



**T.C.
KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

FİNANSAL OLMAYAN RAPORLAMA VE BİR UYGULAMA

Muhammet Mustafa KILIÇ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**KAHRAMANMARAŞ
TEMMUZ-2019**



**T.C.
KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

FİNANSAL OLMAYAN RAPORLAMA VE BİR UYGULAMA

**DANIŞMAN : Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU
JÜRİ : Dr. Öğr. Üyesi Serkan ŞAHİN
JÜRİ : Dr. Öğr. Üyesi Mustafa KILLI**

Muhammet Mustafa KILIÇ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**KAHRAMANMARAŞ
TEMMUZ-2019**

KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

FİNANSAL OLMAYAN RAPORLAMA VE BİR
UYGULAMA

Muhammet Mustafa KILIÇ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Kod No :

Bu Tez / Proje/...../..... Tarihinde Aşağıdaki Jüri Üyeleri Tarafından
Oy Birliği / Oy Çokluğu ile Kabul Edilmiştir.

Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU Dr. Öğr. Üyesi Serkan ŞAHİN Dr. Öğr. Üyesi Mustafa KILLI

BAŞKAN

ÜYE

ÜYE

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Prof. Dr. AHMET EYİCİL
Enstitü Müdürü

Bu çalışma.....tarafından desteklenmiştir.
Proje No:.....

Not: Bu tez ve projede kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunundaki hükümlere tabidir.

KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

ÖZET

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**FİNANSAL OLMAYAN RAPORLAMA VE BİR
UYGULAMA**

Muhammet Mustafa KILIÇ

DANIŞMAN : Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU

YIL : 2019, Sayfa: 109+IX

JÜRİ : Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU (Başkan)
: Dr. Öğr. Üyesi Serkan ŞAHİN (Üye)
: Dr. Öğr. Üyesi Mustafa KILLI (Üye)

Günümüzde değişen iş faaliyetleri ve paydaş beklentileri kurumsal raporların dönüşümüne ve gelişmesine neden olmuştur. Finansal raporlamadan sürdürülebilirlik raporlamasına ve günümüzde entegre raporlamaya kadar gelişen bu süreçte kurumsal raporlama finansal bakış açısının yanında kısa, orta ve uzun vadeli bakış açısına sahip sosyal ve çevresel konuların da yer aldığı işletme raporları haline getirmiştir. Bu dönüşüm sonucunda işletmelerin çevresel, yönetsel ve sosyal yönden kontrol edemediği sorunlar, işletmelerin risk düzeylerini ve sürdürülebilirliğini etkiler duruma gelmiştir. İşletmeler hakkında en doğru yönetsel kararlar almak isteyen bilgi kullanıcıları sadece finansal tablolardan sağlanan mali bilgilere değil, aynı zamanda finansal olmayan tablolardan elde edilen bilgilere de ilgi duymaktadırlar. Böylece finansal olmayan bilgilerin önem düzeylerinin arttığı yeni bir sistem oluşmaktadır. Bu yeni raporlama sisteminde finansal ve finansal olmayan mali tablolar birlikte analiz edilerek kısa, orta ve uzun vadede işletmelerin oluşturacağı değerleri gösteren bütüncül bir rapor hazırlanmaktadır. Bu şekilde bu sistem iç ve dış bilgi kullanıcılarının bütüncül bir bakış açısı temelinde daha doğru kararlar almalarını sağlayabilmektedir. Bu çalışmanın amacı finansal olmayan raporların türleri, ilkeleri, göstergelerini ve sürdürülebilir performans için öneminin belirlenmesidir. Bu kapsamda çalışmada uluslararası entegre raporlama ilkeleri çerçevesinde entegre raporlarda yer alacak bilgilerin ve bu bilgilerin nasıl raporlanacağı hakkında işletmelere rehber olabileceği düşünülen örnek bir entegre rapor hazırlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Finansal Olmayan Raporlama, Entegre Raporlama, Sürdürülebilirlik Raporlaması, Çevre Raporlaması, Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlaması

**DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION
INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM UNIVERSITY**

ABSTRACT

MA THESIS

NON-FINANCIAL REPORTING AND AN APPLICATION

Muhammet Mustafa KILIÇ

Supervisor : Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU

Year : 2019, Pages: 109+IX

**Jury : Prof . Dr. Zeynep HATUNOĞLU (Chairperson)
: Assist. Prof. Dr. Serkan ŞAHİN (Member)
: Assist. Prof. Dr. Mustafa KILLI (Member)**

Today's changing business activities and stakeholder expectations have led to the transformation and development of corporate reports. From financial reporting to sustainability reporting and today's integrated reporting, corporate reporting has become a business report that includes short, medium and long term social and environmental issues as well as financial point of view. As a result of this transformation, the problems that enterprises cannot control in terms of environmental, administrative and social aspects affect the risk levels and sustainability of enterprises. Information users who want to make the most accurate managerial decisions about businesses are not only interested in financial information provided from financial statements, but also from information obtained from non-financial statements. Thus, a new system is formed in which the importance level of non-financial information increases. In this new reporting system, financial and non-financial financial statements are analyzed together and a holistic report is prepared showing the values to be created by enterprises in the short, medium and long term. In this way, this system enables internal and external information users to make more accurate decisions based on a holistic perspective. The purpose of this study is to determine the types, principles, indicators and importance of non-financial reports for sustainable performance. In this context, a sample integrated report, which is thought to be able to guide businesses about the information to be included in the integrated reports and how to report this information, has been prepared within the framework of international integrated reporting principles.

Keywords: Non-Financial Reporting, Integrated Reporting, Sustainability Reporting, Environmental Reporting, Corporate Social Responsibility Reporting

ÖN SÖZ

Günümüzde büyük bir hızla değişen ekonomik göstergeler, teknolojik gelişmeler ve paydaş beklentileri kurumsal raporlama sisteminin de değişmesine neden olmuştur. Finansal raporlamadan sürdürülebilirlik raporlamasına ve entegre raporlamaya kadar değişen bu süreçte işletmeler hem iş faaliyetlerini hem de bakış açılarını değiştirmişlerdir. Bu değişim sonucunda işletmeler kısa vadeli finansal bakış açılarını kısa, orta ve uzun vadeli bakış açısına sahip sosyal ve çevresel faaliyetlerin yer aldığı finansal olmayan bakış açısına dönüştürmüştür. Bu bağlamda çalışmanın amacı finansal olmayan raporlamanın tarihi, ortaya çıkış nedenleri, gelişmesi, türlerinin belirlenmesi ve işletmeler için örnek bir entegre rapor hazırlamaktır.

Yüksek Lisans eğitimim boyunca bilgi ve tecrübeleri ile beni donatan, kaynaklara ulaşmamı sağlayan ve vaktini esirgemeyen, sahip olduğu bilgi birikimi ve tecrübeye, ilgisini ve desteğini de katarak tez çalışmamın başından itibaren her aşamasında destek olan danışman hocam Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU'na, ve değerli jüri hocalarım Dr. Öğr. Üyesi Serkan ŞAHİN'e ve Dr. Öğr. Üyesi Mustafa KILLI'ya teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca tez çalışması boyunca bana yardımcı olan Mustafa ÜZÜMCÜ'ye, bugünlere gelmemde emeği geçen aileme, arkadaşlarıma ve işletme bölümü hocalarıma sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Muhammet Mustafa KILIÇ
TEMMUZ-2019

İÇİNDEKİLER

ÖZET	I
ABSTRACT.....	II
ÖN SÖZ	III
İÇİNDEKİLER	IV
TABLolar LİSTESİ.....	VII
ŞEKİLLER LİSTESİ	VIII
KISALTMALAR LİSTESİ	IX
1. GİRİŞ	1
2. KONU İLE İLGİLİ ÖNCEKİ ÇALIŞMALAR.....	3
3. FİNANSAL OLMAYAN RAPORLAMA	11
3. 1. Finansal Olmayan Raporlamanın Tanımı	11
3. 2. Finansal Olmayan Raporlamanın Önemi.....	12
3. 3. Finansal Olmayan Raporlamanın Amacı	12
3. 4. Finansal Olmayan Raporlamanın Tarihsel Gelişimi.....	13
3. 5. Başlıca Finansal Olmayan Raporlama Çeşitleri	16
3. 5. 1. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlaması.....	16
3. 5. 1. 1. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlamasının Tanımı	17
3. 5. 1. 2. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlamasının Önemi	18
3. 5. 1. 3. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlamasının Avantaj ve Dezavantajları	19
3. 5. 1. 4. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Modelleri ve Teorileri.....	20
3. 5. 1. 4. (1). Archie Carroll Kurumsal Sosyal Sorumluluk Modeli.....	20
3. 5. 1. 4. (2). William C. Frederick'in Kurumsal Sosyal Sorumluluk Modeli.....	21
3. 5. 1. 4. (3). Robert Ackerman'ın Sosyal Duyarlılık Modeli	22
3. 5. 1. 4. (4). Keith Davis'in Sosyal Sorumluluk Modeli	22
3. 5. 1. 4. (5). Donna Wood'un Kurumsal Sosyal Performans Modeli.....	23
3. 5. 1. 5. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Yaklaşımları	24
3. 5. 1. 5. (1) . Klasik Kurumsal Sosyal Sorumluluk Yaklaşımı.....	24
3. 5. 1. 5. (2). Modern Kurumsal Sosyal Sorumluluk Yaklaşımı	25
3. 5. 2. Çevre Raporlaması.....	25
3. 5. 2. 1. Çevre Raporlaması Tanımı	26
3. 5. 2. 2. Çevre Raporlamasının Önemi ve Amacı	27
3. 5. 2. 3. Çevre Raporlaması Süreci	28
3. 5. 2. 4. Çevre Raporlamasının Özellikleri	29
3. 5. 2. 5. Yasal Düzenlemeler ve Çevre Standartları	30
3. 5. 2. 5. (1). Yasal Düzenlemeler	31
3. 5. 2. 5. (2). Çevre Standartları.....	32
3. 5. 2. 5. (2). (a). ISO 14000 Çevre Yönetim Sistemi Standartları.....	32
3. 5. 2. 5. (2). (b). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) Kapsamında Çevre Standartları.....	34
3. 5. 2. 6. Çevresel Maliyetler ve Raporlanması.....	36
3. 5. 2. 6. (1). Sosyal (Dışsal) Maliyetler.....	36
3. 5. 2. 6. (2). Özel (İçsel) Maliyetler	37
3. 5. 3. Sürdürülebilirlik Raporlaması.....	38
3. 5. 3. 1. Sürdürülebilirlik Raporlaması Tanımı	38
3. 5. 3. 2. Sürdürülebilirlik Raporlamasının Boyutları	39
3. 5. 3. 2. (1). Ekonomik Sürdürülebilirlik	39
3. 5. 3. 2. (2). Çevresel Sürdürülebilirlik	39
3. 5. 3. 2. (3). Sosyal Sürdürülebilirlik	40
3. 5. 3. 3. Sürdürülebilirlik Raporlamasının Amacı.....	41
3. 5. 3. 4. Sürdürülebilirlik Raporlamasının Faydaları ve Önemi.....	41
3. 5. 3. 5. Sürdürülebilirlik ile İlgili Raporlama Çerçevesi	42
3. 5. 3. 5. (1). Küresel Raporlama Girişimi	45
3. 5. 3. 5. (1). (a). Küresel Raporlama Girişimi İlkeleri	45

3. 5. 3. 5. (1). (b). Küresel Raporlama Girişimi Standart Bildirimleri.....	46
3. 5. 3. 6. Sürdürülebilirlik Endeksleri.....	48
3. 5. 3. 6. (1). Domini 400 Sosyal Endeksi	49
3. 5. 3. 6. (2). Dow Jones Sürdürülebilirlik Endeksi.....	49
3. 5. 3. 6. (3). FTSE4Good Endeksi.....	50
3. 5. 3. 6. (4). Johannesburg Borsası (JSE) Sorumlu Yatırım Endeksi.....	50
3. 5. 3. 6. (5). Çevresel Sürdürülebilirlik Endeksi	50
3. 5. 3. 6. (6). Borsa İstanbul Sürdürülebilirlik Endeksi	51
3. 5. 4. Entegre Raporlama	51
3. 5. 4. 1. Entegre Raporlamanın Tanımı.....	52
3. 5. 4. 2. Entegre Raporlamanın Amacı.....	53
3. 5. 4. 3. Entegre Düşünce	53
3. 5. 4. 4. Entegre Raporlama Sisteminin Ortaya Çıkış Sebepleri.....	54
3. 5. 4. 5. Entegre Raporlama Kılavuz İlkeleri	55
3. 5. 4. 5. (1). Stratejik Oda ve Geleceğe Yönelim	55
3. 5. 4. 5. (2). Bilgiler Arası Bağlantı	55
3. 5. 4. 5. (3). Paydaşlarla İlişkiler.....	56
3. 5. 4. 5. (4). Önemlilik.....	56
3. 5. 4. 5. (5). Kısa ve Öz Olma	57
3. 5. 4. 5. (6). Güvenirlik ve Eksiksizlik.....	57
3. 5. 4. 5. (7). Karşılaştırılabilirlik ve Tutarlılık	58
3. 5. 4. 6. Entegre Raporlama İçerik Öğeleri	58
3. 5. 4. 6. (1). Kurumsal Genel Görünüm ve Dış Çevre	59
3. 5. 4. 6. (2). Kurumsal Yönetim	59
3. 5. 4. 6. (3). İş Modeli.....	59
3. 5. 4. 6. (4). Riskler ve Fırsatlar	60
3. 5. 4. 6. (5). Strateji ve Kaynak Aktarımı.....	60
3. 5. 4. 6. (6). Performans.....	60
3. 5. 4. 6. (7). Genel Görünüş.....	61
3. 5. 4. 6. (8). Hazırlık ve Sunum Temeli	61
3. 5. 4. 6. (9). Entegre Raporlama İçerik Öğelerinin Uygulamadaki Yeri	61
3. 5. 4. 7. Entegre Raporlama Sermaye Öğeleri.....	62
3. 5. 4. 8. Entegre Raporlama Değer Yaratma Süreci	63
3. 5. 4. 9. Entegre Raporlamanın İşletmelere Getireceği Yenilikler	65
3. 5. 4. 10. Entegre Raporlamanın Faydaları.....	65
3. 5. 4. 11. Entegre Raporlamanın Dezavantajları ve Yapılan İtirazlar	66
4. FİNANSAL RAPORLAMA.....	69
4. 1. Finansal Raporlamanın Kavramsal Çerçevesi	69
4. 1. 1. Temel Finansal Raporlar	70
4. 1. 2. Ek Finansal Raporlar	72
4. 1. 2. 1. Satışların Maliyeti Tablosu	72
4. 1. 2. 2. Fon Akım Tablosu.....	72
4. 1. 2. 3. Nakit Akım Tablosu	73
4. 1. 2. 4. Kar Dağıtım Tablosu	74
4. 1. 2. 5. Özkaynaklar Değişim Tablosu	74
4. 2. Finansal ve Finansal Olmayan Raporlama Arasındaki Farklılıklar.....	75
5. ENTEGRE RAPORLAMA ÜZERİNE BİR UYGULAMA	77
5. 1. Uygulamanın Amacı ve Önemi	77
5. 2. Uygulamanın Yöntemi ve Kapsamı.....	77
5. 3. Uygulamanın Kısıtları	78
5. 4. Uygulamanın İçeriği	78
5. 5. Entegre Rapor Uygulaması.....	78
5. 5. 1. Genel Bakış	79
5. 5. 1. 1. Entegre Rapor Hakkında	79
5. 5. 1. 2. Yönetim Kurulu Başkanın Mesajı.....	79
5. 5. 1. 3. A A.Ş.'nin Değerleri	80
5. 5. 2. Kurumsal Yapı.....	81

5. 5. 2. 1. Kurumsal Yönetim	81
5. 5. 2. 2. İş Modeli.....	84
5. 5. 2. 3. Performans ve Üretilen Değerlere Genel Bir Bakış	85
5. 5. 3. Sermaye Öğeleri	85
5. 5. 3. 1. Finansal Sermaye	85
5. 5. 3. 2. İnsan Sermayesi.....	86
5. 5. 3. 3. Doğal Sermaye	87
5. 5. 3. 4. Fikri Sermaye	88
5. 5. 3. 5. Üretilmiş Sermaye.....	89
5. 5. 3. 6. Sosyal ve İlişkisel Sermaye.....	89
5. 6. 1. STRATEJİ VE RİSKLER	90
5. 6. 1. 1. Riskler ve Fırsatlar	90
5. 6. 1. 2. Öncelikli Konular	92
5. 6. 1. 3. Finansal Bilgiler	93
6. SONUÇ.....	97
KAYNAKÇA.....	100
ÖZ GEÇMİŞ	

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablolar

Tablo 3. 1. ISO 14000 Serisi Standartları.....	33
Tablo 3. 2. Başlıca Sürdürülebilirlik Raporlaması Çerçevesi.....	42
Tablo 3. 3. Küresel Raporlama Girişimi (GRI) Yıllara Göre Rapor Sayısı.....	45
Tablo 3. 4. GRI Raporlama Standart Bildirimleri ve Alt Başlıkları.....	47
Tablo 3. 5. GRI Raporlama Özel Standart Bildirimleri ve Alt Unsurları.....	48
Tablo 3. 6. Başlıca Sürdürülebilirlik Endeksleri.....	49
Tablo 4. 1. Finansal ve Finansal Olmayan Raporlama Arasındaki Bazı Farklılıklar.....	75
Tablo 5. 1. A A.Ş. 'nin Yıllara Göre Üretilmiş Sermaye Girdileri.....	89
Tablo 5. 2. A A.Ş. 'nin Paydaşlar ile İletişim Yolları.....	90
Tablo 5. 3. A A.Ş. 'nin Kısa, Orta ve Uzun Vadedeki Önemli Riskleri.....	91
Tablo 5. 4. A A.Ş. 'nin Kolaylaştırıcı ve Zorlaştırıcı Fırsatları.....	92
Tablo 5. 5. A A.Ş. 'nin Gelir Tablosu.....	94
Tablo 5. 6. A A.Ş. 'nin Finansal Durum Tablosu.....	95

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sekiller

Şekil 3. 1. Finansal Olmayan Raporların Tarihsel Çizelgesi.....	14
Şekil 3. 2. Küresel Raporlama Girişimi Tarihsel Süreci.....	15
Şekil 3. 3. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Piramidi.....	20
Şekil 3. 4. William C. Frederick'in Kurumsal Sosyal Sorumluluk Modeli.....	21
Şekil 3. 5. Çevre Raporlaması Süreci.....	28
Şekil 3. 6. ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi.....	34
Şekil 3. 7. Sürdürülebilirliğin Ekonomik, Çevresel ve Sosyal Boyutları.....	40
Şekil 3. 8. S&P 500 Şirketlerinin Pazar Değeri Bileşenleri.....	54
Şekil 3. 9. Entegre Raporlama İçerik Öğelerini Raporlayan İşletmelerin Yüzdesi.....	62
Şekil 3. 10. Entegre Raporlama Sermaye Öğeleri.....	63
Şekil 3. 11. Değer Yaratma Süreci.....	64
Şekil 3. 12. Entegre Raporlama Sermaye Öğelerini Raporlayan İşletmelerin Yüzdesi...	67
Şekil 5. 1. A A.Ş. 'e Hakkında Bilgiler.....	80
Şekil 5. 2. A A.Ş. 'nin Değerleri.....	81
Şekil 5. 3. A A.Ş. 'nin Organizasyon Şeması.....	83
Şekil 5. 4. A A.Ş. 'nin İş Modeli.....	84
Şekil 5. 5. A A.Ş. 'nin Finansal Göstergeleri.....	86
Şekil 5. 6. A A.Ş. 'nin Çalışan Sayısı ve Eğitim Bilgileri.....	87
Şekil 5. 7. A A.Ş. 'nin Fikri Sermayesi.....	89
Şekil 5. 8. A A.Ş. 'nin Önceliklendirme Matrisi.....	93

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BİST	: Borsa İstanbul
GRI	: Küresel Raporlama İnisiyatifi
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFC	: Uluslararası Finans Kuruluşu
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IIRC	: Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi
ISO	: Uluslararası Standartlar Örgütü
KAP	: Kamuyu Aydınlatma Platformu
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
KSS	: Kurumsal Sosyal Sorumluluk
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
S&P	: Standard & Poor's
SEC	: ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonunu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TMS/TFRS	: Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TÜSİAD	: Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği
USGAAP	: ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
XKURY	: BİST Kurumsal Yönetim Endeksi

1. GİRİŞ

Finansal raporlama bir işletmenin belirli bir muhasebe dönemindeki mali durumunu, performansını ve faaliyet sonuçları ile ilgili verilerin belirli biçim ve yöntemlerle raporlanması ve sunulmasını kapsamaktadır. Daha geniş bir ifadeyle finansal raporlama, işletmeye ait mali bilgilerin muhasebe bilgi sistemi tarafından toplanması, kayıt edilmesi ve belirli dönemlerde bilgi kullanıcılarına açıklanmasıdır (Büyüktopçu, 2009: 24). İşletmelerin finansal performanslarının analizinde kullanılan finansal raporlar, günümüzde bilgi kullanıcılarının stratejik kararlar almasında tek başına yetersiz kalmaktadır (TÜSİAD, 2015: 36-37). Finansal raporlar işletmelerin geçmiş bir zaman aralığındaki faaliyetleri ve bu faaliyetlerden elde ettiği mali sonuçlar hakkında bilgiler vermektedir. İşletmeler hakkında en doğru yönetsel kararlar almak isteyen bilgi kullanıcıları sadece geçmiş bir dönemde elde edilmiş mali bilgilere değil, aynı zamanda işletmelerin kısa, orta ve uzun vadedeki performansına etki edecek bilgilere de ihtiyaç duymaktadır. Başka bir ifadeyle bilgi kullanıcılarının sadece finansal raporlardan sağlanan mali kâra değil, aynı zamanda finansal olmayan raporlardan sağlanan sürdürülebilirlik, çevre, toplum, ekonomi, şeffaflık gibi konulara önem düzeylerinin arttığı yeni bir sistem oluşmuştur. Bu sistem finansal ve finansal olmayan mali tabloları birlikte analiz ederek kısa, orta ve uzun vadede işletmelerin oluşturacağı değeri gösteren bir raporlama sistemidir.

Bu sistemle birlikte işletmeler finansal bilgilerin yanında finansal olmayan bilgilerin de yer aldığı raporları gönüllü olarak yayınlanmaya başlamışlardır. Yayınlanan bu raporlar paydaşların istek ve ihtiyaçları doğrultusunda günümüze kadar birçok farklı konular üzerine hazırlanmıştır. Genel olarak kurumsal, sosyal, çevresel, stratejik yönetim ve sürdürülebilirlik gibi konular çerçevesinde hazırlandığı söylenebilir. Finansal olmayan raporlamanın bu kadar geniş konular etrafında hazırlanmasının temel nedeni halihazırda Uluslararası Muhasebe Standartlarında kabul görmüş bir standart setinin olmamasıdır. Bununla birlikte işletmeler genellikle uluslararası raporlama kuruluşu olan Global Reporting Initiative (GRI) tarafından yayınlanan sürdürülebilirlik raporlaması çerçevesinde raporlarını hazırlamaktadır (Aktekin, 2014: 48). Sürdürülebilirlik raporlaması kapsamında hazırlanan raporların çoğunlukla işletmelerin finansal bilgilerine yer vermemesi ve sürdürülebilirlik konuları ile temel iş stratejisi arasındaki bağlantıyı tam olarak yansıtmaması gibi nedenler yeni bir raporlama sistemine doğru bir yönelişe sebep olmuştur (TÜSİAD, 2015: 37). Ayrıca ekonomik ve teknolojik gelişmeler bilgi kullanıcılarının çevresel, sosyal, sürdürülebilirlik vb. konularda daha fazla bilgiye ihtiyaç duymasına neden olmuştur. Tüm bunların sonucunda 2010 yılında kurulan Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council-IIRC) öncülüğünde başlatılan çalışmalar neticesinde, “Entegre Raporlama” adı verilen yeni bir raporlama yaklaşımı ortaya çıkmıştır.

Entegre raporlama, bir işletmenin yönetim stratejisinin, kurumsal yapısının, performansının, iş modelinin ve beklentilerinin tüm çevre koşulları altında kısa, orta ve uzun vadede nasıl değer oluşturacağını kısa ve öz bir şekilde açıklamasıdır (IIRC, 2013: 7). Entegre raporlama, entegre düşünce sistemi üzerine inşa edilmiş bir süreç olup, finansal olmayan raporlamadaki bir dönüşümü temsil etmektedir. Entegre düşünce kavramı mevcut raporlama sistemlerini bütüncül bir bakış açısı temelinde birleştirme esasına dayanmaktadır (Yüksel ve Arıcı, 2017: 731-732). Entegre düşüncenin temel yapısı sermayenin daha etkili ve üretken kullanılması amacı ile tüm paydaşlara sağlanan bilginin kalitesini artırmaktır. Bu sistem sayesinde iç ve dış bilgi kullanıcıları bütüncül bir bakış açısı temelinde işletmeler hakkında daha doğru kararlar alabilmektedirler. Entegre raporlamanın önemi giderek artmaktadır (TÜSİAD, 2015: 91-92).

Yapılan literatür çalışmaları sonucunda ülkemizde işletmelerin çok az sayıda finansal olmayan raporlama yayınladıkları tespit edilmiştir. Bu konuyla ilgili daha önce yapılmış olan akademik çalışmalar “Çelebier (2018), Yılmaz vd., (2017), Yükçü ve Kaplanoglu (2016), Altınay (2016), TÜSİAD (2015), Aktekin (2014)’dir. Bu kapsamda çalışmanın amacı entegre raporlamanın sürdürülebilirlik açısından önemine değinmek ve uluslararası entegre raporlama ilkeleri çerçevesinde entegre raporlarda yer alacak

bilgilerin neler olduğu ve bu bilgilerinin nasıl raporlanacağı konusunda önerilerde bulunmaktadır. Ayrıca çalışmada hazırlanan örnek bir entegre raporun işletmelere fayda sağlayacak bir rehber olabileceği düşünülmektedir. Son dönemlerde entegre raporlamanın uluslararası alanda öneminin giderek artmasına rağmen Türkiye'deki önemi yeterli seviye ulaşmamıştır (Yılmaz vd., 2017: 106-107). Bu yönüyle çalışmanın literatüre katkı sağlaması beklenmektedir.

Bu çalışma altı bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümünde finansal olmayan raporlama konusuna giriş yapılmıştır. İkinci bölümde finansal olmayan raporlama ile ilgili daha önce yapılan araştırmalara yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde finansal olmayan raporlamanın tanımı, önemi, amaçları, tarihsel gelişimi açıklanarak başlıca finansal olmayan raporlama türleri olan; kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması, çevre raporlaması, sürdürülebilirlik raporlaması ve entegre raporlama dört alt başlık halinde literatür taraması ile incelenmiştir. Bu bağlamda birinci alt başlıkta kurumsal sosyal sorumluluk raporlamanın tanımına, önemine, avantajlarına, dezavantajlarına, modellerine ve yaklaşımlarına yer verilmiştir. İkinci alt başlıkta çevre raporlamanın tanımına, amaçlarına, önemine, özelliklerine, yasal düzenlemelerine, standartlarına, maliyetlerine ve raporlanma süreci açıklanmıştır. Üçüncü alt başlıkta sürdürülebilirlik raporlamanın tanımına, boyutlarına, faydalarına, önemine, sürdürülebilirlik ile ilgili raporlama çevrelerine ve sürdürülebilirlik endekslerine yer verilmiştir. Son alt başlıkta ise entegre raporlamanın tanımına, amaçlarına, kılavuz ilkelerine, sermaye öğelerine, faydalarına, içerik öğelerine, değer yaratma sürecine, ortaya çıkış nedenlerine, entegre düşünce kavramına, dezavantajlarına ve yapılan itirazlar açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde finansal raporlamanın kavramsal çerçevesine, temel ve ek finansal raporlara, finansal ve finansal olmayan raporlama arasındaki farklılıklar ele alınmıştır.

Çalışmanın beşinci bölümünde çalışma kapsamında hazırlanan uygulamaya ilişkin bilgiler yer almaktadır. Uygulama kısmında çalışmanın teorik kısımda elde edilen bilgilerden ve daha önce hazırlanmış ulusal ve uluslararası entegre raporlardan faydalanılarak örnek bir entegre rapor hazırlanmıştır.

Çalışmanın son bölümünde genel değerlendirmeye ve sonuç kısmına yer verilmiştir.

2. KONU İLE İLGİLİ ÖNCEKİ ÇALIŞMALAR

Bu çalışmanın amacı finansal olmayan raporların türleri, ilkeleri ve göstergelerini belirtmek ve sürdürülebilir performans için önemini belirlenmesidir. Çalışmanın amacı kapsamında yapılan literatür taraması sonucunda finansal olmayan raporlama türlerini değişik açılardan inceleyen ulusal ve uluslararası çalışmalara rastlanmıştır. Bu çalışmalardan bazılarında aşağıda yer verilmiştir:

Perrini (2006), “The Practitioner’s Perspective on Non-Financial Reporting” adlı makalesinde finansal olmayan raporların firmaların istihdam, hissedarlar, müşteriler, tedarikçiler, devlet, toplum ve çevre üzerindeki etkilerini araştırmıştır. Araştırmanın örneklemini Ethical Index Euro endeksinde bulunan 90 firma oluşturmaktadır. Araştırma sonucunda finansal olmayan raporların tüm paydaşlar üzerinde olumlu etkisi olduğu ve firmaların konumunu güçlendirdiği tespit edilmiştir.

Akatay ve Aslan (2008), “Yeşil Yönetim ve İşletmeleri ISO 14001 Sertifikası Almaya Yönelten Faktörler” adlı makalesinde firmaların yeşil yönetim duyarlıklarını ve bu duyarlıkları kapsamında firmaların ISO 14001 sertifikası almaya yönelten faktörlerden bahsetmişlerdir. Çalışmada firmaların çevresel bilinci, yeşil yönetim bilgileri, ISO 14000 Çevre Yönetim Sistemi Standartları ve bu sistemlere başvuru nedenleri detaylı bir şekilde anlatılmıştır. Araştırmanın örneklem büyüklüğünü ISO 14001 sertifikası almış 23 farklı ilde faaliyet gösteren 71 firma oluşturmaktadır. Araştırma sonucunda işletmelerin ISO 14001 sertifikasını almaya yöneten nedenler; rekabet ve ticari engeller, çalışanların refahını sağlama, potansiyel maliyetleri azaltıcı etkileri, üst yönetimin çevreye duyarlılığı ve yasal zorunluluklar olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca firmaları ISO 14001 sertifikasını almaya yönelten en etkili olan değişkenin üst yönetim olduğu saptanmıştır.

Beller (2011), “Üretim İşletmelerinde Çevresel Maliyetlerin Hesaplanması ve Bir Vaka Çalışması” adlı yüksek lisans tezinde çevre muhasebesi ve işletmeler tarafından uygulanan çevre muhasebesi sistemi üzerinde durmuştur. Çalışmanın içeriği çevre kavramı, işletmelerde meydana gelen çevre kirliliğinin sınıflandırılması, çevresel maliyetlerin tanımlanması, çevresel sorunlar ve çevresel sorunları önleme yöntemlerine ait teorik bilgilerden oluşmaktadır. Çalışmanın uygulama kısmında ise bir üretim işletmesinin çevre muhasebesi uygulamalarına, maliyetlerine ve politikalarına ilişkin vaka incelemesi yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda çevresel maliyetlerin klasik muhasebe uygulamaları ile kayıt edilmesinin işletmelere ek maliyetler getirdiği tespit edilmiştir. Ayrıca sürdürülebilirlik açısından işletmelerin ürün/hizmet üretiminde ortaya çıkan maliyetlerin çevre muhasebesi kapsamında kayıt edilmesi ve raporlaması doğal kaynakların daha verimli kullanılmasına yol açacağı hipotezi savunulmuştur.

Risk & Policy Analysts (2011), “Disclosure Of Non-Financial Information By Companies” adlı raporunda Almanya, Danimarka, İspanya, Fransa, İtalya, Hollanda, Polonya ve İngiltere’de çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren 71 firmanın finansal olmayan raporları incelenmiştir. Çalışmada 71 firmanın finansal olmayan raporları içerik, maliyet ve avantajları yönünden analiz edilmiştir. Bu bağlamda firmalara göre finansal olmayan raporların boyutları dört sayfadan üç yüz sayfaya kadar değişebilmektedir. Raporlama maliyetleri ise büyük firmalar için 155000 ile 604000 Avro arasında değişirken küçük firmalarda ise 8000 ile 25000 Avro arasında değişmektedir. Yapılan araştırma sonucunda firmaların büyük bir kısmı güvenilirliğini artırmak, marka imajı oluşturmak ve risklerden korunmak için finansal olmayan raporlama politikalarını desteklemektedirler.

Mio Ve Venturelli (2012), “Non-financial Information About Sustainable Development and Environmental Policy in the Annual Reports of Listed Companies: Evidence from Italy and the UK” adlı çalışmada farklı yasal kurallara sahip olan İngiltere ve İtalya’daki firmaların finansal olmayan bilgilerini karşılaştırmalı olarak ele almışlardır. Araştırmanın örneklemini İtalya ve İngiltere borsalarında faaliyet gösteren 50 firma oluşturmaktadır. Araştırma süresince korelasyon analizi ile ülkeler arasında karşılaştırmalar yapılmıştır. Araştırmanın sonucunda İngiltere’de faaliyet gösteren firmaların finansal olmayan bilgilerinin ve ticari faaliyetlerinin İtalya’daki firmalara göre daha gelişmiş olduğu tespit edilmiştir.

Yanık ve Türker (2012)'in, "Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Raporlanmasındaki Gelişmeler (Tümleşik Raporlama)" adlı makalesinde sosyal sorumluluk muhasebesi, çevresel muhasebe, sürdürülebilirlik muhasebesi, kurumsal sosyal sorumluluk muhasebesi, tümleşik (entegre) raporlama vb. finansal olmayan bilgileri içeren dokümanları araştırmışlardır. Makalenin içeriğini dünyada değişen doğal koşulların sonucunda işletmelerin raporlama sistemindeki zorunlu olarak değişen konular oluşturmaktadır. Bu bağlamda çalışmada sosyal sorumluluk, çevre muhasebesi ve raporlamalarına ilişkin olarak uygulamada ve literatürde yer alan en son değişiklikler açıklanmıştır. Araştırma sonucunda uygulamada ve literatürde yer alan değişikliklerin finansal olmayan bilgilerin değerlemesine yönelik yeni modeller ve yöntemler geliştirilmesine neden olacağı tespit edilmiştir.

Diñer ve Özdemir (2013), "Kurumsal Sosyal Sorumluluk Uygulamaları ve Eşbiçimlilik: On Büyük Türk Holdingi Üzerine Vaka Çalışması" adlı makalede kurumsal sosyal sorumluluk uygulamalarının sahip oldukları sürdürülebilir gelişme bağlamı çerçevesinde örgüt toplulukları arasında hangi yönde eşbiçimleşmeye neden olduklarından bahsetmişlerdir. Makalede kurumsal sosyal sorumluluğun kavramsal çerçevesi, kurumsal sosyal sorumluluğa ilişkin kuramlar ve kurumsal sosyal sorumluluk uygulamalarının kurumsal kuram perspektifinde değerlendirilmesi vaka çalışması ile açıklanmıştır. Araştırma kısmında Türkiye'de faaliyet gösteren 10 holdinge ait kurumsal sorumluluk raporları vaka çalışması kapsamında web tabanlı olarak nitel analiz yöntemleriyle incelenmiştir. Araştırma sonucunda çalışmaya dahil edilen holdingler arasında kurumsal bir eşbiçimlilik tespit edilmiştir.

Yetkin (2013), "Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanmasına Yönelik Bir Uygulama" adlı yüksek lisans tezinde işletmelerin çevreye ve çevre muhasebesine yönelik duyarlılıkları ele alınmıştır. Çalışmanın konusu, çevresel etkilerin günümüzde önemli boyutlara ulaşmış olması ve bu duruma bağlı olarak çevresel sorunlar karşısında işletmelerin daha duyarlı olması gerekliliğidir. Bu bağlamda çalışma dört bölümden oluşmaktadır; birinci bölümünde çevre, çevresel sorunlar ve çevre yönetimi hakkında genel bilgiler, ikinci bölümde çevre muhasebesi hakkında genel bilgiler, üçüncü bölümde çevresel maliyetler muhasebesi ve çevresel raporlama ile denetim hakkında genel bilgiler, dördüncü bölümde ise işletmelerin çevre muhasebesi kapsamında ve sosyal sorumluluk çerçevesinde çevreye olan duyarlılıklarının belirlenmesi amacıyla yapılan araştırmaya yer verilmektedir. Araştırmanın örneklemini 01.01.2012-31.12.2012 döneminde faaliyet raporu yayınlayan 12 firma oluşturmaktadır. Araştırmada 12 firmanın faaliyetler raporları web tabanlı olarak taranmış ve bu firmalara ait ikincil veriler kullanılmıştır. Araştırma sonucunda araştırmaya katılan firmaların çevresel faaliyetlerinin birbirinden farklı olduğu, çevresel yasa ve standartlara uyma konusunda uyum gösterdikleri ve çevresel projeleri destekledikleri tespit edilmiştir.

Arsoy vd., (2014), "Effect Of Non Financial Information On Financial Performance: Evidence From Turkey" adlı makalesinde finansal olmayan bilgilerin finansal performans üzerine etkisinden bahsetmişlerdir. Bu bağlamda finansal olmayan bilgilerin kamuoyuna açıklanması analistler ve yatırımcılar açısından işletmelerin gelecekteki değerlerinin daha iyi hesaplanmasına ve belirsizliklerin daha belirgin görülmesine olanak sağlamaktadır. Ayrıca bu bilgilerin finansal performansa olumlu yönde etki edeceği hipotezi ileri sürülmüştür. Çalışmanın örneklemini Borsa İstanbul 100 (BİST 100) endeksinde listelenen 58 firma oluşturmaktadır. Çalışma sonucunda finansal olmayan raporların finansal raporlara göre yatırımcılara daha faydalı bilgiler sunduğu, daha doğru kararlar almalarına yardımcı olduğu ve finansal performansı olumlu yönde etkilediği tespit edilmiştir.

Başar (2014), "Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlaması ve Finansal Performans Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul'da İşlem Gören Kimya Petrol-Plastik sektörü Şirketleri Üzerine Bir Araştırma" adlı makalesinde işletmelerin kurumsal sosyal sorumluluğu ile finansal performans arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Makalenin içeriğinde kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasının finansal performans üzerindeki etkisi açıklanmıştır. Ayrıca 2010-2012 yılları arasında BİST Kimya, Petrol, Plastik Endeksinde yer alan işletmelerin GRI tarafından belirlenmiş sosyal sorumluluk kriterlerine göre raporlama düzeyinin belirlenmesi ve elde edilen sonuçların finansal performans ölçütleri ile olan

ilişkisi analiz edilmiştir. Araştırmada seçilmiş olan altı adet sürdürülebilirlik raporlaması GRI ilkeleri çerçevesinde ekonomik, çevre, iş gücü uygulamaları, insan hakları, toplum ve ürün sorumluluğu olmak üzere altı gösterge üzerinde değerlendirilmiştir. Araştırma sonucunda sosyal sorumluluk faaliyetlerinin işletmeler açısından artı bir maliyet oluşturduğu ve bu maliyetlerin ekonomik açıdan işletmeleri dezavantajlı bir konuma getirdiği tespit edilmiştir.

Eccles ve Serafeim (2014), “Corporate and Integrated Reporting: A Functional Perspective” adlı makalesinde kurumsal raporlamanın entegre raporlamaya dönüşüm süreci ve etkili bir entegre raporun sahip olması gereken özellikleri vaka çalışması kapsamında araştırmışlardır. Makalenin içeriğinde kurumsal raporlamanın işlevleri, finansal ve sürdürülebilirlik raporlamasının içerikleri ve entegre raporlamanın üstün yönleri anlatılmıştır. Ayrıca vaka çalışması kapsamında küresel iki adet firma ve Angolo-Amerika olmak üzere iki bölgedeki entegre rapor uygulamaları araştırılmıştır. Araştırma sonucunda entegre raporlamanın geleceğin raporlama türü olacağı vurgulanmaktadır. Ayrıca Amerika’da ve Angola’da uygulanan entegre raporların içerikleri ve standartlarının farklı olduğu belirtilmiştir.

Göçenoğlu (2014), “Kurumsal Sosyal Sorumluluk İletişiminde Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlarının İşlevi: Bankacılık Sektörüne İlişkin Bir Alan Araştırması” adlı doktora tezinde kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması çevresindeki konular, kurumsal sosyal sorumluluk raporlarının işlevleri ve Türkiye bankacılık sektöründeki kurumsal sosyal sorumluluk raporlarından bahsetmiştir. Çalışmada kurumsal sosyal sorumluluk kavramı, kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması ve işletmelerin paydaş iletişimlerinde kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasının önemi detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Ayrıca Türkiye’de bankacılık sektöründe faaliyette bulunan dört banka ile mülakat ve anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Araştırma sonucunda kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasının iletişim işlevini efektif olarak sağlaması amacıyla üç ayaklı bir model önerisinde bulunulmuştur. Modelin birinci ayağını kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasının işletmeler açısından kurumsal sorumluluğun bir uygulaması olduğunu göstermek oluşturmaktadır. İkinci ve üçüncü ayağını ise kurumsal iletişim araçları ve işletmeler için kurumsal sosyal sorumluluğun bir iletişim aracı olduğu düşüncesi oluşturmaktadır.

Pusak (2014), “Türkiye’de Kurumsal Sosyal Sorumluluk Üzerine Bir Araştırma: Şirketlerin Periyodik Yayınlanan Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlarının İçerik Analizi” adlı yüksek lisans tezinde İstanbul Sanayi Odasına kayıtlı on dört firmanın kurumsal sosyal sorumluluk alanındaki mevcut çalışmalardan bahsetmiştir. Tezin içeriğinde kurumsal sosyal sorumluluğun kavramları, bileşenleri, ulusal ve uluslararası standartları detaylı bir şekilde anlatılmıştır. Ayrıca analiz kısmında İstanbul Sanayi Odası ilk 500 firmaları arasından on dört firmanın kurumsal sosyal sorumluluk raporları içerik analizi yöntemiyle araştırılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre içerik analizine katılan firmalar kurumsal sosyal sorumluluk raporlarında çevre, sağlık ve güvenlik, kültür/sanat/spor ve paydaş kategorilerinde birbirlerinden farklı düzeylerde bilgiler açıklamışlardır. Ancak analize katılan tüm firmaların ilgili kategoride azami derecede bilgi verdiği tespit edilmiştir.

Akmeşe (2015), “Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlaması: Türk Bankacılık Sektöründe Bir Araştırma” adlı yüksek lisans tezinde kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasının unsurları, gelişimi ve Türk bankacılık sektöründeki önemini ele almıştır. Çalışmada kurumsal sosyal sorumluluk kavramı ve kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasının tanımı, tarihsel gelişimi, türleri ve unsurları incelenmiştir. Ayrıca araştırma kısmında bankaların kurumsal sosyal sorumluluk raporları GRI’nin finans sektörüne yönelik önerdiği taslak rapor ile karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiştir. Araştırmanın örnek büyüklüğünü Türkiye’de 2015 Ocak ayı itibarıyla faaliyet gösteren 51 banka oluşturmaktadır. Araştırma sonucuna göre 51 bankadan sadece 12 tanesi kurumsal sosyal sorumluluk raporu yayınlamaktadır. Bu raporlardan sadece 10 tanesi GRI standartlarına uygun olarak hazırlanmıştır. GRI standartlarına göre hazırlanan 10 rapordan sadece 4 tanesinin gerekli koşulları sağladığı ve A+ seviyesinde olduğu tespit edilmiştir.

Aras ve Sarıoğlu (2015), “Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama” adlı çalışmasında işletmelerin finansal performanslarının değerlendirilmesinde kullanılan klasik sistemin yani finansal verilerin yerini finansal olmayan çevresel, sosyal ve yönetsel gibi modern verilere bırakma sürecini ele almışlardır. Çalışmada kurumsal raporların tarihsel gelişimi, kurumsal raporlamanın geldiği son aşama olan entegre raporlamanın özellikleri ve dünyadaki bazı örnekleri açıklanmıştır. Çalışma sonucunda günümüzde finansal raporların firmaların performansının değerlendirilmesinde yetersiz kaldığı ve firmaların kontrol edemediği ekonomik, çevresel ve yönetsel sorunların firmaların finansal performansını etkilediği savunulmaktadır. Ayrıca entegre raporlamanın öneminin giderek artacağı ve yatırımcıların stratejik kararlar alırken sadece finansal değil finansal olmayan bilgilerden de yararlanacağı yeni bir sistem oluşacağı tahmin edilmektedir.

Aydın (2015), “Entegre Raporlama” adlı kitabında Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin entegre raporlama ile uyum düzeylerini araştırmıştır. Bu bağlamda kitap üç bölümden oluşmaktadır; birinci bölümde kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasına, ikinci bölümde entegre raporlamaya ve üçüncü bölümde BIST100 işletmelerinin 2012 ve 2013 yılı faaliyet raporlarının entegre raporlama ilkeleri ile uyumlarının içerik analizi yöntemiyle çözümlenmesine yer verilmiştir. Araştırma süreci Entegre raporlamanın 8 adet içerik ögesine ilgili işletmelerin faaliyet raporlarında ne ölçüde yer verildiğinin içerik analizi yöntemi ile test edilmesinden oluşmaktadır. Araştırma sonucunda BIST100 işletmelerinin faaliyet raporlarının, entegre raporlamaya hazırlık potansiyeli olduğu tespit edilmiştir. Araştırma sonucunda elde edilen verilerden yola çıkılarak; işletmelerin finansal bilgilerinin yanı sıra finansal olmayan bilgilerinin de raporlamasının ihtiyacı gün geçtikçe daha da belirgin hale gelmektedir. İşletmelerin finansal bilgilerini içeren finansal raporlama yapılmasının yanı sıra finansal olmayan bilgilerin farklı isimlerle raporlanması, bu ihtiyacı sürdürülebilir ve etkin bir şekilde karşılamamaktadır. Bu bağlamda, işletmelerin finansal bilgilerini ve finansal olmayan bilgilerini tek bir raporda sunan entegre raporlamanın hayata geçirilmesi gerekmektedir.

Akmeşe ve Aras (2016), “Borsa İstanbul’da İşlem Gören Turizm İşletmelerinin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Farkındalıkları ve Uygulamaları” adlı makalesinde BIST bünyesinde faaliyet gösteren turizm işletmelerinin kurumsal sosyal sorumluluk uygulamaları ve bu uygulamalara karşı firmaların farkındalık düzeylerinden bahsetmişlerdir. Çalışmada kurumsal sosyal sorumluluk kavramı, modelleri, yaklaşımları, Türkiye’deki tarihsel gelişimi ve BIST bünyesindeki turizm firmalarının sosyal sorumluluk raporları incelenmiştir. Uygulama çalışması BIST turizm endeksinde faaliyet gösteren altı adet işletmelerin hem web sitelerinin hem de KAP’ta (Kamu Aydınlatma Platformu) paylaştıkları bilgilerden elde edilen verilerin incelenmesi şeklinde yapılmıştır. Uygulama sonucunda işletmelerin kurumsal sosyal sorumluluğa daha fazla önem vermesi gerektiği ve uygulamaya katılan işletmelerin yarısından fazlasının sadece bağış ve yardımlar dışında faaliyet göstermediği tespit edilmiştir.

Çelik vd., (2016), “Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Finansal Performans Arasındaki İlişki; Borsa İstanbul Üzerine Bir Uygulama” adlı makalesinde kurumsal sosyal sorumluluk uygulamalarının finansal performans üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Makalenin içeriğinde kurumsal sosyal sorumluluk hakkında dünya genelinde ve Türkiye’de yapılan çalışmalar incelenmektedir. Uygulamanın örnek büyüklüğünü BIST’te işlem gören mali sektör dışındaki 160 şirketin 2009-2014 dönemine ait verileri oluşturmaktadır. Uygulamada yöntem olarak panel veri regresyon analizi kullanılmıştır. Analiz sonucunda işletmelerin muhasebe ve piyasa temelli performans ölçümünde kurumsal sosyal sorumluluğun finansal performans üzerine istatistiksel olarak bir etkiye sahip olmadığı tespit edilmiştir.

Kaya ve Akdeniz (2016), “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) Çerçevesinde Çevresel Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi” adlı makalede çevre muhasebesi ile TMS/TFRS arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Makalenin içeriğinde çevre muhasebesi kavramı, TMS/TFRS kapsamında çevre muhasebesi, çevresel maddi duran varlıklara ilişkin muhasebe uygulamaları ve çevresel maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebe uygulamaları teorik ve örnek uygulamalar ile detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Makalenin sonuç bölümünde ise çevresel sorunlardaki artışlar

işletmelerin sosyal sorumluluk politikalarına verdiği önemin artmasına neden olmuştur. Çevreye duyarlı toplumun ve paydaşların baskısı günümüzde işletmelerin çevresel faaliyetleri göz ardı etmeden faaliyetlerini sürdürmesini sağlamaktadır. Bu nedenle günümüzde çevre muhasebesinin önemi giderek artmaktadır. Bu açıdan işletmelerle ilgili çevresel bilgilerin ihtiyaca ve gerçeğe uygun bir şekilde raporlanması ve uluslararası kapsamda karşılaştırılabilirliğini sağlamak amacıyla TMS/TFRS yayınlanmıştır. Bu çerçevede yapılan inceleme sonucunda TMS/TFRS'lerin doğrudan ve dolaylı olarak çevre muhasebesi uygulamalarına yön verecek düzenlemeler içerdiği tespit edilmiştir.

Öztürk ve Öktem (2016), “Sosyal Sorumluluk Raporlanmasından Beklenen Kısa ve Uzun Dönemli Faydaların Kurumsal Sosyal Sorumluluk Boyutları Çerçevesinde Tartışılması” adlı makalesinde sosyal sorumluluk raporlamasından beklenen faydaların, Carroll’un (1991) kurumsal sosyal sorumluluk boyutları yardımı ile ne ölçüde açıklanabileceğini ele almıştır. Makalede sosyal sorumluluk kavramı, sosyal sorumluluğun işletmeler açısından önemi, sosyal sorumluluk raporlamasının kısa ve uzun dönemdeki faydaları ve bu faydaların kurumsal sosyal sorumluluğun boyutlarını ne ölçüde açıklayabildiği araştırılmıştır. Araştırma kısmında iki örneklem grubu oluşturulmuştur. Bu gruplardan birincisi kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması yayınlayan 28 firmadan oluşurken, ikinci grup ise muhasebe öğretim elemanlarından 51 kişiyi kapsamaktadır. Araştırma iki grup üzerine anket uygulaması şeklinde gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın sonucunda uygulamaya katılan iki grubun kurumsal sosyal sorumluluk hiyerarşisine olan bakış açılarının farklı olduğu tespit edilmiştir.

Yılmaz (2016), “Entegre Raporlamanın Yatırımcılar Açısından Analizi ve Entegre Yatırım Analizi Algoritması” adlı yüksek lisans tezinde entegre raporlamanın teorik bileşenleri olarak değer yaratma, genel ilkeler, bilginin niteliği ve raporların içeriğini yatırımcılar açısından açıklanmıştır. Çalışmada entegre raporlamanın tarihsel gelişimi, özellikleri, amaçları vb. bilgilerin yanında dünyada başarılı görülen 4 firmanın entegre raporu yatırımcılar açısından analiz edilmiştir. Analiz süreci yatırımcı karar verilerinin analizi, yatırımcı karar süreç analizi, yatırımcı değer analizi, anahtar performans göstergelerinin sermaye öğeleri bağlamında yatırımcı kararına yönelik entegrasyonu olmak üzere beş aşamadan oluşmaktadır. Araştırmanın sonucunda ise yatırımcıların stratejik kararlar alırken geçmişe ait finansal verilerle birlikte geleceğe ışık tutacak hedeflere, stratejilere, değer yaratma gibi bilgilere yer veren entegre raporlamaya ihtiyaç duyduğu tespit edilmiştir. Ayrıca Türkiye’deki firmaların uygun bir entegre rapor yayınlatabilmesi için sürdürülebilirlik, teknolojik, yenilikçi, çevre ve teknolojiye uygun bir alt yapıya sahip olması gerekliliği savunulmuştur. Yakın gelecekte entegre raporlamanın firmaların güven ve itibar sağlamak için zorunlu olarak hazırlayacağı bir raporlama türü olacağı öngörüsünde bulunulmuştur.

Yükçü ve Fidancı (2016), “Sürdürülebilirlik Maliyeti Örneği Olarak Maden Sahası Restorasyonu” adlı makalesinde sürdürülebilirlik kavramı, politikaları ve sürdürülebilirlik uygulamalarının firmaya olan maliyetlerinden bahsetmişlerdir. Çalışmanın içeriğini günümüzde artan toplum bilinci sayesinde firmaların sürdürülebilirlik uygulamalarına daha çok yer vermesinden dolayı ortaya çıkan maliyetler oluşturmaktadır. Ayrıca çalışmada sürdürülebilir kalkınma, sürdürülebilirlik raporlaması ve politikaları ayrıntılı şekilde incelenmiştir. Çalışma sonucunda madencilik faaliyetleri sonucunda bozulan arazilerin doğaya yeniden kazandırılmasında kullanılan maliyetlerin, firmanın ilgili döneminde üretimini gerçekleştirdiği maden cevherlerinin maliyetine yansıtılmasının doğru bir yöntem olduğu savunulmuştur.

Yükçü ve Kaplanoğlu (2016), “Sürdürülebilir Kalkınmada Finansal Olmayan Raporlamanın Önemi” adlı makalesinde finansal olmayan raporlamanın, sürdürülebilir kalkınma için önemini incelemiştir. Araştırmada finansal olmayan raporlamanın tarihi, gelişim süreçleri, türleri ve unsurları detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Ayrıca JP Morgan, Chose&Co, BNP Paribas, Anakardo ve BP gibi uluslararası firmaların sürdürülebilirlik raporları da araştırılmıştır. Araştırma sonucunda finansal olmayan raporlamanın gelişme aşamasında olduğu ve öneminin her geçen gün giderek artacağı savunulurken sürdürülebilirlik raporlamasının ilerideki biçiminin entegre raporlama olacağı öngörüsünde bulunulmuştur.

Athma ve Rajyalaxmi (2017), “Environmental Accounting and Reporting: A Study of Maharatna Companies” adlı makalesinde bir işletmenin performansının değerlendirilmesinde finansal ve çevresel bilgilerin birlikte kullanılmasının performansa etkisini incelemişlerdir. Çalışmada geleneksel muhasebe ile modern muhasebe karşılaştırılmıştır. Bu bağlamda klasik muhasebe, yalnızca işletme bilgilerini kayıt altına alarak bu bilgilerin rapor edilmesini sağlarken, modern muhasebe sadece bilgilerin kayıtlarını tutma ve raporlama ile ilgili değil, bilgi kullanıcılarının her türlü ihtiyacını karşılayacak bilgiler üreten bir sistem olarak tanımlanmaktadır. Araştırma Hindistan da bulunan Maharatna şirketlerinin sürdürülebilirlik raporlarının ve ikincil verilerinin analiz edilmesiyle gerçekleştirilmiştir. Araştırma sonucunda ilgili şirketlerin çevre muhasebesi konusunda eksik yanlarının olduğunu ve bazılarının çevre muhasebesi standartlarından uzak olduğu tespit edilmiştir.

King ve Roberts (2017), “Entegre Düşünce” adıyla Türkçe’ye çevirisi yapılan kitapta geleneksel finansal raporlama sisteminin firmaların gerçek değerini yeterince göstermediği gerçek değer finansal ve finansal olmayan bilgilerle görülebileceğini araştırmışlardır. Kitap on dört bölümden oluşmaktadır. İlk dört bölümde günümüz iş dünyası hakkında bilgiler verilirken, dört, beş ve altıncı bölümlerde kurumsal yönetim ve paydaş ilişkileri üzerine bilgiler verilmektedir. Yedinci bölümden itibaren on dördüncü bölüme kadar entegre raporlamanın düşünce, güvence ve örnekleri gibi bilgilere yer verilmektedir. Kitabın genel sonucu ise finansal raporlamada reform yapılması gerekliliği, entegre raporlamanın yatırımcılar açısından önemi ve entegre raporlamanın muhasebe mesleği konusunda bir dönüm noktası olduğudur.

Nagy (2017) “Environmental Aspects In Managerial Accounting” adlı makalesinde çevre muhasebesinin yönetim muhasebesi açısından öneminden bahsetmiştir. Çalışmada çevre muhasebesi evrensel olarak belirli bir çevre sorunu tanımlayan faaliyetler, yöntemler ve sistemler olarak tanımlanmıştır. Yönetim muhasebesi ise her şirkete özel olarak hazırlanmış kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır. Çalışmanın içeriğinde yönetim muhasebesi çerçevesinde çevresel konuların, önemi, maliyetleri ve faydaları detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Makalenin sonuç bölümünde geleneksel muhasebe sistemlerinin sosyal ve çevresel konular üzerinde yetersiz olduğu ve sürdürülebilirlik muhasebesinin bu eksikliği kapatacağı savunulmuştur. Ayrıca uzun vadede varlığını sürdürmek isteyen işletmelerin sürdürülebilirlik muhasebesi tarafından sağlanan bilgiler ile stratejik kararlar alması gerektiği vurgulanmıştır.

