1.3.2. Destekleyici Niteliksel Özellikleri

Destekleyici niteliksel özellikler; karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik şeklinde sıralanmıştır. Bu unsurlar bilginin faydasını arttıran özelliklerdir (www.kgk.gov.tr, 2022).

Karşılaştırılabilirlik; kullanıcılar, bir raporlayan kuruluş hakkındaki bilgileri diğer kuruluşlar hakkındaki benzer bilgilerle ve aynı kuruluş hakkındaki farklı zaman

dilimleri veya tarihlerdeki benzer bilgileri karşılaştırabilmelidir. Karşılaştırılabilirliğin niteliksel bir özelliği, kullanıcıların öğeler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları görme ve anlamasını sağlama yeteneğidir. Karşılaştırmalar tek öğelerle ilgili değildir, karşılaştırmak için en az iki öğeye ihtiyacınız vardır (Özerhan ve Yanık, 2015: 13).

Doğrulanabilirlik; farklı bağımsız ve bilgili gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun bir şekilde rapor edildiği konusunda hemfikir olabileceği anlamına gelir (Çukacı, 2005, s.12).

Zamanında sunum; bilginin, karar verenlerin kararlarını etkileyebilecek bir zamanda kullanıma sunulması anlamına gelir (Kurnaz vd., 2018: 155).

Anlaşılabilirlik; bilginin açık ve öz olarak sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulması onu anlaşılabilir kılar. Bu nedenle finansal bilginin taşınması gereken önemli bir özelliği, kullanıcılara yararlı olabilmesi için tam olarak anlaşılabilir olmasıdır (Karasioğlu ve Taner, 1998: 134).

Destekleyici niteliksel özelliklerin uygulanması; Desteklenen niteliksel özellikler mümkün olduğunda maksimize edilmelidir. Ancak, bilgi alakasızsa veya temsil etmeyi amaçladığı şeyi gerçeğe uygun şekilde temsil etmiyorsa, tek başına veya bir grup olarak destekleyici niteliksel özellikler yararlı olmayabilir (TFRS, 2023: 14).

2.2.Finansal Olmayan Bilgi

Finansal bilgi tek başına bir şirket hakkında bütün bilgileri sağlamada yetersiz kaldığı için destekleyici bir takım bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Bunun sonucunda finansal olmayan bilgi kavramı önemini arttırmıştır. Finansal olmayan bilgi, temel finansal tablolarda yer almayan endeks skorları, oranlar, sayılar ve benzeri diğer bilgiler olarak da ifade edilebilen muhasebe dışı bilgi olarak tanımlanabilir. Bu tanımlamadan anlaşılacağı üzere finansal olmayan bilgi, finansal nitelik taşımayan ve finansal tablolarda yer almayan tüm bilgileri kapsamaktadır. Finansal olmayan bilgileri kapsayan konular, işletmenin kurumsal yapısı, kurum kültürü, insan kaynakları, Ar-Ge faaliyetleri, üretim verimliliği, teknolojik yapısı, işbirlikleri, müşteri ilişkileri ve çevre duyarlılığıdır. Stivers ve diğerleri çalışmasında finansal olmayan bilgiyi; müşteri hizmetleri, pazar performansı, hedef başarısı, yenilik ve çalışanlar olarak değerlendirmektedir (Stivers vd., 1998: 46).

Finansal olmayan bilgi finansal tablolarda yer alan finansal bilgiler gibi işletmenin mevcut finansal durumu hakkında bilgi verdiği gibi geleceğe yönelik bilgiler de sunmaktadır. Ayrıca, finansal bilgiler kadar finansal olmayan bilgilere de önem verilmektedir. İşletmenin amaçları ve bu amaçlarına ulaşma stratejileri ve politikaları bu kategoride yer almaktadır. Bu nedenle finansal olmayan bilgiler işletmenin kararlarını ve geleceğini yönlendiren bilgilerdir. Finansal olmayan bilgi sayısal olmayan ifadelerle yer verdiği gibi sayısal ifadeler de kullanabilir. Örneğin işletmenin sahip olduğu insan gücü sayısal olarak ifade edilmesine karşın finansal olmayan bilgi olarak düşünülür (Oral, 2018: 10).

Finansal bilgiler, işletme performansının temel göstergesi ve yatırım kararlarının etkilendiği en önemli faktör olarak kabul edilmektedir. Finansal bilgilerin yer aldığı finansal tabloların güvenilir olduğu düşünülmektedir. İşletmelerin finansal yapısı ve performansı, likiditesi ve kârlılığı hakkında bilgi sahibi olmak için finansal tablolardan faydalanılabilir. Ancak finansal tablolardan işletmenin çevresi, teknolojik gelişimi, çalışan memnuniyeti, iş sağlığı ve güvenliği, rekabet üstünlükleri ve zayıf yönleri, pazar payı, müşteri memnuniyeti, yeni ürünler, çalışanların bilgi ve becerileri gibi konulardan bilgi sağlanamamaktadır. Bu nedenle işletme hakkında daha geniş bilgi sunması ve şirket hakkında alınacak kararlarda güçlü etkiye sahip olmasından dolayı finansal olmayan bilginin kullanılması gerekmektedir.

Finansal olmayan bilginin sağladığı avantajlar (Blazevic & Lievens, 2004: 386; Chen vd., 2009: 42);

- İşletme imajı geliştirme,
- Rekabet avantajı sağlama,
- Müşteri sayısını artırma ve müşteri bağlılığını arttırmadır.

Finansal olmayan bilginin dezavantajları (Kotane & Kuzmina-Merlino, 2011: 217);

- Bilgilere ulaşmanın maliyetli olması ve ciddi bir hazırlama süreci gerektirmesi,
- Bilgilerin karşılaştırma yapılmasının zor olması,
- Çok fazla ölçü kullanılması nedeniyle ölçümlemenin bozulması,
- Bilgiler arasında sebep-sonuç ilişkisinin tam sağlanamaması,
- İstatistiksel olarak güvenilirlik eksikliğidir.

İşletmenin genel performansını değerlendirmede finansal bilginin yetersiz kalması; yatırımcıların işletmeye ait sosyal ve finansal olmayan performansına da ilgi duyması finansal olmayan bilgiye olan talebi arttırmaktadır. Yaşanan yolsuzluklar, işletmelerin finansal bilgilerine olan güveni azaltmış ve finansal olmayan bilgilerin de sunulması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. İşletmelerin ortakları ve muhtemel yatırımcıları, işletmenin gelecek profiline, değer yaratma potansiyeline, çevreye duyarlılığına ve faaliyetlerinin sürdürülebilirliğine ilgi duymakta ve bu doğrultuda işletme hakkında tüm bilgilere ulaşmak istemektedirler. İşletmeler bu bilgileri finansal tablolarda sunamamakta ve farklı bir raporlama anlayışı içinde sunmaktadır. Muhtemel yatırımcılar açısından finansal olmayan bilgilerin daha fazla önem arz etmesinin nedeni ise, geçmiş finansal bilgileri ifade etmesi; finansal olmayan bilgilerin işletmenin uzun vadeli beklenti, amaç ve stratejilerini içermesidir (Oral, 2018: 11).

2.2.1. Finansal Olmayan Bilginin Raporlanması

Bilgi kullanıcılarının işletme hakkında karar vermelerinin en büyük destekçisi şirketlerin sunduğu raporlardır. Şirketler bu raporlarda sunulan finansal bilgiyi kullanarak karar vermektedirler. Ancak günümüzde finansal raporlamada ortaya çıkan bazı skandallar finansal raporlamanın bilgi kullanıcılarına yetersiz kalması nedeniyle özellikle kurumsallaşmaya önem veren şirketlerde finansal olmayan bilgilerin de paylaşılması önem kazanmıştır (Saban vd., 2017: 916).

Birçok işletme finansal tablolardan bağımsız sosyal sorumluluk raporları ile sürdürülebilirlik raporları sunmaktadır. İşletmelerin kurumsal raporlamaya yönelik gelişimine bakıldığında temel amacı kâr elde etmek olan işletmelerin 1960 ve 1970’li yıllarda finansal raporlamanın finansal tablolardan ibaret olduğu görülmektedir. 1980’li yıllarda sosyal sorumluluk unsuruna ilginin artması ile finansal tablolara ek çevresel raporlar ilave edilmektedir. 2000’li yıllarda ise çevresel raporlama ile birlikte sosyal ve ekonomik boyutları içeren sürdürülebilirlik raporlaması da hazırlanmaya başlanmıştır. Günümüzde finansal bilgilerin finansal olmayan sürdürülebilirlik raporlamasıyla bütünleşen entegre raporlama kullanılmaya başlanmıştır (Önder, 2018: 32).

2.2.2. Finansal Olmayan Bilginin Raporlama Çeşitleri

Günümüzde işletme hakkında bilgi sahibi olmak isteyen bilgi kullanıcıları işletmeye ait finansal ve finansal olmayan bilgileri beraber analiz ederek işletmenin

oluşturduğu ve oluşturacağı değeri görebilmektedirler. Bu doğrultuda başlıca finansal olmayan raporlama türleri aşağıda başlıklar halinde incelenecektir.

2.2.2.1. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı ve Raporlaması

Zamanla bir şirketin tek amacı kâr elde etmek ve maksimum kâr ile sahiplerini memnun etmekten çıkmış ve şirketler giderek artan rekabet ortamında sürdürülebilirliği sağlamak için paydaşlarının çıkarlarını gözetmek zorunda kalmışlardır. Bu noktada kurumsal sosyal sorumluluk kavramı ortaya çıkmıştır (Balta Peltekoğlu, 2001: 179; Şimşek, 2003: 378).

Kurumsal Sosyal Sorumluluk (KSS) için literatürde farklı tanımlamalar mevcuttur. KSS'nin ilk tanımı Howard Bowen tarafından yapılmıştır. Bowen'e (1953) göre kurumsal sosyal sorumluluk, "iş adamlarının bu politikaları izleme, bu kararları alma veya toplumun amaçları ve değerleri açısından talep edilenleri takip etme yükümlülükleri" anlamına gelir. Kısacası Bowen'e göre her işletmenin, topluma karşı bir sorumluluğu vardır ve işletme, karar alma ve politika oluşturma sırasında toplumun hedef ve değerlerini makul bir şekilde dikkate almalıdır (Bushera, 2019: 8).

Watts ve Holme (1999) için KSS, çalışanların ve toplumun yaşam kalitesinin iyileştirilme ve ekonomik kalkınmayı sağlama çalışmalarının birbiri ile uyumlu hale getirmesiyle ilgilidir. İşletmenin ekonomik başarısı, işletmenin toplumun yaşam kalitesini iyileştirme amacıyla birdir. Çünkü kalitenin iyileştirilmesi, ekonomik, sosyal, çevresel, politik ve daha birçok yönü kapsamaktadır (Bushera, 2019: 10).

Carroll 1979'da, 4 seviyeli açık ve ölçülebilir bir KSS piramit modeli tasarladı. Bu nedenle en köklü model oldu. Başlangıçta Carroll, KSS'yi "KSS, toplumun belirli bir zamanda kuruluşlardan sahip olduğu etik, ekonomik, yasal ve isteğe bağlı beklentileri kapsar" olarak tanımladı. Ancak daha sonra isteğe bağlı beklenti kavramını hayırsever eylemlere dönüştürerek KSS'yi "firma kâr elde etmek, yasalara uymak, etik ve iyi bir vatandaş olmak için çabalamalı" olarak yeniden tanımladı (Carroll, 1979: 42).

Evrensel olarak kabul edilmiş KSS tanımı yoktur. KSS kavramını anlamak için zaman içindeki gelişimini takip etmek gerekmektedir.

İşletmelerin, topluma fayda sağlayacak faaliyetleri gerçekleştirme amacı kurumsal sosyal sorumluluk anlayışının temelini oluşturmaktadır. Kurumsal sosyal sorumluluk; işletmelerin tüm paydaşlarını kapsayan ekonomik, çevresel ve sosyal faaliyetlerini içermektedir (Akmeşe ve Aras, 2016: 920).

Kurumsal sosyal sorumluluk ile ilgili bazı tanımlar şunlardır;

KSS raporlaması işletmelerin paydaşlarına yasalara uygun strateji ve çalışma politikası izlediklerini açıkladıkları ve işletmelerin topluma karşı duyarlılığını gösteren bir raporlama türüdür (Karacaer ve Bozkurt, 2010: 45; Nielsen & Johansen, 2010: 4). Başka bir tanıma göre; işletmelerin sosyal ilişkilerinin niteliksel ve niceliksel olarak işletme faaliyetlerine dönüştürülmesi sonuçlarının raporlanmasıdır (Şimşek, 2013: 4). Aynı zamanda işletmelerin kaynaklarını toplum ve çevre gelişimi için kullanmasının raporlanması olarak tanımlanabileceği gibi işletmelerin amaçlarına uygun gerçekleştirdikleri sosyal sorumluluk faaliyetlerinin raporlanması olarak da tanımlanabilmektedir (Göçenoğlu, 2014: 5; Sağır ve Türkeri, 2015: 285).

İşletmelerin KSS faaliyetlerinde bulunma amaçları işletmenin iç ve dış paydaşlarını önemsediklerini göstermektir (Karacaer ve Bozkurt, 2010: 45). Bu raporlama; işletmelerin marka değerini artırmada, çalışanların bağlılığını ve motivasyonunu arttırmada kullanıldığı gibi çevre, sosyal ve ekonomik konularda devamlı gelişme sağlayan bir araç olarak da kullanılmaktadır (Öztürk ve Öktem, 2016: 138). Bu sayede işletmelerin daha kaliteli ürün üretmelerinde, farklı pazarlara girebilmelerinde, kârlılıklarını arttırmakta ve hisse değerlerinde olumlu etki yaşanmaktadır (Edmans, 2011: 623). Kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetleri işletmelerin uzun vadeli sürdürülebilir büyüme sağlayabilmeleri için önemli bir araçtır (Alper ve Aydoğan, 2018: 192). İşletmeler tüm bu kazanımları elde etmek için kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerine önem vermekte ve faaliyet sonuçlarını belli dönemlerde raporlamaktadırlar (Başar ve Başar, 2016: 215).

2.2.2.1.1. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlamasının Avantaj ve Dezavantajları

İşletmelerin kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasına geçmelerinin en etkin sebeplerinden biri bilgi kullanıcılarının finansal bilgilerden daha fazlasına ihtiyaç

duymalarıdır. Ayrıca işletmeler, işletmeye kaynak bulmayı kolaylaştırması, itibarını ve bilinirliğini arttırmasının rekabet avantajı sağlayacağından kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasına önem vermektedir (Akmeşe, 2015: 52).

Kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerinin işletmelere sağladığı yararlar incelendiğinde, işletmelerin uzun vadede satışlarını arttırma, müşteri güven ve sadakati arttırması, çalışanların bağlılığının ve veriminin artması, işletmenin imaj ve marka değerini arttırma, ürün çeşitliliğine ulaşma gibi yararları olduğu belirlenmiştir (Aqueveque, 2005: 74). Müşteriler kendi ilgi alanları ile ilgilenen işletmeleri kendilerine yakın görüp, başkalarına önerebilir ve işletme ile ilgili olumsuz bilgileri göz ardı etmektedirler (Bhattacharya & Sen, 2003: 83; Sen & Bhattacharya, 2001: 226). Mohr ve Webb de çalışmalarında, KSS faaliyetlerinin ürünün değerini arttırdığını ve tüketicilerin ürün satın alma davranışlarında etkili olabileceğini savunmuşlardır (Mohr & Webb, 2005:122).

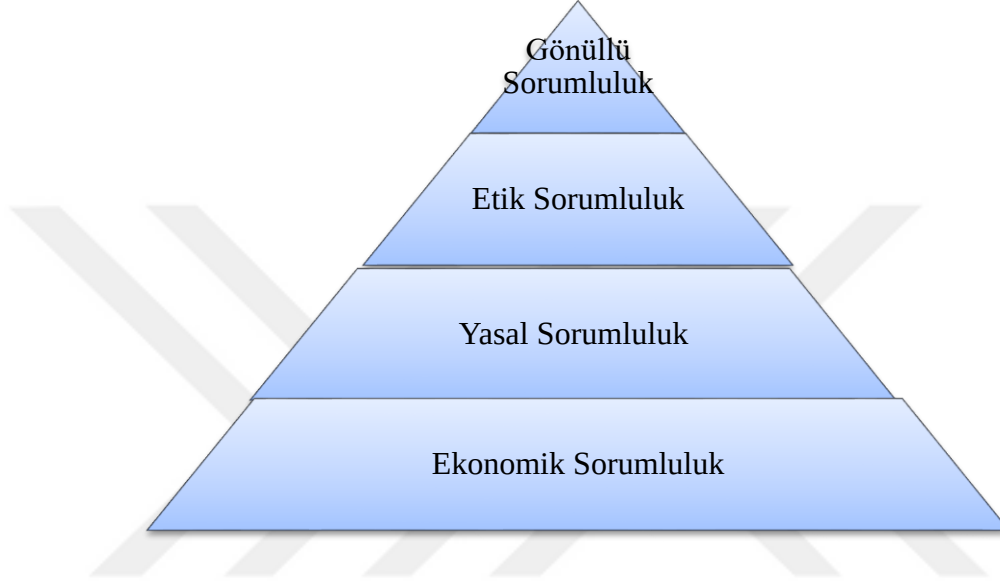
Kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasının dezavantajları, işletmenin çabaları göz ardı edilebilir, sosyal faaliyetler için yeni insan kaynağına başvurulabilir, işletme sosyal konulara fazla duyarlı davranarak örgütsel amaçlardan uzaklaşabilir, sosyal faaliyetlere harcama miktarı yüksek olabilir, sosyal faaliyetlerin, ürün maliyetlerine yansıtılmasıyla fiyatlar artabilir, faaliyetlerin işletmenin önüne geçerse müşteriler işletmenin içtenliğinden şüphe edebilir vb. durumlar sayılabilir (Pusak, 2014: 39-40).

2.2.2.1.2.Kurumsal Sosyal Sorumluluk Modelleri

İşletmeler, kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerini yürüttükçe, toplumun bu faaliyetlere bakış açısını, kurumsal sosyal sorumluluk kavramında ifade etmek istediklerini ve bu alana yönelik beklentilerini ifade eden görüşleri yansıtan modeller ortaya çıkmaktadır. Bu modeller farklı bakış açılarına sahiptir, ancak özünde dar çerçevelerdir. Bu konuda tüm modellerin ortak bir yönü vardır. Bu yön, kurumsal sosyal sorumluluk hedeflerinin ekonomi dışındaki konuları da kapsadığı görüşündedir. (Akmeşe ve Aras, 2016: 925). Aşağıda çoğu işletmenin kurumsal sosyal sorumluluk politikasını yansıtan beş model açıklanmaktadır.

2.2.2.1.3. Archie Carroll Kurumsal Sosyal Sorumluluk Modeli

KSS modellerinin en yaygını Carroll'un kurumsal sosyal sorumluluğun düzeylerini de ifade eden dört boyutlu sosyal sorumluluk modelidir. Carroll (1991) bu modeli aşağıdaki gibi göstermiştir.



Şekil 2: Kurumsal Sosyal Sorumluluk Piramidi
Kaynak: Carroll 1979, 42

Carroll'un modeli incelendiğinde kâr elde etmenin işletmelerin en temel amacı olmasından dolayı en alt basamakta ekonomik sorumluluk olduğu görülmektedir. Bu nedenle KSS'nin ilk basamağı ekonomik sorumluluklardır. Sosyal sorumluluk, işletmelerin hayatta kalmak ve büyümek için mal ve hizmet üretmesi ve bunları kârla satması beklenir. Bu açıdan da ekonomik sorumluluğun temelini paydaşlar için kârlı olmak, istihdam yaratmak ve verimli çalışma koşulları yaratmak ve ürün kalitesini arttırmak konuları oluşturmaktadır (Carroll, 2004;117; Lantos, 2002: 206).

Modelin ikinci basamağı olan yasal sorumluluk ise, işletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirirken uymak zorunda oldukları hukuki kural ve standartlardır. Genel olarak yasal boyut, işletmenin yasal düzenlemelere uyması, ulusal ve yerel kurumların hukuki düzenlemelerine uyması, çalışanların yasalara uygun faaliyette bulunmaları konusunda

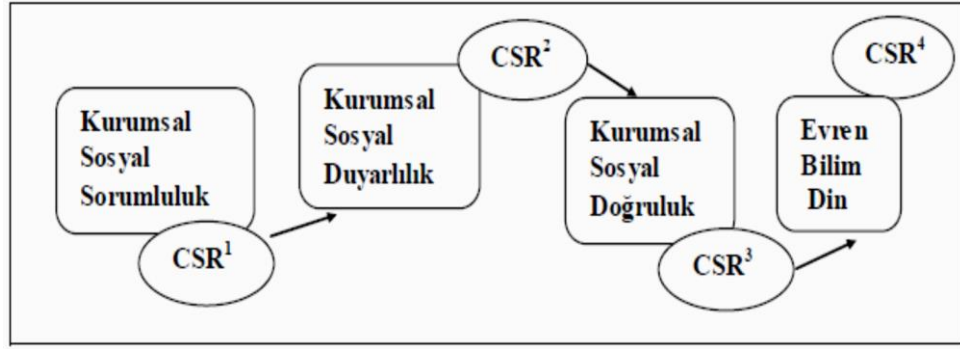
bilgilendirmesi şeklinde örneklendirilebilir (Çalışkan ve Ünüsan 2011: 157; Carroll, 2004: 117).

İşletmelerin faaliyetlerini yerine getirirken ulusal ve uluslararası değerlere uygun davranmasını kapsayan etik sorumluluk basamağı bir üst basamaktır. İşletme faaliyetlerinin topluma zarar vermeden gerçekleşmesine dikkat edilmelidir. Etik KSS, ürün güvenliği, kirlilik önlemleri, çocuk ve yasa dışı işçi çalıştırmama, insan haklarını ihlal etmeme vb. sorumlulukları içermektedir. Bu basamakta yasalarda yer almayan ancak toplumun belirlediği norm ve kurallara uygun, çalışma yaşamının ahlaki davranış kuralları ön plandadır (Çalışkan ve Ünüsan 2011: 157; Carroll 2004: 117).

Modelin son basamağı ise işletmelerin içinde bulundukları topluma, ülkelerine ve tüm insanlığa yararlı faaliyetlerde bulunmasını kapsayan gönüllü sorumluluktur. İşletmenin toplumun iyileşmesini hedefleyen bir sosyal sorumluluk boyutudur. Gönüllü sorumluluk kapsamında işletmelerin sanat, kültür ve eğitime katkılar sağlamasıdır (Kılıç, 2019: 21; Koçoğlu ve Aksoy, 2017: 4-6).

2.2.2.1.4. William C. Frederick'in Kurumsal Sosyal Sorumluluk Modeli

Frederick 1990'ların sonuna doğru geliştirdiği sosyal sorumluluk modelini işletmelerin toplumun beklentilerini karşılamak için çalışan bir sistem olarak belirtmektedir. Frederick, Kurumsal sosyal sorumluluk kavramını CSR1 (Corporate Social Responsibility) ile tanımlarken kurumsal sosyal tepkisellik kavramını CSR2 (Corporate Social Responsiveness) ile tanımlar. 1980'li yıllarda ise kurumsal sosyal doğruluk (Corporate Social Rectitude) CSR3 kavramından söz ederken 1990'lı yılların sonunda ise, evren, bilim ve din kavramlarının bileşeninden oluşan CSR4 kavramına geçiş yapmıştır (Yamak, 2007: 47-55-81).



Şekil 3: Frederick'in Kurumsal Sorumluluk Modeli

Kaynak: Öztürk 2013: 20

CSR1, işletmenin faaliyet gösterdikleri toplumu geliştirmek için çalışmaları gerekliliğini savunan bir kavramdır. CSR2, işletme ile toplumun iletişimini tanımlamaktadır. Yöneticilerin toplum baskılarına yanıt verebilme kapasitesi olarak da tanımlanabilir. CSR3 kavramı, işletmenin faaliyet politikalarında ahlaki doğruluğun göz ardı edilmemesine dayanmaktadır. CSR4 kavramı ise işletmenin evrendeki konumlarının bilime başvurarak belirlenmesine dayanmaktadır (Öztürk, 2013: 20).

2.2.2.1.5. Robert Ackerman'ın Sosyal Duyarlılık Modeli

Ackerman işletmelerin toplumla olan ilişkilerini incelemesi sonucu işletmelerin sosyal amacının duyarlılık olduğu görüşünü savunan üç aşamalı bir sosyal duyarlılık modeli geliştirmiştir. Bahsedilen toplumsal duyarlılık işletme yöneticilerinin toplumsal baskılara cevap verme yeteneğinin göstergesidir (Kılıç, 2016: 22; Aydemir, 2012: 20). Modelin üç aşaması;

1. Politika Aşaması: Bu aşamada işletme, faaliyette bulunduğu toplumda hangi beklentilere öncelik vereceğini belirler. Belirlenen sosyal sorun karşısında hiç kimse işletmeden bir talepte bulunmaz. Sorunu belirleyen işletme yöneticisi buna karşın işletmenin takip edeceği politikaları yazılı ve sözlü bir rapor olarak hazırlar ve bundan sonra bu politikalar işletmelerin sosyal sorumluluk faaliyetleri için bir örnek oluşturacaktır (Top ve Öner, 2008: 105).

2. Öğrenme Aşaması: İşletmeler toplumun sorunlarını belirlemek, ilgilenmek ve çözüm yolu bulabilmek adına bu konunun uzmanı olan kimseyi veya dışarıdan bir

danışmanı göreve atayabilir. Bu aşamaya kadar işletme sorunlara karşı olan niyetini belirtmiş ve planlarını hazırlamış durumdadır (Demir ve Songür, 1999: 157).

3.Örgütsel Yükümlülük Aşaması: Bir diğer adıyla uygulama aşamasıdır. İlk iki aşamada belirlenen sosyal politikalar işletmenin tüm kademelerinde benimsenerek uygulanmaya başlanmalıdır (Top ve Öner, 2008:105).

2.2.2.1.6.Keith Davis'in Sosyal Sorumluluk Modeli

Davis işletmelerin toplumun refahını düşünerek ve kendi menfaatlerini de koruyarak sosyal sorumluluk faaliyetlerine neden önem vermeleri gerektiğini beş varsayımda açıklamaktadır (Aydemir, 2012: 21-23; Top ve Öner, 2008: 105-106; Davis, 1997: 46-51);

1.Sosyal Sorumluluk Sosyal Güçten Kaynaklanır Varsayımı: Davis'e göre işletmeler güçlerini kaybetmemek adına sahip oldukları kaynakları ve yetenekleri toplumun refahı için de kullanmalıdırlar. İşletmelerin bir rolü de toplum tarafından güvenilen organizasyon olmalarıdır. Bu güvenilir organizasyonlar sadece sahiplerine, çalışanlarına, tedarikçilerine ve müşterilerine karşı değil topluma karşı da sorumlu olduklarını göstermeleri gerekmektedir.

2.Toplumsal Faaliyetlere Açık Olması Varsayımı: İşletmeler toplumdan bilgi aldığı gibi topluma bilgi veren birbiri ile etkin iletişim ağı olan organizasyonlardır. İşletmeler toplumun refahının devam edebilmesi için çevre temsilcilerini dinlemeye açık olmalıdırlar. Eğer işletmeler toplumun ihtiyaç ve isteklerine karşılık verebilecek güce sahiplerse sosyal sorunlara karşı dikkatli olmalıdırlar.

3. Sosyal Sorumlulukların Oluşturacağı Maliyetler Varsayımı: İşletmeler faaliyetleri sonucunda kazançlar elde ettikleri gibi bazı sosyal problemlere de sebep olabilirler. İşletmeler, bu sosyal problemlerin maliyetlerini iyi hesaplayarak, sosyal sorumluluk projeleri hakkında karar vermelidirler. İşletmeler sosyal sorumluluk projelerini belirlerken maliyet/fayda analizini yaparak, devam edecek faaliyetleriyle karşılaştırmalıdırlar. Yapılan karşılaştırma sonucu maliyetler sosyal bir faydadan daha ağır basıp basmayacağı konusudur.

4. *Sosyal Sorumluluklar Kullanıcılar Tarafından Karşılanır Varsayımı*: İşletme faaliyetlerinin sosyal maliyetleri müşterilere sunulan ürün/ hizmetleri dolaylı olarak etkilediği görülmektedir. İşletme varlıklarının halihazırda topluma fayda sağladığı göz önüne alındığında, firmalar, topluma fayda sağlayan faaliyetlerin maliyetinin, müşterilerle doğrudan ilgili olan ürün ve hizmetlerin bu faaliyetlerin fiyatlarına yansıtılması gerektiğine inanmaktadır.

5. *Tüzel Kişilik Olarak İşletmenin Sosyal Sorumlulukları Varsayımı*: İşletmelerin kendi faaliyet alanı dışında kalmasına rağmen toplumu ilgilendiren sorunlarla ilgilenmeleri gerekmektedir. Böylelikle işletmeler sosyal refahı artan bir toplumun bireyi olarak artan ölçüde fayda sağlamış olacaktır.

2.2.2.1.7. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Yaklaşımları

Toplumun temel kurumlarından biri olarak kabul gören işletmelerin sanayileşme sürecinin gelişmesiyle beraber sosyal sorumluluk faaliyetlerine verdikleri önem de artmaktadır. Bununla birlikte sosyal sorumluluk faaliyetlerine ilişkin kabul edilen bazı görüşler ortaya atılmaya başlanmıştır. Bu görüşler klasik ve modern kurumsal sosyal sorumluluk yaklaşımları olarak temelde iki çerçevede ele alınmaktadır (Akmeşe ve Aras, 2016: 924).

2.2.2.1.8. Klasik Kurumsal Sosyal Sorumluluk Yaklaşımı

Sadece paydaşlara karşı sorumluluğu kabul eden ve Freidman Yaklaşımı olarak da bilinen yaklaşımdır. Freidman'a göre, işletmenin amacı kârlılığı ve pazar değerini maksimize etmektir. Bunun sonucunda yeni yatırımlar olacak ve istihdam alanları yaratılacağı için toplumun refahı ve gelişimi kendiliğinden sağlanacaktır. İşletme yöneticisinin sosyal sorumluluğu ise çalışanlar ya da çevrenin değil, hissedarlarının çıkarlarına göre hareket etmektir. Bu sağlanabilirse kârlılık artacak, pazar değeri yükselecek ve sonunda işletme çalışanlarının ve toplumun refahı yükselecektir. (Pusak, 2016: 22-23).

2.2.2.1.9. Modern Kurumsal Sosyal Sorumluluk Yaklaşımı

Klasik yaklaşımın tersi olarak işletmenin kârlılığı ve pazar değerinin yükselmesi ikinci sırada olurken, toplumun refahını korumak ve geliştirmek asıl amaçtır. Klasik

yaklaşımında sosyal sorumluluk anlamında esas teşkil eden unsur hissedarlarken, modern yaklaşımında yöneticiler esas olarak görülmektedirler. Bu yaklaşıma göre işletmeler; müşterilerine, çalışanlarına, tedarikçilerine, kredi kuruluşlarına, topluluklara ve topluma karşı sosyal sorumluluklarını yerine getirmeye çalışmalıdır (Akmeşe ve Aras, 2016: 925).

2.2.2.2. Çevre Raporlaması

İşletmeler toplumun ihtiyaçlarını karşılamak üzere ürün/hizmet üretimi gerçekleştirmektedirler. Bu faaliyetleri yaparken de doğal kaynakları kullanmakta ve doğayı kirletmektedirler. Doğaya karşı verilen bu zararlar insanların çevresel faaliyetlere olan ilgisini arttırmaktadır. Bunun sonucunda işletmelerin çevresel faaliyetleri de artmıştır (Gönen ve Güven, 2014: 40). Çevre kirliliği sonucunda küresel ısınmanın meydana gelmesi, insan sağlığında oluşan hastalıklar, birçok hayvan ve bitki türünün yok olması insanların çevresel faaliyetlere karşı olan ilgi düzeyinin artmasının sebepleridir. Bu nedenle çevreye zarar veren işletmeler toplum karşısında itibarını kaybedebilir ve yasal olarak da ticaret engelleri ile karşılaşabilir. İşletmelerin orta ve uzun vadede varlıklarını devam ettirebilmek ve kâr elde etmek için çevresel faaliyetlere stratejik karar alma süreçlerinde dikkat etmeleri gerekmektedir (Haftacı ve Soylu, 2008: 93).

İşletmeler sosyal ve ekonomik kazanım elde etmek için finansal bilgileri dışında çevre raporlarını da sunarak tüketiciler ve yatırımcıları bilgilendirmektedir (Kaya ve Varıcı, 2008: 212-213). İşletmeler tüm bu çevresel faaliyetler karşısında ciddi bir maliyet ile karşılaşmaktadırlar ve raporlarında bu durumu paydaşlarına açıklamaktadırlar. İşletmelerin varlıklarında azalma yaratan bu maliyetler, paydaşların olumlu görüş oluşturmalarını sağlamaktadır (Bakkal, 2014: 22).

2.2.2.2.1. Çevre Raporlaması Tanımı, Önemi ve Amacı

Çevresel raporlama üç boyutlu raporlama ve kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması olarak da bilinen sürdürülebilirlik raporlamasının bir alt dalıdır. İşletmeler bu raporlama ile iç ve dış paydaşlarına çevre politikaları, çevresel maliyetleri ve çevre yönetim sistemleri hakkında bilgiler vermektedir (Kavut, 2010: 10).

Çevresel raporlama; işletmelerin gönüllülük esasına göre niteliksel veya niceliksel türde çevresel bilgilerinin ayrı bir raporda açıklanmasıdır (Holland & Foo, 2003: 3).

Çevresel raporlama, “bir işletmenin çevreyle ilgili faaliyetlerini gönüllü olarak, işletmenin iç ve dış bilgi kullanıcılarına mali tablolar aracılığıyla veya bağımsız bir rapor halinde sunması işlemidir.” Bir diğer tanım ise; Birleşmiş Milletler Çevre Programı tarafından, “İşletmelerin çevresel performanslarını ve işletme içinde uygulanan birleşmiş çevre yönetim sistemini, işletmenin çevreye karşı sorumluluğunu ve çevre ahlakına nasıl uyduğunu göstermek amacıyla gönüllü olarak hazırlanmış etkili bir iletişim aracıdır” şeklinde yapılmıştır (Kaya, 2006: 98).

Çevresel raporlama; ilgili taraflara çevresel risk, etkiler, politikalar, stratejiler, hedefler, maliyetler, borçlar veya çevresel performans gibi denetlenmiş veya denetlenmemiş çevresel bilgilerin kamuya açıklanması olarak tanımlanabilir (Ulus, 2009: 184).

Çevresel raporlama için genel kabul görmüş standart bir format yoktur. Bu nedenle, birçok çevre yönergesi, çerçeve koşulları oluşturmakta ve çevresel raporlamaya dâhil edilmesi gereken temel unsurları tanımlamaktadır. Bu unsurlar; işletmelerin çevresel politikaları, çevre yönetim sistemleri, gerçekleştirilen çevre çalışmaları, işletmelerin yapısı, hedefi, iç ve dış denetime ilişkin bilgilerin bulunması gerektiği belirtilmiştir (Kavut, 2010: 19).

Ulus (2009: 185)’a göre; çevresel bilgileri raporlamanın geleneksel doküman esaslı ve elektronik raporlama şeklinde farklı yolları vardır. Çevresel bilgiler geleneksel belge bazında raporlandığında, ilgili gruplara yıllık hesaplar, yıllık hesaplara ek raporlar, yıllık faaliyet raporlarının bir parçası ve bağımsız çevre raporları olarak sunulabilir. Çevresel bilgilerin finansal tabloların içerik kısımlarında, dipnotlarında veya ayrı bir bölümünde raporlanma imkânı bulunabilir.

İşletmelerin çevreyle ilgili bilgilerini raporlayan rehberler arasında en çok kabul gören Birleşmiş Milletler Çevre Programı ve gönüllülük esasına dayanan “Küresel Raporlama Girişimi” rehberidir (Angay, 2007: 154).

İşletmeler ulusal ve uluslararası pazarlarda faaliyet göstermekte ve bunun sonucunda yasal ve gönüllü olarak bazı uygulamaları kullanmak durumunda kalmaktadırlar. İşletmeler de çevre yönetime önem verdiği için çevre politikaları uygulamalarını kullanmaları gerekmektedir. Çevresel maliyetler de işletmenin diğer maliyetleri gibi kar/zarar durumunu etkilemektedir (Darly vd., 1995: 6-7). İşletmeler hem sosyal ve yasal zorunlulukları yerine getirmek amacıyla hem de imajlarını koruyabilmek adına çevre raporlarına önem vermektedirler (Bakkal, 2014: 23).

Çevre raporlamasının amacı; çevre ile ilgili işletme faaliyetlerine mali nitelik kazandırmak ve bu bilgileri paydaşların değerlendirmesine sunmak amacıyla finansal tablolarda göstermektir (Çetin, 2011: 33). İşletmeler için çevre raporlaması, sürdürülebilir amaçlarına ulaşmada etkili bir unsurdur (Aktürk vd., 2012: 89).

İşletmelerin çevre raporları kullanma nedenleri aşağıda sıralanmıştır (Kılıç, 2019: 27-28; Taşdemir, 2011: 75-76).