Saban vd., (2017), “Kurumsal Sürdürülebilirlik ile İlgili Raporlama Çerçeveleri ve Sürdürülebilir Raporlamada Muhasebenin Rolü” adlı makalesinde kurumsal sürdürülebilirlik raporlaması ve bu raporun muhasebe üzerindeki etkisini ele almışlardır. Çalışmanın içeriğinde kurumsal sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin bazı yöntem ve yaklaşımlar hakkında bilgi verilmesi ve kurumsal sürdürülebilir raporlamada muhasebenin rolünün önemli olduğu vurgulanmaktadır. Bu bağlamda sürdürülebilirlik raporlaması ile finansal raporlama arasında bilgi ihtiyacını giderme amaçlı olarak ortaya çıkmaları açısından bir benzerliğin söz konusu olduğu söylenmektedir. Bununla birlikte sürdürülebilirlik raporları yalnızca bir bildirim aracı değil, aynı zamanda finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkiyi de açıklamaktadır. Sürdürülebilirlik raporları hazırlayan işletmeler, sürdürülebilirlik konusunda gelecek hedeflerini oluşturmakta ve işletmenin olumlu ya da olumsuz taraflarını belirleyebilmektedirler. Çalışmada kurumsal sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin olarak düzenlenen bazı raporlama çerçevelerine değinilerek muhasebe fonksiyonunun sürdürülebilirlik raporlamasındaki rolü ve önemi açıklanmaya çalışılmıştır.

Sofian ve Dumitru (2017), “The Compliance of the Integrated Reports Issued by European Financial Companies with the International Integrated Reporting Framework” adlı makalesinde Avrupalı kuruluşlar tarafından yayınlanan entegre raporları içerik analizi yöntemi ile araştırmışlardır. Çalışmada finans sektöründe entegre raporlama kavramı, önemi ve Avrupa’da faaliyette bulunan sekiz firmanın entegre raporu araştırılmıştır. Araştırmanın örnek büyüklüğünü Hollanda’dan beş firma ve Fransa, İtalya, İsviçre’den birer firma oluşturmaktadır. Çalışmada ilgili sekiz firmanın entegre raporları Uluslararası Entegre Raporlama ilkelerine uyma dereceleri içerik analizi yöntemiyle araştırılmıştır. Araştırma sonucunda firmaların Uluslararası Entegre

Raporlama İlkelerini yansıtmı derecelerinin %49 ile %87 arasında değiştiği tespit edilmiştir. Ayrıca firmaların ikinci kez entegre rapor hazırladıklarında ilgili oranın ilk orana göre daha yüksek çıktığı belirlenmiştir.

Yüksel ve Arıcı (2017), “Hizmet İşletmelerine Ait Raporların Entegre Raporlama İlkeleri Açısından İncelenmesi” adlı makalesinde hizmet işletmelerine ait raporları hem entegre raporlama ilkeleri hem de endüstri işletmelerinin raporları ile karşılaştırmalı olarak ele almıştır. Çalışmada entegre raporlamanın tanımı, gelişimi ve çerçevesi detaylı bir şekilde açıklanmıştır. İnceleme kısmında ise Uluslararası Entegre Raporlama Konseyinin veri tabanında kayıtlı olan hizmet işletmelerinin 2013 ve 2014 yıllarına ait entegre raporları içerik analizi yöntemiyle araştırılmıştır. Araştırma sonucuna göre; Uluslararası Entegre Raporlama ilkeleri ve hizmet işletmeleri arasında stratejik odak ve geleceğe yönelim ile bilgiler arası bağlantı, paydaş katılımı ile güvenilirlik arasında pozitif korelasyon tespit edilmiştir. Ayrıca hizmet işletmelerinin entegre raporlama hazırlama eğilimi ile işletmelerin faaliyette bulunduğu ülkenin kanunları ve sürdürülebilirlik rekabet endeksi ülke sıralaması arasında negatif korelasyon bulunduğu belirlenmiştir.

Alper ve Aydoğan (2018), “Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Firma Performansına Etkisi: Türkiye Örneği” adlı makalesinde Türkiye’de 2007-2015 yılları arasında BİST Kurumsal Yönetim Endeksi (XKURY)’nde işlem gören işletmelerin finansal performansları ile kurumsal sosyal sorumluluk düzeyleri arasındaki ilişkiye değinmişlerdir. Çalışmada kurumsal sosyal sorumluluk kavramının gelişimi, önemi ve BIST XKURY endeksinde işlem gören işletmelerin kurumsal sosyal sorumluluk notları ile finansal performansları arasındaki ilişki analiz edilmektedir. Analiz sonuçlarına göre Türkiye’de kurumsal sosyal sorumluluğun önemi giderek artmaktadır. Ancak dünya standartları ile kıyaslandığında Türkiye’deki kurumsal sosyal sorumluluğun istenilen seviyenin altında gerçekleştiği tespit edilmiştir. Ayrıca kurumsal sosyal sorumluluğun sürekli olarak gelişmesinin işletmelere ve Türkiye ekonomisine katma değer katacağı savunulmaktadır.

Çelebier (2018), “Türkiye’ de Entegre Raporlamada Kullanılan Göstergelerin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma ve Uygulama Örneği” adlı yüksek lisans tezinde BİST Sürdürülebilirlik Endeksi’nde yer alan firmaların entegre raporlarında yer verilmesi gereken konuları ve uygun bir entegre rapor örneğinin nasıl olacağını incelemiştir. Çalışmanın teorik kısmında kurumsal sosyal sorumluluk ve entegre raporlama hakkında genel bilgiler verilmiştir. Uygulama kısmı ise iki aşamalı bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde BİST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan 28 firmaya anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. İkinci aşamada ise birinci aşama elde edilen veriler ve teorik kısımda işlenen bilgiler birleştirilerek firmalara örnek olabileceği düşünülen bir entegre rapor hazırlanmıştır. Araştırma sonucunda uygulamaya katılan firmaların raporlarında birbirlerinden farklı bilgilere önem verdikleri tespit edilmiştir. Ayrıca firma yöneticilerinin entegre raporlama hakkında yeterli düzeyde farkındalığa sahip olmadıkları vurgulanmıştır.

Mozeikçi (2018) “Entegre Raporlamanın İşletme ve Çevresi Açısından Önemi: Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi Veri Tabanındaki Şirketlerin Eko-Verimlilik İncelemesi” adlı yüksek lisans tezinde finansal raporların içerisinde sosyal ve çevresel kaynakların yer alabilmesi için gerekli olan bağlantının nasıl sağlanacağını açıklamıştır. Çalışmada entegre raporlama kavramı, sosyal ve ekolojik çevre açısından entegre raporlamanın incelenmesi ve Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi veri tabanındaki şirketlerin eko-verimlilik analizi yöntemi ile araştırılması yapılmıştır. Araştırmanın örneklem büyüklüğünü Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi veri tabanında imalat sektöründe faaliyette bulunan farklı ülkelerden 25 firma oluşturmaktadır. Araştırmada yöntem olarak 25 firmanın verileri DuPont analizi yöntemi ile çözümlenmiştir. Araştırma sonucunda işletmelerin kaynaklarını hem ekonomik hem de çevresel açıdan verimli kullanarak sürdürülebilir değer yaratabildiği tespit edilmiştir. Ancak yeterli düzeyde sürdürülebilirliği sağlayan işletme sayısı oldukça azdır. Bu nedenle sürdürülebilir performansları düşük olan işletme yöneticilerinin gerek ekonomik gerekse çevresel kaynakların verimliliğini artırıcı politikalar izlemesi gerekmektedir.

Özerhan ve Sultanoğlu (2018), “Sürdürülebilirlik Raporu Kapsamında Çevresel Bilgilerin Raporlanması ve Güvence Denetimi” adlı makalesinde BIST Sürdürülebilirlik

Endeksinde yer alan 42 işletmenin sürdürülebilirlik ve yıllık faaliyet raporlarını, çevresel bilgilerin türü ve düzeyi açısından incelemişlerdir. Makalenin içeriği sürdürülebilir kalkınma, sürdürülebilirlik raporlamasında çevresel bilgiler ve bu bilgilerin denetimi hakkında detaylı bilgilerden oluşmaktadır. Araştırmanın örneklemini ise 2016 yılı itibarıyla BIST Sürdürülebilirlik endeksine kayıtlı bulunan 42 firma oluşturmaktadır. Araştırmada 42 firmanın internet üzerinden web tabanlı olarak sürdürülebilirlik faaliyetlerine ilişkin çevresel bilgileri toplanmıştır. Araştırma sonucunda firmaların çevresel bilgilerinin raporlama seviyelerinin düşük olması nedeni ile paydaşlara bilgi aktarımında zorluklar yaşanmakta olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca firmaların güvence denetiminin çok düşük seviyede bulunması ve araştırmaya katılan 42 firmadan sadece 2 firmanın güvence denetimini yaptırması firmaların büyük bir eksikliğin olduğu savunulmaktadır. Bu nedenle firmaların yayınladığı raporların etkinliğinin artırılması, güvence denetiminin sağlanması ve finansal olmayan bilgilerin kullanılması firmalara fayda sağlayacaktır. Ayrıca güvence denetiminin yaygınlaştırabilmesi için Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) gibi devlet organlarının zorlayıcı düzenlemeler yapması gerekliliği vurgulanmıştır.



3. FİNANSAL OLMAYAN RAPORLAMA

Finansal raporlama, işletmeye ait finansal bilgilerin muhasebe bilgi sistemi tarafından toplanması, kayıt edilmesi ve belirli dönemlerde bilgi kullanıcılarına açıklanmasıdır (Büyüktopçu, 2009: 24). İşletmelerin finansal performanslarının analizi için kullanılan finansal raporlar günümüzde yatırımcıların stratejik kararlar almasında yetersiz kalmaktadır. İşletmelerin çevresel, yönetsel ve sosyal yönden kontrol edemediği sorunlar işletmelerin risk düzeylerini ve sürdürülebilirliğini etkilemektedir (Saban vd., 2017: 105). Stratejik kararlar almak isteyen iç ve dış bilgi kullanıcılarının sadece finansal tablolardan sağlanan bilgilere değil, aynı zamanda finansal olmayan tablolardan sağlanan toplum, çevre, şeffaflık, sürdürülebilirlik gibi konulara önem düzeyinin arttığı yeni bir sistem oluşmuştur. Bu sistem finansal ve finansal olmayan mali tabloları birlikte analiz ederek kısa, orta ve uzun vadede işletmelerin oluşturacağı değeri gösteren finansal olmayan bir raporlama sistemidir (Topçu ve Korkmaz, 2015: 2).

3. 1. Finansal Olmayan Raporlamanın Tanımı

İşletmeler en doğru yönetsel kararlar almak için bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar. İşletmeler gerekli olan bilgiyi elde etmek için finansal raporlardan yararlanmaktadırlar. Finansal raporlar işletmenin geçmiş bir zaman aralığındaki faaliyetlerini ve bu faaliyetlerden doğan sonuçları göstermektedir. Bu nedenle bilgi kullanıcılarının geleceğe yönelik stratejik kararlar almasında tek başına finansal raporlar yetersiz kalmaktadır (TÜSİAD, 2015: 36-37). Günümüzde işletmelerin gelecekte sağlayacakları değeri göstermesi nedeni ile finansal olmayan raporlamanın önemini giderek artmaktadır. Finansal olmayan raporlama işletmelerin gelecek stratejisinin kısa, orta ve uzun vadede sağlayacağı değeri göstermektedir (Yükçü ve Kaplanoglu, 2016: 73-74).

Finansal olmayan raporlama bir işletmenin stratejisinin, yönetim organlarının, performansının ve beklentilerinin işletmenin dış çevresini de göz önüne alarak kısa, orta ve uzun vadede değer oluşturmasını ne ölçüde etkileyeceğinin kısa ve öz bir şekilde göstergesidir (IIRC, 2013: 7).

Finansal olmayan raporlamanın temelinde işletmelerin kullandığı tüm entelektüel sermayenin iç ve dış bağının kurulması ve kısa, orta ve uzun vadede işletmenin fonksiyonel ve operasyonel birimlerinde nasıl bir değer oluşturacağı bilgisinin anlaşılması yatmaktadır. Bu bağlamda finansal olmayan raporlar, sadece bir rapor olmanın ötesinde işletmelerin değer oluşturma sürecinin de bir yansımasıdır (Ercan ve Kestane, 2017: 75).

Finansal olmayan raporlama işletmelerin sermaye tahsisini ve kurumsal davranışını daha geniş finansal hedeflerle uyumlu hale getirmektir. Finansal olmayan raporlama işletmelerin kârlılık ve likit varlıklara sahip olmasının ötesinde toplumun refahına katkıda bulunmasını, pazar imajı oluşturmalarını ve sürdürülebilir bir istikrarı hedefleyen bir raporlama sistemidir (Sofian ve Dumitru, 2017: 2).

Finansal olmayan raporlama bildirim aracı olmanın yanında finansal ve finansal olmayan bilgileri analiz eden işletmelerin sürdürülebilirlik ve gelecek hedeflerine yönelik konumunu belirleyen bir sistemdir. Finansal olmayan raporlama işletmelerin faaliyetleri sonucu ortaya çıkan çevresel ve sosyal sorunlara stratejik cevap verme şeklidir. İşletmelerin finansal yapısını tam olarak yansıtan ve maddi olmayan varlıklarını sergilemesini sağlayan bir yöntemdir (Saban vd., 2017: 105).

Finansal olmayan raporlama, bir şirketin gelecek performansını, müşteri potansiyelini, risk profillerini, operasyonel kararlarını etkileyen faktörlerin ve çevre politikası, sürdürülebilir kalkınma, paydaş katılımı gibi stratejik değerlerin önceden raporlanmasıdır (Mio ve Venturelli, 2013: 340).

Finansal olmayan raporlama, işletmelerin sürdürülebilir kalkınmasına yönelik kurumsal performansının sosyal, ekonomik ve çevresel etkilerini açıklama, ölçme ve değerlendirmesinin iç ve dış bilgi kullanıcılarına karşı sorumlu olma uygulamasıdır. Finansal olmayan raporlama, işletmelerin raporlama döneminde kurumun yönetim yaklaşımının, taahhütlerinin ve stratejisinin ortaya çıkmış sonuçlarını kapsayan bir

uygulamadır. Finansal olmayan raporlama yönetmelikler, yasalar, kurallar ve performans standartları doğrultusunda diğer işletmelerle kıyaslama imkânı sağlar (GRI 3, 2006: 3).

3. 2. Finansal Olmayan Raporlamanın Önemi

İşletmelerin varlığını sürdürebilmesi ve büyüme hedeflerine ulaşılabilmesi için sosyal, çevresel ve kurumsal yönetim ve sürdürülebilirlik işletme yönetiminin temel taşları olmak zorundadır. Küresel rekabetin artması işletmelerin ve yatırımcıların stratejik karar almalarını zorlaştırmaktadır. Optimal kararlar almak için bilginin etkin ve doğru olması gerekmektedir. Finansal raporlar küresel piyasaları, sektörel değişimleri, endüstriyel oluşumları ve uluslararası bilgi paydaşlarını tehdit eden küresel krizlerin, iç ve dış istikrarsızlıkların tespitinde yetersiz kalmaktadır. Finansal bilgilerin yanında sera gazı salımı, enerji, su, hammadde ve tedarik yönetimi gibi önemli konuların dışarıda bırakılması optimal kararlar almada eksiklik oluşturacaktır. Finansal raporların geçmişe yönelik olması geleceğe ışık tutacak sistemlerin oluşmasına neden olmuştur (Topcu ve Korkmaz, 2015: 13).

Kredi derecelendirme kuruluşu olan Standard & Poors'un şirketlerin piyasa değer raporuna göre 1975 yılında raporda adı geçen şirketlerin değeri %83 oranında finansal ve maddi varlıklardan oluşurken, 2009 yılına geldiğimizde bu oran %19'a gerilemiştir (Topcu ve Korkmaz, 2015: 13). Standard & Poors'un 2015 yılına ait raporuna göre ilk 500'de yer alan şirketlerin piyasana değerinin yaklaşık %80'ini insan sermayesi, know-how, mülkiyet hakları gibi maddi olmayan varlıklar oluşturmaktadır (Yılmaz vd, 2017: 100).

Finansal olmayan raporlamanın önemli yönleri aşağıda maddeler halinde açıklanmıştır (Çalışkan, 2012: 58):

- Stratejik amaçlar,
Spesifik hedeflere ulaşılmasını sağlamaktadır ve bu hedeflerin takip edilmesini kolaylaştırmaktadır.
Çevresel ve sosyal stratejilerin uygulamalarına öncülük etmektedir.
- İşletmelerin imajına yönelik faydalar sağlamaktadır ve maliyetleri düşürmektedir.
- Üst Yönetim Bilgisi,
İşletmenin tüm birimlerinde ve üst yönetim düzeyinde sosyal ve çevresel konulara ilişkin bilgi düzenin ve farkındalığının artırılmasını sağlamaktadır.
- Açıklamaların Düzeyi,
Kurumsal mesajın daha geniş kitlelere ulaşmasına etki etmektedir.
Kurumsal şeffaflık sağlanarak kredibilite düzeyini artırmaktadır.
- Entegrasyon Yapılması,
İşletmeler son zamanlarda finansal ve finansal olmayan raporlarını entegre bir biçimde aynı zamanda yayınlamaktadırlar.
- Paydaş Odaklılık,
İşletme iç ve dış bilgi kullanıcıların finansal olmayan bilgiye yönelik ihtiyaçlarını gidermektedir.
Finansal olmayan raporlar işletmelerin satışına olumlu etki yapmaktadır.
Çevreci örgütler bu raporları takip etmektedir.
Rakip firmaların finansal olmayan raporları hazırlamaması rekabet avantajı sağlamaktadır.

3. 3. Finansal Olmayan Raporlamanın Amacı

Finansal olmayan raporlama işletmelerin gelecekte oluşturacağı değerleri etkileyen tüm faktörleri şeffaf biçimde göstermeye yarayan bir raporlama aracıdır. Finansal olmayan raporlama bir bildirim aracından farklı olarak finansal ve finansal olmayan raporlar arasındaki ilişkiyi belirtmektedir. Finansal olmayan raporlama işletmelerin maddi olmayan varlıklarını göstererek kurumsal imaj sağlamasına yardımcı olmaktadır (Saban vd., 2017: 105).

Finansal olmayan raporlamanın amaçları genel olarak aşağıda sıralanmıştır (Saban vd., 2017: 105), (IIRC, 2013: 2):

- Sadece finansal değil, sosyal ve çevresel yönden değer oluşturan ürün, hizmet ve faaliyetlerin uygulanmasını sağlamaktadır.
- Farklı raporlama türleri kullanan işletmeler açısından gelecekteki değer yaratma yeteneklerini etkileyen tüm faktörleri içeren etkili ve daha birleşik bir yaklaşım sunmaktadır.
- İşletmenin paydaşlara sunduğu bilgilerin kalitesini arttırarak sermayenin daha etkili ve üretken kullanılmasını sağlamaktadır.
- İşletmelere rakiplerini kıyaslama imkânı ve rekabet avantajı sağlamaktadır.
- İşletmelerin marka imajını ve işletme değerini arttırmasına yardımcı olmaktadır.
- Kurumsal hesap verilebilirliğin ve kurum içi kontrolün artmasını sağlamaktadır.

3. 4. Finansal Olmayan Raporlamanın Tarihsel Gelişimi

Finansal kayıtlar ilk olarak tarımsal faaliyetlerin oluşturduğu ticari sonuçların muhasebe defterlerine kayıt edilmesiyle başlamıştır. Finansal kayıtların tutulmasını zorunlu kılan ilk ülke Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'dir. ABD'de meydana gelen Büyük Buhran yatırımcıların güvenini sarsmış, işletmelere ve borsaya olan yatırımlar azalmıştır. 1930 yılında ABD'de Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (United States General Accepted Accounting Principles/USGAAP) uygulamaya koyulmuştur. Bu standartlar kapsamında ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonunu (Securities and Exchange Commission/SEC) kurulmuş ve borsada işlem gören işletmelerin finansal bilgilerini yayınlaması zorunlu tutulmuştur. İşletmelerin finansal bilgilerine erişim açılması yatırımcıların şeffaf bilgilere ulaşması borsanın etkinliğini arttırmış ve yatırımcı güvenini sağlamıştır (Köse ve Çetinel, 2017: 162).

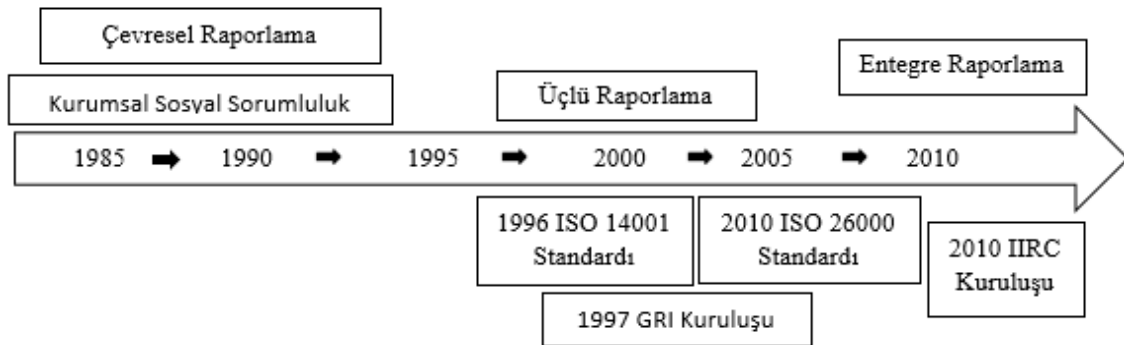
Amerikan Borsasının finansal etkinliğini arttırdığını gören diğer ülkeler kısa zamanda finansal raporlamayı zorunlu tutmuşlardır. Farklı ülkelerin farklı şekilde uyguladığı finansal raporlar yatırımcılar açısından doğru kararlar almayı zorlaştırmaktaydı. Uluslararası ticaretin daha etkin bir şekilde yapılması ve yatırımcıların daha doğru kararlar almasını kolaylaştırmak amacıyla 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) tarafından "Uluslararası Muhasebe Standartları" (International Accounting Standards-IAS) yayınlanmıştır. İşletmelerin faaliyet sınırlarının uluslararası seviyeye gelmesi, çok uluslu işletme sayılarının artması ve sermaye piyasalarının bütünleşmesi muhasebe standartlarının güncellenmesini sağlamıştır. 2001 yılında muhasebe standartları güncellenerek birçok ülkede ortak kullanılan raporlama dili "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları" (International Financial Reporting Standards-IFRS) olarak yayınlanmıştır (Köse ve Çetinel, 2017: 163).

Finansal raporlamanın tarihsel gelişiminde bu süreçler yaşanırken, bilgi temelli ekonomilerin gelişmesi emek temelli üretimin azalmasına neden olmuştur. Bu gelişmeler sonucunda işletmelerin varlıklarının büyük kısmını oluşturan maddi varlıklar yerini finansal raporlarda gözükmeyen maddi olmayan varlıklara bırakmıştır. İşletmelerin değeri finansal raporlarda yer alan net varlıklarının defter değeriyle ifade edilmekteydi. 1970'li yılların sonuna doğru işletmelerin piyasa değeri ve net varlıklarının değeri birbirine yakındı. 1980'li yılların başlarından itibaren işletmelerin defter değeri ve piyasa değeri arasındaki fark açılmaya başladı. İşletmeler rekabet avantajı elde etmek ve mevcut potansiyellerini arttırabilmek için faaliyetlerinin oluşturduğu çevresel, sosyal ve ekonomik etkilerinin bilgisini üretmek ve paylaşmak zorunda kalmışlardır (Çalışkan, 2012: 43).

Finansal olmayan raporlamanın ilk örneği kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması olarak kabul edilebilir. Alice ve John Tepper Marlin tarafından yayınlanan "Sosyal Raporlamanın Kısa Tarihi" adlı yazıda kurumsal raporlamanın ilk örneklerine 1970'li yıllarda rastlandığı söylenmektedir (Parlakaya vd., 2016: 885). İlk örnekleri 1970'li yıllarda yayınlanan kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) ilk olarak 1953 yılında Howard R. Bowen'in yazdığı "İş Adamının Sosyal Sorumlulukları" adlı kitabında yer

bulmaktadır. Bowen'in temel düşüncesi işletme faaliyetlerini yerine getirirken tüm paydaşların ve toplumun yararına olacak sorumlulukların üstlenmesi gerektiğini vurgulamıştır. Bowen işletme yöneticilerin toplumun değerlerine olumlu etki edecek politikalar üretmesi gerektiğini savunmuştur (Kerse ve Seçkin, 2017: 840). 1960'lı yıllardan sonra kurumsal sosyal sorumluluk dünyaya yayılmaya başlamıştır. 1970'li yıllardan sonra ülkeler kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) raporlamasını desteklemişlerdir. Fransa kurumsal raporlamaya öncülük eden ilk devlet olmuştur. Fransa'da 1977 yılında yürürlüğe giren kanunla birlikte 300'den fazla çalışanı bulunan işletmeler için istihdam ve çalışma raporu düzenlenmesi zorunlu kılınmıştır. Yasanın en temel özelliği rapor düzenleme sürecinde işçi temsilcilerini de kapsayan bir süreç oluşturmastır (Parlakkaya vd., 2016: 885)

1980'den sonra kurumsal sosyal sorumluluk kavramı iletişim ağının gelişmesi, teknolojinin artması ve artan rekabet ortamı nedeniyle hızlı bir şekilde gelişme göstermiştir. 1990'lı yıllardan itibaren toplumun geniş bir yelpazesinden sivil toplum kuruluşları, üniversiteler, halkla ilişkiler vb. kurumların incelediği bir konu olmuştur. 2000'li yıllardan günümüze uzanan zaman diliminde kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması işletmeler açısından kaçınılmaz olmuş ve dünya çapında rapor hazırlayan işletme sayısı hızlı bir şekilde artış göstermektedir (Saran vd., 2011: 3735).



Şekil 3. 1. Finansal Olmayan Raporların Tarihsel Çizelgesi (Yükçü ve Kaplanoğlu, 2016: 70).

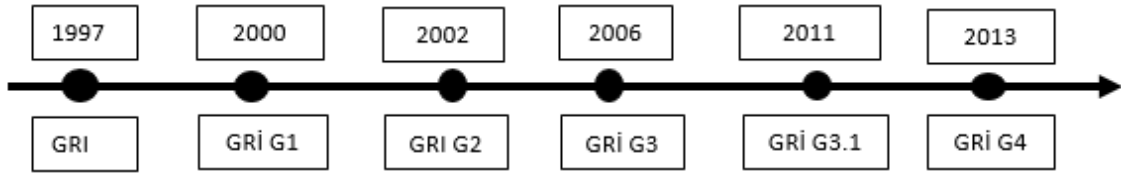
1980'li yılların başlarından itibaren finansal olmayan raporlar yayınlanmaya başlamıştır. 1980'li yıllarda iktisadi, iklim ve sosyal nedenlerden dolayı yaşanan kriz sayıları artmaya başlamıştır. İşletmeleri yakından etkileyen çevresel faktörler finansal yapıları etkilemiş ve 1980'li yılların sonuna doğru işletmelerin gönüllü çevresel raporlar yayınlanmasına neden olmuştur (Gençoğlu ve Aytaç, 2016: 53). Birleşmiş Milletler Genel Kurulu 1983 yılında aldığı kararla Birleşmiş Milletler Çevre ve Kalkınma Komisyonu kurulmuştur. Komisyon 1987 yılında Birleşmiş Milletler Genel Kuruluna Ortak Geleceğimiz (Brundtland Raporu) adlı raporunu sunmuştur. Raporun içeriğinde artan çevresel sorunların ekonomik kalkınma arasındaki ilişkinin ve ekolojik dengenin kurulması esas alınmıştır. Rapor sürdürülebilir ekonomiyi insanoğlunun kurtuluşu olarak görmektedir. Sürdürülebilir ekonomi, gelecek kuşakların doğal kaynak stoklarında azalmaya neden olmadan bugünkü insanların ihtiyaçlarını karşılamaktır (Lazol vd., 2008: 59). Komisyon raporunun temelinde gelecek kuşaklar bugünkü insanların paydaşları olarak gösterilmektedir. Bunun nedeni ekonomik gelişmelerin artması insanlık için önemli problemlere neden olan birçok sorunun çözülmesini kolaylaştırırken gelecek nesillerin ihtiyaçlarını karşılaması için gerekli kaynakları azaltmaması gerekmektedir (Isaksson ve Steimle, 2009: 169).

Çevresel raporlamanın dünya genelinde öneminin giderek artması gelişmiş ülkelerin bu konuya dikkat çekmesini sağlamıştır. Gelişmiş ülkeler çevresel yönetim anlayışını benimsemişlerdir. Benimsenen bu sistem ülkelerin sanayi bölgeleri arasında farklı çevresel kanunların uygulanmasına neden olmuştur. Uluslararası ticareti zorlaştıran bu durum karşısında, uluslararası ticari faaliyetleri bulunan işletmelerle ilgili olarak çevresel yönetim sistemi standartları oluşturulmaya başlanmıştır. Standartların temel amacı ülkelerin farklı kanunlarına karşı uluslararası ticari faaliyeti bulunan işletmelerin

dünya genelinde uygulayabileceği çevresel standartları oluşturmaktır. Bu çalışmalar sonucunda 1996 yılında ilk kez uygulanan ISO 14001 çevre yönetim sistemi standartları yayınlanmıştır. Standart; dünya çapında uygulanabilirlik, daha iyi bir çevre yönetimi, kamu çıkarlarının gözetilmesi, içsel ve dışsal esneklik sağlanması vb. ilkelere sahiptir (Karaer ve Pusa, 2002: 12).

Çevresel raporlama işletmelerin ekonomik etkinliklerini arttırmada ve çevresel performansını genişletmede kullanılan en iyi araçlardan birisidir. Buna rağmen çevresel raporlamaya sürdürülebilirlik açısından bakıldığında, işletmelerin toplum üzerindeki faaliyetlerinin etkisini göz ardı etmektedir. Bu eksikliği tamamlamak amacıyla üçlü sorumluluk raporlama sistemine geçilmiştir. 1997 yılında üçlü sorumluluk raporlaması John Elkington tarafından literatüre yeni bir kavram olarak eklenmiştir. Üçlü sorumluluk raporlamasının sosyal, ekonomik ve çevresel olmak üzere üç temel ögesi vardır. Bu raporlamanın amacı firmanın faaliyetlerinin çevresel, ekonomik ve sosyal yönden etkilerini incelemektir. İncelenen bu raporlar farklı zamanlarda ayrı ayrı olarak yayınlanmaktadır (Tüm, 2014: 67).

Sürdürülebilirlik kavramı çeşitli bilim dalları arasında sosyal, çevresel vb. birçok boyuta sahip olan bir kavramdır. Sürdürülebilirlik kavramı farklı boyutlarda açıklanması uygulanabilirliğini düşürmekte ve işletmelere rehberlik etmemektedir. 1997 yılında işletmelere rehberlik etmek ve dünya standartlarında uygulama sağlamak amacıyla GRI kurulmuştur. GRI dünya çapında kabul görmüş ve en yaygın biçimde uygulanan finansal olmayan raporlama türüdür. Raporlama özellikleri olarak işletmelerin sosyal, çevresel ve ekonomik performanslarına etki edecek ilkeler ve göstergeler yayınlamaktadırlar. Üçlü raporlamaya kapsamlı bir bütünleşme sağlayarak kurumsal bir çerçeve oluşturmuşlardır. Kurumun amacı kâr amacı gütmeyen işletmelerin sürdürülebilirlik kavramını çevresel, ekonomik, yönetim ve sosyal performanslarıyla ilgili olarak açıklama, ölçme, iç ve dış bilgi kullanıcılarına bilgi sağlama ve dünya standartları çerçevesinde raporlamanın sağlanmasıdır. Bu amaçla 1997 yılında kurulan bu örgüt 2000 yılında ilk kılavuz rehberini yayınlamıştır. Örgütün kılavuz rehberi aşağıdaki şekil 2’de görüldüğü üzere yıllar itibarıyla güncellenmiş 2013 yılında en son kılavuz rehberi yayınlanmıştır (Önce vd., 2015: 235-236).



Şekil 3. 2. Küresel Raporlama Girişimi Tarihsel Süreci (Saban vd., 2017: 107).

Kılavuz rehberin ilk versiyonu 2000 yılında G1 adıyla yayınlanmıştır. 2002 yılında Johannesburg’da düzenlenen “Sürdürülebilir Gelişme Konferansında” kılavuz rehber üzerinde görüşülerek G2 adıyla yeni bir kılavuz rehber yayınlanmıştır. 2006 yılında ise geniş bir katılımcı yelpazesinde iş insanları, sivil toplum kuruluşları, akademisyenler ve hükümet temsilcileri ile görüşülerek rehberin ana başlıkları olan çevresel, sosyal ve ekonomik performansı içerisine alan G3 kılavuz rehberi yayınlanmıştır. 2011 yılında G3 rehberinde yetersiz işlendiği fark edilen insan hakları, toplum, cinsiyet vb. konular etrafında güncellenerek G3.1 kılavuz rehberi yayınlanmıştır. En güncel kılavuz olan G4 2013 yılında yayınlanmasına rağmen 31.12.2015 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanmıştır (Aksoy, 2013: 38).

Sosyal sorumluluk kavramı dünyanın büyük bölümünde hızlı gelişen bir kavram olmaktadır. Bu kavramın uygulamaya geçmesi için belirli standartlara ihtiyaç duyulmuştur. Bu nedenle 2010 yılında Uluslararası Standartlar Örgütü (ISO) tarafından ISO 26000 standardı yayınlanmıştır. Yayınlanan standart sosyal sorumluluk alanı ve uygulamaları üzerinde belirli standartların getirildiği ilk resmî belge özelliği taşımaktadır. Standartlar yedi ana başlık altında işletmelerin yapması gereken faaliyetleri ve uygulama

süreçlerini anlatmaktadır. Yedi ana başlık altında toplanan standartlar genel olarak: insan hakları, işgücü uygulamaları, müşteriler/paydaşlar, yönetim, çevre, yerel halkın kalkınması, etik iş uygulamalarıdır (8.02.2018 www.tisk.org.tr).

Finansal olmayan raporlar işletmeler tarafından yılda bir veya iki sefer finansal raporlardan bağımsız şekilde yayınlanmaktaydı. İşletmelerin sürdürülebilirliğine ve risk düzeyine etki eden faktörlerin finansal raporlarla beraber yayınlanmaması bilgi kullanıcıların stratejik karar almasını zorlaştırmaktaydı. Bu farklılığı ortadan kaldırmak amacıyla 2010 yılında IIRC kurulmuştur. Entegre raporlama konseyinin kurulma nedeni bir işletmenin finansal ve finansal olmayan bilgilerini bütüncül olarak analiz etmek ve işletmenin dış çevresini göz önüne alarak kısa, orta ve uzun vadede oluşturacağı değeri ne ölçüde etkileyeceğinin kısa ve öz bir şekilde raporlamasını sağlamaktır (Altınay, 2016: 57).

Entegre raporlamanın tarihsel süreci Güney Afrika'da başlamıştır. 1994 yılında Güney Afrika'nın demokratik ilk başkanı olan Nelson Mandela, ülkesinin kurumlarına ve şirketlerine duyulan güvensizliği gidermek amacıyla bir araştırma grubu oluşturmuştur. Araştırma grubunun başkanlığı için Mervin King görevlendirilmiştir. Mervin King araştırma sonuçlarını raporlar halinde belirli yıllarda yayınlanmıştır. 1994 yılında yayınlanan ilk King raporunda kuruluşların finansal olmayan bilgilerini yayınlaması teşvik edilmiştir. 2002 yılında yayınlanan King II raporuna göre işletmelerin finansal olmayan bilgilerini tüm paydaşlarını dahil etmelerini ve finansal sonuçlarının yanında çevresel ve sosyal konularını kapsamasını talep etmiştir. 2008 yılındaki finansal kriz sonucunda geleneksel finansal raporların risk düzeylerini belirlemede yetersiz kaldığı anlaşılmıştır. Bu nedenle birçok kurumun katılımıyla hazırlanan King III raporu 2009 yılında yayınlanmıştır. 2010 yılına geldiğimizde ise Johannesburg Borsası, entegre raporu tüm borsaya kote olan şirketler için zorunlu tutmuştur. Böylece Güney Afrika entegre raporu zorunlu tutan ilk ülke olmuştur. Güney Afrika'yı Danimarka, Portekiz ve Fransa gibi birçok Avrupa ülkesi finansal olmayan verilerin açıklanması konusunda takip etmişlerdir (TÜSİAD, 2015: 41).

3. 5. Başlıca Finansal Olmayan Raporlama Çeşitleri

Yaşanan iktisadi ve küresel gelişmeler işletmeleri emek temelli işletmeler yerine bilgi temelli, hızlı değişen ve teknolojiyi yoğun olarak kullanılan bir faaliyet alanına taşımıştır. İşletme performansını arttırarak rekabet avantajı elde etmek ve sürdürülebilirliğini sağlamak isteyen işletmelerin finansal varlıkların yanında finansal olmayan varlıklara da yatırım yapılmasını zorunlu hale getirmiştir (TÜSİAD, 2015: 15-17). İşletme performansını optimal seviyeye çıkarmak için sürdürülebilir kalkınma, çevre politikası ve paydaş katılımı stratejik önem taşımaktadır. İşletmelerin çevresel, yönetsel ve sosyal yönden kontrol edemediği sorunlar işletmelerin risk düzeylerini ve sürdürülebilirliğini etkilemektedir (Saban vd., 2017: 105). Bilgi kullanıcılarının sadece finansal raporlardan sağlanan bilgilerle değil, finansal olmayan raporlardan sağlanan sürdürülebilirlik, toplum, çevre, şeffaflık vb. gibi konulara olan önem düzeyinin arttığı yeni bir sistem oluşmuştur. Bu sistem finansal ve finansal olmayan bilgileri birlikte analiz ederek işletmelerin kısa, orta ve uzun vadede oluşturacağı değeri göstermektedir. Bu başlık altında başlıca finansal olmayan raporlama türleri olan kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması, çevre raporlaması, sürdürülebilirlik raporlaması ve entegre raporlama incelenecektir.

3. 5. 1. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlaması

Endüstri devrimi ile değişen ekonomik ve sosyal yaşam toplumların hayat standartlarını olumlu yönde etkilemiştir. Artan teknoloji ve sanayileşme ilk başlarda insanların hayatı kolaylaştırmakta ve toplum açısından refah seviyesinin ve gelişmişliğin bir göstergesi olarak görülmekteydi. 1970'li yıllara gelindiğinde endüstriyel sorunlar hızlı bir şekilde artmaya başladı (Göçenoğlu, 2014: 1). Ekonomi ve teknolojideki kitlesel değişim çevresel sorunlara, sosyal eşitsizliğe ve insan haklarından uzaklaşmaya neden olmaya başladı. Bu sorunların merkezinde ekonomik ve ticari gelişmeye katkı sağlayan

işletmeler yer almaktaydı (Senal ve Ateş, 2012: 84). Toplumda giderek artan olumsuz izlenimler 1980’li yıllardan itibaren işletmeleri belirli değişimlere yönlendirdi. İşletmeler için ilk değişim sosyal yönden olmuştur. İşletmeler sadece ekonomik faaliyetlerle değil sosyal sorumluluk faaliyetleriyle de toplumda yer almaya başlamışlardır. İşletmeler açısından ikinci değişim ise sadece kâr odaklı faaliyet göstermek değil, iç ve dış tüm çevresine karşı etik, ahlaki ve sorumlu davranan yönetim anlayışı benimsemek olmuştur (Başar, 2014: 59-60).

Kurumsal sosyal sorumluluk anlayışının temelinde işletmelerin topluma fayda sağlayacak faaliyetleri amaç olarak benimsemesi bulunmaktadır. Kurumsal sosyal sorumluluk işletmelerin misyon ve vizyonuna entegre edilmiş, ekonomik kalkınmaya ve çevreyi korumaya yönelik olan, sosyal uygulamaları destekleyen ve tüm paydaşları hedef alan faaliyetler içermektedir (Akmeşe ve Aras, 2016: 920). Kurumsal sosyal sorumluluk anlayış işletmelere birçok fayda sağlamaktadır. Bu faydaların başında işletmelerin sosyal sorunlarını çözmeye yardımcı olma, kısa vadede kârlılık sağlaması, uzun vadede satışları artırması, tüketici sadakati kazanılması, çalışan motivasyonun artırılması ve kurumsal imaj kazanılması vardır (Öztürk ve Öktem, 2016: 136). Bahsedilen bu faydaların sağlanması günümüzde işletmeler için hayati öneme sahiptir. Tüketicilerin artan bilinç düzeyleri satın alma davranışlarını etkilemektedir. Tüketiciler satın aldıkları ürünlerin sadece kendilerine sağladıkları faydaları değil, ürünün üretiminden nihai kullanıcıya gelene kadar geçen sürede oluşan fayda ve zararı da göz önünde bulundurmaktadırlar. Bu durum işletmelerin ürettikleri ürün/hizmetlerin yanında toplum için sağladıkları sorumlulukların artmasına neden olmaktadır (Akmeşe, 2015: 1). İşletmelerin artan sorumlulukları sürdürülebilirliklerini etkilemektedir. İşletmelerin toplum temelinde artan rolleri sürdürülebilir gelişmeyi zorlaştırmaktadır. İşletmelerin sürdürülebilir bir gelişme için ekonomik faaliyetlerin yanı sıra kurumsal sosyal faaliyetlerde de bulunması gerekmektedir (Senal ve Ateş, 2012: 85). Bu nedenle işletmeler ürün/hizmetlerin üretim aşamasından nihai tüketiciye ulaşmaya kadar ortaya çıkacak zararları en aza indirmeye ve sosyal faaliyetleri artırmaya çalışmaktadırlar. Bu faaliyetler işletme yönetimin gönüllük esasına dayanarak yapılırsa bile bu faaliyetlerin yapılmaması işletmeleri zor durumda bırakabilir. Örneğin, işletmeler gönüllü olarak hazırlanan kurumsal sosyal sorumluluk raporlarını yayınlamadıkları takdirde olumsuz eleştiriler almaktadırlar. Karşılaşılan bu olumsuz durum işletmelerin temel esası olan kârlılığı etkileyebilmektedir. İşletmelerin kârlılığını ve sürdürülebilirliğini devamlı kılmak için kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerine önem vermesi gerekmektedir. Yapılan kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerini hazırladıkları raporlarda göstermeleri büyük önem arz etmektedir. (Şimşek, 2013: 1).

Günümüzde işletmeler ulusal ve uluslararası birden fazla pazarda faaliyet göstermesi sonucunda işletmelerin ürün/hizmet çeşitliliği artmıştır. Artan ürün/hizmetler işletmelerin karmaşık bir yapıya sahip olmasına neden olmuştur. Bu durum bilgi kullanıcılarının tek bir finansal tablo üzerinden işletmeleri değerlendirmesinde olumsuzluklara neden olmuştur. Bilgi kullanıcıları tarafından işletmelerin tek bir mali tablo üzerinden değerlendirilmesi sağlıklı bir analizin yapılmasını ve kurumsal bilgilerin elde edilmesini oldukça zorlaştırmıştır (Çiftçioğlu ve Poray, 2010: 3). Bu nedenle işletmeler rekabet avantajı elde etmek ve kurumsal itibar sağlamak amacıyla hazırladıkları rapor çeşitliliğini artırmışlardır. Hazırlanan raporlar arasında işletmelerin gönüllü olarak tercih ettiği kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması da bulunmaktadır. Kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması işletmelerin iş ahlakına, çalışan haklarına, çevreye, ekonomik ve yasal koşullara uygun bir strateji ve çalışma politikası izlediklerini müşterilere, yatırımcılara, kamu ve sivil toplum kuruluşu gibi paydaşlara açıklamasıdır (Karacaer ve Bozkurt, 2010: 45). Kurumsal sosyal sorumluluk raporları işletmeler tarafından yıllık raporlarda veya yıllık raporlardan ayrı bir raporlama döneminde hazırlanarak tüm paydaşlara yayınlanmaktadır (Parlakkaya vd., 2016: 882).

3. 5. 1. 1. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlamasının Tanımı

Kurumsal sosyal sorumluluk dünya çapında gelişen bir kavramdır. Bu nedenle literatürde kurumsal sosyal sorumluluk kavramının kabul edilmiş genel bir tanımı

bulunmamaktadır. Dünya çapında birçok kurum kurumsal sosyal sorumluluğa farklı tanımlar getirmişlerdir. Avrupa Birliği Komisyonu'na göre kurumsal sosyal sorumluluk işletme yönetimin gönüllü olarak toplumsal, çevresel ve paydaşlarla ilgili olan ilişkileri bütünleştirmesi olarak tanımlanmıştır (Büyükyılmaz ve Fidan, 2015: 366). Dünya Bankası ise kurumsal sosyal sorumluluğu “*toplumun ekonomik gelişimi, eğitimi, felaketlerin önlenmesi, sağlık sorunlarına çözüm üretilmesi, çevrenin korunması ve devletlere ilişkin birçok problemin çözülmesi konusunda bir araç*” olarak tanımlamıştır. (Bryane, 2003: 16; Akt. Çelik vd, 2016: 440). Kurumsal sorumluluk hakkındaki diğer tanımlar aşağıda verilmiştir.

Sosyal faaliyetler açısından kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması, işletmelerin ekonomik, çevresel ve sosyal faaliyetleriyle ilgili olan finansal ve finansal olmayan bilgileri içeren yıllık raporlar veya yıllık raporlardan bağımsız olarak bilgi kullanıcılarına sunulan raporlardır (Parlakkaya vd., 2016: 885).

İşletme politikaları açısından kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması, işletme politikalarının iç ve dış tüm paydaşlara karşı etik ve sorumlu olduğunun belirli dönemler içerisinde açıklanmasıdır (Başar, 2014: 59).

Stratejik açıdan bakıldığında kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması, işletmeleri amaç ve hedeflerine ulaştırmaya yönelik olan her türlü sosyal sorumluluk faaliyetlerinin topluma ve işletmeye kazandırdıklarının raporlanmasıdır (Sağır ve Türkeri, 2015: 285).

Toplumsal açıdan kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması, işletmelerin toplumla iletişimini sağlayan, sosyal iyileştirmelere yönelik çalışmaları içeren ve toplumun sosyal baskılarına işletmelerin cevap verme kapasitesini gösteren bir raporlama türüdür (Nielsen ve Johansen, 2010: 4).

Toplumsal ilişki açısından kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması, işletmelerin toplum ile yasal gereksinimlerin ötesinde kurdukları sosyal ilişkinin niteliksel ve niceliksel olarak işletme faaliyetlerine dönüştürülmesi ve ilgili faaliyetlerinin sonuçlarının raporlanmasıdır (Şimşek, 2013: 4).

Gönüllük açısından kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması, işletmelerin gönüllü olarak kendi kaynaklarından toplumsal ve çevresel gelişmelere katkı sağlaması ve ilgili faaliyetlerin detaylı bir şekilde raporlanmasıdır (Göçenoğlu, 2014: 5).

Süreç olarak kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması, işletmelerin ekonomik eylemlerinin sosyal ve çevresel etkilerini iç ve dış paydaşlara iletmeyi sağlayan ve ilgili faaliyetlerin bir süreç dahilinde açıklandığı raporlama sistemidir (Branco ve Rodrigues, 2016: 233).

3. 5. 1. 2. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlamasının Önemi

Kurumsal sosyal sorumluluk çalışmaları işletmelerin sadece gönüllü olarak sivil toplum kuruluşları ile ortak başlattığı faaliyetlerden oluşmamaktadır. Kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetleri sadece sivil toplum kuruluşlarına finansal destek veya sponsorluk anlaşmalarını da kapsamamaktadır. Kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetleri işletmelerin iş ahlakına, çevreye, ekonomik ve yasal tüm kuralların işletme politikası ve stratejisi haline getirilmesidir. Diğer bir ifadeyle işletmeler iç ve dış paydaşların istek ve beklentilerine önem verdiklerinin bir göstergesi olarak kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerinde bulunmaktadır (Karacaer ve Bozkurt, 2010: 45). Kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması; işletme yönetimi açısından uzun vadede marka değerini artırmada, çalışanlar açısından kurumsal bağlılığı ve motivasyon düzeyini yükseltmede ve yönetim sistemleri açısından çevre, sosyal ve ekonomik konularda sürekli gelişme sağlayan bir araç olarak kullanılmaktadır (Öztürk ve Öktem, 2016: 138). Bu araçlar sayesinde işletmelerin ürün/hizmet kalitesi artmakta, farklı pazarlarda tanınmakta, performansa ve karlılığa olumlu etki yapmaktadır. Bunun yanı sıra çalışanların kurumsal bağlılığını, motivasyonunu işletmelerin verimliliğini artırmakta ve hisse değerlerine olumlu etki yapmaktadır (Edmans, 2011: 623). Sonuç olarak işletmelerin kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetleri müşterilerin ve çalışanların memnuniyetini sağlamak, kısa ve orta vadede karlılığı artırmak, uzun vadeli sürdürülebilir büyüme sağlamak için önemli bir araçtır (Alper ve Aydoğan, 2018: 192). İşletmeler yukarıda açıklanan faydaları kazanabilmek için kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerine önem vermekte ve

faaliyetlerin sonuçlarını belirli dönemlerde rapor olarak yayınlamaktadırlar (Başar ve Başar, 2016: 215).

3. 5. 1. 3. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlamasının Avantaj ve Dezavantajları

Günümüzde işletme yöneticileri toplumun sosyal sorumluluk bilincinin artması nedeniyle birçok konuya daha geniş bir akış açısıyla bakmaya başlamışlardır. Toplamlar artık işletmelerin sadece ürün/hizmet gibi finansal bilgilerini değil sosyal sorumluluk faaliyetleri gibi finansal olmayan bilgilerini de incelemektedir. Sosyal sorumluluk bilinci yüksek toplumlarda işletmelerin sadece kâr odaklı çalışması, toplumun istek ve beklentilerine cevap vermemesi işletmelerin başarısını ciddi şekilde etkilemektedir. Bu nedenle işletmelerin kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasına olan ilgileri gün geçtikçe artmaktadır (Yanık ve Türker, 2012: 297).

İşletmelerin kurumsal sosyal sorumluluğa olan ilgisinin artmasının bir diğer nedeni ise ilgili raporlama türünün kendilerine birçok rekabet avantajı sağlayacağını düşünmeleridir. Kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerinin işletmelere sağladığı en büyük rekabet avantajlarının başında işletmelerin kaynak bulmasını kolaylaştırması, itibar ve şöhretini artırması gelmektedir (Akmeşe, 2015: 52). Kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasının işletmelere sağladığı diğer avantajlar aşağıda sıralanmıştır (Koçoğlu ve Aksoy, 2017: 3), (Öztürk ve Öktem, 2016: 136):

- Toplum ve yasal denetim çalışanları işletmeye pozitif yönlü bakmaktadır.
- İşletmenin hisse değeri ve kredibilitesini artırmaktadır.
- İşletmelerin kalite anlayışını yükseltmektedir.
- Ulusal ve uluslararası pazarlara daha kolay erişim sağlamaktadır.
- Kurumsal bağlılığı ve verimliliği artırmaktadır.
- Çalışanların işletmeye olan bağlılığını ve motivasyonunu artırmaktadır.
- İşletmelerin hedeflerine doğru ilerlemesini kolaylaştırmaktadır.
- Çevresel politikaların sayısını artırmaktadır.
- İşletmelerin şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeyini yükseltmektedir.

Kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması işletmeyi sosyal bir amaca bağlayan toplumla karşılıklı fayda sağlayan stratejik bir raporlama sistemidir. Yukarıda sıralanan tüm avantajların kazanılması için işletmelerin toplum odaklı strateji ve politika oluşturması gerekmektedir. İşletmelerin ilgili kazanımları uzun dönemde elde edeceği unutulmamalıdır (Koçoğlu ve Aksoy, 2017: 3). Kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasının işletmelere ve paydaşlarına birçok avantajı olmasına rağmen bazı dezavantajlar da taşımaktadır. Kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasının dezavantajları aşağıda sıralanmıştır (Pusak, 2014: 39-40), (Öztürk ve Öktem, 2016: 136):

- Tüm paydaşlara ulaşmak zaman ve masraf kayıplarına neden olabilmektedir.
- Çalışanların projelere katılması işletmenin üretimini etkileyebilmektedir.
- Sosyal sorumluluk harcamaları nakit sıkıntısına neden olabilmektedir.
- Bazı sosyal faaliyetler dış kaynak kullanımı gerektirebilmektedir.
- Fazla yapılan sosyal sorumluluk projeleri tüketicilerde kuşku oluşturabilmektedir.
- İşletmelerin sosyal faaliyetleri hedeflenen sonuçlara ulaşmayabilmektedir.
- Kurumsal sosyal faaliyetler doğrudan satışlara ve karlılığa etki etmeyebilmektedir
- Yanlış anlaşılan sosyal faaliyetler işletme itibarına zarar verebilmektedir.

Yukarıda sayılan dezavantajların yanı sıra kurumsal sosyal faaliyetlerin ürün maliyetlerine yansıtılması fiyatların artmasına, pazar kayıplarına ve rekabette dezavantaja neden olabilir. Kurumsal sosyal faaliyetler için harcanan kaynaklar işletme sahipleri ve hissedarları açısından tepki ile karşılanabilir. En önemlisi ise işletme yöneticilerinin kurumsal sosyal politikalara gereğinden fazla önem vermesi örgütsel amaç ve hedeflerden uzaklaşmasına neden olmaktadır. Kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasının avantajlarının, dezavantajlarından fazla olduğu işletme yöneticileri tarafından göz önünde bulundurulması gereken bir konudur (Pusak, 2014: 40).

3. 5. 1. 4. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Modelleri ve Teorileri

Kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerinin işletmelere ve topluma olan getirisinin oldukça fazla olması ilgili konunun çeşitli bilim insanları tarafından incelenmesine ve çeşitli modeller oluşturulmasına neden olmuştur. Bu modeller özet şekilleri itibariyle birbirlerine benzemesine rağmen detaylı olarak incelendiğinde farklı görüşleri yansıtmaktadır. Aşağıda incelenen bu beş model işletmelerin kurumsal sosyal sorumluluk politikalarında rehber olarak kullanılan modellerdir (Akmeşe ve Aras, 2016: 925).

3. 5. 1. 4. (1). Archie Carroll Kurumsal Sosyal Sorumluluk Modeli

Archie Carroll işletmelerin kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerini insanlık için ahlaki bir davranış olarak tanımlamıştır. Carroll'un 1991 yılında yayınladığı *"The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholder"* adlı makalesinde kurumsal sosyal sorumluluğu ekonomik, yasal, etik ve gönüllü (hayırsever) olmak üzere dört boyutta incelemiştir (Türkmen vd, 2016: 378).

Carroll kurumsal sosyal sorumluluğun boyutlarını şekil 3. 3'de görüleceği üzere piramit modeliyle açıklamaya çalışmıştır (Schwartz ve Carroll, 2003: 504). Carroll'un modelini incelendiği zaman en alt basamakta ekonomik sorumluluk olduğunu görmekteyiz. En alt basamakta ekonomik sorumluluğun olmasının nedeni ise işletmelerin en temel amacı ekonomik etkinlik ve kârlılık olmasından dolayıdır. Bu nedenle diğer kurumsal sosyal sorumluluk boyutları ekonomik sorumluluğun üzerinde yer almaktadır. Ekonomik sorumluluğun üstünde yer alan yasal sorumluluk işletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirirken uyması gereken hukuki kural ve standartları kapsamaktadır. Yasal sorumluluk üstünde ise etik sorumluluk bulunmaktadır. Etik sorumluluk işletmelerin faaliyetlerini yerine getirirken ulusal ve uluslararası değerlere uygun davranmasını kapsamaktadır. Etik sorumluluk toplumun işletmelerden beklediği bir davranış biçimidir. Piramidin son basamağı olan gönüllü sorumluluk ise işletmelerin içinde bulundukları topluma, ülkelere ve tüm insanlığa yararlı faaliyetlerde bulunmasını kapsamaktadır. Etik ve gönüllü sorumluluk günümüzde önemi artan sorumluluk alanlarıdır (Koçoğlu ve Aksoy, 2017: 4-6).



Şekil 3. 3. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Piramidi (Schwartz ve Carroll, 2003: 504), (Öztürk ve Öktem, 2016: 137).

Carroll'un kurumsal sosyal sorumluluk piramidini oluşturan dört boyut aşağıda detaylı bir şekilde açıklanmıştır:

Ekonomik Sorumluluk: İşletmelerin temel amaçları müşterilerin istek ve ihtiyaçlarını karşılamak için ürün/hizmet üretmek ve ilgili faaliyetlerden belirli oranlarda kâr elde etmektir. Bu nedenle kurumsal sosyal sorumluluğun ilk basamağı ekonomik sorumluluktur. Ekonomik sorumluluğu yerine getiremeyen işletmelerin diğer bütün

sorumlulukları yerine getirmesi beklenemez. İşletmeler açısından ekonomik sorumluluk tüm paydaşlara ekonomik getiri sağlamak, çalışanlar için çalışma koşullarının sürekli iyileşmesini ve müşterilere kaliteli ürün/hizmeti uygun fiyata sağlamayı kapsamaktadır (Serinikli, 2016: 458).

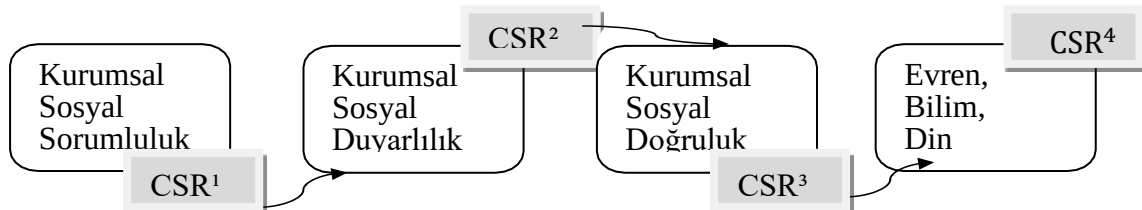
Yasal Sorumluluk: İşletmelerin en temel faaliyetleri insan ihtiyaçlarını karşılamak için ürün/hizmet üretmektir. İşletmeler bu temel faaliyeti yerine getirirken serbest koşullar altında bırakılmamıştır. İşletmeler bir takım yasal zorunluluklara ve standartlara uymak zorundadır. İşletmeler faaliyetlerinin sürekliliği için ulusal ve uluslararası yasal koşullara uymak zorundadır (Akmeşe, 2015: 15). İşletmelerin yasal zorunlulukları genel olarak: işletmenin faaliyet gösterdiği ülkenin kanunlarına, siyasal sistemlerine, sosyal çevresine, doğaya, demokrasiye ve insan haklarına karşı sorumluluklarını kapsamaktadır (Yanık ve Türker, 2012: 294).

Etik Sorumluluk: İşletmelerin yasal sorumluluklarına dahil olmayan toplumun işletmelerden beklediği kurumsal, adil ve doğru davranışları kapsamaktadır. İşletmeler çalışanlar, tüketiciler ve toplum gibi tüm paydaşlarına sadece kâr odaklı çalışmadıklarını göstermek amacıyla etik sorumluluğa önem vermektedir. Etik sorumluluk işletmelerin üretmiş olduğu ürün/hizmetin tüketicilerine doğru bilgiler aktarılması doğaya ve çevreye duyarlı üretim yapılması, çalışanlara ahlaki davranılması gibi toplumsal değerleri kapsamaktadır (Akyar, 2008: 25).

Gönüllü Sorumluluk: Carroll piramidinin en üstünde yer alan gönüllü sorumluluk diğer tüm sorumlulukların ötesinde toplumun iyileştirilmesi esasına dayanmaktadır. Gönüllü sorumluluklar toplumun refahını artırmanın yanı sıra sanat, kültür ve eğitime verilen katkıları kapsamaktadır. Bu aşamada genellikle etik sorumluluk ile gönüllü sorumluluk birbirine karıştırılmaktadır. Bu iki sorumluluğun arasında en temel fark gönüllü sorumluluğun ahlaki veya etik temelde bir beklenti içermemesidir (Dinçer ve Özdemir, 2013: 35-36). Gönüllü sorumluluk kapsamında işletmeler toplumun hayat kalitesini yükseltmek için gerekli finansal kaynakları oluşturmakta ve çalışanların toplumsal faaliyetlerde yer almasını sağlamaktadır (Bayraktaroğlu vd, 2014: 105).

3. 5. 1. 4. (2). William C. Frederick'in Kurumsal Sosyal Sorumluluk Modeli

William C. Frederick tarafından geliştirilen kurumsal sosyal sorumluluk modelinde işletmelerin halkın beklentilerini karşılamak için çalışan bir sistem olduğundan söz edilmektedir. Frederick'in bu görüşü sosyal sorumluluk toplumunun ekonomik ve insan kaynakları yönünden fayda sağlamaktır. Daha geniş bir ifadeyle kurumsal sosyal sorumluluk istihdam oluşturmaya, ürün/hizmet üretmeye ve ekonomik kalkınmaya destek vermektedir. Frederick kurumsal sosyal sorumluluğun sadece işletmeler veya toplum temelinde ele alınmamasını daha geniş bir çerçeveye incelenmesini savunmuştur (Küskü ve Bay, 25.06.2018 www.academia.edu). William C. Frederick'in kurumsal sosyal sorumluluk modeli aşağıda şekilde 3. 4'te verilmiştir.



Şekil 3. 4. William C. Frederick'in Kurumsal Sosyal Sorumluluk Modeli (Polat, 2016: 42).

William C. Frederick'in modelinde yer alan kavramların açıklamaları aşağıda verilmiştir.

CSR¹: Kurumsal Sosyal Sorumluluk

CSR²: Kurumsal Sosyal Tepkisellik

CSR³: Kurumsal Sosyal Doğruluk

CSR⁴: Evren, Bilim, Din

William C. Frederick'in kurumsal sosyal sorumluluk modeli Şekil 3. 4'te görüleceği üzere dört aşamadan oluşmaktadır. Birinci aşama olan CSR¹'de işletmeler faaliyette bulunduğu toplumunun istek ve ihtiyaçlarını temel alarak sosyal sorumluluk projeleri gerçekleştirmektedir. İkinci aşama olan CSR²'de işletme yöneticileri ve toplum arasında iletişim oluşmaktadır (Özyer, 2017: 30). Bu aşamada işletme yöneticileri toplumsal baskılardan oluşan sosyal sorumluluk faaliyetlerini gerçekleştirmektedir. Üçüncü aşama olan CSR³'de işletme yöneticileri ekonomik çıkarlarından önce ahlaki doğruları benimsemektedir. Dördüncü aşama olan CSR⁴'te işletmeler evrendeki konumlarını bilim yardımıyla belirlemektedir (Polat, 2016: 42).

3. 5. 1. 4. (3). Robert Ackerman'ın Sosyal Duyarlılık Modeli

Robert Ackerman işletmelerin toplumsal çevreyle olan etkilerinin çözümlenmesine dair çalışmalar yapmıştır. Çalışmaları sonucunda Ackerman işletmelerin sosyal amacının sorumluluk değil, duyarlılık olduğu görüşünü savunmuştur. Sosyal duyarlılık modeline göre sorumluluk işletme yöneticilerinin iş faaliyetlerini gerçekleştirmesinde üstlenilen yükümlülük olarak tanımlanmıştır. Daha geniş bir tanımla toplumsal sorumluluk işletme yöneticilerinin toplumsal baskılara cevap verme yeteneğini göstermektedir. Ackerman'a göre işletme yöneticilerin toplumsal duyarlılığını geliştirebilmesi için politika, öğrenme ve örgütsel yükümlülük aşamalarından geçmesi gerekmektedir (Ersöz, 2014: 61). İlgili aşamalar aşağıda sırasıyla detaylı bir şekilde açıklanmıştır:

- **Politika Aşaması:** İşletme yöneticileri bu aşamada faaliyette bulundukları toplumun sosyal sorunlarını öğrenmektedir. Öğrenilen sorunlara yönelik işletme yöneticileri bilinçlenmeli ve nasıl bir politika izleyeceklerini bu aşamada belirlemelidir. Belirlenen sosyal problemler ve politikalar işletmelerin paydaşlarıyla paylaşılarak sosyal faaliyetler için bir rehber oluşturulması sağlanacaktır (Top ve Öner, 2008: 105).
- **Öğrenme Aşaması:** Bu aşamada işletmeler sosyal sorunlara yönelik inceleme, analiz ve çözüm yolları üretmektedir. İşletmeler sosyal sorunların çözülmesi için uzman personel çalıştırabilir veya dışardan danışman desteği alabilmektedir. Sosyal sorunlara yönelik gerekli bilgiler elde edildikten sonra işletmeler bu aşamada toplumsal sorunları nasıl çözeceğini ve ne tür bir politika oluşturacağını öğrenmektedir. Bu aşamanın sonunda işletmeler sosyal sorunu çözeceğine dair topluma söz vermektedir (Taşlıyan, 2012: 31-32).
- **Örgütsel Yükümlülük Aşaması:** İşletme yönetimi sosyal sorunların çözümüne dair hazırladığı politikaları bu aşamada eyleme dönüştürmektedir. İşletme yönetimi sosyal eylemlerin belirli zaman aldığı tespit eder ve sosyal eylemlerin kurumsallaştırılması için işletme birimlerini harekete geçirir (Taşlıyan, 2012: 32).

3. 5. 1. 4. (4). Keith Davis'in Sosyal Sorumluluk Modeli

Keith Davis tarafından geliştirilen sosyal sorumluluk modeli işletmelerin çıkarlarını gözetirken toplumsal refahı artırmayı öngörmektedir. Bu bağlamda Davis işletmeler için sosyal sorumluluk faaliyetlerinin önemliliğini ve neden bağlı kalması gerektiğini modelinde açıklamaya çalışmıştır (Top ve Öner, 2008: 105). Davis'in geliştirdiği bu model meşrutiyet kuramı olarak benimsenmiştir. Davis'e göre sosyal sorumluluk yönetim temelinde ele alınması gereken bir konudur. Davis sosyal sorumluluk faaliyetlerinin uzun dönemde işletmelere ekonomik kazanç getirebileceği tezini öne sürmüştür. Bunun yanı sıra Davis modelinde beş adet varsayımdan söz etmektedir. Bu varsayımlar aşağıda detaylarıyla açıklanmıştır (Akmeşe, 2015: 41):

- **Sosyal Sorumluluk Sosyal Güçten Kaynaklanır Varsayımı:** Bu varsayımın temel çıkış noktası işletmelerin çevresel ve istihdam gibi kritik problemlerin çözümü üzerinde büyük bir etkiye ve güce sahip olduğu düşüncesidir. Bu düşünceye göre

toplum işletmeleri bu gücü kullanmamasından sorumlu tutabilir (Barbaros, 2017: 58).

- **Toplumsal Faaliyetlere Açık Olması Varsayımı:** Bu varsayıma göre işletmeler etkin bir iletişim ağı kurarak hem toplumdan bilgi alan hem de topluma bilgi veren açık bir sistem haline gelmek zorundadır. İşletmelerin toplum refahını artırmak ve geliştirmek için uygulayacakları sosyal politikaları toplumla iletişim halinde yapması gerekmektedir (Barbaros, 2017: 58).
- **Sosyal Sorumlulukların Oluşturacağı Maliyetler Varsayımı:** İşletmeler faaliyetlerini gerçekleştirirken önce sadece teknik uygunluk ve ekonomik karlılık temelinde düşünmemeli, faaliyetlerin tüm yönleriyle maliyet ve kazançlarını göz önünde bulundurmalıdır (Taşlıyan, 2012: 29).
- **Sosyal Sorumluluklar Kullanıcılar Tarafından Karşılanır Varsayımı:** İşletmeler sosyal faaliyetler gerçekleştirirken toplumsal açıdan kâr elde etmesine rağmen ekonomik açıdan bazı maliyetlere katlanabilir. Bu varsayıma göre işletmelerin sosyal faaliyetler sonucunda kâr veya maliyet arasında ortaya çıkabilecek negatif durumu dengelemek için sosyal faaliyetlerden doğan maliyetleri doğrudan ürün/hizmetin fiyatına yansıtabilir (Pusak, 2014: 26).
- **Tüzel Kişilik Olarak İşletmenin Sosyal Sorumlulukları Varsayımı:** Bu varsayıma göre örgütlerin doğrudan faaliyet alanı dışında kalmasına rağmen toplumu ilgilendiren herhangi bir sosyal sorunu çözebilme yeteneğine ve bilgisine sahipse ilgili konu üzerinde topluma yardımcı olması gerekmektedir. Genellikle kârlılık oranı yüksek olan işletmeler toplumu geliştirmek için faaliyette bulundukları toplumdaki bireylerin sorumluluklarını paylaşmaktadır (Pusak, 2014: 26).

3. 5. 1. (4). (5). Donna Wood'un Kurumsal Sosyal Performans Modeli

Kurumsal sosyal sorumluluk alanında çalışmalar yapan Donna Wood 1991 yılında tamamladığı kurumsal sosyal performans modelinde daha önceki kurumsal sosyal sorumluluk modellerinin eksik yanlarını gidermeye çalışmıştır (Pusak, 2014: 29).

Özellikle çalışmalarında Wattrick ve Cochran'ın kurumsal sosyal performans modelini incelemiştir. İncelemeleri sonucunda Wattrick ve Cochran'ın modelinin toplum ve işletme arasındaki ilişkiyi iyi analiz ettiğini belirtmiştir. Modelin iyi bir analiz sonucu taşıdığını bildirmesine rağmen bazı eksik yönleri olduğunu belirtmiştir (Boğan, 2015: 19-20). Wood'a göre başlıca eksik yönler ilgili modelin bir eylem safhası içermemesi ve sosyal değişime cevap verme sürecinin tek bir süreç dizisi olarak ele alınmasıdır (Polat, 2016: 41). Wood bu eksik yönleri tamamlamak için geliştirdiği modelinde kurumsal sosyal sorumluluk ilkeleri, sosyal taleplere cevap verme süreci ve sosyal sorumluluk çerçevesinde benimsenen davranışın sonuçları olmak üzere üç boyuttan söz etmiştir (Barbaros, 2017: 67). İlgili boyutlar aşağıda ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır:

- **Kurumsal Sosyal Sorumluluk İlkeleri:** Wood kurumsal sosyal sorumluluk ilkelerini üç başlık altında incelemiştir. Birinci başlıkta meşruiyet ilkesini açıklamıştır. Bu ilkeye göre işletmeler toplumdan güç ve meşruiyet kazanmaktadır. Uzun dönemde bu gücü kullanmayan işletmelerin ilgili gücünü kaybedeceğini öne sürmüştür. Wood ikinci başlıkta kamusal sorumluluk ilkesini açıklamıştır. İlgili ilkeye göre işletmeler birincil ve ikincil faaliyetlerinden dolayı topluma sorumludur. Son ilke olarak Wood yönetsel takdir ilkesini incelemiştir. Bu ilkeye göre işletme yöneticileri karar verme yetkilerini sosyal sorumluluk faaliyetlerinde sonuç almak için kullanmalıdır (Boğan, 2015: 20).
- **Sosyal Taleplere Cevap Verme Süreci:** Wood'a göre bu süreç çevre analizi, paydaş yönetimi ve sosyal sorun yönetimi olmak üzere üç başlıktan oluşmaktadır. Wood ilgili başlıklardan birincisi olan çevre analizi için işletmelerin iç ve dış tüm çevresine duyarlı davranması gerektiğini vurgulamıştır. İkinci başlıkta işletmelerin iç ve dış tüm paydaşlarını sosyal faaliyetlerden bilgilendirmesinin önemli olduğundan bahsetmiş ve son başlık olan sosyal sorun yönetiminde yöneticilerin sosyal sorunları çözme kapasitesinin yüksek olması gerektiğini savunmuştur (Boğan, 2015: 20).

- Sosyal Sorumluluk Çerçevesinde Benimsenen Davranışın Sonuçları: Wood modelinde işletme davranışlarını üç unsurda incelemiştir. Birinci unsur işletmelerin çevreye, doğaya vb. unsurlara verdiği olumsuz davranışları kapsarken, ikinci unsur ise toplumun istek ve ihtiyaçlarına olumlu cevap vermesidir. Örneğin istihdam yaratma, kaliteli ürün/hizmet üretmek ve teknoloji geliştirmek gibi. Üçüncü unsur ise işletme yöneticilerinin kararları doğrultusunda birinci ve ikinci unsurun doğal sonucu olmaktadır (Boğan, 2015: 21). İşletmeler çevre ve toplumla sürekli iletişim halindedir. Bu nedenle işletmeler olumsuz unsurları azaltmak ve olumlu unsurları geliştirmek zorundadırlar (Pusak, 2014: 29).

3. 5. 1. 5. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Yaklaşımları

İşletmelerin toplum içinde değişen rolleri kurumsal sosyal sorumluluğun farklı boyutlarıyla ele alınmasına neden olmuştur. Kurumsal sosyal sorumluluk kavramı akademik çalışmaların yanı sıra toplumsal çevre tarafından gelişmesine katkı sağlanan bir konu olmuştur. Gelişen kurumsal sosyal sorumluluk kavramı klasik ve modern olmak üzere iki farklı yaklaşıma bölünmüştür (Top ve Öner, 2008: 98-99). Bu iki yaklaşımın benzer yönleri olsa da temel farklılıkları klasik yaklaşımın işletmelerin örgütsel amaçlarından farklı olarak herhangi bir sosyal yükümlülüğün bulunmadığını savunması, modern yaklaşımın ise işletmelerin sosyo-ekonomik yapının bir bileşeni olduğu için sosyal yükümlülükleri olması gerektiğini savunmasıdır (Akbaş, 2010: 21). Kurumsal sosyal sorumluluk yaklaşımlarına ilişkin ayrıntılı bilgiler aşağıda verilmiştir.

3. 5. 1. 5. (1). Klasik Kurumsal Sosyal Sorumluluk Yaklaşımı

Klasik kurumsal sosyal sorumluluk yaklaşımı işletmelerin sadece paydaşlarına karşı sorumlu olduğunu varsaymaktadır. Bu yaklaşıma göre işletmelerin tek amacı kârlılığın maksimize edilmesi ve pazar payının artırılmasıdır. Bu yaklaşımın temeli işletmelerin faaliyetlerinden elde etmiş oldukları kârların dağıtmayarak işletme finansmanında kullanmasına dayanmaktadır. Bu şekilde işletmeler daha çok yatırım gerçekleştirerek toplumsal refahı artıracaktır. Bu görüşe göre artan toplumsal refah işletmelerin kurumsal sosyal sorumluluğunu yerine getirmesine de yeterli olacaktır. İşletmeler yeni yatırımlar yerine kurumsal sosyal faaliyetlere finansman ayırır ise yatırımlar azalacak ve fiyatlar yükselecektir. Bu durum klasik yaklaşıma göre işletmelerin gelirlerinin düşmesine ve ekonomik katkılarının azalmasına neden olacaktır (Öztürk, 2010: 57).

Klasik yaklaşımın önde gelen savunucusu Milton Friedman'dır. Friedman'ın düşüncesine göre işletmelerin tek sorumluluğu hissedarların kârını maksimize etmektir. Bu görüşe göre hissedarların kâr seviyesini düşüren her türlü uygulamadan kaçınılmasının toplum için en faydalı davranış olduğu benimsenmiştir (Özbay, 2016: 10). Klasik yaklaşımı benimseyen kişilere göre sadece bireyler ahlaki sorumluluk taşımaktadır. Yani yöneticiler, çalışanlar, müşteriler vb. bireyler kendi istekleri doğrultusunda sosyal sorumluluk projelerine katılabilirler ama bu faaliyetlerde işletme kaynaklarının kullanılmasının kârın azalmasına neden olacağı düşünülmektedir. Bu nedenle klasik yaklaşım işletmelerin gerçekleştireceği sosyal projelerin uygun olmadığı fikrini varsaymaktadır (Şimşek, 2011: 12). Klasik kurumsal sosyal sorumluluk yaklaşımının görüşleri aşağıda maddeler halinde özetlenmiştir (Boğan, 2015: 16):

- İşletmelerin tek sorumluluğu kârlılığın sağlanmasıdır.
- Kurumsal sosyal sorumluluk projeleri işletmelerin kaynaklarını azaltmaktadır. Azalan kaynaklar ürün/hizmet fiyatlarını yükseltmektedir.
- İşletme yöneticilerinin sosyal sorumluluk faaliyetlerine harcadıkları zamanı yatırım kararları almak için kullanmalarında fayda vardır.
- Kurumsal sosyal sorumluluk kavramı sadece işletmeleri değil toplumu ilgilendirmektedir. Bu nedenle işletme yöneticileri siyasetçiler gibi topluma hesap vermek zorunda değildir.

- İşletmeler açısından kurumsal sosyal sorumluluk performansının ölçülmesi oldukça zordur.
- İşletmelerin kurumsal sosyal sorumluluktan önce önem vermesi gereken konular bulunmaktadır.

3. 5. 1. 5. (2). Modern Kurumsal Sosyal Sorumluluk Yaklaşımı

Modern yaklaşım, klasik yaklaşımın eksik yönlerini tamamlamak amacıyla geliştirilmiştir. Modern yaklaşım klasik yaklaşıma göre işletmelerin sadece paydaşlarına değil tüm çevresine sorumlu olduğunu kabul eden bir yaklaşımdır. Bu yaklaşıma göre işletmeler sadece hissedarlara karşı değil çalışanlar, müşteriler, toplum gibi işletmelerin iç ve dış çevresini esas almaktadır (Pusak, 2014: 23). Modern düşünce işletmelerin toplumsal beklentileri yerine getirirken aynı zamanda kârlılığı sağlayabileceği varsayımına dayanmaktadır. Modern düşüncenin temelinde işletmelerin toplumsal refah ve ekonomik kalkınmaya katkıda bulunması yatmaktadır. Bu temelin oluşmasında en önemli unsur değişen müşteri talepleri olmaktadır (Özbay, 2016:11). Günümüzde müşteriler işletmelerin sadece ürün/hizmet kalitesine bakmamakta bunun yanı sıra toplumsal etkilerine ve sosyal projelerine bakmaktadır. Değişen müşteri beklentileri işletmelere örgütsel amaçların ilerisinde sosyal sorumluluk görevleri de eklemiştir. Örneğin, işletmelerin çevreye verdikleri zararın en aza indirilmesi, çalışanlara eğitim verilmesi ve ekonomik durumlarının iyileştirilmesi gibi birçok sosyal sorumluluğu bulunmaktadır (Akmeşe, 2015: 51).

Modern yaklaşıma göre işletmeler etkileşim içinde olduğu çevrenin sosyal sorunlarına uygun çözümler üretmekle sorumludur. Çevreyi merkez almayan işletmeler uzun vadede doğaya ve beşerî faktörlere zarar verecektir. Bu nedenle modern yaklaşım bu tür sorunları ortaya çıkmadan önlemeye ve ortaya çıkmış sorunları tüm paydaşlarla etkileşim halinde çözmeye çalışmaktadır (Akbaş, 2010: 22-23). Modern yaklaşıma destek olan kişilerin görüşleri aşağıda maddeler halinde özetlenmiştir (Öztürk, 2010: 24):

- İşletmelerin toplumun sosyal beklentilerine cevap vermesi günümüzde zorunlu hale gelmektedir.
- İşletmeler toplumsal beklentilere cevap verdiği zaman ekonomik sistem iyileşebilecektir.
- İşletmelerin sosyal faaliyetler için katlandığı maliyetler toplumsal itibar ve marka değeri olarak geri dönebilmektedir,
- İşletmelerin sosyal faaliyetleri toplumda güven kazanılmasını sağlayacak ve devlet müdahalelerinin önüne geçebilecektir.
- İşletmeler hem faaliyetlerini yerine getirecekleri hem de sosyal sorunların çözülmesinde kullanacakları kaynaklara sahiptirler.
- İşletmeler toplumda yaşanan sosyal ve kültürel değişimlere karşı pozisyon almak zorundadırlar.

Klasik ve Modern yaklaşım incelendiğinde her iki yaklaşımında içerisinde avantajlı ve dezavantajlı konular görülmektedir. Yukarıda belirtildiği gibi modern yaklaşım, klasik yaklaşımın eksiklerini tamamlamak için geliştirilmiştir. Bu nedenle modern yaklaşım günümüz işletmelerini daha çok kapsamaktadır. Gelişen teknoloji ve rekabet koşulları işletmeleri modern yaklaşımlara uyma konusunda zorlamaktadır.

3. 5. 2. Çevre Raporlaması

Sınırsız insan ihtiyaçlarını karşılamak için ürün/hizmet üreten işletmeler bu faaliyetleri yerine getirirken doğal kaynakları tüketmekte ve doğayı çeşitli ölçülerde kirletmektedir. İşletmelerin doğaya verdikleri zararın artması insanların çevresel faaliyetlere olan önem düzeyinin artırmasına neden olmuştur. İnsanların çevresel konularda bilinçlenmesi işletmelerin çevresel faaliyetlerini artırıcı bir etki yapmıştır (Gönen ve Güven, 2014: 40). İnsanların çevresel faaliyetlere karşı olan bilinç düzeylerinin son yıllarda hızlı şekilde artmasının önemli nedenleri vardır. Bu nedenlerin

başlıcaları; çevresel etkiler yüzünden küresel ısınma yaşanması, insan sağlığının olumsuz etkilenebilmesi, birçok hayvan ve bitki türü yok olma tehlikesiyle karşı karşıya kalmasıdır. İşletmeler bu olumsuz durumlar karşısında bazı önlemler almaya başlamışlardır. İşletmeler önceleri serbest mal olarak gördükleri çevreyi günümüzde ekonomik mal olarak görmekte ve çevresel duyarlılığa dikkat etmelidirler. İşletmeler orta ve uzun vadede varlıklarını sürdürülebilir kılmak ve kâr elde etmek için çevresel faaliyetlere stratejik karar alma süreçlerinde dikkat etmek zorundadırlar. Toplum ve yasal düzenlemeler işletmelerin çevresel etkinliklerini izlemektedir. Bu nedenle çevresel yapıya zarar veren işletmeler toplum gözünde itibarını yitirirken yasal olarak farklı ticaret engelleri ile karşı karşıya kalmaktadırlar (Haftacı ve Soylu: 2008: 93-94).

İşletmeler toplum itibarı, tüketici sadakati ve rekabet avantajı elde etmek için performans bilgilerini tüm paydaşlarıyla paylaşmaktadır. İşletmelerin performans bilgileri yanında çevre raporlarını sunmaları tüketiciler ve yatırımcılar üzerinde olumlu etki bırakmaktadır. Bu olumlu etki sayesinde işletmeler hem sosyal hem de ekonomik kazanım sağlamaktadırlar (Kaya ve Varıcı, 2008: 212-213). İşletmeler tüm bu kazanımlarına rağmen çevresel faaliyetler için belirli maliyetlere katlanmaktadır. İşletmeler katlandıkları bu maliyetleri çevre raporları yardımıyla paydaşlarına açıklamaktadırlar. Katlanılan maliyetler işletmelerin varlıklarında azalmaya neden olmasına rağmen işletme paydaşları bu maliyetleri olumlu görmektedir (Bakkal, 2014: 22).

Günümüzde işletmelerin çevre faaliyetleri bilimsel, sosyal ve kapsamlı bir uygulama haline gelmiştir. Çevre faaliyetleri toplum, yasalar ve uluslararası iş etiği konusu haline gelerek evrensel bir yapıya ulaşmıştır. Çevresel duyarlılığın küresel seviyeye ulaşması işletmelerin çevresel sorunlara ekonomik çözümler getirmesine neden olmuştur. İşletmeler ekonomik çözüm yollarını klasik raporlarla gösterememekte bu nedenle işletmelerin çevre raporlarına olan ilgisi her geçen gün artmaktadır (Gönen ve Güven, 2014: 40-41).

3. 5. 2. 1. Çevre Raporlaması Tanımı

Çevresel raporlama, işletmelerin çevre faaliyetlerini iç ve dış bilgi kullanıcılarına mevcut finansal raporlarla veya bağımsız çevre raporları ile gönüllü olarak açıklamasıdır. Daha geniş bir ifadeyle çevre raporlaması, işletmelerin çevresel etkilerini yönetme durumunun, ekolojik açıdan sürdürülebilir kalkınmaya etkilerinin ve çevresel performansının tüm paydaşlara açıklanmasıdır (Uluslan, 2009: 184).

Birleşmiş Milletler tarafından yürütülen çevre programı (UNEP) tarafından çevre raporlaması şu şekilde tanımlanmıştır: işletmelerin çevre performansını, yönetim kabiliyetini ve etik değerlere bağlılığını gösteren gönüllü olarak hazırlanan bir rapordur. Birleşmiş Milletler ülkelere çevre bilincinin geliştirilmesini teşvik etmektedir. Özellikle gelişmiş ülkelerde finansal raporların yanında çevre raporlarının da yayınlanması için işletmelere kamuoyu baskısı artmakta ve yasal düzenlemeler hayata geçirilmektedir (Yetkin, 2013: 94).

Çevre raporlaması, işletmelerin çevresel faaliyetlerini, performanslarını, politikalarını, stratejilerini ve katlandıkları çevresel maliyetlerin bilgilerini tüm paydaşları ile şeffaf bir biçimde paylaşmasıdır (Bakkal, 2014: 38).

Çevresel raporlama, işletme yöneticilerinin kamuoyunu bilgilendirdiği sistematik bir süreçtir. İşletme faaliyetleri çevresel etkilere neden olmakta doğal kaynakları azaltmaktadır. Bu nedenle işletmeler faaliyetleri konusundaki hesap verebilirliği paydaşlarına anlatmakta ve toplumun yargısına sunmaktadır. Çevresel raporlama işletmelerin toplum ve paydaşlar arasındaki iletişimi sağlayan bir araçtır (07.05.2018 www.env.go.jp).

Çevre raporlaması işletmelerin finansal, sosyal ve çevresel boyutlarına dair performansını açıklayan çevresel maliyetlerini, stratejilerini ve politikalarını iç ve dış paydaşlara anlatmasını sağlayan bir iletişim aracıdır (Kavut, 2010: 10).

Çevre raporlaması işletmelere iki yönlü olarak fayda sağlayan bir raporlama türüdür. Birinci yönü işletmelerin çevresel politikalarını, stratejilerini, finansal ve finansal olmayan bilgilerini dış paydaşlara sunması, ikinci yönü ise yöneticilerin çevresel kararlar

almasına yardımcı olacak enerji, malzeme ve kaynaklar gibi maliyet bilgilerinin toplanmasını, analiz edilmesini ve raporlanmasını sağlamasıdır (Coşkun ve Karaca, 2008: 60).

Çevre raporlaması, işletmelerin faaliyetleri sonucunda çevreye verdikleri niteliksel ve niceliksel etkilerin belirlenmesi ve belirlenen bu sorunların fiziksel ve mali olarak hesaplanması, analiz edilmesi ve raporlanmasıdır (Çalış, 2013: 181).

3. 5. 2. 2. Çevre Raporlamasının Önemi ve Amacı

Gelişen ekonomiler ve artan rekabet koşulları işletmelerin ulusal ve uluslararası alanda faaliyet göstermesini zorunlu hale getirmiştir. Ulusal ve uluslararası alanda faaliyet göstermek bazı yasal ve gönüllü uygulamaları işletmeler için gerekli kılmaktadır. Bu uygulamaların başında işletmelerin çevre politikaları yer almaktadır. İşletmeler açısından çevre yönetimi önemli bir konu arz etmektedir. İşletmelerin diğer faaliyetlerinde olduğu gibi çevresel maliyetler işletmelerin kar/zarar durumunu etkilemektedir. Örneğin endüstriyel ürün üreten işletmelerin faaliyetlerine ve ürünün özelliğe bağlı olarak çevre maliyetleri %20 gibi büyük bir maliyet kalemi oluşturmaktadır. Diğer maliyet gruplarında olduğu gibi ortaya çıkan bu maliyet genel giderlere dağıtılsa sadece %80 ürün maliyeti üzerinden fiyatlama kararı alınmış olacaktır (Yetkin, 2013: 72). İşletmelerin hem iç kontrol sağlamak hem de dış çevreden kaynaklanacak olumsuz itibarı bertaraf etmek, sosyal ve yasal zorunlulukları yerine getirmek amacıyla çevre raporlarına verdikleri önem gittikçe artmaktadır (Bakkal, 2014: 23). Çevre raporlaması geleneksel muhasebeden farklı olarak işletmelerin çevresel faaliyetlerinin ve buna bağlı olarak ortaya çıkan maliyetlerinin ayrı bir başlık altında tasnifini, ölçülmesini, tanımlanmasını ve analizini sağlayan önemli bir raporlama türüdür (Akbaş, 2011: 37).

Çevre raporlamasının amacı çevre ile ilgili işletme faaliyetlerinin bilgisinin üretilmesini ve çevresel etkilerin tüm paydaşlar tarafından değerlendirilmesini sağlamaktır (Rakos ve Antohe, 170). Başka bir ifadeyle çevre raporlamasının amacı çevresel faaliyetlere mali nitelik kazandırılarak finansal tablolarda gösterilmesini sağlamaktır (Çetin, 2011: 33). İşletmelerin sürdürülebilir gelişme için çevresel ve sosyal faaliyetlere önem vermesi gerekmektedir. Sürdürülebilir bir gelişme ancak kaynakların verimli kullanılması ve var olan kaynakların gelecek nesillere bırakılmasıyla gerçekleşmektedir. Çevre raporlarıyla elde edilen veriler işletmelerin sürdürülebilir amaçlarına ulaşmasında yol gösteren bir araçtır (Aktürk vd., 2012: 89).

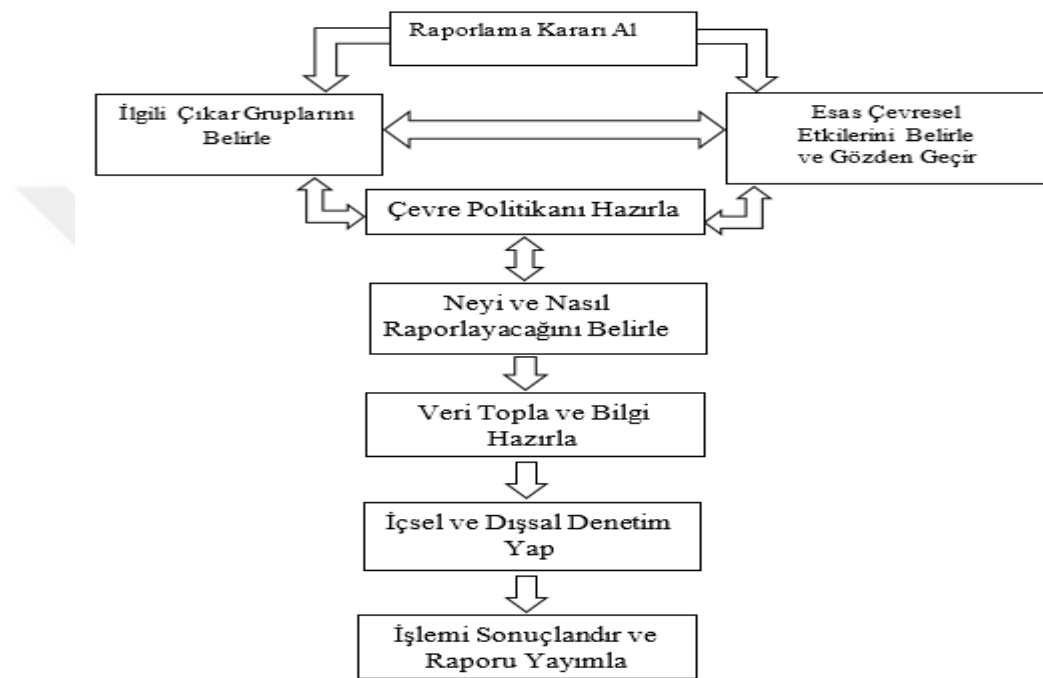
İşletmelerin çevre raporları kullanma nedenleri aşağıda sıralanmıştır (Taşdemir, 2011: 75-76):

- İşletmelerin performans değerlendirmeleri için bütüncül bir bakış açısı sunmaktadır.
- Yatırımcıların ve toplumun çevre raporlamasına olan ilgisi giderek artmaktadır.
- Ürün maliyetlerinin daha doğru hesaplanabilmesini sağlamaktadır.
- Mevcut finansal raporlar çevre etkilerini tam olarak yansıtamamaktadır.
- İşletmeler kurumsal itibar kazanmak için çevre raporları düzenlemektedir.
- Ortaya çıkabilecek çevresel sorunlar için önceden önlem alınmasını kolaylaştırmaktadır.
- Şeffaflık, sürdürülebilirlik ve hesap verebilirlik ilkelerinin uygulanmasını sağlamaktadır.
- Uluslararası iş kanunları bazı alanlarda çevresel etkilere yasal zorunluluk getirmektedir.

Özet olarak çevre raporlamasının amacı; işletmelerin çevresel faaliyetlerini dönemsel olarak uygulamak, denetimini sağlamak ve bilgi kullanıcılarına şeffaf, karşılaştırılabilir ve sürekli bilgi sağlamaktır (Korukoğlu, 2015: 85).

3. 5. 2. 3. Çevre Raporlaması Süreci

İşletme yöneticilerinin ve dış paydaşların karar almasını sağlayacak finansal ve finansal olmayan bilgilerin muhasebe sistemi tarafından toplanması ve raporlanması gerekmektedir. Muhasebe sistemi açısından çevre ile ilgili bilgilerin üretilmesi, tasnif ve analiz edilmesi oldukça zor bir konudur. Bütün işletmeler çevreyle etkileşim içindedir ve büyüklüklerine göre bazı çevresel maliyetler oluşturmaktadırlar. Geleneksel muhasebe raporlarından farklı olarak çevre raporlaması işletmelerin katlandığı çevresel maliyetleri ve faaliyetlerini daha net bir şekilde yansıtmaktadır (Aydın, 2012: 101). Muhasebe sistemi tarafından çevre raporları Şekil 3. 5’de görüleceği üzere belirli bir süreç dahilinde hazırlanmaktadır.



Şekil 3. 5. Çevre Raporlaması Süreci (Beller, 2011: 75).

Raporlama Kararın Alınması: İşletmeler sosyal sorumluluk gereği olarak bazı yasal düzenlemeler haricinde büyük bölümü gönüllü olarak çevre raporları düzenlemektedirler. Çevre raporları bilgi kullanıcıların talebi doğrultusunda işletme yönetiminin inisiyatifi olarak hazırlanmaktadır. Bu doğrultuda işletme yönetimi bilgi kullanıcılarına hizmet vermek ve kurumsal itibarını artırmak için çevre raporlamasını hazırlama kararı almaktadır. Alınan bu karar çevre raporlaması hazırlama sürecinin ilk basamağıdır (Ergen ve Okutmuş, 2007: 159).

İlgili Çıkar Grupların Belirlenmesi: Bilgi kullanıcıların talebi doğrultusunda işletme yönetimi tarafından hazırlanan çevre raporları çeşitli kesimlerin ihtiyaçlarına cevap vermek zorundadır. Örneğin, sivil toplum kuruluşları çevre raporlarında yer alan çevrenin korunması, atıkların bertaraf edilmesi, çevreye verilen zararın en aza indirilmesi ve sürdürülebilir çevre politikalarına dikkat ederken yatırımcılar çevre harcamaları ve maliyetlere daha fazla dikkat etmektedir (Yetkin, 2013: 100-101).

Temel Çevresel Etkilerin Belirlenmesi ve Gözden Geçirilmesi: İşletmeler faaliyetleri gereği çevreyle sürekli iletişim halindedir. Bu faaliyetler sonucunda işletmeler belirli ölçülerde çevreye zarar vermektedir. İşletme yöneticileri çevresel etkilerin en aza indirilmesi ve bertaraf edilmesi için çevresel etkileri belirlemeli ve gerekli önlemleri gözden geçirmelidir. Ayrıca işletme yöneticileri diğer işletmelerin çevre raporlarından yararlanarak işletmelerin çevresel sorunlara nasıl önlem aldıklarını gözden geçirebilirler (Taşdemir, 2011: 79).

Çevre Politikasının Hazırlanması: Bu aşamada işletmeler çevreye ilişkin amaç, hedef ve stratejilerini kapsayan çevre politikası hazırlamaktadırlar. Avrupa Birliği Çevre Politikasına göre çevre politikasının temel unsurları aşağıda sıralanmıştır (Ökmen, 2006: 329):

- Çevrenin korunması ve çevre kalitesinin yükseltilmesi,
- Doğanın ve ekolojik dengenin korunması,
- İnsan sağlığının korunması,
- Çalışma şartlarının ve yaşam kalitesinin artırılması,
- Çevre problemlerine ortak çözümler aranması,
- Bütüncül faaliyet oluşturulması (Tüm faaliyetlerin çevre politikalarına entegre edilmesi).

Neyi ve Nasıl Raporlayacağının Belirlenmesi: Sürecin bu aşamasında işletmeler faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan çevresel etkilerin boyutunu ve nedenlerini anlatmaktadır. Örneğin, endüstriyel üretim yapan bir işletmenin atık sularını bıraktığı derecede kirlilik sonucunda balıklar üzerinde herhangi bir etki ortaya çıkıyorsa işletmeler bunun nedenlerini çevre raporlarında açıklamaları gerekmektedir. İşletmeler elde ettikleri çevre bilgilerini raporlarken çeşitli grafik ve tasarımdan yararlanmaları tercih edilen bir uygulamadır. Ayrıca işletmenin çevre raporunda ana tema çevreyi korumak olmalı ve bu temayı tüm paydaşlarla paylaşmalıdır. Çevre raporlarında işletmenin çevre politikaları için katlandıkları maliyetlerin gösterilmesi işletmelere kurumsal itibar kazandırabilmektedir (Taşdemir, 2011: 80)

Verilerin Toplanması ve Bilgilerin Hazırlanması: İşletmeler bu aşamada çevre raporlaması için gerekli olan bilgileri toplamaktadır. İşletmeler açısından çevresel bilgileri toplamak ve ölçmek oldukça zordur. Özellikle çevresel maliyetler ortaya çıkma biçimlerine göre çeşitli farklılık göstermektedir. Başlıca çevre maliyetleri; çevreyi korumak için gerçekleştiren maliyetler, çevre kaynaklarının kullanılmasından doğan maliyetler ve işletmenin faaliyetleri sonucunda çevreye verdiği zararlar nedeniyle ortaya çıkan maliyetlerdir. İşletmeler ölçülmesi zor olan bu maliyetleri ölçmek için çeşitli teknolojik ürünlerden yararlanmaktadır. Örneğin, atık su depolarının hacmini veya sera gazının etkisini ölçmek için fabrika bacalarına takılan filtreler gibi teknolojik ürünlerden yararlanılmaktadır (Altınbay, 2007: 4).

İşsel ve Dışsal Denetim Yapılması: İşletmelerin çevre raporları aracılığıyla elde edecekleri kazanımları sağlamaları için öncelikle raporda sunduğu bilgilere güvenilirliğin sağlanması gerekmektedir. İşletmeler ürettikleri çevre bilgilerini çevreye ilişkin finansal ve finansal olmayan bilgilerin denetimi olarak ikiye ayırabilirler. Bunun yanı sıra işletmeler iç kontrol sistemlerini kurarak bilgi yönetimi, risk ve süreçleri hakkında bilgiler toplayabilir ve elde edilen bilgileri paydaş tavsiyesi ve önerileri ile iş stratejisine dönüştürebilirler. İşletmeler açısından iç ve dış denetimden geçmiş çevre raporu sadece iç denetimden geçmiş bir rapora göre çok daha fazla fayda sağlayacaktır (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 62-66).

Çevre Raporunun Yayınlanması: Tüm süreci tamamlayan çevre raporları işletmeler tarafından yayınlanmaktadır. Çevre raporları mevcut finansal raporlama döneminde yayınlanabileceği gibi finansal raporlardan bağımsız bir dönemde ek rapor olarak da yayınlanabilmektedir (Kıriloğlu ve Zeytin: 2015: 758).

3. 5. 2. 4. Çevre Raporlamasının Özellikleri

Çevre raporlarının bilgi kullanıcıları tarafından değerlendirilebilmesi için birtakım özellikler taşıması gerekmektedir. Çevre raporları anlaşılabilir, tutarlı, çevreye ilişkin tüm bilgileri içeren ve karşılaştırılabilir olmalıdır. Bunun yanı sıra çevre raporları muhasebe standartları kapsamında uygunluk, güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik, zamanlılık ve kanıtlanabilirlik özellikleri göz önünde tutularak hazırlanmalıdır (Aymaz, 2009: 77). Bu özellikler çevre raporlarına duyulan güveni sağlarken bilgi kullanıcıların doğru kararlar alması için son derece önemlidir (Aktürk vd., 2012: 102). Yukarıda bahsedilen çevre raporlamasının özellikleri aşağıda detaylarıyla açıklanmıştır:

Uygunluk: Çevre raporları bilgi kullanıcıların ihtiyaçlarına uygun cevap vermelidir. İşletme yöneticileri çevre raporları hazırlarken hissedarlar, işletme sahipleri vb. paydaşların ihtiyaçları doğrultusunda bilgiler toplamalı, analiz etmeli ve raporda kullanmalıdır. İşletmelerin tüm paydaşlarının istek ve beklentilerinin yer aldığı çevre raporlarında uygun bilgilerin bulunması fikir yürütmeyi sağlayan bir rapor olma özelliği olduğunu göstermektedir (Aymaz, 2009: 77).

Güvenirlilik: Çevre raporlarında yer alan bilgilerin rapor kullanıcıları tarafından şüphe ile karşılanmaması gerekmektedir. Çevre raporlarında yer alan bilgilerin doğruluğunun sağlanması, maddi hatalardan arındırılmış olması ve olası hataların teknik boyutta kabul edilebilir olması gerekmektedir. Raporda yer alan bilgilerin tarafsız hazırlanması ve şeffaflığın sağlanması son derece önemlidir. Raporda çevresel etkilere yer verilmesi ve bilgilerin ihtiyatlık kapsamında hazırlanması gerekmektedir. Örneğin, endüstriyel ürünler üreten bir işletmenin çevre raporlarında endüstriyel atıklara hiç yer vermemesi raporun değerini ve güvenirliliğini düşüren bir etmen olarak karşılanabilmektedir (Kırlioğlu ve Zeytin: 2015: 758).

Anlaşılabilirlik: Çevre raporlarında yer alan bilgilerin kısa, net ve öz olarak raporlanması gerekmektedir. Bazı çevre terimlerinin bilgi kullanıcıları tarafından anlaşılması zor olabilir. Bu tür teknik ve bilimsel terimlerin raporlarda basitleştirilmesi ve anlaşılır duruma getirilmesi gerekmektedir (Yetkin, 2013: 104).

Karşılaştırılabilirlik: Bilgi kullanıcıları işletmelerin çevre raporlarını başka işletmelerle ve işletmenin geçmiş dönemlerdeki çevre raporlarıyla karşılaştırmak isteyeceklerdir. Bu nedenle çevre raporlarında yer alan bilgilerin karşılaştırmaya, ölçmeye ve analiz edilmeye uygun olması gerekmektedir (Bakkal, 2014: 24).

Zamanlılık: Çevre raporları işletmelerin finansal raporlama dönemlerinde yayınlanabileceği gibi finansal raporlardan bağımsız olarak yıllık raporlarda veya farklı periyotlarda yayınlanabilmektedir.

Kanıtlanabilirlik: İşletmelerce hazırlanan çevre raporları bilgi kullanıcıları tarafından stratejik karar almada kullanılmaktadır. Bu nedenle raporlarda yer alan bilgilerin herhangi bir hukuki veya farklı bir durum karşısında kanıtlanması istenebilmektedir. Bu durum karşısında yayınlanan çevre raporlarının denetim şirketleri veya bağımsız üçüncü kişiler tarafından tasdik edilmesinde yarar vardır (Aymaz, 2009: 77).

Tarafsızlık: Çevre raporlarında yer alan bilgilerin işletme sahipleri, yöneticiler ve paydaşların çıkarlarını korumak amacıyla değil objektif ve tarafsız bir şekilde hazırlanması gerekmektedir. Bilgi kullanıcıların önceden belirlenmiş ve istenen sonuçlara ulaşmasını sağlayacak şekilde hazırlanmış çevre raporları kullanıcıların yanlış kararlar almasına ve işletmenin güvenirliliğinin sarsılmasına ve itibar kayıplarına neden olacağı unutulmamalıdır (Demirkıran, 2010: 19).

3. 5. 2. 5. Yasal Düzenlemeler ve Çevre Standartları

İşletmelerin insan ihtiyaçlarını karşılamak için ürün/hizmet üretme sürecinde çevredeki kaynakları kullanması doğal bir sonuçtur. Ancak işletmeler tarafından kaynakların etkin bir şekilde kullanılmaması, yenilebilir enerji kaynaklarının tercih edilmemesi ve hızlı sanayileşmenin çevresel etkilerinin göz ardı edilmesi gibi sebeplerden dolayı çevreye olumsuz etkiler hızlı bir şekilde artmıştır. Hızlı bir şekilde artan çevre kirliliği doğayı tahrip etmekte ve kaynakların kirlenmesine neden olmaktadır. Neden olunan bu çevre sorunlarının bazı sonuçları ekolojik dengeyi etkiler boyuta gelmiştir. 1970 yılından itibaren çevre sorunları küresel ölçekte ele alınmaya ve uluslararası birçok toplantı düzenlenmeye başlamıştır (Lazol vd., 2008: 57-58). Yapılan toplantılar sonucunda uluslararası boyuta ele alınan çevre sorunlarının önlenmesi, kaynak kullanımının etkinliğinin sağlanması ve çevre yönetiminin kontrol altına alınabilmesi için bazı yasal düzenlemeler ve çevre standartları getirilmesi zorunlu hale gelmiştir (Çetin, 2011: 21). Bazı yasal düzenlemeler ve çevre standartları bu başlık altında aşağıda açıklanmıştır.

3. 5. 2. 5. (1). Yasal Düzenlemeler

Türkiye’deki ilk çevre konusundaki yasal düzenlemeler 1961 anayasasında 49. Maddenin “Sağlık Hakkı” başlığı altında dar kapsamlı olarak ele alınmıştır (Kol, 2015: 140). 1961 anayasasında dar kapsamlı yer alan 49. Maddenin 1982 anayasası 56’ncı maddesinde kapsamı genişlemiştir (Sencar, 2007: 157). 1982 anayasasında “Sosyal ve Ekonomik Ödevler” bölümünde yer alan 56. Madde ile çevre konusu yasal boyut kazanmıştır. Anayasanın 56. maddesine göre “*Herkes, sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşama hakkına sahiptir. Çevreyi geliştirmek, çevre sağlığını korumak ve çevre kirlenmesini önlemek Devletin ve vatandaşların ödevidir*”. Bu düzenleme ile anayasamız çevre konusunda düzenlemeler içeren insan haklarına ve doğaya saygılı anayasalar arasına girmiştir (Gürseler, 2008: 200).

1982 anayasasında çevre ile bağlantılı birçok madde bulunmaktadır. Bu maddeler aşağıda sıralanmıştır (Gençay ve Birben, 2016: 243):

- Madde 17: Çevrenin korunması hakkında hükümler içermektedir. Madde 17’ye göre “*Herkes yaşama, maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkına sahiptir*”. Bu madde çevrenin korunması ve geliştirilmesini güvence altına almıştır.
- Madde 23: Çevrenin düzenli bir şekilde kullanılması hakkında hükümler içermektedir. Madde 23’e göre “*Herkes, yerleşme ve seyahat hürriyetine sahiptir*”. Madde kapsamında devlet kullanılacak arazilerin özelliklerine ve çevre şartlarına göre planlamasını yapmaktadır.
- Madde 63: Sosyal, kültürel ve doğanın korunmasına ait hükümler içermektedir. Madde 63’e göre devlet “*Tarih, Kültür ve Tabiat Varlıklarının Korunması*”nı sağlayacak gerekli tedbirleri almak zorundadır.
- Anayasada diğer çevre hükümleri içeren maddeler sırasıyla; 43,44,45,46, 169-ve 170’dir.

Anayasal kuralların yanında çevrenin korunması birçok kanunla düzenlenmiştir. Kanunlar bir ülkedeki toplumsal değerlerin korunmasında en önemli yer teşkil etmektedir. Ülkemizdeki çevre kanunlarının temelini 1983 yılında Resmî Gazete yayınlanan 2872 sayılı Çevre Kanunu oluşturmaktadır. Bu kanun 2006 yılında güncellenerek 5491 sayılı kanun başlığı altında düzenlenmiştir. 2872 Çevre Kanunun 2’nci maddesinde çevre, çevre korunması, çevre kirliliği, sürdürülebilir çevre, sürdürülebilir kalkınma, alıcı ortam, doğal varlık, doğal kaynak, kirlen, ekosistem, atık su, atık su alt yapı tesisleri, ekolojik denge, sulak alan, biyolojik çeşitlilik, atık, katı atık, evsel katı atık, tehlikeli atık, tehlikeli kimyasallar, kirli balast, çevresel etki değerlendirmesi, proje tanıtım dosyası, stratejik çevresel değerlendirme, çevre yönetimi, çevre yönetim birimi/çevre görevlisi, çevre gönüllüsü, hassas alan, çevreye ilişkin bilgi, iş termin plânı, risk değerlendirmesi, iyonlaştırıcı olmayan radyasyon, elektromanyetik alan, koku, hava kalitesi gibi çevresel terimlerin açıklaması yapılmıştır (22.05.2018 www.resmigazete.gov.tr).

Çevre konusunda düzenlemeler içeren kanun sadece 2872 sayılı Çevre Kanunu değildir. Bunun yanı sıra çevre konusunu içeren farklı hukuk dallarından birçok kanun vardır. Bu kanunlar madde numaralarıyla beraber aşağıda sıralanmıştır (Gençay ve Birben, 2016: 244):

- Medeni Kanun madde 4721
- Ceza Kanunu madde 5237
- Orman Kanunu 6831
- Kara Avcılığı Kanunu madde 4915
- İmar Kanunu madde 3194
- Milli Parklar Kanunu madde 2873
- Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu madde 2863
- Turizmi Teşvik Kanunu madde 2634
- Biyogüvenlik Kanunu madde 5977

- Maden Kanunu madde 3213

Farklı hukuk dalları tarafından ele alınan çevre kanunlarının tek bir ortak amacı vardır. Bu amaç “*bütün canlıların ortak varlığı olan çevrenin, sürdürülebilir çevre ve sürdürülebilir kalkınma ilkeleri doğrultusunda korunmasını sağlamaktır*” (22.05.2018 www.mevzuat.gov.tr).

3. 5. 2. 5. (2). Çevre Standartları

1980’li yıllarda insanlar gelişmiş bir toplumda yaşamak için sanayinin gerekli olduğunu düşünmekteydiler. Bu nedenle insanlar sanayileşmenin doğal sonucu olarak gördükleri kaynakların yoğun kullanılmasını, artan enerji kullanımı ve çevre kirliliğini pek önemsemediler. Artan sanayileşme ilerleyen yıllarda insanlara sağlık ve çevre problemleri olarak geri döndü. Bu durum karşısında insanlar sanayileşmenin olumsuz etkilerine karşı önlemler almaya başladılar (Bal, 2014: 10). Sanayileşmenin dünyada hızlı yayılmasından sonra çevre ve sağlık problemleri evrensel bir boyut kazanmaya başlamıştır. Dünyada yaşanan bu olumsuz durumlara karşı insanlar birçok toplantı ve konferans yaptılar. Toplantılar sonucunda birçok sivil toplum kuruluşu kuruldu ve çevre kirliliğinin önlenmesi için ülkelere baskı yapmaya başladılar. Oluşan bu çevre bilinci ülkelerin işletme faaliyetlerine birtakım standartlar getirmesine neden olmuştur. İşletmelerin faaliyetlerini düzenlemek amacıyla tüm dünyada işletmeler “Çevre Yönetim Sistemine ÇYS” (Environment Management Systems-EMS) geçmişlerdir (Yetkin, 2013: 24). Çevre yönetim sistemi bağlamında dünyada en çok bilinen standart ISO 14001 standardıdır. Çevre yönetim sistemi işletmelere birçok fayda getirmiştir. İşletmelerin çevre yönetimine geçmesini sağlayan faydalar aşağıda sıralanmıştır (İSO Çevre Yönetim Sistemi Rehberi, 2008: 7):

- Ulusal ve uluslararası hukuka uygun standartlar içermektedir.
- Çevre etkilerin en aza indirilmesini ve çevresel performansın artırılmasını sağlamaktadır.
- Uluslararası rekabet avantajı elde edilmektedir.
- İşletmelerin itibar ve marka değerini yükseltmektedir.
- Atık kontrolünü sağlayarak maliyetleri azaltmaktadır.
- İşletmenin olağanüstü çevre sorunlarına karşı hazırlanmasını kolaylaştırmaktadır.
- Çevre kirliliğinin kaynağında kontrol altına alınmasını sağlamaktadır.
- Kaynaklar üzerinde tasarruf edilmesine olanak vermektedir.
- Uluslararası izin/belge/sertifika alımını kolaylaştırmaktadır.

Çevre yönetim sistemi, işletmelerin faaliyetlerinin çevre üzerindeki mevcut ve ileriki dönemlerde ortaya çıkacak etkilerini yönetme olağanı sağlayan sistematik bir eylem planıdır. Çevre yönetim sistemi işletmelerin maliyet türlerine çevre maliyetlerini de ekleyerek işletmelerin kâr odaklı hedeflerinin arasına çevrenin korunması, atıkların azaltılması ve kaynakların verimliliğinin artırılması gibi yeni hedefler eklemiştir. Sözü edilen sistem işletmelerin sürdürülebilir kalkınma hedeflerine ulaşmada önemli bir rol oynamaktadır (Yontar, 2006: 10-12).

3. 5. 2. 5. (2). (a). ISO 14000 Çevre Yönetim Sistemi Standartları

Çevre yönetim standartları merkezi İsviçre’de bulunan Uluslararası Standartlar Organizasyonu (ISO) tarafından geliştirilmiştir. ISO 14000 çevre standartları 1996 yılında dünya genelinde çevre yönetim sistemini belirli kurallar dahilinde uygulamak için geliştirilen bir dizi standartlardan oluşmaktadır. Bu standartlar işletmelerin çevre politikalarını uluslararası standartlar haline getirmek, çevre stratejilerini belirlemede yardımcı olmak, çevresel etkilerini azaltmak, üretim süreçlerini düzenlemek gibi birçok konuda işletmelere yol göstermek amacıyla geliştirilmiştir (Akatay ve Aslan, 2008: 320).

İşletmelerin faaliyetlerinde birçok düzenlemeler içeren ISO 14000 çevre yönetim standartları altında yer alan standart başlıkları işletmeleri iki farklı alana ayırmaktadır.

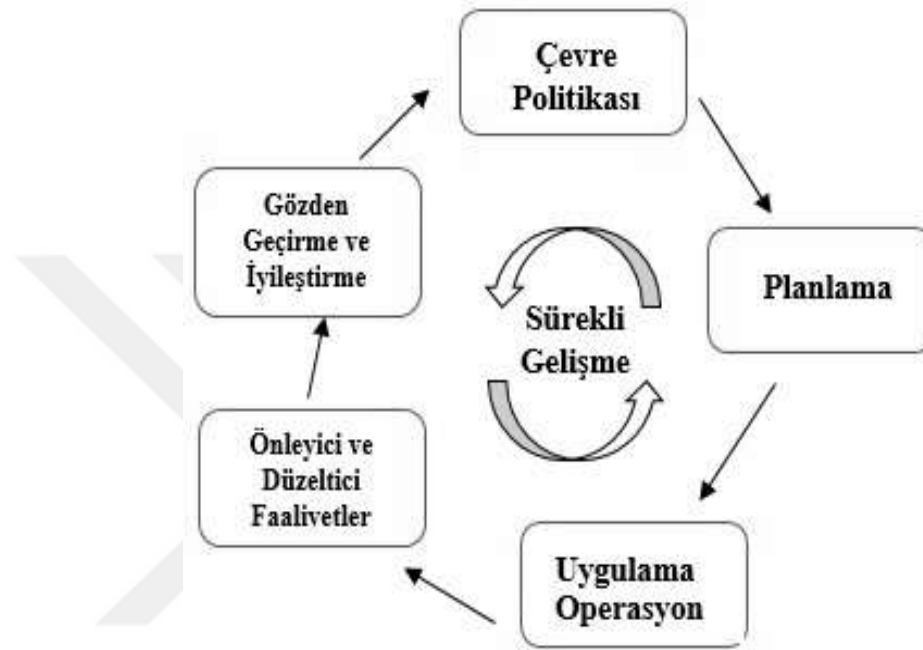
Birinci alan “organizasyon/işletme yönetimi ve değerlendirme sistemlerini” kapsamakta, ikinci alan ise “ürün değerlendirme için çevresel araçlarla” ilgili alanı kapsamaktadır. İki alana ayrılan işletme konuları kendi içerisinde de üç alana ayrılmaktadır. Tablo 3. 1’de görüleceği üzere organizasyon yönetimi başlığı çevre yönetimi, denetimi ve performans olarak üç gruba ayrılırken, ürün yönetimi başlığı ürün standartları, çevre etiketleme ve hayat boyu değerlendirme olarak üç gruba ayrılmaktadır (Başaran, 2009: 53).