- İşletmelerin performans değerlendirmeleri için bütüncül bir bakış açısı sunması,
- İşletmenin paydaşlarının çevre raporlamasına ilgisinin artması,
- Ürün maliyetlerinin daha doğru hesaplanabilmesi,
- İşletmelerin kurumsal itibar kazanmak için çevre raporları düzenlemesi.
- İşletmenin çevresel risklere karşı hazırlıklı olması,
- Şeffaflık, sürdürülebilirlik ve hesap verebilirlik ilkelerinin uygulanmasını sağlamaktadır.

Çevre raporlamasını işletmeler; “yeşil işletmeci” imajı elde ederek çıkar gruplarının baskısından kurtulmak, sosyal sorumlu işletme imajı yaratmak, çevresel risklerinin yönetimini sağlamak, maliyet tasarrufu sağlamak, çevresel performansını artırmak, çalışanların motivasyonunu artırmak, çevresel konularda güçlü ve zayıf yönlerini görmek gibi amaçlarla yapmaktadırlar (Kaya, 2006: 101-103).

2.2.2.2.Çevre Raporlamasının Özellikleri

Çevre raporlamada muhasebe verileri raporlanırken temel ve destekleyici niteliksel özelliklere sahip olmalıdır. Temel niteliksel özellikler; ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunumdur. Destekleyici niteliksel özellikler ise; karşılaştırılabilirlik,

doğrulanabilirlik, zamanlılık ve anlaşılabilirliktir (Taşdemir, 2011: 86-87). Finansal tabloların sahip olması gereken özellikler önceki başlıklarda ayrıntılı olarak incelenmiştir.

2.2.2.2.3.Çevre Raporlaması Süreci

Çevresel faaliyetlerini raporlamak isteyen bir işletmenin öncelikle raporlama kararı almış olması gerekir. Bu kararda daha çok stratejik hesaplar ve hedefler de dikkate alınması gerektiğini gösterir (Kaya, 2002: 134). Çevresel raporlama süreci, raporlama kararı almakla başlayan ve ilgili raporun yayınlanmasıyla sona eren bir süreçtir. Bu sürecin adımları aşağıda belirtilmiştir.

Raporlama Kararının Alınması; gönüllü olarak hazırlanan bu raporlama sürecin başlayabilmesi için işletmenin raporu hazırlamak adına karar alması gerekir. İşletme yönetimi kararı alırken; işletme imajının artmasını, çıkar gruplarının baskısının azalmasını, rekabet üstünlüğü sağlamasını ve raporun getireceği maliyetleri değerlendirmesi gerekmektedir. Yapılan bu fayda- maliyet analizinden sonra işletme yönetimi kararı alır ve süreci başlatır (Taşdemir, 2011: 78).

İlgili Çıkar Gruplarının Belirlenmesi; işletme yönetimin hitap edeceği kesimi belirlemesi gerekmektedir. Çünkü hazırlanan raporun içeriği çıkar gruplarına göre farklılık gösterebilir. Sivil toplum kuruluşları işletmenin çevreyi korumak adına sürdürülebilir çevre politikalarına dikkat ederken; yatırımcılar işin maliyet kısmı ile ilgilenir (Yetkin, 2013: 100-101).

Temel Çevresel Etkilerin Belirlenmesi ve Gözden Geçirilmesi; işletme faaliyetleri ve çevre etkileşim içindedir. İşletmelerin sera etkisi, ozon tabakası delinmesi, hava, su ve toprak kirliliğine neden olması etkileşimin sebebidir. Bu nedenle işletme yönetimi bu etkilerden hangisine sebep olduğunu belirlemeli ve diğer işletmelerin bu etkileri nasıl raporladıklarını gözlemlemelidir (Taşdemir, 2011: 79).

Çevre Politikasının Hazırlanması; işletmelerin hazırladıkları çevre politikalarında çevresel faaliyetleri, ilkeleri, amaçları ve hedefleri belirtilmelidir. Avrupa Birliği Çevre Politikasına göre işletmelerin hazırladığı çevre politikalarının ele alması gerektiği konular; çevrenin korunması ve kalitesinin yükseltilmesi, insan

sağlığının korunması, doğal kaynakların dikkatli kullanılması, yaşam kalitesinin artırılması ve çevre problemlerine çözümler üretilmesidir (Ökmen, 2006: 329).

Neyi ve Nasıl Raporlayacağının Belirlenmesi; işletme hazırladığı raporda hangi etkiye sebep oluyorsa o etkinin nedeninden bahsetmelidir. Örneğin işletme atık sularını göle boşaltıyor ve balıkların ölmesine sebep oluyorsa, bunun nedenlerini raporda belirtmelidir. İşletme raporda çevre bilgilerini grafik ve tasarımlarla sunmalıdır. Raporda kullanılan ifadeler dikkatli seçilmeli ve paydaşlara çevreyi korudukları hissettirilmelidir. Ayrıca çevre politikaları için harcanan paralar raporda gösterilmelidir (Kılıç, 2019: 29; Taşdemir, 2011: 80).

Verilerin Toplanması; işletmeler çevre için gerekli bilgileri toplar ve toplanan veriler işletmelere göre farklılık gösterebilir. İşletmelerin faaliyetleri sonucu oluşan çevresel maliyetleri ölçmesi zordur ve bu maliyetleri ölçmek için çeşitli teknolojik ürünlerden faydalanılmaktadır (Altınbay, 2007: 4).

Verilerin İçsel ve Dışsal Denetiminin Yapılması; işletmelerin sunmuş oldukları rapordaki bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması gerekmektedir. Bu nedenle bu bilgilerin içsel ve dışsal denetimden geçmesi gerekmektedir. İşletme içinde kurulan ekibin yaptığı “içsel denetim” dış paydaşlar için yeterli değildir. Aynı zamanda bağımsız denetçilerin (dış denetçiler) de raporla ilgili görüş ve imzalarına ihtiyaç vardır. İki denetim şekli karşılaştırıldığında dış denetimden geçmiş rapor daha güvenilirdir (Taşdemir, 2011: 81).

Çevre Raporunun Sonuçlandırılması ve Yayınlanması; denetimlerinden başarılı bir şekilde geçen işletmeler, çevre raporunu ister yıllık rapor içerisinde isterse ayrı bir rapor olarak sunabilirler (Kırlioğlu ve Zeytin, 2015: 758).

2.2.2.3.Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması

Kurumsal raporlama için hızla büyüyen bir alan olan kurumsal sürdürülebilirlik raporlaması, finansal ve finansal olmayan bilgilerin yalnızca hissedarlar için değil aynı zamanda geniş bir paydaş grubu için de raporlanmasını içermektedir. Raporlar, işletmenin ekonomik, operasyonel, sosyal, hayırsever ve çevresel hedeflerle ilgili temel riskleri yönetme yeteneği hakkında çeşitli paydaş gruplarına bilgi verir. Hazırlanan bu raporların önemi gün geçtikçe artmaktadır. Peki, işletmeler neden paydaşlara hedeflerle ilgili çeşitli finansal olmayan bilgileri rapor etsinler sorusunu düşündürür. Bunun bir

nedeni, finansal olmayan performans ölçümlerinin gelecekteki finansal sonuçları tahmin etmek ve iyileştirmek için öncü bir gösterge sunduğunun farkına varılmasıyla ilgilidir. Bir diğer önemli nedeni ise, dış paydaşlara kurumsal risk yönetimi süreçlerinin ne ölçüde etkili olduğunu göstermektir. Genel olarak, kuruluşlar, işletmenin genel stratejik hedeflerine ulaşma ihtiyacıyla uyumlu olarak, paydaş beklentilerini karşılamamanın sürdürülebilirlik için gerekli bir koşul olduğunun farkındadır. İşletmelerin öncelikli hedefi hissedar değerini maksimize etmektir ancak uzun vadede bu hedefi devam ettirebilmek diğer temel paydaş çıkarlarına hizmet etmekle mümkündür (Ballou vd., 2005: 3-4).

2.2.2.3.1.Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması Tanımı ve Amacı

Sürdürülebilirlik raporlaması işletmelerin hedef belirlemesinde, performanslarının ölçülmesinde, uzun vadeli kârlılığa ulaşılmasında, değişikliklerin yönetilmesinde, çevresel ve sosyal sorumluluğun yerine getirilmesinde kullanılan bir süreçtir. İşletmelerin paydaşların istek ve ihtiyaçlarına yanıt vermek olarak kabul edilen raporlamadır (GRI 4, 2013: 85).

Sürdürülebilirlik raporu, bir şirketin günlük faaliyetlerinin ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerini tanımladığı bir raporu ifade eder (BIST Sürdürülebilirlik, 2014: 33).

Sürdürülebilirlik raporlaması; işletmelerin karlılığına ve büyümesine önem vermenin yanı sıra işletmenin toplumsal hedeflerine, çevre koruma, sosyal eşitlik, sosyal sorumluluk ve ekonomik kalkınma gibi toplumsal konularını da içeren bir raporlama türüdür (Wilson, 2003: 1).

Sürdürülebilirlik raporlaması; işletmelerin geleceği düşünerek sosyal, ekonomik ve doğal kaynakları koruyarak yaşamasını ve çalışmasını kapsamaktadır. Sürdürülebilirlik raporlaması finansal ve finansal olmayan bilgilerin beraber yönetilmesidir (White, 2005: 36).

Sürdürülebilirlik raporlaması; iş faaliyetlerinin etkisini çevresel, sosyal ve ekonomik olarak üç farklı boyutta ortaya koymaktadır. Bu rapor aracılığıyla işletmenin finansal ve finansal olmayan bilgilerini yatırımcılar, tedarikçiler, müşteriler, çalışanlar, sivil toplum kuruluşları vb. ile paylaşılmaktadır. Paydaşlarına sunarak hesap verebilirliği

yerine getirmekte ve bilgi kullanıcılarının stratejik karar almasına yardımcı olmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlaması işletmenin risk ve fırsatları daha geniş görüşe sahip olmalarını sağlamaktadır. Bununla beraber işletmelerin risk yönetimine yeni bir bakış açısı da sağlamaktadır (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 56; Selimoğlu ve Özsözgün Çalışkan, 2016: 3).

2.2.2.3.2.Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlamasının Boyutları

Geleneksel yönetim anlayışında işletmelerin temel hedefi büyüme ve maksimum kâr elde etmektir. Burada işletmeler, faaliyetlerini hem kendi değerlerini koruma hem de hissedar değerini arttırma, ürün karlılığını arttırmak veya maliyetleri azaltma gibi ekonomik konulara odaklanmaktadır. Ancak işletmelerin uzun vadeli hayatta kalabilmeleri için sadece finansal sermayeye ihtiyaçları yoktur, aynı zamanda maddi olmayan varlıklarında desteğine ihtiyaçları vardır. Kurumsal sürdürülebilirlik ilkeleri dikkate alındığında ekonomik sürdürülebilirliklerinin yanı sıra, ekonomik, sosyal ve çevresel olmak üzere üç boyutu söz konusudur (Hernadi, 2012: 24; Dyllick & Hockerts, 2002: 131-132).

Kurumsal sürdürülebilirliğin ilk boyutu olan ekonomik sürdürülebilirlik; işletmenin finansal, maddi ve maddi olmayan sermayelerinin etkin yönetilmesi yani bu sermaye türleri arasında dengenin sağlanmasıdır. İşletmeler ekonomik sürdürülebilirliğini sağlamak için hissedarlarına kazanç sağlayacak ve hiçbir zaman nakit sıkıntısı yaşamayacak şekilde nakit akışı sağlamalıdır (Dyllick & Hockerts, 2002: 132-133).

Kurumsal sürdürülebilirliğin ikinci boyutu olan sosyal sürdürülebilirlik; bireysel beşeri sermayeyi arttırmak ve toplumsal sermayenin geliştirilmesini sağlamaktır. Beşeri sermaye çalışanların ve işletme ortaklarının bireysel yönleriyle ilgiliyken, toplumsal sermaye ise kamu hizmetlerinin kalitesine odaklanır. Sosyal açıdan sürdürülebilirliği yakalayan işletme toplumda sosyal kabul ve meşruiyet elde edecektir (Dyllick & Hockerts, 2002: 134) .

Kurumsal sürdürülebilirliğin son boyutu olan çevresel sürdürülebilirlik; doğal kaynakların sürekliliğinin sağlanmasıdır aynı zamanda çevresel sürdürülebilirlik; biyo-çeşitlilik, hava, su ve toprak kalitesi, hayvan ve bitki yaşamlarının korunmasını da

içermektedir (Kaypak, 2011: 26). Çevresel sürdürülebilir işletmeler; doğal kaynakların yenilenme gücünü, işletme faaliyetlerinin neden olduğu atık, gaz salınımı gibi çevre kirletici etkileri en az seviyeye indiren işletmelerdir (Hernadi, 2012: 25). Kısacası çevresel olarak sürdürülebilir işletmeler, faaliyetleriyle ekolojik sisteme zarar vermeyen kuruluşlardır (Dyllick & Hockerts, 2002: 133).

Anlaşılabacağı üzere işletmeler bu üç boyutu aynı anda sürdürülebilir kıldıklarında kurumsal sürdürülebilirliği elde ederler.

2.2.2.3. Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlamasının Faydaları

Küreselleşmeyle birlikte işletmeler faaliyetlerini sürdürülebilirlik kavramıyla raporlamaktadırlar. Bu raporlar; sürdürülebilirlik, sürdürülebilir gelişme, kurumsal sosyal sorumluluk veya çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim raporları olarak adlandırılmaktadır. Paydaşların talepleri doğrultusunda işletmeler sürdürülebilirlik raporlarını hazırlamaya önem vermektedir (James, 2014: 94).

İşletmelerin kurumsal sürdürülebilir raporlama uygulamaları ile sadece işletme içi bilgi kullanıcılarına değil işletme dışı bilgi kullanıcılarına da bilgi akışı sağlayacaktır (Ioannou & Serafeim, 2014: 30).

İşletmeler sürdürülebilirlik raporlaması hazırlayarak kendileri ve paydaşları için bazı faydalar elde ederler. Bunlar (Önce vd., 2015: 236-237; Dhaliwal vd., 2011: 729; Ballou vd., 2005: 69);

- Çevresel ve sosyal etkileri yaratan ürünleri, hizmetleri ve kurumsal faaliyetleri tanımlamak,
- Kurumsal itibar ve marka değerinin artırmak,
- Çalışan ve müşteri sadakati sağlamak,
- Rekabet avantajı sağlamak,
- Rakipler ile karşılaştırma yapılabilme,
- Paydaş beklentilerini karşılayabilmek,
- İşletmede şeffaflığı ve hesap verilebilirliği arttırarak kredibilitiyi genişletmek,
- İşletme içi ve dışı bilgi sağlamak, kontrol süreçlerini kurmak ve çalışan ahlakını arttırmaktır.

2.2.2.3.4.Kurumsal Sürdürülebilirlik ile İlgili Raporlama Çerçevesi

Kurumsal sürdürülebilirlik raporları belli raporlama çerçevelerine göre hazırlanmaktadır. Dünya genelinde öne çıkan raporlama çerçeveleri, Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative - GRI) başta olmak üzere aşağıda tabloda gösterilmiştir.

Tablo 2: Kurumsal Sürdürülebilirlik ile İlgili Raporlama Çerçevesi

Yıl	Raporlama adı	Açıklama
1997	Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative - GRI)	İşletmelere ekonomik, çevresel ve sosyal performansları raporlamalarında genel kabul görmüş standart bir çerçeve ve performans ölçüm seti sunar.
1999	AA1000 (AccountAbility 1000)	Bu standart işletmelere faaliyetlerinde paydaş katılımının önemini vurgularken, işletmelerin sosyal ve ahlaki açıdan hesap verebilirlikleri konusunda genel ilkeler sağlar.
2000	Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi (UN Global Compact - UNGC)	Bu sözleşme, işletmeleri sürdürülebilir ve sosyal sorumluluklarına uygun uygulamalar geliştirmelerini destekler.
2000	İlerleme Bildirimi Raporlaması (Communication on Progress - COP)	UNGC'nin insan hakları, çalışma standartları, çevre ve yolsuzluğa ilişkin 10 prensibini referans alır.
2000	OECD Çok Uluslu Şirketler Genel İlkeleri (The OECD Guidelines for Multinational Enterprises)	Devletler tarafından çokuluslu işletmelere yapılan tavsiyelerdir. İşletmelerin yasalara uygun faaliyette bulunulması gerektiğine yönelik ilkelerdir.
2006	IFC Performans Standartları (IFC Performance Standards)	Sosyal ve çevresel değerlendirmede risklerin yönetilmesine dair standartlardır
2008	Karbon Saydamlık Projesi (Carbon Disclosure Project - CDP)	İşletmelerin ve şehirlerin iklim değişikliği, su kullanımı gibi çevresel etkilerini açıklar.
2010	Entegre Raporlama (Integrated Reporting - IR)	İşletmenin finansal ve finansal olmayan performansı arasındaki bağlantıyı tanımlar.
2010	ISO 26000	Bu standart, sürdürülebilir kalkınmayı destekleyen sosyal sorumluluk kavramlarının tamamlayıcısı olmuştur.

Kaynak: Önce vd., 2015: 237-238

Dünya genelinde işletmelerin ekonomik, çevresel ve sosyal performanslarını ölçme ve raporlamada en yaygın olarak kullandıkları çerçeve; GRI'dır.

2.2.2.3.5.Kurumsal Sürdürülebilirlik Endeksleri

İşletmelerin finansal ve finansal olmayan bilgilerine ulaşmak isteyen bilgi kullanıcıları için sürdürülebilirlik raporları önemli bir araç haline gelmiştir. İşletmelerin sürdürülebilirlik raporları aracılığıyla yatırım kararı almaları da sürdürülebilirlik raporlarının önemli bir araç haline gelmesinde etkilidir. Aynı zamanda yatırımcıların işletmelerin sürdürülebilirlik performanslarını değerlendirebilmelerine yardımcı olmak adına sürdürülebilirlik endeksleri oluşturulmuştur. Dünyada sürdürülebilirliğin ölçülmesi amacıyla birçok sürdürülebilirlik endeksi hesaplanmaktadır. Bu endekslerden bazıları Domini 400 Sosyal Endeksi, Dow Jones Sürdürülebilirlik Endeksi, FTSE4Good Endeksi, BIST Sürdürülebilirlik Endeksi ve Çevresel Sürdürülebilirlik Endeksi'dir (Karaca, 2019: 48).

Yatırımcıların sürdürülebilirlik raporlarından faydalanarak yatırım kararı aldıkları göz önünde bulundurulduğunda, işletmelerin raporlarının yanı sıra sürdürülebilirlik performansını değerlendirmelerinde yardımcı olacak finansal piyasa endekslerini de kullanmaktadırlar. Bu endeksler sayesinde yatırımcılar işletmelerin sürdürülebilirlik performanslarını karşılaştırabilmektedir (Searchy & Elkhawas, 2012: 81).

BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'nin amacı, şirketlere ekonomik, çevresel ve sosyal performanslarının açık, sistematik, sürekli ve şeffaf bir şekilde değerlendirilmesini sağlamaktır. İşletmelerin endeks içerisinde yer alabilmeleri için çevre, biyoçeşitlilik, iklim değişikliği, insan hakları, yönetim kurulu yapısı, rüşvetle mücadele, iş sağlığı ve güvenliği gibi kriterlere göre değerlemeye tabi tutulmaktadır. Dünyada sürdürülebilirliğin ölçülmesi için, çeşitli sürdürülebilirlik endeksleri hesaplanmaktadır. Tablo 3'te sürdürülebilirlik endekslerinden önemli olanlarından bazılarına yer verilmiştir (Özdemir ve Pamukçu, 2016: 19-22; Önce vd., 2015: 238-241).

Tablo 3: Kurumsal Sürdürülebilirlik ile İlgili Endeksler

Yıl	Endeks	Açıklama
1990	Domini 400 Sosyal Endeksi (Domini 400 Social Index)	Dünyada hesaplanan ilk sürdürülebilirlik endeksidir Kurumsal yatırımcılara yönelik endeksler üreten ve araştırmalar yapan ‘‘KLD Research&Analytics’’ işletme tarafından hesaplanmıştır.
1999	Dow Jones Sürdürülebilirlik Endeksi (Dow Jones Sustainability World Index- DJSI)	Bu endeks Dow Jones Sürdürülebilirlik Grubu tarafından geliştirilmiş olup yatırımcılara ve finansal analistlere, işletmelerin sürdürülebilirlik performanslarına göre değerlendirebileceği bir araç sunmaktadır.
2001	FTSE4Good Endeksi (FTSE4Good Index)	İşletmelerin sürdürülebilir çevre konularındaki çalışmalarını gerçekleştirmek, paydaşlar ile ilişkilerini geliştirmek, insan hakları ile ilgili çalışmaları desteklemek ve uygulamak gibi konuları içeren sosyal sorumluluk endeksidir.
2004	JSE Sorumlu Yatırım Endeksi (JSE Socially Responsible Investment (SRI) Index)	Gelişmekte olan ülkelerin borsaları içerisinde ilk sürdürülebilirlik endeksidir.
2005	Çevresel Sürdürülebilirlik Endeksi (Environmental Sustainability Index (ESI))	Bu endeks, Ülkelerin küresel sorunlara karşı, çevre sistemleri, çevre sorunları, çevresel risklere karşı kurumsal ve toplumsal mücadele kapasitesi gibi, işbirliği içerisinde bulunmalarını sağlamak ve ülkelerin sürdürülebilirlik alanındaki ilkelerini izlemeyi amaçlamaktadır.
2014	BIST Sürdürülebilirlik Endeksi	Bu endeks ile BİST’te işlem gören işletmelerin sürdürülebilirlik performansları yüksek olanların bir endeks oluşturarak, bilgi ve uygulamaların artırılması amaçlanmıştır.

Kaynak: Önce vd., 2015: 239-240; Özdemir ve Pamukçu, 2016: 20-21

2.3.Entegre raporlamada Önemlilik Analizi

Sürdürülebilirlik ve entegre raporlama kapsamında, önemlilik analizi, bir şirketin kendi önemlilik matrisini elde etmek için ilgili yönlerini ve konularını belirlediği ve önceliklendirdiği süreçtir.

2.3.1.Önemlilik

Önemlilik kavramı, genellikle bir işletmenin finansal tablolarını kullananların, özellikle de yatırımcıların ekonomik kararlarını etkilemek için bir eşik olarak görülen finansal raporlamadan türetilmiştir.

Muhasebe önemliliği, denetim sürecinin temelini oluşturan bir raporlama ilkesidir. Uzun süredir önemlilik, raporlamada kabul edilebilir bir hata düzeyi kavramıyla ilişkilendirilmiştir. Önemlilik, hissedarların yararına karar vermeye ilgili önemli hataları veya eksiklikleri belirleyen bir eşik işlevi görür. Önemlilik eşikleri başlangıçta yönetimin sorumluluğunda iken daha sonra denetçilerin işletmelerin finansal tablolarını doğru ve adil sunup sunmadığına ilişkin kontrollerinde sorumluluk olarak önemlilik hakkında bağımsız kararlar verir (Edgley vd., 2015: 8).

IIRC'ye göre önemlilik; *“Bir konu, kuruluşun kısa, orta veya uzun vadede değer yaratma kabiliyetini önemli ölçüde etkileyebiliyorsa önemlidir.”* (IIRC 2013: 18). Çerçeve ayrıca, bir entegre raporun özlü olması gerektiğini, yani kuruluşun stratejisini, yönetişimi, performansını ve beklentilerini anlamak için daha az ilgili bilgilerle yüklenmeden yeterli bağlamı içermesi gerektiğini belirtir. Entegre raporlamanın en zor kısmı hangi bilgi kaynakları ve verilerin raporlamaya dahil edeceğine karar verilmesidir (IIRC 2013: 18). Entegre raporlama kılavuz ilkelerinden “önemlilik ilkesi” ne kadar doğru anlaşılırsa, “kısa ve öz olma ilkesi” o kadar doğru bir şekilde uygulanabilir.

Entegre raporlama toplumsal ve paydaş odaklı bir raporlamadır. O nedenle raporda yer alacak bilgilerin belirlenmesi bir yargı meselesidir. Raporda yer alacak bir konunun önemli olup olmamasını, paydaşların istek ve ihtiyaçları belirleyici unsurdur (Edgley vd., 2015: 8).

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 320, önemlilik konusuna rehberlik eder. Ancak resmi bir tanım yapmaktansa önemliliğin göreceli bir kavram olduğuna, denetçinin yargısına göre değişebileceğine veya hata ve eksikliklerin net kâr üzerinden

belirlenebileceği gibi genel özelliklerine odaklanarak, işletmelerin kendilerine has önemlilik tanımlaması yapabileceğini kabul eder (Memiş ve Okşas, 2019: 1032).

Kısacası, entegre rapordan işletme hakkında birçok bilgi istenilmektedir, ancak bu bilgileri kısa ve öz şekilde sunmaları da beklenir. İşletme paydaşları, işletmenin sadece ticari faaliyetleri hakkında değil, bu ticari faaliyetlerin sosyal boyutu ile ilgili de bilgiler talep etmektedirler. Bu nedenle raporda hem finansal hem finansal olmayan bilgilerin yer alması raporun uzun olmasına sebep olmaktadır. Bu uzun raporu daha anlaşılır ve kullanışlı kılabilmek için de önemlilik kavramını doğru anlamak gerekir.

2.3.2. GRI Standartlarına Göre Sürdürülebilirlik Raporlamasında Önemlilik

GRI 101: Foundation 2016 (Md. 1.3)’e göre önemlilik “İşletmenin ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerini yansıtan veya paydaşların kararlarını etkileyen konular rapora dâhil edilebilir.” Bu bağlamda önemlilik; etki ve paydaş odaklı olmaktadır (GRI 101, 2016: 10).

GRI, işletmeler ve yönetim için önemlilik konusunda rehberlik sağlar. AccountAbility 1000 standartlarında önemlilik, paydaş odaklı bir kavram olarak gösterilmektedir. AccountAbility’e göre önemlilik, nicel ölçütler haricinde; politika bazlı performans; iş, akran temelli normlar; toplumsal normlar; paydaş endişeleri ve kısa vadeli finansal etkiler gibi kıyaslama kriterleri ile belirlenir. Önemlilik, AccountAbility kılavuzunda “strateji, raporlama ve performansı uyumlu hale getirmeye yardımcı olan bir çerçeve olarak yeniden tanımlanmıştır. İşletmeler, öğrenmeyi ve yeniliği teşvik etmek için neyin önemli olduğunu bulmalı ve bunu inandırıcı yollarla ifade etmelidir” (AccountAbility, 2006: 5).

Sürdürülebilirlik muhasebesindeki zor tanımlardan biri de “etki” dir. GRI bu kavramı; işletmenin ekonomik, çevre ve toplum üzerindeki etkisi olarak değerlendirmektedir. Aynı zamanda etkinin sürdürülebilir kalkınmaya olan katkısında değerlendirilebilir. Sürdürülebilir kalkınma; bugün duyulan ihtiyaçların, gelecek nesillerin de ihtiyaçlarını karşılama imkânından ödün vermeden karşılanan kalkınma olarak ifade edilir (GRI, 2016: 9).

Sürdürülebilir kalkınma özetle üç boyutu kapsar; ekonomik, çevre ve sosyal. Ayrıca sürdürülebilir kalkınma, işletme çıkarlarından daha çok çevresel ve toplumsal çıkarları ifade eder (GRI, 2016: 17).

Etki, işletmenin mali yapısı üzerindeki etkiler haricinde farklı paydaş gruplarının üzerindeki etkiyi de ifade eder. Bahsi geçen paydaşlar; işletmenin faaliyetlerinden, ürünlerinden ve hizmetlerinden etkilenmesi muhtemel olan veya işletmeyi etkileme ihtimali olan kişi veya kişilerdir (Baumüller & Linzatti, 2018: 104; GRI, 2016: 16).

GRI yönergelerinde önemlilik, sürdürülebilirlik raporlamasında hangi konuların ve göstergelerin dâhil edileceğine veya edilmeyeceğine, hangi konuların atlanabileceğine veya vurgulanacağına karar vermede çok önemli bir ilke olarak konumlandırılmaktadır. AccountAbility, bir sürdürülebilirlik güvence standardı olan AA1000 Güvence Standardı'nın (AA1000AS) temsilcisidir. AccountAbility'nin önemlilik yaklaşımı, ağırlıklı olarak mali denetim topluluğundan faydalanır ve hesap verebilirliğin temelini yatırımcının daha çok işletme paydaşlarını önemser. AccountAbility, işletmeleri “Beş bölümlü önemlilik” testi ile aşağıda sıralanan sorunları belirlemeye yöneltir (Accountability, 2006: 20):

- Doğrudan kısa vadeli finansal performans,
- Şirketin strateji ve politikalarını yerine getirme yeteneği,
- Meslektaşlar tarafından sergilenen en iyi uygulama normları,
- Paydaş davranışları ve endişeleri,
- Özellikle gelecekteki olası düzenlemelerle bağlantılı olduğunda toplumsal normlar.

2.3.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards – IFRS) Kapsamında Önemlilik

IFRS' ye göre önemlilik; işletmeler tarafından hazırlanan finansal tablolarda verilen “bilgilerin ifşa edilmemesi, yanlış beyan edilmesi veya gizlenmesinin; genel amaçlı finansal raporların birincil kullanıcılarının belirli bir raporlayan işletme hakkında finansal bilgi sağlayan finansal raporlara dayanarak verecekleri kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, bu bilgi önemlidir.” şeklinde tanımlanmaktadır.

Başka bir deyişle, önemlilik, bireysel işletmenin finansal tabloları bağlamında bilgilerin ilgili olduğu kalemin niteliğine ve/veya kapsamına dayanan işletmeye özgü bir önemdir. Bu nedenle, belirli bir durumda hangi bilginin önemli olduğuna ilişkin tek tip bir sayısal önemlilik eşiği oluşturulmamıştır veya belirtilmemiştir.

2.3.4. Finansal Olmayan Raporlamada Önemlilik

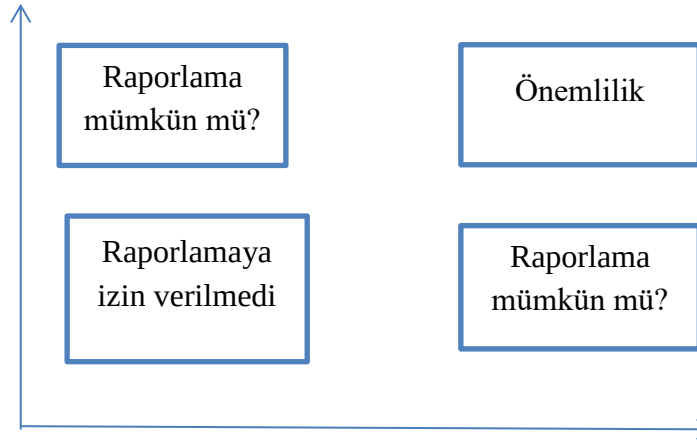
AB Komisyonu Kılavuz İlkeleri, “önemli bilgileri ifşa et” adı verilen finansal olmayan raporlamada yer alacak bilgilerin kullanıcıların kararlarını etkileyecek düzeyde önemli olmasını ve raporun işletme yöneticilerinin yorumları doğrultusunda oluşturulması gerektiğini savunmaktadır. Raporda yer alması muhtemel bilgiler (<https://eur-lex.europa.eu/>, 2022);

- İşletmenin gelişimi, performansı ve pozisyonunun anlaşılması için gerekli,
- İşletmenin faaliyetinin etkisinin anlaşılması için gerekli,
- Her halükarda AB tarafından yayınlanan 2014/95/EU sayılı Direktifte belirtilen belirli konulara ilişkin bilgiler olmalıdır.

Bu açıdan incelendiğinde, raporda ilk olarak işletmenin finansal durumu, kâr ve zarar durumu hakkındaki bilgileri raporlaması gereklidir. Ayrıca, işletmenin sürdürülebilirlik raporlaması kapsamında paydaş etkilerini de düşünerek raporda yer açıklayacağı konuları belirlemelidir. Finansal olmayan bilgilerin raporda yer alması yönetimin yorumlamalarına bağlıdır.

2014/95/EU Direktifine göre konuların önceliklendirilmesinin görsel sunumu şekildeki gibi sunulmuştur.

Şekil 4: Önceliklendirme Matrisi



Kaynak: Baumüller & Schaffhauser-Linzatti, 2018: 108

Şekildeki sol üst köşeye göre, işletmenin faaliyetleri üzerindeki etkisinin anlaşılması için gerekli fakat işletmenin finansal olmayan raporlamadaki gelişimi ve performansının anlaşılması için gerekli olmayan bilgilere yer verilmesini ifade eder. Bu durumun tam tersi ise sağ alt köşede gösterilmektedir. Sol alt köşe ise, ne işletme faaliyetlerinin etkisinin anlaşılmasında ne de işletmenin gelişimi ve performansının anlaşılması için gerekli olmayan bilgilerin yer almasını ifade etmektedir. Bu sonuçlar doğrultusunda da finansal olmayan raporların içeriğinin belirlenmesinde önemlilik kavramının ne derece önemli olduğu anlaşılmaktadır. Böylece raporlamada işletme neden olduğu etki kavramını temel alarak paydaş beklentilerine cevap vermelidir (Baumüller & Schaffhauser-Linzatti, 2018: 107-108).

2.3.5. IIRC Çerçevesine Göre Entegre Raporlamada Önemlilik

Entegre raporlamada önemlilik, önemli ve tartışmalı kritik bir noktadır (Mio, 2016: 3). IIRC'ye göre entegre rapor, işletmenin kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma yeteneğini önemli ölçüde etkileyen konular hakkında bilgi vermelidir. Kısacası, bir konu işletmenin uzun vadede değer yaratma yeteneği açısından finansal sermaye sağlayıcılarının kararlarını etkiliyorsa önemlidir. İşletmenin önemlilik hakkında bir yargıya ulaşabilmesi için önemlilik belirleme sürecini yerine getirmelidir (IIRC, 2021: 29). Bu süreç aşağıda başlıklarda ayrıntılı olarak işlenecektir.

İşletmeler tarafından iş için neyin önemli olduğuna odaklanacak yaklaşım kabul edilmelidir. Yani, işletmeler başarılarını etkileyecek uzun vadeli stratejik bakış açısına

sahip olmalı ve hem finansal hem de finansal olmayan bilgileri bir arada sunarak bilgi kullanıcıların daha doğru karar verebilmelerini sağlamalıdır. Aynı zamanda işletmeler, hem başarılarını etkileyebilecek hem de paydaşlar için hangi konuların önemli olduğunu anlamaları gerekmektedir. Uluslararası Çerçevesi (IR), şirketlerin konuların önemli olup olmadığını değerlendirirken meydana gelme olasılığını ve büyüklüğünü dikkate almalarını tavsiye eder.

Entegre raporda yer alan finansal olmayan bilgilerin önemli olup olmadığının belirlenmesinde Global Reporting Initiative (GRI) ve AccountAbility (2008) yardımcı olur. AccountAbility önemliliğin finans merkezli bir kavramsallaştırmadan farklı bir yaklaşım olarak önemliliği; bir kuruluşun bağlamı, sürdürülebilirlik faktörleri ve geniş bir paydaş grubu üzerindeki etki ve beklentileri dikkate alınarak niteliksel olarak değerlendirilir (GRI, 2016; Edgley vd., 2015: 8; AccountAbility, 2008: 12).

IIRC, şirketlerin önemlilik belirleme sürecine en yüksek yönetim organını dâhil etmelerini şart koşar. Önemlilik belirleme süreci, işletmelerin yalnızca önemli konuları açıklamalarını değil, aynı zamanda kurumsal yönetimlerini buna göre şekillendirmelerini gerektirmektedir. IR Çerçevesi, bir ögenin önemli olup olmadığının nasıl belirleneceği konusunda rehberlik sağlar. Çerçeve dört adıma atıfta bulunur (IIRC 2021: 29):

- Değer yaratma yeteneklerini etkileyecek ilgili konuların belirlenmesi,
- Değer yaratma üzerindeki bilinen veya potansiyel etkileri açısından ilgili konuların önemini değerlendirmek,
- Konuları göreceli önemlerine göre önceliklendirmek,
- Önemli konular hakkında hangi bilgilerin açıklanacağını belirlenmesidir.

Entegre raporlama çerçevesinin önemli konuları belirleme süreci için belirlediği bu dört adımı daha ayrıntılı incelenecektir.

İlgili Konuların Belirlenmesi; İlgili konular, işletmenin değer yaratma yeteneğini önemli ölçüde etkileyen veya etkileme ihtimali olan konulardır. İlgili konular belirlenirken, işletmenin yönetimi, performansı, hedefleri, stratejisi göz önünde bulundurulduğu gibi, işletme paydaşlarının bakış açılarının da bilinmesi gerekir (IIRC, 2021: 30).

Finansal raporlarda önemlilik seviyesi öğelerin niteliğine ve büyüklüğüne göre belirlenirken, entegre raporlamada paydaşlar açısından neyin önemli olduğu önemlidir (Dumitru vd., 2013: 13). Bu nedenle işletmeler entegre rapor hazırlarken önemli paydaşlarını belirlemeli ve bu tüm paydaşların bakış açılarını dikkate almalıdır.

Önemin Değerlendirilmesi: İşletme ile ilgili tüm ilgili konular önemli olarak kabul edilemez. Entegre raporda yer alabilmesi için ilgili konunun işletmenin değer yaratma yeteneğine etkisi olmalı veya olma ihtimali var olmalıdır.

IIRC' ye göre bir işletme önemlilik değerlendirmesi yaparken aşağıdaki hususları dikkate almalıdır (IIRC, 2021: 30):

- İşletmede son olarak yapılan geniş çaplı değerlendirmenin zamanı,
- İşletme haricindeki dışsal faktörlerin etkisi, var olan kaynaklar ve müşteri tercihleri,
- İşletmenin stratejisi, iş modeli ve diğer içsel faktörlerin yarattığı etki,
- İşletme paydaşlarının istek ve ihtiyaçlarındaki değişiklikler,
- Tüm bu etkilerin büyüklüğünü tespit etmek amacıyla yapılan yeni teknikler.

Önemli Konulara Öncelik Verilmesi: İşletmelerin raporlama sırasında hangi önemli konulara odaklanması gerektiğini bilmesi amacıyla, önemli olarak belirlenen konuların önem derecelerine göre öncelik sıralaması yapılmaktadır (Güldoğan, 2021:162).

Daha önceki başlıklarda bahsettiğimiz gibi; işletme stratejisini etkileyen ve etkileme ihtimali olan her konu önemlidir. Bu nedenle işletme stratejik hedeflerine ulaşabilmek için gerekli her bir olaya entegre raporda yer verebilir. Nasıl ki strateji entegre raporun merkezi ise, önemlilik de bir o kadar önemlidir. Ayrıca, işletme stratejisi IR önemlilik içeriğini oluşturduğu ve bu nedenle stratejiyi oluşturan temellerin entegre raporda yer alması gerektiği tanımlanmaktadır (Lai vd., 2017: 544).

Unutulmamalıdır ki; entegre raporda finansal olmayan bilgilerin önemlilik düzeyinin belirlenmesinde paydaş katılımı en önemli faktörlerden biridir. Ayrıca önemlilik kararları alınırken, aşırı bilgi verilmemeli ve temel sorunlar saklanmamalıdır (Mio & Fasan, 2014: 4-5).

Açıklanacak Bilgilerin Belirlenmesi; Entegre raporun asıl amacı; işletme ile işletmenin tüm paydaşlarının etkili bir iletişimde bulunarak, raporda yer alması beklenen konuların belirlenmesini sağlamaktır. Doğal olarak bu süreçte işletmenin karşılaştığı fırsatlar ile maruz kaldığı veya kalabileceği riskler ve finansal ve finansal olmayan konular hakkında raporda bilgilere yer vermelidir (IIRC, 2021: 31).

Entegre raporda yer alan bilgiler paydaşların bilgi ihtiyacını karşılamaya yöneliktir ve raporda yalnızca önemli bilgiler yer alır. Raporda açıklanacak bilgileri finansal rapor hazırlayan işletme ve işletmenin değer yaratma yeteneğini etkileyen riskler, fırsatlar ve sonuçlar belirler (IIRC, 2015: 22).

Entegre raporlamada önemliliğin en ayırt edici özelliği, işletmenin üst yönetiminin ve yönetimden sorumlu olan kişilerin işletmenin değer yaratma sürecini anlamlı, doğru ve şeffaf bir şekilde açıklamaları için önemlilik belirleme sürecinin gerekliliğidir. Sonuçta önemlilik tespiti yönetim kuruluna aittir. Yönetimin en öncelikli amacı bilgi kalitesini yüksek tutmak olmalıdır. (IIRC, 2015: 4; Eccles ve Krzus, 2014: 119).

Entegre rapor paydaş katılımını önemsemektedir. Bu nedenle; yönetim rapor kullanıcılarının bilgi ihtiyacını daha doğru ve kaliteli karşılamak adına paydaş beklentilerini iyi yorumlamalıdır.

2.3.6.Önemlilik Uygulaması

İşletmeler önemli konuları belirlemede, paydaş katılımı, AccountAbility'nin Beş Parçalı Önemlilik Testi, GRI Yönergeleri gibi standartlar ve emsal kıyaslama gibi mevcut mekanizmaların tümünün sorunları belirlemede yararlı olduğunu, ancak sağlam ve kullanılabilir bir çerçeveye ihtiyaç duyduklarını belirtmektedirler. Bu nedenle işletmeler, uzun vadeli sürdürülebilirlik yönetimi bağlamında önemliliği değerlendirmek için kendi önceliklendirme kriterlerini ve eşiklerini geliştirmelidirler (Accountability, 2006: 21).

2.4.Entegre Raporlama İle İlgili Önemlilik Analizi Literatür Taraması

Entegre raporlamada yer alan finansal olmayan bilgilerin önemlilik analizi üzerine çok fazla çalışma bulunmamaktadır. Alanda yapılan bazı çalışmalar ise aşağıda özetlenmiştir.

Hsu ve arkadaşları 2013 yılında yaptıkları bir çalışmada, Tayvan'daki Lite-On Technology Corporation örneğinde olduğu gibi, sürdürülebilirlik raporlamasına dâhil edilecek önemli konuları belirlemek için bir önemlilik analizi modeli oluşturmak amacıyla hata modları ve etki analizini kullanmışlardır. Bu çalışmada üç FMEA endeksi kullanılmıştır; ilgili paydaşların yüzdesinden belirlenebilen oluşum, paydaşlar arasındaki endişe seviyesini ifade eden tespit edilme olasılığı ve sorunların stratejik iletişim hedefi üzerindeki etkisinden ölçülebilen önem derecesidir. Üç endeksin göreceli ağırlıklarını belirlemek için analitik ağ süreci uygulanarak, daha sonra, şirketler tarafından sürdürülebilirlik raporlamasında bilgi ifşasının öncelikli konularını belirlemek için sağlanan her bir konu için bir risk öncelik sayısı analizi hesaplanmıştır. Önerilen model, firmaların sürdürülebilirlik raporlamasının öncelikli konularını paydaş ihtiyaçları doğrultusunda sistematik olarak belirlemesine yardımcı olduğu gibi, aynı zamanda kurumsal sosyal sorumluluk iletişiminin etkinliğini de kolaylaştırmasını sağlamıştır.

Fasan 2016'da yapmış olduğu çalışmada, IIRC Çerçevesini uygulayan Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) Pilot Programı şirketleri arasında önemlilik açıklamasının belirleyicilerini incelemektedir. Başka bir deyişle, bu tür şirketlerin önemlilik belirleme süreçleri hakkında bilgi sağlama şeklini hangi değişkenlerin etkilediğini araştırır. Hipotezleri test etmek için, 2012 ve 2013 mali yılları için IIRC ve IIRC Pilot Programı olmayan şirketler de dahil olmak üzere, elle toplanan benzersiz bir veri seti üzerinde bir dizi istatistiksel analiz gerçekleştirmektedir. Çalışma sonucunda, önemlilik açıklamalarının belirlenmesinde sektör ve bazı firma düzeyindeki özelliklerin (yönetim kurulu büyüklüğü ve çeşitliliği) önemli bir rol oynadığını, ancak şirketlerin faaliyet gösterdiği yasal ortamın önemli bir rol oynamadığını ortaya koymaktadır. Ayrıca, IIRC Pilot Programı şirketlerinin programa katılmayan rakiplerine göre önemlilik hakkında daha fazla bilgi ifşa ettiğini de belirtmektedir.

Kurniawan ve arkadaşları 2018' de yaptıkları çalışmada Endonezya' daki madencilik endüstrisindeki bir sürdürülebilirlik raporundaki önemli bilgilere genel bir bakış sağlamak amacıyla doküman analizi yöntemi ile çalışma yapmışlardır. Bu araştırmada, 2014, 2015 ve 2016 yıllarında Endonezya Sürdürülebilirlik Raporlama Ödülü'nde yarışan madencilik şirketleri başta olmak üzere, madencilik sektöründe

faaliyet gösteren şirketlerin web sitelerinde yayınlanan sürdürülebilirlik raporları kullanılmıştır. Sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin veriler, sürdürülebilirlik raporunun içeriği analiz edilerek betimsel olarak analiz edilmiştir. Bu çalışmanın sonuçları, 2014'den 2016'ya kadar olan dönemde madencilik endüstrisindeki sürdürülebilirlik raporundaki önemli bilgilerin; ekonomik büyüme, mevzuata uygunluk, çalışan güvenliği ve sağlığı, yerel topluluk katılımı olduğunu ortaya koymuştur. Diğer belirlenen konular ise; çalışan eğitimi ve gelişimi, yolsuzlukla mücadele, sosyo-ekonomik katkı, çevre yönetimi ve performansı biyolojik çeşitliliğin korunması, atık yönetimi, su yönetimi ve enerji tüketimi olarak sıralamışlardır. Bu bağlamda kurumsal sürdürülebilirlik raporunda bilgi önemliliğinin şirketin özellikleri, sektör türü ve şirketin paydaşlarının özellikleri tarafından belirlendiğini belirtmişlerdir.

Gerwanski ve arkadaşları 2018'de yaptıkları bir çalışmada, uluslararası bir ortamda entegre raporlamada (IR) önemlilik açıklama kalitesinin (MDQ) belirleyicilerini incelemektedirler. Bu amaçla, Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi tarafından tanıtılan yol gösterici ilkelere uygun olarak elle toplanmış yeni bir MDQ puanı oluşturarak, 2013 ve 2016 yılları arasında 359 firma oluşan uluslararası bir örneklem temelinde, entegre raporda MDQ'nun öğrenme etkileri, cinsiyet çeşitliliği ve finansal olmayan bilgilerin güvencesi ile olumlu bir şekilde ilişkili olduğunu bulmuşlardır.

Muserra ve arkadaşları 2019'da Avrupa Birliği (AB) Finansal Olmayan Bilgiler (NFI) Direktifinin kurumsal şeffaflığı ve sürdürülebilir kalkınmayı artırıp artırmayacağını incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Çalışma, İtalyan yönetmeliğinde belirtildiği gibi, NFI'nin içeriği ve raporlama yöntemleri hakkında hazırlayıcılar ve denetçilerle yapılan 17 görüşmenin bulgularını rapor etmektedir. Ayrıca çalışmada, hazırlayıcıların ve denetçilerin İtalyan yasama organı tarafından getirilen gereksinimlerin çoğunu desteklediğini ortaya koymaktadır. Özellikle, kurulun NFI'ye ilişkin sorumluluğu, içerik ve raporlama yöntemindeki esneklik ve finansal olmayan tabloların denetimi, NFI'yi disipline etmek için verimli bir yaklaşım olarak görülmektedir. Mülakatlar, hazırlayıcıların ve denetçilerin İtalyan NFI yönetmeliğine karşı olumlu bir tutum içinde olduklarını ortaya koymaktadır. İtalyan Kararnamesi'nin şeffaf bilgi ve sürdürülebilir iş modellerine geçişi destekleyecek salt bir idari

değişiklikten ziyade kurumsal bir reform olma potansiyeline sahip olduğu sonucuna varmışlardır.

Cerbone ve Maroun 2020’ de kurumsal mantıkları teorik bir çerçeve olarak kullanan ve Johannesburg Menkul Kıymetler Borsası’nda (JSE) işlem gören 14 büyük kuruluştan 20 hazırlayıcıyla yapılan röportajlar doğrultusunda entegre raporlama uygulamalarındaki farklılıkları incelemeye odaklanmaktadır. Çalışma, finans merkezli bir piyasanın ve profesyonel mantığın paydaş mantığıyla nasıl etkileşime girdiğini ve önemlilik belirleme sürecinde farklılıklara yol açtığını ortaya koymaktadır.

Ulusal ve uluslararası literatür incelendiğinde finansal olmayan bilgilerin önemlilik analizi üzerine yapılan çalışmalar yukarıda açıklanmıştır. Yapılan çalışmalar incelendiğinde işletmeler tarafından hazırlanan raporların verileri incelenerek, puan kartları oluşturularak önemli konuların belirlendiği görülmektedir. Bunun yanında birden fazla işletmenin hazırlamış oldukları raporlar karşılaştırılarak veya işletme yöneticileri ve denetçileri ile yapılan görüşmeler neticesinde de önemli konular ortaya konulmaya çalışılmıştır. Aynı zamanda işletmenin bulunduğu sektör farklılığı, yönetim kadrosu genişliği gibi etkenlerin önemli konuları belirlerken etkili olabileceği de çalışmalar sonucunda saptanmıştır. Ancak, herhangi bir sektör için önemli konuların belirlenmesine yönelik belirli bir yöntem çalışması yürütülmemiştir.

İşletme paydaşları, özellikle de yatırımcılar işletmelerin hazırladıkları raporlarda çok fazla bilginin yer almasından dolayı şikâyet etmektedirler. Ancak kendi tercih ettikleri konularda ise daha fazla bilgi talebinde bulunmaktadırlar. İşletmeler bu talebi karşılamaya çalışırken fazla bilgi yüklemesi yaparak bilginin kalitesini de düşürebilmektedirler. Bu aşamada bilgiyi filtreleme aracı olarak “önemlilik” unsuru ön plana çıkmaktadır. İşletmeler paydaşları ile daha iyi bir iletişim sağlamak adına işletmenin sosyal, çevresel ve yönetim konularında gerekli bilgileri ifşa etmeye çalışmaktadır ancak, işletmeler konuların önemliliğinin belirlenmesine yönelik bir standart olmamasından dolayı zorlanmaktadırlar.

Tüm çalışmalar incelendiğinde kapsamlı bir entegre raporun oluşturulmasında ve raporlamanın içeriğine ilişkin öncelikli konuların ele alınmasında ve aynı zamanda kilit kullanıcıların tespitine yönelik çalışmaların eksik olduğu düşünülmektedir.

İşletmelerin rapor hazırlarken hesap verebilirlik amacına ulaşmalarını en doğru şekilde sağlayacak bir yönteme ihtiyaç duydukları ortadadır.

Bütün bunlardan yola çıkarak bu tez çalışmasında, çimento sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin entegre rapor hazırlarken kilit paydaşları hangi kriter ve yöntem ile belirleyebileceğini, raporda yer alması beklenen öncelikli konuların ne şekilde tespit edilebileceğine dair örnek bir uygulama gerçekleştirme planlanmaktadır.



3. BÖLÜM

ÇOK KRİTERLİ KARAR VERME TEKNİKLERİ İLE BİR ÇİMENTO İŞLETMESİNİN FİNANSAL OLMAYAN BİLGİLERİNİN ÖNEMLİLİK ANALİZİ

Tez çalışmasının üçüncü ve son bölümünde; öncelikle “Entegre Raporlamada Yer Alan Finansal Olmayan Bilgilerin Önemlilik Analizi” nin oluşturulması amacıyla çalışmada yararlanılan Çok Kriterli Karar Verme (ÇKKV) Tekniklerinden Analitik Hiyerarşi Süreci (Analytical Hierarchy Process- AHP), TOPSIS, Entropi Yöntemleri ve işleyişleri açıklanmaktadır. Ardından önemlilik analizi süreci kapsamında çalışmanın amacı, önemi, metodolojisi ve sınırlarına yer verilmiş, son olarak da çalışmanın analiz, bulgu ve değerlendirmeleri açıklanmaktadır.

3.1. Çok Kriterli Karar Verme Teknikleri

“Karar Verme” ve “ÇKKV” olgusunun, AHP özelinde ele alındığı bilgilendirmeler ile “Çok Kriterli Karar Verme Teknikleri” ve AHP’ nin uygulama sürecine ilişkin açıklamalar alt başlıklarda belirtilmektedir.

3.1.1. Karar Verme Kavramı

“Karar” ve “Karar verme” birbirleriyle aynı anlama gelen tanımlar olarak görünse de aslında aralarında kesin olan bir fark bulunmaktadır. Sözlük anlamı ile karar, şüphenin veya tartışmanın son bulması için düşünerek verilmiş kesin yargıdır. Karar verme tanımı bir seçim yapma eylemini içermektedir. Yani mevcut durumu değerlendirerek belirlenen amaca ulaşmada alternatifler arasından en uygun olanın seçme işlemi olarak tanımlanmaktadır. Karar verme işlemi bir süreçtir ve bu süreci kolaylaştırmak adına birçok kriter ile karar verme (ÇKKV) teknikleri geliştirilmiştir (Demir ve Kartal, 2020: 3).

3.1.2. Çok Kriterli Karar Verme Teknikleri ve Çok Kriterli Karar Verme Sürecinin Aşamaları

Günlük yaşamda dahi insanlar problemlerle karşılaşmakta ve bu problemlerle ilgili birden fazla kriter veya amaç bulunmaktadır. Bunun sonucunda insanlar sayılabilen veya sayılamayan bu kriterler arasından en az iki tanesini kullanarak karar vermek durumunda kalmaktadırlar. İş hayatında ise, işletme paydaşlarının işletmenin

finansal verileri ile beraber çevre duyarlılıkları, sürdürülebilir performansları gibi kriterleri de değerlendirmektedirler. Bundan dolayı kişiler, birçok kriter arasından karar vermek zorundadırlar. Birçok kriter arasından seçim yapma ve bu seçimin en iyi alternatifi bulmaya yönelik yöntemlere Çok Kriterli Karar Verme Teknikleri (ÇKKVT) denir (Güldoğan, 2021: 200; Ersöz ve Kabak, 2010: 99).

ÇKKVT, kriter değerleri aracılığıyla var olan alternatifleri değerlendirerek, en makul olana ulaşmayı hedefler. ÇKKV'nin en önemli amacı, en kısa sürede en doğru olan karara ulaşmanın sağlanmasıdır.

ÇKKV sürecinin aşamaları şu şekilde oluşturulmaktadır (Güldoğan, 2021: 200-201):

- Kriterlerin seçimi
- Alternatiflerin seçimi
- Ağırlıklandırma Yöntemlerinin Seçimi
- Kriterlerin değerlendirilmesi

3.1.3. Çok Kriterli Karar Verme Problemleri ve Teknikleri

ÇKKV problemlerinde birden fazla kriter mevcuttur ve karar verici, çok kriterli karar verme tekniklerinden birini kullanarak en uygun kararlara ulaşmaktadır. Karar vericinin ihtiyaçları doğrultusunda, analizde yer alan alternatifleri kıyaslamakta ve ağırlıklandırmaktadır. Bunun sonucunda aralarından en uygun olan değeri seçmektedir. Böylece analizin ilk aşamasında alternatifler ve kriterler belirlenmektedir (Güldoğan, 2021: 204).

ÇKKV teknikleri, elde bulunan alternatifleri kriter değerlerine göre değerlendirerek, en uygun çözümü bulabilmektedir. ÇKKV teknikleri analiz sonucunda mevcut alternatifler karar vericiler tarafından sıralanabilir, gruplandırabilir veya aralarından seçim yapılabilir. ÇKKV problemleri seçim, sıralama ve sınıflama problemleri olmak üzere üç sınıf başlıkta incelenebilir (Yıldırım ve Önder, 2015: 25). Çok kriterli karar verme problemleri ve tekniklerinin incelendiği başlıklar Tablo 4'de gösterilmektedir.

Tablo 4: Çok Kriterli Karar Verme Problemleri ve Teknikleri

Seçim Problemleri	Sınıflama Problemleri	Sıralama Problemleri
AHP	AHP	AHPSort
ANP	ANP	UTADIS
MAUT/ UTA	MAUT/ UTA	FlowSort
MACBETH	MACBETH	ELECTRE- Tri
PROMETHEE	PROMETHEE	BWM
ELECTRE	ELECTRE	
TOPSIS	TOPSIS	
Hedef Programlama	BWM	
BWM		

Kaynak: Yıldırım ve Önder, 2015: 27.

Seçim Problemleri: Seçim problemlerinde amaç, var olan birçok alternatifin birbiri ile kıyaslanarak en iyi alternatifin bulunmasıdır. Özet olarak seçim problemleri, alternatifler içerisinde en uygun alternatifin seçilme işlemidir.

Sınıflama Problemleri: Sınıflandırma problemlerinin amacı, belirli kriterlere veya tercihlere göre sınırlandırılmış problemlere benzer özelliklere sahip alternatifleri toplamaktır.

Sıralama Problemleri: Sıralama problemlerinde amaç, alternatiflerin doğru ölçülmesine imkân verecek şekilde sıralanmasıdır.

Yukardaki tabloda verilen ÇKKVY’ den AHP, Topsis ve Entegre raporlama bu tez çalışmasında analizlerin yapılmasında kullanılacaktır. İlk aşamada birden fazla alternatifin paydaş kriterlerinin subjektif görüşlerin değerlendirilmesi alınarak kriterlerin önem düzeylerinin belirlenmesi amaçlandığından AHP ile analizler yapılacaktır. İkinci aşamada ise belirlenen paydaşların kriterler doğrultusunda önem sırasının oluşturulması istendiğinden objektif değerlendirme imkânı sunan Topsis yöntemi ile analizler yapılacaktır. Son aşamada ise entegre raporda yer alması beklenen finansal olmayan bilgilerin objektif görüşler doğrultusunda bu konu başlıklarının önemlilik ağırlıklarının belirlenmesi amaçlandığından Entropi yöntemi uygulanacaktır.

3.1.4. Analitik Hiyerarşi Süreci

Analitik Hiyerarşi Süreci Yöntemi (AHP), belirlilik ya da belirsizlik altında bulunan çok sayıda alternatif arasından seçim yapmak amacıyla, birden fazla karar vericinin bulunduğu, çok kriterli ve çok amaçlı bir karar verme durumunda kullanılması için Thomas Saaty tarafından geliştirilmiştir. AHP'nin problem çözme süreci, karar verme sürecinde nitel ve nicel karar kriterlerini kullanma imkânı sağlamaktadır. Bu sayede çok kriterli öğelerin öncelik durumunu belirleyen sistematik bir yöntem benimsenmektedir. Ayrıca, her bir alternatifin karar vericinin kriterlerini ne kadar iyi karşıladığına göre her bir karar alternatifini sıralamak için sayısal bir puan geliştirme sürecini kapsamaktadır. Bu yapı, kriterler, alt kriterler ve alternatiflerin genel amaçlarından oluşmaktadır (Yaralıoğlu, 2010: 42; Saaty, 2004: 3).

AHP'nin en önemli fonksiyonlarından biri birçok kriteri bir hiyerarşide birleştirebilmesidir (Ömürbek ve Tunca, 2013: 50). Bu hiyerarşinin düzenleme amacı; karmaşık problemlerin genel bir görünümünü sağlamak ve karar vericilerin hiyerarşik yapının her seviyesindeki konuların büyüklüklerinin değerlendirmesine yardımcı olmaktır. AHP konunun veya problemin çözümünde karar vericinin de önceliklerini dikkate alarak, nitel ve nicel değişkenleri birlikte değerlendirme imkânı sunar. Bu şekilde karar vericinin alternatifleri doğru bir şekilde karşılaştırması sağlanır (Gülenç ve Aydın Bilgin, 2010: 98).

AHP sürecinde bir sistemin öğelerinin tüm sistem üzerindeki etkisini değerlendirip, onların öncelik durumunu belirlemeye yönelik sistem yaklaşımı vardır. Başka bir ifade ile AHP, bir sistemin yapısını ve işlevlerini inceler. Yani, sistemi oluşturan öğeleri, bu öğelerin birbiri ile olan ilişkisi ve öğelerin sistem üzerindeki etkisini belirlemeye yönelik bir çalışmadır (Evren, 1992: 49).

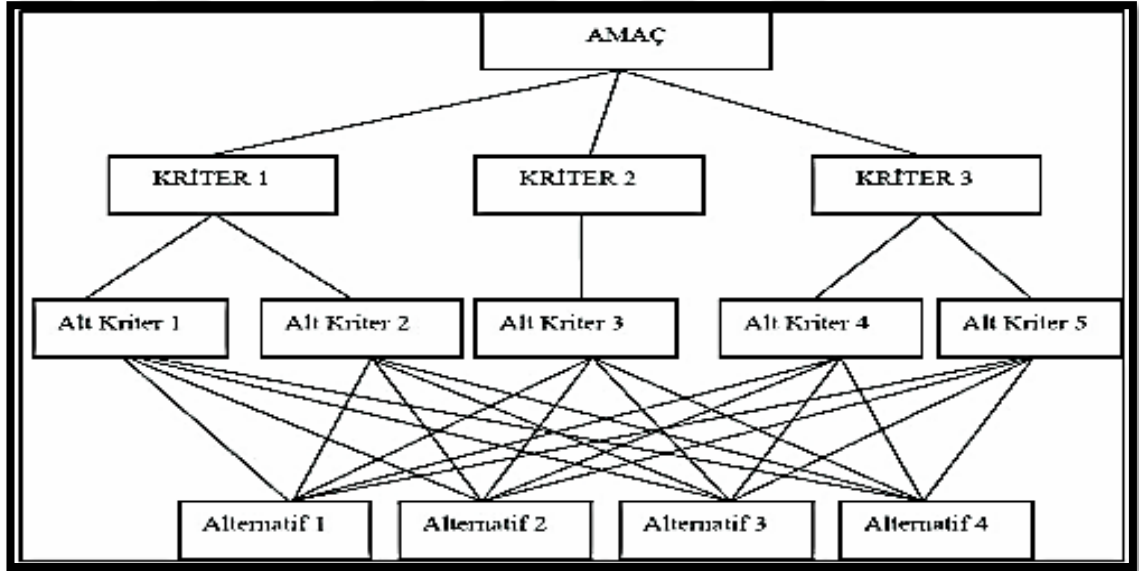
AHP en büyük avantajı, karar vericinin sezgisel bilgilerini sürece dâhil etmesidir. Dolayısıyla; finansal olmayan göstergelerin ölçümünde kullanılan niteliksel kriterlerin değerlendirilmesinde AHP güçlü bir yöntemdir (Saaty, 2004: 1-2).

AHP'nin asıl amacı; alınacak kararın ve onu etkileyen kriterlerin açıkça tanımlanmasıdır. AHP'nin doğru bir şekilde kullanılabilmesi için, kriterlerin uzmanlar

tarafından tanımlanması ve karar vericinin karar alma konusuna aşina olması gerekmektedir (Saaty, 1990: 10).

Kısacası AHP; ikili karşılaştırmalar yaparak alternatiflerin veya kriterlerinin birbirlerine göre önemliliklerini ve hangisinin tercih edilebilir olduğunu değerlendirmektedir. Kriterlerin belirlenmesinde ve göreceli önemlilik derecelerinin değerlendirilmesinde karar vericinin görüşlerine ihtiyaç duyulmaktadır. AHP birçok karar vericinin birden fazla alternatif arasından seçim ya da sıralama yapmasını sağlarken, karar vericinin nitel ve nicel bilgilerinin karar verme sürecine dâhil edilmesini sağlamaktadır (Güldoğan, 2021: 208).

AHP yöntemi 6 (altı) aşamadan oluşmaktadır.



Şekil 5: Analitik Hiyerarşi Sürecinin Hiyerarşik Yapısı

Kaynak: Saaty & Vargas, 2001: 3

Birinci Aşama: Hiyerarşik Yapının Oluşturulması

Sürecin başında öncelikle karar verme probleminin amacı belirlenmeli ve tanımlaması yapılmalıdır. Sonrasında, problemin çözümünde kullanılacak bütün karar kriterleri (alt kriterler dâhil olmak üzere) belirlenmelidir. Daha sonrasında yukarıdaki şekilde görüldüğü gibi ilgili karar problemine ilişkin hiyerarşik yapı kurulmalıdır (Güldoğan, 2021:210).

İkinci Aşama: Kriterlerin İkili Karşılaştırmalarının Yapılması ve Karşılaştırma Matrisinin Kurulması

Mevcut literatürde, 1'den 9'a kadar olan Saaty ölçeği ikili karşılaştırma matrislerinde sıklıkla kullanılmaktadır. Ana ve alt kriterleri karşılaştırırken, karar vericiler bu kriterleri derecelendirmek için 1'den 9'a kadar olan Saaty ölçeğini kullanır. İkili karşılaştırmalarda kullanılan Saaty ölçeği Tablo 5'de gösterilmektedir. Bu tablodan da görülebileceği gibi, tüm karşılaştırma değerleri (dereceler) pozitif kabul edilir.

Tablo 5: Saaty AHP İkili Karşılaştırma Ölçeği

Önem Derecesi	Tanım	Açıklama
1	Eşit Önem	İki kriterde eşit derece öneme sahiptir.
3	Biraz Önemli	Deneyimler ve yargılar bir kriteri diğerine karşı biraz önemli kılar.
5	Fazla Önemli	Deneyimler ve yargılar birini diğerine karşı güçlü şekilde önemli kılmaktadır.
7	Çok Fazla	Önemli Kriter diğerine göre çok güçlü şekilde üstündür
9	Son Derece Önemli	Eldeki bilgiler ve deneyimler bir kriterin diğerine göre çok büyük oranda üstün olduğunu belirtmektedir.
2, 4, 6, 8	Ara Önem Dereceleri	Ara rakamlar gerektiğinde kullanılabilir

Kaynak: Saaty, 2008: 86.

Böylece örneğin; iki kriter bir biri ile karşılaştırıldığında ikinci kriter birinciden daha önemli ise ikinci kriterin değeri alınır ve ölçeklenen değerin çarpma işlemine göre tersi ($1/x$) uygulanır. Kriterlerin ikili karşılaştırma değerlendirmesine göre bir matris oluşturulur. Oluşturulan karşılaştırma matrisinin köşegen elemanları 1 değerine sahiptir. Karşılaştırma matrisinin genel yapısı Tablo 6'da gösterilmiştir. Kriterler $a_1, a_2, \dots, a_n$ ve ağırlıkları $w_1, w_2, \dots, w_n$ olmak üzere n tane kriterin göreceli önem ağırlıkları/ derecelerine göre oluşturulmaktadır (Saaty, 2008: 85).

Tablo 6: Kriterler için İkili Karşılaştırmalar Matrisinin Oluşturulması

	Kriter 1	Kriter 2		Kriter n
Kriter 1	W1/W1	W1/W2		W1/Wn
Kriter 2	W2/W1	W2/W2		W2/Wn
...	...	...		...
Kriter n	Wn/W1	Wn/W2		Wn/Wn

Yukarıdaki tablo yardımı ile oluşturulan ikili karşılaştırma matrisi aşağıda gösterilmiştir.

$$A = \begin{bmatrix} 1 & \dots & a_{ij} & \dots & a_{mn} \\ \vdots & 1 & \dots & \dots & \vdots \\ \frac{1}{a_{ij}} & \dots & 1 & \dots & \vdots \\ \vdots & \dots & \dots & 1 & \vdots \\ \frac{1}{a_{mn}} & \dots & \dots & \dots & 1 \end{bmatrix}$$

Üçüncü Aşama: Özvektör Hesaplaması İle Kriterlerin Önemlilik / Öncelik Değerlerinin (Ağırlıklarının) Hesaplanması

Bu adımda özvektör hesaplaması kullanılarak kriterlerin ağırlıkları hesaplanmaktadır. Önceden oluşturulan karşılaştırma matrisi (eşit karşılaştırma matrisi), özvektör hesaplama kriterleri için standardize edilmektedir. Başka bir ifadeyle normalizasyon işlemi (sütun normalizasyonu) kullanılmaktadır.

Normalize matris elde edildikten sonra kriterlerin öncelik değerlerinin (ağırlıkların) hesaplanabilmesi için, normalize edilmiş matriste satır ortalamaları alınmakta ve kriterlerin ağırlıkları hesaplanmaktadır. Kriterlerin önem derecelerini bulmak için ağırlık (W) değeri aşağıdaki gibi hesaplanmalıdır.

(1)

$$W_i = \frac{\overline{W}_i}{\sum_{j=1}^n W_j}$$

W; kriterlerin ağırlıklarını temsil etmektedir ve matematiksel ifadesi aşağıdaki gibidir:

(2)

$$W = \begin{bmatrix} W_1 \\ W_2 \\ \vdots \\ W_n \end{bmatrix}$$

Dördüncü Aşama: Kriterlere Bazında Bütün Alternatifler İçin İkili Karşılaştırmaların Yapılması ve Önem Ağırlıklarının / Öncelik Değerlerinin Hesaplanması

Bu aşamada, bütün karar alternatiflerinin ikili karşılaştırma matrisleri yardımıyla ağırlıkları hesaplanmaktadır.

Beşinci Aşama: Tutarlılık Oranının (C.R.) Hesaplanması Karşılaştırma

Matrisin değerleri birbirleriyle eşleşmezse oluşturulan matris geçerliliğini kaybeder, yani elde edilen ağırlıklar kullanılamamaktadır. Bunun için kriterlerin önem ağırlıkları hesaplandıktan sonra, karşılaştırma matrisinin tutarlılığı hesaplanmaktadır.

Matrisin tutarlılığı ölçülmelidir. İlk olarak, Tutarlılık göstergesi hesaplanır. Tutarlılık göstergesi (CI) aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

(3)

$$CI = \frac{\lambda_{max} - n}{n - 1}$$

Değeri hesaplamak için λ_{max} aşağıdaki formül kullanılır. λ_{max} en büyük özdeğerdir;

(4)

$$\lambda_{max} = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n \frac{(AW)_i}{W_i}$$

Son olarak, matrisin tutarlılığını bulmak için Tutarlılık Oranı (CR) hesaplanmalıdır. CR formülleri aşağıdadır,

(5)

$$CR = \frac{CI}{RI}$$

Rastgele tutarlılık indeks tablosu 1'den 15'e kadar faktörlü matrisler için tasarlanmıştır. Yani Rastgele Tutarlılık İndeksi (RI) değeri bu tabloda bulunabilir.

Tablo 7: Rastgele Tutarlılık İndeksi (RI)

N	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
RI	0,00	0,00	0,58	0,90	1,12	1,24	1,32	1,41	1,45	1,49	1,51	1,48	1,56	1,57	1,59

Kaynak: Saaty, 2004: 23

CR değeri belirlendikten sonra yorumlanmalıdır. CR değeri 0,10'dan küçük olmalıdır. CR <0,10 ise, matris tutarlı olacaktır. Ayrıca karar geçerli, güvenilir ve Kabul edilebilir olacaktır. CR sonucunun 0'a yakın olması kararın daha tutarlı olduğunu gösterir.

Altıncı Aşama: En Yüksek Değere Sahip Alternatifin Bulunması

Son aşamada karar verme problemi hiyerarşisinin en alt basamağında bulunan her bir kriterin önemini ve her bir alternatifin anlamlı ağırlığı hesaplanmaktadır. Alternatiflerin önem ağırlıklarının toplamı 1'e eşittir ve aralarında en yüksek değere sahip olan alternatif seçilmektedir. Bu seçim karar problemi için mükemmel seçim olmaktadır.

3.1.5. Entropi Yöntemi

Bilim dünyası literatürüne fizikçi Rudolph Clausius tarafından 1865 yılında sistemdeki düzensizliğin ve belirsizliğin bir ölçüsü olarak tanımlanan "Entropi" kavramı kazandırılmıştır. Bu kavram matematik ve mühendislik gibi farklı alanlarda kullanılmıştır. Daha sonra bu kavram, Shannon tarafından 1948 yılında bilgi teorisine uyarlanarak bilgi içerisindeki belirsizliğin ölçümü olarak tanımlanmıştır. Entropi yöntemi var olan verinin sunduğu bilgiyi ölçmede kullanılmaktadır (Wu vd., 2011: 5163).

Entropi Yöntemi 4 adımdan oluşmaktadır (Öztel vd., 2012: 36; Li vd., 2011: 2087):

Adım 1: Karar Matrisinin (A) Oluşturulması: Karar matrisinde karar verme probleminde ilişkin alternatif ve kriterlere ait bir matris oluşturulur. A matrisi karar vericiler tarafından oluşturulan başlangıç matrisidir.

$$r_{ij} = \{x_{ij} \mid \max_{ij}\} \quad (i=1, \dots, m; j=1, \dots, n)$$

$$r_{ij} = \{x_{ij} \mid \min_{ij}\} \quad (i=1, \dots, m; j=1, \dots, n)$$

$$X = \begin{bmatrix} X_{11} & X_{12} & \dots & X_{1n} \\ X_{21} & X_{22} & \dots & X_{2n} \\ \vdots & \dots & \dots & \vdots \\ X_{m1} & X_{m2} & \dots & X_{mn} \end{bmatrix}$$

Adım 2: Karar Matrisinin Normalizasyonu (R): Farklı ölçü birimlerindeki aykırılıkları yok etmek için normalizasyon yapılarak P_{ij} hesaplanır.

$$P_{ij} = \frac{X_{ij}}{\sum_{i=1}^m x_{ij}}, \forall i, j \quad (6)$$

a_{ij} : j. İndeks için i. alternatifin değeri;

P_{ij} : i. alternatif için j. indeksin değer ölçөгüdür.

Adım 3: Entropi Değерinin Hesaplanması: Entropi hesaplama formölünde, $\ln$ doğal logaritmadır; $0 \leq E_j \leq 1$ olmasını sağlayan $k = 1 / \ln(m)$ 'ye göre hesaplanan bir sabiti temsil eder.

$$E_j = \left(\frac{-1}{\ln m} \right) \sum_{i=1}^m [p_{ij} \ln p_{ij}]; \forall j \quad (7)$$

Adım 4: Dj Değерinin Hesaplanması: Burada d_j , herhangi bir X_j standardında bulunan kontrast yoğunluğunu göstermektedir.

$$d_j = 1 - e_j; \forall j \quad (8)$$

Adım 5: Kriter Ağırlıklarının (w_j) Hesaplanması: Entropi kriter ağırlıklarını hesaplamak için aşağıdaki formöl kullanılmaktadır.

$$W_j = \frac{d_j}{\sum_{j=1}^n d_j}; \forall j \quad (9)$$

3.1.6. TOPSIS Yöntemi Benzerliklerine Göre Tercih Sıralaması Tekniği

TOPSIS yöntemi Hwang ve Yoon tarafından çok kriterli karar verme problemini çözmek için geliştirilmiştir. Seçilen alternatifin “pozitif ideal çözüme en kısa mesafeye” ve “negatif ideal çözüme en uzak mesafeye” sahip olması gerektiğini önermektedirler. TOPSIS, sınırlı sayıda alternatifle seçim/değerlendirme problemlerini çözmek için kullanılmıştır (Hwang vd., 1993: 890).