Tablo 3. 1. ISO 14000 Serisi Standartları (Başaran, 2009: 52-54).

Standart Kodları	Açıklamaları
Çevre Yönetim Sistemi	
ISO 14001	Çevre Yönetimi Sistemleri-Özellikler ve Kullanım Kılavuzu
ISO 14004	Çevre Yönetimi – Çevre Yönetimi Prensipleri Kılavuzu – Sistemler ve Destekleyici Teknikler
Çevre Denetimi	
ISO 14010	Çevre Yönetimi – Çevre Denetim Kılavuzu – Çevre ile İlgili Denetimin Genel Prensipleri
ISO 14011	Çevre Yönetimi – Çevre Denetim Kılavuzu – Denetim Usulü - Kısım 1: Çevre Yönetim Sistemlerinin Denetimi
ISO 14015	Çevre Yönetimi – Alan ve İşletmelerin Çevresel Değerlendirmesi
Çevre Performans Değerlendirme	
ISO 14031	Çevre Yönetimi – Çevre Performans Değerlendirmesi Kılavuzu
ISO 14032	Çevre Yönetimi – Çevre Performans Değerlendirme Örnekleri
Çevre Etiketleme	
ISO 14020	Çevre Etiketleri ve Beyanları-Genel Prensipler
ISO 14021	Çevre Yönetimi – Çevre ile İlgili Etiketleme – Çevre ile İlgili İddiaların Özbeyanı – Terimler ve Tarifler
ISO 14022	Çevre Etkileri ve Beyanları – Semboller
ISO 14023	: Çevre Etkileri ve Beyanları – Deneme ve Doğrulama Metodolojileri
ISO 14024	Çevre Yönetimi – Hayat Boyu Değerlendirme – Genel Prensipler ve Uygulamalar
ISO 14025	Çevre Etiketleri ve Deklerasyonlar – Tip III Çevre Performans Değerlendirme Rehberleri
Hayat Boyu Değerlendirme	
ISO 14040	1998 Çevre Yönetimi - Hayat Boyu Değerlendirme Genel Prensipler ve Uygulamalar
ISO 14041	Çevre Yönetimi – Hayat Boyu Değerlendirme – Amaç, Kapsam, Tanımlar ve Demirbaş Analizi
ISO 14042	Çevre Yönetimi - Hayat Boyu Değerlendirme - Hayat Döngüsü Etki Değerlendirme
ISO 14043	Çevre Yönetimi – Hayat Boyu Değerlendirme – Hayat Döngüsü Yorumlama
Ürün Standartlarında Çevre Unsurları:	
ISO 14060	Çevre Yönetimi – Mamullerin Çevre Veçhelerinin (Yönlerinin) Mamul Standartlarına Dahil Edilmesiyle İlgili Kılavuz

Tablo 3. 1’de görüleceği üzere ISO 14000 standartları işletmelerin farklı çevresel etkilerinin kontrolü ve sürekli gelişmesini sağlamaktadır. İşletmeler için bu standartlar olmasaydı, uluslararası ticarete yer alan her işletme faaliyet alanında ülkelerin farklı çevre kurallarına uymak zorunda kalacaktı. Farklı çevre kurallarına uymak işletmeler açısından maliyetleri artıracaktı ve her ülkeye ait farklı sertifikalar/izinler almak masraf ve zaman kaybına neden olacaktı. Bu nedenle ISO 14000 standartları küreselleşen dünyada ortak bir çevre sistemi oluşturmuştur. Tüm dünya işletmeleri çevre faaliyetlerini bu sisteme göre düzenlemektedirler (Akpınar, 2015: 160).

Standart serisinin belgelendirme standardı olan ISO 14001 işletmelerin “Çevre yönetim Sistemleri-Özellikleri ve Kullanım Kılavuzu” olarak işletmelere yol göstermektedir. Bunun yanı sıra işletmelere çevre koruma, çevre etkilerini kaynağında tespit etme ve oluşacak muhtemel etkilere önlem almayı sağlayan sistematik yöntem geliştirilmektedir. Bu yöntem aracılığıyla işletmeler faaliyetleri sonucunda sağladıkları ürün/hizmetlerin çevre üzerindeki etkilerini kontrol edebilmektedir (Ertuğrul ve Şavlı, 2013: 227).



Şekil 3. 6. ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi (Beller, 2011: 35), (25.05.2018 www.sngkalite.com.tr).

Çevre faaliyetlerinin sürekli gelişmesi için ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi işletmelere çevre modeli sunmaktadır. Şekil 3. 6’da gösterildiği üzere ISO 14001 çevre modeli çevre politikası, planlama, uygulama, önleyici ve düzeltici faaliyetler, gözden geçirme ve iyileştirme olmak üzere beş aşamadan meydana gelmektedir (Beller, 2011: 35). Modelin ilk aşaması işletmeler tarafından çevre politikası belirlenmesiyle başlamaktadır. İkinci aşama olan planlama aşamasında işletmeler çevre boyutlarını, yasal ve diğer şartnameleri, çevre yönetimini, amaç ve hedeflerini belirlemektedir. Modelin üçüncü aşaması olan uygulama ve operasyon aşamasında işletmeler eğitim, bilinçlendirme ve yetkinlik faaliyetlerini, iletişim ve doküman kontrolünü, operasyonel ve acil durum hazırlığı ve uygulamasını yapmaktadır. Modelin dördüncü aşamasında işletmeler ilk üç aşamanın izlenmesi, ölçülmesi ve uygunsuzlukların belirlenmesi, belirlenen uygunsuzlukları düzeltici ve önleyici faaliyetleri yapmaktadır. Beşinci aşama ise hazırlanan faaliyetlerin üst yönetime sunulması onay alınmasını içermektedir. Bu süreç kapsamında ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi işletmelere sürekli gelişme sağlayan bir sistemdir.

3. 5. 2. 5. (2). (b). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) Kapsamında Çevre Standartları

Küreselleşen dünya ve artan rekabet koşulları işletmelerin çevre politikalarını, programlarını ve risk düzeylerini belirli standartlar dahilinde açıklamalarını gerektirmektedir. İşletmeler tarafından açıklanması istenen bu maddelerin herkes

tarafından anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olması için uluslararası standartlara uygun olması gerekmektedir. Türkiye’de faaliyette bulunan işletmelerin uluslararası standartlarda raporlama sağlaması amacıyla TMS/TFRS hazırlanmıştır (Akdeniz ve Kaya, 2016: 12). TMS/TFRS çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunda incelendiğinde çevresel varlıklar, giderler, atık maliyetleri, çevresel borçlar ve çevresel borçların muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasını doğrudan açıklayan bir standart bulunmadığı görülmektedir. Bunun yanı sıra bazı TMS/TFRS’ler çevresel maliyetlerin raporlanması ve muhasebeleştirilmesi konusunda yol göstermesine rağmen varlık, borç, gelir ve gider tanımına uymayan ve muhasebeleştirme şartlarını yerine getirmeyen çevresel maliyetler ilgili standartlarla açıklanamamaktadır (Ulus, 2010: 88).

TMS/TFRS’de yer alan bazı standartlar çevresel maliyetlerin raporlanmasında esas teşkil etmektedir. Bu standartlar çevresel varlıklar, giderler, atık maliyetleri gibi konuların muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında kullanılmaktadır. Başlıca kullanılan standartlar: TMS 1, TMS 2, TMS 16, TMS 36, TMS 37 ve TMS 38’dir (Yetkin, 2013: 106). Yukarıda bahsedilen standartların özet açıklamaları aşağıda verilmiştir:

- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı: Bu standart işletmelerin finansal raporlarının kapsamı dışında kalan kısa, orta ve uzun vadede karşılaşılabilecek temel sorunlara ait farklı bir değerlendirme raporu yayımlayabileceğini ifade etmektedir. Özellikle endüstriyel üretim yapan işletmelerin çevre sorunlarıyla karşılaşması muhtemeldir. Bu nedenle TMS 1 işletmelerin çevre raporları yardımıyla bilgi kullanıcılarına finansal olmayan bilgileri aktarması gerektiğini vurgulamıştır (Aktürk vd., 2012: 96). TMS 1’in 19 paragrafında “*Benzer kalemlerden oluşan her grup, önemli olduğu takdirde, finansal tablolarda ayrı olarak sunulur. Nitelikleri ve işlevleri itibarıyla farklı olan kalemler de, önemsiz olmadıkları takdirde, ayrı olarak sunulacaktır*” (26.05.2018 www.kgk.gov.tr). İlgili maddeden de anlaşılacağı gibi işletmeler açısından çevreye ait olan tüm konular örneğin çevresel varlıklar, gelir ve giderler raporlanırken ayrı bir başlık altında sınıflandırılması gerekmektedir.
- TMS 2 Stoklar Standardı: Bu standart işletme stoklarının elde edilmesi, değerlendirilmesi ve elden çıkarılmaları konularındaki faaliyetleri kapsamaktadır. TMS 2 standardında çevresel atıkların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması hakkında doğrudan bir bilgi bulunmamaktadır. Ancak standardın 16’ncı paragrafı a bendinde yer alan “*normalin üstünde gerçekleşen hammadde fire ve kayıpları, işçilik ve diğer üretim maliyetleri*” (26.05.2018 www.kgk.gov.tr), ifadesinde geçen fire ve kayıpların çevresel atıkları da kapsadığı düşünülürse normalden fazla gerçekleşen atıklar dönem gideri olarak muhasebeleştirilmekte ve finansal raporların dipnotlarında açıklanmaktadır (Ulus, 2010: 95).
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı: Bu standart, işletmelerin maddi duran varlıklarının muhasebeleştirilmesi, mukayyet değerinin belirlenmesi, amortisman tutarlarının belirlenmesi ve değer düşüklüğü gibi ilgili faaliyetlerini kapsamaktadır. Bu kapsamda yer alan çevresel maddi varlıkların aktifleştirilmesi, maliyetleri, amortismanları, değer düşüklüğünün belirlenmesi ve raporlanması hakkındaki tüm faaliyetler TMS 16’ya göre yapılmaktadır.
- TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı: Bu standart işletmelerin varlıklarında oluşabilecek değer düşüklüğünün hesaplanması, geri kazanılabilir tutarın belirlenmesi, varlıkların gözden geçirilmesi ve kamuoyuna açıklanması gereken bilgileri kapsamaktadır. İşletmelerin sahip olduğu çevre ile ilgili tüm varlıkların muhasebeleştirilmesi TMS 36’ya göre yapılmaktadır (Akdeniz ve Kaya, 2016: 20).
- TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı: Bu standart başlığı altında işletmeler koşullu borçlar ve koşullu varlıkların tanımlanmasını, ölçüm esaslarını, miktarını ve zamanını belirlemektedir. İşletmeler çevreyle ilgili koşullu borç karşılıklarını, çevresel borçların açıklanmasını, çevresel sorunların finansal tabloları nasıl etkilediğini ve muhasebeleştirilmesini ilgili standarda göre yapmaktadır (Aktürk vd., 2012: 96).

- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı: Bu standart işletmelerin maddi olmayan duran varlıklarının mukayyet değerinin nasıl hesaplanacağını ve bu varlıklarla ilgili özel açıklamaları içermektedir. İşletmelerin çevre ile ilgili maddi olmayan duran varlıklarının aktifleştirilmesi, maliyetleri, yararlı ömürlerinin hesaplanması ve raporlanması TMS 38 standardına göre yapılmaktadır (Yetkin, 2013: 106-107).

3. 5. 2. 6. Çevresel Maliyetler ve Raporlanması

İşletmeler insan ihtiyaçlarını karşılamak için ürün/hizmet üretmektedirler. Artan insan nüfusu ve ihtiyaçlarını karşılamak için işletme sayıları paralel olarak artmaktadır. İşletmelerin sayılarının hızlı bir şekilde artması doğal kaynakların azalmasına ve çevre kirliliğinin artmasına neden olmaktadır (Bakkal, 2014: 11). Artan çevre kirliliği işletmelerin çevreye yönelik maliyetlerini artırmaktadır. Çevresel maliyetlerin genel tanımı, işletme faaliyetleri sonucunda ortaya çıkabilecek çevre zararlarını önlemek ve bertaraf etmek amacıyla katlanılan fedakarlıkların toplam değeridir. Tanımdan anlaşılacağı gibi çevre maliyetleri doğal kaynak kullanımı, çevresel kirlilikler, çevrenin ve doğanın korunması ile ilgili maliyetleri kapsamaktadır (Fındık, 2015: 783). Günümüzde çevre maliyetleri işletme yöneticilerini iki konu bağlamında yakından ilgilendirmektedir. Birincisi, yapılan araştırmalar sonucu çevre maliyetlerinin işletmelerin toplam maliyetleri içerisindeki oranının %20'ye kadar yükselmesi, ikinci konu ise çevre yönetiminin işletmelerin çevre performansını geliştirmesi ve kurumsal imajını artırmasıdır (TÜSİAD, 2005: 12). İşletmelerin çevre performansını ve kurumsal imajını artırabilmesi için çevreyle ilgili tüm çalışmalarını çevre raporları aracılığı ile paydaşlarıyla paylaşması gerekmektedir (Çalış, 2013: 181). İşletmelerin bu faydaları elde etmeleri için öncelikle çevre maliyetlerinin tespit edilmesi ve sonra raporlanması gerekmektedir. Çevre maliyetlerinin işletmeler açısından tespit edilmesi, ölçülmesi ve raporlanması oldukça zor bir konudur. Çevre maliyetleri oluşumlarına göre farklılık göstermektedir. Çevre maliyetleri genel olarak 3 biçimde ortaya çıkmaktadır. Birinci olarak işletmelerin çevre koruma faaliyetlerinden kaynaklanan maliyetler, ikinci olarak çevre kaynaklarının kullanılmasından kaynaklanan maliyetler ve üçüncü olarak ise işletme faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan çevre kirliliği maliyetleridir (Altınbay, 2007: 4).

Çevresel maliyetler işletmeler tarafından iki başlık altında incelenebilir (Kurtlu, 2017: 313). Birinci başlık işletme faaliyetlerinden direkt olarak etkilenen sosyal (dışsal) maliyetler, ikinci başlık ise işletmelerin doğrudan sorunlu olmadığı toplum, çevre vb. özel (içsel) maliyetlerdir (Keitel vd, 2011: 7).

3. 5. 2. 6. (1). Sosyal (Dışsal) Maliyetler

Sosyal maliyetler işletmelerin faaliyetleri sonucu mali olarak sorumlu tutulmadığı çevre, toplum vb. konular üzerindeki etkilerinin kısa dönemde hesaplanamadığı ancak uzun dönemde etkilerinin görülmeye başladığı maliyet türüdür (Rewadikar, 2014: 3). Sosyal maliyetler işletmelerin faaliyetlerinin doğal sonucu olan kâr/zarar durumunu doğrudan etkilememektedir. Örneğin, işletmelerin bıraktığı kirli hava gazı çevresindeki canlı yaşamını, tarım alanlarını ve insanları etkilemektedir. Faaliyetleri sonucunda kirli gaz bırakan işletmeler doğrudan çevrenin ve insanların zararını karşılamaz. Örnek verilen bu durum uzun vadede ortaya çıkmakta olup ve doğrudan karşılanmayan zararlar işletmeler açısından sosyal (dışsal) maliyet olarak adlandırılmaktadır (Şimşek, 2011: 32). Sosyal maliyetler işletme faaliyetlerini doğrudan etkilemediği için işletme yöneticileri tarafından göz ardı edilebilmektedir. İşletme yönetiminin bu tutumunun temel nedeni sosyal maliyetlerin ölçülmesinin oldukça zor olmasıdır. Yöneticilerin en iyi şekilde kararlar alabilmesi için sosyal maliyetlerin içsel maliyetlere dönüşmesi sağlanarak maliyet hesaplarına dahil edilmesi gerekmektedir. Sosyal maliyetler önleme maliyetleri, kullanma maliyetleri ve zarar maliyetleri olmak üzere üç başlıktan oluşmaktadır (Aydın ve Gözütok, 2015: 246). Yukarıda bahsedilen maliyet başlıkları aşağıda özetlenmiştir:

- Önleme Maliyetleri: İşletme faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan çevre kirliliği ve etkilerini azaltmak ve bertaraf etmek için katlanılan maliyetler olarak tanımlanabilir. Önleme maliyetlerine çevresel süreç kontrolü, atık kontrolü, emisyon cihazları, geri dönüşüm, çevre sistemleri ve ar-ge örnek olarak verilebilir (Keitel vd, 2011: 8).
- Kullanma Maliyetleri: İşletmelerin ürün/hizmet üretmek için tükettikleri çevresel kaynaklar karşılığında katlandıkları maliyetler kullanma maliyetleri olarak tanımlanmaktadır. Çevresel kaynaklar iktisadi açıdan serbest mallar olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle yasal sınırlar içerisinde işletmeler bu kaynaklara herhangi bir bedel ödemedi kullanmaktadırlar. Kullanma maliyetlerine su, toprak, enerji, hava vb. maliyetler örnek olarak verilebilir (Hiçyorulmaz, 2015: 57).
- Zarar Maliyetleri: İşletme faaliyetleri sonucunda çevreye verilen tüm zararları kapsamaktadır. Zarar maliyetleri havaya, suya, toprağa kısaca doğaya verilen çevresel zararlardan oluşmaktadır. İşletmelerin doğaya verdiği zararı tespit etmek ve ölçmek oldukça zordur. Bu nedenle işletmelerin önleme ve kullanma maliyetlerini en aza indirmesi zarar maliyetlerin azalmasını sağlayacaktır. Zarar maliyetlerin tamamen ortadan kaldırılması mümkün görülmeyen bir konudur. (Kurtlu, 2017: 313).

3. 5. 2. 6. (2). Özel (İçsel) Maliyetler

Özel maliyetler işletmelerin kâr veya zarar durumunu doğrudan etkileyen çevresel sorumluluklara ait maliyetler olarak tanımlanabilir. Daha net bir ifadeyle özel maliyetler işletmelerin faaliyetleri sonucunda oluşan çevre kirliliğini önleme ve azaltmak için katlandıkları tüm fedakarlıkların mali olarak ifade edilmiş şeklidir. Maliyete yol açan bu faaliyetlerin kontrolü işletme yönetimine ait olduğu için bu maliyetler özel kontrol edilebilir maliyetler olarak adlandırılmaktadır (Albez, 2013: 197).

Özel maliyetler kendi içerisinde yedi başlığa ayrılmaktadır. Bu başlıklar, Gizli Maliyetler, Yasal Düzenlemelerden Kaynaklanan Maliyetler, Öncül Maliyetler, Sonlama Maliyetleri, İsteğe Bağlı Maliyetler, Faaliyet Gider Maliyetleri, Şarta Bağlı Maliyetler, İmaj ve İşletmenin Çevreyle İlişkisi Maliyetidir. (Çetin, 2011: 46-59). Söz konusu bu maliyetler aşağıda özet olarak açıklanmıştır:

Gizli Maliyetler: İşletme yöneticilerinin dikkatinden kaçan veya genel üretim maliyetleri havuzunda toplanan çevre maliyetleridir (Ulus, 2010: 82). Gizli maliyetler kendi içerisinde yasal düzenlemelerden kaynaklanan maliyetler, öncül maliyetler, sonlama maliyetleri ve isteğe bağlı maliyetler başlıklarından oluşmaktadır (Hiçyorulmaz, 2015: 61).

Yasal Düzenlemelerden Kaynaklanan Maliyetler: Bu maliyet başlığı ulusal veya uluslararası düzeyde çevre kurallarına uyum göstermek amacıyla katlanılan fedakarlıkların mali olarak ifade edilmesini kapsamaktadır. Yasal düzenlemelere uyum maliyetlerine çevresel sigorta, vergi, harçlar, raporlar ve denetim örnek olarak verilebilir (Çetin vd., 2004: 70-71).

Öncül Maliyetler: İşletmelerin faaliyetlerini yerine getirilebilmesi için faaliyet sürecinden önce yapılan hazırlık aşamalarının maliyetleridir. Öncül maliyetlere tesis, sistem, ruhsat, ar-ge, mühendislik giderleri örnek olarak verilebilir (Yetkin, 2013: 66).

Sonlama Maliyetleri: İşletmelerin faaliyetlerini yerine getirmek için kullandıkları ürün sistemlerinin veya tesislerin kullanım sürelerinin sonunda ortaya çıkan çevre maliyetleri olarak tanımlanmaktadır. Bu maliyet grubu atık stokunun elden çıkarılması, tesislerin bakım giderlerini vb. maliyetleri kapsamaktadır (Gül, 2005:45).

İsteğe Bağlı Maliyetler: İşletme yönetiminin çevre yasaları ve yönetmeliklerin dışında kalan gönüllü olarak çevre performansını artırmak için ek uygulamalarından doğan maliyetleri kapsamaktadır. Bu maliyet grubu halkla ilişkiler, iyileştirme, geri dönüşüm, doğal hayatın korunması vb. faaliyetleri kapsamaktadır (Gül, 2005:45).

Faaliyet Gider Maliyetleri: İşletmelerin kullandığı süreç, mamul ve tesislerin faydalı ömürleri boyunca oluşturdukları maliyetleri kapsamaktadır. Bu maliyetler

yukarıda özetlenen öncül maliyetler ve sonlama maliyetleri arasında oluşan maliyetleri ifade etmektedir (Çetin, 2011: 48)

Şarta Bağlı Maliyetler: İşletme yönetiminin kısa, orta ve uzun vadede ortaya çıkması muhtemel çevresel maliyetleri ortaya çıkmadan önce nitelendirmesine şarta bağlı maliyetler denilmektedir. Şarta bağlı maliyetler bazı kaynaklarda sorumluluk maliyetleri ve koşullu borç maliyetleri olarak da adlandırılmaktadır (Ulus, 2010: 82).

İmaj ve İşletmenin Çevreyle İlişkisi Maliyeti: İşletmelerin kurumsal imajının oluşturulması, geliştirilmesi ve tüm paydaş çevresi ile olumlu ilişkiler kurabilmesi için katlandıkları maliyetlerdir (Kırhoğlu ve Fidan, 2011: 10).

3. 5. 3. Sürdürülebilirlik Raporlaması

Günümüzde artan rekabet koşulları, hızlı değişen teknoloji ve müşteri ihtiyaçları işletmelerin sürdürülebilirliğini tehdit eder konuma gelmiştir. İşletmelerin varlığını sürdürebilmesi ve pazar payını koruyabilmesi için sosyal, ekonomik ve çevresel boyutlardaki yeteneğini geliştirmesi gerekmektedir. İşletmelerin bu yeteneğini geliştirebilmesi için tüm paydaşlarını merkez alan sosyal, ekonomik ve çevresel hedeflerini işletmenin ana faaliyetlerine dahil etmesi gerekmektedir. İşletmelerin temel stratejisini oluşturan bu yetenekleri sürdürülebilirlik ve rekabet avantajı sağlamada uzun vadede işletmelere olumlu etki sağlayacaktır (Sarı, 2015: 39).

Günümüzde insanlar bilinçli tüketici konumuna gelmişlerdir. İşletmeler artan kamuoyu bilinci ve rekabet koşulları nedeniyle daha çok yeşil faaliyetlere yönelmişlerdir. Dolayısıyla işletmelerin iç ve dış paydaşları sadece finansal verilerle değil işletmelerin finansal olmayan sosyal, çevresel, kurumsal sonuçlarıyla da ilgilenmektedirler. Bu durum işletme yöneticilerinin sürdürülebilirlik temelli karar almasını zorunlu kılmaktadır (Yükçü ve Fidancı, 2016: 664). Bilgi kullanıcıları işletmeler hakkında stratejik kararlar alması için finansal, çevresel, sosyal vb. bilgiye ihtiyaç duyarlar. İşletmeler bu ihtiyacı karşılamak için sürdürülebilirlik raporu hazırlamaktadırlar. Sürdürülebilirlik raporlaması işletmelerin sosyal, ekonomik ve çevresel etkileşimine ilişkin finansal ve finansal olmayan bilgileri içermektedir (Aydın, 2015a: 70).

Sürdürülebilirlik raporu hazırlayan işletmeler stratejisini, yönetim yaklaşımlarını ve hedeflerini tüm paydaşlarına ileterek kurumsal şeffaflığı ve hesap verilebilirliği sağlamaktadır. Sürdürülebilirlik raporlaması işletmeler için iletişim ve hesap verme aracı olmanın yanı sıra finansal ve finansal olmayan bilgilerin performansla arasındaki bağlantıyı sağlayan bir rapordur. Sürdürülebilirlik raporlaması hazırlama sürecinde işletmeler stratejilerini, iş modellerini, politikalarını ve yönetimlerini sürdürülebilirlik temelli vizyon çerçevesinde uzun dönemi kapsayacak biçimde şekillendirmektedirler. Bu şekilde işletmeler uzun dönemde ortaya çıkacak risk ve fırsatları daha etkili değerlendirmektedir. Bu değerlendirme sonucunda işletmeler varlığını koruyarak, rekabet avantajı ve kurumsal imaj elde etmektedirler. Sürdürülebilirlik raporu yayınlamak işletmelerin finansal olmayan performansını ortaya koyarak işletme değerini ve marka bağlılığını artırmaktadır (BİST Sürdürülebilirlik, 2014a: 33).

3. 5. 3. 1. Sürdürülebilirlik Raporlaması Tanımı

Sürdürülebilirlik raporlaması işletmelerin geleceğe yönelik hedef belirlemesinde, iş performanslarının ölçülmesinde, uzun vadeli kârlılığa ulaşılmasında, çevresel ve sosyal sorumluluğun yerine getirilmesinde kullanılan bir süreçtir. İşletmeler sürdürülebilirlik raporları ile ekonomik, sosyal, yönetsel ve çevresel performansını tüm paydaşlarıyla paylaşmakta ve paydaşların istek ve ihtiyaçlarına göre performans süreçlerini yeniden düzenlemektedirler (GRI 4, 2013: 85).

Sürdürülebilirlik raporlaması işletmelerin uzun vadeli değer yaratma sürecinde çevresel, sosyal ve ekonomik değerlerin işletme faaliyetlerine ve iş modeline kurumsal yönetim anlayışıyla entegre edilmesidir (BİST Sürdürülebilirlik, 2014a: 6).

Sürdürülebilirlik raporlaması işletmelerin kârlılığını ve büyümesini teşvik etse de çevresel, eşitlik, sosyal sorumluluk ve ekonomik kalkınma gibi toplumsal konuları temel alan bir raporlama türüdür (Wilson, 2003: 1).

Sürdürülebilirlik raporlaması işletmelerin çevreciliğinden daha fazlasını yani sosyal, ekonomik ve doğal kaynakları koruyarak geleceği tehlikeye atmadan yaşamasını ve çalışmasını kapsamaktadır. Sürdürülebilirlik raporlaması finansal değerlerin yanında finansal olmayan insan ve doğal sermaye unsurlarının aynı şekilde yönetilmesidir (White, 2005: 36).

Sürdürülebilirlik raporlaması işletmenin finansal ve finansal olmayan performans bilgilerini yatırımcılar, müşteriler, çalışanlar, sivil toplum kuruluşları vb. paydaşlarına sunarak hesap verme sorumluluğunu yerine getirmekte ve işletmenin faaliyetlerinin bütün etkilerini raporlayarak bilgi kullanıcılarının stratejik karar almasına yardımcı olmaktadır.

Sürdürülebilirlik raporlaması finansal ve finansal olmayan performansın analizinin yapılmasını ve ortaya çıkacak risk ve fırsatların daha bütüncül açıyla görülmesini sağlamaktadır. Dolayısıyla işletmelerin risk yönetimine yeni bir bakış açısı da sağlamaktadır (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 56).

İşletmeler faaliyetleri sonucunda sadece fiziksel değil sosyal değerler de üretirler. İşletmeler insanların ihtiyaç duyduğu ürün/hizmeti üretirken toplum refahını yükseltmekte ve istihdam sağlamaktadırlar. İşletmelerin faaliyetleri sonucunda doğal sermaye, toplum ve çevresel faktörler olumsuz etkilenebilir. Bu durum işletmelerin gelirleri, riskleri ve değerlerini doğrudan etkileyebilmektedir. Sürdürülebilirlik raporları işletmelerin değerlerinde yaşanacak olumlu ya da olumsuz değişimleri daha net ölçerek yöneticilerinin uzun vadeli stratejik karar almasını sağlamaktadır (TÜSİAD, 2015: 27).

Sürdürülebilirlik raporlaması küresel ve sektörler arası karşılaştırılabilir, bilgi kullanıcıları için kolay erişilebilen, belirli ilkelere göre somut veriler üzerinden hazırlanan, işletmelerin tüm paydaşları ile bilgi akışını ve iletişimi sağladıkları bir raporlama türüdür (04.04.2018 www.escarus.com).

3. 5. 3. 2. Sürdürülebilirlik Raporlamasının Boyutları

Sürdürülebilirlik raporlaması işletmelerin uzun vadeli değer yaratmak için ekonomik, çevresel ve sosyal faaliyetlerinin iş modelinde uygulanmasıdır. İlk kez 1997 yılında John Elkington'un "*Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business*" kitabında yayınlanan üçlü performans raporlaması (Triple Bottom Line-TBL) işletmelerin sürdürülebilirlik göstergesi olarak ekonomik, sosyal ve çevresel performansını bir arada raporlamasını ifade etmektedir (06.04.2018 www.investopedia.com). Elkington'a göre işletmelerin sürdürülebilir gelişme için ekonomik kalkınma, çevresel politika ve sosyal ilişkileri birbirini tamamlamaktadır. Bu nedenle işletmeler sadece yatırımcılar, hissedarlar ve ortakları için değil toplum başta olmak üzere diğer tüm paydaşları için faaliyet sürdürmektedir (Aras vd., 2016: 29). Elkington'un üçlü sürdürülebilirlik boyutları bu başlık altında aşağıda açıklanmıştır.

3. 5. 3. 2. (1). Ekonomik Sürdürülebilirlik

İşletmelerin ekonomik performansını arttırmak suretiyle kârlılık düzeyini maksimize etmesi ve sürdürülebilir kârlılık elde edilmesi ekonomik sürdürülebilirlik olarak adlandırılmaktadır. Ekonomik sürdürülebilirlik işletmelerin toplum başta olmak üzere tüm paydaşları için uzun vadede değer yaratırken kârlılığını artırmayı hedefleyen bir yaklaşımdır. İşletmeler ekonomik, sosyal ve çevresel faaliyetlerinin ekonomik sonuçlarını finansal raporlarda görebilmektedir. Dolayısıyla ekonomik sürdürülebilirliğin en belirgin göstergesi finansal raporlardır. Ekonomik sürdürülebilirlik işletmelerin sahip olduğu sermaye öğelerinin optimal yönetilmesidir. Optimal yönetilen sermaye unsurları işletmelerin paydaşlarına ortalama üzerinde bir getiri ve işletmenin nakit ihtiyaçlarını sürdürülebilir bir şekilde karşılama imkânı sunmaktadır (Kurnaz ve Kestane, 2016: 283).

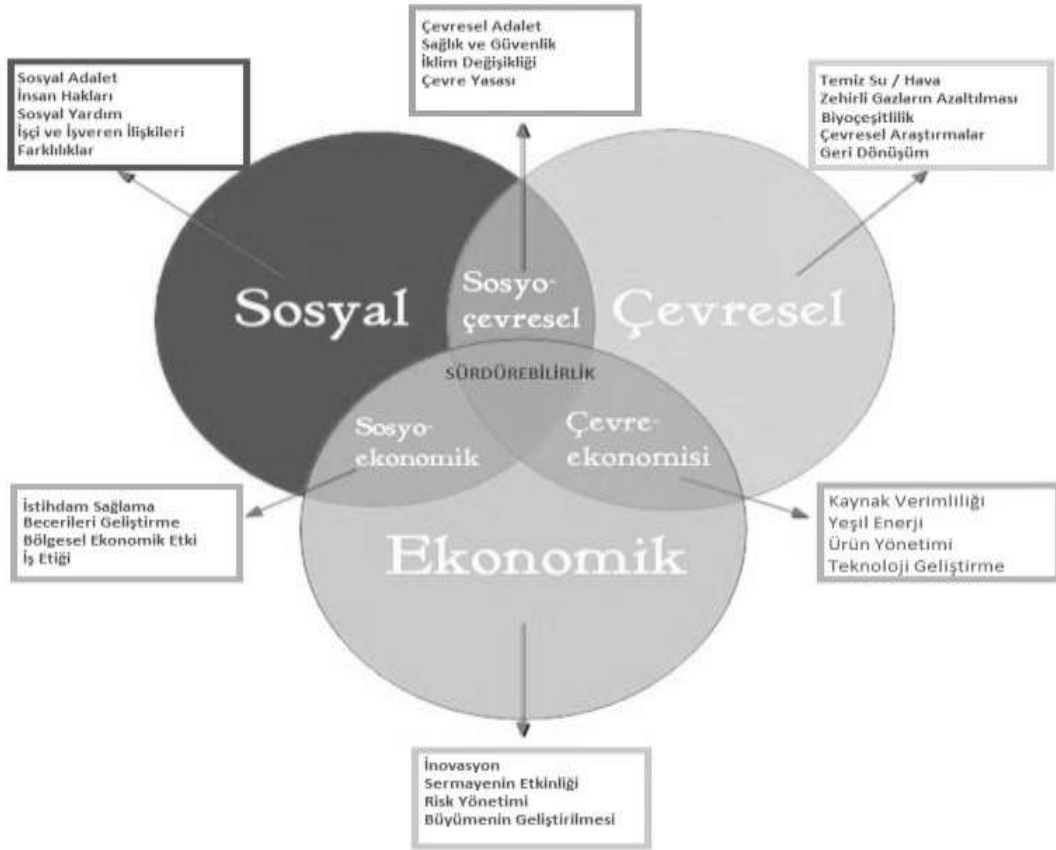
3. 5. 3. 2. (2). Çevresel Sürdürülebilirlik

Çevresel sürdürülebilirlik, işletmelerin faaliyetleri sonucunda çevre üzerinde oluşacak olumsuz etkileri azaltmayı veya bertaraf etmeyi temel alan sorumlu düşünce yapısıdır. İşletmeler iş faaliyetlerini yerine getirmek için kullandıkları doğal kaynakların

biyolojik çeşitliliğin, ekosistem ve atmosferik unsurların korunmasına dikkat edecek şekilde çevresel sürdürülebilirliği tercih etmelidir. Çevresel sürdürülebilirlik kapsamında işletmeler geri dönüşüm politikalarını, yeşil teknoloji, atık yönetimi ve enerji kaynaklarının verimliliğini artıracak çözümleri desteklemelidir (BİST Sürdürülebilirlik, 2014: 30).

3. 5. 3. 2. (3). Sosyal Sürdürülebilirlik

Sosyal sürdürülebilirliğin farklı tanımları olmasına rağmen en kapsamlı tanımı şu şekildedir: “*Formal ve informal süreçler, sistemler, yapılar ve ilişkiler mevcut gelecek nesillerin sağlıklı ve yaşanabilir toplumlar inşa etmesini desteklediği zaman sosyal sürdürülebilirlik sağlanabilir*” (TÜSİAD, 2015: 25). Günümüzde işletmeler sadece ekonomik ve sosyal istihdam sağlamanın yanı sıra sosyal sürdürülebilirlik politikaları ile sosyal adaleti, eğitimde fırsat eşitliğini, sağlık hizmetlerine erişilebilirliği ve yaşam standartlarını artırmak gibi toplumun refahını yükseltmeyi amaçlayan faaliyetler gerçekleştirmektedirler. İşletmeler sürdürülebilir rekabet avantajı elde etmek için toplum, çevre ve ekonomik temelde strateji belirlemek zorunda kalmaktadırlar (TÜSİAD, 2015: 26).



Şekil 3. 7. Sürdürülebilirliğin Ekonomik, Çevresel ve Sosyal Boyutları (09.04.2018 www.doctorsustainability.com).

Şekil 3. 7’i incelediğimizde sürdürülebilirlik raporlamasının ekonomik, çevresel ve sosyal olmak üzere üç boyutu olduğunu görmekteyiz. Bu üç boyutun birbiriyle kesiştiği noktada sürdürülebilirlik kavramı yer almaktadır. Sürdürülebilirliğin boyutlarını meydana getiren unsurların ayrıntıları aşağıda sıralanmıştır (İzci, 2016: 5):

- Ekonomik Açıdan Sürdürülebilirlik: Yenilik, sermayenin etkinliği, risk yönetimi ve büyümenin geliştirilmesi gibi ekonomik alt başlıklardan oluşmaktadır.
- Çevresel Açıdan Sürdürülebilirlik: Geri dönüşüm, biyoçeşitlilik ve ekolojik kirlenmeyi önleme gibi çevresel alt başlıklardan oluşmaktadır.
- Sosyal Açıdan Sürdürülebilirlik: Sosyal adalet, insan hakları, işçi ve işveren ilişkileri gibi sosyal alt başlıklardan oluşmaktadır.

Boyutların birbirini kestiği noktada ise ortak bileşenler oluşmaktadır. Ortak boyutları meydana getiren unsurların ayrıntıları aşağıda sıralanmıştır (İzci, 2016: 5):

- Çevre Ekonomisi: Çevresel ve ekonomik boyutların birbirini kestiği noktada oluşmaktadır. Kaynak verimliliği, yeşil enerji, ürün yönetimi ve teknoloji geliştirme gibi alt başlıklardan oluşmaktadır.
- Sosyo Ekonomik: İstihdam sağlama, iş etiği ve becerileri geliştirme gibi alt başlıklardan oluşmaktadır.
- Sosyo Çevresel: Sosyal ve çevresel boyutların birbirini kestiği noktada oluşmaktadır. Çevresel adalet, iklim değişikliği, çevre yasası, sağlık ve güvenlik gibi alt başlıklardan oluşmaktadır.

3. 5. 3. 3. Sürdürülebilirlik Raporlamasının Amacı

Sürdürülebilirlik raporlaması işletmelerin sürdürülebilir gelişmesine yönelik kurumsal performansının ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerinin ölçme, değerlendirme ve sonuçlarını tüm paydaşlarına açıklamasıdır. GRI tarafından geliştirilen sürdürülebilirlik raporlamasının amacı işletmelerin raporlama döneminde kurumun stratejisini, yönetim yaklaşımını ve faaliyetlerinin sonuçlarını bilgi kullanıcılarına açıklamaktır. Bunun yanı sıra belirli ilkelere göre hazırlanan sürdürülebilirlik raporları işletmeleri diğer işletmelerle kıyaslama ve değerlendirme imkânı, işletmelerin paydaşlarının istek ve ihtiyaçlarına nasıl cevap verdiğinin gösterilmesi ve işletmelerin zaman içinde değer değişiminin karşılaştırılmasını sağlamaktadır (GRI 3, 2006: 3).

3. 5. 3. 4. Sürdürülebilirlik Raporlamasının Faydaları ve Önemi

Günümüzde artan rekabet koşulları ve küreselleşme işletmelerin sürdürülebilirlik raporları adı altında finansal ve finansal olmayan bilgilerini yayınlamasına neden olmuştur. İşletme paydaşlarının artan sürdürülebilirlik raporlama ihtiyacı işletmeleri bu yönde etkin kararlar almaya yöneltmiştir. İşletmeler sürdürülebilirlik raporlarıyla uzun vadeli değer yaratma sürecini ve faaliyetlerinin etkilerini paydaşlarına anlatmaktadırlar. İşletmeler finansal olmayan bilgilerini sürdürülebilirlik raporunda açıklayarak bilgi kullanıcıların uzun vadedeli alacağı kararlarda onlara yardım etmektedirler. Sürdürülebilirlik raporları işletmelerin sorumlu davranış ve yönetim bildirgesi olarak paydaşlara sunulmaktadır. Bu durum işletme paydaşlarının algısını etkilemekte yatırımcılar, müşteriler ve çalışanlar gibi paydaşların olumlu yönde etkilenmesine neden olmaktadır (Özdemir ve Pamukçu, 2016: 17-18).

İşletmelerin faaliyette bulundukları toplum üzerinde önemli etkileri vardır. İşletmelerin yasalara veya çevresel duyarlılığa uymayan davranışları birçok açıdan maliyetli yaptırımlara ve uygulamalara neden olabilir. İşletmelerin etik olmayan davranışları çalışanları, çevreleri, itibarları gibi kurumsal öğelerine zarar vermektedir. Bu nedenlerle işletmeler şeffaflık sağlamak ve hesap verebilirliği geliştirmek için sürdürülebilirlik raporları hazırlamaktadırlar. Sürdürülebilirlik raporlarının işletmelere sağlayacağı faydalar aşağıda sıralanmıştır (Özçelik, 2013: 4990):

- İşletmelerin finansal bilgilerinin yanında çevresel ve sosyal bilgilerini paylaşarak şeffaflığı artırmaktadır.
- İşletmelerin çevresel ve sosyal stratejilerinin uygulanmasını etkin hale getirmektedir.
- İşletme çalışanlarının sosyal ve çevresel bilinç düzeyini artırmaktadır.

- İşletmelerin kurumsal mesajlarını paydaşlarına daha kolay iletilebilmesini sağlamaktadır.
- Şeffaflığın ve kurumsallığın artması kredi kolaylığı sağlamaktadır.
- Maliyetleri düşürmekte ve tasarruf sağlamaktadır.
- Risk yönetiminin etkinliğini artırmaktadır.
- Çevreci ve yenilikçi ürün/hizmet geliştirilmesini sağlamaktadır.
- İşletme itibarının artırılmasını sağlamaktadır.

İşletmelerin sürdürülebilirlik raporu düzenlemesi sadece hissedarlara karşı değil diğer tüm paydaşlarına karşıda sorumlu olduğunun göstergesidir. Dolayısıyla işletmelerin hesap verebilirlik kavramı genişlemiştir. Paydaşlar sadece işletmelerin finansal bilgilerine değil finansal olmayan bilgilerine de erişmek istemektedirler. Sürdürülebilirlik raporları işletmelerin stratejik hedeflerini, yönetim yaklaşımını, çevresel ve sosyal bilgilerini içeren bir iletişim aracı olmaktadır. İletişim aracı olmanın yanı sıra iç kontrol görevi de sağlamaktadır. Sürdürülebilirlik raporlaması hazırlama sürecinde işletmeler vizyonlarını gerçekleştirmek için sürdürülebilirlik temelinde uzun dönemli hedefler doğrultusunda iş modellerini ve yönetim stratejilerini şekillendirmektedirler. Bu süreçte işletmeler performanslarının eksi ve artı yönlerini daha iyi görebilmekte ve uzun dönemde ortaya çıkacak risk ve fırsatları daha iyi değerlendirme imkânı sağlayabilmektedir (BİST Sürdürülebilirlik, 2014a: 33).

3. 5. 3. 5. Sürdürülebilirlik ile İlgili Raporlama Çerçeveleri

Finansal raporların en temel özellikleri olan tutarlılık, güvenilirlik ve karşılaştırılabilir olma özelliklerinin finansal olmayan sürdürülebilirlik raporlamasında da sağlanabilmesi amacı ile belirli ilkelere göre sürdürülebilirlik raporu hazırlamak gerekmektedir. Belirli ilkelere göre hazırlanan sürdürülebilirlik raporu bilgi kullanıcılarına uygulama ve değerlendirme açısından büyük kolaylık sağlamaktadır (12.04.2018 www.altensis.com). Sürdürülebilirlik raporları dünya genelinde geçerlilik ve karşılaştırılabilirlik sağlamak amacıyla belirli ilkelere göre hazırlanmaktadır. Dünya genelinde öne çıkan raporlama çerçeveleri Tablo 3. 2’de görüldüğü üzere: Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative- GRI), AA1000 Hesap Verebilirlik Standardı (AccountAbility 1000), Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi (UN Global Compact -UNGC), İlerleme Bildirimi Raporlaması (Communication on Progress - COP), OECD Çok Uluslu Şirketler Genel İlkeleri (The OECD Guidelines for Multinational Enterprises), Uluslararası Finans Kurumu Performans Standartları (IFC Performance Standards), Karbon Saydamlık Projesi (Carbon Disclosure Project- CDP), Entegre Raporlama (Integrated Reporting - IR) ve ISO 26000 Standardıdır (Önce vd, 2015: 237-238).

Tablo 3. 2. Başlıca Sürdürülebilirlik Raporlaması Çerçeveleri (Önce vd., 2015: 237-238).

Çerçeve Adı	Yıl
Küresel Raporlama Girişimi (GRI)	1997
AA1000 Hesap Verebilirlik Standardı	1999
Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi	2000
İlerleme Bildirimi Raporlaması	2000
OECD Çok Uluslu Şirketler Rehberi	2000
IFC Performans Standartları	2006
Karbon Saydamlık Projesi	2008
Entegre Raporlama	2010
ISO 26000	2010

Tablo 3. 2’de görüldüğü üzere başlıca sürdürülebilirlik raporlamaları çerçeveleri aşağıda özet olarak açıklanmıştır:

AA1000 Hesap Verebilirlik Standardı: 1999 yılında oluşturulan bu standardın hedefi uluslararası kabul görmüş ilkeler oluşturmak ve sürdürülebilirliğin planlama, uygulama, yönetimsel ve raporlama açısından değerlendirilmesini sağlamaktır. Bu

standartın temel amacı işletmelerin sürdürülebilir strateji oluşturmasını sağlamak ve bu stratejileri paydaşlara sunmaktır. İşletme faaliyetlerinde paydaş katılımını sağlamayı teşvik etmektir. İşletmeler bu ilkeler sayesinde performanslarını uluslararası standartlara göre ölçerek mevcut durumunu görmekte ve diğer işletmelerle kıyaslama imkânı sağlamaktadır (Aksoy, 2013: 46).

Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi: 31.01.1999 tarihinde Davos'ta düzenlenen Dünya Ekonomik Forumu'nda dönemin Birleşmiş Milletler Genel Sekreteri Kofi Annan iş dünyasına "Binyıl Kalkınma Hedefleri" kapsamında çevresel ve sosyal standartları desteklemek amacıyla iş insanlarını, sivil toplum kuruluşlarını ve işçi sendikalarını "Küresel İlkeler Sözleşmesi" adı altında buluşmaya davet etmiştir. Proje doğrultusunda insan hakları, çevre koşulları, yolsuzluk ile mücadele başlıkları altında 10 ilke belirlenmiştir. 26.06.2000 tarihinde "Küresel İlkeler Sözleşmesi" Birleşmiş Milletler Genel Merkezi'nde kabul edilmiştir. Bu ilkeler kapsamında dünya genelinde işletmelerin faaliyetlerinde dürüstlük ve kalite aranmaktadır. Bunun yanı sıra işletmelerin hazırladıkları raporlarda şeffaflık önemli bir yer almaktadır. Dünya genelinde 12.000'in üzerinde katılımcısı olan "Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi" dünya çapında en kapsamlı sürdürülebilirlik platformlarından birisidir. Platformun bilgi sisteminde 25.000'in üzerinde sürdürülebilirlik raporu yer almaktadır (TİSK, 2016: 20).

İlerleme Bildirimi Raporlaması: Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesinde yer alan on evrensel ilkeyi geliştirmek ve dünya genelinde yaygınlaştırmak amacıyla Birleşmiş Milletler tarafından uygulanan bir girişimdir. Küresel İlkeler Sözleşmesi 120'den fazla ülkede 5.000 katılımcısı ile dünyanın en büyük gönüllü kurumsal vatandaşlık girişimidir. Bu girişimde yer almak isteyen işletmelerin insan hakları, çevre, işgücü ve yolsuzlukla mücadele başlıkları altındaki ilkeleri işletme politikalarında, kurumsal kültürlerinde ve faaliyetlerinde hayata geçirmeyi taahhütte bulunması gerekmektedir. "Küresel İlkeler Sözleşmesi" gönüllük esasına göre faaliyet gösteren bir girişim olmasına rağmen işletmelerin verdikleri taahhütleri yerine getirmesini beklemektedir. Bu nedenle işletmelerin kurumsal sorumluluk faaliyetlerini her yıl raporlamasını istemektedir. Faaliyetlerin raporlaması sürecine "İleri Bildirim Raporlaması" denilmektedir (13.04.2018 www.undp.org).

OECD Çok Uluslu Şirketler Rehberi: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) 27.06.2000 tarihinde OECD Bakanlar Konseyi tarafından kabul edilen Çok Uluslu Şirketler Rehberini yayınlamıştır. Rehber gönüllük esasına dayanan belirli standartlar içermektedir. Bu standartlar; işletmelerin faaliyetle bulunduğu ülkelerin hükümet politikalarına uyum sağlaması, tüm paydaş grupları arasında anlayış ve güvenin sağlanması, yabancı yatırımcılara uygun koşullar sağlanarak çok uluslu işletmelerin sürdürülebilir kalkınmaya yönelik etkisini artırmasıdır. 2011 yılında alınan kararlar rehber güncelleştirilmiştir. Rehberin içeriğinde işletmelere yönelik istihdam ve sanayi ilişkileri, çevre, insan hakları, kamuoyu aydınlatma, vergilendirme, bilim ve teknoloji gibi farklı alanlarda gönüllük temelinde belirli ilkeler ve standartlar yer almaktadır. Rehberin amacı yasal bir yükümlülüğü olmamasına rağmen uluslararası işletmeler arasındaki rekabet dengesini koruyarak devlet destekli kurumsal sorumluluk anlayışının geliştirilmesi ve işletmelerin sürdürülebilir kalkınmaya olan etkilerinin artırılmasıdır (TİSK, 2016: 21-22). Rehber Türkiye dahil olmak üzere 46 ülke tarafından kabul edilmiştir (13.04.2018 dtso.org.tr).

Uluslararası Finans Kurumu (IFC) Performans Standartları: İşletmelerin sürdürülebilir kalkınmaya yönelik stratejik yaklaşımlarını ifade etmektedir. Bu stratejik yaklaşımın temel yapısını çevresel ve sosyal sürdürülebilirlik, performans ilkeleri ve bilgiye erişim oluşturmaktadır. IFC'ye göre çevresel ve sosyal sürdürülebilirlik işletmelerin sürdürülebilirliğe karşı hedef ve sorumluluklarını, bilgiye erişim işletmelerin şeffaflık ve yönetsel becerisini, performans ilkeleri ise risk ve fırsatların değerlendirilmesi ve paydaşlarının katılımını sağlamaktır. IFC uyguladığı performans standartları ile çevresel risk ve etkilerinin yönetilmesini ve gerçekleştirdiği doğrudan yatırımlarla kalkınma fırsatı sağlamaktadır. IFC kapsamına dahil olmak isteyen işletmeler 8 performans standardını uygulamaları gerekmektedir (IFC, 2012: 2). Uluslararası Finans Kurumu'nun sekiz performans standardı aşağıda sıralanmıştır (IFC, 2012: 2):

- Çevresel ve sosyal riskin ölçülmesi ve değerlendirilmesi,
- İşgücü ve çalışma standartları,
- Verimli kaynak kullanımı ve kirliliğin önlenmesi,
- Toplum sağlığı ve güvenliği,
- Arazi alımları ve zorunlu yeniden yerleştirme,
- Biyolojik ve ekolojik çeşitliliğin sürdürülebilir korunması,
- Yerli halklar,
- Kültürel miras.

Karbon Saydamlık Projesi: İklim değişikliğiyle mücadele etmek amacıyla Londra merkezli kurulan gönüllük esasına dayanan bir raporlama rehberidir. Rehberin amacı hükümetlerin, işletmelerin ve yatırımcıların iklim değişikliğine karşı bilgi düzeylerini artırmak ve bilgi paylaşımı sağlayarak iklim değişikliği önlemlerinin alınmasına yardımcı olmaktır (14.04.2018 www.tbb.org.tr). Bu amaç doğrultusunda rehber halka açık işletmelerin doğal kaynak kullanımını, faaliyetlerinin yeniden üretimi nasıl desteklediğini ve bu kapsamdaki risklerin nasıl yönetildiğini raporlama konusunda işletmelere yol göstermektedir. Karbon Saydamlık Projesi (CPD) özel sektörü iklim değişikliği konusunda sorumluluk alması için teşvik etmekte ve bu nedenle işletmelerin iklim değişikliği politikalarını ve yenilenebilir doğal kaynak stratejilerini şeffaflık temelinde yayınlatabilecekleri bir platform oluşturmaktadır. CPD 2017 yılı itibarıyla 800 yatırımcı adına karar alan \$100 trilyondan fazla varlığı yöneten dünyanın en yaygın çevre raporlama sistemine sahip bir projedir (14.04.2018 www.cdpturkey.sabanciuniv.edu.tr).

Entegre Raporlama: 2010 yılında kurulan entegre raporlama sistemi bir işletmenin finansal ve finansal olmayan bilgilerini, stratejisini, yönetim yaklaşımını, performansını iç ve dış paydaş katılımları ile belirleyen ve işletmenin kısa orta ve uzun vadede yaratacağı değeri gösteren bir raporlama aracıdır (IIRC, 2013: 7). Tanımından da anlaşılacağı gibi entegre raporlama işletmelerin finansal verilerinin yanında sürdürülebilirlik verilerinin de bir araya gelmesini sağlayan raporlama biçimidir. Entegre raporlama kurumsal raporların en kapsamlı hali olarak karşımıza çıkmaktadır. Entegre raporlama işletmelerin zaman zaman yayınladıkları sürdürülebilirlik, sosyal sorumluluk, faaliyet raporu vb. raporları finansal raporlarla aynı zamanda yayınlamasına imkân veren bir raporlama sistemidir (Gençoğlu ve Aytaç, 2016: 54).

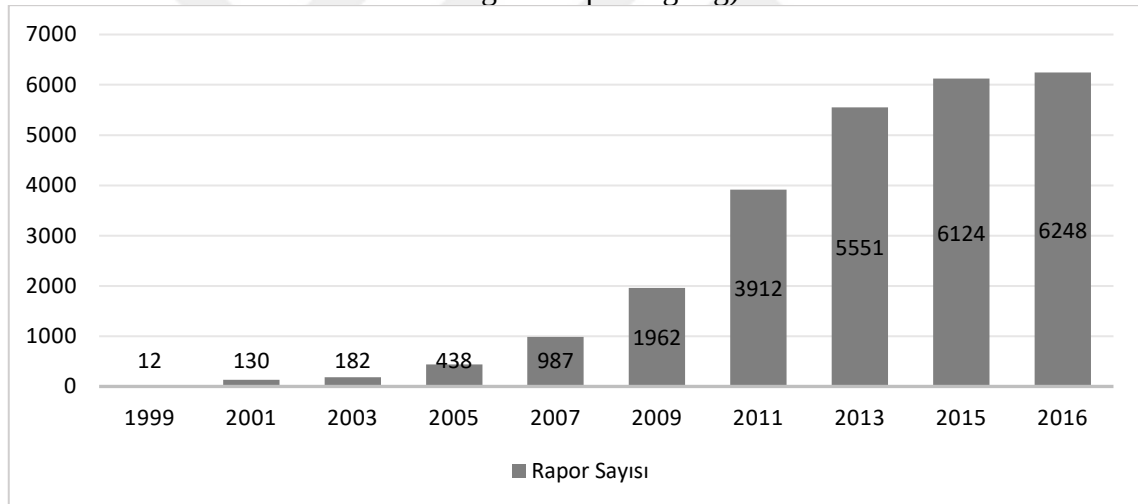
ISO 26000 Standardı: Sosyal sorumluluk kavramı dünya genelinde gelişen bir kavram olmaktadır. Bu nedenle işletmeler birçok sosyal sorumluluk raporu yayınlamaktadır. Yayımlanan bu sosyal sorumluluk raporları herhangi bir kılavuza veya standarda dayanmayan uygulamalar içermektedir (15.04.2018 www.dunya.com). Raporlar arasındaki karmaşayı ortadan kaldırmak ve uluslararası standartlar getirmek amacıyla 2010 yılında ISO 26000 standartları yayınlanmıştır. Yayımlanan bu standartlar sosyal sorumluluk alanında ve uygulamaları üzerinde anlaşmaya varılan ilk resmi belge özelliği taşımaktadır. ISO 26000 amacı sosyal sorumluluk projelerini etkin bir şekilde kullanarak sürdürülebilir kalkınmanın sağlanmasıdır. Standartlar, sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması için kamu ve özel sektörün sosyal sorumluluk alanında aynı sorumluluklara sahip olduğunu savunmaktadır. Bu nedenle standartlar tek bir sosyal sorumluluk kavramını ifade etmektedir. Standartlar yedi ana başlık altında toplanmıştır. Standartlar her bir ana başlık altında kurumun uygulaması gereken faaliyetleri ve süreçleri detaylı olarak anlatmaktadır (15.04.2018 www.turcert.com). ISO 26000 Standartlarının üzerinde durduğu yedi ana başlık aşağıda sıralanmıştır (15.04.2018 www.kaliteaktuel.com):

- Yönetişim
- İnsan Hakları
- İş Gücü Uygulamaları
- Çevre
- Etik İş Uygulamaları
- Müşteriler
- Yerel Halkın Kalkınması

3. 5. 3. 5. (1). Küresel Raporlama Girişimi

Merkezi Hollanda'da bulunan Küresel Raporlama Girişimi (GRI) gönüllülük esasına dayanan sürdürülebilir ekonomi üretmek için kamu ve özel sektöre sürdürülebilirlik raporlaması çerçevesi sunan bir enternasyonal organizasyondur. Küresel Raporlama Girişimi ekonomik, çevresel ve sosyal faaliyetlerin raporlanması için standartlar geliştirmektedir. 1997 yılında Çevreye Karşı Sorumlu Ekonomiler Koalisyonu (CERES – Coalition for Environmentally Responsible Economies) ve Tellus Enstitüsü tarafından geliştirilmiştir (Aksoy, 2013: 54). Girişim ilk standartlarını 2000 yılında G1 adıyla yayınlamıştır. Girişim standartları geliştirerek 2002 yılında G2 adıyla ikinci nesil standartlarını ve 2006 yılında ise G3 adıyla yeni bir standart çerçevesini yayınlamıştır (Güvemli vd, 2016: 175). Küresel Raporlama Girişimi G4 adıyla 2013 yılında en güncel versiyonunu yayınlamıştır ve G4 sosyal boyut açısından en gelişmiş versiyondur. G3'te 4 başlık altında ele alınan sosyal boyut G4 ise 14 başlık altında ele alınmıştır (Ekergil ve Göde, 2017: 862). Girişimin misyonu ise uluslararası geçerliği olan bir sürdürülebilirlik raporlaması ilkeleri geliştirmek ve karşılaştırılabilir, sürekli ve tutarlı rapor haline getirerek yaygınlaştırmaktır (15.04.2018 www.sercomconsulting.com). Bu misyon kapsamında girişimin 2015 yılı itibarıyla 60 ülkede 4000 kuruluş tarafından standartları kullanılmaktadır. Türkiye'de standartlar çerçevesinde 2004-2015 yılları arasında 80'den fazla rapor yayınlanmıştır (Güvemli vd, 2016: 175).