TOPSIS yöntemi altı adımdan oluşmaktadır.

Adım1: Karar Matrisinin (A) Oluşturulması; Karar matrisinde satırlarda üstünlüklerini sıralamak isteyen karar noktaları bulunmaktadır. Sütunlarda karar vermede kullanılacak değerlendirme faktörleri yer almaktadır. Matriste A_{ij} m, karar noktalarının sayısı, n ise değerlendirme faktörlerinin sayısıdır.

(10)

$$A_{ij} = \begin{bmatrix} a_{11} & \dots & a_{1n} \\ \vdots & \dots & \vdots \\ a_{m1} & \dots & a_{mn} \end{bmatrix}$$

Adım 2: Normalize Karar Matrisinin (R) Oluşturulması: Karar matrisindeki her bir değer, sütunundaki değerlerin karelerinin toplamının kareköküne bölünerek matris normalize edilir ve R matrisi elde edilir.

(11)

$$r_{ij} = \frac{a_{ij}}{\sqrt{\sum_{k=1}^m a_{kj}^2}}$$

$$i = 1, 2, 3, \dots, m$$

$$j = 1, 2, 3, \dots, n$$

R ile ifade edilen standart karar matrisi aşağıdaki gibi elde edilir.

$$R_{ij} = \begin{bmatrix} r_{11} & \dots & r_{1n} \\ \vdots & \dots & \vdots \\ r_{m1} & \dots & r_{mn} \end{bmatrix}$$

Adım 3: Ağırlıklı Karar Matrisi (V) Oluşturulması: Normalize edilmiş karar matrisinin elemanları kriterlere verilen önem doğrultusunda ağırlıklandırılmaktadır. Kriterlere verilen önem doğrultusunda ağırlık değerleri (w_i) belirlenir.

(12)

$$\sum_{i=1}^m w_i = 1$$

Daha sonra R matrisinin her bir sütunundaki değerler w_i değeri ile çarpılarak ağırlıklı standart karar matrisi (V) oluşturulur. V matrisi aşağıda gösterilmiştir:

(13)

$$V_{ij} = \begin{bmatrix} w_1 r_{11} & \cdots & w_n r_{1n} \\ \vdots & \ddots & \vdots \\ w_1 r_{m1} & \cdots & w_n r_{mn} \end{bmatrix}$$

Adım 4: İdeal (A^+) ve Negatif İdeal (A^-) Çözümlerinin Oluşturulması: pozitif ideal çözüm, ağırlıklı normalleştirilmiş karar matrisinin en iyi performans değerlerinden oluşmakta iken; negatif ideal çözüm, en kötü değerlerinden oluşmaktadır. İdeal çözüm kümesi aşağıdaki formülde gösterilmiştir.

(14)

$$A^+ = \left\{ \left(\max_i v_{ij} \mid j \in J \right), \left(\min_i v_{ij} \mid j \in J^I \right) \right\}$$

Negatif ideal çözüm kümesi aşağıdaki formülde gösterilmiştir.

$$A^- = \left\{ \left(\min_i v_{ij} \mid j \in J \right), \left(\max_i v_{ij} \mid j \in J^I \right) \right\}$$

Adım 5: Ayırım Kriterlerinin Hesaplanması: Bu aşamadan sonra diferansiyel ölçümler hesaplanır. Bunlar ideal ayrımcılık ve negatif ideal ayrımcılık önlemleridir. Bunlara ilişkin formüller aşağıda listelenmiştir.

(15)

$$S_i^+ = \sqrt{\sum_{j=1}^n (v_{ij} - v_j^*)^2}$$

$$S_i^- = \sqrt{\sum_{j=1}^n (v_{ij} - v_j^-)^2}$$

Adım 6: İdeal Çözüme Göreli Yakınlığın Hesaplanması: Son olarak, ideal çözümün bağıl uzaklık değerinin hesaplanması aşağıdaki formülde gösterilmiştir.

(16)

$$C_i^* = \frac{S_i^-}{S_i^- + S_i^*}$$

Burada C_i^* değeri şu aralıktadır: $0 \leq C_i^* \leq 1$. $C_i^* = 1$ ideal çözüme olan uzaklığı gösterir. $C_i^* = 0$ negatif ideal çözüme olan uzaklığı gösterir.

3.2. Bir Çimento İşletmesinin Finansal Olmayan Bilgilerinin Önemlilik Analizi

Çalışmanın amacı, önemi, metodolojisi, sınırlılıkları, analizi, varılan sonuçlar bu başlık altında ayrıntılı olarak ele alınmakta ve incelenmektedir.

3.2.1. Çalışmanın Amacı ve Kapsamı

Çalışmanın nihai amacı, işletmelerin değer yaratma süreçlerinin raporlanması ve analiz edilmesi için hazırlanan Entegre Raporda yer alan finansal olmayan bilgilerin önemlilik analizinin nasıl gerçekleştirilebileceğine dair örnek bir uygulama sunmaktır.

Önemlilik analizinin yapılması amacıyla uygulamaya dâhil edilen işletmenin raporlamaya etki eden önemli paydaşları belirlenmiş ve bu doğrultuda raporda yer alması gereken önemli konular belirlenmiştir.

Çalışma kapsamında çimento sektörü seçilmiştir. Çünkü Türkiye, çimento üretiminde Avrupa ve Dünya genelinde ilk 5 içerisinde yer almaktadır. Sektörün büyük çaplı üretiminin çevresel, sosyal ve ekonomik sorunları da beraberinde getirmesi, sektörde “sürdürülebilir üretim anlayışı”nın oluşmasına ortam hazırlamıştır. Çimento üretiminde karbondioksit salınımını azaltmak ve doğal kaynakları daha verimli kullanmak için alternatif yakıtlar ve alternatif hammaddelerin kullanılması giderek önem kazanmaktadır. Özellikle atık ısı geri kazanım sistemlerinde kaybedilen termal enerji elektriğe dönüştürülmekte ve lastik, sentetik plastik, kullanılmış yağ ve benzeri birçok atık gibi atık malzemeler yakıt olarak kullanılmaktadır. Sektördeki firmalar fosil yakıtlar yerine, yerel yönetimlerle yapacakları işbirliği sayesinde yerel arıtma tesislerinden çıkan çamurları enerji kaynağına dönüştürebilir. Kaynakları daha verimli ve sürdürülebilir bir şekilde yönetmek için alternatif hammadde arayışları ve kullanımları devam etmektedir. Tüm bu çevresel, sosyal ve ekonomik finansal olmayan bilgilerin entegre raporlamanın temelini oluşturmasından dolayı sektörün finansal olmayan bilgileri nasıl raporladığı dikkat çekmektedir.

Bu tez çalışması kapsamında çimento sektöründe faaliyet gösteren bir işletme ele alınmaktadır. İşletme 2.000 ortak iştiraki ile Türkiye'de 2.5 Milyon ton/yıl kapasiteli

fabrikaya sahiptir ve bulunduğu bölgenin çimento ihtiyacını karşılamaktadır. Ayrıca, klinker, çimento ve hazır beton üretmektedir ve ürünlerini yurtiçi ve yurtdışı piyasalarda satışa sunmaktadır. İşletme ABD, Kanada ve Afrika ülkeleri başta olmak üzere 43 ülkeye ihracat yapmaktadır. İşletmenin son 3 yıldır yıllık klinker üretim kapasitesi 3.150.000 ton, yıllık çimento üretim kapasitesi 5.068.800 ton'dur. Ayrıca işletme Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu listesinde yer almaktadır ve Borsa İstanbul'da hisseleri işlem görmektedir. İşletme bünyesinde alt işveren dâhil 600'ün üzerinde çalışanı bulunmaktadır.

3.2.2. Çalışmanın Önemi

Entegre raporlarda yer alan bilgilerin tablo kullanıcıların karar verme süreçlerini etkilediği bu dönemde, raporda yer alacak bilgilerin doğru, güvenilir ve önemli olması gerekmektedir.

Bir işletmenin maddi veya maddi olmayan varlıklarının doğru bir şekilde anlaşılması ve zaman içinde değer yaratmak için stratejik olarak bunlardan nasıl yararlanılacağı hakkında doğru bir vizyonun kazanılması yatırımcının karar vermesini etkileyen en önemli faktörlerdir.

Son olarak, bu tez çalışması kapsamında ele alınan “Entegre Raporlamada yer alan finansal olmayan bilgilerin önemlilik analizi” hem nitelik hem de ulusal ve uluslararası alan yazında az sayıda çalışma olmasından dolayı özgün bir tez çalışması olarak alan yazındaki boşluğu doldurması ile önem teşkil etmektedir. Ayrıca bu çalışma, işletmenin entegre rapor hazırlama sürecinde raporun önemli bir kısmını oluşturan paydaş analizi ve önceliklendirme haritasının oluşturulmasından dolayı önem arz etmektedir.

3.2.3. Çalışmanın Metodolojisi

Tez çalışmasının ilk aşamasında; çalışmanın yürütüldüğü işletmenin entegre raporlamaya etki edecek paydaşlarını belirleme kriterleri ve bu kriterlerin AHP yöntemi kullanılarak önem dereceleri tespit edilmiştir. Önem dereceleri belirlenen kriterler doğrultusunda işletme için önemli paydaşlar belirlenmekte ve paydaşların öncelik sırası oluşturulmaya çalışılmıştır. İşletme açısından önemli paydaşların belirlenmesine yönelik kriterlerin karşılaştırılabileceği formatta hazırlanan anket formu

oluşturulmuştur. Anket, AHP araştırma yöntemi ile analiz edilme sürecine dâhil edilmiştir.

Çalışmanın ikinci aşamasında ise, AHP yöntemi ile analiz edilen paydaş seçme kriterlerinden sonra paydaşların sıralanmasının yapılabilmesi için TOPSIS yöntemi uygulanmıştır.

Çalışmanın son aşamasında, önemli olarak belirlenen paydaşlara raporda yer almasını istedikleri konuların önem derecesine göre sıralamaları için gerekli anket çalışması yapılmıştır. Anket verileri nitel bilgilerin objektif olarak değerlendirilmesine imkân sunan Entropi yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir.

3.2.4. Çalışmanın Sınırları

Çimento sektörü sürdürülebilir üretim anlayışını benimsemesinden dolayı çevreye ve sosyal konulara karşı daha duyarlı çalışmalar yürütmektedir. Yapılacak bu çalışmalarda entegre raporun temelini oluşturan çevresel, sosyal ve ekonomik konulara karşılık gelmekte ve bu konularla ilgili finansal olmayan bilgilerin raporlanması önem arz etmektedir. Bu nedenle de çimento sektörü çalışmanın konusu olmuştur. Entegre raporlamanın ülkemizde henüz yaygınlaşmamış olması, borsaya kote işletmeler arasında bile entegre raporlamaya, sürdürülebilir kalkınma raporlamasına veya sosyal raporlamaya yeterince önem verilmemesi, bilgilerin işletme beyanlarına ve fırsatlara dayandırılması, işletmelerin mali olmayan faaliyetlerini raporlarında düzgün bir şekilde açıklamaması, sonuçların ölçülmesinde kullanılan bilgilerin toplanmasını sınırlıyor. Hazırlanan entegre raporların önemli paydaşlarının ve önemli konularının nasıl tespit edildiğine dair açık bilgi bulunmamaktadır. Bu nedenle temel işletme fonksiyonlarını oluşturan tedarik, yönetim, pazarlama, insan kaynakları, üretim ve finansman fonksiyonları baz alınarak, işletmenin bu birimlerinde görev alan uzman kişilerin görüşleri çalışmanın birinci analiz sürecine dahil edilmiştir. Bu nedenle işletmenin temel fonksiyonlarında görev alan ve sürece dâhil edilen 8 uzman kişi çalışmanın bir diğer sınırlılığıdır. İkinci aşamada ise, işletmenin belirlediği önemli paydaş gruplarından raporda yer alması beklenen önemli konuları belirlemeleri için entegre raporlama bilgisine sahip olmaları ve anket soruları cevaplayarak geri dönüş sağlamaları analize dâhil edilen anket sayısını belirleyen bir diğer sınırlılıktır. Devlet paydaş grubu 13 kişi, çalışan paydaş grubu 21 kişi, sendika paydaş grubu 9 kişi, hissedar ve yatırımcılar

paydaş grubu 5 kişi, yerel yönetim paydaş grubu 9 kişi, müşteri paydaş grubu 6 kişi ve tedarikçi paydaş grubu 5 kişi olarak ankete katılım göstermiştir.

3.2.5. Analitik Hiyerarşi Süreci Yöntemi Uygulaması

İşletmeler için entegre raporlamada finansal olmayan bilgilerin önemlilik analizinde etki edecek önemli paydaşları belirlemek için AHP ve paydaşları sıralama için TOPSIS yöntemleri uygulanacaktır.

Bu kapsamda detaylı alan yazın araştırması yapılmış, Carroll ve Buchholtz (1993), Jones (1980) ve birçok paydaş teorisi çalışmalarında paydaş tanımları incelenmiştir. Bunlar neticesinde paydaş kriterleri belirlenmiştir.

İşletmenin karar vericileri ile yapılan ankette belirlenen paydaş seçme kriterleri (Elias vd., 2002: 304; Mitchell vd., 1997: 867);

Güç; İşletmeyi etkileyecek güce sahip grup veya bireyler.

Yasalılık; İşletme üstünde etik ya da yasal hakkı olan grup veya bireyler.

Zorunluluk; İşletmelerden zorunlu faaliyetler için hak talep eden grup veya bireyler.

Katkı; İşletme refahının doğrudan artmasına katkısı olan grup veya bireyler.

Önem; İşletmeden taleplerinin önceliği ya da önemi olan grup veya bireyler.

Araştırmada kullanılacak bu kriterlere ilişkin karşılaştırma ölçeği;

Tablo 8: Analitik Hiyerarşi Sisteminde Kullanılan Ölçek

Önem derecesi	Tanım
1	Eşit derecede önemli
3	Biraz önemli
5	Önemli
7	Çok önemli
9	Son derecede önemli
2,4,6,8	Ara değerler

Kaynak: Saaty, 2008:86

İşletmenin karar vericileri ile yapılan anket sonucunda paydaş seçim kriterleri önem derecelerine göre ikili olarak karşılaştırılmıştır.

Akdeniz Bölgesinde faaliyet gösteren bir çimento işletmesinde, işletmenin temel fonksiyonlarını oluşturan birimlerinde çalışan 8 çalışan ile anket yapılmıştır. Alanında uzman 8 çalışan ile yapılan ikili karşılaştırmalar, geometrik ortalama alınarak ortak görüş elde edilmiştir. Geometrik ortalamanın tercih edilmesinin nedeni karşılaştırma matrisinde simetrik elemanların birbirinin tersi olması gerektiği kuralını sağlamasıdır (Ömürbek ve Tunca, 2013: 58).

Uzman görüşü Tablo 9’de görüldüğü gibi sol tarafta ise ikili karşılaştırma değeri işaretlendiği gibi alınmaktadır. Çimento işletmesinin paydaş seçiminde güç kriteri yasallık kriterine göre “Aşırı Derece Önemli” ise sol tarafta “9” değeri işaretlenmektedir.

Tablo 9: Paydaş belirlemede güç kriterinin diğer kriterlerle karşılaştırılması-1

Güç	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Yasallık
-----	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	----------

Uzman görüşü Tablo 10’da görüldüğü gibi sağ tarafta ise ikili karşılaştırma değeri “ 1 / ” olarak alınmaktadır. Çimento işletmesinin paydaş seçiminde güç kriteri yasallık kriterine göre “Çok Önemli” ise sağ tarafta “7” değeri işaretlenmekte olup uzman görüşü “ 1 / 7 ” olarak değerlendirilmektedir.

Tablo 10: Paydaş belirlemede güç kriterinin diğer kriterlerle karşılaştırılması-2

Güç	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Yasallık
-----	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	----------

Uzman görüşleri bu şekilde değerlendirilip geometrik ortalama alınmıştır. Saaty (2008)’ e göre anketin uygulandığı uzman kişilerin görüşlerinin birleştirilmesi geometrik ortalamanın hesaplanması ile mümkündür.

Anket sorularını cevaplayan alanında uzman 8 kişinin görüşleri aşağıdaki tabloda sunulmuştur. Kriterlerin kişilerce değerlendirilmiş puanları ve geometrik ortalaması Tablo 11’de verilmiştir.

Tablo 11: Çimento İşletmesinin Paydaş Seçiminde Etkili Olan Kriterlerin İkili Karşılaştırılmaları

Kriterler	U1	U2	U3	U4	U5	U6	U7	U8	GEO. ORT.	
Güç	1/9	1	1/9	6	1/6	1/6	5	1/7	0,67	Yasallık
Güç	5	2	7	5	2	4	1/7	1/7	3,75	Zorunluluk
Güç	1/7	2	5	1/7	2	6	1/7	1/9	1,77	Katkı
Güç	7	1	3	1/7	1/6	1/6	1/7	1/2	0,9	Önem
Yasallık	5	1	1/9	5	1	3	1/6	9	2,96	Zorunluluk
Yasallık	1	2	1/7	1/5	2	3	1/7	1/8	1,19	Katkı
Yasallık	5	1	1	5	1	1/2	1/7	1/5	1,9	Önem
Zorunluluk	1/5	1/3	1/8	1/5	1/6	1/8	7	3	1,09	Katkı
Zorunluluk	4	1/2	8	1/7	5	1/3	6	4	2,23	Önem
Katkı	1/7	1/2	5	7	1/2	1/3	5	5	1,99	Önem

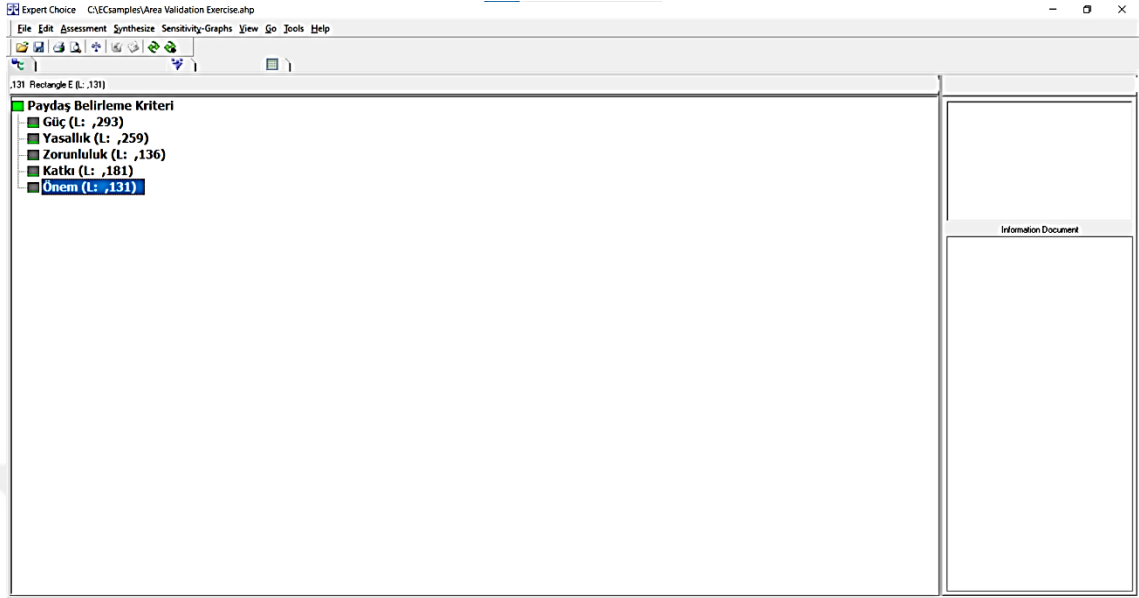
Tablo 11’de 8 uzman kişinin görüşleri alınarak tüm ikili karşılaştırmalar yapıp geometrik ortalamaları alınmıştır.

Tablo 12: Çimento İşletmesinin Paydaş Seçiminde Etkili Olan Kriterlerin İkili Karşılaştırılmalarının Ortak Görüşü

	GEO. ORT.	ORTAK GÖRÜŞ	
Güç	0,67	1	Yasallık
Güç	3,75	4	Zorunluluk
Güç	1,77	2	Katkı
Güç	0,9	1	Önem
Yasallık	2,96	3	Zorunluluk
Yasallık	1,19	1	Katkı
Yasallık	1,9	2	Önem
Zorunluluk	1,09	1	Katkı
Zorunluluk	2,23	2	Önem
Katkı	1,99	2	Önem

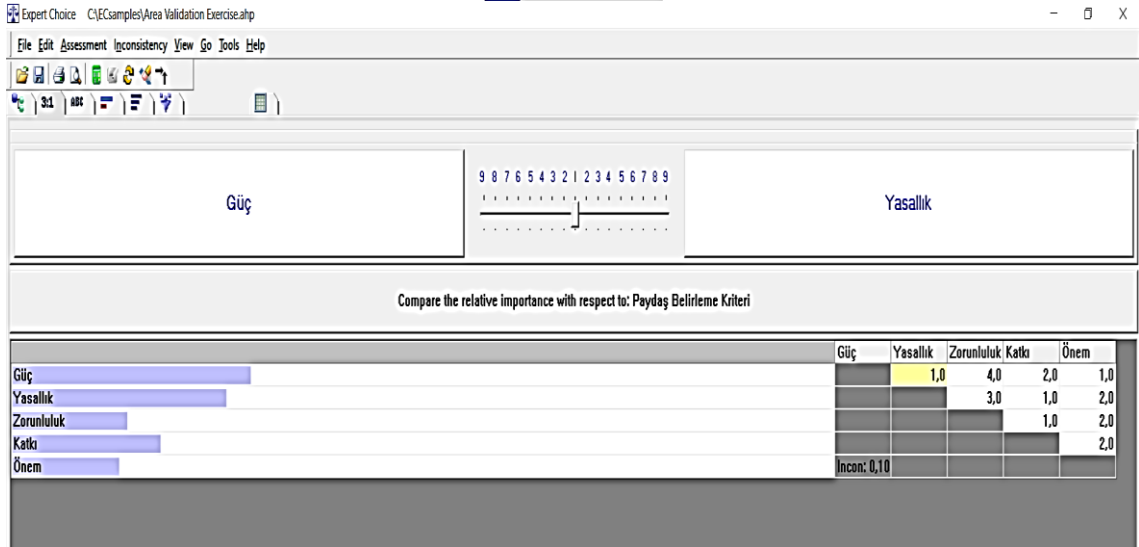
Tablo 12’ de alınan geometrik ortalamalar sonucunda ortak görüş değerleri belirlenmiştir. Tüm ikili karşılaştırmaların geometrik ortalama sonuçları alınarak ortak görüşler tespit edilmiştir. Geometrik ortalama sonuçları Expert Choice 11 programında değerlendirilerek analiz işlemi gerçekleştirilmiştir.

Şekil 6: .Kriterlerin Karşılaştırılma Değerleri Expert Choice Programının Girilmiş Ekran Görüntüsü



İşletmenin paydaş seçiminde etkili olan kriterlerin değerlendirilmesinde kullanılan kriterlerin ikili karşılaştırma değerlerinin Expert Choice programındaki görünümü Şekil 7’de görülmektedir.

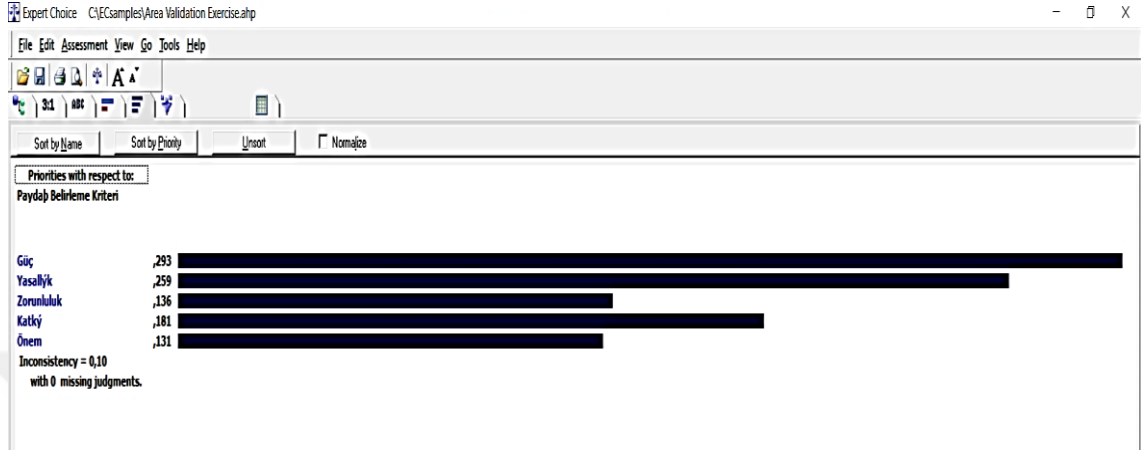
Şekil 7: Paydaş Seçiminde Etkili Olan Kriterlerin Değerlendirilmesinde Kullanılan Kriterlerin İkili Karşılaştırma Değerlerinin Expert Choice Programındaki Görünümü



Şekil 7’de de görüldüğü gibi işletmenin paydaş seçiminde etkili olan kriterlerin değerlendirilmesinde belirlenen kriterlerin ikili karşılaştırma değerlerinin Expert Choice programına girilmesi halinde tutarlılık oranı (CR) 0, 10’dur.

Şekil 8’de AHP yöntemine işletmenin paydaş seçiminde etkili olan kriterlerin değerlendirilmesinde kullanılan kriterlerin ikili karşılaştırma matrisi sonucu ağırlıkları görülmektedir.

Şekil 8: Paydaş Seçiminde Kriter Ağırlıkları



Şekil 8’e göre işletmenin paydaş seçiminde etkili olan kriterlerin önem dereceleri; güç %29, yasallık %26, katkı %18, zorunluluk %14 ve önem %13’dür. İşletmenin paydaşlarını seçerken dikkat ettiği ağırlık önemi yüksek olan kriter güç ve yasallık kriteridir. Bunu katkı, zorunluluk ve son olarak önem izlemektedir.

Paydaşlar finansman kaynakları açısından güçlü olabilecekleri gibi, kitlesel iletişim araçları ve bağlantı kaynakları açısından da güçlü olabilirler (Polonsky vd., 2002:117). Bu nedenle güç kriteri en önemli etkiye sahiptir.

Yasallık kriterinin paydaş belirlerken birinci sırada olmasının nedeni, işletmenin yasaları dikkate alır şekilde çalışmalar yapması ve gelecek hedeflerini belirlerken dâhi yasaları göz önünde bulundurması etkili olmuş olabilir. İşletmenin belirlediği amaçlara ulaşma ve stratejilerini gerçekleştirme sürecinde işletmeye olumlu katkı sağlayabilecek paydaş gruplarının belirlenmesi de önem arz etmektedir. Bu nedenle “katkı” kriteri de paydaş seçimlerinde etkilidir. Zorunluluk kriterlerinin etkisinin daha az olması ise, işletmenin herhangi bir zorlamaya ve statü farklarına göre kişilerle iş birliği içine girmeyeceğini düşündürmektedir. Aynı zamanda zorunluluk kapsamında talebin karşılanamaması veya diğer işlerin aksamasına sebep olabilmesi ve aynı zamanda işletmenin belirlediği stratejilere uyum sağlamaması işletmeye içinden çıkamayacağı durumlara düşürebilir. Bu nedenle bu kriterin değerlendirilmesi daha az olmaktadır. Paydaşların önemi, işletmenin izlediği stratejiye göre değişkenlik gösterebileceği için bu kriter en az ağırlığa sahip olmuştur.

3.2.6. TOPSIS Yöntemi Uygulaması

TOPSIS Yöntemi ilk olarak Hwang ve Yoon tarafından ortaya atılmıştır. ÇKKV tekniklerinden biri olan TOPSIS Yöntemi, ideal bir noktadan uzaklığın eş zamanlı olarak en aza indirilmesi ve en alt noktadan olan mesafenin en üst düzeye çıkarılmasına dayanan sonlu bir alternatifler kümesinden çözümleri belirlemek için kullanılan çok kriterli bir yöntemdir. Bu yöntemde belirli öneme sahip kriterlerin ağırlıkları mevcuttur. TOPSIS kısaca, ideal çözüme benzerliğe göre tercih edilen teknik anlamına gelir. Pozitif ideal çözüm, maliyet ölçütünü minimum yapan ve fayda ölçütünü maksimum yapan çözümdür. (Olson, 2004: 721).

Çalışmanın bu kısmında çimento sektöründe Türkiye’de ve dünyada entegre rapor yayınlayan ÇİMSA, Adana, Aslan, Nuh, Oyak, Cemex, Ambuja Cement gibi işletmelerin raporları incelenerek paydaşlar belirlenmiştir. Aynı zamanda çalışmaya dahil edilmiş olan işletmenin finansal raporları ve resmi sitesinde yer alan bilgiler de incelenerek paydaşların belirlenmesinde katkı sağlamıştır. Sendika paydaşının çalışanlardan ayrı bir paydaş grubu olarak ele alınmaktadır. Bunun nedeni ise, sendikanın başka işletme çalışanlarını da temsil etmesinden kaynaklanmaktadır.

AHP analizi ile paydaş seçiminde etkili olan kriterlerin önem ağırlıkları belirlenmişti. TOPSIS yöntemine göre öncelikle standart karar matrisi oluşturulur. Karar matrisi oluşturulurken alternatif paydaşlar değerlendirilir ve her bir seçim kriteri için puanlanır. Değerler ve puanlar işletmedeki 8 karar vericinin katıldığı anket sonucunda elde edilmiştir. Puanlama yapılırken 1 ile 5 arasındaki değerler kullanılır. Bu nedenle, aşağıdaki matris, her bir seçim kriteri için paydaşların puanlarını göstermektedir.

İşletmenin temel fonksiyonlarında çalışan 8 uzmanın işletmenin paydaşlarını AHP yönteminde belirlenen kriterlere göre puanlaması ile aşağıdaki standart karar matrisi oluşturulmuştur. Ayrıca belirlenen kriterlerin paydaş seçiminde etki düzeyleri de tabloda gösterilmiştir. Güç, yasallık, katkı ve önem faktörleri ile belirlenen paydaşların maksimum düzeyde olması beklenir. Çünkü işletme, kriterlere uygun olarak kendisi için yasal hak talep edebilen, işletmenin faaliyetlerine ve gelişimine katkı sağlayan, işletmeye etkisi güçlü olan ve işletmeden önemli taleplerde bulunarak işletmenin gelişimine olumlu etkisi olan paydaşları seçmeye özen göstermektedir. Aynı zamanda işletme, işletmenin amaçlarını ve stratejisini muhtemel olarak zora sokma ihtimali olan

zorunlu talepleri var olan veya olabilecek paydaşları en aza indirmek istemektedir. Bu standart karar matrisinin oluşturulması TOPSIS yönteminin birinci adımını oluşturmaktadır.

Tablo 13: Standart Karar Matrisi

	max	max	min	max	max
	Güç	Yasallık	Zorunluluk	Katkı	Önem
Çalışan	3,33	3,44	3,6	4,55	4,55
Hissedarlar ve Yatırımcılar	4	4	3,6	3,88	3,77
Tedarikçi	3,77	3,66	3,8	3,44	4
Müşteri	3,88	3,44	3,6	3,88	4
Devlet	3,88	4,44	3,4	3,33	3,55
Sendika	4	3,88	3,4	3,44	3,55
Yerel Yönetimler	4	4	4	2,88	3,22

Karar matrisinin oluşturulmasından sonraki ikinci adım, karar matrisinin normalleştirilmesidir. Vektör normalizasyonu yöntemi ile karar matrisindeki her bir değer bulunduğu sütunun değerlerinin kareleri toplamının kareköklerine bölünerek matrisin normalleşmesi gerçekleştirilir (Özcan, 2012, 56).

Tablo 14: Karar Matrisinin (R) Normalleştirilmesi

	Güç	Yasallık	Zorunluluk	Katkı	Önem
Çalışan	0,33	0,34	0,37	0,47	0,45
Hissedarlar ve Yatırımcılar	0,39	0,39	0,37	0,40	0,37
Tedarikçi	0,37	0,36	0,39	0,36	0,40
Müşteri	0,38	0,34	0,37	0,40	0,40
Devlet	0,38	0,44	0,36	0,34	0,35
Sendika	0,39	0,38	0,36	0,36	0,35
Yerel Yönetimler	0,39	0,39	0,42	0,30	0,32

AHP yöntemi ile ağırlıklandırılan kriterlerin dereceleri aşağıdaki tablodadır.

Tablo 15: AHP Sonuçlarına Göre Kriterlerin Önem Düzeyleri

Güç	Yasallık	Zorunluluk	Katkı	Önem	TOPLAM
0,293	0,259	0,136	0,181	0,131	1

Yöntemin üçüncü adımı olarak normleştirilmiş karar matrisi ile AHP analizinde bulunan kriterlerin önem yoğunlukları çarpılarak normleştirilen karar matrisinin ağırlıklandırılması (V) yapılır ve aşağıdaki tablo elde edilir.

Tablo 16: Normleştirilen Karar Matrislerinin Ağırlıklandırılması (V)

	Güç	Yasalılık	Zorunluluk	Katkı	Önem
Çalışan	0,10	0,09	0,05	0,09	0,06
Hissedarlar ve Yatırımcılar	0,12	0,10	0,05	0,07	0,05
Tedarikçi	0,11	0,09	0,05	0,06	0,05
Müşteri	0,11	0,09	0,05	0,07	0,05
Devlet	0,11	0,11	0,05	0,06	0,05
Sendika	0,12	0,10	0,05	0,06	0,05
Yerel Yönetimler	0,12	0,10	0,06	0,05	0,04

Dördüncü adımda ise; pozitif ideal çözüm seti ve negatif ideal çözüm seti oluşturulur. Pozitif bir ideal çözüm seti elde etmek için ağırlıklı karar matrisinin sütunlarındaki en yüksek değer seçilir. Negatif bir ideal çözüm seti elde etmek için ağırlıklı karar matrisinin sütunlarında yer alan en düşük değer seçilir ve aşağıdaki değerler hesaplanır.

Tablo 17: Ağırlıklı Normleştirilmiş Karar Matrisi Sütunlarındaki Minimum ve Maksimum Değerler

	Max	Max	Min	Max	Max
	Güç	Yasalılık	Zorunluluk	Katkı	Önem
A ⁺	0,12	0,11	0,05	0,09	0,06
A ⁻	0,10	0,09	0,06	0,05	0,04

A⁺ seti için matrisin her bir sütununun en büyük değeri, A⁻ seti için ise matrisin her bir sütununun en küçük değeri alınmıştır.

Yöntemin beşinci adımında, her bir karar noktasının pozitif-ideal çözümünden olan mesafesi (S⁺) ve negatif-ideal çözümünden olan (S⁻) hesaplanmıştır.

Tablo 18: Pozitif İdeal ve Negatif İdeal Çözümün Hesaplanması

	Çalışanlar	Hissedarlar ve Yatırımcılar	Tedarikçi	Müşteri	Devlet	Sendika	Yerel Yönetimler
S⁺	0,03	0,02	0,03	0,17	0,03	0,03	0,04
S⁻	0,04	0,03	0,02	0,03	0,04	0,03	0,02

Yöntemin son adımında her bir paydaşın ideal çözüme göre yakınlık dereceleri hesaplanır. İdeal çözümü hesaplamak için her satır için negatif ideal çözüm değeri, pozitif ideal çözüm değeri ile negatif ideal çözüm değerinin toplamına bölünür. Bu formül aşağıda gösterilmiştir.

$$C_i^* = \frac{S_i^-}{S_i^- + S_i^*}$$

Formüldeki veriler yerine konularak hesaplama yapıldığında aşağıdaki optimal çözüm sonuçları elde edilir.

Tablo 19: İdeal Çözüme Göre En Uygun Seçim Sonuçları

Paydaşlar	Çalışanlar	Hissedarlar ve Yatırımcılar	Tedarikçiler	Müşteriler	Devlet	Sendika	Yerel Yönetimler
Değerler	0,53	0,62	0,40	0,13	0,60	0,43	0,39

Yukarıdaki değerler sıralandığında aşağıdaki tablodaki gibi paydaşların önem sıralaması elde edilir.

Tablo 20: İşletme İçin En Önemli Paydaş Sıralaması

Paydaş Sıralaması	Hissedarlar ve Yatırımcılar	Devlet	Çalışanlar	Sendika	Tedarikçiler	Yerel Yönetimler	Müşteriler
Sonuçlar / Değerler	0,62	0,60	0,53	0,43	0,40	0,39	0,13

TOPSIS yöntemi sonunda paydaşların önem sıralaması 0,62 ile hissedar ve yatırımcılar birinci sırada yer almaktadır. Arkasından 0,60 ile devlet, 0,53 ile çalışanlar, 0,43 ile sendika, 0,40 ile tedarikçiler, 0,39 ile yerel yönetimler ve son olarak 0,13 ile müşteriler gelmektedir.