Tablo 3. 3. Küresel Raporlama Girişimi (GRI) Yıllara Göre Rapor Sayısı (16.04.2018 www.globalreporting.org).



Dünyada hızlı bir şekilde yayılan sürdürülebilirlik raporları Tablo 3. 3'de görüleceği üzere 1999 yılında yayınlanan on iki raporla kendisini dünyaya duyurmuştur. 2001-2005 yılları arasında 750 sürdürülebilirlik (GRI) raporu yayınlanmıştır. 2007 yılından sonra kullanıcı sayısını ve rapor sayısını artıran girişim 2007-2013 yılları arasında 12.142 sürdürülebilirlik (GRI) raporu yayınlamıştır. 2015-2016 yıllarında ise büyük bir ivme kazanan girişim 12.372 sürdürülebilirlik (GRI) raporu yayınlamıştır.

3. 5. 3. 5. (1). (a). Küresel Raporlama Girişimi İlkeleri

Küresel Raporlama Girişimi (GRI) ilkeleri dünyada en çok kabul gören ve uygulanan sürdürülebilirlik ilkeleri haline gelmiştir. Girişimin ilkeleri iş insanları, sivil toplum kuruluşları, iş ve işveren sendikaları gibi birçok örgütün biraya gelmesiyle belirlenmektedir. 2013 yılında yayınlanan G4 ilkeleri OECD ve Küresel İlkeler Sözleşmesi (UNGC) gibi kurumlarında işbirliği sağlaması ile dünya çapından uygulama ve yayılma alanı bulmuştur. Bu yayılma sonucunda sürdürülebilirlik raporu hazırlayan işletmelerin dünya genelinde ilk 250'ye giren %95'i, ülkelerin kendi içerisinde ilk 100'e

giren işletmeler ise %78'i oranında GRI ilkelerini baz alarak sürdürülebilirlik raporlaması hazırlamaktadır (TÜSİAD, 2015: 32-33).

Sürdürülebilirlik raporlarının içeriğini belirlemek, içerdiği bilgilerin kalitesini artırmak ve şeffaflık sağlamak için GRI belirli ilkeler geliştirmiştir. Girişim G4 raporlama rehberinde bu ilkeleri “Rapor İçeriğinin Belirlenmesine İlişkin İlkeler” ve “Rapor Niteliğinin Belirlenmesine İlişkin İlkeler” olmak üzere ikiye ayırmıştır (GRI 4, 2013: 16).

Raporun içeriğinin belirlenmesine yönelik ilkeler işletmelerin faaliyetlerini ve paydaşların işletmelerden beklentilerini temel alarak raporun hangi konuları içereceğinin belirlenme sürecini kapsamaktadır. Bu süreci oluşturan ilkeler; paydaş kapsayıcılığı, sürdürülebilirlik bağlamı, önceliklendirme ve eksiksizliktir (GRI 4, 16-17). GRI 4 Rapor içeriğinin belirlenmesini sürecini oluşturan ilkelerin açıklanması aşağıda verilmiştir (GRI 4, 16-17):

- Paydaş Kapsayıcılığı: İşletmeler iç ve dış paydaşlarını tanımlamalı ve paydaşların istek ve taleplerine ne şekilde cevap vereceğini açıklamalıdır.
- Sürdürülebilirlik Bağlamı: İşletmeler sadece kendisini etkileyen ekonomik, sosyal ve çevresel sürdürülebilirliğe değil bölgesel veya küresel sürdürülebilirliğe olan etkilerini açıklamalıdır.
- Önceliklendirme: Raporda yer alması gereken bilgilerin önemlilik derecesinin belirlendiği süreçtir. Raporda öncelik verilmesi gereken bilgiler: işletmelerin ekonomik, çevresel ve sosyal faaliyetlerini içeren ve paydaşların karar almasını önemli ölçüde etkileyecek bilgileri içermelidir.
- Eksiksizlik: Sürdürülebilirlik raporu bilgi kullanıcıların işletmenin ekonomik, çevresel ve sosyal performansını kapsam ve süre bakımından değerlendirecekleri bilgilerin tamamını içermelidir.

Raporun niteliğinin belirlenmesine yönelik ilkeler bilgi kullanıcılarının doğru karar almasını sağlayacak bilgileri içermesini ve sunum sürecini kapsamaktadır. Bu süreci oluşturan ilkeler: Denge, Karşılaştırılabilirlik, Doğruluk, Zamansal Tutarlılık, Nitelik ve Güvenirliktir (GRI 4, 2013: 17-18). GRI 4 Rapor içeriğinin belirlenmesi sürecini oluşturan ilkelerin açıklanması aşağıda verilmiştir (Yükçü ve Kaplanoglu, 2016: 78):

- Denge: İşletmelerin objektif değerlendirebilmesi için raporlarda işletmelerin performansının olumlu ve olumsuz yönlerine makul bir seviyede yer verilmelidir.
- Karşılaştırılabilirlik: İşletmelerin performansının zaman içerisindeki değerinin hesaplanabilmesi için raporda yer alan bilgilerin tutarlı olması gerekmektedir. İşletmenin ekonomik, sosyal ve çevresel performansının değerlendirilebilmesi ve diğer işletmelerle kıyaslanabilmesi için bilgilerin karşılaştırılabilirlik ilkesine uygun olması gerekmektedir.
- Doğruluk: İşletmelerin performansını net olarak değerlendirebilmek için raporda yer alan bilgilerin yeterince doğru ve ayrıntılı olması gerekmektedir.
- Zamansal Tutarlılık: Bilgi kullanıcıların işletmelerin performans bilgilerine düzenli erişebilmeleri için raporların belirli bir takvime göre yayınlanmasını kapsamaktadır.
- Nitelik: İşletmelerin performansları hakkındaki bilgileri bilgi kullanıcıların anlayabileceği şekilde raporlaması gerekmektedir.
- Güvenirlik: İşletmelerin raporlama sürecinde elde ettikleri bilgilerin doğruluğunu sağlaması gerekmektedir. Doğruluğu sağlanan bilgiler kaydedilmeli, derlenmeli, analiz edilmeli ve raporlanmalıdır.

3. 5. 3. 5. (1). (b). Küresel Raporlama Girişimi Standart Bildirimleri

Sürdürülebilirlik raporlarının uluslararası düzeyde geçerli olması ve raporların karşılaştırılabilir olması için içerdiği bilgilerin belirli standartlara göre hazırlanmış olması gerekmektedir. GRI G4 rehberinde sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanma sürecinde kuruluşlara yol göstermek amacıyla belirli standartlara yer vermiştir. Bu standartlar

“Genel Standartlar Bildirimleri” ve “Özel Standartlar Bildirimleri” olarak iki ana başlık halinde G4 rehberinde açıklanmıştır (Güvemli vd., 2016: 177). GRI Raporlama Standart Bildirimleri ve alt başlıkları Tablo 3. 4’de verilmiştir.

Tablo 3. 4. GRI Raporlama Standart Bildirimleri ve Alt Başlıkları (GRI 4, 2013: 20).

Genel Standart Bildirimleri	Özel Standart Bildirimleri
● Strateji ve Analiz ● Kurumsal Profil ● Tanımlanan Öncelikli Unsurlar ve Çerçeveseler ● Paydaş Katılımı ● Rapor Profili ● Yönetişim ● Etik ve Dürüstlük	● Yönetim Yaklaşımı Hakkında Bildirimler ● Göstergeler

Sürdürülebilirlik raporu hazırlayan tüm işletmelerin Genel Standart Bildirimlerine raporlarında yer vermeleri gerekmektedir. Genel Standart Bildirimleri Tablo 3. 4’de görüldüğü gibi yedi başlıktan oluşmaktadır (GRI 4, 2013: 24). Bu 7 başlığın ayrıntıları aşağıda sırasıyla verilmiştir (GRI 4, 2013: 24-42), (Ulus, 2009: 193-196):

- Strateji ve Analiz: İşletme yöneticilerinin sürdürülebilirliğin işletme stratejisine etkisini anlattıkları bölümdür. Bu bölümde yöneticiler sürdürülebilir odaklı ekonomik, sosyal ve çevresel sorunların kısa, orta ve uzun vadede işletme stratejisine olan etkisini ve sonuçlarını açıklamaktadır.
- Kurumsal Profil: İşletmelerin mülkiyet yapısı, ürünleri, genel merkezi, çalışan sayısı vb. kurumsal bilgileri ve tanıtımı bu başlık altında sunulmaktadır.
- Tanımlanan Öncelikli Unsurlar ve Çerçeveseler: Bu başlık altında işletmelerin konsolide bilançosuna dahil edilmiş kurumların listesi, kurumlarla iletişim kurma yolları, işletmelerin öncelik verdiği konuların nedenleri vb. konular açıklanmaktadır.
- Paydaş Katılımı: İşletmelerin raporlama sürecinde tüm paydaşlarla görüşüldüğü ve onların istek ve beklentilerine ne şekilde cevap verildiği bu kısımda açıklanmaktadır.
- Rapor Profili: İşletmeler raporlama dönemini, GRI içerik endeksini, bilgilerin doğrulanmasını, raporlama kapsamı ve sınırını bu bölümde açıklamaktadır.
- Yönetişim: Bu başlık altında işletmeler kurumsal yönetim anlayışını, organizasyon yapısını ve organlarını açıklamaktadır.
- Etik ve Dürüstlük: Bu başlık altında işletmeler değerlerini, ilkelerini, normlarını ve standartlarını açıklamaktadır.

Küresel Raporlama Girişimi (GRI) Özel Standart Bildirimlerini aşağıda bulunan Tablo 3. 5’te görüldüğü üzere ekonomik, çevresel ve sosyal olmak üzere üç kategoride açıklamaktadır. Ekonomik boyut işletmelerin kendi paydaşlarına, yerel, ulusal ve uluslararası boyutlarda ekonomik sistemler üzerindeki etkisini açıklamaktadır. Çevresel boyut işletmelerin faaliyetleri sonucunda ekosistem, biyosistem, su, hava vb. boyutlar üzerindeki olumlu ve olumsuz etkisini açıklamaktadır. Sosyal boyut işletmelerin faaliyette bulundukları ortamdaki iç ve dış paydaşlar üzerindeki sosyal etkilerini açıklamaktadır (GRI 3, 2006: 25-26-29). Ekonomik ve çevresel kategoriden farklı olarak sosyal kategori iş gücü uygulamaları, insan hakları, toplum ve ürün sorumluluğu olmak üzere dört alt kategoriye ayrılmıştır. Sosyal kategori GRI G3 rehberinde sosyal boyut 4 başlıktan oluşurken GRI G4 rehberinde sosyal boyut 14 başlık altında açıklanmıştır. GRI G4 rehberi sosyal açıdan en kapsamlı rehber olma özelliği taşımaktadır. GRI G4 rehberi 01.07.2018 tarihinden sonra kullanılmaya başlanacaktır. 01.07.2018 tarihinden önce hazırlanan raporlarda GRI G3 standartları kullanılmaktadır (Ekergil ve Göde, 2017: 862).

Tablo 3. 5. GRI Raporlama Özel Standart Bildirimleri ve Alt Unsurları (GRI 4, 2013: 44).

Ekonomik Kategori		Çevresel Kategori		
Ekonomik Unsurlar:		Çevresel Unsurlar:		
● Ekonomik Performans ● Piyasa Varlığı ● Dolaylı Ekonomik Etkiler ● Satın Alma Uygulamaları		● Malzemeler ● Enerji ● Su ● Biyolojik Çeşitlilik ● Emisyonlar ● Atık Sular ve Atıklar ● Ürün ve Hizmetler ● Uyum ● Nakliye ● Tedarikçinin Değerlendirilmesi ● Çevresel Şikâyet Mekanizmaları		
Sosyal Kategori				
Alt Kategoriler	İşgücü Uygulamaları	İnsan Hakları	Toplum	Ürün Sorumluluğu
Unsurlar	●İstihdam	●Yatırım	●Yerel Toplumlar	●Müşteri
	●İşgücü/Yönetim İlişkileri	●Ayrımcılığın Önlenmesi	●Yolsuzlukla Mücadele	Sağlığı ve Güvenliği
	●İş Sağlığı ve Güvenliği	●Örgütlen ve •Toplu Sözleşme Hakkı	●Kamu Politikası	●Ürün ve Hizmet
	●Eğitim ve Öğretim	●Çocuk İşçiler	●Rekabete Aykırı Davranış	Etiketlenmesi
	●Çeşitlilik ve Fırsat Eşitliği	●Zorla veya Cebren Çalıştırma	●Uyum	●Pazarlama
	●Kadın ve •Erkekler İçin Eşit Ücret	●Güvenlik Uygulamaları	●Tedarikçilerin Toplum Üzerindeki Etkileri Üzerinden Değerlendirilmesi	İletişimi
	●Tedarikçinin İşgücü Uygulamaları Bakımından Değerlendirilmesi	●Yerli Hakların Hakları	●Toplum Üzerindeki Etkilere ilişkin Şikâyet Mekanizmaları	●Müşteri Gizliliği
	●İşgücü Uygulamaları	●Değerlendirme		Uyum
	●Şikâyet Mekanizmaları	●Tedarikçilerin İnsan Hakları Bakımından Değerlendirilmesi		
		●İnsan hakları Şikâyet Mekanizmaları		

3. 5. 3. 6. Sürdürülebilirlik Endeksleri

Bilgi kullanıcıları sürdürülebilirlik raporlarından yararlanarak işletmeler hakkında finansal ve finansal olmayan bilgilere ulaşmaktadır. Bu bilgilerin yanı sıra yatırımcılar açısından sürdürülebilirlik performansının değerlendirilmesine yardımcı olmak amacıyla sürdürülebilirlik endeksleri oluşturulmuştur (Özdemir ve Pamukçu, 2016: 19). Sürdürülebilirlik endeksleri, işletme faaliyetlerinin sürdürülebilir açıdan incelenmesi, yatırımcılara rehber olması ve finansal analizlerde kullanılmak amacıyla geliştirilen endekslerdir (Sarı, 2015: 39). İşletmeler açısından sürdürülebilirliğin ölçülmesinde çeşitli endeksler borsalar tarafından oluşturulmuştur. Oluşturulan bu endeksler işletmenin sürdürülebilirliğini ölçme konusunda yeterli olup olmadığı tartışma konusu olsa da bazı endeksler zamanla kabul görmüştür (Önder, 2017: 940). Tablo 3. 6'da görüleceği üzere 1990 yılından itibaren günümüze kadar farklı endeksler geliştirilmiştir.

Tablo 3. 6. Başlıca Sürdürülebilirlik Endeksleri (Önce vd., 2015: 239-240).

Endeksler	Kuruluş Yılı
Domini 400 Sosyal Endeksi	1990
Dow Jones Sürdürülebilirlik Endeksi	1999
FTSE4Good Endeksi	2001
JSE Sorumlu Yatırım Endeksi	2004
Çevresel Sürdürülebilirlik Endeksi	2005
BIST Sürdürülebilirlik Endeksi	2014

Son yıllarda yaşanan gelişmeler sonucunda borsaya kote olan işletmelerin sürdürülebilirlik stratejilerini ve uygulamalarını kamuya açıklamaları için birtakım düzenlemeler geliştirilmektedir. Bu düzenlemeler sürdürülebilirliğin yaygınlaştırılmasına, sürdürülebilir işletmelerin teşvik edilmesine ve sürdürülebilirlik endekslerinin gelişmesine katkı sağlayacaktır (Aksoy, 2013: 82). Dünya’da geçerliliği olan başlıca sürdürülebilirlik endeksleri aşağıda detaylı olarak açıklanmıştır.

3. 5. 3. 6. (1). Domini 400 Sosyal Endeksi

1990 yılında kurulan Domini 400 Sosyal Endeksi (Domini 400 Social Index) dünyadaki ilk sürdürülebilirlik endeksi olma özelliği taşımaktadır. Endeks, yatırımcılara yönelik bilgi toplayan ve araştırma yapan “KLD Research & Analytic” şirketi tarafından geliştirilmiştir (Altınay vd., 2017: 213). Endeksin ilk uygulama alanı Standard & Poor’s 500 büyük ölçekli şirketlerin yer aldığı Amerikan hisse senetleri piyasasıdır. Endeks bazen S&P 500 şirketlerinin dışındaki işletmelere de uygulama yapmıştır. Endeks sadece ateşli silahlar, nükleer güç, kumar, alkol, tütün vb. kapsamda faaliyet gösteren işletmeleri değerlendirmeye almamaktadır. Değerlendirilmeye alınmak isteyen işletmelerin ise azınlıklar hakları, çalışan ilişkileri, kadın hakları, insan hakları gibi çevresel ve kurumsal yönetim konularında olumlu değerlere sahip olması gerekmektedir. Endeks hesaplaması yapılırken işletmeler geniş bir yelpazede değerlendirilmektedir. Değerlendirilme için işletmeye etkinlik ve sorun puanı verilmektedir. İşletmede yer almayan etkinlik ve sorun puanı 0 kabul edilmektedir. İşletmenin etkinlik puanı için orta düzey etkinliklere +1 ve güçlü etkinliklere +2 puan verilir. Sorun puanı ise orta düzeydeki sorunlara -1 ve güçlü sorunlara ise -2 puan verilmektedir. Sonuç olarak işletmeler analistler tarafından -2 ve +2 puan arasında derecelendirilir ve endeks puanları kurum tarafından yayınlanmaktadır (Sarıkaya ve Akarca, 2011: 66).

3. 5. 3. 6. (2). Dow Jones Sürdürülebilirlik Endeksi

1999 yılında SAM şirketi tarafından geliştirilen Dow Jones Sürdürülebilirlik Endeksi (Dow Jones Sustainability Index) dünyada ilk defa işletmelerin sürdürülebilirliğini kıyaslama imkânı veren endeks olma özelliği taşımaktadır (Nakıboğlu ve Bulğurcu, 2017: 711). Dow Jones Endeksinin temel varsayımı finansal analizlerle sürdürülebilirlik göstergelerinin birleştirilmesi ve bütünsel bir değerlendirmeyi mümkün kılmasıdır. Dow Jones Endeksi sürdürülebilirliğin ekonomik, sosyal ve çevresel boyutlarını ölçmektedir. İşletmelerin bu boyutlarını ölçmek için SAM şirketi işletmelere bir dizi anket göndermektedir. SAM şirketi tarafından gönderilen anketler işletmelerin faaliyetlerine ve sektörlerine bağlı olarak 6 ile 10 arasında değişen ölçekler ve bu ölçeklere ilişkin 2 ile 10 arasında anket sorusu içermektedir. İşletmelerin bu anketler üzerinden aşağıdaki formül yardımıyla sürdürülebilirlik puanları ölçülmektedir (Aksoy, 2013: 88).

Formül: $TSS = \sum (CP * SA * BA)$

TSS: Toplam Sürdürülebilirlik Skoru

CP: Verilen Cevabın Puanı

SA: Sorunun % Ağırlığı

BA: Boyutun % Ağırlığı

Formül üzerinden işletmelerin sürdürülebilirlik puanı 100 üzerinden değerlendirilmektedir. Puanı yüksek çıkan işletmeler Dow Jones Endeksine dahil edilirken puanı düşük çıkan işletmeler bu endeksin dışına çıkartılmaktadır. Endeks dünya çapında yaygın olarak kullanılmaktadır. Türkiye’de ise yaygınlaşmakta olan bu endekse ilk defa bir Türk firması olarak 2013 yılında “Gelişmekte Olan Pazar Kategorisinde” Anadolu Efes Grubu girmeyi başarmıştır (26.04.2018 www.anadoluefes.com). 2015 yılında ise “Gelişmekte Olan Piyasalar Kategorisinde” Garanti Bankası Dow Jones Endeksine girmeyi başarmıştır (26.04.2018 www.gazetevatan.com).

3. 5. 3. 6. (3). FTSE4Good Endeksi

FTSE4Good endeksi işletmelerin sürdürülebilir performanslarını 2001 yılında hesaplamaya başlamasına rağmen 1996 yılından itibaren elde edilen bilgileri de kullanmaktadır (Gök ve Özdemir, 2017: 92). FTSE4Good endeksi İngiliz İş Gazetesi (Financial Times) ve Londra Borsası ortaklığıyla 1995 yılında kurulmuştur. FTSE4Good endeksinin amacı işletmelerin çevresel, paydaş ilişkileri, insan hakları gibi işletmelerin sosyal sorumluk kriterlerini ölçerek yatırımcılara bilgi vermektir (26.04.2018 www.researchgate.net). FTSE4Good endeks hesaplamalarının temeli uluslararası kabul görmüş yönetim kuralları ve şeffaf ölçüm teknikleri oluşturmaktadır. Endeks işletmeleri aşağıda sıralanan üç ana başlık altında değerlendirmektedir (Öztürk, 2010: 57);

- İşletmelerin sürdürülebilir faaliyetleri gerçekleştirme derecesi,
- İşletmelerin paydaşları arasındaki ilişki derecesi,
- Uluslararası insan hakları kurallarına uyum derecesi,

Yatırımcıların sosyal sorumluluk alanında faaliyet gösteren işletmelere olan talebi gittikçe artmaktadır. FTSE4Good endeksi yatırımcılara rehber olmak amacıyla işletmelerin sosyal sorumluluk performanslarını ölçerek diğer işletmelerle kıyaslama imkânı sunmaktadır (Öztürk, 2010: 57).

3. 5. 3. 6. (4). Johannesburg Borsası (JSE) Sorumlu Yatırım Endeksi

Johannesburg Borsası Sorumlu Yatırım Endeksi 2004 yılında Johannesburg Borsası tarafından geliştirilmiş bir endekstir. JSE Endeksi hem gelişmekte olan ülkeler kategorisinde hem de organize olmuş bir piyasa tarafından üretilen ilk sürdürülebilirlik ölçüm endeksidir (Özdemir ve Pamukçu, 2016: 20). Endeksin listesinde yer almak isteyen işletmelerin öncelikle FTSE/JSE (FTSE/JSE All Share Index) Tüm Endeksinde yer almaları gerekmektedir. Gerekli işlemleri tamamlayan işletmeler danışma komitesine başvuruda bulunmaktadır. Komite değerlendirme sonucuna göre işletmeler endeks kapsamına alınmaktadır. Endeks kapsamında yer alacak işletmeler için alkol, tütün vb. sektör ayrımı yapılmamaktadır. Endeks değerlendirme kriterlerini 2010 yılında güncelleyerek iklim değişikliği, toplum, çevre ve kurumsal yönetim başlıklarını değerlendirme sürecine dahil etmiştir (TSPAKB, 2010: 34).

3. 5. 3. 6. (5). Çevresel Sürdürülebilirlik Endeksi

Çevresel Sürdürülebilirlik Endeksi Dünya Ekonomik Formu, Yale Üniversitesi ve Colombia Üniversitesi tarafından 2005 yılında ortak çalışma sonucunda geliştirilmiştir. Çevresel sürdürülebilirlik endeksi diğer endekslerden farklı olarak işletmelerin değil ülkelerin sürdürülebilirlik faaliyetlerine yönelik çalışmalar yürütmektedir (Önce vd., 2015:240). Endeks ülkelerin çevresel sorunlarını, toplumsal risk düzeylerini ve dünya üzerindeki ortak çevresel sorunlara çözüm üretmek için küresel iş birliğini kapsamaktadır. Endeksin amacı ülkelerin çevresel sorunlara karşı analitik karar almasına yardımcı olmaktır. Endeks ülkelerin çevresel durumunu yıllar boyunca göstermekte ve sürekli çevresel gelişmeyi teşvik etmektedir (28.04.2018 www.surdurulebilir.kalkinma.gov.tr).

3. 5. 3. 6. (6). Borsa İstanbul Sürdürülebilirlik Endeksi

Borsa İstanbul işletmelerin çevresel, sosyal ve ekonomik uygulamalarının yaygınlaşmasını sağlamak ve teşvik etmek amacıyla sivil toplum kuruluşları, ulusal ve uluslararası kuruluşlarla yaptığı iş birliği sonucunda BIST Sürdürülebilirlik Endeksi geliştirmiştir. Endeksin geliştirilmesi sürecinde Borsa İstanbul ve Ethical Investment Research Service Limited (EIRIS) şirketi 2013 yılında ortak bir sözleşme imzalamışlardır. Bu sözleşmeye göre EIRIS şirketi uluslararası sürdürülebilirlik kriterleri çerçevesinde işletmeleri değerlendirecek ve kriterlere uymayan işletmeleri endeks kapsamının dışında tutacaktır (BIST Sürdürülebilirlik, 2014a: 43). EIRIS şirketi Türkiye’de ilk olarak 2014 yılında BIST 30 Endeksinde yer alan işletmelere uygulama yapmıştır. 2015 yılında BIST 50’de yer alan işletmelere ve 2016 yılında BIST100 Endeksinde yer alan işletmelere istemeleri halinde gönüllü olarak uygulama yapmıştır. EIRIS şirketi endeks hesaplama sürecinde sadece işletmelerin kamuya açık bilgilerini ve finansal, sürdürülebilirlik, sosyal sorumluluk vb. raporlarını kullanmaktadır (Önder, 2017: 941). EIRIS şirketi endeks hesaplama sürecinde işletmelere üç aşamalı bir değerlendirme uygulamaktadır. Bu üç aşama aşağıda ayrıntılarıyla verilmiştir:

1. Aşama: Bu aşamada EIRIS işletmelerin kamuya açık bilgilerinden elde ettiği çevre, iklim değişikliği, yönetim yapısı, rüşvetle mücadele, insan hakları vb. işletme faaliyetlerini içeren bir profil hazırlayarak işletmelere göndermektedir.
2. Aşama: Bu aşamada EIRIS’ten gelen profili inceleyen işletmeler profillerine ilişkin yorum ve itirazlarını belgeleriyle EIRIS’e geri bildirimde bulunmaktadırlar.
3. Aşama: Son aşamada EIRIS işletmelerden gelen geri bildirimleri incelemekte ve işletmelerin nihai profilini oluşturmaktadır.

Profilleri ve değerlendirmeleri uygun bulunan işletmeler endekste yer almaktadır. Endekste yer alan işletmeler performans, kurumsal yönetim, şeffaflık ve sürdürülebilirlik konularına ilişkin oluşacak risklere karşı önlem düzeylerini artırmış olmaktadır. Risk düzeyleri düşük olan işletmeler rekabet avantajı ve yeni yatırım olanakları elde etmektedir (BIST Sürdürülebilirlik, 2014a: 45).

3. 5. 4. Entegre Raporlama

Uluslararası kabul edilmiş en temel muhasebe ilkelerinden birisi olan süreklilik ilkesi, işletmenin faaliyetlerini işletme sahiplerinin veya ortaklarının ömürlerine bağlı olmaksızın sürdürebileceğini ifade eder. Yatırımcılar ve bilgi kullanıcıları stratejik kararlar alırken işletmenin sürdürülebilirliğini değerlendirmek istemektedirler. Bu değerlendirme için finansal ve finansal olmayan verilerin analizi kullanılmaktadır. Günümüzde performans analizi yapmak isteyen bilgi kullanıcıları sadece kârlılık oranını değil, çevresel faktörleri ve sürdürülebilir sosyal sorumluluk yapılarını da dikkate alarak işletmenin geleceğini tespit etmeye çalışmaktadırlar. Ülkemizde ve dünyada işletmelerin performans analizleri için kullanılan raporlarda gelinen son nokta entegre raporlamadır (Gençoğlu ve Aytaç, 2016: 53).

İşletmelerin en temel faaliyetlerinden birisi rapor hazırlamaktır. Rapor hazırlamak işletmelerin tüm birimlerini ve faaliyetlerini ilgilendiren maliyetli ve zaman alan bir süreçtir. Hazırlanan raporların farklı zamanda yayınlanması işletmelerin değerini ve performansını tam olarak yansıtmamasına neden olmaktadır. Son yıllarda gündeme gelen finansal ve finansal olmayan verilerin bir arada yayınlanmasını öngören ilk raporlama türü entegre raporlamadır (Kaya, 2015: 114).

Entegre raporlama düşüncesi işletmelerin değer yaratma sürecine odaklanmasından dolayı kurumsal raporlamadan farklı olarak yeni bir yaklaşım kabul edilebilir. Entegre raporlama düşüncesinin temelinde işletme faaliyetlerinin yerine getirilmesi sırasında tüm birimlerin ve tüketilen sermaye unsurlarının arasındaki bağlantının dikkate alınması yatmaktadır. Entegre düşünce terimi IIRC tarafından tanımlanmıştır. Entegre düşünce sisteminin birinci basamağı strateji geliştirmedir. Bu

nedenle işletmelerin sürdürülebilirlik, risk ve performansın iş stratejisiyle birleştirilmesi gerekmektedir. İşletmeler tarafından bu birleştirme sağlandığı zaman stratejinin çevre, toplum ve ekonomi vb. konular üzerindeki etkileri süreç olarak daha net gözükcektir. Entegre raporlama sistemi işletmelerin iç ve dış çevresini esas alan sürdürülebilirliği sağlayacak olan stratejisi doğrultusunda, sermaye ve kaynakların işletme faaliyetleri için kullanılması, kaynaklar ve faaliyet ilişkisinin açıklanması, işletmenin uzun vadede sağlayacağı performansın kısa, öz ve net bir şekilde paydaşlara sunulmasını içermektedir. Başla bir ifadeyle Entegre raporlama sistemi işletmelerin kısa, orta ve uzun vadede oluşturacağı değeri gösteren ve işletmenin bütünsel yapısını ortaya koyan bir kurumsal rapordur (Yüksel ve Arıcı, 2017: 731).

3. 5. 4. 1. Entegre Raporlamanın Tanımı

Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi'ne göre entegre raporlama, *“Bir entegre rapor bir kuruluşun stratejisinin, kurumsal yönetiminin, performansının ve beklentilerinin kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı nasıl sağlayacağını kısa ve öz bir şekilde bildirilmesidir”* olarak ifade edilmiştir (IIRC, 2013: 7).

Entegre raporlama, işletmelerin geçmiş ve gelecekteki finansal ve finansal olmayan bilgilerini birleştiren ve paydaşlara işletmenin gelecek stratejisini, çevresel ve toplumsal bilgilerini öz ve net şekilde sunan raporlama sistemidir (Sofian ve Dumitru, 2017: 3).

Entegre raporlama, işletmelerin iç ve dış çevresini kapsayacak şekilde entegre düşünce ile sürdürülebilir değer yaratma sürecinin kısa, öz ve net bir şekilde paydaşlara sunulmasına ilişkin bir raporlama sistemidir (Yüksel ve Arıcı, 2017: 731).

Entegre raporlama işletmelerin faaliyetlerini detaylı bir şekilde inceleyen finansal ve finansal olmayan verileri sürdürülebilir strateji ile birleştiren bir raporlama türüdür. Entegre raporlar stratejik hedefler, yönetim ve bütüncül performans vb. işletme değerlerinin gelecekteki konumu nasıl etkileyeceğiyle açıklayan şeffaf bilgiler içeren bir raporlama yaklaşımıdır (Topcu ve Korkmaz, 2015: 3).

Entegre raporlama, işletme faaliyetlerinin finans yapısını ve sürdürülebilirlik konuları arasındaki ilişkiyi sağlayan ve sürdürülebilirliğin değer oluşturmasını uzun vadede stratejiyle nasıl bütünleştiğini tam olarak ortaya koyan bir raporlama sistemidir (20.02.2018 www.entegreraporlamatr.org).

Entegre raporlama, işletmelerin faaliyetlerinin merkezinde toplumu temel alan düşünce yapısını oluşturmayı, finansal ve finansal olmayan raporları birleştirmeyi amaçlayan ve işletmelerin gelecek stratejisini tanımlayan bir raporlama türüdür (BİST Sürdürülebilirlik, 2014: 38).

Literatürde entegre raporlamanın birçok benzer tanımı yapılmıştır. Genel anlamda entegre raporlama işletmenin finansal ve finansal olmayan bilgilerinin geçmiş ve gelecek arasında köprü oluşturmasını sağlayan kısa, orta ve uzun vadede işletmenin oluşturacağı değeri belirli ilkeler ve standartlar doğrultusunda tüm paydaşlara açıklayan raporlama türüdür (Yılmaz, 2016: 5).

Entegre raporlama yeni bir kavram olması ve literatürde tümleşik, bütüncül, tek rapor gibi farklı isimlerle yer almasından dolayı bazı hatalara neden olmuştur. Bu hataların temelinde entegre raporlamanın diğer raporlarla karşılaştırma hatası bulunmaktadır. Aşağıda entegre rapor hakkında yanlış bilinen bazı bilgiler sıralanmıştır (TÜSİAD, 2015: 44):

- Entegre raporlama finansal raporlara eklenmiş bir sürdürülebilirlik raporu değildir.
- Yıllık faaliyet raporlarının genişletilmiş bir versiyonu değildir.
- Finansal ve Finansal olmayan raporların bir özeti değildir.
- İşletmelerin halka ilişkiler girişimi değildir.

3. 5. 4. 2. Entegre Raporlamanın Amacı

Entegre raporlama artan rekabet koşullarına karşı uyumluluk gereksiniminden doğmuştur. Rekabet koşullarından korunmak isteyen işletmelerin gelecekte oluşturacağı değerleri paydaşlara bildirmeleri gerekmektedir. Entegre raporların amacı, bir işletmenin kullandığı tüm sermaye unsurlarının birbiriyle bağının kurulması ve kısa, orta ve uzun vadede nasıl değer oluşturacağının paydaşlarına açıklanmasıdır (Ercan ve Kestane, 2017: 75). Uluslararası Entegre Raporlama çerçevesi baz alınarak entegre raporlamanın başlıca amaçları aşağıda sıralanmıştır (IIRC, 2013: 7):

- Sermaye unsurlarının daha etkin ve üretken şekilde kullanılması amacıyla finansal sermaye paydaşlarına sunulan bilgilerinin kalitesini artırmaktır.
- Kurumsal raporlama veya daha farklı raporlar kullanan işletmelerin gelecekte oluşturacağı değeri maddi yönde etkileyen tüm faktörleri birleştiren ve daha etkili bir yaklaşım sunmaktır.
- Sermayenin tüm öğeleri için (insan, finans, sosyal, ilişkisel, doğal vb.) şeffaflık ve hesap verebilirlik yönlerinin güçlendirilmesi ve tüm unsurların birbiriyle olan ilişkisinin açıklanmasıdır.
- İşletmelerin sadece kısa vadede değil orta ve uzun vadede değer yaratmasını sağlamaktır.

3. 5. 4. 3. Entegre Düşünce

Uluslararası Entegre Raporlama Konseyine göre “*Entegre düşünce, bir kuruluşun çeşitli işletme ve fonksiyonel birimleri arasındaki ilişkileri ve kullandığı ya da etkilediği sermaye öğelerini aktif şekilde hesaba katmasıdır. Entegre düşünce kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmaya yönelik entegre karar verme mekanizmalarına ve eylemlere giden yolu açmaktadır*” (IIRC, 2013: 2).

Entegre raporlama düşüncesinin temelinde işletmelerin kısa, orta ve uzun vadede yarattığı değerler ve sermaye öğelerinin bu değerler üzerindeki etkisi ve ilişkisi yatmaktadır. İşletmeler açısından entegre düşünce sadece finansal ve finansal olmayan bilgilerin sunulduğu bir rapor değildir. İşletmelerin tüm birimlerini ve faaliyetlerini kapsayan değer yaratma sürecini anlatan bir yaklaşımdır. Entegre raporlama konseyine göre entegre düşünce unsurları aşağıda sıralanmıştır (IIRC, 2013: 2):

- İşletmelerin sahip olduğu veya üzerinde etkisi olduğu sermaye öğeleri arasındaki kritik bağımlılıkları açıklamak,
- İşletmenin tüm paydaşlarının istek ve ihtiyaçlarını karşılama kapasitesini belirlemek,
- İşletmenin faaliyet gösterdiği dış çevrede ortaya çıkacak risk ve fırsatlara karşı işletmenin iş modeli ve stratejisinin nasıl uyarlandığını tespit etmek,
- İşletmenin geçmiş, bugün ve gelecekteki sermaye açısından gerçekleştirdiği faaliyetler, analizler ve performans sonuçlarını göstermek.

Küreselleşen dünyada gelişen ekonomiler bireylerin ve toplumun işletmelerden beklentilerini de değiştirmektedir. Bu beklentiler işletmelerin değer yaratma sürecini de etkilemektedir. İşletmeler sadece ürün/hizmet üreten değil toplumun, çalışanların ve tüm paydaş grupların kalite anlayışını temel alarak bütüncül bakış açısıyla toplumun refahı için çalışmaktadırlar. Değişen koşullarda ortaya çıkan entegre düşünce işletmelere aşağıdaki yararları sağlamaktadır (King ve Roberts, 2017: 5-6-7):

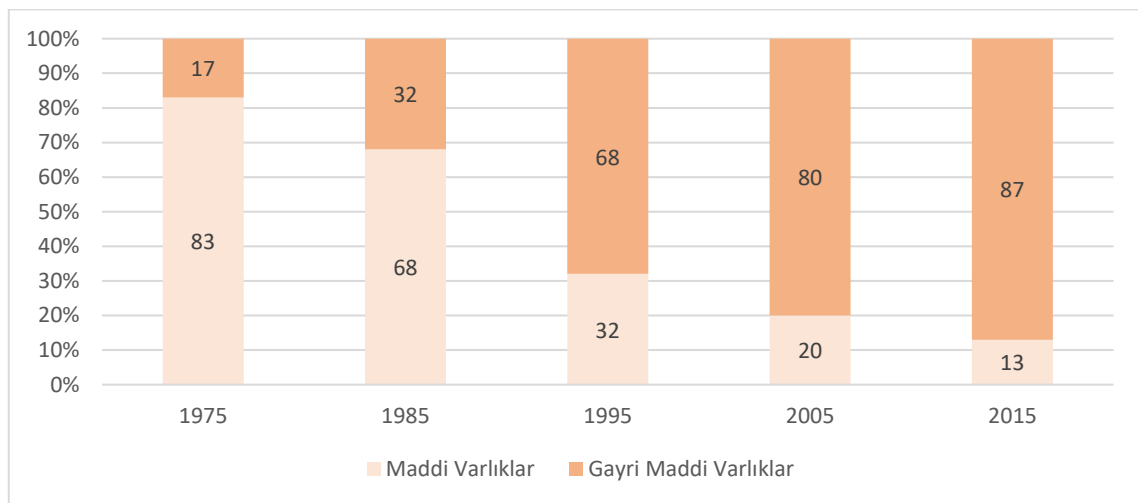
- Entegre düşünce işletmenin tüm paydaşlarının stratejik hedef birliği oluşturmasını ve değer zincirinin etkin çalışmasını sağlamaktadır.
- Entegre düşünce işletmelerin kurumsallaşmasını ve risk yönetimini desteklemektedir.
- Entegre düşünce işletmelerin çok yönlü gelişimini ve kaynakların stratejik kullanımını desteklemektedir.

3. 5. 4. 4. Entegre Raporlama Sisteminin Ortaya Çıkış Sebepleri

İşletmeler bilgi kullanıcıların istek ve ihtiyaçlarına cevap vermek için finansal raporlar hazırlamaktadırlar. Finansal raporlar işletmenin geçmiş bir zamanda elde ettiği faaliyetleri ve bu faaliyetlerinin finansal nitelikli sonuçlarını göstermektedir. Bu nedenle bilgi kullanıcıların geleceğe yönelik kararlar almasında finansal raporlar yetersiz kalmaktadır. Bilgi kullanıcıların işletmeler hakkında doğru kararlar verebilmesi için sadece geçmiş bilgileri değil gelecekteki risk, fırsatlar vb. bilgileri de kullanması gerekmektedir. Gelecekteki bilgileri elde etmek, finansal ve finansal olmayan bilgiler arasında anlamlı ilişki kurarak mümkün olmaktadır. Entegre raporlamanın ortaya çıkmasının en temel nedeni işletmenin geçmiş ve gelecek bilgisini birleştirmesidir. Entegre raporlama işletmelerin gelecek stratejisinin kısa, orta ve uzun vadede sağlayacağı değerleri göstermektedir. Entegre raporlamanın ortaya çıkış sebepleri genel olarak aşağıda maddeler halinde verilmiştir (Kaya, 2015: 116):

- Bilgi kullanıcılarının işletmelerin sadece finansal bilgilerine değil sosyal sorumluluk duyarlılığı vb. konulara bakarak değerlendirmek istemektedir.
- İşletmenin farklı raporlar düzenlemesi, bu raporları farklı zamanda yayınlaması ve raporlar arasındaki ilişkinin tutarsız olmasını sağlamaktadır.
- Finansal raporlar işletmenin geçmiş dönemdeki faaliyetlerini içermekte gelecek dönemlere ait bilgilerini barındırmamaktadır.
- Sürdürülebilirlik raporları geleceğe dönük finansal olmayan bilgiler içermesine rağmen yeterli düzeyde finansal bilgi içermemektedir.
- Bilgi kullanıcıları bilgileri tek bir rapor halinde edinmek istemektedirler.
- İşletmenin finansal ve finansal olmayan bilgilerinin kapsamlı yayınlanması bilgi kullanıcılarının raporlara karşı güven düzeyinin artmasını sağlamaktadır.

Entegre raporlama sisteminin bir diğer ortaya çıkış sebebi ise bilgi kullanıcıların stratejik kararlar almak için işletmelerin değer yaratma süreci ve işletme faaliyetleri hakkında detaylı bilgilere ihtiyaç duymasıdır. Bu bilgiler işletmenin finansal analizleri sonucunda maddi performans göstergeleri olabileceği gibi fırsatlar, planlar, riskler, stratejiler gibi niteliksel şekilde olabilirler. İşletmelerin ölçülebilen maddi varlıklarının ve ölçülemeyen niteliksel gayri maddi varlıklarının değerleri zaman içerisinde değişmiştir. İşletme varlıklarının zaman içerisindeki değişimini araştıran Ocean Tomo adlı firma Standart & Poor's 500 firmaları üzerine yaptığı araştırma sonucunda firmaların maddi ve gayri maddi değerlerindeki değişimi Şekil 3. 8'de gösterilmektedir (Krzus, 2011: 274).



Şekil 3. 8. S&P 500 Şirketlerinin Pazar Değeri Bileşenleri (28.03.2018 www.oceantomo.com).

Şekil 3. 8'i incelediğimizde S&P 500 firmalarının 1975 yılından başlayarak günümüze kadar geçen sürede maddi varlıkları ve gayri maddi varlıklarının önemli ölçüde değiştiğini görmekteyiz. 1975 yılında firmalarının varlıklarının %87'sini maddi varlıklar %13'nü gayri maddi varlıklar oluşturmaktadır. 1980'li yıllardan sonra makine ve emek temelli üretimler azalırken bilgi ve teknoloji temelli üretimin artması firmaların maddi varlıklarının azalmasına gayri maddi varlıklarının artmasına sebep olmuştur. Nitekim 1985 yılında firmaların maddi varlıklarının oranı %68'ken 1995 yılına geldiğimizde firmaların maddi varlıklarının oranının %32 olduğu görmekteyiz. 2005-2015 yılları arasında varlıklar içinde artışı devam eden gayri maddi varlıklar 2015 yılında firma varlıklarının %87'si gibi büyük bir orana sahip olmuştur. Firma varlıklarının büyük oranının entelektüel, insan, sosyal ve ilişkisel sermaye unsurları gibi ölçülmesi zor olan gayri maddi varlıklardan oluşması finansal raporlarda bu bilgilerin yeterince yer bulamamasına neden olmuştur. Bu nedenle finansal ve finansal olmayan bilgilerden oluşan entegre raporlamaya ihtiyaç ortaya çıkmıştır (Altınay, 2016: 48).

3. 5. 4. 5. Entegre Raporlama Kılavuz İlkeleri

Entegre raporlama belirli ilkelere dayalı bir yaklaşımdır. Bu ilkeler entegre raporun hazırlanmasında temel olarak kullanılmaktadır. Entegre raporlama ilkeleri raporlama hakkında bilgi veren ve bilgilerinin nasıl sunulacağı konusunda yol gösteren bir rehberdir. Kılavuz ilkeleri IIRC tarafından yedi ana başlık altında toplanmış ve bu ilkeler aşağıda sıralanmıştır (Aktekin, 2014: 23):

- Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim
- Bilgiler Arası Bağlantı
- Paydaşlarla İlişkiler
- Önemlilik
- Kısa ve Öz Olma
- Güvenirlik ve Eksiksizlik
- Tutarlılık ve Karşılaştırılabilirlik

3. 5. 4. 5. (1). Stratejik Oda ve Geleceğe Yönelim

Entegre raporlama işletmelerden iş stratejisinin kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma yeteneği ile sermaye öğelerinin tüketimi arasındaki ilişkiyi açıklamasını istemektedir. Bu ilke işletmenin pazar konumu ve iş modelini etkileyen risk ve fırsatlarını kapsamaktadır. Bu nedenle işletme yöneticilerinin aşağıdaki soruları ilke başlığı altında cevaplaması gerekmektedir (27.02.2018 www.borsagundem.com):

- İşletmenin geçmiş ve gelecek performansı arasındaki bağlantı ve bu bağlantıyı değiştirebilecek olan faktörler nelerdir?
- İşletmenin kısa, orta ve uzun vadede oluşturacağı değerler arasında nasıl bir denge kurulmuştur?
- İşletmenin geçmiş deneyimleri gelecekteki stratejik karar yönlerini nasıl etkilemektedir?

3. 5. 4. 5. (2). Bilgiler Arası Bağlantı

Entegre raporlama işletmelerden uzun vadede değer oluşturma yeteneğini etkileyen unsurların birbirleri ile olan bağlantısının bütünsel olarak açıklamasını istemektedir. Geleneksel raporlamadan farklı olarak entegre raporlama bilginin eksiksiz olmasını sağlar. Entegre raporlama işletmenin sermaye unsurları, iş modeli, değer yaratımı vb. konulardaki bilgilerinin bağlantısını sağlar ve daha ayrıntılı analiz imkânı sunar. Aynı zamanda bilgi kullanıcılarının karar almasında işletmenin performansı, riskleri, fırsatları ve gelecek stratejisini bütünleştirerek özetler. İşletmenin sahip olduğu bilgilerinin bağlantısının kurulmasının en iyi yolu entegre düşünce sisteminin tesis edilmesinden

geçmektedir (Dumitru vd., 2013: 30-31). Entegre raporlama işletmelerin bilgilerini aşağıda sıralanan öğeler yardımı ile sağlamaktadır (IIRC, 2013: 15-16):

- İçerik Öğeleri:
Entegre raporlama işletmelerin faaliyetlerindeki dinamik ve sistemik etkileşimleri genel bir bakış açısıyla yansıtır. Örneğin, işletmelerin yeni fırsat ve riskler oluştuğunda ya da geçmiş performansı beklenen seviye ulaşmadığında işletmenin stratejisinin bu durumlara nasıl uyarlanacağına ilişkin bilgileri kapsamaktadır.
- Dün, Bugün ve Yarın:
İşletmelerin geçmiş faaliyetlerinin analizinin yapılması gelecek dönemlerde alınacak stratejik kararlara fayda sağlayabilir. Geçmişten günümüze kadar olan faaliyetlerin analizi mevcut olanakları ve yöntemlerinin kalitesini artırmak için kullanılabilir.
- Sermaye Öğeleri:
İşletmelerin değer yaratma sürecinde sermaye öğelerinin kalitesini artırması ve öğelerin satın alabilirliğini geliştirmesi gerekmektedir.
- Finansal Bilgiler ve Diğer Bilgiler:
Bu öğe işletmelerin araştırma-geliştirme, teknoloji-bilgi aktarımı, insan kaynakları, pazar payı, müşteri ilişkileri, itibar gibi temel finans yapılarından oluşmaktadır.
- Nicel ve Nitel Bilgiler:
Entegre raporlar işletmelerin tüm değerlerini yansıtabilmesi için nitel ve nicel bilgileri bütüncül olarak kullanmaktadır.
- Yönetim Bilgileri, Yönetim Kurulu Bilgileri ve Kuruluş Dışından Rapor Edilen Bilgiler:
Entegre raporlarda yer alan bilgiler hem işletmenin sahip olduğu hem de işletme dışından sağlanan bilgilerdir. Bu durum bilgi kullanıcılarının bu bilgileri bir bütün olarak değerlendirmesine olanak sağlamaktadır.

3. 5. 4. 5. (3). Paydaşlarla İlişkiler

Entegre raporlama işletmelerin paydaşları ile olan ilişkileri hakkında bilgi paylaşan ve onların ihtiyaç ve beklentilerini ne düzeyde karşıladığını göstermektedir. İşletmeler paydaşları ile etkin bir iletişim yapısına sahip olabilir ancak bu iletişim yapısını risk ve stratejik planlama oluşturma temel haline getirmek işletmelere çevresel, sosyal ve ekonomik yönden olmak üzere etkin bilgiler sağlayabilir. İşletmenin paydaşları değer yaratma sürecini etkileyebilir ve işletmenin karşılaştığı sorunlar hakkında faydalı bilgiler sağlayabilir (Kaya, 2015: 120). Bu bilgiler aşağıdaki sorunların çözümünde kullanılabilirler (IIRC, 2013: 18):

- Paydaşların gelecekte istedikleri değer algısı neleri içermektedir.
- Gelecekteki eğilimler bugünden nasıl gözükmektedir.
- Finansal etkenler, risk ve fırsatlar daha belirgin nasıl ölçülebilmektedir.
- Stratejik yol haritası daha etkin nasıl geliştirebilmekte ve değerlendirilmektedir.
- Finansal strateji daha etkin bir biçimde nasıl açıklanabilmekte ve yürütülmektedir.

3. 5. 4. 5. (4). Önemlilik

Entegre raporlama işletmelerin kısa, orta ve uzun vadede oluşturacağı değeri etkileyecek olan tüm önemli faktörler hakkında bilgi vermektedir. Bilgi kullanıcıların stratejik karar almasını etkileyen tüm konular önemli olarak nitelendirilmektedir. Önemli konular ve etkenler belirlenirken işletmenin paydaşları için sürdürülebilir bir değer oluşturma amacı temel kabul edilerek paydaşların beklentileri ve ihtiyaçlarının doğru tespit edilmesi gerekmektedir. Önemlilik belirleme süreci aşağıdaki adımlardan oluşmaktadır (TÜSİAD, 2015: 58):

- İlgili Konuların Belirlenmesi: İşletmelerin değer oluşturma sürecini kısa, orta ve uzun vadede etkileyecek veya etkilemiş olan tüm konuları kapsamaktadır. Bu aşamada konu veya konuların belirlenmesinde paydaşların fikrini almak son derece önemlidir.
- İlgili Konuların Öneminin Belirlenmesi: İşletmelerin değer oluşturma sürecinde hangi konunun önem derecesinin yüksek olduğuna kanaat getirilen aşamadır. Bir konunun önem derecesini değer oluşturma sürecindeki etkisi veya potansiyeli belirlemektedir.
- Öncelik Verilmesi: Önemli konular belirlendikten sonra hangi konunun önem derecesinin daha yüksek olduğunun tespit edildiği aşamadır. Entegre raporlama önemli konuların raporlarında yer almasını istemektedir.
- Bilgilerin Belirlenmesi: Hangi finansal bilgilerin entegre raporda yer almasının belirlendiği aşamadır. Bilgilerin seçim sürecinde hem içsel hem de dışsal bakış açısından yararlanarak seçim yapılmaktadır. Seçilen konuların nasıl seçildiğinin raporda ayrıntılı bir şekilde anlatılması gerekmektedir.

3. 5. 4. 5. (5). Kısa ve Öz Olma

Entegre raporlamanın finansal ve finansal olmayan bilgilerin birleşimi olması çok geniş bilgilere yer vereceği anlamına gelmemektedir. Entegre raporlamanın en büyük özelliklerinden birisi kısa ve öz olmasıdır. Entegre rapor işletmelerin kısa, orta ve uzun vadede değer oluşturma sürecine etki edecek faktörleri kısa ve öz bir şekilde raporlamaktadır. Entegre raporlar hazırlanırken kısa ve öz olma ilkesi ile “eksiksizlik” ve “karşılaştırılabilirlik” ilkeleri arasındaki dengenin sağlanması gerekmektedir. Entegre raporun kısa ve öz olabilmesi için aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir (Aktekin, 2014: 23):

- Önemlilik belirleme aşamasının uygulanması gerekmektedir.
- Çapraz başvuru araçları kullanılarak mantıklı bir yapı oluşturulması ve raporda gereksiz tekrarların önüne geçilmesi gerekmektedir.
- Ayrıntılı, sık değişmeyen ve dış kaynaklardan sağlanan bilgilere ulaşmak için gerekli bağlantıların kullanılması gerekmektedir.
- Kavramların ve ifadelerin öz, net ve mümkün olduğunca az kelime kullanılarak ifade edilmesi gerekmektedir.
- Raporda kullanılan kelimeler mesleki terimlerden veya jargonlardan ayrı olarak toplumun anlayabileceği sade bir dil seçilmesi gerekmektedir.
- Kurumun temel yapısını yansıtmayan veya kuruluşa özgü olmayan “basmakalıp” ifadelerin kullanılmaması gerekmektedir.

3. 5. 4. 5. (6). Güvenirlik ve Eksiksizlik

Entegre raporlar hazırlanırken kurumun olumlu ya da olumsuz tüm faaliyet bilgisinin dengeli bir şekilde incelenmesi ve maddi hataları en az seviyede içermesi gerekmektedir. Maddi hataları içermeme, entegre raporlardaki maddi olarak yanıltıcı hataların olma riskini en aza indirmek için gerekli denetimlerin yapıldığını ve tahmine dayanan bilgilerin tahmin süreçlerinin nasıl yapıldığının açıklamasına dayanmaktadır (03.03.2018 www.finansgundem.com). Güvenirlik ve eksiksizlik kavramları aşağıda detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

Güvenirlik: Entegre raporun güvenilirliği içerdiği maddi hataların az olmasına ve sahip olduğu dengeye bağlıdır. Güvenirliği etkin bir şekilde artırmak için paydaş katılımı, iç ve dış denetim mekanizmalarının kullanılması gerekmektedir. Entegre raporlama gelecek dönemleri de kapsadığı için geleceğe yönelik verilen bilgilerin kanıtlanması mümkün olmadığından bu tahminlerin hangi metotlarla yapıldığı açıklanmalıdır. Entegre raporlamada yer alan bilgilerin dengeli bir şekilde dağılması için raporunun sunumuna dikkat edilmesi ve raporlarda tüm faaliyetlere eşit ağırlıkta yer vermesi gerekmektedir (Yılmaz, 2016: 52).

Eksiksizlik: Entegre raporlarda bilgilerin eksiksiz olabilmesi için hem olumlu hem de olumsuz tüm bilgilerin olması gerekmektedir. Kullanılacak bilgiler belirlenirken işletmenin faaliyet gösterdiği sektördeki kuruluşların raporlarında yer alan konuların seçilmesinde yarar vardır. Entegre raporda yer alacak konuların kurumun temel yapısını, yeteneklerini ve farklılıklarını yansıtmaları gerekmektedir. Başlıca raporda yer alması gereken konular: maliyet/fayda, rekabet avantajı, geleceğe yönelik bilgilerdir. (Yılmaz, 2016: 53).

3. 5. 4. 5. (7). Karşılaştırılabilirlik ve Tutarlılık

Bir entegre rapordaki bilgiler zaman içinde tutarlı bir temele dayalı olarak ve kuruluşun kendi değer yaratma kabiliyeti açısından, diğer kuruluşlarla karşılaştırılmasına olanak sağlayacak şekilde sunulmalıdır (IIRC, 2013: 24). Entegre raporlarda yer alan bilgiler, işletmelerin geçmiş ve gelecek dönemleri arasında tutarlı ve karşılaştırılabilir olarak verilmesi gerekmektedir (Orth vd., 2012: 5). Karşılaştırılabilirlik ve Tutarlılık kavramları aşağıda açıklanmıştır:

Karşılaştırılabilirlik: İşletmeler değer oluşturma süreçlerinde stratejik ve kendine özgü bir yol izlediklerinden diğer işletmelerle karşılaştırılması zorlaşmaktadır. Bu nedenle entegre rapor düzenlenirken entegre raporlama “İçerik Öğeleri” başlığı altındaki soruların cevaplanması işletmelerin karşılaştırılabilirliğine yardımcı olacaktır (04.03. 2018 www.selahattinsahin.com.tr).

Tutarlılık: İşlemelerin performanslarını dönemlere göre karşılaştırabilmesi ve bilginin kalitesini artırabilmek için raporlarda yer alan bilgilerinin birbirini takip eden dönemlerle tutarlı olması gerekmektedir. İşletmeler tutarlılık kapsamında faaliyetlerinde bir değişiklik gerçekleştirdiğinde değişikliğin etkisini ve yapısını raporlarında açıklaması gerekmektedir.

3. 5. 4. 6. Entegre Raporlama İçerik Öğeleri

İçerik öğeleri entegre raporlarda yer alması gereken bilgileri ve bu bilgilere ilişkin soruların cevaplarını kapsamaktadır. Entegre raporlarda yer alan içerik öğeleri birbirleriyle ilişkili ve bağlantılıdır. Bu nedenle içerik öğeleri birbirlerini izleyen ve bağlantılı olacak bir şekilde raporlarda sunulması gerekmektedir. İçerik öğeleri kapsamında işletmelerin hedefleri ve stratejileri doğrultusunda değer yaratırken karşılaştığı tüm koşulları sorular halinde entegre raporlarında cevaplaması gerekmektedir (TUSİAD, 2015: 60). IIRC çerçevesinde içerik öğelerini sekiz başlık altında açıklamıştır. İçerik öğeleri aşağıdaki belirtilen sırayla entegre raporla da yer almayabilirler, işletmeler inisiyatif doğrultusunda sıralamada değişiklik yapabilirler (IIRC, 2013: 24):

- Kurumsal Genel Görünüm ve Dış Çevre
- Kurumsal Yönetim
- İş Modeli
- Riskler ve Fırsatlar
- Strateji ve Kaynak Aktarımı
- Performans
- Genel Görünüş
- Hazırlık ve Sunum Temeli

IIRC çerçevesinde içerik öğeleri yukarıda sıralanan başlıklar altında işletmelerin birtakım sorulara ve bu soruların yanıtlarına entegre raporlarında yer vermesini istemektedir.

3. 5. 4. 6. (1). Kurumsal Genel Görünüm ve Dış Çevre

Bu başlık altında hazırlanan entegre rapor “*Kuruluş ne iş yapıyor ve hangi koşullarda faaliyet gösteriyor?*” sorusunun cevabını içermelidir (IIRC, 2013: 24).

Entegre raporlama sistemi işletmelerin misyonu, vizyonu, etik ilkeleri ve değerlerini tanımlar, faaliyet yapısı, temel faaliyetleri, pazardaki konumu, rekabet yapısı ve değer zinciri içindeki konumunu açıklar. Entegre rapor işletmeleri kısa, orta ve uzun vadede etkileyecek olan toplumsal, çevresel ve siyasal vb. dışsal tüm faktörleri içermelidir. Bunun yanı sıra işletmelerin önceki dönemlerine göre değişmiş tüm nicel bilgilerini de içermelidir (Aydın, 2015: 31).

İşletmelerin misyon açıklamalarının temel nedeni kendi çalışanlarına ve işletme çevresine iletmek istedikleri bir mesajı ulaştırmaktır. İyi derecede tanımlanmış bir misyon işletmenin tüm faaliyetlerini (müşteriler, süreçler, ürün/hizmet, teknoloji vb.), etik yapısını, iş felsefesini, iş yaklaşımını iç ve dış paydaşlara verdiği bir mesajı olarak tanımlanmaktadır. İşletmelerin vizyon açıklamalarının sebebi ise çalışanlara gelecek için rehber olması ve yatırımcılara işletmenin gelecekte oluşturacağı değerlere ulaşmaya çalışırken nasıl hareket etmeleri gerektiği konusunda örnek olacak ilkeler sunmaktır (Aydın, 2015: 32).

3. 5. 4. 6. (2). Kurumsal Yönetim

Bu başlık altında hazırlanan entegre rapor “*Kuruluşun kurumsal yönetim yapısı kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini nasıl destekliyor*” sorusunun cevabını içermelidir (IIRC, 2013: 25).

Bu öge kapsamında işletmelerin değer yaratma kabiliyeti ve kurumsal yönetime ilişkin aşağıdaki hususlar hakkında bilgi vermesi gerekmektedir (Yılmaz, 2016: 55):

- İşletmelerin kurumsal yönetim düzeyinde çalışan personellerinin becerileri, yetenekleri, farklı yönleri ve işletmelerin liderlik yapısı nelerden oluşmaktadır?
- İşletmelerin kurumsal yönetim yapısı yasal düzenlemelerden nasıl etkilenmektedir?
- Stratejik kararlar alınmasında, risk yapısında, etik kuralların belirlenmesinde, işletme kültürü oluşturulmasında ve denetlenmesinde kullanılan özel süreçler nelerdir?
- Üst düzey yöneticilerin kurumsal yönetime ilişkin stratejik yaklaşımları belirlemesi ve risk yönetimine karşı aldığı önlemler nelerdir?
- İşletme yöneticilerinin yasal düzenlemelerin dışında kurumsal yönetim uygulamalarını ne derece kullanmamaktadır.
- İşletme yöneticilerinin yenilik ve ar-ge faaliyetlerini teşvik etmesi ve faaliyetlerin hayata geçirilmesi için üstlendikleri sorumluluklar nelerdir?
- İşletmelerin kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma sürecine ve sermaye öğelerinin kullanılmasına çalışanlara sağlanan ücret ve teşviklerin etkisi nelerdir?

3. 5. 4. 6. (3). İş Modeli

Bu başlık altında hazırlanan entegre rapor “*Kuruluşun iş modeli nedir?*” sorusunun cevabını içermelidir (IIRC, 2013: 25).

Bir işletmenin iş modeli, iş faaliyetlerinin girdilerini kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmak için çıktı ve sonuçlara dönüştüren stratejik hedefleri gerçekleştirmede kullandığı bir sistemdir. Entegre raporlarda işletmeler iş modellerini girdiler, iş faaliyetleri, çıktılar ve sonuç unsurları üzerinden açıklamaktadır. İş modelinin açıklanmasında unsurları temel alan bir şema ve mantıklı bir akış kullanılması etkinliği artırması açısından önemli bir unsurdur. İş modeli tanımlanırken işletmenin tedarik zinciri içindeki yeri, faaliyetlerin girdileri, işleme süreçleri, çıktıları ve tüm paydaşları kapsayacak şekilde işletmenin operasyonları tanımlanmalıdır. IIRC’ye göre iş modelinin girdileri finansal, üretilmiş, entelektüel, insan, doğal, sosyal ve ilişkisel sermaye öğeleridir. İş modeli faaliyetleri etrafında işletmenin pazarda rekabet avantajını nasıl

sağladığı, inovasyon ve uyum yetenekleri gibi bilgiler açıklanabilmektedir. İş modelinin çıktıları işletmenin ürettiği ürün/hizmetlerdir ve ihtiyaç halinde iş modelinde ürün/hizmetlere bağlı (atıklar, emisyonlar vb.) yan ürünler de açıklanabilir. İş modeli sonuçları iç ve dış sonuçlar olmak üzere ikiye ayrılabilirler. İç sonuçlar işletme imajı, gelirler, çalışan motivasyonu ve memnuniyeti vb. sonuçları kapsamaktadır. Dış sonuçlar ise marka değeri, toplumsal etki, müşteri sadakati vb. sonuçlardır. Ayrıca iş modeli işletmenin fırsatları, riskleri, güçlü ve zayıf yönleri, tedarik zinciri yapısı hakkında detaylı bilgi sağlamaktadır (TÜSİAD, 2015: 62).

3. 5. 4. 6. (4). Riskler ve Fırsatlar

Bu başlık altında hazırlanan entegre rapor “*Kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini etkileyen spesifik risk ve fırsatlar nelerdir ve kuruluş bunları nasıl ele almaktadır?*” sorusunun cevabını içermelidir (IIRC, 2013: 27).

İşletmelerin kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmak için gerekli olan sermaye öğelerinin kalitesini, satın alınabilirliğini, elde edilmesini ve gelecek stratejisine etki eden risk ve fırsatları entegre raporlarında açıklamaları gerekmektedir. İşletmelerin gelecek stratejisi, risk ve fırsatlar yatırımcılar açısından önemli konuların başında gelmektedir. İşletmelerin SWOT analizi yapması geleceğe yönelik işletme performansı hakkında bilgi sağlayabilir. SWOT analizi sonucunda belirlenen fırsatların gerçekleşme ihtimali yatırımcıları çekmekte ve entegre raporun kalitesini artırmaktadır. İşletmelerin entegre raporlarında risklere karşı aldığı önlemler ve fırsatların değerlendirilmesinde kullanılan kaynakların nasıl temin edilebileceği gibi konuların açıklanması oldukça önemlidir (Saban vd., 2017: 931).

3. 5. 4. 6. (5). Strateji ve Kaynak Aktarımı

Bu başlık altında hazırlanan entegre rapor “*Kuruluşun hedefi nedir ve buraya nasıl ulaşmayı amaçlamaktadır?*” sorusunun cevabını içermelidir (IIRC, 2013: 27).

İşletmeler kısa, orta ve uzun vadedeki stratejik amaçlarını, bu amaçlara ulaşmak için tüketilecek kaynakları ve ulaşılan başarının nasıl ölçüleceğini entegre raporlarında açıklamaktadırlar. Strateji ve kaynak aktarımı kapsamında entegre raporlar aşağıdaki soruların cevaplarını içermelidir (King ve Roberts, 2017: 95):

- İşletmelerin kısa, orta ve uzun vadedeki hedefleri ve bu hedeflere ulaşmak için kullanacağı kaynakların stratejik dağılımı nelerdir?
- İşletmelerin hedeflerine ulaşmadaki başarı düzeyleri ve bu başarı düzeyinin nasıl ölçüldüğüne dair bilgiler nelerdir?
- İşletmenin iş modelinde hedeflere ulaşmak için yapılması gereken değişimler nasıl olmalıdır?
- Dış paydaşlar işletmelerin iş modelini ve planlarını nasıl etkilemektedir?
- Yenilikçiliğin rekabet avantajı sağlama üzerine etkisi nelerdir?

3. 5. 4. 6. (6). Performans

Bu başlık altında hazırlanan entegre rapor “*Kuruluş, dönem için belirlenen stratejik hedeflerine ne ölçüde ulaşmıştır ve elde edilen sonuçlar sermaye öğelerini nasıl etkilemiştir?*” sorusunun cevabını içermelidir (IIRC, 2013: 28).

İşletmelerin entegre raporlarında performansları hakkında nicel ve nitel bilgileri açıklamaları gerekmektedir. Bunun yanı sıra işletmeler risk, fırsat ve hedeflerine yönelik niteliksel göstergelerin neler olduğunu ve bu göstergelerin nasıl belirlendiği de açıklamalıdır. Entegre raporlamanın performans başlığı altında işletmeler aşağıdaki maddeleri değerlendirmekte ve açıklamaktadır (Sevim vd., 2017: 160):

- İşletme performansının sermaye öğeleri üzerindeki etkileri nelerdir?
- İşletme, paydaşlarının istek ve beklentilerini ne ölçüde karşılamaktadır?
- İşletmenin genel performans ölçüleri nelerdir?

- İşletmenin geçmiş ve mevcut performans durumları nasıldır?

3. 5. 4. 6. (7). Genel Görünüş

Bu başlık altında hazırlanan entegre rapor “Kuruluşun stratejisini uygularken karşılaştığı muhtemel zorluk ve belirsizlikler ve bunların, iş modeli ile gelecekteki performansı açısından potansiyel etkileri nelerdir?” sorusunun cevabını içermelidir (IIRC, 2013: 28).

İşletmeler mevcut durumlarını, kısa, orta ve uzun vadede karşılaştıkları problemlerini ve bu problemlerin işletmeye olan etkilerini ölçmek için analiz yapmaktadırlar. Yapılan bu analizler sonucunda problemlere nasıl yanıt verileceğini ve bertaraf edileceğini raporlar halinde tüm paydaşlara sunarlar. Hazırlanan raporların gerçeğe uygun olması entegre raporun kalitesini artırmaktadır. Hazırlanan entegre raporlarda aşağıdaki üç ögenin açıklanması gerekmektedir (IIRC, 2013: 28);

- İşletmelerin faaliyetleri sonucunda kısa, orta ve uzun vadede ortaya çıkacak problem beklentileri ve bu problemlerin stratejik çözümleri nelerdir?
- Kısa, orta ve uzun vadede ortaya çıkacak problemlerin işletmeye olan etkisi nelerdir?
- İşletmenin karşılaştığı problemlere karşı kurumsal örgütlenme yapısı nasıl organize edilmelidir?

Ayrıca hazırlanan entegre raporlarda işletmelerin tabii olduğu yasal ve düzenleyici etkenler de açıklanmalıdır. Genel görünüm başlığı altında dış çevrenin, risk ve fırsatların sermaye ögeleri üzerindeki etkileri ve işletmenin pazar konumu, rekabet kabiliyeti şeffaf bir biçimde sunulmalıdır.

3. 5. 4. 6. (8). Hazırlık ve Sunum Temeli

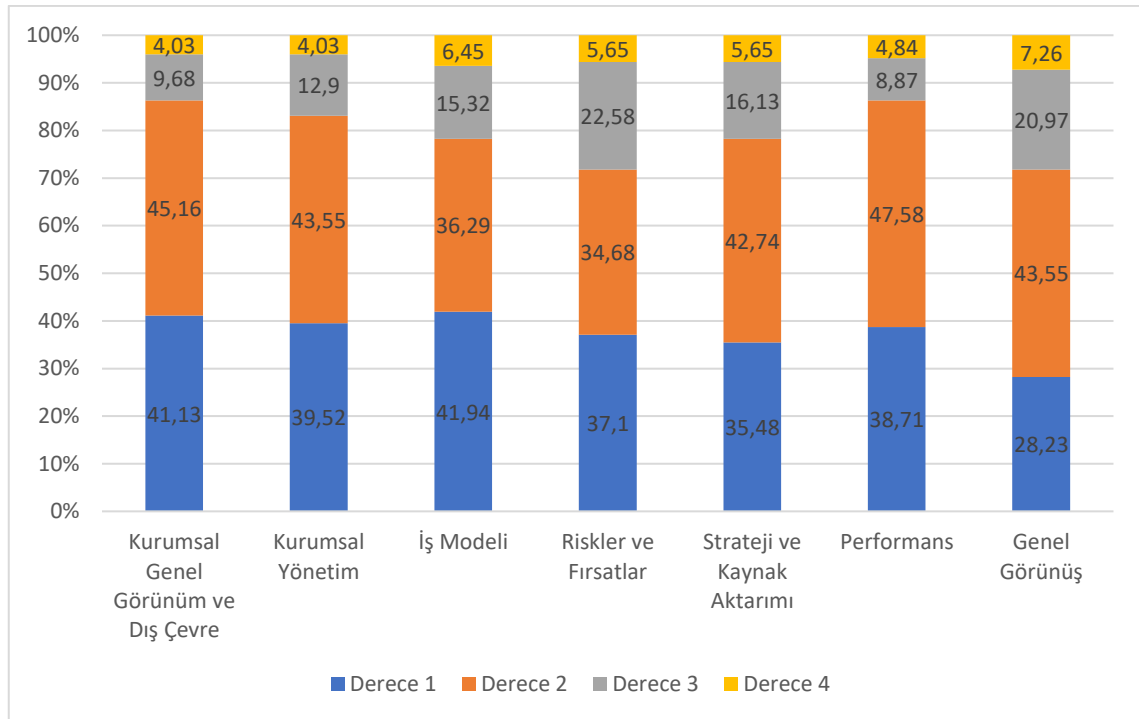
Bu başlık altında hazırlanan entegre rapor “Kuruluş entegre rapora dahil edilecek konuları nasıl belirlemektedir ve bu konular nasıl nicelenmekte veya değerlendirilmektedir?” sorusunun cevabını içermelidir (IIRC, 2013: 29).

Entegre rapor hazırlık ve sunuma geçmeden önce raporda yer alması gereken konuları aşağıda belirtilen üç çerçeve konu ile belirlemektedir (Yılmaz, 2016: 60);

- Önemlilik Belirleme Sürecinin Özeti: Entegre raporda yer alacak konuların belirlenmesinde ve değerlendirilmesinde kullanılan süreçler bu başlık altında açıklanmalıdır.
- Raporlama Sınırı: Entegre raporlama sistemi finansal ve finansal olmayan bilgileri kapsamaktadır. Çok geniş kapsamda olan bu bilgilerin raporda bütünüyle yer alması mümkün olmadığı için bazı konuların sınırlandırılması gerekmektedir. Sınırlanan konuların raporda neden sınırlandırıldığı açıklanmalıdır.
- Başlıca Çerçeve ve Yöntemlerin Özeti: Bu başlık altında maddi konuların niteliğinde ve değerlendirilmesinde kullanılan yöntemler açıklanmaktadır.

3. 5. 4. 6. (9). Entegre Raporlama İçerik Ögelerinin Uygulamadaki Yeri

Entegre raporlama içerik ögelerinin uygulamadaki yerini araştırmak isteyen Robert G. Eccles ve George Serafeim 124 entegre raporu incelemişlerdir. İncelenen bu raporlar Johannesburg Borsasında borsaya kote olan işletmelerin zorunlu olarak hazırladığı ve IIRC’nin gönüllü pilot programına katılan işletmelerin düzenlediği entegre raporlardır. Çalışma sonucunda entegre raporun içeriğini oluşturan yedi içerik ögesinden genel görünüş ve risk & fırsatlar hakkında çok az bilgi verildiği ve işletmelerin daha çok performans ve kurumsal genel görünüm ile dış çevre ögeleri hakkında bilgi verdiği tespit edilmiştir (Eccles ve Serafeim, 2014: 16). Söz konusu çalışmanın grafiksel olarak sonuçları Şekil 3. 9’da verilmiştir.



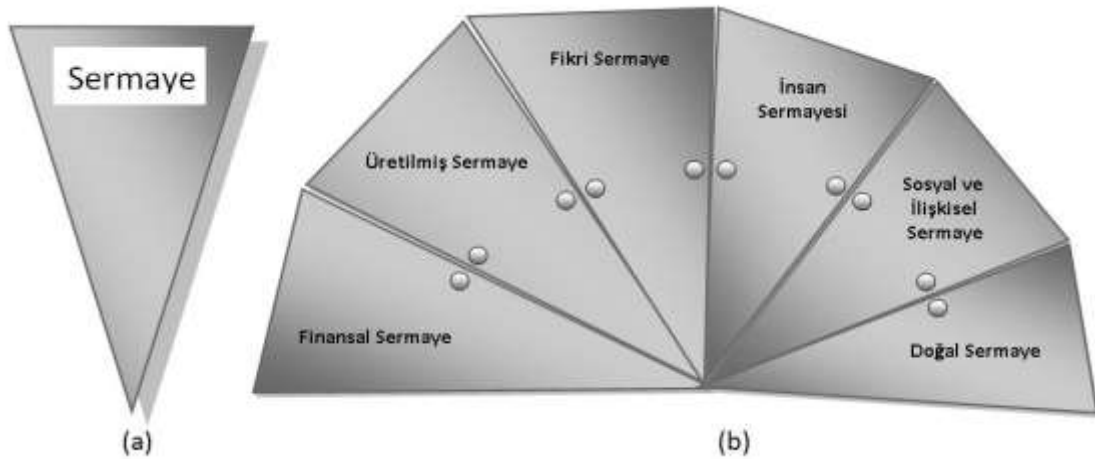
Şekil 3. 9. Entegre Raporlama İçerik Öğelerini Raporlayan İşletmelerin Yüzdesi (Eccles ve Serafeim, 2014: 16).

Şekil 3. 9'u incelediğimizde 124 entegre raporun yedi içerik öğelerine göre bilgi açıklayan işletmelerin sonuçlarını görmekteyiz. İçerik öğelerine göre detaylı bilgi veren işletmeler (1) dereceyle, orta düzeyde bilgi veren işletmeler (2) dereceyle, az bilgi veren işletmeler (3) dereceyle, hiç bilgi veremeyen işletmeler (4) dereceyle değerlendirilmiştir. Araştırmaya göre içerik öğeleri hakkında detaylı bilgi veren işletmelerin oranının %28,23 ile %41,94 arasında, orta düzeyde bilgi veren işletmelerin oranının %34,68 ile %47,58 arasında, az bilgi veren işletmelerin oranının %8,87 ile 22,58 oranında, hiç bilgi vermeyen işletmelerin oranının %4,03 ile %7,26 arasında değiştiği görülmektedir. Katılımcı işletmelerin %28,23'ü genel görünüş, riskler ve fırsatlar hakkında çok az bilgi paylaştığı veya hiç bilgi paylaşmadığı görülmektedir. Katılımcı işletmelerin daha çok %86,29 performans ve %83,07 kurumsal genel görünüm ve dış çevre öğeleri hakkında detaylı veya orta düzeyde bilgi verdiği saptanmıştır.

Sonuç olarak entegre raporlamanın en önemli konularından birisi olan içerik öğeleri hakkında paylaşılan bilgilerde işletmeler arasında farklılıklar olduğu görülmektedir.

3. 5. 4. 7. Entegre Raporlama Sermaye Öğeleri

İşletmelerin faaliyetleri sonucunda artan, azalan veya dönüştürülen değer unsurlarına sermaye öğeleri denilmektedir. Sermaye öğeleri işletmelerin sürdürülebilirliğini sağlamak için değer yaratma sürecinde kullanılmaktadır. Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) sermaye öğelerini Şekil 3. 10'da görüleceği üzere altı başlık altında toplamıştır. Bunlar; finansal, üretilmiş, fikri, insan kaynakları, sosyal ve ilişkisel ile doğal sermaye öğeleridir (Aydın, 2015: 24).



Şekil 3. 10. Entegre Raporlama Sermaye Öğeleri (Aydın, 2015: 24).

IIRC sermaye öğelerini altı başlık altında açıklamıştır. Bu başlıklar aşağıda detaylı bir şekilde açıklanmıştır (Ramin, 2013: 113):

Finansal Sermaye: İşletmelerin varlıkları ve kaynakları dâhil olmak üzere tüm fon havuzuna finansal sermaye denilmektedir. Finansal sermaye işletmelerin ürün/hizmet üretmek için kullandığı fonların yanı sıra borçlanma, hibe, özsermaye vb. faaliyetlerden elde ettiği fonları da kapsamaktadır.

Üretilmiş Sermaye: İşletmelerin üretim sürecinde kullandığı fiziksel altyapıyı (binalar, ekipman, arıtma tesisi vb.) kapsamaktadır. Üretilmiş sermaye ürün/hizmetin bünyesinde yer almaz sadece faaliyet akışını sağlamaktadır. Üretilmiş sermayenin etkin kullanılması kaynak kullanımını azaltır ve esneklik sağlar.

Fikri Sermaye: İşletmelerin rekabet avantajı elde etmesinde payı büyük olan ve rakip işletmeler tarafından taklit edilmesi zor olan maddi olmayan duran varlıkları kapsamaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar patent, yazılım, lisanslar, örgüt sistemleri vb. öğelerden oluşmaktadır.

İnsan Sermayesi: İşletmelerin çalışanlarının sahip oldukları yetenekleri, uzmanlıkları, tecrübeleri gibi değerleri ve liderlik etme, işbirliği, örgütün stratejisini anlama ve uygulama kabiliyetlerini kapsamaktadır. İşletmelerin sürdürülebilirliğini sağlamak için kullandıkları en temel öğe insan sermayesidir. İnsan sermayesi ürün/hizmet ve süreçleri geliştirmede önemli rol oynamaktadır. İşletmelerin rekabet yapısı çalışanların sadakat ve motivasyonuna bağlı olmaktadır.

Sosyal ve İlişkisel Sermaye: İşletmelerin tüm paydaş grupları ile geliştirdiği ilişkileri ve elde ettiği kaynakları ifade eder. Bu kaynaklar; ortak değerler, paylaşılan normlar, hükümlerle ilişkiler, marka itibarı, tedarik zinciri gibi maddi olmayan varlıkları kapsamaktadır.

Doğal Sermaye: İşletmelerin ürün/hizmet üretiminde kullandığı ve gelecekte kullanacağı tüm yenilenebilir ve yenilenemez doğal kaynak ve süreçleri kapsamaktadır. Su, toprak, mineraller, ekosistem, madenler gibi kaynaklar örnek olarak verilebilir.

3. 5. 4. 8. Entegre Raporlama Değer Yaratma Süreci

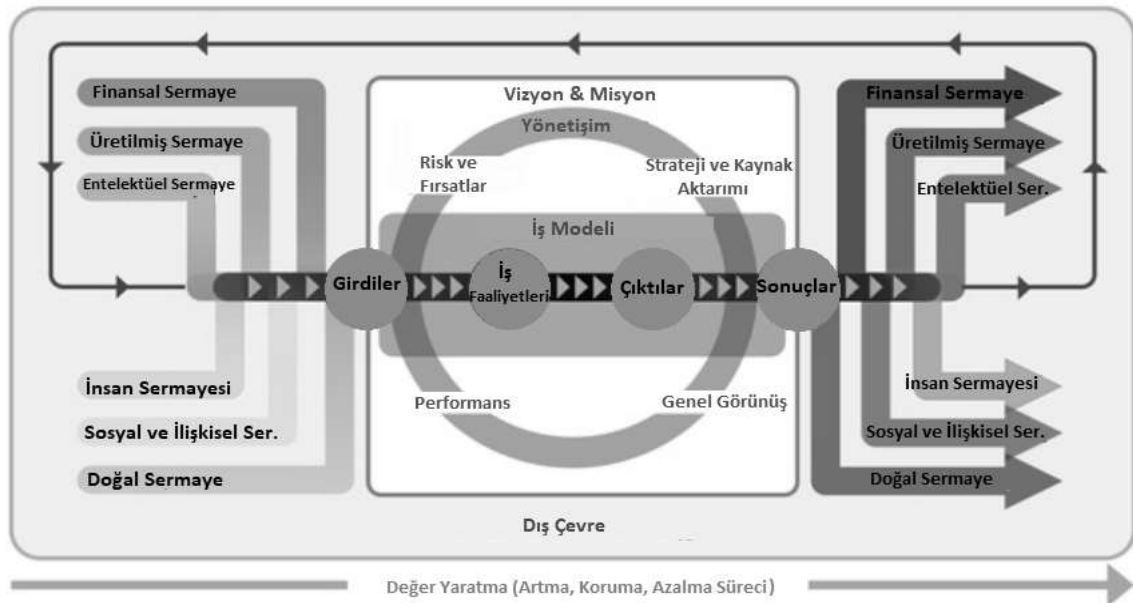
Entegre raporlama sisteminin temelinde işletmenin iş modeli ve kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma süreci vardır. İşletmelerin kısa, orta ve uzun vadede yarattığı değerler sermaye öğeleri üzerindeki etkileriyle belirlenmektedir. Bu etki sonucunda sermaye öğeleri azalabilmekte veya artabilmektedir. Sermaye öğeleri üzerindeki bu etkiler sadece işletmeyi ekilemez çünkü değer yaratma süreci işletmenin tek başına

bünyesinde gerçekleştirdiği bir faaliyet değildir. Değer yaratma süreci ekonomik koşullar, toplumsal sorunlar, çevre riskleri vb. dış faktörlerden etkilenebileceği gibi çalışanlar, ortaklar, tedarikçiler ve müşteriler gibi iç faktörlerden de etkilenebilir (Orth vd., 2012: 3).

İşletmelerin yarattığı değerlerin iki unsuru vardır. Birinci unsuru kendisi ve hissedarları için yarattığı değerler, ikinci unsuru ise diğer paydaşları için yarattığı değerlerdir. Günümüzde işletmeler hissedarlarına uzun vadeli kârlılık sağlamanın yanında toplumsal ihtiyaçları gözeterek faaliyette bulunmaktadır. İşletmeler ürün/hizmetler gibi değerlerinin yanında istihdam, yenilik, ar-ge ve toplumsal ihtiyaçlar için de değer yaratmaktadır (TÜSİAD, 2015: 51).

Değer yaratma sürecinde işletmeler önemli ilişkilerini, konularını ve paydaşlarla nasıl etkileşim kurduklarını anlatmaktadır. Bu etkileşim sonucunda ortaya çıkan işletmenin iş modeli, stratejileri, operasyonları, performansları ve riskleri entegre raporlarda sırasıyla açıklanmalıdır. Bunun yanı sıra işletme açısından önemli konuların ve süreçlerin değer yaratma kabiliyetine etkisi açıklanmalıdır (Köse ve Çetinel, 2017: 172).

Entegre raporlarda işletmeler faaliyetleri sonucunda yaratılan değeri ve bu değerini nasıl yarattığını açıklamalıdır. Entegre raporlar iş faaliyetlerinin koşullarını, sermaye unsurlarının süreçlerini, işletmenin hedeflerini, stratejilerini, risk ve fırsatlarını değer yaratma süreciyle açıklamaktadır. Şekil 3. 11'de görüleceği üzere değer yaratma sürecinde işletmenin iç ve dış çevresi, işletme faaliyetlerine etki eden risk, fırsat, strateji, kaynak aktarımı, performans, genel görünüş, işletmenin bugününü açıklayan misyonu ve uzun vadede olmak istediği yeri açıklayan vizyonunu kapsamaktadır. Değer yaratma süreci entegre rapor çerçevesinde tanımlanan altı sermaye unsuru ile başlamakta ve sonuçlar yine altı sermaye unsuru üzerinden değerlendirilmektedir.



Şekil 3. 11. Değer Yaratma Süreci (IIRC, 2013: 13).

Değer yaratma süreci işletmenin sermayesinin ne ölçüde ve nasıl değer yarattığını göstermektedir. Entegre raporlama işletmenin sermaye unsurlarının faaliyetlerini ve bu faaliyetler sonucunda oluşan artış veya azalışı göstermektedir. İşletmelerin sermaye unsurları üzerindeki artış veya azalışın belirlenmesinde aşağıdaki maddeler yön gösterici olarak kullanabilirler (TÜSİAD, 2015: 52):

- İşletmeler iş modeli oluşturarak işletme girdilerini, iş faaliyetlerini, çıktılarını, sonuçlarını ve bunların işletme stratejileri ile bağlantısının açıklanmasında,
- İşletmelerin performans durumu ve hedefinin belirlenmesinde,
- İşletmelerin ne tür bir değer yaratacağı ve hangi paydaş için nasıl değer yaratmayı amaçladığının açıklanmasında,
- İşletme yönetiminin değer yaratma sürecine ilişkin kapsamlı değerlendirmelerde bulunmasında,
- İşletmelerin sermaye unsurlarının iş modeline olan etkilerinin değerlendirilmesinde,
- İşletmelerin örgüt yapısına ilişkin bilgilerin elde edilmesinde,
- İşletmelerin yenilikçi ve gelecek bakış açısının değerlendirilmesinde,
- İşletmelerin iç ve dış tüm paydaş katılımının sağlanmasında,
- İşletmelerin faaliyette bulunduğu dış çevrenin açıklanmasında,
- İşletmelerin finansal ve finansal olmayan göstergelerinin paylaşılmasında,
- İşletmelerin paydaşlarının yaratılan değere verdikleri tepkilerin belirlenmesinde,

Değer yaratma süreci dinamik bir süreçtir. İşletmeler değer yaratma sürecindeki unsurları ve unsurların birbiriyle ilişkilerini düzenli olarak incelemesi ve analiz etmesi işletmelerin genel görünüşünü iyileştirecek etkiler içerebilmektedir (Aydın, 2015: 29).

3. 5. 4. 9. Entegre Raporlamanın İşletmelere Getireceği Yenilikler

İşletmeler farklı kurumsal raporlar sunarak bilgi kullanıcıların istek ve ihtiyaçlarını karşılamaya çalışmaktadırlar. İşletmeler finansal raporlara eklenen veya sürdürülebilirlik, sosyal sorumluluk vb. raporlarla bu ihtiyacı karşılamaya çalışmıştır ancak değişen koşullar ve bilgi kullanıcılarının daha fazla bilgiye ihtiyaç duyması sonucunda geleneksel raporlamanın bu ihtiyacı karşılamada yetersiz kaldığı görülmüştür. Bu nedenle yeni bir raporlama sistemine ihtiyaç duyulmuş ve bu ihtiyacı gidermek amacıyla entegre rapor ortaya çıkmıştır. Entegre raporlama geleneksel raporlamada kullanılmayan marka değeri, sürdürülebilirlik, fikri mülkiyet hakları gibi değerlere raporlarında yer vermektedir. Finansal ve finansal olmayan bu bilgilerin tek raporda birlikte sunulması işletmeler açısından raporlama maliyetlerinin azalmasına, farklı birimler arasında iş birliği ve iletişimin artmasına ve ortak bir dilin oluşmasına katkı sağlamaktadır (Köse ve Çetinel, 2017: 165-166). Entegre raporun işletmelere getirdiği birçok yenilik bulunmaktadır. Entegre raporların getirdiği başlıca yenilikler aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır (Topcu ve Korkmaz, 2015: 7-8):

- Finansal ve finansal olmayan performansın bütüncül olarak ölçülmesinde kullanılmaktadır.
- İşletmelerin yaratacağı değerın kısa, orta ve uzun vadede nasıl etkilendiğini açıklamaktadır.
- İşletmelerin iş modeli, performans ve stratejik hedeflerini birleştirerek daha fazla şeffaflık sağlamaktadır.

İşletmelere bütüncül bakış sağlayan entegre raporlama bilgi kullanıcılarına daha fazla bilgi sunması makul güvence sağlamaktadır. Entegre raporlarda işletmeler sadece olumlu bilgiler değil işletmenin karşılaştacağı problemler hakkında da bilgi sunmaktadır. İşletmeler açısından entegre raporlama bilgi sunulan bir rapor olmanın yanında işletmelerin birimleri arasındaki koordinasyonun ve temel yeteneğine odaklı stratejisinin gelişmesini de sağlamaktadır.

3. 5. 4. 10. Entegre Raporlamanın Faydaları

Entegre raporlama paydaş merkezli bakış açısıyla uzun vadede değer yaratmaya odaklanan ve işletmelerin sürekliliğine önemli ölçüde etki eden bir araçtır. Finansal ve finansal olmayan bilgileri ilişkili bir biçimde raporlayan ve geleceğe daha net bakmayı

sağlayan entegre raporlama bilgi kullanıcılarının stratejik karar almasına yardımcı olmaktadır. Entegre raporlama kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını sağlayarak maliyetleri düşürmekte ve bilgi kullanıcılarına stratejik faydalar sağlamaktadır (Saban vd., 2017: 920).

Entegre raporlama sistemi işletmeler açısından öğrenme ve yapılanma süreçlerini içermektedir. Bu süreç içerisinde işletmelere ve işletme dışındaki paydaşlara birçok fayda sağlamaktadır. Entegre raporlamanın faydaları işletmelere ve işletme dışındaki paydaşlara olmak üzere iki başlık altında aşağıda sıralanmıştır (Kaya, 2015: 123).

Entegre raporlama sisteminin işletmelere sağlayacağı temel faydalar aşağıdaki gibi özetlenebilir (Kaya, 2015: 123):

- İşletmelerin finansal ve finansal olmayan raporlarını tek bir raporda sunarak raporlama maliyetlerini en az indirmektedir.
- İşletmelerin bilgi süreçlerini güçlendirmesini, bilgiyi tüm paydaşları ile paylaşmasını ve etkin bir iletişim ağı kurmasını sağlamaktadır.
- İşletme stratejisi iç ve dış paydaşların katılımıyla ve toplum ihtiyaçları göz önünde tutularak oluşturulduğu için işletmelerin itibar riskini korumayı sağlamaktadır.
- İşletmelerin ve paydaşların stratejik kararlar almasını sağlayarak sermaye ve kaynakların optimal dağılımını sağlamaktadır.
- İşletmenin risk ve fırsatlarını daha belirgin hale getirerek yöneticilerin karar almalarına yardımcı olmaktadır.
- İşletmelerin birimleri arasındaki iş birliğini ve uyumu teşvik ederek şeffaflığın artmasını sağlamaktadır.
- İşletmelerin çalışanlarının sürece katılması çalışanların motivasyonunu ve bağlılığı artırmaktadır.
- Entegre raporlama işletmelerin güvenini artırarak sermaye sağlama maliyetlerini düşürmektedir.
- Bilgilerin güvenilir ve zamanında üretilmesi etkin bir iç kontrol işlevi sağlamaktadır.
- İşletmelerin maliyetlerinin azalması, marka değerinde artış ve rekabet avantajı sağlamaktadır.

Entegre raporlama sisteminin işletme dışındaki paydaşlara sağlayacağı başlıca temel faydalar aşağıda sıralanmıştır (Kaya, 2015: 124):

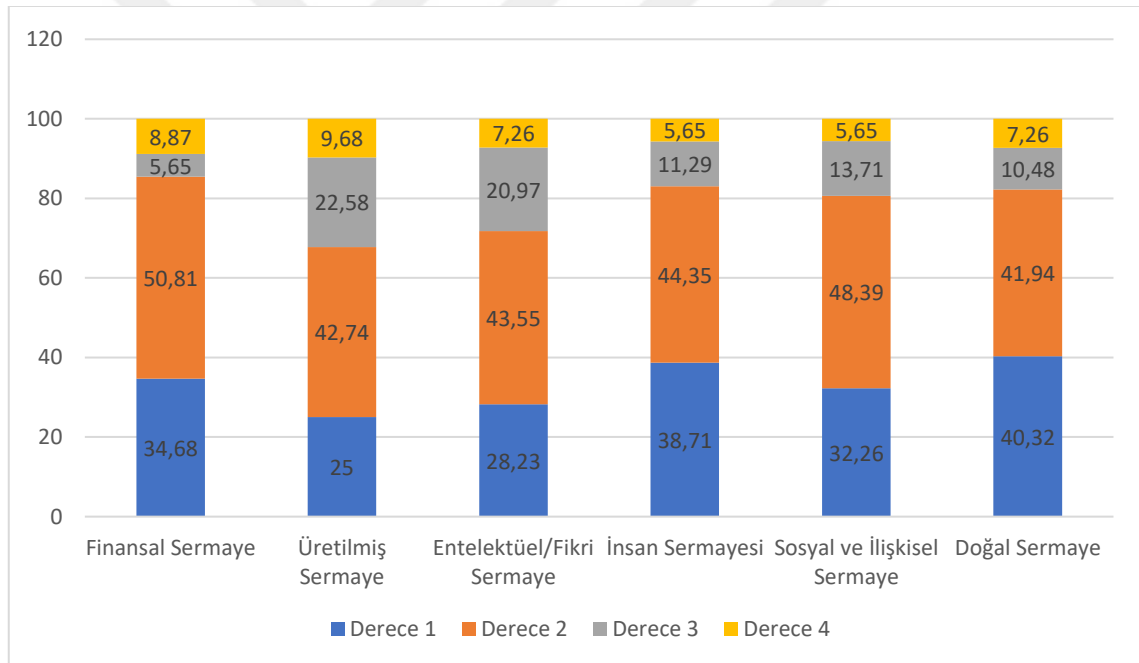
- Bilgi kullanıcıları açısından bütüncül, güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamaktadır.
- İşletmenin tüm paydaşlarına ait ortak bir dil geliştirmesine katkı sağlamaktadır.
- Bilgi kullanıcıların stratejik karar almasında kısa, öz ve net bilgi sağlayarak bilgi kirliliğini ve zaman kayıplarını önlemeyi sağlamaktadır.
- İşletmelerin iletişim ağını geliştirerek dış paydaşların beklentilerinin raporda yer almasını sağlar.
- Yatırımcılar işletmenin risk ve fırsatlarını daha net görerek yatırım kararı alırken risk ve fırsatları daha iyi olan işletmeleri tercih edebilmektedir.
- Finansal bilgilerin yanı sıra sosyal, çevresel ve toplumsal gibi finansal olmayan bilgilerin değerlendirildiği bir finans piyasası oluşmasına katkı sağlamaktadır.

3. 5. 4. 11. Entegre Raporlamanın Dezavantajları ve Yapılan İtirazlar

Entegre raporlamanın birçok faydasının bulunmasına rağmen birçok eleştiride almaktadır. Bir kısım akademisyenler ve idari otorite savunucuları; entegre raporlamanın kompleks yapıda olduğunu, finansal ve finansal olmayan verilerin birlikte verilmesinin karmaşıklığa neden olacağını ve standartlarının test edilmemiş olması gibi bir takım dezavantaj içerdiğini savunmaktadırlar. Entegre raporlamanın bazı dezavantajları aşağıda sıralanmıştır (Yılmaz vd., 2017: 99):

- Entegre raporda yer alan bilgilerin doğruluğunun tespit ve teyit edilememesi halinde doğacak problemler işletmelere zarar verebilmektedir.
- Entegre raporlarda paylaşılan bilgilerin şeffaf ve hassasiyet derecesinin yüksek olması ve paylaşılan bilgilerin dengesinin sağlanamaması durumunda işletmeleri zor durumda bırakabilecektir.
- Entegre raporlama ilkelerinin denetçiler için gerekli olan standartlar, teknik ve yükümlülük gibi konularda değerlendirmelerde bulunmamış olması bazı problemlerin doğmasına neden olacaktır.

Entegre raporlamanın bir diğer dezavantajı ise işletmeler tarafından yayınlanan raporların içerik bakımından birbirlerinden farklı olmasıdır. Yayınlanan raporlardaki farklılıkları araştırmak isteyen Robert G. Eccles ve George Serafeim 124 tane entegre raporu incelemişlerdir. İncelenen bu raporlar Johannesburg Borsasında borsaya kote olan işletmelerin zorunlu olarak hazırladığı ve IIRC'nin gönüllü pilot programına katılan işletmelerin düzenlediği entegre raporlardır. Çalışma sonucunda entegre raporlamanın açıklanmasını istediği altı sermaye ögesinden üretilmiş sermaye ve entelektüel sermaye ögeleri hakkında işletmeler tarafından çok az bilgi verildiği ve işletmelerin daha çok finansal ve doğal sermaye ögeleri hakkında bilgi verdiği saptanmıştır. Söz konusu çalışmanın grafiksel olarak sonuçları aşağıda verilmiştir (Eccles ve Serafeim, 2014: 10-11).



Şekil 3. 12. Entegre Raporlama Sermaye Ögelerini Raporlayan İşletmelerin Yüzdesi (Eccles ve Serafeim, 2014: 11).

Şekil 3. 12'yi incelediğimizde 124 entegre raporunun altı sermaye türüne göre bilgi açıklayan işletmelerin sonuçlarını görülmektedir. Sermaye türlerine göre detaylı bilgi veren işletmeler (1) dereceyle, orta düzeyde bilgi veren işletmeler (2) dereceyle, az bilgi veren işletmeler (3) dereceyle, hiç bilgi veremeyen işletmeler (4) dereceyle değerlendirilmiştir. Şekle göre bütün sermaye ögeleri hakkında detaylı bilgi veren işletmelerinin oranının %25 ile %40,32 arasında, orta düzeyde bilgi veren işletmelerin oranının %41,94 ile %50,81 arasında, az bilgi veren işletmelerin oranının %5,65 ile %22,58 arasında, hiç bilgi veremeyen işletmelerin oranının %5,65 ile %9,68 arasında değiştiği görülmektedir. Katılımcı işletmelerin %32,26'sı üretilmiş sermaye ve %28,23'ü entelektüel sermaye hakkında çok az bilgi paylaştığı veya hiç bilgi paylaşmadığı görülmektedir. İşletmelerin daha çok %85,49'u finansal sermaye ve %82,26'sı doğal

sermaye ögeleri hakkında detaylı veya orta düzeyde bilgi paylaşmıştır. Sonuç olarak entegre raporlamanın en önemli konularından birisi olan sermaye ögeleri hakkında paylaşılan bilgiler arasında uygulamada farklılıklar tespit edilmiştir.

Entegre raporlama dünya hızla yayılan bir raporlama sistemi olmasına rağmen bir takım karşıt görüşlerde almaktadır. Entegre raporlamaya yapılan itirazlar; sermaye piyasası açısından, işletmeler açısından ve paydaşlar açısından üç başlık altında toplanmıştır. Entegre raporlamaya yapılan itirazlar aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır (Aktekin, 2014: 33):

- Sermaye Piyasası Açısından: Sermaye piyasalarında bilgiler etkindir. Doğal olarak işletmelerin hisse değeri bu bilgiler altında piyasalarda oluşmaktadır. Entegre raporlamanın finansal ve finansal olmayan bilgileri bir arada raporlamasına piyasaların ihtiyacının olmadığı zaten bu bilgilerin piyasada değerlendirildiği karşıt görüşteki insanlar tarafından savunulmaktadır.
- İşletmeler Açısından: Entegre raporlama yapmayan ama iyi yönetilen ve başarılı olan işletmeler bulunmaktadır. Entegre raporlamanın işletmelere açık bir faydası olsaydı iyi yönetilen ve başarılı işletmelerin bu raporlamayı zaten uyguluyor olmaları gerektiği karşıt düşüncedeki insanlar tarafından savunulmaktadır.
- Paydaşlar Açısından: Entegre raporlama işletmenin stratejik kararlarını tüm paydaşlar ile almasını öngörmektedir. Bu nedenle entegre raporlama toplumların sürdürülebilir gelişmesine engel olmaktadır. İşletmeler sadece toplumu gözetken sürdürülebilir değer oluşturmak için stratejik kararlar alırlarsa, bu kararlar gelecekte işletmelerin ortaklarının çıkarıyla çatışma riski doğurabilir. Bu riski önceden gören işletme ortakları bu tür aktivitelere olan desteklerini en aza indirerek işletme ortaklıklarından çekilebileceklerdir.

4. FİNANSAL RAPORLAMA

İşletmelerin performansını değerlendirmek için kullanılan finansal raporlar günümüzde yönetsel kararlar almada yetersiz kalmaktadır (TÜSİAD, 2015: 37). Yönetsel karar almak isteyen bilgi kullanıcıları işletmelerin finansal bilgilerinin yanı sıra finansal olmayan bilgilerine de erişmek istemektedirler. Finansal bilgilerin doğrudan muhasebe sistemiyle bağlantısı olması bilgi kullanıcıları açısından bu bilgilere ulaşılmasını kolay hale getirmektedir. Finansal olmayan bilgilerin doğrudan muhasebe sistemiyle bağlantısının olmaması bu bilgilerin tespitini ve raporlanmasını zorlaştırmaktadır. Bu zorluğun temel nedeni finansal olmayan raporlamanın kabul edilmiş bir standardının olmamasıdır (Yükçü ve Kaplanoğlu, 2016: 67-68) Belirli bir standardı olmamasına rağmen finansal olmayan raporlama uygulamaları finansal raporlar ile kendi içerisinde benzer yönler göstermektedir. Ancak finansal ve finansal olmayan bilgilerin raporlanması ve bildirim yöntemleri birbirinden farklı olmaktadır (Saban vd., 2017: 105).

Bu bölümde finansal raporlamanın kavramsal çerçevesi ve finansal olmayan raporlarla olan ilişkisi incelenecektir.

4. 1. Finansal Raporlamanın Kavramsal Çerçevesi

Dünya genelinde işletme yöneticileri bilgi kullanıcılarına ilgili bilgileri iletme için finansal raporlar hazırlamakta ve sunmaktadır. Finansal raporlar ülkeden ülkeye büyük ölçüde benzerlik göstermesine rağmen ülkelerin sosyal, ekonomik ve hukuki alt yapısına bağlı olarak bazı farklılıklar taşımaktadır. Bu farklılıklardan dolayı finansal raporlamanın dünya genelinde birden fazla tanımına rastlanmaktadır (10.07.2018 www.kgk.gov.tr). En genel tanımıyla finansal raporlama, işletmelerin belirli bir zamandaki mali durumunu ve faaliyet sonuçlarının bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına göre belirli biçim ve yöntemlerde hazırlanarak sunulmasıdır. Daha geniş bir ifadeyle finansal raporlar muhasebe bilgi sistemi içinde kaydedilen ve toplanan işletmeye ait mali bilgilerin doğru, anlaşılabilir bir şekilde ve belirli dönemlerde açıklanmasıdır (Büyüktopçu, 2009: 24). Tanımdan da anlaşılacağı gibi finansal raporların en temel özelliği gereksinim duyulan bilgiyi karşılamasıdır. Bu nedenle elde edilen bilgilerin kesin, net ve güvenilir olmasının yanı sıra bilgi kullanıcıların ihtiyacını karşılayacak nitelikte olması oldukça önemlidir. Finansal raporların diğer nitelik ve özellikleri aşağıda sıralanmıştır (Bekçi ve Alkan, 2009: 6):

- Finansal raporlar işletmenin genel amaçlarına uygun olarak hazırlanmaktadır.
- Finansal raporlar genel amaçlara uygun olarak bölümlendirilmektedir.
- Finansal raporlar çok sayıda finansal işlemi özet olarak sunmaktadır.
- Finansal raporlarda yer alan bilgiler birden çok değerlendirme ve analiz yönteminin sonucu olabilmektedir.
- Finansal raporlar genellikle tahakkuk esasına göre hazırlanmaktadır.
- Finansal raporlar ait olduğu ülkenin para birimine göre hazırlanmaktadır.
- Finansal raporlarda muhasebe dili kullanılmaktadır.

Nitelik ve özellik bakımından finansal raporlar işletme yöneticilerinin kendilerine tahsis edilen kaynakları ne şekilde kullandıklarını ve kullanılan kaynakların gelecekte sağlayacağı faydalar hakkında bilgi kullanıcılarına fikir vermektedir. Finansal raporların yukarıda bahsedilen tüm nitelik ve özellikleri sağlayabilmeleri için muhasebe yöneticileri tarafından işletmelerin varlıkları, özsermayesi, yükümlülükleri, nakit akışları, gelir ve giderleri gibi birçok finansal bilginin incelenmesi ve analizinin yapılması gerekmektedir. Muhasebe yöneticileri tarafından yapılan inceleme ve analizler sonucunda finansal raporlar hazırlanmaktadır. Ancak bu kadar geniş kapsamlı bilgilerin tek bir finansal raporda hazırlanması mümkün olmayacağı için finansal raporlar işlevlerine göre türlere ayrılmıştır (Durak, 2010: 36-37).

Bu ayrım Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) 1 Seri No'lu maddesine göre temel finansal raporlar bilanço ve gelir tablosu olarak ikiye ayrılmıştır.

Temel raporların dışında kalan finansal raporlar ek rapor olarak kabul edilmektedir. MSUGT'ne göre ek finansal raporlar; Satışların Maliyeti Tablosu, Fon Akım Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Kâr Dağıtım Tablosu ve Özkaynaklar Değişim Tablosu olarak kabul edilmektedir. İlgili ek finansal raporlar temel finansal raporların bazı kısımlarını tanımlayıcı ve destekleyici olarak hazırlanmaktadır (Boydemir, 2007: 17).

MSUGT'nden farklı olarak Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) finansal raporları genel ve özel amaçlı finansal raporlar olarak ikiye ayırmıştır. Genel amaçlı hazırlanan finansal raporlar bilgi kullanıcılarının stratejik karar almasına yardımcı olacak işletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akışları gibi kritik bilgileri içermektedir. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardına göre genel amaçlı tam bir finansal rapor setinde aşağıda sıralanan bölümlerin bulunması gerekmektedir (Oğuz, 2014: 19-20):

- Dönem sonu finansal durumu gösteren bilanço,
- Dönem faaliyetlerini gösteren gelir tablosu,
- Döneme ait özkaynak değişim tablosu,
- Döneme ait nakit akış tablosu,
- Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar.

TMS'ye göre genel amaçlı finansal raporlar yukarıdaki paragrafta belirtilmiştir. Ancak muhasebe standartlarında özel amaçlı finansal raporlar için herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Standartlarda özel amaçlı raporlar bilgi kullanıcıların talebi doğrultusunda özellikli bilgilerin açıklanması için hazırlanan raporlar olarak geçmektedir (Oğuz, 2014: 20).

Finansal raporların kavramsal çerçevesinin ele alındığı bu kısımda muhasebe mevzuatını oluşturan MSUGT'de geçen finansal rapor türleri aşağıda incelenmektedir.

4. 1. 1. Temel Finansal Raporlar

MSUGT'ne göre temel finansal raporlar bilanço ve gelir tablosudur. Bu ayırımdan yola çıkılarak temel raporlar aşağıda başlıklar halinde incelenmektedir.

Bilanço: Bir işletmenin belirli bir tarihteki mali durumunu gösteren bir tarafı aktif (varlık) olarak diğer tarafı pasif (kaynak) olarak adlandırılan iki mali kısımdan oluşan bir finansal rapordur. Yukarıdaki tanım incelediğinde bir mali tablonun bilanço olarak adlandırılabilmesi için öncelikle bir işletmeye ait olması, belirli bir tarih aralığını kapsamaması ve ilgili işletmenin finansal durumunu gösteren bilgiler verilmesi gerekmektedir. Bu noktada dikkat edilmesi gereken en temel konu bilançoların işletmelerin belirli tarihteki ekonomik durumunu göstermesidir. Yani belirli tarihin öncesinde veya sonrasında bilanço kalemlerinde artış ya da azalış olabilmektedir (Yükçü, 2016: 69).

MSUGT'ne göre bilançolar aktif ve pasif olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. Bilançonun aktif kısmında yer alan unsurlar ilgili işletmeye ait olan varlıklardır. Varlıklar işletmenin sahip olduğu para, taşıt, makine, mal gibi iktisadi kıymetleri ifade etmektedir. İşletmeye ait olan varlıklar dönen varlıklar ve duran varlıklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Varlıkların dönen ve duran varlıklar olarak ikiye ayrılmasındaki temel neden; dönen varlıkların bir yıldan kısa sürede likit yapıya dönüşebileceği veya kullanılacağı tahmin edilirken, duran varlıkların ise bir yıldan daha uzun sürede kullanılacak veya tüketilecek varlıklar olmasıdır (Oğuz, 2014: 22). Bilançonun diğer kısmını oluşturan pasif ise kaynaklardan oluşmaktadır. Kaynaklar işletmenin kısa vadeli yabancı kaynaklarını, uzun vadeli yabancı kaynaklarını ve özkaynaklarını ifade eden üç kısımdan oluşmaktadır. Bu üç farklı kaynağın temelinde işletmeye ait borçların yatmasına rağmen bazı farklılıklar taşımaktadırlar. Kısa vadeli yabancı kaynaklar işletmenin kredi kurumlarına olan kısa vadeli finansal borçları ile satıcılara olan kısa vadeli borçlar gibi borcun süresi bakımından vadesine 1 yıldan az süre kalmış borçları tanımlamak için kullanılmaktadır. Uzun vadeli yabancı kaynaklar ise işletmenin 1 yıldan daha uzun sürede ödemeyi planladığı banka kredileri, tahvil ödemeleri gibi uzun vadeli borçlardan oluşmaktadır. Kısa ve uzun vadeli borçlar işletmenin satıcılara, bankalara, personeline ve

diğer üçüncü şahıslara ait senetli ve senetsiz tüm borçlarını kapsamaktadır. Özkaynaklar ise işletmenin sahip veya ortakları tarafından işletme kişiliğine bırakılan sermaye, imtiyazlı hisse senetleri, dağıtılmayan kârlar gibi kaynakları kapsamaktadır (Okka, 2013: 46).

Bilançoların en temel faydası işletmelerin finansal bilgilerini bilgi kullanıcılarına iletmesidir. Bu nedenle bilançoju kullanarak bilgi edinecek kişilerin işletme hakkında doğru, net ve şeffaf bilgilere ulaşabilmesi için bilançoda yer alan bilgilerin karmaşık yapıda olmaması gerekmektedir. Bilançonun dışında yer alan önemli bilgilerin bilançonun dipnotlarında gösterilmesi gerekmektedir (Durak, 2010: 42).

Gelir Tablosu: Bir işletmenin belirli bir dönemde elde ettiği tüm hasılat ve gelirleri ile aynı dönemde katlandığı tüm maliyet ve giderleri gösteren, ilgili faaliyetlerinin sonucunu kar veya zarar olarak özetleyen finansal bir tablodur (Yükçü, 2016: 147). Gelir tablosu bir faaliyet dönemi sonunda hazırlanabileceği gibi belirli zaman aralıklarında hazırlanabilmektedir. Gelir tablosu bilançolardan farklı olarak işletmenin finansal resmini göstermez. Sadece işletmenin belirli döneme ait finansal yönden elde ettiği başarısını yani dönem net kâr veya başarısızlığını yani dönem net zararını göstermektedir (Okka, 2013: 48). Gelir tablosu bilançoda olduğu gibi ayrıntılı ve özet olarak hazırlanmaktadır. Gelir Tablosu brüt satış kâr veya zararı, faaliyet kârı veya zararı, olağan kâr veya zararı, dönem kârı veya zararı ve dönem net kârı veya zararı olmak üzere beş bölümden oluşmaktadır. Gelir tablosunda yer alan ilgili beş bölüm aşağıda özet olarak incelenmektedir (Boydemir, 2007: 14):

- Brüt Satış Karı veya Zararı: İşletmelerin faaliyet döneminde esas faaliyetinden elde ettiği hasılatı ve bu hasılat elde etmek için katlanılan giderleri kapsayan ve hasılat ile giderler arasındaki sonucu brüt kar veya zarar olarak gösteren gelir tablosu bölümüdür. Bu bölümde işletmenin brüt satışları, satış indirimleri, net satışları, satışlarının maliyeti ve net satışlar ile satışların maliyeti arasındaki fark brüt satış karı veya zararı olarak gösterilmektedir (Boydemir, 2007: 14).
- Faaliyet Kâr veya Zararı: İşletmelerin ana faaliyetlerine ilişkin giderleri kapsayan ve işletmenin ana faaliyet alanındaki kâr veya zararın gösterildiği bölümdür. Bu bölümde ayrıca araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderlerine ait bilgilerde verilmektedir (Oğuz, 2014: 61).
- Olağan Kâr veya Zararı: İşletmelerin ana faaliyetleri dışında kalan ve süreklilik gösteren iş ve işlemler sonucunda elde ettiği gelirlerin belirtildiği bölümdür. Bu grupta işletmenin elde ettiği faiz, temettü, kambiyo, kira gibi gelirler yer alırken, giderler ise işletmenin çıkardığı bono, senet ve tahviller ile aldığı banka kredilerinin faiz vb. ödemeleri yer almaktadır (05.08.2018 www.acikders.ankara.edu.tr).
- Dönem Kârı veya Zararı: İşletmelerin faaliyet sonuçlarının net olarak görülebilmesi için gelir tablosunda yer alan tüm bölümlerin dönem sonunda aktarıldığı bölümdür. Bu bölümde işletmenin elde ettiği olağandışı gelir ve kârlar ile katlandığı olağandışı gider ve zararlar yer almaktadır. Bu iki kalem arasındaki farkın olağan kâr veya zarardan çıkarılmasıyla dönem kârı veya zararı hesaplanmaktadır (Boydemir, 2007: 15-16).
- Dönem Net Kârı veya Zararı: Dönem sonunda net kârın hesaplanabilmesi için aktarılan bakiyeden ödenecek vergi ve diğer yasal yükümlülüklerin düşülmesi gerekmektedir. Söz konusu bakiyeden yasal yükümlülük çıkarıldığı zaman sonucun pozitif olması dönem net kârını vermektedir (06.08.2018 www.megap.meb.gov.tr).