İşletmelerin asıl amacının kâr elde etmek ve elde ettiği kârı pay sahiplerine dağıtmak olduğu bilinmektedir. Aynı zamanda işletmenin en önemli seçilen hissedar ve yatırımcı paydaşları, işletmeyi etkileyebilecek güce sahip olan ve işletme üzerinde etik ve yasal hak iddia edebilen paydaş gruplarındandır. Bu paydaş grubu işletmenin paydaş seçiminde de en etkili seçilen kriterlere de uygundur. İşletmenin hazırladıkları raporda doğru bilgi verme ve şeffaf davranma zorunluluğu hissedar ve yatırımcı için geçerlidir. Bu nedenle entegre raporda yer alması öncelikli olan paydaş grubu hissedar ve yatırımcılardır.

İşletme her ne kadar özel işletme olsa da kamu yararını gözetip devlete bağlıdır. İşletme, devletin koyduğu yasalara, sınırlara göre üretim gerçekleştirdiği için en önemli paydaşlar arasında devleti belirlemiştir. Devletin sektör ile ilgili olarak yapmış olduğu yasal düzenlemeler de işletmeyi etkilemektedir. İşletmenin, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'ndan Hava Emisyon, Atıksu Deşarjı ve Atık Yakma ve Beraber Yakma konulu “Çevre İzin Ve Lisans Belgesi” alması, ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi'nin denetime tabi olması, “Beraber Atık Yakma Lisansı” alması, sera gazı emisyon ölçümlerini Çevre ve Şehircilik Bakanlığına düzenli olarak raporlaması, emisyon ölçüm sistemleri ile baca gazı emisyonları Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik İl Müdürlükleri tarafından takip edilmesi, Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü'nden Geçici Atık Depolama Saha İzni alması, bakanlıktan “Sıfır Atık Belgesi” alması, işletmenin enerji tüketim bilgileri Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığına rapor edilmesi nedeni ile devlet paydaşının bu sektör için önemli olduğunu görebilmekteyiz. Paydaş seçme kriterlerinin tümüne karşılık gelebilen paydaştır.

İşletmenin bir diğer önemli paydaş grubu çalışanlardır. İş faaliyetlerinin aksamadan yürüebilmesi, çalışan memnuniyetinin sağlanması ile işletmeye bağlılık artar ve bu nedenle işletme daha başarılı gözükür. Çünkü memnun olmayan çalışanlar iş değiştirmek ister ve bu değişiklik işletmede iş aksamasına, işletmenin iyi bir personel yönetimi gerçekleştiremediği düşüncesine neden olabilir. Çalışanlar aynı zamanda

işletmenin hedeflediği konuma ulaşmasında en etkili paydaş grubudur. Paydaş seçme kriterlerinden katkı, önem, yasallık ve güç unsurlarını karşılayan paydaştır.

Sendika ve yerel yönetimler de işletme açısından önemli paydaşlardır. Çalışanlarının refahı doğrultusunda işletme sendika ile etkileşim içindedir. Ayrıca sendikalar işletmenin daha verimli ve kârlı olması için destek veren kuruluşlardır. İşletmeler faaliyet gösterdikleri yerlerdeki yerel yönetimlerle de etkileşim içindedir. Özellikle atık yönetimi ve su kaynak kullanımı konularında yerel yönetimlerle iş birliği içinde olması önemlidir. Çünkü işletmelerin bulundukları bölgedeki yasal düzenlemelere uymaları gerekmektedir ve bu yasal düzenlemeleri yapan kurum yerel yönetimlerdir. Sendika ve yerel yönetimler paydaş seçme kriterlerinden katkı, güç ve yasallık unsurlarını karşılayan paydaştır.

İşletmenin faaliyetlerine devam edebilmesi için hammadde ve yardımcı madde temin edebilmesi gerekmektedir. Bu nedenle bir diğer önemli paydaş tedarikçidir. İşletme açısından tedarikçinin paydaş sıralamasında ortalarda yer almasının nedeni ise, piyasa çok fazla tedarikçinin olması ve birçok tedarikçi ile sağlam ilişkiler kurması olabilir. Paydaş seçme kriterlerinden katkı, önem ve güç unsurlarını karşılayan paydaştır.

İşletme için son önemli paydaş müşterilerdir. Rekabet koşulları düşünüldüğünde işletmenin müşteriler ile etkileşimde olması önemlidir. Müşteriler ile kurulan ilişkiler doğrultusunda pazardaki konumunu geliştirebilir, işletme müşterilerinden aldığı geri bildirimler ile faaliyetlerine yön verebilir. Ancak sektörün yapısı gereği üretilen ürünün belirli bir çeşit olması ve ürünlerin hitap ettiği kesimin belirli olmasından kaynaklı işletmenin müşteri kazanma veya kaybetme korkusu bu sektör için en az seviyedir. Bu durum da bize müşteri paydaş grubunun daha az önemli olarak alt sıralarda çıkmasını açıklamaktadır. Paydaş seçme kriterlerinden katkı ve önem unsurlarını karşılayan paydaştır.

Bu analiz sonucunda aşağıdaki tablo ile bu imento işletmesinin paydaş analizi özetlenebilir.

Tablo 21: Çimento İşletmesinin Paydaş Analizi

Paydaş Adı	İşletme Tarafından Paydaşa Verilen nem	
	Güçlü	Zayıf
Devlet	✓	
Hissedar ve Yatırımcılar	✓	
Sendika	✓	
Yerel Yönetim		✓
Çalışanlar	✓	
Müşteriler		✓
Tedarikçiler		✓

3.2.7.Entropi Yöntemi İle nemli Konuların Ağırlıklarının Hesaplanması

Çalışmanın bu kısmına kadar işletme için önemli olan paydaşlar belirlenmiştir. Bu aşamadan sonra tüm paydaşlara ayrı bir anket uygulayarak, paydaşların entegre raporda yer almasına dikkat ettikleri önemli olan konuları belirlemeleri istenmiştir. nemli konuların ağırlıklarının daha objektif değerlendirilmesi için Entropi yöntemi seçilmiştir. Bu anket çalışmaları sonucunda hangi paydaşın hangi konulara ne derecede önem verdiği belirlenmek istenmiştir. Bu analizler sonucunda işletmeye rapor hazırlarken paydaş ve konu önceliklendirmesi yapmasında yardımcı olunmaya çalışılmıştır.

Ankete katılan paydaş sayıları bir önceki AHP ve TOPSIS yöntemleri analiz sonucu elde edilen paydaş verilerine ve entegre rapor hakkında bilgi sahibi olmalarına göre seçilmiştir. Ankete katılan devlet paydaş grubu 13 kişi, çalışan paydaş grubu 21 kişi, sendika paydaş grubu 9 kişi, hissedar ve yatırımcılar paydaş grubu 5 kişi, yerel yönetim paydaş grubu 9 kişi, müşteri paydaş grubu 6 kişi ve tedarikçi paydaş grubu 5 kişiden oluşmaktadır.

Paydaşlar ile yapılan anket soruları çimento sektöründe daha önce entegre rapor yayınlayan işletmelerin raporları incelenerek ve sektörün dikkat ettiği konular sıralanarak ve gruplandırılarak elde edilmiştir. Dört ana konu başlığı belirlenerek, her bir konu kendi içerisinde alt konu başlıkları halinde sıralanmış ve bulundukları kategorilerin baş harflerine göre kodlanmıştır. Bu konuları önceliklendirme anketi paydaşlar tarafından değerlendirilmiş ve anket sonuçları Entropi yöntemi ile analiz edilmiştir. Sorular dört gruba ayrılmıştır. Bunlar;



Tablo 22: Entropi Yöntemi Öncelikli Konular Anket Soru Grupları

Sosyal Faktörler	Ekonomik Faktörler	Çevresel Faktörler	Yasal ve Yönetmelik Faktörler
S1- İş Sağlığı ve Güvenliği	E1- Uluslararası Pazarda Büyüme	Ç1-Biyçeşitliliğin Korunması	Y1-Mevzuat Gerekliliklerine Uygunluk
S2- İşte Uyumluluk	E2- Uluslararası İş Gücü	Ç2-Çevresel ve İklim Değişikliği İle Mücadele	Y2- Risk Yönetimi
S3- Çalışan Eğitimi	E3- Şeffaflık ve Kurumsal Yönetim	Ç3- Su Kaynak Kullanımı	Y3-Operasyonel Verimlilik
S4- Çalışan Çeşitliliği ve Kapsayıcılık	E4- Enerji Maliyetleri, Verimlilik ve Kaynak Bulma	Ç4- Hava Kalitesi	Y4- Pazarlama İletişimi ve İtibar
S5-Çalışan Refahı	E5- Fiyatlandırma Bütünlüğü	Ç5- Sera Gazı (Ghg) Emisyonları ve İklim Değişikliği	Y5-Ar-Ge ve İnovasyon
S6- Çalışan Katılımı ve Gelişimi	E6- Kapasite Kullanımı ve Mevcut Talep	Ç6- Alternatif Yakıtlar ve Hammaddeler	Y6- Tedarikçi İlişkileri ve Uygulamaları
S7- Yeteneğin Çekilmesi ve Elde Tutulması (Kariyer ve Yetenek Yönetimi)	E7- Teknolojik Dönüşüm	Ç7-Diğer Hava Emisyonları	Y7- Ürün Yeniliği ve Standartları (Ürün Kalitesi, Yenilik)
S8- İş Uygulamaları ve İnsana Yakışır İş	E8- Kullanılan Sermaye Getirisi	Ç8- Atık Yönetimi	
S9- İş Etiği	E9- Ekonomik Performans	Ç9- Yeşil Tedarik Zinciri (Lojistik ve Ulaşım)	
S10- İşçi Sorunları	E10- Sürdürülebilir Kârlılık	Ç10- Sürdürülebilir Yapılar	
S11- İş Sürekliliği	E11- Sanayi ve Müşteri Büyümesi/Bozulması	Ç11- Maden ve Yeni İşletmeler İçin Arazi Edinimi	
S12- İnsan Hakları		Ç12- Yeniden Yerleştirme ve Rehabilitasyon (Maden Kapatma Sonrası)	
S13- Toplumda İstihdam Edilebilirlik Becerileri Ve Refahı			
S14- Paydaş Katılımı			
S15- Cinsiyet Eşitliği			
S16- Müşteri Deneyimi Ve Memnuniyeti			

Ankete dahil edilen konu başlıklarının sektör açısından önemli olanlar maksimum kriter olarak belirlenirken, işletmenin stratejisinde ve hedeflerinden az değere sahip olan konular minimum kriter olarak belirlenmiş ve hesaplamaları yapılmıştır. Düzenlenen anket veri sonuçları aşağıdaki gibi analiz edilmiştir. İlk önce sosyal faktörlerin tüm paydaşlar açısından değerlendirilmesi ele alınmıştır. Sonraki aşamalarda her bir paydaş tarafından konuların önem derecelerine göre sıralandırılması istenmiştir.

Kriter ağırlıklarının hesaplanmasında kullanılan Entropi yönteminin adımları aşağıda açıklanmıştır.

Adım 1: Karar Matrisi Oluşturulması:

Çimento işletmesinin paydaşları ile yapılan anket çalışması sonucunda sosyal faktörler konu başlıkları için alınan verilere göre bir karar matrisi oluşturulmuştur. Tablo 23’ de karar matrisi gösterilmiştir.

İşletmenin belirlediği önemli paydaşlar ile yapılan anket çalışması sonucu sosyal faktörlere verilen “Bu konu benim için hiç önemli değildir” ve “Bu konu benim için çok önemlidir” şeklinde verilen cevaplar Tablo 23’de gösterilmiştir. Paydaşların cevaplarından bir karar matrisi oluşturmak için her bir kriter max yönlü ise her bir hücre o sütundaki max değere bölünmüştür. Kriter min yönlü ise o sütundaki min değer her bir hücreye bölünmüş ve bir karar matrisi oluşturulmuştur.

Adım 2: Normalize Edilmiş Karar Matrisi

Karar matrisinin normalleştirilmesi için tablodaki değerler formül 6 yardımıyla ilgili kriterlerin toplamına ilgili paydaş kriter değerleri bölünerek normalizasyon işlemi gerçekleştirilerek normalize edilmiş karar matrisi (P_{ij} Matrisi) sunulmaktadır.

Tablo 23: Sosyal Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Karar Matrisi

Karar Matrisi	max	max	max	min	max	max	max	max	max	min	max	max	max	max	max	max
	s1	s2	s3	s4	s5	s6	s7	s8	s9	s10	s11	s12	s13	s14	s15	s16
ÇALIŞAN	0,95	0,94	0,95	0,81	1	0,92	0,86	0,98	0,93	0,92	0,94	0,98	0,97	0,85	0,97	0,92
DEVLET	0,95	0,96	0,93	0,86	0,97	0,93	0,92	0,89	0,95	0,90	0,98	1	0,88	0,80	1	0,88
YEREL YÖNETİM	0,96	0,96	1	0,81	0,95	0,93	0,91	0,96	1	0,86	0,84	0,95	0,92	0,93	1	0,92
SENDİKA	1	1	1	0,75	1	1	0,91	1	0,93	0,88	0,98	0,99	0,97	0,93	0,92	0,92
HİSSEDAR VE YATIRIMCI	0,96	0,86	0,92	1	0,90	0,84	0,84	0,94	0,92	1	0,84	0,93	0,87	0,88	0,85	0,87
MÜŞTERİ	0,96	0,98	0,96	0,90	0,98	0,96	0,96	0,94	0,96	0,87	1	0,98	1	1	0,92	1
TEDARİKÇİ	0,92	0,98	0,92	0,95	0,82	0,80	1	0,86	1	1,05	0,84	0,89	0,87	0,64	0,77	0,87

Adım 3: Ej ve K Değerinin Hesaplanması:

Her bir kriterin kendi değerinin (R_{ij}) doğal logaritması hesaplanarak ($\ln_{ij}$) bu değerler birbirleriyle çarpılmıştır ($R_{ij} \times \ln_{ij}$). E_j değeri aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanmaktadır. $K=1/\ln$. $n = 1/\ln 7=0,5139$ k burada bir sabit sayı olmak üzere e_{ij} değerinin 0 ile 1 arasında olmasını sağlamaktadır ($0 \leq e_{ij} \leq 1$). Logaritmik değerler normalize değerler ile çarpılarak toplanır. Toplanan değerler son aşamada ‘k’ yani entropi katsayısı ile çarpılarak tablo düzenlenir. Ele alınan alternatif sayısının logaritmik hali “k” yani entropi katsayısıdır.

$$E_j = \left(\frac{-1}{\ln m} \right) \sum_{i=1}^m [p_{ij} \ln p_{ij}]; \forall_j$$

Adım 4: Dij Değerinin Hesaplanması:

$d_j = 1 - e_j$; $\forall_j$ formül yardımıyla yukarıda hesaplanmış olan e_{ij} değerleri 1’den çıkarılarak d_{ij} değerleri hesaplanır.

Adım 5: Kriter: Ağırlıklarının Hesaplanması:

Kriter ağırlıkları aşağıdaki formül ile hesaplanmıştır. Entropi Kriter ağırlık değerleri Tablo 24’ de gösterildiği gibidir.

$$W_j = \frac{d_j}{\sum_{j=1}^n d_j} ; \forall_j$$

Tablo 24: Sosyal Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Entropi Kriter Ağırlık Değerleri

wj	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	Toplam
	0,000001	0,000005	0,000003	0,501341	0,000011	0,000013	0,000008	0,000006	
	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16	
	0,000002	0,498518	0,000014	0,000003	0,000008	0,000042	0,000019	0,000006	1

Entegre raporda yer alması beklenen öncelikli konulardan “Sosyal faktörler” kategorisi için paydaşlar ile yapılan anketlerin analiz süreci Tablo 23 ile başlamıştır. Entropi yönteminin adımları uygulanarak Tablo 24’e ulaşılmıştır. Tablo 24’e göre elde edilen analiz sonuçları; paydaşlar açısından sosyal faktörlerden S4 “Çalışan Çeşitliliği ve Kapsayıcılık” en önemli konu olarak belirlenirken arkasından sırasıyla S10 “İşçi Sorunları”, S14 “Paydaş Katılımı”, S15 “Cinsiyet Eşitliği”, S11 “İş sürekliliği”, S6 “Çalışan Katılımı ve Gelişimi”, S5 “Çalışan refahı”, S7 “Yeteneğin çekilmesi ve elde tutulması” ve S13 “Toplumda istihdam edilebilirlik ve elde tutulması”, S8 “İş uygulamaları ve insana yakışır iş” ve S16 “Müşteri deneyimi ve memnuniyeti”, S2 “İşte uyumluluk”, S3 “Çalışan eğitimi” ve S12 “İnsan hakları” öncelikli konular arasında yer alırken, S9 “İş Etiği” ve S1 “İş sağlığı ve güvenliği” en az öneme sahip konu olarak belirlenmiştir.

Analiz sonucuna göre, sektörün doğası gereği sürekli yeni fikirler üretmeye çalışan bir çalışan grubu ihtiyaç duyulmaması nedeni ile bu konu başlığını minimum faktör olarak belirlememize karşın en önemli konu; “Çalışan Çeşitliliği ve Kapsayıcılık” olmuştur. İşletmeler ve paydaşlar açısından bugüne kadar genel kabul görmüş ve aynı zamanda sürdürülebilir kalkınma amaçlarından biri olması sebebi ile bu konu paydaşlar tarafından en önemli olarak seçilmiş olabilir. Bir diğer önemli konu “İşçi Sorunları”dır. İşçilerin çalışma koşullarının olumlu veya olumsuz olması, ücretlerinden duydukları memnuniyet ailesi ve sosyal çevresi ile olan iletişimini etkilediği gibi iş yerindeki çalışma şeklini, üstlerine ve mesai arkadaşlarına olan davranış şekillerini de etkiler. İşletmeler ve işletmenin paydaşları bu nedenle işçi sorunlarının en az olmasını ve işletmenin bu süreci nasıl yönettiğini görebilmek istediklerinden bu konu başlığı önemli olarak belirlenmiştir. Entegre raporun temelini oluşturan paydaş katılımı konusu, raporlamada paydaşların etkinliğin nasıl belirlendiğinin açıklamaları ve işletmenin paydaşlarına verdiği önemi ortaya çıkardığından diğer bir önemli konu başlığıdır.

Paydaşlar tarafından iş etiği ve iş sağlığı ve güvenliği konuları en az önemli konu olarak belirlenmiş olsa da, işletmenin iş ahlakına, işçi sağlığına ve güvenliğine dikkat etmesi gerekmektedir. İşletme günlük olarak iş yerinde meydana gelen veya gelmeyen kaza oranları, iş günü kaybını, ölümcül vaka sayısını, mesleki hastalık oranını tutarak, iş yerinde güvenlik tedbirlerine dikkat ederek iş sağlığına ve güvenliğine önem

verdiğini göstermektedir. Ayrıca işletmenin genel etik kural dökümanı yayınlayarak da iş etiğine verdiği önemi görebilmekteyiz.

Sosyal faktörler konularından sonra entegre raporda yer alması beklenen öncelikli konulardan “Ekonomik faktörler” kategorisi değerlendirilmesine geçilmiştir ve paydaşlar ile yapılan anketlerin analiz sonuçları incelenmiştir. Analiz için ilk başta ekonomik faktörlerin karar matrisi oluşturularak entropi yöntemi analizi aşamalarına geçilmiştir.



Tablo 25: Ekonomik Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Karar Matrisi

Karar Matrisi	max	max	max	min	max	max	max	max	max	max	max
	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	E10	E11
ÇALIŞAN	0,92	0,85	0,99	1	0,61	0,99	0,97	0,97	0,92	0,95	0,92
DEVLET	0,83	0,92	0,98	0,95	0,67	0,90	0,99	1	0,96	0,99	0,91
YEREL YÖNETİM	0,97	0,85	0,95	0,92	0,53	0,88	0,95	0,98	1	1	0,94
SENDİKA	0,97	0,97	0,97	0,99	0,65	1	0,97	0,95	0,91	0,98	0,96
HİSSEDAR ve YATIRIMCI	1	0,57	1	1	0,39	0,54	1	0,56	0,86	0,88	0,89
MÜŞTERİ	0,87	0,91	1,04	0,91	0,70	0,98	0,97	0,93	0,92	0,87	1
TEDARİKÇİ	0,92	1	0,79	1	0,60	1,04	0,92	0,84	0,90	0,92	0,98

Tablo 26: Ekonomik Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Entropi Kriter Ağırlık Değerleri

	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	E10	E11	TOPLAM
w _j	0,000020	0,000130	0,000032	0,999312	0,000150	0,000170	0,000004	0,000150	0,000010	0,000014	0,000008	1

Çimento sektöründe yerel ve yabancı firmaların yayınladıkları entegre raporlardan yola çıkarak ekonomik faktörler konu başlığı altında toplanan konuları paydaşların kendileri için önem düzeylerini belirlemelerini imkân sunan ankete verilen cevapları entropi yöntemi ile analiz edilmiştir.

İşletmenin tüm paydaşları ile yapılan anket sonuçlarının analizi sonucu Tablo 26'ya göre, ekonomik faktörler konu başlıklarından E4 “Enerji, Verimlilik ve Kaynak Bulma Maliyetleri”, E6 “Kapasite Kullanımı ve Mevcut Talep, E8 “Kullanılan Sermaye Getirisi” ve E5 “Fiyatlandırma Stratejileri”, E2 “Uluslararası iş gücü”, E3 “Şeffaflık ve kurumsal yönetim”, E1 “Uluslararası pazarda büyüme”, E10 “Sürdürülebilir kârlılık”, E9 “Ekonomik performans” konuları önemli olarak belirlenirken, E11 “Sanayi ve müşteri büyümesi” ve E7 “Teknolojik Dönüşüm” konusu en az öneme sahip olarak belirlenmiştir.

Çimento sektörünün üretim hacminin yüksek ve maliyetli olmasından kaynaklı enerji kaynaklarını etkin ve verimli kullanıp, alternatif enerji kaynakları bularak hem maliyeti azaltması hem de sürdürülebilirlik amaçlarına uyması için önemlidir. Bunun yanı sıra üretimdeki yüksek maliyeti etkin kullanabilmek için kapasite kullanımını da doğru yönetebilmelidir. Enerji verimliliği ve enerji maliyetlerini azaltabilmek için işletme, tesiste oluşan atıkları yakarak ve ambalaj atıklarını geri dönüştürerek enerji kaynağı olarak kullanmaktadır. Ayrıca çimento üretim süreçlerinde bulunan kırma, yanma ve öğütme tesislerinde daha az enerji tüketen verimli ekipmanlar kullanarak, çimento öğütme enerjisini düşürebilmek amacıyla valsli dik çimento değirmeni kurarak, led armatüre aydınlatma kullanarak ve “Atık Isı Geri Kazanım Tesisi” kurarak enerji tasarrufu sağlamaktadır. Bu nedenlerle bu konu faktörleri, paydaşlar tarafından en önemli konular olarak belirlenmiştir. “Sanayi ve müşteri büyümesi” ve “Teknolojik Dönüşüm” konuları en az öneme sahip konu olarak belirlense de sektör ve işletme için önemlidir. Sektörün yapısı gereği çok hızlı ve sürekli değişen bir teknolojik gelişimin olmamasından kaynaklı bu konu başlığı en az öneme sahip olmuştur. Ancak raporlama sürecine dâhil edilirken paydaşların odaklandıkları konuların farklı olmasından bu konuların alt sıralarda yer almış olması muhtemeldir.

Ekonomik faktörler konularından sonra entegre raporda yer alması beklenen öncelikli konulardan “Çevresel faktörler” kategorisi değerlendirilmesine geçilmiştir ve

paydaşlar ile yapılan anketlerin analiz sonuçları incelenmiştir. Analiz için ilk başta çevresel faktörlerin karar matrisi oluşturularak entropi yöntemi analizi aşamalarına geçilmiştir.



Tablo 27: Çevresel Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Karar Matrisi

	max	max	min	max	min	max	max	max	max	max	max	max
Karar Matrisi	Ç1	Ç2	Ç3	Ç4	Ç5	Ç6	Ç7	Ç8	Ç9	Ç10	Ç11	Ç12
Çalışanlar	0,89	0,85	0,95	0,95	0,90	0,94	1	0,94	0,89	0,97	0,83	0,89
Devlet	0,99	1	0,85	1	0,88	0,99	0,94	0,96	0,92	1	0,92	1
Yerel yönetim	0,89	0,92	0,92	0,93	0,97	0,94	0,83	0,87	0,90	0,99	1	0,98
Sendika	0,96	0,92	0,88	0,96	0,90	0,94	0,98	0,94	0,92	0,99	0,98	0,98
Müşteri	1	0,86	0,90	0,98	0,87	0,98	0,86	1	1	0,90	0,90	0,89
Tedarikçi	0,80	0,91	0,95	0,92	1	0,87	0,90	0,99	0,91	0,76	0,95	0,79
Hissedar ve yatırımcı	0,93	0,87	1	0,88	0,95	1	0,77	0,95	0,83	0,72	0,81	0,79

Tablo 28: Çevresel Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Entropi Kriter Ağırlık Değerleri

	Ç1	Ç2	Ç3	Ç4	Ç5	Ç6	Ç7	Ç8	Ç9	Ç10	Ç11	Ç12	toplam
w_j	0,00001291	0,00000681	0,49983486	0,00000377	0,50003285	0,00000464	0,00001899	0,00000429	0,00000692	0,00003894	0,00001358	0,0000214	1

İşletmenin tüm paydaşları ile yapılan anket sonuçlarının analizi sonucu Tablo 28' e göre, çevresel faktörler konu başlıklarından Ç5 “Sera gazı emisyonları ve iklim değişikliği”, Ç3 “Su kaynak kullanımı” konuları en önemli konu başlıkları olarak belirlenmiştir. Sırasıyla Ç10 “Sürdürülebilir Yapılar”, Ç7 “Diğer Hava Emisyonları”, Ç11 “Maden ve yeni işletmeler için arazi edinimi”, Ç1 “Biyçeşitliliğin korunması”, Ç9 “Yeşil tedarik zinciri (lojistik ve ulaşım)”, Ç2 “Çevresel ve iklim değişikliği ile mücadele”, Ç6 “Alternatif yakıtlar ve hammaddeler”, Ç8 “Atık yönetimi”, Ç4 “Hava Kalitesi”, Ç12 “Yeniden Yerleştirme ve Rehabilitasyon” konuları önemli olarak belirlenmiştir.

Entegre raporlama, insanların çevreye duyarlılığının artması ve doğal kaynakların korunmaya ihtiyaç duyulması ile işletmeler tarafından hazırlanması beklenen raporlama olmuştur. Bu nedenle çevresel faktörler başlığındaki tüm konular hem işletme hem de paydaşlar açısından oldukça önemlidir. Sektörün yapısı gereği tüm bu konu başlıklarına dikkat etmesi ve gerekli önlemleri alması şarttır denebilir. Bu nedenle bir konu diğer konudan daha önemli veya daha az önemli demek doğru olmayabilir.

İşletme yukarıda belirtilen faktörle ilgili olarak, iklim değişikliği ile mücadele de doğal kaynak tüketimini azaltmayı hedef haline getirerek üretim döngüsü kapsamında çevresel etkileri en aza indirmeye yönelik projeler geliştirerek uygulamaya geçmektedir. Atık yönetimi hiyerarşisinde yer alan enerji geri kazanımı metodu kullanarak alternatif yakıt kullanımını desteklemektedir. İşletme çimento üretiminde, endüstrilerin atık ya da yan ürünleri olan çeşitli malzemeleri doğal hammaddelerin yerine alternatif hammadde olarak kullanarak doğal kaynakların daha az kullanılmasını ve döngüsel ekonominin sürdürülebilirliğini sağlamaktadır. İşletmenin sera gazı emisyonu ölçümleri yapması, toz emisyonlarını azaltmak için torbalı filtreleme sistemleri kullanması, kömür stok alanları çevresine toz tutucu rüzgar perdeleri yerleştirmesi ve otomatik yağmurlama sistemi yapılarak rüzgarın etkisini azaltması çevreye verdiği zararı azaltmaktadır. İşletmenin tozsuzlaşma ve soğutma ve sulama süreçlerinde kuyu suyu ve yağış suyu kullanması, evsel nitelikli atık sular için arıtma işlemi yapılarak tekrar kullanılması doğal kaynak su tüketimini azaltmaktadır. Ayrıca, işletme geçici atık depolama sahalarında tesiste oluşan atıkları depolayarak yakması ve

ambalaj atıklarını geri dönüştürerek enerji kaynağı olarak kullanılması da atık yönetim sürecini oluşturmaktadır. İşletme enerji verimliliği için çimento üretim süreçlerinde bulunan kırma, yanma ve öğütme tesislerinde daha az enerji tüketen verimli ekipmanlar kullanmakta, çimento öğütme enerjisini düşürebilmek amacıyla valsli disk çimento değirmeni kurmakta, aydınlatma armatürler led armatüre dönüştürerek ve “Atık Isı Geri Kazanım Tesisi” kurarak enerji tasarrufu sağlamaktadır. İşletme alanı etrafına ağaçlandırma yaparak ve ekonomik ömrünü tamamlayan maden sahalarında rehabilitasyon çalışmalarını yürüterek biyoçeşitliliği korumaktadır.

Çevresel faktörler konularından sonra entegre raporda yer alması beklenen öncelikli konulardan “Yasal ve Yönetmelik faktörler” kategorisi değerlendirilmesine geçilmiştir ve paydaşlar ile yapılan anketlerin analiz sonuçları incelenmiştir. Analiz için ilk başta yasal ve yönetmelik faktörlerin karar matrisi oluşturularak entropi yöntemi analizi aşamalarına geçilmiştir.

Tablo 29: Yasal ve Yönetmel Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Karar Matrisi

	max	max	max	max	max	max	max
Karar matrisi	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7
Çalışanlar	0,90	0,92	0,92	0,91	0,92	0,90	0,80
Devlet	1	0,90	0,91	1	1	0,94	0,94
Yerel yönetim	0,93	0,91	0,93	0,97	0,96	0,92	0,93
Sendika	0,91	1	1	0,95	0,91	0,94	0,84
Müşteri	0,87	0,87	0,96	0,96	0,87	0,91	0,87
Tedarikçi	0,84	0,88	0,90	1,02	0,92	1	0,88
Hissedar ve yatırımcı	0,80	0,88	0,77	0,90	0,96	0,87	1

Tablo 30: Yasal ve Yönetmel Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Entropi Kriter Ağırlık Değerleri

	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Toplam
w_j	0,20854	0,08891	0,24582	0,08554	0,07687	0,07602	0,21830	1

Yasal ve yönetsel faktörlerin paydaşlar açısından önceliklendirmesi aşağıdaki analizler sonucunda tespit edilmiştir. İşletmenin bütün paydaşları tarafından yasal ve yönetsel faktörler incelendiğinde Tablo 30’ a göre önem sırası Y3 “Operasyonel Verimlilik”, Y7 “rn Yeniliğı ve Standartları”, Y1 “Mevzuat Gerekliliklerine Uygunluk”, Y2 “Risk Yönetimi”, Y4 “Pazarlama İletişimi ve İtibar”, Y5 “AR-GE ve İnovasyon”, Y6 “Tedarikçi İlişkileri ve Uygulamaları” konularıdır.

İşletmenin hangi strtejileri belirlediğini ve sürdürülebilir kalkınma amaçlarına ulaşmada izlediğı süreç ve süreci yönetmesi hakkında bu konu başlıkları paydaşlara gerekli bilgileri sunmaktadır. Aynı zamanda işletmenin elindeki fikri sermaye unsurlarını nasıl bir sonuca ulaştıracığını, bu doğırtuda elde edeceğı itibarın ve tedarikçilerle olan ilişkilerini paydaşlar entegre raporda bulabilmek istediklerinden Tablo 30’da belirtilen konular önemli olarak seçilmiştir.

Analizin bu kısmına kadar olan süreçte paydaşlar açısından her bir konu ayrı ayrı incelendi. Yani yerel düzeyde bir inceleme yapıldı. Analizin kalan kısmında ise, paydaşlar açısından tüm konu faktörlerinin incelenmesi yapılacaktır. Yani global düzeyde inceleme yapıp, tüm faktörleri birbiri ile kıyaslama yaparak genel bir konu önceliklendirilmesi yapılmak istenmektedir.

Tablo 31: Tüm Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Karar Matrisi

Karar Matrisi	max	max	max	min	max	max	max	max	max	min	max	max	max	max	max	max
	s1	s2	s3	s4	s5	s6	s7	s8	s9	s10	s11	s12	s13	s14	s15	s16
ÇALIŞAN	0,95	0,94	0,954	0,81	1	0,92	0,86	0,98	0,93	0,92	0,94	0,98	0,97	0,85	0,97	0,91
DEVLET	0,95	0,96	0,934	0,86	0,97	0,93	0,92	0,89	0,95	0,90	0,98	1	0,88	0,80	1	0,88
YEREL YÖNETİM	0,96	0,96	1	0,81	0,95	0,93	0,91	0,96	1	0,86	0,84	0,95	0,92	0,93	0,99	0,92
SENDİKA	1	1	1	0,75	1	1	0,91	1	0,93	0,88	0,98	0,99	0,97	0,93	0,92	0,92
HİSSEDAR VE YATIRIMCI	0,96	0,86	0,92	1	0,90	0,84	0,84	0,94	0,92	1	0,84	0,93	0,87	0,88	0,85	0,87
MÜŞTERİ	0,96	0,98	0,96	0,90	0,98	0,96	0,96	0,94	0,96	0,87	1	0,98	1	1	0,92	1
TEDARİKÇİ	0,92	0,98	0,92	0,95	0,82	0,80	1	0,86	1	1,05	0,84	0,89	0,87	0,64	0,77	0,87

Tablo 31'in devamı

Karar Matrisi	max	max	max	min	max	max	max	max	max	max	max
	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	E10	E11
ÇALIŞAN	0,92	0,85	0,99	1	0,61	0,99	0,96	0,97	0,92	0,95	0,92
DEVLET	0,83	0,92	0,98	0,95	0,67	0,90	0,99	1	0,96	0,99	0,91
YEREL YÖNETİM	0,97	0,85	0,95	0,92	0,53	0,88	0,95	0,98	1	1	0,94
SENDİKA	0,97	0,97	0,97	0,99	0,65	1	0,97	0,95	0,91	0,98	0,96
HİSSEDAR ve YATIRIMCI	1	0,57	1	1	0,39	0,54	1	0,56	0,86	0,88	0,89
MÜŞTERİ	0,87	0,91	1,04	0,91	0,70	0,98	0,97	0,93	0,92	0,87	1
TEDARİKÇİ	0,92	1	0,79	1	0,60	1,04	0,92	0,84	0,90	0,92	0,98

Tablo 31'in devamı

	max	max	min	max	min	max	max	max	max	max	max	max
Karar Matrisi	Ç1	Ç2	Ç3	Ç4	Ç5	Ç6	Ç7	Ç8	Ç9	Ç10	Ç11	Ç12
Çalışanlar	0,89	0,85	0,95	0,95	0,90	0,94	1	0,94	0,89	0,96	0,83	0,90
Devlet	0,99	1	0,85	1	0,88	0,99	0,94	0,96	0,92	1	0,92	1
Yerel yönetim	0,89	0,92	0,92	0,93	0,97	0,94	0,83	0,87	0,90	0,99	1	0,98
Sendika	0,96	0,92	0,88	0,96	0,90	0,94	0,98	0,94	0,92	0,99	0,98	0,98
Müşteri	1	0,86	0,90	0,98	0,86	0,98	0,86	1	1	0,90	0,90	0,89
Tedarikçi	0,80	0,91	0,96	0,92	1	0,87	0,90	0,99	0,91	0,76	0,95	0,79
Hissedar ve yatırımcı	0,93	0,87	1	0,88	0,95	1	0,78	0,95	0,83	0,72	0,81	0,79

Tablo 31'in devamı

	max	max	max	max	max	max	max
Karar matrisi	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7
Çalışanlar	0,90	0,92	0,92	0,91	0,92	0,90	0,80
Devlet	1	0,90	0,91	1	1	0,94	0,94
Yerel yönetim	0,93	0,91	0,93	0,97	0,96	0,92	0,93
Sendika	0,91	1	1	0,95	0,91	0,94	0,84
Müşteri	0,87	0,87	0,96	0,96	0,87	0,91	0,87
Tedarikçi	0,84	0,88	0,90	1,02	0,92	1	0,88
Hissedar ve yatırımcı	0,80	0,88	0,77	0,90	0,96	0,87	1

Tablo 32: Tüm Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Entropi Kriter Ağırlık Değerleri

	s1	s2	s3	s4	s5	s6	s7	s8	s9	s10	s11	s12	s13	s14	s15	s16
wj	0,00000052	0,00000209	0,00000111	0,201437	0,00000444	0,00000513	0,00000321	0,00000244	0,00000098	0,200303	0,00000571	0,00000136	0,00000302	0,00001703	0,00000758	0,00000221

Tablo 32'nin devamı

	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	E10	E11
wj	0,00000374	0,00002629	0,00000629	0,199073	0,00002922	0,00003439	0,00000074	0,00002993	0,00000206	0,00000274	0,00000158

Tablo 32'nin devamı

	Ç1	Ç2	Ç3	Ç4	Ç5	Ç6	Ç7	Ç8	Ç9	Ç10	Ç11	Ç12
wj	0,00000515	0,00000272	0,19941903	0,0000015	0,19949803	0,00000185	0,00000757	0,00000171	0,00000276	0,00001554	0,00000542	0,00000856

Tablo 32'nin devamı

	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Toplam
wj	0,0000047	0,000002	0,00000554	0,00000193	0,00000173	0,00000171	0,00000492	1

Global düzeyde entegre raporlamada yer alması gereken finansal olmayan bilgiler tüm paydaşlar açısından tüm faktörler birlikte değerlendirilerek elde edilen sonuçlar şunlardır;

En önemli konu başlığı S4 “Çalışan Çeşitliliği ve Kapsayıcılık” ile S10 “İşçi Sorunları” dır. Ardından ise Ç5 “Sera Gazı Emisyonları ve İklim Değişikliği” ile Ç3 “Su Kaynak Kullanımı” yer almaktadır. Sırasıyla diğer önemli konular; E4 “Enerji, Verimlilik ve Kaynak Bulma Maliyetleri”, E6 “Kapasite Kullanımı ve Mevcut Talep” E5 “Fiyatlandırma Stratejisi” E8 “Kullanılan Sermaye Getirisi”, E2 “ Uluslararası İş Gücü”, E5 “Fiyatlandırma stratejisi”, S14 “Paydaş Katılımı”, Ç10 “Sürdürülebilir Yapılar”, Ç12 “Yeniden Yerleştirme ve Rehabilitasyon”, S15 “Cinsiyet Eşitliği”, Ç7 “Diğer Hava Emisyonları”, E3 “Şeffaflık ve Kurumsal Yönetim”, S11 “İş Sürekliliği”, Y3 “Operasyonel Verimlilik”, Ç11 “Maden ve Yeni İşletmeler İçin Arazi Edinimi”, Ç1 “Biyoeçeşitliliğin Korunması”, S6 “Çalışan Katılımı ve Gelişimi”, Y7 “Ürün Yeniliği ve Standartları”, Y1 “Mevzuat Gerekliliklerine Uygunluk”, S5 “Çalışan Refahı”, E1 “Uluslararası Pazarda Büyüme”, S7 “Yeteneğin Çekilmesi ve Elde Tutulması”, S13 “Toplumda İstihdam Edilebilirlik Becerileri ve Refahı”, Ç9 “Yeşil Tedarik Zinciri (Lojistik ve Ulaşım)”, E10 “Sürdürülebilir Kârlılık”, Ç2 “Çevresel ve İklim Değişikliği İle Mücadele”, S8 “İş Uygulamaları ve İnsana Yakınsı İş”, S16 “Müşteri Deneyimi ve Memnuniyeti”, S2 “İşte Uyumluluk”, E9 “Ekonomik Performans”, Y2 “Risk Yönetimi”, Y4 “Pazarlama İletişimi ve İtibar”, Ç6 “Alternatif Yakıtlar ve Hammaddeler”, Y5 “AR-GE ve İnnavasyon”, Y6 “Tedarikçi İlişkileri ve Uygulamaları”, Ç8 “Atık Yönetimi”, E11 “Sanayi ve Müşteri Büyümesi”, Ç4 “Hava Kalitesi”, S12 “İnsan Hakları”, S3 “Çalışan Eğitimi”, S9 “İş etiği”, E7 “Teknolojik Dönüşüm” ve S1 “İş Sağlığı ve Güvenliği” konuları önemli başlıklar olarak belirlenmiştir.

Çalışmada yerel düzeyde ve global düzeyde yapılan analiz sonucunda da benzer konular önemli olarak belirlenmiştir. Çalışan Çeşitliliği ve Kapsayıcılık, İşçi Sorunları, Sera Gazı Emisyonları ve İklim Değişikliği, Enerji, Verimlilik ve Kaynak Bulma Maliyetleri, Kapasite Kullanımı ve Mevcut Talep, Paydaş Katılımı gibi konular öncelikli konu olarak sıralanmıştır. İş etiği, Teknolojik Dönüşüm, İş Sağlığı ve Güvenliği konuları da yine en az öneme sahip konu olarak belirlenmiştir.

Yerel ve global bazda yapılan analiz sonuçları Tablo 33’de özetlenmek istenmiştir. Çalışmanın sonunda çimento sektöründeki işletme için önemli paydaşlar ve önemli konular belirlenmiştir. Bu paydaşların ve önemli konuların entegre raporlamada hangi sermaye öğelerini etkilediği birlikte Tablo 34’de gösterilerek bu işletmenin öncelikli konu haritası özetlenebilir. Böylece bir işletmenin entegre rapor hazırlarken raporda yer alması gereken öncelikli paydaşlar ve öncelikli konular haritasının oluşturulması ile raporlama sürecinin geri kalan kısmının daha sağlıklı ilerlemesi sağlanabilir.

Tablo 33: Yerel ve Global Düzeyde Konu Önceliklendirme Analiz Sonuçları

Kod	Konu	Yerel Analiz	Global Analiz
S1	İş Sağlığı ve Güvenliği	0,000001	0,00000052
S2	İşte Uyumluluk	0,000005	0,00000209
S3	Çalışan Eğitimi	0,000003	0,00000111
S4	Çalışan Çeşitliliği ve Kapsayıcılık	0,501341	0,201437
S5	Çalışan Refahı	0,000011	0,00000444
S6	Çalışan Katılımı ve Gelişimi	0,000013	0,00000513
S7	Yeteneğin Çekilmesi ve Elde Tutulması (Kariyer ve Yetenek Yönetimi)	0,000008	0,00000321
S8	İş Uygulamaları ve İnsana Yakışır İş	0,000006	0,00000244
S9	İş Etiği	0,000002	0,00000098
S10	İşçi Sorunları	0,498518	0,200303
S11	İş Sürekliliği	0,000014	0,00000571
S12	İnsan Hakları	0,000003	0,00000136
S13	Toplumda İstihdam Edilebilirlik Becerileri Ve Refahı	0,000008	0,00000302
S14	Paydaş Katılımı	0,000042	0,00001703
S15	Cinsiyet Eşitliği	0,000019	0,00000758
S16	Müşteri Deneyimi Ve Memnuniyeti	0,000006	0,00000221
Toplam		1	
E1	Uluslararası Pazarda Büyüme	0,000020	0,00000374
E2	Uluslararası İş Gücü	0,000130	0,00002629
E3	Şeffaflık ve Kurumsal Yönetim	0,000032	0,00000629
E4	Enerji Maliyetleri, Verimlilik ve Kaynak Bulma	0,999312	0,199073
E5	Fiyatlandırma Bütünlüğü	0,000150	0,00002922
E6	Kapasite Kullanımı ve Mevcut Talep	0,000170	0,00003439
E7	Teknolojik Dönüşüm	0,000004	0,00000074
E8	Kullanılan Sermaye Getirisi	0,000150	0,00002993

Kod	Konu	Yerel Analiz	Global Analiz
E9	Ekonomik Performans	0,000010	0,00000206
E10	Sürdürülebilir Kârlılık	0,000014	0,00000274
E11	Sanayi ve Müşteri Büyümesi/Bozulması	0,000008	0,00000158
Toplam		1	
Ç1	Biyoçeşitliliğin Korunması	0,00001291	0,00000515
Ç2	Çevresel ve İklim Değişikliği İle Mücadele	0,00000681	0,00000272
Ç3	Su Kaynak Kullanımı	0,49983486	0,19941903
Ç4	Hava Kalitesi	0,00000377	0,0000015
Ç5	Sera Gazı (Ghg) Emisyonları ve İklim Değişikliği	0,50003285	0,19949803
Ç6	Alternatif Yakıtlar ve Hammaddeler	0,00000464	0,00000185
Ç7	Diğer Hava Emisyonları	0,00001899	0,00000757
Ç8	Atık Yönetimi	0,00000429	0,00000171
Ç9	Yeşil Tedarik Zinciri (Lojistik ve Ulaşım)	0,00000692	0,00000276
Ç10	Sürdürülebilir Yapılar	0,00003894	0,00001554
Ç11	Maden ve Yeni İşletmeler İçin Arazi Edinimi	0,00001358	0,00000542
Ç12	Yeniden Yerleştirme ve Rehabilitasyon (Maden Kapatma Sonrası)	0,0000214	0,00000856
Toplam		1	
Y1	Mevzuat Gerekliliklerine Uygunluk	0,20854	0,0000047
Y2	Risk Yönetimi	0,08891	0,000002
Y3	Operasyonel Verimlilik	0,24582	0,00000554
Y4	Pazarlama İletişimi ve İtibar	0,08554	0,00000193
Y5	Ar-Ge ve İnovasyon	0,07687	0,00000173
Y6	Tedarikçi İlişkileri ve Uygulamaları	0,07602	0,00000171
Y7	Ürün Yeniliği ve Standartları (Ürün Kalitesi, Yenilik)	0,21830	0,00000492
Toplam		1	
Toplam			1

Tablo 34: Önceliklendirme Haritası

Öncelikli Konu	Etkilenen Paydaş	Etkilenen Sermaye Ögesi
İşçi Sorunları Cinsiyet Eşitliği Çalışan Katılımı ve Gelişimi Çalışan Refahı Çalışan Çeşitliliği ve Kapsayıcılık Toplumda İstihdam Edilebilirlik Becerileri ve Refahı Çalışan Refahı İşte Uyumluluk Çalışan Eğitimi İş etiği İş Sağlığı ve Güvenliği Uluslararası İş Gücü Yeteneğin Çekilmesi ve Elde Tutulması İş Uygulamaları ve İnsana Yakışır İş İnsan Hakları Paydaş Katılımı	Tüm paydaşlar	İnsan sermayesi
Enerji, Verimlilik ve Kaynak Bulma Maliyetleri Kapasite Kullanımı ve Mevcut Talep Fiyatlandırma Stratejisi Kullanılan Sermaye Getirisi Uluslararası İş Gücü Şeffaflık ve Kurumsal Yönetim Operasyonel Verimlilik Mevzuat Gerekliliklerine Uygunluk Uluslararası Pazarda Büyüme Yeşil Tedarik Zinciri (Lojistik ve Ulaşım) Sürdürülebilir Kârlılık Müşteri Deneyimi ve Memnuniyeti Pazarlama İletişimi ve İtibar Tedarikçi İlişkileri ve Uygulamaları Sanayi ve Müşteri Büyümesi Risk Yönetimi Sürdürülebilir Yapılar Ekonomik Performans	Tüm paydaşlar	Ekonomik sermaye
Ürün Yeniliği ve Standartları Pazarlama İletişimi ve İtibar AR-GE ve İnavasyon Tedarikçi İlişkileri ve Uygulamaları Teknolojik Dönüşüm	Tüm paydaşlar	Fikri sermaye
Sera Gazı Emisyonları ve İklim Değişikliği Su Kaynak Kullanımı Yeniden Yerleştirme ve Rehabilitasyon Diğer Hava Emisyonları Biyçeşitliliğin Korunması Çevresel ve İklim Değişikliği İle Mücadele Alternatif Yakıtlar ve Hammaddeler Atık Yönetimi Hava Kalitesi Sürdürülebilir Yapılar Maden ve Yeni İşletmeler İçin Arazi Edinimi	Tüm paydaşlar	Doğal sermaye

SONUÇ ve ÖNERİLER

Günümüzde doğal kaynaklar hızla tükenmekte, yer altı ve yer üstü kaynaklar azalmakta, iklim değişiklikleri meydana gelmekte ve tüketimler geri dönüştürülebilir olmaktan çıkmaktadır. Bu yaşananlar neticesinde insanlar; çevreye karşı daha duyarlı hâle gelmiş ve ekonomide yapılacak faaliyetlerde ise doğal sermayenin korunmasına önem verir hâle gelmiştir. Bunun neticesinde insanların tüketim bilinci kazanmasıyla işletmelerden beklentileri değişmeye başlamıştır. Özellikle de bilgi kullanıcılarının, işletmelerin hazırladıkları finansal tablo bilgileri dışında; işletmelerin risk ve fırsat yönetimleri, çevresel ve sosyal nasıl değer yarattıkları ve iş stratejileri gibi konularına ilgileri artmıştır. İşletmeler, bilgi kullanıcılarının değişen ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik işletmenin finansal ve finansal olmayan performanslarını birlikte sunma ihtiyacı hissetmişlerdir. Bunun neticesinde, finansal ve finansal olmayan bilgileri yani işletmenin ekonomik göstergeleri yanı sıra işletme stratejilerinin, yönetiminin, performansının ve gelecekte beklenenlerinin, kısa, orta ve uzun vadede nasıl değer yarattığının kısa ve öz olarak işletme tarafından birlikte sunabildikleri raporlama türü olan entegre raporlama ortaya çıkmıştır.

Entegre raporlamanın temelini oluşturan doğal kaynakları koruyarak sürdürülebilirliği sağlamak amacıyla işletmelerin finansal olmayan performanslarını da yansıtan finansal olmayan bilgilerin raporlanması ve raporlamada yer alması beklenen önemli konuların belirlenmesi için bir standart ve model olmayışı bizi bu konuda çalışmaya yöneltmektedir. Raporlamada yer alması istenen önemli konuları belirlemede paydaş katılımı oldukça önemlidir. Bu nedenle işletme paydaşları ile iyi bir iletişim kurmalıdır.

Bu çalışmada çevre duyarlılığının ve doğal kaynakların etkin kullanılmasının en önemli olduğu sektörlerden çimento sektöründeki bir işletmenin entegre raporlamada yer alacak finansal olmayan bilgileri belirlerken uygulayabileceği örnek bir paydaş ve önemli konuları belirleme çalışması yapılmıştır. Bu çalışma ile paydaş beklentilerini dikkate alarak önemli konuları belirleyen bir fikir sunulması planlanmaktadır.

Çalışmanın ilk analiz basamağı işletmenin paydaş belirlerken dikkate aldığı kriterlerin neler olabileceği tespit edilerek, bu kriterlerin paydaş seçimine ne düzeyde

etki ettiği bulunmak istenmiştir. Bu nedenle birden fazla alternatifin değerlendirilmesine imkân sunan AHP yöntemi ile analiz edilerek kriterler sıralanmıştır.

Analize dâhil edilen kriterler paydaş teorisi konularında da sıklıkla kullanılan ve etkisinin var olduğu tespit edilen; güç, zorunluluk, yasallık, katkı ve önem kriterleri belirlenmiştir. AHP analiz sonuçlarına göre paydaş belirlemede en etkin kriter “güç” olmuştur. Bu kritere sahip olan paydaşların işletmenin hedeflerine ulaşmasında ve sürdürülebilirliğinde sahip oldukları gücü kullanarak olumlu etkiler yaratmaktadırlar. Diğer bir etkili kriter ise “yasallık” olmuştur. İşletme her ne kadar özel işletme olarak görölse de devlete bağlı ve kamu yararına çalışmasından dolayı yasallık kriterinin en önemli kriter olması doğal bir sonuçtur. Ayrıca, işletmenin kendisinden yasal olarak hak ve talepleri olan paydaşları seçmeleri de önemlidir. Bir sonraki kriter ise “katkı” dır. İşletmenin gelişimine, hedeflerine ulaşmada stratejilerine uygun talep ve düşünceleri ile gelecek paydaşların katkısı önemlidir. Analiz sonucunda en az öneme sahip kriter “önem” olmuştur. Bunun nedenini ise, işletmenin her dönem farklı stratejisi olabileceğinden, belirlediği stratejilerine uygun paydaşlar da değişim gösterebilmektedir. Bu nedenle değişime göre de paydaşların önemliliği de değişmektedir. Bu sektörde yayınlanan entegre raporlar incelendiğinde, paydaşlarını hangi kriterlere göre belirlediklerine yönelik bir açıklama olmayışı dikkat çekmektedir.

Çalışmanın ikinci kısmında işletmenin önemli paydaşları belirlenmiştir. Paydaşları sıralama imkânı sunan TOPSIS yöntemi ile analizler yapılmıştır. Analizler sonucunda işletmenin en önemli paydaşı olarak hissedar ve yatırımcılar ilk sırada belirlenirken, diğer önemli paydaş grubu devlet, çalışanlar, sendika, tedarikçiler, yerel yönetimler ve müşteriler olarak sıralanmaktadır. Yapılan bu analiz sonucunda paydaş sıralaması ve paydaş belirleme kriterleri birlikte değerlendirildiğinde bir uyum olabildiğini görmekteyiz. İşletmeye finans sağlama, bağlantılarını kullanma yönünden güce sahip olduğunu düşündükleri hissedar ve yatırımcıların en önemli paydaş çıkması, yasal olarak devlete bağlı olmalarından dolayı devlet paydaşının ve iş akışının düzenini elinde bulunduran çalışanların diğer önemli paydaş seçilmesi kriterlerin paydaşlarla ilişkili olduğunu göstermektedir. Piyasada çok fazla tedarikçinin ve müşterinin var olması, işletme stratejilerine göre öneminin de değişiklik göstermesi, yerel yönetimin ise her zaman yanında olduğu düşüncesinden dolayı bu grubun en az önemli paydaş

seçildiğini düşünmekteyiz. Çalışmanın bu kısımdaki bulguları sektörde önemli olarak belirlenen paydaşlar ile benzerlik göstermekte olup, sıralaması yönünden farklılık göstermektedir.

Çalışmanın son kısmında, literatürde entegre raporlamada yer alması beklenen önemli konuların nasıl belirlendiğine yönelik bir çalışma bulmada yaşanan zorluklar nedeni ile önemli konuları belirlemeye yönelik örnek bir uygulama ile literatüre katkı sağlanmak istenmiştir. Bu nedenle çalışmanın ikinci kısmında işletmenin paydaşları ile yapılan görüşmeler sonucunda önemli konuları sıralamaları istenmiştir ve kriterlerin objektif değerlendirmesini sunan Entropi yöntemi ile analizler yapılmıştır.

Çalışmanın analiz sonuçlarına yerel düzeyde bakıldığında elde edilen bulgulara göre sosyal faktörlerde çalışan çeşitliliği ve kapsayıcılık en önemli konu olarak belirlenmiştir. Bu konunun önemli olarak belirlenmesi, işletmenin çalışanlarının sahip olduğu donanımların neler olduğu ve bu çalışanların sahip oldukları niteliklerle hangi bölümlerde çalıştığının hem işletme yönetimi hem de yatırımcılar için önemli olduğunu göstermektedir. İşçi sorunları belirlenen bir diğer önemli konudur. Her işletme işçi sorunlarının minimum düzeyde olmasını hatta hiç olmamasını istemektedir. Doğal olarak bilgi kullanıcıları işletmenin bu süreci nasıl yönettiğini entegre raporda görmek istemektedirler. Çünkü bu işletmenin yönetiminin bir başarı göstergesi sayılmaktadır. Ayrıca evrensel bir eylem çağrısı olan sürdürülebilir kalkınma amaçlarından “toplumsal cinsiyet eşitliği”, “eşitsizliklerin azaltılması”, “toplumda istihdam” ve “insana yakışır iş”, “iş etiği”, “yeteneğin elde tutulması” hedeflerine ulaşmak için de bu konularla ilgili işletmenin çalışmalar yürütmüş olması ve bunları nasıl yönettiğini raporlamada görebilmekteyiz. Bir diğer önemli konu entegre raporlamanın temelini de kapsayan “paydaş katılımı”dır. İşletmenin paydaşlarının istek ve ihtiyaçlarını dinleme, önemseme ve ne kadarına karşılık verebildiğinin ve paydaşları ile ilişkisinin ne düzeyde olduğunu gösteren bir konu başlığıdır. Her ne kadar bu analiz sonucunda “iş sağlığı ve güvenliği” konusu en az önemli olarak belirlense de hem ulusal hem de uluslararası çimento sektöründeki işletmelerde önemli konu başlıkları arasında yer almıştır.

Önemli konuların belirlenmesi aşamasındaki bir diğer faktör olan ekonomik faktör düzeyinde ise; enerji, verimlilik ve kaynak bulma maliyetleri en önemli konu olarak belirlenmiştir. Türk çimento sektörünü temsil etmek ve desteklemek için kurulmuş

olan Türkçimento sivil topluluğunda belirttiği gibi sektörün enerji kullanımını azaltarak, var olan kaynakları etkin ve verimli kullanması ve yeni kaynaklar bulması gerekmektedir. İşletmelerin bu konuda yaptıkları ve yapacakları faaliyetler de raporda yer almalıdır. İşletmelerin mevcut taleplerini ve muhtemel talepleri karşılayabilme gücünü gösteren kapasite kullanımları, hedefledikleri büyüme oranları, ürünleri için nasıl bir fiyatlandırma uyguladıkları, faaliyetlerde kullanılan sermaye ögelerinin geri dönüşleri gibi raporda yer alması beklenen önemli konulardan diğerleridir. Belirlenen bu önemli konular ile sürdürülebilir kalkınma amaçlarından “erişilebilir ve temiz enerji”, “sorumlu üretim ve tüketim” ve “sanayi, yenilikçilik ve altyapı” hedeflerine ulaşılabilir.

Önemli konuların belirlenmesi aşamasındaki bir diğer faktör olan çevresel faktör düzeyinde ise sera gazı emisyonları, su kaynak kullanımı, biyoçeşitliliğin korunması, iklim değişikliği ile mücadele, alternatif yakıtlar gibi konular önemli olarak sıralanmıştır. Çimento sektörünün en büyük maliyet kalemi olan enerjinin petrokok ve kömür ile karşılandığı bilinmektedir. Bu enerji kaynaklarının hem maliyetli olması hem de zehirli olmasından dolayı sınırlı kullanılması gerekmektedir. İnsanların ve işletmelerin çevreye olan duyarlılığının artması ile atıklardan enerji üretimi çalışmaları artmaktadır. Sektörün yüksek üretim kapasitesinde olması ve üretim sürecinde kullandığı yakıtlar sonucunda ortaya çıkan karbondioksit gibi çevreyi olumsuz etkileyen unsurlar oluşması çevreyi olumsuz etkilemektedir. Tunçez (2021), Kızıltan ve Doğan (2021) gibi birçok araştırmacının yaptığı çalışmada da belirttiği gibi kaliteli üretimden vazgeçmeden doğal kaynakları ve çevreyi koruyarak, enerji maliyetlerini azaltmak adına ve sera gazı emisyonlarını azaltmak, hava kirliliğini önlemek, iklim değişikliği ile mücadele etmek için sektördeki işletmelerin alternatif yakıt bulmaları, atıkları iyi yöneterek mevzuta uygun olarak enerji kaynağına dönüştürebilmesi önemlidir. Bu doğrultuda yapılan analiz sonucunda önemli olarak sıralanan konuların literatürdeki diğer çalışmalar ile uyumlu olduğu, aynı konuların sektör için benzer nedenlerle önemli olduğu düşünülmektedir. Bunların dışında işletmenin aşırı ısınma problemini azaltan, soğuk havalarda güneş enerjisini emen betonarme veya yığma binalar yaparak sürdürülebilir yapılar inşaa etmesi ve kullandıkları bölgeleri yeniden rehabilitasyon çalışmasına almaları da çevre kalitesi için önemlidir ve önemli konular arasında yer almıştır. Belirlenen bu önemli konular ile sürdürülebilir kalkınma amaçlarından “sağlık

ve kaliteli yaşam”, “sürdürülebilir şehirler ve toplumlar”, “iklim eylemi” ve “karasal yaşam” hedeflerine ulaşabilir.

Yerel düzeyde yapılan analizler sonucunda yasal ve yönetsel faktörlerden; işletmenin uzun vade de nasıl değer yarattığını ortaya koymada en etkili araç olan doğal kaynak kullanımı, çevreyi korumak adına enerji kaynak kullanımı ve alternatif kaynakları bulma ve yönetme sürecini, müşteri memnuniyetini ve bağlılığını sağlama politikaları, sürdürülebilir kalkınma amaçları doğrultusunda kaliteli ve verimli ürünler geliştirme ve üretme gibi konular önemli konu olarak belirlenmiştir. Sektörün ve akademik çalışmaların, bir işletmenin sürdürülebilir kalkınma amaçlarına ulaşmada iyi ve güvenilir bir yönetim anlayışına sahip olması gerektiği ortak görüşü olduğu savunulabilir.

Global düzeyde tüm paydaşların belirlenen sosyal, ekonomik, çevresel, yasal ve yönetsel faktörlerin analiz edilmesi sonuçları ise yerel düzey analiz sonuçları ile aynı doğrultudadır. Ekonomik ve çevresel faktörlere ait konuların ilk sıralarda yer alması ise paydaşların işletmenin sosyal ve çevresel duyarlılığına önem vermelerinin yanı sıra, ana gösterge olarak kabul edilen ekonomik faktörleri de göz ardı etmedikleri görülmektedir. Analize dâhil edilen işletmede, sektörde yayınlanan entegre raporlar ile aynı sayılabilecek konuları önemli kabul ettiği ancak konuların sıralanmasında farklılıklar olduğu görülmektedir.

Çalışma çimento sektöründe faaliyet gösteren bir işletme ile yapılan görüşmeler neticesinde bu işletmeye göre önemli paydaşlar ve önemli konular bulunmuştur. Ancak işletmelerin faaliyet gösterdikleri sektöre ve yasal ortama göre önemli konular değişiklik gösterebilmektedir. Bu nedenle elde edilen bulgular sektörde entegre rapor yayınlayan işletmelerden farklı olabildiği gibi benzer sonuçlar da göstermiştir.

Yapılan bu çalışma ile alan yazında yapılan entegre raporlamanın kılavuz ilkeler ve içerik öğelerine göre içerik analizi yöntemi ile yapılan çalışmalardan farklı olarak raporda yer alması beklenen önemli konuları belirleyerek öncelik haritası oluşturma yönünde bir analiz yürütülmüştür. Bu çalışmada paydaş görüşlerine önem vererek çimento sektöründe önemli konular belirlenmeye çalışılsa da, paydaşların önemlilik anlayışlarını ve bilgi ihtiyaçlarını inceleyen daha gelişmiş bir çalışmaya ihtiyaç vardır.

Paydaşlara göre raporda yer alması gereken konular değişiklik göstermektedir. Ancak her bir paydaşın raporun birincil kullanıcısı olduğu düşünülürse raporun hazırlanmasında önemli konuları belirleme süreci kritik noktadır. Literatürde ve yayınlanan çerçevelerde işletmelerin rapora dâhil etmeleri gereken önemli konular hakkında standart olmayışı bilgilerin ifşası konusunda bazı sorunlara yol açabilir. İşletmeler, raporlarında hangi bilgileri açıklayacağını seçmek için önemlilik belirleme sürecini kullanarak, raporların karşılaştırılabilirliğini ve güvenilirliğini arttırabilmektedirler. Bu nedenle öncelikle bilgilerin güvenilirliğine vurgu yapacak bir sistem geliştirerek önemli konuların belirlenmesine yönelik bir yaklaşım geliştirilebilir. Çünkü işletmelerin önemlilik hakkında tutarlı bir rehber ihtiyaçları vardır. Bu rehber hem işletme muhasebesi hem de denetim işletmeleri için yararlanabilecekleri bir kaynak olabilir.

KAYNAKÇA

- Abeysekera, I. (2013). A Template for Integrated Reporting. *Journal of Intellectual Capital*, 14(2), 227-245.
- Abhayawansa, S. ve Adams, C. (2022), Pandemi ve İklim Riski Raporlamasını İçeren Finansal Olmayan Raporlama İçin Kavramsal Bir Çerçeveye Doğru, *Meditari Accountancy Research*, 30(3), 710-738. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-11-2020-1097>
- Acar D., Karataş Aracı Ö. N., Arısoy K., (2021). Entegre Raporlama ve Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevelerindeki Değişiklikler Üzerine Bir Değerlendirme. *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, 6(5), Özel Sayı, 251-266, DOI:10.29228/ijbemp.51325
- Akbaş, A. , Coşkun, A., Karamustafa, O. (2021). Entegre Raporlama İçerik Öğelerinin Yatırımcı Kararları Üzerindeki Etkisi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 23 (1) , 303-326. DOI: 10.32709/akusosbil.827403
- Akmeşe, H., Aras, S.. (2016). Borsa İstanbul'da İşlem Gören Turizm İşletmelerinin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Farkındalıkları ve Uygulamaları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(1), 917-942.
- Aktürk, A., Akcanlı, F., Şenol, H., Akyüz, Y., (2012). Muhasebe Standartları Bağlamında Otel İşletmelerinde Çevre Muhasebesi, *Abant İzzet Baysal Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8 (8), 87-108.
- Altınbay, A., (2007). Çevresel Maliyetlerin Raporlanması. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, (11), 1-11.
- Angay, B. (2007), Sosyal Raporlama ve Türkiye'deki Halka Açık Şirketlerin Sosyal Raporlama Yaklaşımları, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 9(1), 149-162.
- Aqueveque, C. (2005). Signaling Corporate Values: Consumers' Suspicious Minds. *Corporate Governance International Journal of Business in Society*, 5(3), 70-81. DOI:10.1108/14720700510604715.
- Aras, G., Sarıoğlu, G. U. (2015). Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama, TÜSİAD, Yayın No: T/2015, 10-567.

- Archie B. Carroll, (1991). The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders, *Business Horizons*, 34(4), 39-48
- Argüden, Y. (2004). Kurumsal Sosyal Sorumluluk. *Kal-Der Forum*, 4(13), 5-7.
- Arı, M., (2007), Finansal Raporlamaya Olan Güvenin Arttırılmasına Yönelik Yeni Yaklaşımlar. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Arsoy Poroy, A., Bora T., Karabıyık, L. (2014), “Effect Of Non Financial Information On Financial Performance: Evidence From Turkey”, *International Review Of Economics And Management*, 2 (1), 1-18.
- Ataman, Ü., Hacıüstemoglu, R., Bozkurt, N. (2001), Muhasebe Denetimi Uygulamaları, 1. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Sti
- Ataman, B., Güzel, E. (2022). Sektörel Bazlı Entegre Raporlama İncelemesi: Havacılık Sektörü Üzerine Bir Çalışma 1. Muhasebe ve Denetime Bakış= Accounting & Auditing Review, 21(65), 23-46.
- Aujirapongpan, S., Chanatup, S. (2015). Integrated Reporting: New Dimension Of Firms’ Performance Reporting. *AU-GSB e-Journal*, 8(1), 51-60.
- Aydın, O.M., (2019). Finansal Bilgi Manipülasyonunun Denetimli Makine Öğrenmesi Yöntemleri Kullanılarak Tahmin Edilmesi: Destek Vektör Makinesi, Olasılıksal Sinir Ağı, K-En Yakın Komşu ve Karar Ağacı Kullanımı. Yüksek Lisans Tezi, Tobb Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Aysan, M. A. (2007), “Muhasebe ve Kurumsal Yönetim”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (35), 17-24.
- Aydın, S. (2015). Entegre Raporlama. Türkmen Kitap Evi.
- Ayoola, T. J., ve Olanmiyi, O. O. (2013). Business Case for Integrated Reporting in the Nigerian Oil and Gas Sector. *Issues In Social And Environmental Accounting*, 7(1), 30-54. doi: 10.22164/isea.v7i1.74

- Ballou, B., Dan L. Heitger, Richard T. Farmer (2005). The Rise of Corporate Sustainability Reporting: A Rapidly-Growing Assurance Opportunity. *Journal of Accountancy*, (202), 65-74.
- Balta Peltekoğlu, F., (2001), Halkla İlişkiler Nedir?, 2. Baskı, Beta Yayınları.
- Bakkal, A., (2014). Çevre Muhasebesi Uygulamalarının Bilecik İşletmelerinde Uygulanması Üzerine Bir Çalışma. Yüksek Lisans Tezi, Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bilecik.
- Baumüller J., M.- Schaffhauser-Linzatti M., (2018). In Search Of Materiality For Nonfinancial Information—Reporting Requirements Of The Directive 2014/95/EU. *Sustainability Management Forum*. 26(2): 101-111. DOI:10.1007/s00550-018-0473-z
- Bhattacharya, C. B., Sen S. (2003). Consumer-Company Identification: A Framework for Understanding Consumers' Relationships With Companies. *Journal of Marketing*, 67(2), 76-88.
- Bobitan, R., Stefea, P. (2015). Integrated Reporting - A More Holistic Picture For A Company, *Annals Of The University Of Oradea, Economic Science Series*, 24(2), ss.448-456.
- Borsa İstanbul (2014). Şirketler İçin Sürdürülebilirlik Rehberi, İstanbul.
- Buitendag, N., Fortuin, G.S., De Laan, A., (2017), Firm Characteristics And Excellence In Integrated Reporting, *South African Journal of Economic and Management Sciences*, 20 (1), a1307, 1-8
- Busco, C., Frigo, M.L., Riccaboni, A., Quattrone, P. (2013). Integrated reporting: Concepts and Cases that Redefine Corporate Accountability. DOI:10.1007/978-3-319-02168-3
- Büdeyri, T., Kısa, A., (2016). Entegre Raporlama (ER): Literatür Araştırması. Proceedings of Socioint 2016 3rd International Conferance on Education, *Social Sciences and Humanities*, 23-25 Mayıs, İstanbul, Turkey, 182-189.
- Carroll, A. B., Buchholtz, A. K. (1996). Ethics and stakeholder management. Cincinnati: South-Western.

- Carroll, B. (1991). The Pyramid of Corporate Social Responsibility, *Business Horizons*, 28(3): 40-52.
- Carroll, A. (2000). Ethical Challenges for Business in the New Millennium: Corporate Social Responsibility and Models of Management Morality. *Business Ethics Quarterly*, 10(1), 33-42. doi:10.2307/3857692
- Ceran, Y. ve İnal, M.E. (2004). Maliyet Bilgileri Temeline Dayalı Pazarlama Kararları İçin Pazarlama Muhasebesi. *Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, (22), 63- 83.
- Chen, J., Tsou, H., Huang, A.Y., (2009). Service Delivery Innovation Antecedents and Impact on Firm Performance, *Journal of Service Research*, 12 (1): 36-55.
- Coşkun, İ. L. (2013). Türkiye’de Tüketici Bakış Açısıyla Kurumsal Sürdürülebilirlik Bileşenlerinin Marka Varlığı Bileşenleri İle İlişkisi. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çalışkan, O. ve Ç. Ünüsan. (2011). Otel Çalışanlarının Kurumsal Sosyal Sorumluluk Algısının İş Tatmini ve İşte Kalma Niyetine Etkisi, *Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi*, 22(2): 154-166.
- Çelik, O., (2002), Sermaye Piyasasında Gönüllü Açıklama, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 2 (6): 76-77
- Çelik, L. (2019). Entegre Raporlamanın İşletmelerin Finansal Performansları Üzerindeki Etkisinin Yapısal Eşitlik Modeli İle Ölçülmesi. Doktora Tezi. Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Tekirdağ.
- Çetin, E., (2011). Üretim İşletmelerinin Sosyal Bir Sorumluluk Olarak Çevre Muhasebesine Verdikleri Önem: Mersin-Tarsus Organize Sanayi Bölgesi’nde Faaliyet Gösteren Üretim İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Karaman.
- Çukacı, Y. C., (2005), Ekonomik Değer Olarak Bilginin Muhasebe, İşletmeler Ve Genel Ekonomi Açısından Değerlendirilmesi, *Doğu Anadolu Bölgesi Araştırmaları*, 3(3), 11-19.
- Davis, K. (1975). Five Propositions For Social Responsibility. *Business Horizons*, 18(3), 19-24.

- Deloitte 2012, Integrated Reporting- Navigating Your Way To A Truly Integrated Report, Edition 3.
- Demir H., Songür N., (1999) Sosyal Sorumluluk ve İş Ahlâkı, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(3), 150-168.
- Dhaliwal, D. S., Li, O. Z., Tsang, A., & Yang, Y. G. (2011). Voluntary Nonfinancial Disclosure and the Cost of Equity Capital: The Initiation of Corporate Social Responsibility Reporting, *Accounting Review*, 86 (1): 59-100
- Ditz D., Ranganathan J., Banks R. D., (1995), Green Ledgers: Case Studies in Corporate Environmental Accounting, World Resources Institute Book, http://pdf.wri.org/greenledgers_bw.pdf
- Doğan, D. (2020). Entegre Raporlama Konusunda Yöktez ve Ulakbim Veri Tabanındaki Akademik Çalışmalar Üzerine Bir Bibliyometrik Analiz (2010-2020). *Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 2 (2) , 120-142
- Dyllick, T. ve Hockerts, K. (2002). Beyond The Business Case for Corporate Sustainability. *Business Strategy and Environment*, 11 (2),130-141.
- Ecless, Robert G., Armbruster, Kyle, (2011). Two Disruptive Ideas Combined: Integrated Reporting in the Cloud. *IESE Insight*, (8), 13-20.
- Ekeril, V., M. Ö. Göde. (2017). Küresel Raporlama Girişimi (GRI) Standartlarına Göre Seçilen Otellerin Sürdürülebilirlik Raporlarının Analizi ve Değerlendirilmesi, *Business and Economics Research Journal*, 8 (4), 859- 871
- Elias, A. A., Cavana, R. Y., & Jackson, L. S. (2002). Stakeholder analysis for R&D project management. *R and D Management*, 32(4), 301–310. doi:10.1111/1467-9310.00262
- Emir S., Karataş Aracı Ö.N., Kıymık H. (2020), Entegre Raporlama Anlayışının Camels Analizi İle Finansal Performans Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20: (62) : 259-284
- English, D., M., ve Schooley, D., K. (2014). The Evolution of Sustainability Reporting, *The CPA Journal*, March, 26-35.

Entegre Raporlama Türkiye, www.entegreraporlamatr.com, (2.6.2020)

Ersöz, F. Kabak, M. (2010). Savunma Sanayi Uygulamalarında Çok Kriterli Karar Verme Yöntemlerinin Literatür Araştırması. *Savunma Bilimleri Dergisi*, 9 (1), 97-125

Ertuna, Ö., (2003). 21. Yüzyılın Basında Muhasebenin Gündemi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (17), 8-14.