MSUGT'ne göre temel finansal raporlar bilanço ve gelir tablosudur. Bu nedenle bilanço ve gelir tablosu arasında yakın bir bağ vardır. Gelir tablosunun son bölümü olan dönem net kârı veya zararı aynı zamanda bilançonun öz sermaye bölümünde yer almaktadır. Dönem net kârı veya zararının bilançoda görülmesine rağmen detaylı açıklamasını gelir tablosunda görmek mümkündür. Gelir tablosunu değiştiren her unsur bilançoju etkilerken, bilançoju etkileyen her unsur gelir tablosunu etkilemez. Bu nedenle

gelir tablosu bilançoıyü tamamlayıcı özelliğe sahip temel rapordur (06.08.2018 www.megep.meb.gov.tr).

4. 1. 2. Ek Finansal Raporlar

Ek finansal raporlar, temel finansal raporlarda yer almayan veya kısmen yer alan bilgilerin detaylı açıklanmasının yapıldığı finansal raporlardır. Muhasebe bilgi kullanıcıları işletme hakkında detaylı bilgi sağlamak ve analiz yapmak için ilgili ek raporlara ihtiyaç duymaktadırlar. Ek finansal raporlar temel finansal raporların bazı kısımlarını tanımlayıcı ve destekleyici olarak hazırlanmakta ve yayınlanmaktadır MSUGT'ne göre ek finansal raporlar aşağıda sıralanmıştır (Cebeci, 2014: 50):

- Satışların Maliyeti Tablosu
- Fon Akım Tablosu
- Nakit Akım Tablosu
- Kar Dağıtım Tablosu
- Özkaynaklar Değişim Tablosu

MSUGT'ne göre sıralanan ek finansal raporlar aşağıda ilgili başlıklar halinde açıklanmaktadır.

4. 1. 2. 1. Satışların Maliyeti Tablosu

Satışların maliyeti tablosu, bir işletmenin faaliyet dönemi içerisindeki stok devinimini, üretim maliyetlerini, satılan mamul maliyetlerini veya satılan hizmet maliyetlerini gösteren finansal tablodur. Satışların maliyeti tablosu gelir tablosuna ek olarak hazırlanan finansal tablolardan birisidir. Gelir tablosunda yer alan satışların maliyeti bölümü bu tablo yardımıyla hesaplanmakta ve bu bölümün tüm ayrıntıları satışların maliyeti tablosunda yer almaktadır (Atıcı, 2015: 6).

İşletmelerin en temel amacı ürettikleri ürün/hizmetleri satış yoluyla gelire dönüştürmektir. İşletmeler bu en temel amacını gerçekleştirmek için üretim ve işletme giderleri gibi birtakım maliyetlere katlanmaktadır. Üretim maliyetleri, üretilen ürünlerin satılmasıyla işletmeye gelir olarak geri dönmektedir. Üretilen ama satılmayan ürünler bilançoda aktif kısımda stoklarda yer alırken satılan kısmı ise gelir tablosunda satılan mamul maliyeti içerisinde yer almaktadır. Muhasebe bilgi kullanıcıların doğru kararlar alabilmesi için yüksek öneme sahip bu bilgilerin tüm ayrıntıları satışların maliyeti tablosunda yer almaktadır. Satışların maliyeti tablosu üretim maliyetlerini, satışları ve tüm stok hareketlerini dönem başı ve dönem sonu olmak üzere bütüncül şekilde göstermektedir. Ayrıca ilgili tablo bilgi kullanıcılarının ileriye dönük kararlar almasını kolaylaştırmakta ve geçmiş dönemler arası karşılaştırma imkanı da vermektedir (Senal ve Ateş, 2016: 81).

Satışların maliyet tablosu MSUGT'ne göre 5 ana kalemden oluşmaktadır. Satışların maliyeti hesaplanırken kullanılan bu kalem başlıkları; Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, Direkt İşçilik Giderleri, Genel Üretim Giderleri, Yarı Mamul Kullanımı ve Mamul Stoklarında Değişimdir (Yükçü, 2015: 55-56). Eğer işletmenin faaliyet konusu sanayi üretimi dışında ise yani ticari faaliyet veya hizmet üretimi olarak satış işlemi varsa ilgili faaliyete ait maliyet satılan mamul maliyetine eklenerek satışların maliyetine ulaşılmaktadır (Civelek ve Özkan, 2011: 43).

4. 1. 2. 2. Fon Akım Tablosu

Fon akım tablosu, işletmelerin belirli bir dönem içerisinde sağlamış olduğu tüm mali kaynakları ve bu kaynakların kullanım yerlerini gösteren finansal tablodur. Bu tablo işletmelerin yatırım ve finansman kaynaklarının belirli dönem içerisindeki mali duruma etkisini ayrıntılı bir şekilde açıklamaktadır. Daha geniş bir ifadeyle fon akım tablosu, işletmelerin faaliyetleri sonucunda veya borçlanma yoluyla sağladığı fon kaynaklarının nasıl elde edildiği, nerede kullanıldığı ve ilgili faaliyetlerin sonuçları gibi mali bilgileri

kapsamaktadır. Son derece önemli olan bu bilgiler bilanço ve gelir tablosuyla birlikte sunularak ilgili raporlarda yer alan bazı bilgileri açıklamaktadır (Karadeniz vd., 2016: 259).

Fon akım tablosu biçimsel olarak fon kaynakları ve fon kullanımları olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölüm işletmenin faaliyetleri sonucu elde ettiği fon kaynaklarından oluşurken ikinci bölümde işletmelerin faaliyetleri için kullandığı fon kaynakları gösterilmektedir. İşletmelerin fon kaynakları genel olarak; aktif varlıklardaki azalışlar, borçlarda meydana gelen artışlar, vergi sonrası işletmenin net kârı, hisse senetlerinin satışı, amortisman ve diğer karşılıklar olarak sıralanabilir. İşletmenin genel olarak fon kullanımları ise; aktif varlıklardaki artışlar, borçların azalması, vergi sonrası işletmenin net zararı, temettü ödemeleri ve hisse senetlerinin satın alınmasıdır (14.08.2018 www.cms.inonu.edu.tr). İşletmelerin tüm finansal olaylarının akışını gösteren fon akım tablosu kullanıcılarına aşağıdaki bilgileri sunmaktır (Cebeci, 2014: 10):

- İşletmeler finansal kaynaklarını nasıl kullanmaktadır.
- İşletmelerin büyümesi nasıl finanse edilmektedir.
- İşletmelerin kârı nasıl kullanılmaktadır.

Yukarıda ifade edilen bilgilerin sağlanabilmesi için işletmelerin ilgili döneminin bilançosu, gelir tablosu, kar dağıtım tablosu vb. bilgilerini içeren mali bilgiler analiz edilmektedir. Bu sayede fon akım tablosu dinamik bir muhasebe süreci oluşturmaya yardımcı olmaktadır. Dinamik bir muhasebe süreci işletmelerin sadece fon bilgilerini değil birçok bilginin analizini, güvenilirliğini ve kontrolünü etkin bir şekilde sağlamaktadır (Poroy, 2004: 113).

4. 1. 2. 3. Nakit Akım Tablosu

Nakit akım tablosu işletmelerin belirli bir hesap dönemindeki nakit ve nakde eşdeğer varlık kalemlerindeki değişmeyi açıklayan finansal tablodur. Başka bir ifadeyle tanımlamak gerekir ise belirli bir hesap döneminde işletmelerin varlıklarında oluşan nakit girişlerini, nakit akımlarını, nakit kaynaklarını, nakit kullanım yerlerini ve nakit çıkışlarını ayrıntılı bir şekilde gösteren finansal tablodur (Atıcı, 2015: 36). Nakit akım tablosu sayesinde işletme yönetimi nakit giriş ve çıkışlarını nedenleriyle birlikte ayrıntılı olarak bilmekte ve nakit bütçesini bu bilgilere göre hazırlamaktadır. Bunun yanı sıra performans yönetimi, bütçeleme, planlama ve nakit ihtiyaçların öngörülmesi gibi stratejik kararlar almada yöneticilere yardımcı olmaktadır. Nakit Akım Tablosu sadece işletme yönetimi açısından değil kreditorler, yatırımcılar, bağımsız denetim kuruluşları gibi birçok çıkar grubuna işletmelerin mali durumu, nakit kapasitesi ve nakit politikası gibi kritik bilgileri iletmektedir (Koroğlu, 2007: 10).

Nakit Akım Tablosu işletme hakkında birçok önemli bilgi vermektedir. Bu bilgilerden en önemlisi kârlılığı sağlamış işletmelerin faaliyetlerinin incelenmesidir. Örneğin, kâr elde eden ama yeterince nakit elde edemeyen bir işletme, faaliyetlerini kesintisiz sürdürebilmede ve vadesi dolmuş borçlarını ödemede büyük sıkıntılar çekeceği muhtemeldir. Bu nedenle işletmeler açısından nakit akım tablosu önemli bir performans göstergesidir. Önemli gittikçe artan ve finansal analizde sıkça kullanılan Nakit Akım Tablosu Uluslararası Muhasebe Standartları (UFRS) ve TMS tarafından hazırlanma zorunluluğu giderek artmaktadır. Bu standartların yaygınlaşması sonucu Nakit Akım Tablosunun ileride tutulması zorunlu tablolar arasında yer alacağı düşünülmektedir. MSUGT'ne göre ise Nakit Akım Tablosu ek mali tablo olarak kabul edilmekte ve belirli büyüklüğü sağlayan işletmeler için zorunlu finansal rapor olarak düzenlenmektedir (Kargın ve Aktaş, 2011: 2).

4. 1. 2. 4. Kar Dağıtım Tablosu

Kâr dağıtım tablosu, işletmelerin belirli bir dönem içerisinde elde ettiği dönem kârından ödenecek vergileri, ayrılacak yedek akçeleri, ortaklara ve diğer ilgililere iş sözleşmesi veya yasal yükümlülükler doğrultusunda dağıtılacak kâr payını gösteren finansal tablodur. Genellikle sermaye şirketleri tarafından hazırlanan bu tablo işletmelerin hisse başına düşen kârını ve temettü tutarını belirtmekte ve finansal yapı hakkında yatırımcılara detaylı bilgi sunmaktadır (Güçlü, 2010: 282).

Kâr dağıtım tablosu biçimsel olarak Dönem Kârının Dağıtımı, Yedeklerin Dağıtımı, Hisse Başına Kâr, Hisse Başına Temettü olmak üzere dört bölümden oluşmaktadır. Bu dört bölüm başlıklar halinde aşağıda özet olarak açıklanmıştır (Sandıkcı, 2014: 24-28):

Dönem Kârının Dağıtımı: İşletmelerin belirli bir faaliyet dönemi sonucunda elde ettiği kârın kanunlar ve hak sahipleri tarafından belirlenen esaslar doğrultusunda dağıtılması bu bölümde yapılmaktadır.

Yedeklerin Dağıtımı: İşletme yöneticileri tarafından belirli amaçları gerçekleştirmek üzere veya yasal zorunluluklar neticesinde dönem kârından ayrılarak işletme bünyesine alınan unsurlar bu bölümde gösterilmektedir.

Hisse Başına Kâr: İşletmelerin dağıtılabilir kârından hisse başına düşen kâr bu bölümde gösterilmektedir. Hisse başına düşen kâr Dağıtılabilir Kâr / Hisse Senedi Sayısı formülüyle belirlenmektedir.

Hisse Başına Temettü: Dağıtılan kârdan hisse sahiplerinin payına düşen temettü bu bölümde gösterilmektedir. Bu bölümde hisse başına düşen temettü tutarı fiilen dağıtılacak şekilde Dağıtılan Kar Payı / Hisse Senedi Sayısı formülüyle hesaplanmaktadır.

Dönem kârı bilanço ve gelir tablosunda yer almasına rağmen dönem kârının nasıl ve nerelere dağıtıldığı bu raporlarda yer almamaktadır (Cebeci, 2014: 12-13). Bu nedenden dolayı dönem kârının nasıl ve nelere kullanıldığı kâr dağıtım tablosuyla açıklanmaktadır. Kâr dağıtım tablosu belirli ilkelere ve ilgili muhasebe kurallarına göre standart şekilde düzenlenmektedir (28.08.2018 www.muhasabedersleri.com).

4. 1. 2. 5. Özkaynaklar Değişim Tablosu

Özkaynaklar değişim tablosu, işletmelerin belirli bir dönemde özkaynaklarında meydana gelen artış veya azalışları gösteren finansal tablodur. Özellikle sermaye şirketleri tarafından hazırlanan bu tablo işletmelerin belirli bir dönem boyunca özkaynak kalemlerindeki değişimleri bütüncül olarak göstermekte ve sermaye yapısı hakkında yatırımcılara bilgi sunmaktadır (Kılıncı, 2012: 24). Özkaynaklar değişim tablosu biçimsel olarak cari dönem ve önceki dönemlerin bilgilerini içermektedir. Ayrıca sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş dönemlere ait dönem kârı veya zararı ve dönem net kârı veya zararı kalemlerinin her birinin dönem başı tutarını, dönem içerisindeki artış veya azalışlarını ve dönem sonu kalanlarını detaylı bir şekilde göstermektedir. Tüm bu hesap kalemleri için özkaynaklar tablosunda ayrı bir sütun açılarak kalemlerdeki değişimler bu sütunlarda izlenmektedir. Kalemlerdeki artış veya azalışlar yatay sütunlara yazılarak dönemler arası karşılaştırma yapılması sağlanmaktadır (Aytekin, 2009: 143-144).

Muhasebe bilgi kullanıcıları özkaynaklar değişim tablosu sayesinde özkaynaklarda meydana gelen artışları doğru okuyabilmektedirler. Örneğin, öz sermaye artışı dış kaynaklarından sağlanabileceği gibi dönem kârı dağıtılmayarak oto finansman yoluyla da öz sermayede artış sağlanabilmektedir. Ayrıca bilanço ve gelir tablosunda yer alan bazı bilgilerin açıklaması özkaynaklar değişim tablosunda yer almaktadır (Porsuk, 2008: 63). Bilanço ve gelir tablosuna ek olarak hazırlanan özkaynaklar değişim tablosu MSUGT'ne göre standart formatta hazırlanmakta ve yayınlanmaktadır (Aytekin, 2009: 147).

4. 2. Finansal ve Finansal Olmayan Raporlama Arasındaki Farklılıklar

İşletmeler faaliyetlerine ilişkin tüm bilgileri hazırladıkları çeşitli raporlar yardımıyla paydaşlarına iletmektedir. İşletmelerin hazırladıkları bu raporların amaçları aynı olmasına rağmen hazırlanma, zaman, içerik ve bildirim açısından bazı farklılıkları vardır. Bu farklılıklar genel olarak finansal ve finansal olmayan raporlama olarak ikiye ayrılmaktadır. Finansal raporlarda işletmelerin kısa vadeli performans ölçütleri, mali yapı, nakit durumu vb. bilgiler yer alırken finansal olmayan raporlarda ise kısa, orta ve uzun vadeli performans ölçütleri, içsel ve dışsal bilgiler yer almaktadır. Finansal raporlar işletmelerin geçmiş dönemlere ait bilgilerine dayalı ve tek yönlü bakış açısıyla hazırlanan raporlar iken finansal olmayan raporlar işletmelerin geçmiş ve gelecek dönemlerine ait bilgileri kullanmaktadır (Kaya, 2015: 118-119).

Tablo 4. 1. Finansal ve Finansal Olmayan Raporlama Arasındaki Bazı Farklılıklar (Yükçü ve Kaplanoğlu, 2016: 70), (Aktekin, 2014: 33) (22.09.2018 www.kpmg.com).

Özellik	Finansal Raporlama	Finansal Olmayan Raporlama
Ekonomik Bakış	Maddi	Maddi ve Maddi Olmayan
Güven	Sınırlı, Dar Kapsamlı	Geniş ve Daha Fazla Şeffaf
Yönetim/İdare	Finansal	Bütün Sermaye Öğeleri
Düşünce	Münferit, İzole Edilmiş	Entegre, Bütünleşik
Zaman Aralığı	Kısa Dönem	Kısa, Orta ve Uzun Dönem
Teknoloji Seçimi	Kâğıda Dayalı	Teknolojiye Dayalı
Veciz Üslup/Özlülük	Uzun ve Kompleks	Kısa ve Önemli
Odaklanma	Geçmiş ve Finansal Olaylara	Geçmiş ve Gelecek Arasında Stratejik Bağlantı Kurma
Odak Noktası	Kurumun Doğrudan Kontrol Edebildiği Konular	İç ve Dış Tüm Konular
Uyumluluk, İntibak	Kurallarla Sınırlı	Bireysel Farklı Durumlara Çabuk Cevap Verebilme
Önemlilik	Finansal Önem	Okuyucu İçin Önemli Olan
Kullanıcılar	Pay Sahipleri ve Yatırımcılar	Herhangi Bir Bilgi Tümü Paydaşlar

Tablo 4. 1'i incelediğimizde finansal ve finansal olmayan raporlarda kullanılan bilgilerin bazı farklılıkları olduğu görülmektedir. Bu farklılıkların en temel yanı finansal bilgilerin muhasebe bilgi sistemiyle doğrudan bağlantısının olması ve parasal birimle ifade edilmesidir. Başka bir ifadeyle finansal olmayan bilgiler parasal olarak ifade edilmemekte ve belirli bir muhasebe standardına dayanmamaktadır. Finansal olmayan bilginin elde edilmesi finansal bilgiye göre daha zordur. Bunun nedeni ise finansal olmayan bilginin genel olarak kabul görmüş bir standart setinin olmamasıdır. Örneğin, bir işletme enerjiye harcadığı parasal miktarı finansal bilgi olarak tespit edebilir ama enerji kullanımdan dolayı ortaya çıkan karbondioksit miktarını tespit etmesi oldukça zordur (Yükçü ve Kaplanoğlu, 2016: 67-68). Finansal raporlarda kullanılan bilgiler sadece mali bilgi olmasına rağmen finansal olmayan raporlarda kullanılan bilgiler hem finansal hem de finansal olmayan bilgi içermektedir. Tablo 9'da görüldüğü üzere finansal olmayan bazı bilgilerin finansal yapısı olduğu ve mali tablolarda yer aldığı görülmektedir. Finansal olmayan raporlarda nakit, sermaye, mülk vb. finansal bilgilerin yanı sıra entelektüel sermaye, piyasa, mevzuat, doğal kaynaklar gibi finansal olmayan bilgiler de kullanılmaktadır (Kaya, 2015: 119).

Finansal ve finansal olmayan raporlar arasındaki bir diğer fark ise finansal raporlar sadece mali yapı hakkında bilgi verirken finansal olmayan raporlarda işletmelerin iktisadi, çevresel ve sosyal faaliyetlerine ilişkin bilgiler de yer almaktadır. Bu yönüyle finansal olmayan raporlama sadece bildirim aracı olmanın yanı sıra finansal

ve finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkiyi açıklamaktadır. Finansal raporlarda yer almayan sosyal ve çevresel faaliyetlerin raporlanması işletmelerin kurumsal imajını artırmakta ve müşteri sadakatini sağlamaktadır. Bu durum finansal olmayan raporların finansal raporlamaya göre en büyük faydalarındandır (Saban vd., 2017: 105). Finansal olmayan raporlar hazırlanma sürecinde işletmenin değer yaratma süreci, yönetim yapısı ve stratejisi vb. konularını bütüncül bakış açısıyla değerlendirirken finansal raporlama ise daha dar kapsamlı birim tabanlı bakış açısıyla değerlendirmektedir. Bu durum finansal raporların geçmiş zamanlı performans ve risklere odaklanmasına neden olmuştur. Finansal olmayan raporlar sadece geçmiş dönemin risk ve performansa odaklı olmayıp işletmelerin kısa, orta ve uzun vadedeki bütün stratejik amaçları arasında bağlantı kurmaktadır. Finansal raporlar işletmelerin esas olarak sınırlı ve zorunlu açıklamalarını içerirken finansal olmayan raporlama işletmelerin gönüllü, şeffaf ve güvene dayalı açıklamalarını yapmaktadır (24.10.2018 www.integratedreporting.org).

Finansal olmayan raporlar içerdikleri iç ve dış bilgiler sayesinde finansal raporlardan farklı olarak işletme yöneticilerine iktisadi, sosyal ve çevresel ihtiyaçların dengelenmesinde yardımcı bir araç olarak hizmet etmektedir. Bu yönüyle finansal olmayan raporlar işletme yöneticilerinin sürdürülebilir performansa etki edecek stratejik kararlar almasında, planlamasında, uygulamasında ve kontrol faaliyetlerinde oldukça yardımcı olmaktadır. Finansal olmayan raporların finansal raporlamaya göre işletme yöneticilerine sağladığı bazı faydalar aşağıda sıralanmıştır (Çalışkan, 2012: 60):

- Kısa, orta ve uzun vadeli düşünmeye ve performans sergilemeye öncülük etmektedir.
- İleride karşılaşılabilecek riskler için yol haritası hazırlanmasına yardımcı olmaktadır.
- Uzun vadeli bakış açısına sahip yatırımcıların ilgisinin çekilmesine yardımcı olmaktadır.
- Hesap verebilirliğe ve şeffaflığa olumlu yönde etki etmektedir.
- Finansörler ve diğer kuruluşlar için düşük risk primleri alınmasını kolaylaştırmaktadır.
- Kurumsal yönetim ile paydaşlar arasında sağlam bir ilişki kurulmasına etki etmektedir.
- Ekonomik, çevresel ve sosyal verilerin sistemli bir şekilde toplanmasına fayda sağlamaktadır.

Kurumsal raporlama sistemi içerisinde farklı bir bakış açısı olarak ortaya çıkan finansal olmayan raporlama işletmeyi etkileyecek ekonomik, çevresel ve sosyal değerleri birlikte sunmayı amaçlayan bir raporlama türüdür. Bu yönüyle finansal olmayan raporlama işletmenin ekonomik performansını çeşitli yönleriyle açıklamaktadır. Bu açıdan finansal olmayan raporlamanın finansal raporların özetini içeren bir raporlama türü olduğunu düşünmek yanıltıcı sonuçlara neden olabilmektedir. Çünkü finansal olmayan raporlar işletme için önemli olan ve finansal raporlarda yer alamayan bazı iktisadi bilgilere de yer vermektedir (Yılmaz vd., 2017: 103). Günümüzde yaşanan ekonomik gelişmeler işletmelerin finansal olmayan varlıklarının öneminin artmasına neden olmuştur. Standard & Poor's (S&P) 500 endeksine üye olan firmalara uyguladığı son araştırmalara göre 2005-2015 yılları arasında firmaların sahip olduğu varlıkların %13 maddi varlıklar olurken maddi olmayan varlıkların ise oranı %87'yi bulmuştur (29.10.2018 www.oceantomo.com). Bu durum finansal olmayan raporların öneminin giderek artmasına neden olmuştur. Finansal olmayan raporlarda yaşanan bu gelişmeler işletmelerin klasik raporlama anlayışının değişebileceği şeklinde yorumlanabilir (Topçu ve Korkmaz, 2015: 13).

5. ENTEĞRE RAPORLAMA ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde teorik kısımda incelenen literatür çerçevesinde işletmelere rehber olabileceği düşünülen örnek bir Entegre Rapor hazırlanacaktır. Bu bölüm beş ana başlıktan oluşmaktadır. İlk dört ana başlık sırasıyla uygulamanın amacı, yöntemi, kısıtları ve içeriğine ilişkin bilgileri kapsamaktadır. Bölümün beşinci ana başlığı ise entegre raporlama uygulamasına ayrılacaktır. Bu kısımda teorik bölümde elde edilen bilgilerin yardımı ile bir üretim işletmesinin entegre rapor hazırlamasına yönelik bilgiler tespit edilecek ve elde edilen bu bilgilerle örnek bir rapor uygulaması yapılacaktır.

5. 1. Uygulamanın Amacı ve Önemi

Günümüzde değişen iş ortamı ve paydaş beklentileri kurumsal raporların dönüşümüne ve gelişmesine neden olmuştur. Finansal raporlamadan sürdürülebilirlik raporlamasına ve günümüzde entegre raporlamaya kadar gelişen bu süreçte kurumsal raporlama finansal bakış açısının yanında kısa, orta ve uzun vadeli bakış açısına sahip sosyal ve çevresel konularında yer aldığı işletme raporları haline gelmiştir (Yükçü ve Kaplanoğlu, 2016: 66-67). Bu dönüşüm sonucunda işletmelerin sürdürülebilir bir başarı elde etmesinin en temel yolu tüm faaliyetlerinin finansal, çevresel ve sosyal sonuçlarını paydaşlarına açıklamasından geçmektedir. Günümüzde işletmelerin tüm faaliyet sonuçlarını kısa, öz ve net bir şekilde paydaşlarına aktarabilme yolu olarak entegre raporlama tercih edilmektedir. Entegre raporlama dünyanın birçok ülkesinde işletmeler tarafından kullanılan bir raporlama sistemi haline gelmiştir. Bu sistemin yaygınlaşmasının en temel nedeni birçok ülke tarafından teşvik edilmesi ve işletmelerin gönüllük esasına göre hazırlamasıdır (TÜSİAD, 2015: 91). Entegre raporlamayı teşvik eden ülkelerin sayısı hızlı bir şekilde artmaktadır. Entegre raporlamayı teşvik eden ülkeler Güney Afrika Cumhuriyeti, Hollanda, Brezilya ve Avustralya'dır. ABD, İsveç, Kanada, Almanya ve birçok Avrupa ülkesi ise entegre raporlamaya doğru adım atmaktadırlar. Entegre raporlamanın dünyanın birçok ülkesinde önemi giderek artmasına rağmen ülkemizde halen istenilen seviyede gelişim göstermemiştir (Yılmaz vd., 2017: 106-107). Yapılan literatür taraması sonucunda entegre raporlamanın Türkiye'de yeni uygulanmaya başlanan bir raporlama türü olduğu görülmektedir. Türkiye'de entegre raporlama hakkındaki akademik çalışmaların 2013 yılında başladığı söylenebilir. 2013 yılından itibaren entegre raporlama dünyadaki gelişmesine paralel olarak Türkiye'de akademisyenlerin ve işletme yöneticilerinin dikkatini çeken bir konu olmuştur (Ercan ve Kestane, 2017: 74). 2016 yılına geldiğimizde Türkiye'nin ilk entegre raporları firmaların kendi internet sitesi üzerinden yayınlanmaya başlamıştır (Işgüden Kılıç, 2018: 35). Türkiye'de yapılan entegre rapor çalışmaları incelendiğinde firmalar tarafından yayınlanan rapor sayısının az olduğu ve yayınlanan raporların büyük bir kısmının teorik bilgiye dayandığı görülmektedir (Ercan ve Kestane, 2017: 15). Ayrıca Türkiye'de yayınlanan ve IIRC entegre raporlama çerçevesinde oluşturulan raporların dünyadaki entegre rapor örneklerinden bazı noktalarda farklı olduğu belirlenmiştir. Bu farklılığın temel nedeni ise entegre raporlamanın standart bir formatının olmamasıdır. Bu nedenle entegre rapor hazırlanması ve sunumuna yönelik kılavuz bir rapor ihtiyacı hissedilmektedir. Dolayısıyla bu uygulamanın amacı işletmelerin entegre rapor hazırlamasına ve sunuma yönelik bilgi ihtiyaçlarının giderilmesine yardımcı olmaktır.

5. 2. Uygulamanın Yöntemi ve Kapsamı

Çalışmanın bu kısmında IIRC Entegre Rapor Çerçevesi esas alınarak işletmelere rehber olabileceği düşünülen örnek bir entegre rapor hazırlanmıştır. Hazırlanan entegre rapor IIRC Entegre Rapor Çerçevesinde yer alan ilkelere ve öğelere uygun şekilde hazırlanmıştır. Bu bağlamda IIRC Entegre Raporlama Çerçevesinde yer alan içerik öğeleri dört adet başlık altında (Genel Bakış, Kurumsal Yönetim, Sermaye Öğeleri, Strateji ve Riskler) açıklanmıştır. Hazırlanan entegre rapor için Gaziantep Organize Sanayi Bölgesinde faaliyette bulunan bir tekstil fabrikasının 2016 ve 2017 faaliyet

yıllarına ait niteliksel ve niceliksel bilgileri kullanılmıştır. Ayrıca uygulanan entegre rapor ulusal ve uluslararası lider firmaların yayınladığı entegre raporlar referans alınarak hazırlanmıştır.

5. 3. Uygulamanın Kısıtları

Entegre raporlama, Türkiye’de son yıllarda gelişme gösteren yeni bir raporlama türüdür (İşgüden Kılıç, 2018: 34). Bu nedenle Türkiye’de yayınlanan rapor sayısı oldukça azdır (TÜSİAD, 2015: 17). Yayınlanan raporlar farklı sektörlerde faaliyet gösteren firmalara ait olması nedeni ile uygulama kısmında hazırlanan örnek entegre raporda bazı eksiklikler ve hatalar oluşabilecektir. Söz konusu eksiklik ve hataların entegre raporlamanın kabul görmüş bir standardının olmaması ve Türkiye’de yayınlanan raporların uygulamadan daha çok teorik bilgiye dayanmasından kaynaklanabilmektedir (Ercan ve Kestane, 2017: 15).

Entegre raporlama işletmelerin finansal ve finansal olmayan bilgilerini içeren ve geleceğe yönelik değer yaratma hedeflerini paydaşlarına açıklayan bir raporlama türüdür (Sofian ve Dumitru, 2017: 3). İşletme yöneticileri açısından bu kadar geniş bilgilerin açıklanması, işletmenin rekabet avantajında zarar görmesine ve önemli bilgilerin rakip firmalar tarafından elde edilmesine neden olacağı düşüncesi çoğunlukla görülmektedir. Bu nedenle bazı işletme yöneticileri detaylı bilgi vermekten çekinmektedirler. Bu durum uygulamanın en büyük kısıtını oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra entegre rapor hazırlanması zaman, maliyet ve büyük çaba gerektirmektedir. Bu yüzden uygulama sadece tek bir üretim işletmesi üzerinde yapılmıştır. Bu nedenle uygulama Türkiye iş çevresini tam olarak yansıtmayabilir. Türkiye’deki farklı sektörleri kapsayacak şekilde hazırlanan entegre raporlar Türkiye iş çevresini daha fazla yansıtabilecektir.

5. 4. Uygulamanın İçeriği

Çalışmanın bu bölümünde IIRC Entegre Raporlama çerçevesinde hazırlanan entegre raporda yer alması gereken bilgiler açıklanmış ve uygulanması hakkında detaylı bilgiler verilmiştir. Hazırlanan entegre raporun IIRC Entegre Raporlama çerçevesini tam olarak yansıtabilmesi için uygulama yapılan işletmenin bütüncül verilerine ve yöneticilerinin iş birliğine ihtiyaç duyulmuştur. Bu nedenle uygulama yapılacak işletmenin belirlenmesi konusunda temel alınan ilkeler; işletme verilerinin raporlanacak kadar yeterli olması, işletme yönetimin bilimsel çalışmalara destek vermesi ve bu uygulamanın kendilerine fayda sağlayacağı düşüncesi olmuştur. Ancak günümüzde artan rekabet koşulları ve rakip firmaların detaylı bilgileri elde etmesinden kaynaklan kaygılar nedeniyle uygulamada işletme yöneticilerinin isteği üzerine firma ismi gizli tutulmuştur. Bu kısımdan itibaren uygulamada kolaylık sağlamak amacıyla işletmenin hayali ismi A A.Ş. olarak adlandırılmıştır.

5. 5. Entegre Rapor Uygulaması

Çalışmanın bu kısmında araştırmanın teorik kısımda bahsedilen bilgiler göz önünde bulundurularak örnek bir entegre rapor uygulaması hazırlanacaktır.

A A.Ş.
ENTEĞRE RAPORU 2018

İÇİNDEKİLER

1. GENEL BAKIŞ

- Entegre Rapor Hakkında
- Yönetim Kurulu Başkanın Mesajı
- İşletme Hakkında
- İşletmenin Değerleri

2. KURUMSAL YÖNETİM

- Kurumsal Yönetim
- İş Modeli
- Performans ve Üretilen Değerlere Genel Bir Bakış
- Organizasyon Yapısı

3. SERMAYE ÖĞELERİ

- Finansal Sermaye
- İnsan Sermayesi
- Doğal Sermaye
- Fikri Sermaye
- Üretilmiş Sermaye
- Sosyal ve İlişkisel Sermaye

4. STRATEJİ VE RİSKLER

- Riskler ve Fırsatlar
- Öncelikli Konular
- Finansal Tablolar

5. 5. 1. Genel Bakış

Bu başlık altında hazırlanan entegre rapora ve firmaya ait genel bilgilere yer verilmiştir. Bu bağlamda entegre rapor hakkında genel bilgilere, firmanın yönetim kurulu başkanının mesajına, misyonuna, vizyonuna ve değerleri gibi bilgiler açıklanmıştır.

5. 5. 1. 1. Entegre Rapor Hakkında

Bilgi, kalite ve sürdürülebilirlik alanlarında tüm paydaşları için katma değer üretmeye çalışan A A.Ş.'nin geleceğe dönük stratejisinin paylaşıldığı ilk entegre raporu sunulmaktadır. Bu rapor A A.Ş.'nin 2018 faaliyet dönemine ait finansal ve finansal olmayan performansının bütünsel olarak değerlendirilmesini açık, net ve sade bir şekilde tüm paydaşlara iletmektedir. Yüksek kalite misyonu doğrultusunda faaliyet gösteren firma ulusal ve uluslararası tüm gelişmeleri yakından takip etmekte ve uygulamaya çalışmaktadır. Bu doğrultuda firma düşünce, şeffaflık, sürdürülebilirlik vb. konulardaki yaklaşımlarını IIRC'nin belirlemiş olduğu ilkelere uyumlu hale getirmeyi amaçlamaktadır.

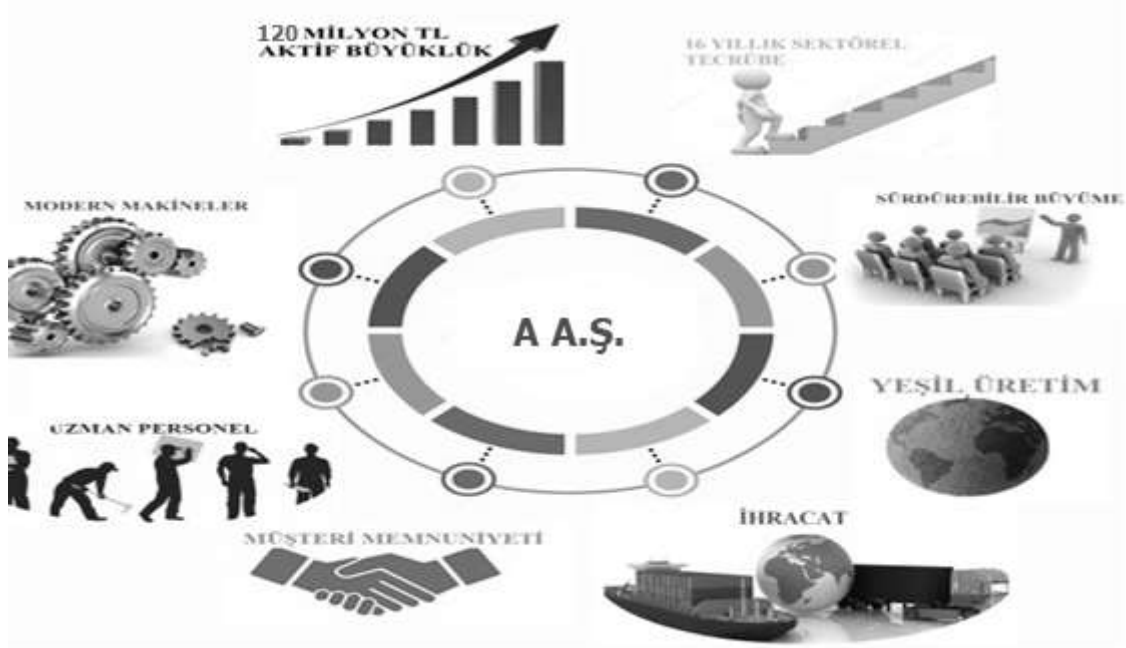
5. 5. 1. 2. Yönetim Kurulu Başkanın Mesajı

Günümüzde artan rekabet koşulları, küreselleşme ve teknolojiye yaşanan hızlı değişimler yeni problemlerin doğmasına neden olmaktadır. Böyle dinamik bir ortamda sürdürülebilir olmak ve rekabet avantajı elde etmek için uyum sağlama yeteneğinin son derece etkin olması gerekmektedir. A A.Ş.'nin sahip olduğu bu yetenekle 2018 yılında bir kez daha Türkiye ekonomisine ve toplumuna sağladığı faydaları artırmış bulunmaktadır. Firmanın gerçekleştirmiş olduğu makroekonomik yatırımlar sektör içerisinde hak etmiş olduğu başarıyı kazanmasına olanak sağlamıştır. Firma tekstil sektöründe yüzlerce çalışanı ile sürdürülebilir performans doğrultusunda hizmet vermektedir. Bu bağlamda firmanın her gün artan sürdürülebilir performansı ile tüm paydaşlarına karşı açık, sorumlu ve şeffaf davranmayı amaçlamaktadır. Bu doğrultuda firma tüm paydaşlarının beklentilerinin ötesine geçmeyi ve memnuniyetlerini artırmak için faaliyetlerinin temelini doğa ve insan olacak şekilde yeniden tasarlamaktadır. Doğa ve insan temelli yeni bir iş modeli ile ekonomik, çevresel ve sosyal faaliyetlerini entegre



bir biçimde yönetirken doğal çevreye karşı sorumluluklarını korumayı hedeflemektedir. Bu hedef temelinde firma sürdürülebilir iş stratejisini kurgularken enerji verimliliği, geri dönüşüm projeleri, sera gazı salımı ve atıkların sürekli olarak azaltan sistemler üzerine çalışmaya odaklanmıştır. Bu sistemler sayesinde orta ve uzun vadede çevreye dost üretim ile karbon salınımı nötr seviyeye indirmeyi planlamaktadır. Firma geleceğin bir parçası olmak amacıyla etki alanına yeni şehirler ve ülkeler eklemektedir. Küreselleşme yolunda attığı bu adımlar sayesinde firma sadece ulusal değil uluslararası yatırımcılara da hitap etmektedir. Firma sahip olduğu bu sorumlulukların bilinciyle ve 16 yıllık tarihinden aldığı tecrübe ile paydaşları için aralıksız bir şekilde değerler üretmeye devam etmektedir.

*Saygılarımla,
Yönetim Kurulu Başkanı*



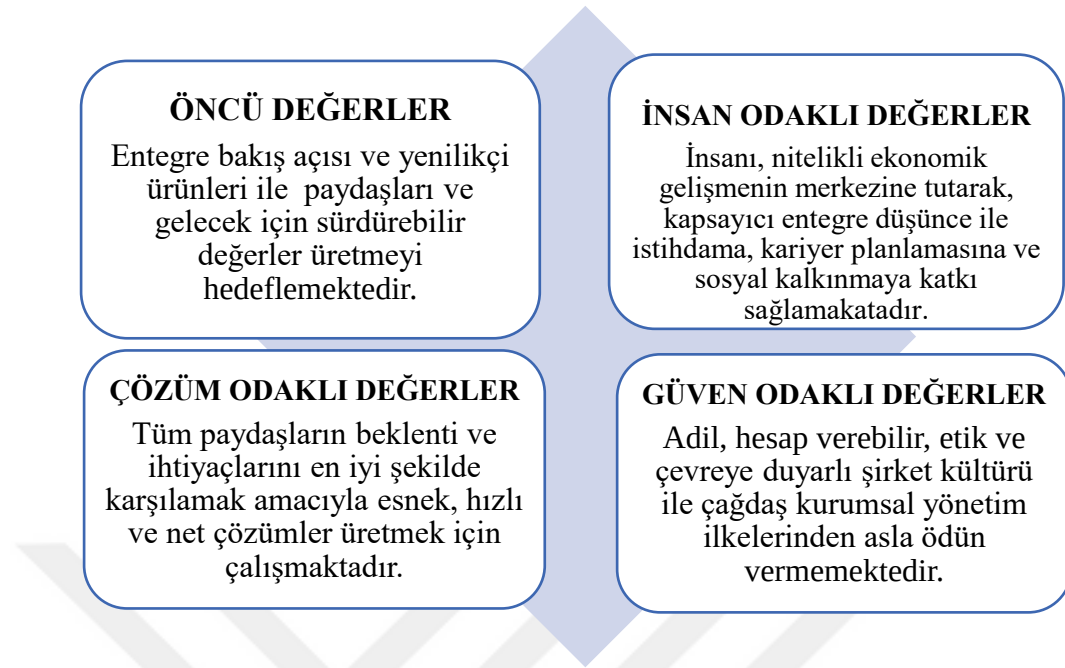
Şekil 5. 1. A A.Ş.'e Hakkında Bilgiler

Ülkemizde yaşanan ekonomik ve Dolar/Euro kurundaki dalgalanmalara rağmen firma 2018 yılında yatırımlarına ara vermeden devam etmektedir. Ancak 2018 yılı Nonwovens (Sentetik Kumaş) Tekstil Sektörü için zor bir yıl olmuştur. Türk Lirasının değer kaybetmesi, enerji, hammadde, finansal giderlerin artması gibi sorunlar maliyetlerin yükselmesine neden olmuştur. Tüm bu sorunlara karşı firma çözüm yolu olarak ihracatını artırmayı başarmıştır. Küresel bir güç olma hedefiyle sürdürülebilir büyüme gösteren firma 2017 yılında 120.375.589 TL'lik aktif büyüklüğe ulaşmıştır. Sahip olduğu ekonomik gücün yanında uzman personeller ile araştırma geliştirme yatırımlarına devam etmektedir. Bu doğrultuda firma 2018 yılında atıkların geri dönüşüm projesi geliştirmiş ve geri dönüşüm sistemlerini tekrar düzenlemiştir. Sahip olduğu 16 yıllık sektörel tecrübe ve sağladığı üstün müşteri memnuniyeti sayesinde firma sürdürülebilir büyüme hedeflerine doğru hızla ilerlemeyi planlamaktadır.

5. 5. 1. 3. A A.Ş.'nin Değerleri

Misyon: Müşteri odaklı entegre üretim anlayışıyla, katma değeri yüksek yeni ürünler üreterek hem toplum hem de kuruluşlar için sürdürülebilir değerler yaratmaktır.

Vizyon: A A.Ş.'yi Türkiye'de ve Dünyada Nonwoven Tekstil sektöründe uluslararası marka değeri olan, en iyi firmalardan biri konumuna getirmektir.



Şekil 5. 2. A A.Ş.'nin Değerleri

5. 5. 2. Kurumsal Yapı

Bu bölümde firmanın kurumsal yönetim anlayışına, organizasyon şemasına, iş modeline, performansına ve ürettiği değerlere ait genel bilgilere yer verilmiştir.

5. 5. 2. 1. Kurumsal Yönetim

Türkiye'nin Nonwomen Tekstil sektöründe önde gelen firmalarından olan A A.Ş.'e 16 yıllık geçmişinden günümüze taşıdığı en büyük değerlerinden bir tanesini kurumsal yönetim anlayışı olarak belirlemiştir. Kurumsal yönetim bir şirketin ortakları, çalışanları ve toplum gibi paydaşları ile olan ilişkilerini şeffaflık, eşitlik, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri temelinde yürütmesi olarak tanımlanabilir. Bu doğrultuda hareket eden firma kurumsal yönetim anlayışını daha ileriye taşımak için entegre kurumsal yönetim sistemini benimsemiştir. Entegre kurumsal yönetim sistemi, firmanın elde ettiği değerleri daha ileriye götüren sürdürülebilir bir yönetim yaklaşımını temsil etmektedir. Entegre kurumsal yönetim anlayışı doğrultusunda firmada kurulan komiteler şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk ilkeleri çerçevesinde tüm paydaşları ile sürekli iletişim halindedir. Firmanın bu iletişim ağı sayesinde paydaşları ile sürekli gelişen bir değer zinciri oluşturmakta ve marka değerini artırmaktadır. Firma yönetim kademesindeki çeşitliliğin ve kapsayıcılığın üst düzeyde tutulmasını sağlayarak alınan stratejik kararların etkinliğini artırmayı başarmıştır. Yönetimsel etkinliği artması risk ve fırsatların daha belirgin değerlendirilmesini ile sermaye ögeleri üzerindeki çeşitliliğin ve verimliliğin artmasını sağlamıştır.

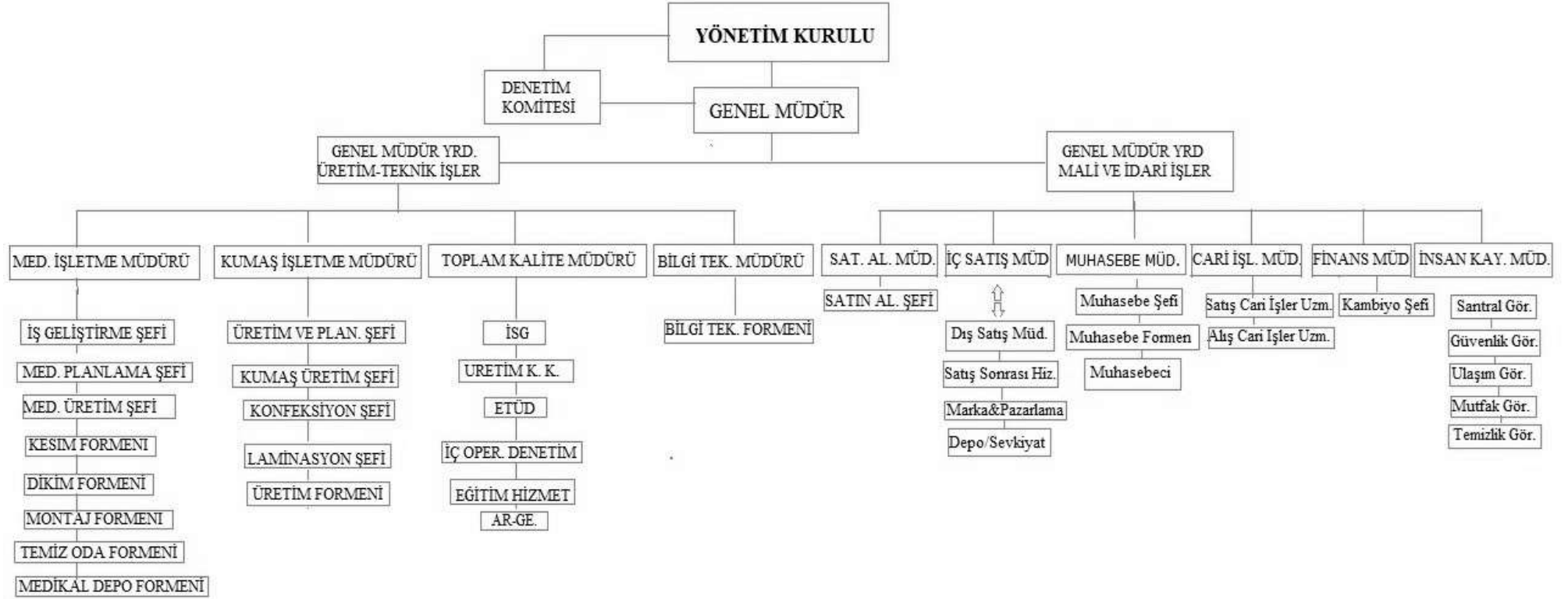
Yönetim kurulu, üst yönetim kurumları ve komiteleri firmanın entegre yönetim yapılanmasının temel bileşenlerini oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra çalışanları ve pay sahipleri başta olmak üzere tüm paydaşlarının yönetime katkı sağlayabilecekleri yapılar oluşturmak için özen göstermektedir. Ayrıca entegre kurumsal yapısı sayesinde hizmet ve ürünleri için net olarak tanımlanmış politikaları, sistemleri ve iletişim alt yapısı bulunmaktadır. Bu sayede politikalarının ve sistemlerinin hizmet döngüsünü etkin, hızlı ve sürekli bir biçimde kontrol edilmektedir. Bununla birlikte tüm yönetim raporları

entegre kurumsal sistemine dahil edilmesi iç ve dış denetim işlevlerinin kontrolünü sağlamaktadır.

Firmanın yönetim yapısı, Türkiye Cumhuriyeti yasalarına ve firmanın ana sözleşmesine uygun olarak tasarlanmıştır. 2018 yılı itibariyle firmada yönetim kuruluna bağlı faaliyet gösteren bir genel müdür ve denetim komitesi bulunmaktadır. Ayrıca genel müdürlüğe bağlı olarak faaliyet gösteren, üretim ve teknik işler ile idari ve mali işler bölümleri olmak üzere iki genel müdür yardımcısı bulunmaktadır. Bunun yanı sıra firmada medikal işletme, kumaş işletme, toplam kalite, bilgi teknolojileri, satın alma, iç satış, muhasebe, cari işlemler, finans ve insan kaynakları olmak üzere 15 tane bölüm müdürü bulunmaktadır. Firmanın tüm faaliyetleri bölüm müdürlüklerine bağlı olan birimlerde gerçekleştirilmektedir.



A A.Ş. ORGANİZASYON ŞEMASI

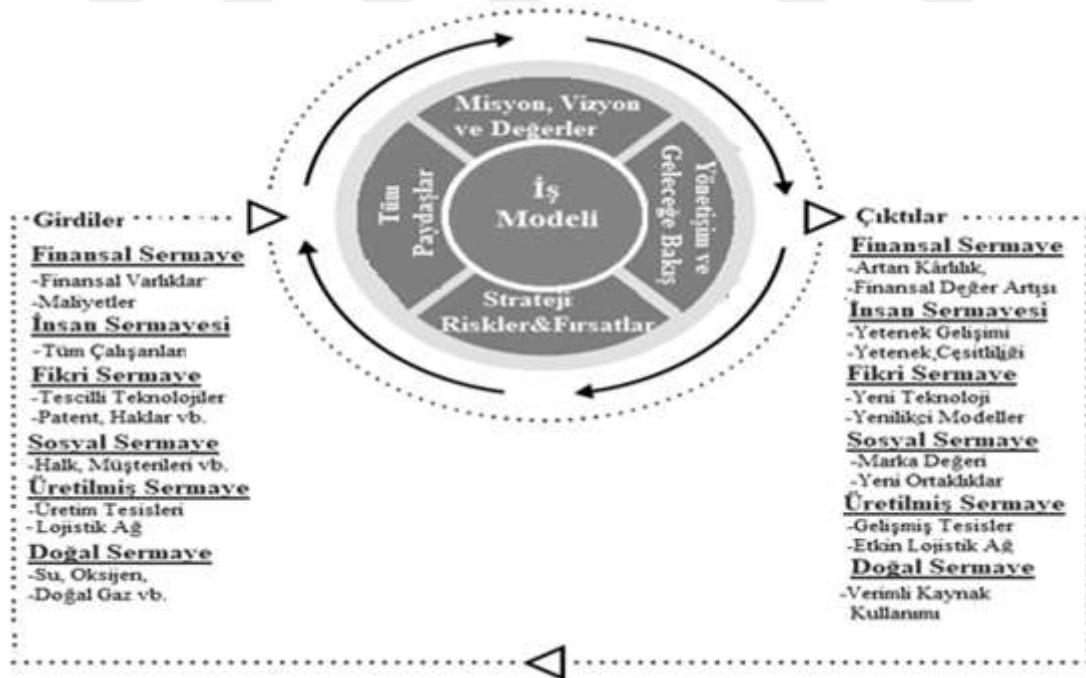


Şekil 5. 3. A A.Ş.'nin Organizasyon Şeması

5. 5. 2. 2. İş Modeli

A A.Ş.'e “biz değil hepimiz” yaklaşımını benimseyerek tüm paydaşları için finansal olarak ölçümlenemeyecek boyutta değerler üretmektedir. A A.Ş.'e Türkiye'nin Nonwovens Tekstil sektöründe önde gelen firmalarından biri olarak, üretim faaliyetlerini yerine getirirken tüm paydaşları ile olan etkilerini en iyi duruma getirmeye gayret göstermektedir. Başka bir ifadeyle firma gelişen fabrika sistemi ile ülke ekonomisine ve istihdama katkı sağlarken çevresel ayak izini küçültmeyi temel almaktadır. Ayrıca iş modelini çağın tüm olanaklarını paydaşlarına sunma amacı ile şekillendirmektedir. İş modelini altı farklı sermaye ögesi üzerine kurgulayan firma en değerli gördüğü sermaye türlerinden biri olan insan sermayesinin değerini artırmaya çalışmaktadır. Bu bağlamda insan sermayesinin temelini oluşturan çalışanları için mesleki eğitimler, kariyer planları, sosyal güvenlik ve iş yeri güvenliği sağlamaktadır. Üretim faaliyetlerini gerçekleştirdiği bölgelerde yerel istihdama önem vererek hem bölgenin gelişmesine hem de hane halkının gelirlerinin artmasına katkı sağlamaktadır.

Firma tüm faaliyetleriyle kapsamlı ve sürdürülebilir bir gelişmeyi hedeflemektedir. Bu doğrultuda etki alanı ve iş faaliyetlerini büyütme için en yeni uygulamaları takip etme azmi ile şekillenen güçlü iş modeli tüm zorlukları aşmasına ve fırsatları yakalamasına olanak sağlayacak şekilde tasarlanmıştır. İş modeli paydaşlarının stratejik karar almasına olanak sağlayacak şekilde altı sermaye ögesinden oluşmaktadır. Dolayısıyla iş modeli finansal verilerin ötesine geçen sürdürülebilir değerleri de göstermektedir. Firma değer yaratma kabiliyetini artırmak için kaynaklarını entegre düşünce sistemiyle kullanmaktadır. Entegre düşünce kapsamında firma sermaye girdileri üzerindeki olumsuz etkenleri en alt seviyede tutmayı ve olumlu etkenleri en üst seviyeye çıkarmayı amaçlamaktadır. Firmanın iş modeli çerçevesinde iş faaliyetlerini gerçekleştirirken doğrudan veya dolaylı yönden etkilenen toplumu, müşterilerini ve sürdürülebilir doğal çevreyi sürekli göz önünde bulundurmaktadır.



Şekil 5. 4. A A.Ş.'nin İş Modeli

5. 5. 2. 3. Performans ve Üretilen Değerlere Genel Bir Bakış

2018 yılında dünya piyasalarında yaşanan ekonomik dalgalanmalar Türkiye ekonomisini de yakından etkilemiştir. Yaşanan bu dalgalanmalar Türkiye tekstil sektörünün büyümesine engel olamamıştır. Nitekim 2018 yılının ekim ayında ülkemizde gerçekleştirilen 939 milyon TL'lik ihracat ile tüm zamanların en yüksek ekim ayı ihracat rakamına ulaşılmıştır. Ülkemizde bu denli yüksek rakamlara ulaşan tekstil sektörü hem ekonomiye hem de istihdama can damarı olmaktadır. 2018 yılı ocak ve ekim ayları arasını kapsayan dönemde ülkemiz 8,8 milyar dolarlık ihracat gerçekleştirilmiştir. Ülkemiz tekstil ihracatı artışına en fazla katkıyı sağlayan sektör A A.Ş.'nin de ana faaliyet alanını oluşturan teknik tekstil sektörüdür. Teknik tekstil sektörü geleneksel tekstil anlayışından farklı olarak görünüş veya estetik karakteristiklerinden ziyade performans ve teknik kullanım için geliştirilen ürünleri temsil etmektedir. Başka bir ifadeyle belirli iş faaliyetleri için özel olarak tasarlanan ve belirli bir özelliği yerine getirmek için kullanılan ürünleri kapsamaktadır. 2018 yılında ocak-ekim arası dönemde ülkemizde teknik tekstil ihracatı 1,4 milyar Dolar olarak gerçekleşmiştir. Teknik tekstil ihracatı incelendiğinde en önemli ürün grubunun 434 milyon Dolarlık ihracatla Nonwoven Tekstil grubu olduğu görülmektedir. Firmanın ana iş faaliyetlerini oluşturan Nonwoven Tekstil orta ve uzun vadede ihracat içindeki payının artması beklenmektedir. Firma bu beklenti doğrultusunda araştırma ve geliştirme faaliyetlerine önem vermektedir. Bu doğrultuda firma amacı orta ve uzun vadede katma değerli yeni ürünler ve sistemler geliştirmektir. Bu kapsamda sürdürülebilir büyümeyi ve rekabet gücünü artırarak ülkemizin geleceğine katkı sağlamayı hedeflemektedir.