Eski, S. (2023). Overview of the Relationship of Integrated Reporting with Sustainability Accounting and Evaluation of Integrated Reporting Studies in Türkiye. *Cumhuriyet Üniversitesi Journal of Economics & Administrative Sciences (JEAS)*, 24(1), 127- 140

Evren, R., Ülengin, F., (1992).Yönetimde Çok Amaçlı Karar Verme, İTÜ Rektörlüğü, İTÜ Matbaası, Sayı:1490, Gümüşsuyu, İstanbul.

Feng, T., L. Cummings ve D. Tweedie. (2017). Exploring İntegrated Thinking İn İntegrated Reporting – An Exploratory Study İn Australia. *Journal of Intellectual Capital*. 18(2), 330-353.

Fraser L. M. ve A. Ormiston, (1998), Understanding Financial Statements, 10. Baskı, Fifth Edition, Prentice-Hall Inc., New Jersey.

Fried, A., Holtzman, M., Mest, D. (2014). Integrated Reporting, The New Annual Report For The 21st Century. *Financial Executive International*, 30(4), 25-31.

Galeone, G., Onorato, G., Shini, M. ve Dell'Atti, V. (2023), Entegre raporlamada iklimle ilgili finansal açıklama: iş modeli üzerindeki etki nedir? Poste Italiane örneği, *Muhasebe Araştırma Dergisi*, 36(1), 21-36. <https://doi.org/10.1108/ARJ-04-2022-0107>

Gönen, S., Güven, Z., (2014). Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Seramik Fabrikasında Uygulama, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (63), 39-58. DOI: 10.25095/mufad.396476

Gökten, P. O., Gökten, S. (2016), Uluslararası Eğitim Standartlarına Genel Bakış: Geçerliğinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(6), 49-66

- GRI 4 (Küresel Raporlama İnisiyatifi), 2013. Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzu.
- Güldoğan, Ö. (2021). Entegre Raporlama ve AHP Yöntemiyle Entegre Raporlama Endeksinin Oluşturulmasına Yönelik Bir Model Önerisi. Doktora Tezi, İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi. İzmir.
- Gümrah, A., Ş. G. Tanç. (2018). Sürdürülebilirlik Raporlarının İçerik Kalitesi: BİST Sürdürülebilirlik Endeksinde Bir Uygulama, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MODAV 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı Özel Sayısı (20), 334 – 357.
- Haftacı, V., Soylu, K., (2008). Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (15), 92-113.
- Haji, A. A., Anifowose, M. (2017). Initial Trends In Corporate Disclosures Following The Introduction Of Integrated Reporting Practice In South Africa. *Journal Of Intellectual Capital*, 18 (2), 373-399.
- Hernadi, H.B, (2012). Green Accounting for Corporate Sustainability. *Club of Economics in Miskolc TMP*, 8 (2), 23-30
- Herzig, C., Schaltegger, S. (2006). Reporting External Accounting Frameworks and Benchmarking: Corporate Sustainability Reporting. An Overwiev. Sustainability Accounting and Reporting. (Ed: S. Schaltegger, M. Bennet and R. Burrit). Netherlands, Dordrecht: Springer, Chapter 13, 301-324.
- Holland, L., Foo, Y.B., (2003), ‘‘Differences in Environmental Reporting Practices In The UK and The US: The Legal and Regulatory Context’’, The British Accounting Review, 35(1), 1-18. DOI:10.1016/S0890-8389(02)00127-0
- <http://www.borsaistanbul.com/docs/defaultsource/yayinlar/borsa-istanbul-2014> Erişim tarihi: (12.05.2021)
- <https://www.ifac.org/knowledge-gateway> Erişim tarihi: (12.05.2021)
- <https://www.semtrio.com/gri-kurumsal-surdurulebilirlik-raporlamasi> Erişim tarihi: (15.05.2021)
- <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2021/03/sustainability-reporting-strategic-direction.html> Erişim tarihi: (25.07.2023)

- Hughen L., Lulseged A., Upton D. (2014), “Improving Stakeholder Value Through Sustainability and Integrated Reporting”, CPA Journal, 84(3), 57-61
- IIRC, “Entegre Raporlama Hakkında”, Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi, 2021,
- Integrated Reporting in South Africa, www.integratedreportingsa.org, (02.06.2020)
- Ioannou, I., Serafeim G. (2014). The Consequences of Mandatory Corporate Sustainability Reporting: Evidence from Four Countries, *Harvard Business School Research Working Paper*, 11-100.
- Ittner C.D., Larcker D.F. Coming up short on nonfinancial performance measurement. // Harvard Business Review, 2003. <https://hbr.org/2003/11/coming-up-short-on-nonfinancial-performance-measurement#> Erişim Tarihi: 18.06.2023
- James, Marianne L. (2014). The Benefits of Sustainability and Integrated Reporting: An Investigation of Accounting Majors’s Perceptions, *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*, 17(2), 93-113.
- Jhunjhunwala, S. (2014). Beyond Financial Reporting-International Integrated Reporting Framework. *Indian Journal of Corporate Governance*, 7(1), 73-80.
- Jones, T. M.: 1980, Corporate Social Responsibility Revisited, Redefined, *California Management Review* 22(3), 59–67.
- Karaburun, G., Demirci, Ş. D. (2020). Muhasebe Kültürü ve Entegre Raporlama Farkındalığı İlişkisi. *Journal of Economy Culture and Society*. 62: 345-364, DOI: 10.26650/JECS2020-0057
- Karahan, M. (2020). Turizm İşletmelerinde Fiyatlandırma Stratejileri ve Muhasebe Bilgi Kalitesi İlişkisi. *OPUS–Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 15(26), 4665-4685. DOI: 10.26466/opus.716496
- Kavut, F. L. (2010), Kurumsal Yönetim, Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Çevresel Raporlama: İMKB 100 Şirketlerinin Çevresel Açıklamalarının İncelenmesi, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi-Yönetim*, 21(66), s.9-43.

- Kaya, U., Aygün, D., Yazan, Ö. (2016). Yeni Bir Kurumsal Raporlama Yaklaşımı Olarak Entegre Raporlama ve Dünyadaki Örnekleri Üzerine Bir Araştırma, *KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(11), 85-101.
- Kaya, U., (2006). İşletme-Doğal Çevre İlişkilerinin Mali Tablolar Aracılığıyla Raporlanması ve Denetimi, Doktora Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Kaya, U., Varici, İ. (2008). Gelişmekte Olan Ülkelerde Çevre-Sel Raporlama: Türkiye Örneği. *World of Accounting Science*, 10(4), 209-227.
- Kaypak, Ş. (2011). Küreselleşme Sürecinde Sürdürülebilir Bir Kalkınma İçin Sürdürülebilir Bir Çevre, *Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 13 (20),19-33
- Kevser, M. (2021). Entegre Raporlama ve Kamu Bankalarında Uygulanabilirliği Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(4), 4231–4251.
- KGK Bağımsız Denetçilik Sınavı, (2018), Muhasebe Standartları, Deha Yayın, İstanbul 2018.
- KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7ve/F%C4%B0NANSAL%20RAPORLAMAYA%20%C4%B0L%C4%B0%C5%9EK%C4%B0N%20KAVRAMSAL%20%C3%87ER%C3%87EVE%20\(2018%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7ve/F%C4%B0NANSAL%20RAPORLAMAYA%20%C4%B0L%C4%B0%C5%9EK%C4%B0N%20KAVRAMSAL%20%C3%87ER%C3%87EVE%20(2018%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC).pdf) (17.05.2021)
- Kırlıoğlu, H., Zeytin, M., (2015). Belediyelerde Çevre Muhasebesi ve Raporlama: Marmara Bölgesinde Bulunan Belediyeler Üzerine Bir Durum Analizi, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3 (10), 753-777.
- Kızıltan, B., Doğan, D. U. (2021). Raporlama Sisteminde Yükselen Trend Entegre Raporlama: Çimento ve Bankacılık Sektöründe Bir Araştırma. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 13(2), 1695–1711.

- Kızıltan, B. & Umut Doğan, D. (2021). Çimento Sektöründe Karbon Ayak İzlerinin Raporlanması Amacıyla Bir Çerçeve Önerisi . Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 18(1), 40-58.
- King, M., Roberts, L. (2017). Entegre Düşünce. 1. Baskı. İstanbul: Argüden Yönetişim Akademisi Yayınları.
- Koçoğlu, M, C., Aksoy, R., (2017). Demografik Değişkenlerin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Algısı Üzerindeki Etkileri: Otomobil İşletmesi Üzerine Bir Araştırma, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 13 (1), 1-28.
- Kotane, I., Kuzmina-Merlino, I. (2011), Non-Financial Indicators for Evaluation of Business Activity, *European Integration Studies*, (5), 213-219. DOI:10.5755/j01.eis.0.5.1099
- Li, X., Wang, K., Liu, L., Xin, J., Yang, H. and GAO, C. (2011). Application Of The Entropy Weight And Topsis Method In Safety Evaluation Of Coal Mines, *Procedia Engineering*, (26), 2085 -2091.
- Main, N., Hespenheide, E. (2012), “Integrated Reporting: The New Big Picture”, *Deloitte Review*, (10), 124-137.
- Mitchell, R. K., Agle, B. R., Wood, D. J. (1997). Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle of Who and What Really Counts. *The Academy of Management Review*, 22(4), 853-886. doi:10.2307/259247
- Mohr, L.A., Webb D. (2005). The Effects of Corporate Social Responsibility and Price on Consumer Responses. *Journal of Consumer Affairs*, 39(1), 121-147.
- Mohr, L.A., Webb, D., Haris, K. (2001). Do Consumers Expect Companies to Be Socially Responsible? The Impact of Corporate Social Responsibility on Buying Behavior. *Journal of Consumer Affairs*, 35(1), 45-72.
- Monterio, B. (2013,). Integrated Reporting and the Potential Role of XBRL. *Strategic Finance*, 94(12), 62-65.
- Nalbant, E. (2005). İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve İş Ahlakı. *Yönetim ve Ekonomi*, 12(1), 193-201.

- Olson, D. L. (2004). Comparison of Weights in TOPSIS Models. *Mathematical and Computer Modelling*, 40(7-8), 721–727. doi:10.1016/j.mcm.2004.10.003
- Oral, T. (2018). Entegre Raporlamada İçerik Analizi. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi. İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya.
- Ökmen, M., (2006). “Uyum Sürecinin Ekoloji- Politığı: Avrupa Birliği ve Türkiye’de Çevre Politikaları”, *AB Yolunda Türkiye: Müzakere Sürecinin Ekonomi Politığı, Alfa Yayınları*, 325-380.
- Ömürbek, N., Şimşek, A. (2014). “Analitik Hiyerarşi Süreci ve Analitik Ağ Süreci Yöntemleri İle Online Alışveriş Site Seçimi”, Balıkesir Üniversitesi, *Bandırma İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, (22), 306-327. DOI:10.11611/JMER214
- Ömürbek, N., Tunca, M. Z. (2013). Analitik Hiyerarşi Süreci ve Analitik Ağ Süreci Yöntemlerinde Grup Kararı Verilmesi Aşamasına İlişkin Bir Örnek Uygulama. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18(3), 47-70 .
- Ömürbek, N., Tüter C., (2020).Analitik Hiyerarşi Prosesi İle Kayak Ekipmanları Seçimi. *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, 4(1): 1-25
- Önce, S., Onay, A., Yeşilçelebi, G. (2015). Corporate Sustainability Reporting And Situation In Turkey. *Journal of Economics, Finance&Accounting-JEFA*. 2(2): 230-251.
- Önder, Ş. (2018). Kurumsal Raporlamanın Yeni Trendi Entegre Raporlama. Bursa: Ekin Basım-Yayın.
- Ömürbek, V. Acun, Ö. (2021). Çimento Sektöründe Entegre Raporlamada Çevresel Sürdürülebilirlik Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 26 (3), 295-311. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/en/pub/sduibfd/issue/64351/902039>
- Özdemir, Z., Pamukçu F. (2016). Kurumsal Sürdürülebilir Raporlama Sisteminin Borsa İstanbul Sürdürülebilirlik Endeksi Kapsamındaki İşletmelerde Analizi. *Mali Çözüm*. (134), 13-35.

- Öztel, A., Köse, M. S., Aytekin, İ. (2012). Kurumsal Sürdürülebilirlik Performansının Ölçümü İçin Çok Kriterli Bir Çerçeve: Henkel Örneği. *Tarih Kültür ve Sanat Araştırmaları Dergisi*. 1(4): 32-44.
- Öztürk, M. C. (2013). Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı ve Gelişimi. M. C. Öztürk, T. Ömer, M. Ayman, N. Tokgöz, E. Özgen içinde, Kurumsal Sosyal Sorumluluk. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Pusak, S., 2014. Türkiye’de Kurumsal Sosyal Sorumluluk Üzerine Bir Araştırma; Şirketlerin Periyodik Yayınlanan Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlarının İçerik Analizi, Yüksek Lisans Tezi, Çağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mersin.
- Raimo N., Vitolla F., Marrone A., Rubino M. (2021), Do Audit Committee Attributes Influence Integrated Reporting Quality? An Agency Theory Viewpoint. *Business Strategy And The Environment*, 30(1): 522-534
- Robertson, F., Samy, M. (2015). Factors Affecting the Diffusion of Integrated Reporting –A UK FTSE 100 Perspective. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 6(2), 190-223.
- Saaty, T. L., (1990) “An Exposition of the AHP in Reply to the Paper “Remarks on the Analytic Hierarchy Process”. *Management Science*, 36(3):259-268.
- Saaty, T.L. Vargas, L.G. (2001). Models, Methods, Concepts and Applications of the Analytic Hierarchy Process. Kluwer Academic Publishers, Norwell. <http://dx.doi.org/10.1007/978-1-4615-1665-1>
- Saaty, T. L. (2004). Decision Making—The Analytic Hierarchy and Network Processes (AHP/ANP). *Journal Of Systems Science And Systems Engineering*, (13), 1-35.
- Saaty, T. L. (2008), Relative Measurement and its Generalization in Decision Making: Why Pairwise Comparisons are Central in Mathematics for the Measurement of Intangible Factors - The Analytic Hierarchy/Network Process, *RACSAM - Revista de la Real Academia de Ciencias Exactas, Físicas y Naturales. Serie A. Matematicas*, 102 (2): 251–318

- Saaty, T. L. (2008). The Analytic Hierarchy and Analytic Network Measurement Processes: Applications To Decisions Under Risk. *European Journal Of Pure And Applied Mathematics* 1.(1). 122-196 DOI:10.29020/nybg.ejpam.v1i1.6
- Saaty, T. L. (2008). Decision Making With The Analytic Hierarchy Process. *International Journal Of Services Sciences* 1(1): 83-98. DOI:10.1504/IJSSCI.2008.017590
- Saaty, T. L. (2016). The Analytic Hierarchy And Analytic Network Processes For The Measurement Of İntangible Criteria And For Decision-Making. *Multiple Criteria Decision Analysis: State of the Art Surveys*. (78). 363-419. DOI: 10.1007/0-387-23081-5_9
- Selimoğlu Kardeş, S. ve Çalışkan Özsözgün, A. (2016), “Sürdürülebilirlik Bağlamında Uluslararası Güvence Denetimi Standardı GDS (ISAE) 3410 – Sera Gazı Beyanları-II-. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (48):1-20.
- Sen, S. ve Bhattacharya C.B. (2001). Does Doing Good Always Lead to Doing Better? Consumer Reactions to Corporate Social Responsibility. *Journal of Marketing Research*, 38(2), 225-243
- Solak, B., Gönen, S., Rasgen, M. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Entegre Raporlamaya İlişkin Farkındalık Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Araştırması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19 (1) , 166-188.
- Şaka, H., Tükenmez, N. M. (2022). Garanti Bankası ve ÇİMSA’nın Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi Kapsamında Değerlendirilmesi. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14 (2), 169-182. DOI: 10.52791/aksarayiibd.1073620
- Şavlı, T., (2014), Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standardı. Yaklaşım Yayıncılık
- Şimşek, M. Ş., Akgemici, T., ve Çelik, A. (2003). Davranış Bilimlerine Giriş ve Örgütlerde Davranış, (3. Basım), Gazi Kitabevi
- Taşdemir, V., (2011). İşletme-Çevre İlişkilerinin Muhasebe Açısından Raporlanması, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi, Ankara.

- Tianyuan, F. Cummings, L. ve Tweedie, D. (2017), Exploring Integrated Thinking in Integrated Reporting – An Exploratory Study in Australia, *Journal Of Intellectual Capital*, 18(2):330-353
- Top, S., Akın, Ö., (2008). İşletme Perspektifinden Sosyal Sorumluluk Teorisinin İncelenmesi, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi (ZBE) Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(7), 97-110.
- Topçu, M. K., Korkmaz, G. (2015). Entegre Raporlama: Kavramsal Bir İnceleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 30(1), 1-22.
- Tunca, M. Z., Aksoy, E., Bülbül, H., ve Ömürbek, N. (2015). AHP Temelli TOPSIS ve ELECTRE Yöntemiyle Muhasebe Paket Programı Seçimi, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1):53-71.
- Tunçez F. D., (2021). Sürdürülebilir Çimento Üretiminde Çevre Yönetimi Yasal Bileşenleri. *Ulusal Çevre Bilimleri Araştırma Dergisi*, 4(1), 41-56
- Turzo T., Marzi G., Favino C., Terzani S., (2022), Non-Financial Reporting Research And Practice: Lessons From The Last Decade, *Journal of Cleaner Production*, 345(1), 131-154. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2022>.
- Uluslan, H., (2010). Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları’nın Çevresel Maliyet ve Borçların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması Açısından İncelenmesi, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (19), 75-99.
- Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi, “Entegre Raporlama”, Entegre Raporlamanın Çerçevesi, 12.08.2013,
- Urfalıoğlu, F. ve Genç, T. (2013). Çok Kriterli Karar Verme Teknikleri İle Türkiye’nin Ekonomik Performansının Avrupa Birliği Üye Ülkeleri İle Karşılaştırılması. *Marmara Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 35 (2): 329-360.
- Uysal T. ve Şenlik M. (2014). Genel Muhasebe, (6.baskı), Seçkin Yayın Evi
- Uzunoğlu, H., (2018). Finansal Bilgi Manipülasyonu: BIST Sınai Endeksi (Xusın) Uygulaması. Doktora Tezi. Hacettepe Üniversitesi , Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

- White, B, G., (2005). “How to Report a Company’s Sustainability Activities” *Management Accounting Quarterly*, 7 (1) 36-43.
- Wilson, M., (2003). Corporate Sustainability: What Is It And Where Does It Come From?, *Ivey Business Journal* 67 (6). 1-5.
- Wu, J., Sun, J., Liang, L. Zha, Y. (2011). “Determination Of Weights For Ultimate Cross Efficiency Using Shannon Entropy”, *Expert Systems with Applications*, 38(1): 5162-5165.
- Yalkın, Y.K. (2013), Genel Muhasebe: İlkeler ve Uygulamalar (19.Baskı). Nobel Yayın.
- Yamak, S. (2007). Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramının Gelişimi. Beta Yayınları.
- Yetkin, N., (2013). *Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanmasına Yönelik Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Yüksel, F. (2017). Entegre Raporlama, Finansal ve Finansal Olmayan Bilgilerin Entegrasyonu, (1.Basım). Ekin Yayınevi.
- Zozik, A., Doğan, Z. (2021). Türkiye’de Entegre Raporlama Sürecinde Karşılaşılabilecek Sorunların Tespitine İlişkin Bir Araştırma. *Muhasebe Ve Denetime Bakış*, 21(63), 83-110.
- Zozik, A., Doğan, Z. (2022). Entegre Raporlama ve Güvence. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15 (2), 361-385. DOI: 10.25287/Ohuiibf.1041514

EKLER

Ek 1: Sosyal Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Ağırlıklandırılması Analizleri

Sosyal Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Karar Matrisi

Karar Matrisi	max	max	max	min	max	max	max	max	max	min	max	max	max	max	max	max
	s1	s2	s3	s4	s5	s6	s7	s8	s9	s10	s11	s12	s13	s14	s15	s16
ÇALIŞAN	0,954	0,944785	0,954	0,812641	1	0,924	0,856	0,97546	0,934	0,919037	0,942	0,977642	0,966874	0,848	0,974414	0,917184
DEVLET	0,95	0,95501	0,934	0,863309	0,969388	0,934	0,916	0,885481	0,95	0,895522	0,984	1	0,875776	0,8	1	0,875776
YEREL YÖNETİM	0,956	0,95501	1	0,810811	0,953061	0,934	0,91	0,95501	1	0,858896	0,844	0,949187	0,919255	0,934	0,995736	0,919255
SENDİKA	1	1	1	0,753138	0,997959	1	0,91	1	0,934	0,878661	0,978	0,993902	0,966874	0,934	0,923241	0,919255
HİSSEDAR VE YATIRIMCI	0,96	0,858896	0,92	1	0,897959	0,84	0,84	0,940695	0,92	1	0,84	0,934959	0,869565	0,88	0,852878	0,869565
MÜŞTERİ	0,96	0,981595	0,96	0,9	0,979592	0,96	0,96	0,940695	0,96	0,869565	1	0,981707	1	1	0,923241	1
TEDARİKÇİ	0,92	0,981595	0,92	0,947368	0,816327	0,8	1	0,858896	1	1,05	0,84	0,894309	0,869565	0,64	0,767591	0,869565
TOPLAM	6,7	6,676892	6,688	0,123203	6,614286	6,392	6,392	6,556237	6,698	0,131414	6,428	6,731707	6,467909	6,036	6,4371	6,3706

Normalize Edilmiş Karar Matrisi

	s1	s2	s3	s4	s5	s6	s7	s8	s9	s10	s11	s12	s13	s14	s15	s16
ÇALIŞAN	0,142388	0,141501	0,142644	6,595937	0,151188	0,144556	0,133917	0,148784	0,139445	6,993435	0,146546	0,145229	0,149488	0,14049	0,151375	0,143971
DEVLET	0,141791	0,143032	0,139653	7,007194	0,14656	0,14612	0,143304	0,135059	0,141833	6,814499	0,15308	0,148551	0,135403	0,132538	0,155349	0,137472
YEREL YÖNETİM	0,142687	0,143032	0,149522	6,581081	0,144091	0,14612	0,142365	0,145664	0,149298	6,535787	0,131301	0,141002	0,142125	0,154738	0,154687	0,144296
SENDİKA	0,149254	0,14977	0,149522	6,112971	0,150879	0,156446	0,142365	0,152527	0,139445	6,686192	0,152147	0,147645	0,149488	0,154738	0,143425	0,144296
HİSSEDAR VE YATIRIMCI	0,143284	0,128637	0,13756	8,116667	0,135761	0,131414	0,131414	0,143481	0,137354	7,609524	0,130678	0,138889	0,134443	0,145792	0,132494	0,136497
MÜŞTERİ	0,143284	0,147014	0,143541	7,305	0,148102	0,150188	0,150188	0,143481	0,143326	6,616977	0,155569	0,145833	0,154609	0,165673	0,143425	0,156971
TEDARİKÇİ	0,137313	0,147014	0,13756	7,689474	0,123419	0,125156	0,156446	0,131004	0,149298	7,99	0,130678	0,13285	0,134443	0,10603	0,119245	0,136497
TOPLAM	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1

	s1	s2	s3	s4	s5	s6	s7	s8	s9	s10	s11	s12	s13	s14	s15	s16
ÇALIŞAN	-0,27754	-0,2767	-0,27778	12,44293	-0,28563	-0,27958	-0,26925	-0,28347	-0,27472	13,60204	-0,28143	-0,28021	-0,28411	-0,27573	-0,28579	-0,27904
DEVLET	-0,27697	-0,27815	-0,27492	13,64257	-0,28144	-0,28104	-0,27841	-0,27039	-0,27702	13,07738	-0,2873	-0,28326	-0,27074	-0,26784	-0,28927	-0,27279
YEREL YÖNETİM	-0,27783	-0,27815	-0,28414	12,40007	-0,27915	-0,28104	-0,27752	-0,28062	-0,28394	12,26959	-0,26658	-0,27622	-0,27729	-0,28874	-0,2887	-0,27934
SENDİKA	-0,2839	-0,28436	-0,28414	11,067	-0,28535	-0,29021	-0,27752	-0,28681	-0,27472	12,70406	-0,28648	-0,28244	-0,28411	-0,28874	-0,27852	-0,27934
HİSSEDAR VE YATIRIMCI	-0,27839	-0,2638	-0,27288	16,99565	-0,2711	-0,26669	-0,26669	-0,27858	-0,27267	15,44277	-0,26593	-0,27418	-0,26978	-0,28073	-0,2678	-0,27183
MÜŞTERİ	-0,27839	-0,28186	-0,27863	14,52642	-0,28285	-0,28474	-0,28474	-0,27858	-0,27843	12,5037	-0,28946	-0,28077	-0,28863	-0,29784	-0,27852	-0,29066
TEDARİKÇİ	-0,27263	-0,28186	-0,27288	15,68539	-0,25821	-0,2601	-0,29021	-0,26627	-0,28394	16,60474	-0,26593	-0,26816	-0,26978	-0,23794	-0,25358	-0,27183
TOPLAM	-1,94565	-1,94489	-1,94537	96,76003	-1,94374	-1,9434	-1,94434	-1,94472	-1,94543	96,20428	-1,94311	-1,94524	-1,94443	-1,93757	-1,9422	-1,94483

$K=1/\ln$. $n = 1/\ln 7=0,5139$

Sosyal Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Eij Değerleri

	s1	s2	s3	s4	s5	s6	s7	s8	s9	s10	s11	s12	s13	s14	s15	s16
e _j	0,999868	0,999474	0,999721	-49,7248	0,998883	0,998709	0,999193	0,999386	0,999753	-49,4392	0,998561	0,999657	0,99924	0,995713	0,998092	0,999443

Sosyal Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Dij Değerleri

	s1	s2	s3	s4	s5	s6	s7	s8	s9	s10	s11	s12	s13	s14	s15	s16	TOPLAM
d _j	0,000132	0,000526	0,000279	50,72482	0,001117	0,001291	0,000807	0,000614	0,000247	50,43922	0,001439	0,000343	0,00076	0,004287	0,001908	0,000557	101,1783

Sosyal Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Entropi Kriter Ağırlık Değerleri

	s1	s2	s3	s4	s5	s6	s7	s8	s9	s10	s11	s12	s13	s14	s15	s16	TOPLAM
w _j	0,000001	0,000005	0,000003	0,501341	0,000011	0,000013	0,000008	0,000006	0,000002	0,498518	0,000014	0,000003	0,000008	0,000042	0,000019	0,000006	1

Ek 2: Ekonomik Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Ağırlıklandırması
Ekonomik Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Karar Matrisi

Karar Matrisi	MAX	MAX	MAX	MİN	MAX	MAX	MAX	MAX	MAX	MAX	MAX
	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	E10	E11
ÇALIŞAN	0,922916667	0,847826	0,9916667	1	0,614693	0,9864865	0,9625	0,9721578	0,9243354	0,9456067	0,92
DEVLET	0,833333333	0,919565	0,9770833	0,9501085	0,668666	0,9009009	0,99375	1	0,9591002	0,9937238	0,9066667
YEREL YÖNETİM	0,972916667	0,845652	0,95	0,916318	0,533733	0,8761261	0,95	0,9791183	1	1	0,9377778
SENDİKA	0,972916667	0,965217	0,9729167	0,9864865	0,649175	1	0,9729167	0,9535963	0,9079755	0,9769874	0,9622222
HİSSEDAR ve YATIRIMCI	1	0,565217	1	0,9954545	0,389805	0,5405405	1	0,5568445	0,8588957	0,8786611	0,8888889
MÜŞTERİ	0,86875	0,906522	1,0416667	0,9068323	0,70015	0,9752252	0,9729167	0,9280742	0,9202454	0,8723849	1
TEDARİKÇİ	0,916666667	1	0,7916667	0,9954545	0,5997	1,036036	0,9166667	0,8352668	0,8997955	0,9205021	0,9777778
TOPLAM	6,4875	6,05	6,725	0,1375628	4,155922	6,3153153	6,76875	6,225058	6,4703476	6,5878661	6,5933333

Normalize Edilmiş Karar Matrisi

	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	E10	E11
ÇALIŞAN	0,142260758	0,140137	0,1474597	7,2694064	0,147908	0,1562054	0,1421976	0,1561685	0,1428571	0,1435376	0,1395349
DEVLET	0,128452152	0,151994	0,1452912	6,9067245	0,160895	0,1426534	0,1468144	0,1606411	0,1482301	0,1508415	0,1375126
YEREL YÖNETİM	0,149967887	0,139777	0,1412639	6,6610879	0,128427	0,1387304	0,1403509	0,1572866	0,1545512	0,1517942	0,1422312
SENDİKA	0,149967887	0,15954	0,1446716	7,1711712	0,156205	0,1583452	0,1437365	0,1531867	0,1403287	0,148301	0,1459387
HİSSEDAR ve YATIRIMCI	0,154142582	0,093424	0,1486989	7,2363636	0,093795	0,085592	0,1477378	0,0894521	0,1327434	0,1333757	0,1348163
MÜŞTERİ	0,133911368	0,149838	0,1548947	6,5921325	0,16847	0,1544223	0,1437365	0,1490868	0,142225	0,132423	0,1516684
TEDARİKÇİ	0,141297367	0,165289	0,11772	7,2363636	0,1443	0,1640514	0,1354263	0,1341782	0,1390645	0,1397269	0,1482979
TOPLAM	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1

$K=1/\ln. n = 1/\ln 7 = 0,5138983$

	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	E10	E11
ÇALIŞAN	-0,27742179	-0,27539	-0,282267	14,420137	-0,28268	-0,290008	-0,277362	-0,289977	-0,277987	-0,278629	-0,274806
DEVLET	-0,26360935	-0,28634	-0,280269	13,347214	-0,29396	-0,277794	-0,281676	-0,293745	-0,28297	-0,285321	-0,272831
YEREL YÖNETİM	-0,28453919	-0,27504	-0,276471	12,631306	-0,26358	-0,274023	-0,275594	-0,290931	-0,288583	-0,286167	-0,277394
SENDİKA	-0,28453919	-0,29283	-0,279692	14,127702	-0,29001	-0,291827	-0,278816	-0,287393	-0,275573	-0,283034	-0,280869
HİSSEDAR ve YATIRIMCI	-0,28822771	-0,22147	-0,283395	14,321623	-0,22198	-0,210399	-0,282521	-0,215942	-0,268054	-0,268697	-0,270151
MÜŞTERİ	-0,26923913	-0,28442	-0,28888	12,43195	-0,30004	-0,288471	-0,278816	-0,283746	-0,277388	-0,267727	-0,286055
TEDARİKÇİ	-0,27650321	-0,29753	-0,251856	14,321623	-0,27934	-0,296535	-0,270762	-0,269508	-0,274349	-0,274992	-0,283031
TOPLAM	-1,94407956	-1,93303	-1,94283	95,601557	-1,93159	-1,929058	-1,945548	-1,931243	-1,944903	-1,944566	-1,945136

Ekonomik Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Eij Değerleri

e_j	0,999059265	0,993379	0,9984173	-49,12948	0,992642	0,9913397	0,9998137	0,9924625	0,9994823	0,9993093	0,9996023
----------------------	-------------	----------	-----------	-----------	----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------

Ekonomik Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Dij Değerleri

												TOPLAM
d_j	0,000940735	0,006621	0,0015827	50,129482	0,007358	0,0086603	0,0001863	0,0075375	0,0005177	0,0006907	0,0003977	50,16397

Ekonomik Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Entropi Kriter Ağırlık Değerleri

	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	E10	E11	TOPLAM
w_j	0,00002	0,00013	0,000032	0,999312	0,00015	0,00017	0,000004	0,00015	0,00001	0,000014	0,000008	1

Ek 3: Çevresel Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Ağırlıklandırması
Çevresel Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Karar Matrisi

	max	max	max	max	max	max	max	max	max	max	max	max
Karar Matrisi	Ç1	Ç2	Ç3	Ç4	Ç5	Ç6	Ç7	Ç8	Ç9	Ç10	Ç11	Ç12
Çalışanlar	0,888888889	0,853608247	0,948081264	0,947589099	0,902934537	0,941304348	1	0,935817805	0,88819876	0,961883408	0,826576577	0,8955916
Devlet	0,991111111	1	0,853658537	1	0,881057269	0,986956522	0,939051919	0,956521739	0,92339545	1	0,918918919	1
Yerel yönetim	0,888888889	0,915463918	0,921052632	0,93081761	0,97323601	0,941304348	0,828442438	0,873706004	0,89648033	0,995515695	1	0,9791183
Sendika	0,962222222	0,915463918	0,878661088	0,955974843	0,900900901	0,941304348	0,977426637	0,944099379	0,91925466	0,995515695	0,975225225	0,9791183
Müşteri	1	0,859793814	0,899357602	0,979035639	0,856531049	0,97826087	0,864559819	1	1	0,896860987	0,900900901	0,8886311
Tedarikçi	0,8	0,907216495	0,954545455	0,922431866	1	0,869565217	0,902934537	0,99378882	0,91097308	0,762331839	0,945945946	0,7888631
Hissedar ve yatırımcı	0,933333333	0,865979381	1	0,880503145	0,952380952	1	0,767494357	0,952380952	0,82815735	0,717488789	0,810810811	0,7888631
Toplam	6,464444444	6,317525773	0,131414268	6,616352201	0,131622244	6,658695652	6,279909707	6,6563147	6,36645963	6,329596413	6,378378378	6,3201856

Normalize Edilmiş Karar Matrisi

	Ç1	Ç2	Ç3	Ç4	Ç5	Ç6	Ç7	Ç8	Ç9	Ç10	Ç11	Ç12
Çalışanlar	0,137504297	0,135117493	7,214446953	0,143219265	6,860045147	0,141364675	0,159237958	0,14059098	0,1395122	0,151965994	0,129590395	0,1417034
Devlet	0,153317291	0,158289817	6,495934959	0,151140684	6,693832599	0,148220699	0,14953271	0,1437014	0,14504065	0,157987956	0,144067797	0,1582232
Yerel yönetim	0,137504297	0,144908616	7,00877193	0,140684411	7,394160584	0,141364675	0,131919482	0,13125972	0,14081301	0,15727949	0,156779661	0,1549192
Sendika	0,148848402	0,144908616	6,686192469	0,144486692	6,844594595	0,141364675	0,155643422	0,141835148	0,14439024	0,15727949	0,15289548	0,1549192
Müşteri	0,154692334	0,136096606	6,843683084	0,147972117	6,507494647	0,146914789	0,13767074	0,150233281	0,15707317	0,141693234	0,141242938	0,1406021
Tedarikçi	0,123753867	0,143603133	7,263636364	0,139416984	7,5975	0,130590924	0,143781452	0,149300156	0,14308943	0,120439249	0,148305085	0,1248164
Hissedar ve yatırımcı	0,144379512	0,137075718	7,60952381	0,133079848	7,235714286	0,150179563	0,122214234	0,143079316	0,1300813	0,113354587	0,127118644	0,1248164
Toplam	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1

$$K=1/\ln. n = 1/\ln 7 = 0,513898$$

	Ç1	Ç2	Ç3	Ç4	Ç5	Ç6	Ç7	Ç8	Ç9	Ç10	Ç11	Ç12
Çalışanlar	-0,27282229	-0,2704526	14,25636428	-0,27832924	13,21048514	-0,2765676	-0,29257675	-0,27582551	-0,2747837	-0,2863189	-0,26480198	-0,276891
Devlet	-0,28750759	-0,29178	12,15504143	-0,285587	12,72622481	-0,28296116	-0,28414805	-0,27878327	-0,280036	-0,29152514	-0,27912722	-0,291724
Yerel yönetim	-0,27282229	-0,27991301	13,64721785	-0,27591535	14,79342742	-0,2765676	-0,26721129	-0,26653301	-0,2760389	-0,29092473	-0,29049921	-0,288901
Sendika	-0,28353044	-0,27991301	12,70406372	-0,27951931	13,16529865	-0,2765676	-0,28952597	-0,27701678	-0,2794291	-0,29092473	-0,28713782	-0,288901
Müşteri	-0,28870494	-0,27142975	13,16263395	-0,28273497	12,18824161	-0,28176825	-0,27298599	-0,2847771	-0,2907493	-0,27688146	-0,27645112	-0,275836
Tedarikçi	-0,25857883	-0,27869086	14,40292349	-0,27469132	15,40635672	-0,26584206	-0,27885849	-0,28393852	-0,2782067	-0,2549229	-0,28303784	-0,259732
Hissedar ve yatırımcı	-0,27941911	-0,27239986	15,44277215	-0,26839623	14,319689	-0,28472898	-0,25689185	-0,27819715	-0,2653133	-0,24679951	-0,26219929	-0,259732
Toplam	-1,9433855	-1,94457909	95,77101687	-1,94517343	95,80972334	-1,94500324	-1,9421984	-1,94507133	-1,9445569	-1,93829736	-1,94325449	-1,941718

Çevresel Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Eij Değerleri

ej	0,998702588	0,999315972	-49,2165668	0,999621402	-49,236458	0,999533941	0,998092538	0,999568933	0,99930457	0,9960878	0,99863526	0,9978455
-----------	-------------	-------------	-------------	-------------	------------	-------------	-------------	-------------	------------	-----------	------------	-----------

Çevresel Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Dij Değerleri

													Toplam
dj	0,001297412	0,000684028	50,21656682	0,000378598	50,23645801	0,000466059	0,001907462	0,000431067	0,00069543	0,0039122	0,00136474	0,0021545	100,4663

Çevresel Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Entropi Kriter Ağırlık Değerleri

	Ç1	Ç2	Ç3	Ç4	Ç5	Ç6	Ç7	Ç8	Ç9	Ç10	Ç11	Ç12	Toplam
wj	0,00001291	0,00000681	0,49983486	0,00000377	0,50003285	0,00000464	0,00001899	0,00000429	0,00000692	0,00003894	0,00001358	0,0000214	1

EK 4: Yasal ve Yönetmelik Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Ağırlıklandırması

Yasal ve Yönetmelik Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Karar Matrisi

	max	max	max	max	max	max	max
Karar matrisi	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7
Çalışanlar	0,899371069	0,916317992	0,91862955	0,914712	0,918238994	0,9	0,8
Devlet	1	0,90167364	0,905781585	1	1	0,936956522	0,938
Yerel yönetim	0,93081761	0,905857741	0,927194861	0,972281	0,955974843	0,917391304	0,934
Sendika	0,907756813	1	1	0,946695	0,907756813	0,941304348	0,844
Müşteri	0,874213836	0,872384937	0,96359743	0,959488	0,874213836	0,906521739	0,866
Tedarikçi	0,838574423	0,878661088	0,899357602	1,023454	0,922431866	1	0,88
Hissedar ve yatırımcı	0,796645702	0,878661088	0,770877944	0,895522	0,964360587	0,869565217	1
Toplam	6,247379455	6,353556485	6,385438972	6,712154	6,542976939	6,47173913	6,262

Normalize Edilmiş Karar Matrisi

	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7
Çalışanlar	0,143959732	0,144221271	0,143863179	0,136277	0,140339635	0,139066174	0,127754711
Devlet	0,160067114	0,141916365	0,141851107	0,148983	0,15283563	0,144776621	0,149792399
Yerel yönetim	0,148993289	0,142574909	0,145204561	0,144854	0,146107017	0,141753443	0,149153625
Sendika	0,145302013	0,157392163	0,156606304	0,141042	0,138737584	0,145448438	0,13478122
Müşteri	0,139932886	0,137306553	0,150905433	0,142948	0,133611022	0,1400739	0,138294475
Tedarikçi	0,134228188	0,138294369	0,14084507	0,152478	0,140980455	0,154517971	0,140530182
Hissedar ve yatırımcı	0,127516779	0,138294369	0,120724346	0,133418	0,147388657	0,134363453	0,159693389
Toplam	1	1	1	1	1	1	1

$$K=1/\ln. n = 1/\ln 7 = 0,513898$$

	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7
Çalışanlar	-0,27902587	-0,27927101	-0,27893525	-0,27161	-0,27558351	-0,2743505	-0,26287361
Devlet	-0,2932689	-0,27709417	-0,27703199	-0,28365	-0,28708526	-0,27978998	-0,28438161
Yerel yönetim	-0,28366147	-0,27771992	-0,28018843	-0,27986	-0,28102456	-0,27693889	-0,28380631
Sendika	-0,28027899	-0,29102043	-0,29035126	-0,27626	-0,27403045	-0,28041494	-0,27011537
Müşteri	-0,27519094	-0,27262755	-0,28537755	-0,27807	-0,26893527	-0,27532718	-0,27359764
Tedarikçi	-0,26955893	-0,27359754	-0,27606969	-0,28677	-0,2761996	-0,28855379	-0,27576701
Hissedar ve yatırımcı	-0,26262174	-0,27359754	-0,2552409	-0,26874	-0,28220245	-0,26969524	-0,29295746
Toplam	-1,94360684	-1,94492815	-1,94319507	-1,94497	-1,94506112	-1,94507051	-1,94349901

Yasal ve Yönetmelik Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Eij Değerleri

e_j	0,998816335	0,999495352	0,998604726	0,999514	0,999563686	0,99956851	0,998760917
----------------------	-------------	-------------	-------------	----------	-------------	------------	-------------

Yasal ve Yönetmelik Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Dij Değerleri

								Toplam
d_j	0,001183665	0,000504648	0,001395274	0,000486	0,000436314	0,00043149	0,001239083	0,005676

Yasal ve Yönetmelik Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Entropi Kriter Ağırlık Değerleri

	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Toplam
w_j	0,208538416	0,088909003	0,245819653	0,085541	0,076869909	0,076019962	0,218301832	1

EK 5: Tüm Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Ağırlıklandırması
Tüm Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Karar Matrisi

Karar Matrisi	max	max	max	min	max	max	max	max	max	min	max	max	max	max	max	max
	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16
ÇALIŞAN	0,954	0,944785276	0,954	0,812641	1	0,924	0,856	0,975460123	0,934	0,919037	0,942	0,977642276	0,966873706	0,848	0,974413646	0,917184265
DEVLET	0,95	0,955010225	0,934	0,863309	0,969387755	0,934	0,916	0,885480573	0,95	0,895522	0,984	1	0,875776398	0,8	1	0,875776398
YEREL YÖNETİM	0,956	0,955010225	1	0,810811	0,953061224	0,934	0,91	0,955010225	1	0,858896	0,844	0,949186992	0,919254658	0,934	0,995735608	0,919254658
SENDİKA	1	1	1	0,753138	0,997959184	1	0,91	1	0,934	0,878661	0,978	0,993902439	0,966873706	0,934	0,923240938	0,919254658
HİSSEDAR VE YATIRIMCI	0,96	0,858895706	0,92	1	0,897959184	0,84	0,84	0,940695297	0,92	1	0,84	0,93495935	0,869565217	0,88	0,852878465	0,869565217
MÜŞTERİ	0,96	0,981595092	0,96	0,9	0,979591837	0,96	0,96	0,940695297	0,96	0,869565	1	0,981707317	1	1	0,923240938	1
TEDARİKÇİ	0,92	0,981595092	0,92	0,947368	0,816326531	0,8	1	0,858895706	1	1,05	0,84	0,894308943	0,869565217	0,64	0,767590618	0,869565217
TOPLAM	6,7	6,676891616	6,688	0,123203	6,614285714	6,392	6,392	6,556237219	6,698	0,131414	6,428	6,731707317	6,467908903	6,036	6,437100213	6,370600414

Karar Matrisi	Max	Max	Max	Min	Max	Max	Max	Max	Max	Max	Max
	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	E10	E11
ÇALIŞAN	0,922916667	0,847826087	0,991666667	1	0,614692654	0,986486486	0,9625	0,972157773	0,924335378	0,945606695	0,92
DEVLET	0,833333333	0,919565217	0,977083333	0,950108	0,668665667	0,900900901	0,99375	1	0,959100204	0,993723849	0,906666667
YEREL YÖNETİM	0,972916667	0,845652174	0,95	0,916318	0,533733133	0,876126126	0,95	0,979118329	1	1	0,937777778
SENDİKA	0,972916667	0,965217391	0,972916667	0,986486	0,649175412	1	0,972916667	0,953596288	0,90797546	0,976987448	0,962222222
HİSSEDAR VE YATIRIMCI	1	0,565217391	1	0,995455	0,389805097	0,540540541	1	0,556844548	0,858895706	0,878661088	0,888888889
MÜŞTERİ	0,86875	0,906521739	1,041666667	0,906832	0,700149925	0,975225225	0,972916667	0,928074246	0,920245399	0,872384937	1
TEDARİKÇİ	0,916666667	1	0,791666667	0,995455	0,59970015	1,036036036	0,916666667	0,835266821	0,899795501	0,920502092	0,977777778
TOPLAM	6,4875	6,05	6,725	0,137563	4,155922039	6,315315315	6,76875	6,225058005	6,470347648	6,587866109	6,593333333

Karar Matrisi	Max	Max	Min	Max	Min	Max	Max	Max	Max	Max	Max	Max
	Ç1	Ç2	Ç3	Ç4	Ç5	Ç6	Ç7	Ç8	Ç9	Ç10	Ç11	Ç12
ÇALIŞAN	0,888888889	0,85360825	0,948081	0,947589099	0,902935	0,94130435	1	0,935817805	0,888198758	0,961883408	0,826576577	0,895591647
DEVLET	0,991111111	1	0,853659	1	0,881057	0,98695652	0,939051919	0,956521739	0,923395445	1	0,918918919	1
YEREL YÖNETİM	0,888888889	0,91546392	0,921053	0,93081761	0,973236	0,94130435	0,828442438	0,873706004	0,896480331	0,995515695	1	0,979118329
SENDİKA	0,962222222	0,91546392	0,878661	0,955974843	0,900901	0,94130435	0,977426637	0,944099379	0,919254658	0,995515695	0,975225225	0,979118329
HİSSEDAR VE YATIRIMCI	1	0,85979381	0,899358	0,979035639	0,856531	0,97826087	0,864559819	1	1	0,896860987	0,900900901	0,88863109
MÜŞTERİ	0,8	0,90721649	0,954545	0,922431866	1	0,86956522	0,902934537	0,99378882	0,910973085	0,762331839	0,945945946	0,788863109
TEDARİKÇİ	0,933333333	0,86597938	1	0,880503145	0,952381	1	0,767494357	0,952380952	0,82815735	0,717488789	0,810810811	0,788863109
TOPLAM	6,464444444	6,31752577	0,131414	6,616352201	0,131622	6,65869565	6,279909707	6,6563147	6,366459627	6,329596413	6,378378378	6,320185615

Karar Matrisi	Max	Max	Max	Max	Max	Max	Max
	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7
ÇALIŞAN	0,899371069	0,916317992	0,91862955	0,914712154	0,918238994	0,9	0,8
DEVLET	1	0,90167364	0,905781585	1	1	0,936956522	0,938
YEREL YÖNETİM	0,93081761	0,905857741	0,927194861	0,97228145	0,955974843	0,917391304	0,934
SENDİKA	0,907756813	1	1	0,946695096	0,907756813	0,941304348	0,844
HİSSEDAR VE YATIRIMCI	0,874213836	0,872384937	0,96359743	0,959488273	0,874213836	0,906521739	0,866
MÜŞTERİ	0,838574423	0,878661088	0,899357602	1,023454158	0,922431866	1	0,88
TEDARİKÇİ	0,796645702	0,878661088	0,770877944	0,895522388	0,964360587	0,869565217	1
TOPLAM	6,247379455	6,353556485	6,385438972	6,712153518	6,542976939	6,47173913	6,262

Tüm Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Normalize Edilmiş Karar Matrisi

	Max	Max	Max	Min	Max	Max	Max	Max	Max	Min	Max	Max	Max	Max	Max	Max
	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16
ÇALIŞAN	0,14238806	0,141500766	0,14264354	6,595937	0,151187905	0,144555695	0,133917397	0,148783531	0,13944461	6,993435	0,14654636	0,145229469	0,149487836	0,140490391	0,151374627	0,143971401
DEVLET	0,141791045	0,143032159	0,13965311	7,007194	0,146559704	0,14612015	0,14330413	0,135059264	0,141833383	6,814499	0,153080274	0,148550725	0,135403329	0,132538105	0,155349453	0,137471563
YEREL YÖNETİM	0,142686567	0,143032159	0,14952153	6,581081	0,14409133	0,14612015	0,142365457	0,145664379	0,149298298	6,535787	0,13130056	0,141002415	0,14212548	0,154738237	0,154686982	0,144296393
SENDİKA	0,149253731	0,149770291	0,14952153	6,112971	0,150879358	0,156445557	0,142365457	0,152526513	0,13944461	6,686192	0,152146857	0,147644928	0,149487836	0,154738237	0,143424975	0,144296393
HİSSEDAR VE YATIRIMCI	0,143283582	0,12863706	0,13755981	8,116667	0,135760568	0,131414268	0,131414268	0,143480973	0,137354434	7,609524	0,130678283	0,138888889	0,134443022	0,145791915	0,132494203	0,136496588
MÜŞTERİ	0,143283582	0,147013783	0,14354067	7,305	0,148102438	0,150187735	0,150187735	0,143480973	0,143326366	6,616977	0,155569384	0,145833333	0,154609475	0,165672631	0,143424975	0,156971076
TEDARİKÇİ	0,137313433	0,147013783	0,13755981	7,689474	0,123418698	0,125156446	0,156445557	0,131004367	0,149298298	7,99	0,130678283	0,132850242	0,134443022	0,106030484	0,119244783	0,136496588
TOPLAM	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1

	Max	Max	Max	Min	Max	Max	Max	Max	Max	Max	Max
	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	E10	E11
ÇALIŞAN	0,142260758	0,140136543	0,147459727	7,269406	0,147907648	0,156205421	0,142197599	0,156168468	0,142857143	0,143537631	0,139534884
DEVLET	0,128452152	0,151994251	0,145291202	6,906725	0,160894661	0,142653352	0,146814404	0,160641073	0,148230088	0,150841537	0,137512639
YEREL YÖNETİM	0,149967887	0,139777219	0,141263941	6,661088	0,128427128	0,138730385	0,140350877	0,157286619	0,154551201	0,15179422	0,14223121
SENDİKA	0,149967887	0,159540065	0,144671623	7,171171	0,156204906	0,158345221	0,143736534	0,153186731	0,140328698	0,148301048	0,145938659
HİSSEDAR VE YATIRIMCI	0,154142582	0,093424362	0,148698885	7,236364	0,093795094	0,085592011	0,147737765	0,089452106	0,132743363	0,133375675	0,134816313
MÜŞTERİ	0,133911368	0,149838304	0,154894672	6,592133	0,168470418	0,154422254	0,143736534	0,149086843	0,142225032	0,132422991	0,151668352
TEDARİKÇİ	0,141297367	0,165289256	0,11771995	7,236364	0,144300144	0,164051355	0,135426285	0,134178159	0,139064475	0,139726897	0,148297944
TOPLAM	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1

	max	max	min	max	min	max	max	max	max	max	max	max
	Ç1	Ç2	Ç3	Ç4	Ç5	Ç6	Ç7	Ç8	Ç9	Ç10	Ç11	Ç12
ÇALIŞAN	0,137504297	0,13511749	7,214447	0,143219265	6,860045	0,14136468	0,159237958	0,14059098	0,139512195	0,151965994	0,129590395	0,141703377
DEVLET	0,153317291	0,15828982	6,495935	0,151140684	6,693833	0,1482207	0,14953271	0,1437014	0,14504065	0,157987956	0,144067797	0,158223201
YEREL YÖNETİM	0,137504297	0,14490862	7,008772	0,140684411	7,394161	0,14136468	0,131919482	0,13125972	0,140813008	0,15727949	0,156779661	0,154919236
SENDİKA	0,148848402	0,14490862	6,686192	0,144486692	6,844595	0,14136468	0,155643422	0,141835148	0,144390244	0,15727949	0,15289548	0,154919236
HİSSEDAR VE YATIRIMCI	0,154692334	0,13609661	6,843683	0,147972117	6,507495	0,14691479	0,13767074	0,150233281	0,157073171	0,141693234	0,141242938	0,140602056
MÜŞTERİ	0,123753867	0,14360313	7,263636	0,139416984	7,5975	0,13059092	0,143781452	0,149300156	0,143089431	0,120439249	0,148305085	0,124816446
TEDARİKÇİ	0,144379512	0,13707572	7,609524	0,133079848	7,235714	0,15017956	0,122214234	0,143079316	0,130081301	0,113354587	0,127118644	0,124816446
TOPLAM	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1

	max	max	max	max	max	max	max
	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7
ÇALIŞAN	0,143959732	0,144221271	0,143863179	0,136277001	0,140339635	0,139066174	0,127754711
DEVLET	0,160067114	0,141916365	0,141851107	0,148983482	0,15283563	0,144776621	0,149792399
YEREL YÖNETİM	0,148993289	0,142574909	0,145204561	0,144853875	0,146107017	0,141753443	0,149153625
SENDİKA	0,145302013	0,157392163	0,156606304	0,141041931	0,138737584	0,145448438	0,13478122
HİSSEDAR VE YATIRIMCI	0,139932886	0,137306553	0,150905433	0,142947903	0,133611022	0,1400739	0,138294475
MÜŞTERİ	0,134228188	0,138294369	0,14084507	0,152477764	0,140980455	0,154517971	0,140530182
TEDARİKÇİ	0,127516779	0,138294369	0,120724346	0,133418043	0,147388657	0,134363453	0,159693389
TOPLAM	1	1	1	1	1	1	1

$$K=1/\ln. n = 1/\ln 7 = 0,513898$$

	Max	Max	Max	Min	Max	Max	Max	Max	Max	Min	Max	Max	Max	Max	Max	Max
	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16
ÇALIŞAN	-0,27754268	-0,27669769	-0,277785	12,44293	-0,285629	-0,27958378	-0,26924523	-0,28347173	-0,27471813	13,60204	-0,2814296	-0,28021158	-0,28410765	-0,27572872	-0,28579492	-0,27903682
DEVLET	-0,27697474	-0,27815261	-0,2749202	13,64257	-0,28144188	-0,28103669	-0,27840928	-0,27039427	-0,2770151	13,07738	-0,28729996	-0,2832608	-0,2707386	-0,26784428	-0,28927282	-0,27279007
YEREL YÖNETİM	-0,27782571	-0,27815261	-0,284138	12,40007	-0,27914928	-0,28103669	-0,27752123	-0,28061515	-0,28393684	12,26959	-0,26657509	-0,27622067	-0,2772932	-0,2887447	-0,28870031	-0,27934134
SENDİKA	-0,28389665	-0,28436175	-0,284138	11,067	-0,28535432	-0,29021389	-0,27752123	-0,28681342	-0,27471813	12,70406	-0,2864787	-0,28243663	-0,28410765	-0,2887447	-0,27852316	-0,27934134
HİSSEDAR VE YATIRIMCI	-0,2783899	-0,26380378	-0,2728769	16,99565	-0,27109518	-0,26669219	-0,26669219	-0,27857589	-0,27267473	15,44277	-0,2659325	-0,27417792	-0,26977536	-0,28073325	-0,26779945	-0,2718269
MÜŞTERİ	-0,2783899	-0,28185908	-0,2786321	14,52642	-0,2828536	-0,2847363	-0,2847363	-0,27857589	-0,27843024	12,5037	-0,28946227	-0,28077158	-0,28863314	-0,29783657	-0,27852316	-0,29066236
TEDARİKÇİ	-0,27263433	-0,28185908	-0,2728769	15,68539	-0,25821323	-0,26009897	-0,29021389	-0,2662696	-0,28393684	16,60474	-0,2659325	-0,26816257	-0,26977536	-0,23793544	-0,2535832	-0,2718269
TOPLAM	-1,94565392	-1,94488659	-1,9453671	96,76003	-1,94373649	-1,94339852	-1,94433934	-1,94471596	-1,94543001	96,20428	-1,94311063	-1,94524175	-1,94443095	-1,93756767	-1,94219702	-1,94482573

	Max	Max	Max	Min	Max	Max	Max	Max	Max	Max	Max
	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	E10	E11
ÇALIŞAN	-0,27742179	-0,27538765	-0,28226744	14,42014	-0,28267625	-0,29000838	-0,27736177	-0,28997672	-0,27798716	-0,27862923	-0,27480567
DEVLET	-0,26360935	-0,28634388	-0,28026895	13,34721	-0,29395542	-0,27779425	-0,28167607	-0,2937455	-0,28296969	-0,2853206	-0,2728305
YEREL YÖNETİM	-0,28453919	-0,27504039	-0,27647122	12,63131	-0,26358302	-0,27402343	-0,27559435	-0,29093079	-0,28858261	-0,28616694	-0,27739371
SENDİKA	-0,28453919	-0,29282944	-0,27969202	14,1277	-0,29000794	-0,29182671	-0,27881629	-0,28739326	-0,27557297	-0,28303418	-0,280869
HİSSEDAR VE YATIRIMCI	-0,28822771	-0,22147209	-0,28339508	14,32162	-0,22197948	-0,21039914	-0,28252136	-0,21594203	-0,26805367	-0,2686967	-0,2701506
MÜŞTERİ	-0,26923913	-0,28442285	-0,2888801	12,43195	-0,30004499	-0,28847073	-0,27881629	-0,283746	-0,27738784	-0,26772671	-0,28605547
TEDARİKÇİ	-0,27650321	-0,29753029	-0,25185557	14,32162	-0,27934485	-0,29653525	-0,27076154	-0,26950848	-0,27434884	-0,27499169	-0,28303136
TOPLAM	-1,94407956	-1,93302659	-1,94283038	95,60156	-1,93159194	-1,92905791	-1,94554766	-1,93124278	-1,9449028	-1,94456604	-1,94513631

	Max	Max	Min	Max	Min	Max	Max	Max	Max	Max	Max	Max
	Ç1	Ç2	Ç3	Ç4	Ç5	Ç6	Ç7	Ç8	Ç9	Ç10	Ç11	Ç12
ÇALIŞAN	-0,27282229	-0,2704526	14,25636	-0,27832924	13,21049	-0,2765676	-0,29257675	-0,27582551	-0,27478367	-0,2863189	-0,26480198	-0,27689113
DEVLET	-0,28750759	-0,29178	12,15504	-0,285587	12,72622	-0,2829612	-0,28414805	-0,27878327	-0,28003596	-0,29152514	-0,27912722	-0,2917238
YEREL YÖNETİM	-0,27282229	-0,279913	13,64722	-0,27591535	14,79343	-0,2765676	-0,26721129	-0,26653301	-0,2760389	-0,29092473	-0,29049921	-0,28890135
SENDİKA	-0,28353044	-0,279913	12,70406	-0,27951931	13,1653	-0,2765676	-0,28952597	-0,27701678	-0,27942914	-0,29092473	-0,28713782	-0,28890135
HİSSEDAR VE YATIRIMCI	-0,28870494	-0,2714298	13,16263	-0,28273497	12,18824	-0,2817682	-0,27298599	-0,2847771	-0,29074928	-0,27688146	-0,27645112	-0,27583616
MÜŞTERİ	-0,25857883	-0,2786909	14,40292	-0,27469132	15,40636	-0,2658421	-0,27885849	-0,28393852	-0,2782067	-0,2549229	-0,28303784	-0,25973192
TEDARİKÇİ	-0,27941911	-0,2723999	15,44277	-0,26839623	14,31969	-0,284729	-0,25689185	-0,27819715	-0,26531325	-0,24679951	-0,26219929	-0,25973192
TOPLAM	-1,9433855	-1,9445791	95,77102	-1,94517343	95,80972	-1,9450032	-1,9421984	-1,94507133	-1,94455691	-1,93829736	-1,94325449	-1,94171764

	Max	Max	Max	Max	Max	Max	Max
	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7
ÇALIŞAN	-0,27902587	-0,27927101	-0,27893525	-0,27160902	-0,27558351	-0,2743505	-0,26287361
DEVLET	-0,2932689	-0,27709417	-0,27703199	-0,28365261	-0,28708526	-0,27978998	-0,28438161
YEREL YÖNETİM	-0,28366147	-0,27771992	-0,28018843	-0,279862	-0,28102456	-0,27693889	-0,28380631
SENDİKA	-0,28027899	-0,29102043	-0,29035126	-0,27625856	-0,27403045	-0,28041494	-0,27011537
HİSSEDAR VE YATIRIMCI	-0,27519094	-0,27262755	-0,28537755	-0,27807299	-0,26893527	-0,27532718	-0,27359764
MÜŞTERİ	-0,26955893	-0,27359754	-0,27606969	-0,2867705	-0,2761996	-0,28855379	-0,27576701
TEDARİKÇİ	-0,26262174	-0,27359754	-0,2552409	-0,26873968	-0,28220245	-0,26969524	-0,29295746
TOPLAM	-1,94360684	-1,94492815	-1,94319507	-1,94496535	-1,94506112	-1,94507051	-1,94349901

Tüm Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Eij Değerleri

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16
ej	0,999868323	0,999473994	0,99972091	-49,7248	0,998882958	0,998709279	0,999192765	0,999386309	0,999753258	-49,4392	0,99856133	0,999656511	0,999239842	0,995712815	0,998091831	0,999442719

	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	E10	E11
ej	0,999059265	0,99337916	0,998417311	-49,1295	0,992641896	0,99133966	0,999813716	0,992462464	0,999482324	0,999309267	0,999602326

	Ç1	Ç2	Ç3	Ç4	Ç5	Ç6	Ç7	Ç8	Ç9	Ç10	Ç11	Ç12
ej	0,998702588	0,99931597	-49,2166	0,999621402	-49,2365	0,99953394	0,998092538	0,999568933	0,999304573	0,9960878	0,99863526	0,997845475

	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7
ej	0,998816335	0,999495352	0,998604726	0,999514467	0,999563686	0,99956851	0,998760917

Tüm Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Dij Değerleri

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16
dj	0,000131677	0,000526006	0,00027909	50,72482	0,001117042	0,001290721	0,000807235	0,000613691	0,000246742	50,43922	0,00143867	0,000343489	0,000760158	0,004287185	0,001908169	0,000557281

	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	E10	E11
dj	0,000940735	0,00662084	0,001582689	50,12948	0,007358104	0,00866034	0,000186284	0,007537536	0,000517676	0,000690733	0,000397674

	Ç1	Ç2	Ç3	Ç4	Ç5	Ç6	Ç7	Ç8	Ç9	Ç10	Ç11	Ç12
dj	0,001297412	0,00068403	50,21657	0,000378598	50,23646	0,00046606	0,001907462	0,000431067	0,000695427	0,0039122	0,00136474	0,002154525

	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Toplam
dj	0,001183665	0,000504648	0,001395274	0,000485533	0,000436314	0,00043149	0,001239083	251,8143

Tüm Faktörler Tüm Paydaş Konu Önceliklendirmesi Entropi Kriter Ağırlık Değerleri -1

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16
wj	0,00000052	0,00000209	0,00000111	0,201437	0,00000444	0,00000513	0,00000321	0,00000244	0,00000098	0,200303	0,00000571	0,00000136	0,00000302	0,00001703	0,00000758	0,00000221

	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	E10	E11
wj	0,00000374	0,00002629	0,00000629	0,199073	0,00002922	0,00003439	0,00000074	0,00002993	0,00000206	0,00000274	0,00000158

	Ç1	Ç2	Ç3	Ç4	Ç5	Ç6	Ç7	Ç8	Ç9	Ç10	Ç11	Ç12
wj	0,00000515	0,00000272	0,199419	0,0000015	0,199498	0,00000185	0,00000757	0,00000171	0,00000276	0,00001554	0,00000542	0,00000856

	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Toplam
wj	0,0000047	0,000002	0,00000554	0,00000193	0,00000173	0,00000171	0,00000492	1

Ek 6:Paydaş Belirleme Anketi

Sayın Yetkili;

Bu araştırma Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında yürütülmekte olan “Entegre Raporlamada Yer Alan Finansal Olmayan Bilgilerin Önemlilik Analizi” adlı doktora tezinde kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Çalışmanın güvenilirliği açısından soruların eksiksiz olarak cevaplanması gerekmektedir. Çalışmaya ayırdığınız zaman ve değerli katkılarınızdan dolayı teşekkür ederiz.

Gizem KOCAMAN BÜLBÜL

Prof. Dr. Ömer TEKŞEN

Bilgilendirilmiş Gönüllü Olur Formundaki tüm açıklamaları okudum. Bana, yukarıda konusu ve amacı belirtilen araştırma ile ilgili yazılı ve sözlü açıklama aşağıda adı belirtilen araştırmacı tarafından yapıldı. Araştırmaya gönüllü olarak katıldığımı, istediğim zaman gerekçeli veya gerekçesiz olarak araştırmadan ayrılabileceğimi biliyorum.

Söz konusu araştırmaya, hiçbir baskı ve zorlama olmaksızın kendi rızamla katılmayı kabul ediyorum.

ADI VE SOYADI:

İMZA:

TARİH:

İşletmeler için önemli unsur olan paydaşların belirlenmesinde kullanılacak kriterler; güç, yasallık, zorunluluk, katkı, etki ve önemdir. Değerlendirme yaparken kullanılacak puanlama ölçeği ve ölçeğin kullanımı ile ilgili genel bilgiler:

Güç; İşletmeyi etkileyecek güce sahip grup veya bireyler.

Yasallık; İşletme üstünde etik ya da yasal hakkı olan grup veya bireyler.

Zorunluluk; İşletmelerden zorunlu faaliyetler için hak talep eden grup veya bireyler.

Katkı; İşletme refahının doğrudan artmasına katkısı olan grup veya bireyler.

Önem; İşletmeden taleplerinin önceliği ya da önemi olan grup veya bireyler.

Araştırmada kullanılacak bu kriterlere ilişkin karşılaştırma ölçeği;

Önem derecesi	Tanım
1	Eşit derecede önemli
3	Biraz önemli
5	Önemli
7	Çok önemli
9	Son derecede önemli
2,4,6,8	Ara değerler

Tablo 1: Paydaş belirlemede güç kriterinin diğer kriterlerle karşılaştırılması

Güç	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Yasallık
Güç	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Zorunluluk
Güç	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Katkı
Güç	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Önem

Tablo 2: Paydaş belirlemede yasallık kriterinin diğer kriterlerle karşılaştırılması

Yasallık	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Zorunluluk
Yasallık	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Katkı
Yasallık	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Önem

Tablo 3: Paydaş belirlemede zorunluluk kriterinin diğer kriterlerle karşılaştırılması

Zorunluluk	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Katkı
Zorunluluk	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Önem

Tablo 4: Paydaş belirlemede katkı kriterinin diğer kriterlerle karşılaştırılması

Katkı	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Önem
-------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	------

Standart Tercih Tablosu

Önem Değeri	Değer Tanımı
1	Çok kötü
2	Kötü
3	Orta
4	İyi
5	Çok iyi

Aşağıdaki tabloda yer alan paydaşları belirtilen kriter açısından yukarıda verilen ölçeğe göre değerlendiriniz. Örneğin; işletmenin paydaş grupları arasında yer alan hissedarlar ve yatırımcıların yasallık kriteri açısından çok iyi olduğunu düşünüyorsanız beş, çok kötü olduğunu düşünüyorsanız bir verebilirsiniz.

Paydaşları, belirtilen kriterler açısından verilen ölçeğe göre değerlendiriniz.

Paydaşlar	Güç	Yasallık	Zorunluluk	Katkı	Önem
Çalışanlar					
Hissedarlar ve Yatırımcılar					
Tedarikçiler					
Müşteriler					
Devlet					
Sendikalar					
Yerel yönetimler					

Ek 7: Önemli Konuları Belirleme Anketi

Sayın Yetkili;

Bu araştırma Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında yürütülmekte olan “Entegre Raporlamada Yer Alan Finansal Olmayan Bilgilerin Önemlilik Analizi” adlı doktora tezinde kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Çalışmanın güvenilirliği açısından soruların eksiksiz olarak cevaplanması gerekmektedir. Çalışmaya ayırdığınız zaman ve değerli katkılarınızdan dolayı teşekkür ederiz.

Gizem KOCAMAN BÜLBÜL

Prof. Dr. Ömer TEKŞEN

Bilgilendirilmiş Gönüllü Olur Formundaki tüm açıklamaları okudum. Bana, yukarıda konusu ve amacı belirtilen araştırma ile ilgili yazılı ve sözlü açıklama aşağıda adı belirtilen araştırmacı tarafından yapıldı. Araştırmaya gönüllü olarak katıldığımı, istediğim zaman gerekçeli veya gerekçesiz olarak araştırmadan ayrılabileceğimi biliyorum.

Söz konusu araştırmaya, hiçbir baskı ve zorlama olmaksızın kendi rızamla katılmayı kabul ediyorum.

ADI VE SOYADI:

İMZA:

TARİH:

İşletmelerin hazırladıkları entegre raporda yer alan finansal olmayan bilgiler her bir paydaş için farklı derecede önem arz etmektedir. Çimento sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin paydaşlarının entegre raporda yer almasına önem verdikleri finansal olmayan bilgilerin belirlenebilmesi için bu anket düzenlenmiştir.

Değerli katılımcı; sizin için raporda yer alması önem arz eden konunun önem derecesini çarpı (X) işareti ile belirtiniz.

İşletmenin hangi paydaş grubunda yer almaktasınız?

Devlet ☐

Çalışanlar ☐

Sendikalar ☐

Yerel Yönetim ☐

Tedarikçi ☐

Hissedar ve Yatırımcı ☐

Müşteriler ☐

			Bu konu benim için Hiç Önemli Değildir	Bu konu benim için Önemli Değildir	Bu konu hakkında kararsızım	Bu konu benim için Önemlidir	Bu konu benim için Çok Önemlidir
SOSYAL FAKTÖRLER	S1	İş Sağlığı ve Güvenliği					
	S2	İşte Uyumluluk					
	S3	Çalışan Eğitimi					
	S4	Çalışan Çeşitliliği ve Kapsayıcılık					
	S5	Çalışan Refahı					
	S6	Çalışan Katılımı ve Gelişimi					
	S7	Yeteneğin Çekilmesi ve Elde Tutulması (Kariyer ve Yetenek Yönetimi)					
	S8	İş Uygulamaları ve İnsana Yakışır İş					
	S9	İş etiği					
	S10	İşçi Sorunları					
	S11	İş Sürekliliği					
	S12	İnsan Hakları					
	S13	Toplumda İstihdam Edilebilirlik Becerileri ve Refahı					
	S14	Paydaş Katılımı					
	S15	Cinsiyet Eşitliği					
	S16	Müşteri Deneyimi ve Memnuniyeti					
EKONOMİK FAKTÖRLER	E1	Uluslararası Pazarda Büyüme					
	E2	Uluslararası İş Gücü					
	E3	Şeffaflık ve Kurumsal Yönetim					
	E4	Enerji, Verimlilik ve Kaynak Bulma Maliyetleri					
	E5	Fiyatlandırma Stratejisi					
	E6	Kapasite Kullanımı ve Mevcut Talep					
	E7	Teknolojik Dönüşüm					
	E8	Kullanılan Sermaye Getirisi					

	E9	Ekonomik Performans					
	E10	Sürdürülebilir Kârlılık					
	E11	Sanayi ve Müşteri Büyümesi					
ÇEVRESEL FAKTÖRLER	Ç1	Biyoçeşitliliğin Korunması					
	Ç2	Çevresel ve İklim Değişikliği İle Mücadele					
	Ç3	Su Kaynak Kullanımı					
	Ç4	Hava Kalitesi					
	Ç5	Sera Gazı (GHG) Emisyonları ve İklim Değişikliği					
	Ç6	Alternatif Yakıtlar ve Hammaddeler					
	Ç7	Diğer Hava Emisyonları					
	Ç8	Atık Yönetimi					
	Ç9	Yeşil Tedarik Zinciri (Lojistik ve Ulaşım)					
	Ç10	Sürdürülebilir Yapılar					
	Ç11	Maden ve Yeni İşletmeler İçin Arazi Edinimi					
	Ç12	Yeniden Yerleştirme ve Rehabilitasyon (Maden Kapatma Sonrası)					
YASAL VE YÖNETSEL FAKTÖRLER	Y1	Mevzuat Gerekliklerine Uygunluk					
	Y2	Risk Yönetimi					
	Y3	Operasyonel Verimlilik					
	Y4	Pazarlama İletişimi ve İtibar					
	Y5	AR-GE ve İnovasyon					
	Y6	Tedarikçi İlişkileri ve Uygulamaları					
	Y7	Ürün Yeniliği ve Standartları (Ürün Kalitesi, Yenilik)					

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler :

Adı Soyadı : Gizem KOCAMAN BÜLBÜL

Eğitim Durum :

Lisans Öğrenimi : Süleyman Demirel Üniversitesi / İşletme Fakültesi
(2007-2012)

Yüksek Lisans Öğrenimi: Süleyman Demirel Üniversitesi / Sosyal Bilimler
Enstitüsü- İşletme Anabilim Dalı Tezli Y.L. (2012-2017).

Yabancı Dil ve Düzeyi :

İngilizce- Orta Seviye

İş Denevimi :

Süleyman Demirel Üniversitesi / Spor Bilimleri Fakültesi -
Sözleşmeli Öğretim Elemanı (2016- 2021).

Süleyman Demirel Üniversitesi / Sağlık Kültür Spor Daire Başkanlığı / Okçuluk
Eğitmeni (2011- Halen)

Bilimsel Yayınlar ve Çalışmalar :

Kocaman Bülbül G. (2022), “Yaratıcı Muhasebe” “Çağdaş Maliyet Yönetim
Teknikleri ve Uygulamaları” (1. Basım), İçinde (227-245), Efe Akademi Yayıncılık.
İstanbul

Kocaman Bülbül G. (2021), “Entegre Raporlamanın Diğer Raporlamalarla
İlişkisi” “Çağdaş Bir Raporlama Yaklaşımı: Entegre Raporlama” (1. Basım), İçinde
(91-108), Efe Akademi Yayınevi. İstanbul

Kocaman Bülbül G. (2021), “Entegre Raporlamanın Zorlukları & Entegre Raporlamaya Eleştiriler” “Çağdaş Bir Raporlama Yaklaşımı: Entegre Raporlama” (1. Basım), İçinde (147-168), Efe Akademi Yayınevi. İstanbul

Dalğar, H. , Öğün, H. & Kocaman, G. (2019). Süt rnleri üreten İşletmelerde Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanması . Journal of Accounting and Taxation Studies, 12 (2), 377-396. DOI: 10.29067/muvu.435373

Kocaman, G., & Tüfekci, . K. (2017). Spor Sponsorluğunun Pazarlama İletişimi Rolü; Türkiye Okçuluk Federasyonunun Konumlandırma Stratejisine Yönelik Bir Araştırma. Journal of Strategic Research in Social Science, 3(3), 47-68.