5. 5. 3. Sermaye Öğeleri

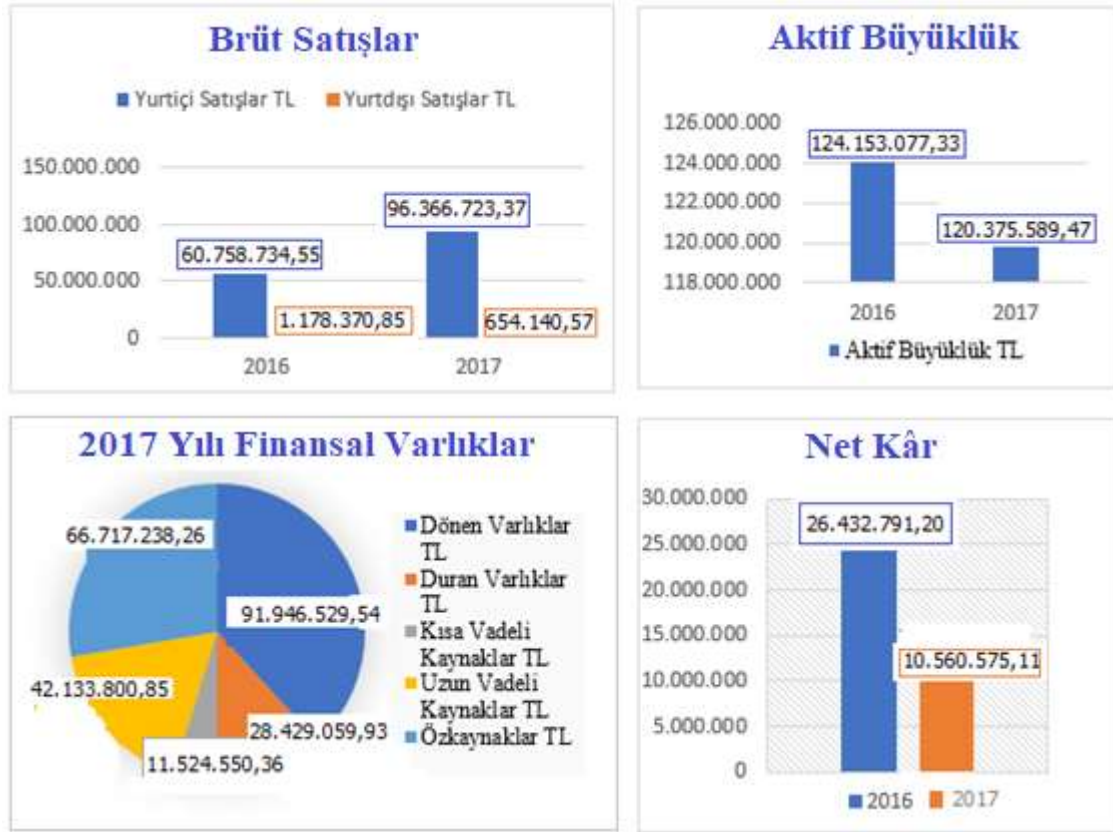
Sermaye öğeleri işletmelerin performansını ve ürettiği değerleri göstermek için kullanılan en temel öğelerdir. Başka bir ifadeyle sermaye öğeleri, işletmelerin kaynakları aracılığıyla paydaşlarına sunduğu ürün ve hizmetler ile bu kaynakları sağlarken ürettiği değerleri kapsamaktadır. Firma entegre düşünce kapsamında sahip olduğu sermayeyi finansal sermaye, insan sermayesi, doğal sermaye, fikri sermaye, üretilmiş sermaye, sosyal ve ilişkisel sermaye olmak üzere altı farklı öğeye ayırmıştır. Bu altı sermaye öğesi aşağıda başlıklar halinde detaylı olarak anlatılmıştır.

5. 5. 3. 1. Finansal Sermaye

Firmanın finansal sermayesi, temel olarak paydaşlarına sunduğu ürün ve hizmet faaliyetleri ile elde edilen ve iştiraklerden sağlanan gelirlerden oluşmaktadır. Finansal sermaye sürdürülebilir gelişme hedeflerine yönelik olarak iş faaliyetlerini ve projelerini gerçekleştirmek için kullanılan en temel kaynaktır. A A.Ş.'e geliştirdiği yeni projeler ile sektöründe rekabet avantajı sağlarken yatırımcılar nezdindeki cazibesini artırmaktadır. A A.Ş.'e finansal sermayesini büyütme odaklı yatırım projeleri çerçevesinde kullanarak orta ve uzun vadeli finansal büyümeyi temel almaktadır.

Son yıllarda ülkemizde yaşanan döviz kurundaki ve fiyatlardaki dalgalanmalar finansal istikrar açısından firmayı da etkilemiştir. 2016 yılında normal seviyede seyreden maliyetler 2017'dan itibaren hızla artmaya başlamıştır. Nitekim firmanın 2016 yılında satılan mamül maliyeti 49.142.290,44 TL olurken, 2017 yılında %69'luk bir artışla 83.082.602,91 TL'ye ulaşmıştır. Bu durum firmanın dönem kârını doğrudan etkilemiştir. 2016 yılında firmanın dönem net kârı 26.432.791,20 TL olarak gerçekleşmesine rağmen 2017 yılında %61'lik bir düşüşle 10.560.575,11 TL olmuştur. Tüm bu etkenlere karşı firma satış ve pazarlama stratejisini geliştirerek 2017 yılı için brüt satışlarını bir önceki yıla göre %11'lik bir artışla 98.142.499,88 TL'ye yükseltmiştir. Ayrıca yurt içi satışlarını bir önceki yıla göre %60'lık bir artış göstererek 96.366.723,37 TL'ye ulaştırmıştır. Firmanın kısa vadeli finansal başarı yerine tüm paydaşları için refah seviyesini artıran sürdürülebilir kârlılık anlayışı doğrultusunda hareket etmektedir. Bu doğrultuda 2017

yılında ürettiği değerle hem ülke ekonomisine hem de tüm paydaşlarına ekonomik destek olmaya devam etmektedir.



Şekil 5. 5. A A.Ş.'nin Finansal Göstergeleri

Finansal Sermaye Girdileri:

- Yatırımcılardan sağlan fonlar,
- Devlet teşvikleri,
- Özkaynaklar.

Finansal Sermaye Çıktıları:

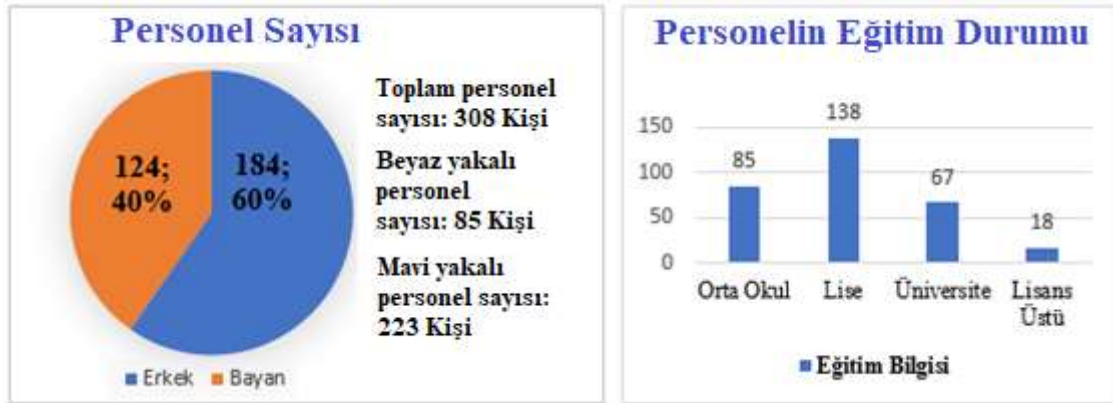
- 2017 yılı net satış değeri 96.893.211 TL
- 2017 yılı net karı 10.560.575 TL
- Dönen varlıklar toplamı 91.946.529 TL
- Toplam özkaynaklar toplamı 66.717.238 TL
- Faiz ve vergiden önceki kâr (FVÖK) 12.947.266 TL
- Tamamlanan ekonomik projeler.

A A.Ş.'e her yıl geliştirdiği ve güncellediği finansal projeler sayesinde önümüzdeki yıllar içerisinde Türkiye'nin Nonwovens Tekstil sektöründe lider bir firma olmayı hedeflemektedir.

5. 5. 3. 2. İnsan Sermayesi

A A.Ş.'e sürdürülebilir gelişmenin arkasındaki belirleyici gücün çalışanları olduğu anlayışını benimsemektedir. Firma çalışanlarını sürdürülebilir bir iş stratejisinin temel taşlarından biri olarak görmektedir. Bu nedenle firma birinci sınıf iş gücüne sahip olmak, eğitmek ve geliştirmek için gereken sistemleri kurmaktadır. Geliştirdiği bu sistemler ile çalışanlarının tüm becerilerini kullanmaya teşvik ederek, fırsatların değerlendirilmesini ve başarılarının ödüllendirilmesi için uygun çalışma ortamları

sağlamaktadır. Firmanın sağlamış olduğu çalışma ortamları çağdaş, güvenilir, insan haklarına saygı duyan ve fırsat eşitliği temellerine dayanmaktadır.



Şekil 5. 6. A A.Ş.'nin Çalışan Sayısı ve Eğitim Bilgileri

A A.Ş.'e tüm iş faaliyetlerini İş Sağlığı ve Güvenliği (İSG) yönetmeliklerine uygun olarak yerine getirmektedir. Bu doğrultuda firmanın insan kaynakları altında özel bir iş sağlığı ve güvenliği birimi kurarak bu alandaki faaliyetlerini etkin bir şekilde yönetmektedir. İş sağlığı ve güvenliği birimi personellerin sağlıklı ve güvenli bir iş ortamında çalışmalarını için sürekli olarak mesleki/teknik eğitim faaliyetleri yürütmektedir. Ayrıca eğitim faaliyetleri ilgili iş kollarının ve personellerin görüşleri alınarak yeniden tasarlanmaktadır.

Personele Verilen İş Sağlığı ve Güvenliği Eğitimleri;

- İşe başlama (oryantasyon) eğitimi,
- İş sağlığı ve güvenliği eğitimi,
- Temel ilk yardım eğitimi,
- Mesleki ve teknik becerileri geliştirme eğitimi.

2018 yılı itibariyle firmanın bünyesinde 308 personel çalışmaktadır. Personellerin işe alımından itibaren ırk, cinsiyet, sosyal sınıf, birlik üyeliği gibi konularda herhangi bir ayırım yapılmamaktadır. Firma personellerinin işe alım, gelişim, ücretlendirme, performans, terfi ve kariyer gibi etkinliklerinde sadece teknik ve kişisel başarılarına göre sınıflandırılmaktadır. Firmada çalışma yaşı kanunların belirlediği yaş kriterlere uygun olarak belirlenmektedir. Çocuk işçi çalıştırılmasına asla müsaade edilmemekte ve desteklenmemektedir. Firma personellerine toplu sözleşme ve birlik kurma konusunda demokratik bir yaklaşım göstererek özgür bırakmıştır. Firmanın tüm personellerine iş faaliyetlerini yerine getirmek için yeterli donanımına sahip bir alan, temel ihtiyaçlarını hijyenik bir biçimde karşılama imkânı ve fikirlerini özgürce dile getirebildiği bir çalışma ortamı tesis etmektedir.

5. 5. 3. 3. Doğal Sermaye

Doğal sermaye, işletmelerin üretiminde kullandığı ve gelecekte kullanmaya devam edeceği tüm yenilenebilir ve yenilenemez doğal kaynakları ifade etmektedir. Doğal sermaye hem işletmelerin hem de toplumun sürdürülebilir bir gelişme sağlamasında en temel unsurlardan birisidir. Bu nedenle firmanın doğal sermaye stratejisi oluştururken en temel aldığı düşünce gelecek nesillere yaşanabilir bir dünya miras olarak bırakılmasıdır. Bu strateji doğrultusunda firma hayata geçirmeyi planladığı projeler ile tüm paydaşlarının benimsediği sürdürülebilir bir çevre yaklaşımı sunmayı hedeflemektedir. Çevre ile uyumlu olarak hazırlanan firmanın hedefleri doğal sermayenin verimli kullanılması, atık yönetimin yapılandırılması, iklim değişikliği ve biyolojik çeşitliliğin korunmasından oluşan 4 temel öge üzerine kurulmuştur.

Doğal Sermayenin Verimli Kullanılması: Firma üretim faaliyetleri esnasında Polipropilen ham maddesini kimyasal, mekanik ve ısı gücünden yararlanarak eritmekte ve ara ürün olan Filament iplik elde etmektedir. Bu işlem esnasında firma gereksinim duyduğu ısı gücünü fosil yakıtlar yerine yenilenebilir enerji kaynağı olan elektrik gücünden elde etmektedir. Firma sürdürülebilir bir gelecek politikası ve doğal sermayenin verimliliği için ihtiyaç duyduğu enerji için mümkün olduğu seviyede yenilenebilir enerji kaynaklarını tercih etmektedir.

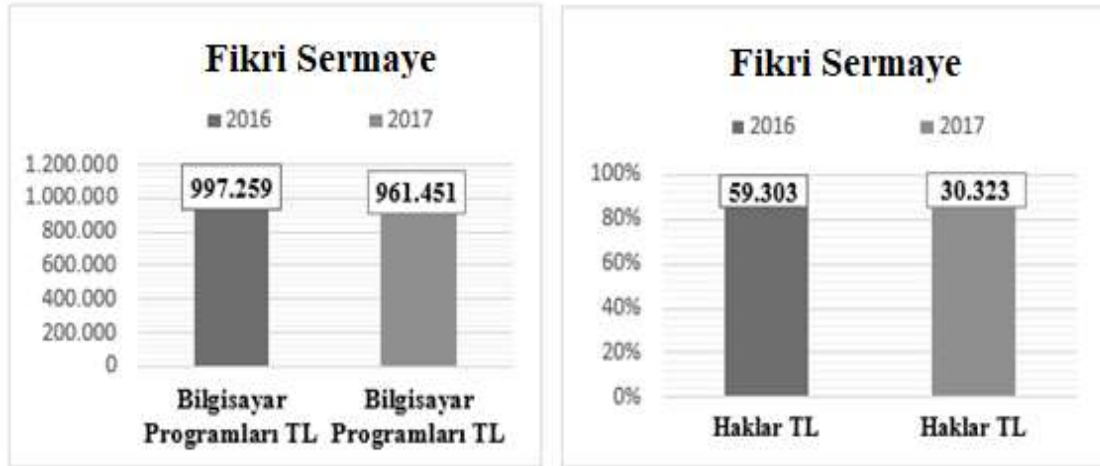
Atık Yönetimi: Sürdürülebilir bir çevre performansı için atıkların bertaraf edilmesi firma için zaruri bir yönetim anlayışıdır. Firma sürdürülebilir çevre performansını güçlendirebilmek için iş faaliyetleri sırasında ortaya çıkan atıkları kaynağında azaltmak veya yok etmeyi mümkün kılacak yeni sistemler ve projeler geliştirmektedir. Bu projeler kapsamında hali hazırda firmada kurulu olan geri dönüşüm sistemlerine ve süreçlerine yeni teknolojiler dahil edilmektedir. Firmada gerçekleştirilen tüm çevre projeleri ilgili kanun ve yönetmenliklere uygun olarak yapılmaktadır.

İklim Değişikliği: Birleşmiş Milletler ve uluslararası çevre kurumlarına göre iklim değişikliği insanoğlunun bugüne kadar karşılaştığı en büyük tehlikelerden birisidir. Bu tehlike sadece işletmelerin değil tüm paydaşlarında büyük oranda etkilenebileceği bir durumdur. Bu durumun yol açacağı tehlikelerin başında doğal kaynakların azalması, kuraklığın yaşanması, üretimin azalması ve buna bağlı olarak ortaya çıkacak sosyal sorunlar gösterilebilir. Geleceğimizi etkileyebilecek olan bu durum karşısında firma uluslararası çevre kuruluşlarının politikalarına uygun olarak doğal kaynak ve enerji stratejisi geliştirmiştir. Bu strateji doğrultusunda firma fabrikasındaki iş süreçlerinde kullanılan ekipmanların ve makinelerin enerji verimliliği gözden geçirilerek potansiyel iyileştirmelerin yapılması, iş faaliyetlerinden kaynaklanan atık suların periyodik olarak laboratuvar ortamında kontrol edilmesi ve fosil yakıtlar yerine yenilenebilir kaynaklara geçilmesi gibi adımlar atmıştır.

Biyolojik Çeşitlik: İş faaliyetleri sonucunda ortaya çıkması muhtemel olan çevresel etkilere karşı firma biyolojik çeşitliliğin korunması politikası yürütmektedir. Bu politika kapsamında firma faaliyete bulunduğu bölgede doğal yaşam alanlarının korunması ve geliştirilmesine destek vermektedir. Ekolojik dengenin korunması amacıyla sivil toplum örgütleri ve tüm paydaşları ile ortak bir çalışma yürütmektedir.

5. 5. 3. 4. Fikri Sermaye

Fikri sermaye, rakip firmalar tarafından taklit edilmesi zor olan ve firmaya rekabet avantajı elde etmesinde büyük katkı sağlayan maddi olmayan tüm varlıklardan oluşmaktadır. Sürdürülebilir bir rekabet avantajı elde etmek isteyen firma sahip olduğu fikri sermayeye her dönem yeni haklar ve teknolojiler eklemektedir. Nitekim firma sahip olduğu bilgisayar üretim programlarını her yıl güncellemekte ve performanslarını artırmaktadır. Bunun yanı sıra firma dünyadaki teknolojik gelişmeleri yakından takip etmekte ve uygulamaya çalışmaktadır. Firmanın orta ve uzun vadede Endüstri 4.0 ya da 4. Sanayi devrimi olarak bilinen siber ve fiziksel sistemlerden oluşan akıllı fabrika sistemine geçmeyi planlamaktadır. Bu sistem sayesinde üretim faaliyetleri esnasında gerçekleşen her bir verinin anında toplanması ve iyi bir şekilde değerlendirilmesi sağlanarak verimliliği oldukça artırılmış iş modelleri elde edilmesini planlamaktadır. Bu yeni iş modelleri klasik modellere göre enerji tasarrufu sağlamakta, az yer kaplamakta, maliyetleri düşürmekte ve üstün rekabet avantajı sağlamaktadır. Sürdürülebilir performans sağlamak amacıyla atılan bu adımların sadece firmaya değil ülkemizin de teknolojik gelişmesine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.



Şekil 5. 7. A A.Ş.'nin Fikri Sermayesi

A A.Ş.'e Endüstri 4.0 devrimi ile sahibi olduğu 16 yıllık sektörel deneyim, alanlarında uzman çalışanları ve paydaşlarının işbirliğiyle orta ve uzun vadede fabrikasının bilime ve teknolojiye entegrasyonunu sağlamayı amaçlamaktadır. Bilime ve teknolojiye entegrasyon firmanın kısa vadede finansal sermayesini azaltmasına rağmen orta ve uzun vadede finansal sermayeni olumlu yönde etkileyeceği düşünülmektedir.

5. 5. 3. 5. Üretilmiş Sermaye

Üretilmiş sermaye, işletmelerin üretim sürecinde kullandığı binalar, ekipmanlar, tesisler gibi fiziksel altyapı birimlerinin verimli ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlayan kaynakları kapsamaktadır. Ayrıca üretilmiş sermaye işletmelerin yerleşkesini esnek ve stratejik bir şekilde kullanmasına olanak sağlamaktadır. A A.Ş.'nin Gaziantep Organize Sanayi bölgesinde bulunan fabrika yerleşkesi tüm hizmetlerin tek bir noktadan konsolide ve etkin sunulmasına olanak sağlayacak şekilde düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra tüm paydaşlarına sağladığı lojistik imkanlar ile iş birliği ve sinerjisini artırmaktadır. A A.Ş.'e 2017 yılında fabrika yerleşkemesinde yaptığı düzenlemelerle çalışanlarını motive eden, ortak iş yapma kültürüne katkı sağlayan ve verimliliklerini artıran yerleşke düzenine geçmiştir.

Tablo 5. 1. A A.Ş.'nin Yıllara Göre Üretilmiş Sermaye Girdileri

Üretilmiş Sermaye Girdileri	2016	2017
Tesis, Makine ve Cihazlar	25.727.995 TL	28.154.519 TL
Yapılmakta Olan Yatırımlar	2.054.371 TL	3.251.597 TL
Binalar	12.130.335 TL	8.549.559 TL
Verilen Avanslar	853.536 TL	1.928.461 TL

2017 yılında A A.Ş.'e tarafından 2016-2018 stratejik planında öngörülen hedefler doğrultusunda müşteri memnuniyeti, hizmet kalitesi ve süreç verimliliği konularında iyileştirmeler sağlayan çalışmalar yürütülmüştür. Nitekim firma varlıklarına yeni makineler ekleyerek üretim yelpazesi genişletmiş ve iş süreçleri yeniden tasarlamıştır. Bu doğrultuda firma 2017 yılında yaklaşık 10 Milyon Türk lirası değerinde maddi duran varlık siparişi vermiştir. Bunun yanı sıra firmanın tesis, makine ve cihazlara yaptığı yatırımlar her yıl artarak devam etmektedir. Firma sürdürülebilir iş stratejisinin bir parçası olan üretilmiş sermayesinin değerini kısa ve orta vadede artırmayı planlamaktadır.

5. 5. 3. 6. Sosyal ve İlişkisel Sermaye

İşletmelerin faaliyette bulunduğu bölgedeki halk, çalışanlar, tedarikçiler, sendikalar ve iş ortakları başta olmak üzere tüm paydaşları ile sosyal ilişkiler sonucunda

elde ettiği değerlere sosyal ve ilişkiyel sermaye denilmektedir. A A.ř'e tım paydaş grupları ile farklı iletişim yolları kurgulayarak sũrdũrũlebilir bir diyalog içinde bulunmaya yũksek derecede ȃnem vermektedir. Bu iletişim sonucunda paydaşlarından elde edilen geri bildirimler firmanın stratejik ȃnceliklerinin belirlenmesinde, iş politikaların oluşturulmasında ve sosyal projelerinin seçilmesi gibi birçok kritik ȃneme sahip konuların aydınlatılmasında kullanılmaktadır.

Tablo 5. 2. A A.ř'nin Paydaşlar ile İletişim Yolları

Paydaşlar	İletişim Platformları
Mũřteriler	Sosyal Medya, Sektȃrel Buluşmalar, Telefonla İletişim
Çalışanlar	İnsan Kaynakları Temsilcisi, İ İletişim Etkileri
Hissedarlar	Yatırımcı İlişkileri Toplantıları, Telekonferans
Finansal Kurumlar	İş Toplantıları, Periyodik Değerlendirmeler
Hukuki evreler	İş Faaliyetlerimizle İlgili Mevzuatın Takip Edilmesi
STK'lar	Ortaklaşa Dũzenlenen Etkinlikler
İştirakler	İş Toplantıları,
Medya	Basın Buluşmaları
ũniversiteler	Stajyer ȃđrenciler, Eğitim Faaliyetleri
Tedarikçiler	Kurumsal ve Lojistik Toplantılar

A A.ř.'e ağırlıklı olarak iklim değişikliği, atık yȃnetimi, doğal sermayenin verimli kullanılması ve fırsat eşitliği gibi sosyal sorumluluk projelerini desteklemektedir. Firmanın sosyal sorumluluk projelerinin etki alanını bũyũtmek amacıyla ũniversiteler, sivil toplum kuruluşları ve iş dũnyasıyla sũrekli iletişim halindedir. Sosyal boyutun her alanında fırsat eşitliğini destekleyen firma kadın dostu çalışma ortamı hazırlamaya ȃnem vermektedir. Bu politikası sayesinde uzun vadede iş hayatında gençlerin ve kadınların etkin rol oynadığı iş kũltũrũne dayalı lider bir firma olmayı hedeflemektedir.

5. 6. 1. STRATEJİ VE RİSKLER

Bu bȃlũmde firmanın kısa, orta ve uzun vadede karşılaşacağı risk ve fırsatlara karşı genel stratejiye ve stratejik planlarda kullanılan ȃncelikli konulara yer verilmiştir.

5. 6. 1. 1. Riskler ve Fırsatlar

Gũnũmũz iş ortamında karşılaşılan bazı riskler geçmişteki ȃrneklerinden farklı olarak daha fazla yıkıcı etkiye neden olmaktadır. Bu yũzden işletmelerin ekonomik, sosyal, teknolojik ve ezber bozan değişikliklere karşı temkinli olması gerekmektedir. A A.ř.'e risk politikasını oluştururken temel aldığı dũřũnce sahip olduğu varlıkların değerini korurken sũrdũrũlebilir gelişme gȃsterilmesine imkan sağlamaktır. Firmanın risk politikaları ve bu politikalara ilişkin uygulama prosedũrleri, yȃnetim kurulu tarafından belirlenmiş bulunan ve firmanın ũst yȃnetimi tarafından uygulanan yazılı kurallardan oluşmaktadır. A A.ř.'nin risk politikaları kapsamında firmayı en çok etkileyeceği dũřũnũlen temel riskler; kur farkları, kredi imkanları, başta Çin ve Hindistan olmak ũzere yũksek piyasa rekabeti olarak belirlenmiştir. Sȃz konusu risklere karşı firmanın politikaları ve bunlara ilişkin uygulama esasları genel mũdũrũnũn koordinasyonunda oluşturulan risk yȃnetim departmanı tarafından takip edilmektedir. Risk yȃnetim departmanı risklerin yȃnetimi ile ilgili tũm sũreleri belirli zaman aralıklarıyla genel mũdũre ve genel mũdũrũlũk aracılığıyla yȃnetim kuruluna raporlar halinde sunmaktadır. Yȃnetim kuruluna sunulan raporların temel hedefi risklerin doğru tanımlanması ve kısa, orta ve uzun vadede etkilerinin tespiti.

Tablo 5. 3. A A.Ş.'nin Kısa, Orta ve Uzun Vadedeki Önemli Riskleri

Riskler	Tanım	Dönem	Risk Yönetimi
Finansal Risk	Ülkemizde yaşanan kurlardaki dalgalanmalar firmanın finansal istikrarını da etkilemektedir. Faizlerin yükselmesi verilen taahhütlerinin geri çekilmesi gibi sorunlara neden olmaktadır. Oluşturulan proforma bütçelerin çok fazla enflasyona maruz kalması bütçelerin tutarlılığını etkilemektedir.	Kısa ve Orta	Firma kur farklarından kaçınmak için yeni finansal planlamalar yapmaktadır. Yeni yatırımcılar firmaya çekerek likidite seviyesini artırılmaya çalışılmaktadır. Alternatif bütçeler oluşturularak enflasyon farklarından yaşanan tutarsızlıkların önüne geçilmesi hedeflenmektedir.
Ulusal ve Uluslararası Rekabet	Başta Çin ve Hindistan etkili olmak üzere firmanın sektöründeki rekabetin yoğunlaşması. Ham maddenin yurt dışından temin edilmesi.	Orta ve Uzun	Kaliteli ve özgün ürünler üreterek rekabet avantajı sağlamayı planlamaktadır. Hammaddenin temini için alternatif seçenekler üzerinde çalışılmaktadır.
Likidite Riski	Banka faizlerinin yüksek oranda artmasından dolayı yatırımcıların faize yönelmesi ve banka kredisi kullanımının zorlaşması.	Kısa	Banka kredisi yerine özkaynaklar ve alternatif finansal kaynak kullanımını artırmak için firma finansal seçenekler üretmektedir.
Yönetim Riski	Firmanın her dönem artan ihracatı ve farklı ülkelerdeki iş faaliyetleri nedeniyle kalifiye personel ihtiyacı artmaktadır.	Orta ve Uzun	Firma çalışanlarının uluslararası düzeyde iş yapabilmeleri için sürekli iş eğitimi vermektedir ve yeni personellerin işe alınmasıyla insan kaynakların etkinliğini artırmaya çalışmaktadır.
Çevresel ve İş Güvenliği Riski	Firma Sürdürülebilir büyüme hedeflerine ulaşabilmesi için iş faaliyetlerinin çevresel etkilerine ve iş güvenliği unsurlarına yüksek derecede önem vermektedir.	Kısa, Orta ve Uzun	Firmanın tüm faaliyetlerinin temelini çevresel ayak izinin küçültülmesi ve yüksek derecede iş güvenliği planları oluşturmaktadır.
Piyasa Riski	Firma üretim ve satış faaliyetlerinin piyasalardaki yüksek rekabetten, ham madde ve kurlardaki artışlardan vb. nedenlerden dolayı azalma ihtimali oluşabilmektedir.	Kısa, Orta ve Uzun	Firma üretim faaliyetlerini sürekli olarak modern makineler ve ar-ge faaliyetleriyle desteklemektedir. Firma satış yelpazesine yeni bölgeler ekleyerek alternatif satış kanalları oluşturmaktadır.

A A.Ş.'nin kurumsal yönetim anlayışı çerçevesinde risklerin olasılık ve etki bazında esaslarını belirlemekte olup, ilgili esaslara eylem planları hazırlanmaktadır. Hazırlanan eylem planları iç ve dış kaynakları riskler olmak üzere değerlendirilmekte ve stratejik planlarına, iş modellerine ve stratejik süreçlerine entegre edilerek hayata geçirilmektedir. Ayrıca risk yönetim süreçleri tüm paydaşlarını dahil ederek güvenilir, şeffaf ve sürdürülebilir bir risk yönetim yaklaşımı oluşturmayı planlamaktadır.

Günümüz iş hayatında yaşanan birçok riskin yanında iş hayatının getirdiği yeni fırsatlarda bulunmaktadır. Nitekim 2018 yılı A A.Ş.'e için hem büyük zorluklar hem de fırsatlar yılı olmuştur. 2018 yılının getirdiği teknolojik ilerlemeler, küresel gelişmeler ve sahip olduğu fırsatlar sektörel gelişmesine katkı sağlamıştır. Firmanın sektöründeki gelişmeleri ve fırsatları yakından takip etmek için genel müdürlüğüne bağlı birimlerde sürekli olarak durum raporları hazırlanmaktadır. Söz konusu raporlar firmanın karşılaştığı önemli durumları kolaylaştırıcı ve zorlaştırıcı fırsatlar olarak iki başlık halinde incelemektedir. Kolaylaştırıcı fırsatlar firmanın aleyhine olan durumları ifade ederken zorlaştırıcı fırsatlar ise lehine durumları kapsamaktadır.

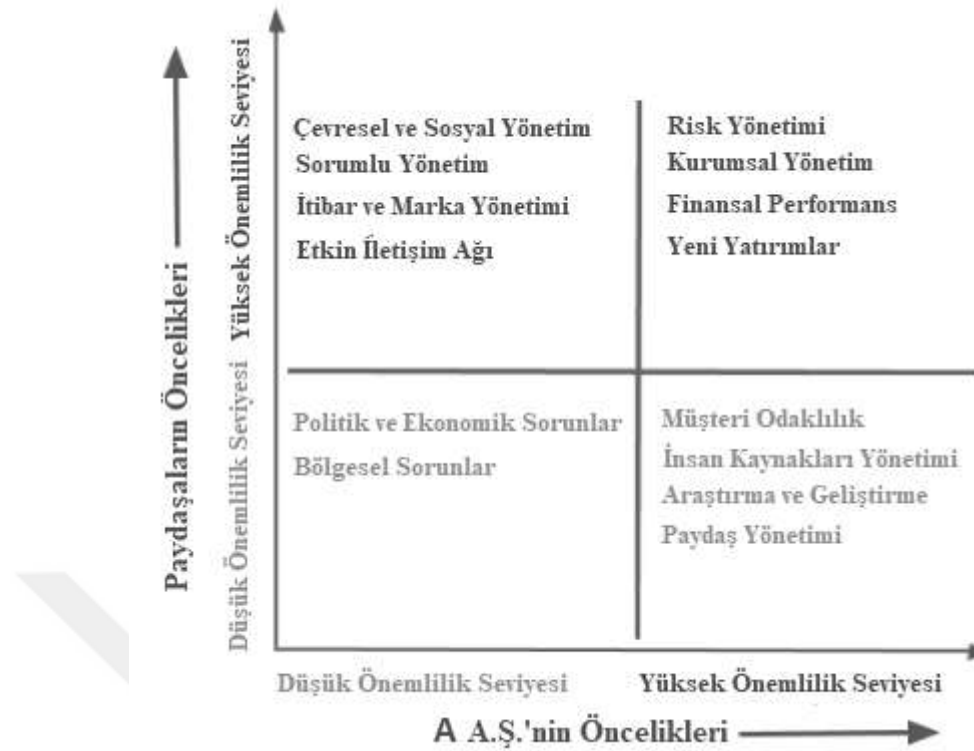
Tablo 5. 4. A A.Ş.'nin Kolaylaştırıcı ve Zorlaştırıcı Fırsatları

Kolaylaştırıcı Fırsatlar	Zorlaştırıcı Fırsatlar
Yeni teknolojiye sahip, yüksek kapasiteli entegre tesisler.	Çin menşeli makinelerin arıza sıklığını artırması
Kaliteli ve özgün ürünler üretmektedir.	Başta Çin ve Hindistan olmak üzere sektöründe yüksek rekabet yaşanmaktadır.
Güçlü finansman gücü ve güvenilirlik sağlamaktadır.	Kur ve faizlerdeki dalgalanmalar ve tahsilatlardaki gecikmeler finansal istikrarı etkilemektedir.
Yüksek ihracat yapma potansiyeli bulunmaktadır.	İhracatın istenilen seviyede gerçekleşmeme ihtimali bulunmaktadır.
Uluslararası bir firma olma yolunda ilerlemektedir.	Hedef pazarlar hakkında yeterli bilgiye sahip olamamaktadır.
Bölgesel avantajlar; Devlet teşvik bölgesi, ucuz işgücü, Ortadoğu pazarına yakın durumda olması.	Politik etkenlerin yol açtığı ekonomik istikrarsızlık faaliyetlerine etki etmektedir.
Ürünlerinin kullanım alanı artmaktadır.	Hammaddenin yabancı para ile alınması rağmen satışlarının TL cinsinden olması.
Radikal kararlar alabilen, vizyonlu bir yönetime sahip bulunmaktadır.	Uluslararası faaliyette bulunabilen kalifiye eleman eksikliği bulunmaktadır.
Güvenilir bir tedarikçi olma yolunda ilerlemektedir.	Web sitenin ve reklam çalışmalarının yetersiz olması.
Dinamik ve kalifiye çalışanlara sahip olunması.	Sektörel kalifiye eleman yetersizliği yaşanmaktadır.
Etkin teknoloji kullanımını artırmayı planlamaktadır.	Devlet destek ve teşviklerinden yeterince yararlanılmamaktadır.
Ar-Ge ve yeniliği desteklemektedir.	Ar-Ge çalışmalarının istenilen seviyede olmaması.
Satış politikasında esneklik sunulması.	Uzun vadeli satışlarımızın nakit yetersizliğine sebep olması.

A A.Ş.'nin risk ve fırsat politikaları sadece maddi varlıklarının değerlerini korumaya yönelik esaslar içermemektedir. İlgili politikalar firmanın maddi varlıkların yanında itibarını ve marka değerini de etkin bir şekilde koruyacak esaslar üzerine kurulmuştur. Risk ve fırsat politikaları firmanın rekabetçi piyasa koşulları altında verimli ve düşük maliyetlerle çalışabileceği şekilde kurgulanmıştır. Bu sayede değişen piyasa koşullarında firma daha esnek ve etkin bir şekilde faaliyetlerine devam edebilecektir.

5. 6. 1. 2. Öncelikli Konular

A A.Ş.'e Nonwovens tekstil sektöründe önde gelen bir marka olmak ve sürdürülebilir bir gelişme yolunda ilerlemek için tüm paydaş grupları ile farklı iletişim yolları kurgulayarak öncelikli konularını belirlemiştir. Öncelikli konular işletmeler açısından stratejik öneme sahip olan kısa, orta ve uzun vadedeki eylemlerin planlamasında kullanılmaktadır. Öncelikli konuların belirlenmesi aşamasında firma paydaşlarının beklenti ve ihtiyaçlarını göz önüne alarak ve Uluslararası Entegre raporlama ilkeleri çerçevesinde stratejik öneme sahip olan konuları belirlemiştir.



Şekil 5. 8. A A.Ş.'nin Önceliklendirme Matrisi

A A.Ş.'nin 2018 yılında yapmış olduğu paydaş analizi sonuçlarına göre firmanın yönetim öncelikleri hem paydaşların hem de ülkemizin ekonomik ve sosyal kalkınma hedefleri ile uyumlu bir görünüm ortaya koymaktadır. Bu bağlamda firmanın en büyük önceliği sorumlu ve sürdürülebilir büyüme doğrultusunda gelir ve istihdam oluşturmaktır. Sürdürülebilir büyüme sağlamanın en temel yolu sağlam bir finansal performanstan geçmektedir. Firmanın güçlü finansal yapısı ve etkin kaynak teminleri neticesinde yatırımları en güvenilir şekilde hayata geçirilmektedir. Yatırımlar piyasada oluşacak ihtiyaçların takibine bağlı olarak sürekli değişim gösterebilmektedir. Bu doğrultuda firmanın esnek yatırımlar yaparak portföyüne yeni ürünler ve hizmetler eklemektedir. Firmanın tüm yatırımlar sürdürülebilir kalkınma hedeflerine yönelik olarak çevresel ve sosyal risk ölçümleri esas alınarak yapılmaktadır. Bu bağlamda üretim faaliyetleri sırasında kullandığı birincil kaynakların kullanımını kısa ve orta vadede azaltmayı ve bu kaynakları farklı seçenekler ile ikame etmeyi planlamaktadır.

A A.Ş.'nin paydaşlarına sunduğu tüm hizmetlerinde uzun vadeli ortaklık esası ile hareket etmektedir. Hem iç hem de dış paydaşları ile etkin bir ortaklık için sürekli iletişim halinde bulunmaktadır. Etkin iletişim ağı sayesinde firma paydaşlarından aldığı geri bildirimler risk ve fırsatların daha büyük bir hassasiyetle değerlendirilmesine yardımcı olmaktadır. Firma geçtiğimiz yıl boyunca paydaşlarından aldığı geri bildirimler sayesinde hem müşterilerine hem de yatırımcılarına katma değeri yüksek hizmetler vermiş bulunmaktan memnuniyet duymaktadır.

5. 6. 1. 3. Finansal Bilgiler

A A.Ş.'e 2017 yılında hem büyüme hem de kârlılık açısından güçlü bir finansal performans göstermiştir. Yıl boyunca yürüttüğü başarılı finansal politika neticesinde performans hedeflerinin büyük bir kısmını gerçekleştirmiş bulunmaktadır. A A.Ş.'nin 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait ayrıntılı gelir tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 5. 5. A A.Ş.'nin Gelir Tablosu

A ANONİM ŞİRKETİ		
31 ARALIK 2017 TARİHLİ GELİR TABLOSU		
	Cari Dönem 2016	Cari Dönem 2017
A-BRÜT SATIŞLAR	85.418.221,26	98.142.499,88
Yurt İçi Satışlar	60.758.734,55	96.366.723,37
Yurt Dışı Satışlar	1.178.370,85	654.140,57
Diğer Gelirler	23.481.115,86	1.121.635,94
BRÜT SATIŞLAR TOPLAMI	85.418.221,26	98.142.499,88
SATIŞLARDAN İNDİRİMLER (-)	560.262,79	1.249.288,72
Satış İadeleri	371.659,80	1.141.107,56
Satış İskontoları	536,25	0,00
Diğer İndirimler	188.066,74	108.181,16
NET SATIŞLAR	84.857.958,47	96.893.211,16
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	49.146.290,44	83.082.602,91
Satılan Mamul Mal Maliyeti (-)	44.404.041,03	67.829.442,53
Satılan Ticari Mal Maliyeti (-)	4.742.249,41	15.253.160,38
Satılan Hizmet Maliyeti (-)	0,00	0,00
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	35.711.668,03	13.810.608,25
FAALİYET GİDERLERİ (-)	3.720.111,11	4.406.717,95
Araştırma Geliştirme Gideri (-)	0,00	0,00
Pazar. Satış ve Dağ. Giderleri (-)	1.782.418,89	2.294.913,51
Genel Yönetim Giderleri (-)	1.937.692,22	2.111.804,44
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	31.991.556,92	9.403.890,30
DİĞ.FAAL.DĞ. OLG. GEL.VE KAR.	13.499.407,59	17.984.639,38
İştiraklerden Temettü Gelirleri	1.802.715,92	0,00
Faiz Gelirleri	3.318.043,50	449.874,13
Konusu Kalmayan Karşılıklar	86.744,70	223.609,89
Kambiyo Karları	8.291.903,47	17.311.155,36
Enflasyon Düzeltmesi Karları	0,00	0,00
Diğer olağan Gelir ve Karlar	0,00	0,00
DİĞ.FAAL.DĞ. OLG. GD. ZAR. (-)	17.521.419,58	20.266.861,72
Karşılık Giderleri (-)	2.577.705,87	439.994,17
Kambiyo Zararları (-)	14.943.713,71	19.826.867,55
Enflasyon Düzeltmesi Zararları (-)	0,00	0,00
Diğer Gider ve Zararlar (-)	0,00	0,00
FİNANSMAN GİDERLERİ	2.230.362,21	2.129.082,52
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	2.230.362,21	2.129.082,52
Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	0,00	0,00
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	25.739.182,72	4.992.585,44
OLAĞANDIŞI GEL.VE KARLAR	1.429.727,15	6.048.775,44
Önceki Dönem Gelir ve Karlar	0,00	0,00
Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	1.429.727,15	6.048.775,44
OLAĞAN DIŞI GİD.VE ZARAR (-)	500.394,73	223.176,63
Çalışılmayan Kısım Giderleri (-)	0,00	0,00
Önceki Dönem Gider ve Zarar (-)	0,00	0,00
Diğer Olağandışı Gider ve Zarar (-)	500.394,73	223.176,63
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	26.668.515,14	10.818.184,25
DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK.KARŞ. (-)	235.723,94	257.609,14
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	26.432.791,20	10.560.575,11

Tablo 5. 6. A A.Ş.'nin Finansal Durum Tablosu

A ANONİM ŞİRKETİ
31 ARALIK 2017 TARİHLİ FİNANSAL DURUM TABLOSU
(BİLANÇO)

Varlıklar	Cari Dönem 2016	Cari Dönem 2017
Dönen Varlıklar Toplamı	97.188.566,13	91.946.529,54
Hazır Değerler	56.983.492,80	22.752.098,61
Kasa	57.988,28	130.048,61
Alınan Çekler	21.814.244,62	20.530.505,61
Bankalar	35.103.877,62	3.921.798,56
Verilen Çekler ve Odeme Emirleri (-)	-305.000,00	-1.988.286,29
Hazır Değerler	312.382,28	158.032,12
Menkul Kıymetler	0,00	15.173.127,00
Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları	0,00	15.173.127,00
Menkul Kıy. Deg. Düşüklüğü Karşılığı (-)	0,00	0,00
Ticari Alacaklar	18.884.917,43	28.941.455,11
Alıcılar	13.247.868,02	23.806.218,64
Alacak Senetleri	5.274.508,84	4.634.634,46
Alacak Senetleri Reeskontu (-)	0,00	0,00
Verilen Depozito ve Teminatlar	362.540,57	500.602,01
Diğer Ticari Alacaklar	0,00	0,00
Şüpheli Ticari Alacaklar	3.748.473,84	3.881.487,81
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	-3.748.473,84	-3.881.487,81
Diğer Alacaklar	5.189,29	1.665.334,11
İştiraklerden Alacaklar	0,00	0,00
Personelden Alacaklar	0,00	0,00
Diğer Çeşitli Alacaklar	5.189,29	1.665.334,11
Stoklar	15.375.050,86	19.033.229,02
İlk Madde ve Malzeme	10.919.288,92	13.552.436,96
Yarı Mamüller-Uretim	207.091,78	594.902,49
Mamüller	3.782.233,84	4.428.122,06
Ticari Mallar	128.317,62	244.760,26
Diğer Stoklar	325.780,24	201.395,26
Stok Deg. Düş. Karşılığı (-)	0,00	0,00
Verilen Sipariş Avansları	12.338,46	11.611,99
Yıllara Yaygın İnş. Ve Onarım Maliyetleri	0,00	0,00
Taşeronla Verilen Avanslar	0,00	0,00
Gelecek Aylara Ait Gider ve Gelir Tahakkukları	175.098,20	90.296,38
Gelecek Aylara Ait Giderler	85.646,84	90.296,38
Gelir Tahakkukları	89.451,36	0,00
Diğer Dönen Varlıklar	5.764.817,55	4.290.989,31
Devreden KDV.	3.481.474,99	4.265.289,31
Diğer K.D.V.	0,01	0,00
Peşin Odenen Vergi Fonlar	0,00	0,00
Personel Avansları	24.040,00	25.700,00
Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	2.259.302,55	0,00
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	26.954.511,21	28.429.059,93
Mali Duran Varlıklar	450.000,00	400.000,00
Bağlı Menkul Kıymetler	0,00	0,00
İştirakler taahhütleri	0,00	0,00
Bağlı Ortaklıklar	450.000,00	400.000,00
Maddi Duran Varlıklar	25.975.031,83	26.141.270,45
Arazi ve Arsalar	1.668.469,33	1.668.469,33
Yer altı ve Yer Üstü Kayn.	12.900,00	12.900,00
Binalar	12.130.355,45	8.549.559,11
Tesis, Makina ve Cihazlar	25.727.995,31	28.154.519,80
Taşıtlar	442.734,42	393.158,14
Demirbaşlar	1.468.138,76	1.577.202,98
Diğer Maddi Duran Varlıklar	0,00	0,00
Birikmiş Amortismanlar (-)	-18.383.469,27	-19.394.598,56
Yapılmakta Olan Yatırımlar	2.054.371,83	3.251.597,85
Verilen Avanslar	853.536,00	1.928.461,80
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	286.296,25	146.259,07
Haklar	59.303,24	30.223,26
Arge-Araştırma Gel.Gid.	0,00	0,00
Bilgisayar Programları	997.259,60	961.451,61
Birikmiş Amortismanlar (-)	-770.266,59	-845.415,80
Gel.Yıll. Ait Gid.ve Gelir Tahakkukları	253.183,13	1.741.530,41
Gelecek Yıllara Ait Giderler	253.183,13	1.741.530,41
Gelir Tahakkukları	0,00	0,00
Diğer Duran Varlıklar	0,00	0,00
Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV	0,00	0,00
AKTİF VARLIKLAR TOPLAMI	124.153.077,34	120.375.589,47

A ANONİM ŞİRKETİ
31 ARALIK 2017 TARİHLİ FİNANSAL DURUM TABLOSU
(BİLANÇO)

Kaynaklar	Cari Dönem 2016	Cari Dönem 2017
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı	58.643.847,96	11.524.550,36
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	33.692.728,84	5.646.490,62
Banka Kredileri	33.692.668,07	5.637.454,50
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	0,00	0,00
Ert.Fin. Kiral.Borçlanma Maliyetleri (-)	60,77	0,00
U.V.Kredilerin Anapara Taksit Ve Faiz.	0,00	0,00
Çıkarılmış Bonolar ve Senetler	0,00	0,00
Diğer Mali Borçlar	0,00	9.036,12
Ticari Borçlar	16.358.943,04	712.375,96
Satıcılar	16.318.943,04	672.375,96
Borç Senetleri	40.000,00	0,00
Alınan Depozito ve Teminatlar	0,00	40.000,00
Diğer Borçlar	7.490.926,37	1.997.758,37
Ortaklara Borçlar	7.490.926,37	1.997.758,37
Bağlı Ortaklıklara Borçlar	0,00	0,00
Diğer Çeşitli Borçlar	0,00	0,00
Diğer Çeşitli Borçlar	0,00	0,00
Alınan Sipariş Avansları	0,00	0,00
Alınan Diğer Avanslar	0,00	0,00
Ödenecek Diğer Vergi ve Yükümlülükler	268.138,45	187.039,33
Ödenecek Vergi ve Fonlar	188.830,83	38.379,86
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	71.269,90	100.866,12
Ödenecek Diğer Yükümlülükler	8.037,72	47.793,35
Borç ve Gider Karşılıkları	-211.543,71	13.163,85
Dön.Kar. Vergi ve Diğer Yas. Yük. Karş.	235.723,94	257.609,14
Dön.Kar. Peşin Od. Vergi ve Diğ. Yük. (-)	-447.267,65	-244.445,29
Kıdem Tazminatı Karşılığı	0,00	0,00
Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	1.044.654,97	2.967.722,23
Gelecek Aylara Ait Gelirler	0,00	207.843,16
Gider Tahakkukları	1.044.654,97	2.759.879,07
Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	0,00	0,00
Hesaplanan KDV	0,00	0,00
Diğer KDV	0,00	0,00
U.V.Kredilerin Anapara Taksit Ve Faiz.	7.057.200,30	42.133.800,85
Mali Borçlar	7.057.200,30	42.133.800,85
Banka Kredileri	7.038.399,97	42.133.800,85
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	20.326,33	0,00
Ert.Fin. Kiral.Borçlanma Maliyetleri (-)	-1.526,00	0,00
Satıcılar	0,00	0,00
Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)	0,00	0,00
Alınan Sipariş Avansları	0,00	0,00
Diğer Çeşitli U.V.Y.K.	0,00	0,00
OZKAYNAKLAR	58.452.029,08	66.717.238,26
Ödenmiş Sermaye	25.000.000,00	25.000.000,00
Sermaye	25.000.000,00	25.000.000,00
Ödenmemiş Sermaye (-)	0,00	0,00
Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	0,00	0,00
Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları	0,00	0,00
Diğer Sermaye Yedekleri	4.718.680,00	4.718.680,00
M.D.V.Yeniden Değ. Artışları	0,00	0,00
Varlık Barışı Fonu	4.718.680,00	4.718.680,00
Makine Teczihat ve Demirbaş Affı	0,00	0,00
Kar Yedekleri	2.300.557,88	19.577.404,94
Yasal Yedekler	1.971.357,38	3.292.996,94
Özel Fonlar	329.200,50	16.284.408,00
Geçmiş Yıllar Karları	0,00	6.860.578,21
Geçmiş Yıllar Karları	0,00	6.860.578,21
Geçmiş Yıllar Zararları	0,00	0,00
Geçmiş Yıllar Zararları	0,00	0,00
Dönem Net Karı/Zararı	26.432.791,20	10.560.575,11
Dönem Net Karı	26.432.791,20	10.560.575,11
PASIF KAYNAKLAR TOPLAMI	124.153.077,34	120.375.589,47

6. SONUÇ

Günümüz iş dünyasında yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmeler işletmeler açısından çok yönlü bir değişime neden olmuştur. Bu değişim işletmelerin finansal performanslarının analizinde kullanılan finansal raporları da etkilemiştir. Bilgi kullanıcılarının işletmeler hakkında stratejik kararlar almasını sağlayan finansal raporlar ekonomilerin küreselleşmesi, çok uluslu işletmelerin sayılarının artması ve paydaşların beklentilerinin değişmesi gibi nedenlerden dolayı değişim sürecine girmiştir. Finansal raporlamadan sürdürülebilirlik raporlamasına ve günümüzde entegre raporlamaya uzanan bu süreçte işletmeler, sadece raporlama şekillerini değil aynı zamanda sorumluluklarını ve iş faaliyetlerini de yeniden tasarlamaktadırlar. Bugün tüm işletmeler için sürdürülebilir bir başarı elde etmenin temel yolu iş faaliyetleri sonucunda oluşturdukları değerlerin toplum tarafından kabul görmesine bağlıdır. Bunun için işletmelerin sadece finansal performansının değil, aynı zamanda tüm paydaşlar ve toplum için nasıl değer oluşturulduğunun açıklanması gerekmektedir. İşletmelerin oluşturduğu değeri en öz ve net olacak şekilde paydaşlarına açıklama yolu olarak ortaya çıkan finansal olmayan raporlama bugün dünyada ve ülkemizde çok sayıda işletme tarafından kullanılan bir yöntem haline gelmiştir.

İşletmeler finansal tablolar, faaliyet raporları, sürdürülebilirlik raporları, entegre raporlar gibi dokümanlar aracılığı ile bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek açıklamalar yapmaktadır. Ancak işletmelerin yasal düzenlemeler çerçevesinde yayınlamak zorunda oldukları finansal raporlar, bağımsız denetim raporları vb. raporlar esas olarak kuruma ilişkin finansal verileri içermektedir. İşletmelerin ilgili mevzuat çerçevesinde hazırladıkları faaliyet raporları finansal bilgilerin yanı sıra finansal olmayan bilgiler içermesine rağmen çoğunlukla mevzuattan kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilmesi için özen gösterilmeden, gerekli analizler ve değerlendirmeler yapılmadan hazırlanmaktadır. Bunun yanı sıra son zamanlarda bilgi kullanıcıların ileriye dönük alacağı kararlarda finansal raporlar yetersiz kalabilmektedir. Finansal raporların belirli bir tarih aralığındaki sınırlı verilerle hazırlanması işletmelerin kısa, orta ve uzun vadede oluşturacağı değer net olarak görülmemesine neden olabilmektedir. Ayrıca finansal raporlamanın geçmiş bir zaman aralığındaki finansal durumu göstermesi, bugüne ilişkin gereken bilgileri sağlamadığı, hızlı değişen ekonomik, sosyal ve çevresel faktörlerini tam olarak yansıtmadığı gibi eleştiriler finansal olmayan raporlamanın öneminin giderek artmasını sağlamıştır.

Çalışmada ilk olarak finansal olmayan raporlama kavramı ele alınarak tanımı, önemi, amacı, tarihsel süreci açıklanmış ve daha sonra finansal olmayan raporlamanın başlıca türleri olan kurumsal sosyal sorumluluk, çevre, sürdürülebilirlik ve entegre raporlama incelenmiştir. Bu kapsamda finansal olmayan raporlamanın türleri hakkında kavramsal bilgiler, ortaya çıkış nedenleri, unsurları ve tarihsel süreçleri detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Bunun yanı sıra ülkemizde ve dünyada yapılan finansal olmayan raporlama türleri hakkındaki çalışmalar incelenmiştir. İncelemeler sonucunda finansal olmayan raporlamanın ilk türlerinden olan kurumsal sosyal sorumluluk ve çevre raporlamasının yerini daha gelişmiş ve uluslararası standartları olan sürdürülebilirlik raporlamasına bıraktığı görülmektedir. Ülkemizde faaliyette bulunan işletmelerin özellikle son on yılda sürdürülebilirlik alanında gelişme gösterdikleri ve bu alanda dünyadaki gelişmeleri yakından gözlemlediklerini söylemek mümkündür. Nitekim 2019 yılı itibarıyla Türkiye’de Küresel İlkeler Sözleşmesi (UN Global Compact) imzalayan firma sayısı 300’e yaklaşırken GRI (Küresel Raporlama İnisiyatifi) standartları çerçevesinde raporlama yapan işletme sayısı her geçen gün artmaktadır (TÜSİAD, 2015: 92). Bununla birlikte sürdürülebilirlik raporlaması yayınlayan işletmelerin genellikle yabancı ortaklı büyük işletmeler olduğu söylenebilir. Türkiye’de büyük işletmelerin sürdürülebilir iş stratejilerine çok önem vermesine rağmen küçük ve orta ölçekli işletmelerin henüz bu konuya yeterince önem vermedikleri gözlenmektedir. Bu doğrultuda Türkiye’de küçük ve orta ölçekli işletmelerde sürdürülebilir iş stratejilerinin ve sürdürülebilirlik raporlamasının yaygınlaştırılması gerekmektedir. Borsa İstanbul (BİST) bünyesinde

hayata geçirilen Sürdürülebilirlik Endeksi bu anlamda küçük ve orta ölçekli işletmelerle sürdürülebilirlik konusunda yararlı bir rehber olabilmektedir.

Sürdürülebilirlik standartları kapsamında hazırlanan raporların genellikle işletmelerin finansal bilgilerine yeterince yer vermemesi, sürdürülebilirlik konuları ile temel iş stratejisi arasındaki bağlantıyı tam olarak yansıtmaması ve değişen paydaş beklentileri gibi eleştiriler yeni bir raporlama türüne giden yolu açmıştır. Ayrıca hızla değişen ekonomik, sosyal ve çevresel dinamikler işletmeler ile ilgili daha fazla bilgi edinilmesine sebep olmaktadır. Tüm bunların sonucunda finansal olmayan raporlamanın en yeni türü olan entegre raporlama 2010 yılında Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council-IIRC) tarafından kurulmuştur. Entegre raporlama işletmelerin piyasa değerinin belirlenmesinde oldukça önemli olan finansal ve finansal olmayan bilgileri birlikte analiz ederek kısa, orta ve uzun vadede işletmelerin oluşturacağı değerleri gösteren bir raporlama sistemidir (IIRC, 2013: 7). Bu yönüyle entegre raporlama bilgi kullanıcılarının bütüncül bir bakış açısı temelinde daha doğru kararlar almasını sağlayan en net bilgi unsuru olabilmektedir. Entegre raporlama halihazırda ayrı ayrı hazırlanmakta olan çeşitli raporlamalarda yer alan yönetim bilgisini, finansal performans, genel görünüş, sürdürülebilirlik ile ilgili konuları kapsayıcı şekilde birleştirerek bunlar arasındaki bağlantıyı göstermekte ve sürdürülebilir iş faaliyetleri üzerine etkisini açıklamaktadır. Entegre raporlamanın temelinde tüm dış çevre koşulları altında işletmelerin nasıl değer yarattığını paydaşlara açıklanması düşüncesi bulunmaktadır. Entegre raporlama düşüncesi halihazırda kullanılan kurumsal raporların yerini almak veya onları uygulamadan kaldırmak yönünde bir yaklaşımı bulunmamaktadır. Entegre raporlama düşüncesi kurumsal raporlarda yer alan detaylı bilgileri değerlendirerek işletmelerin finansal ve finansal olmayan bilgilerini tüm paydaşlara kısa, öz ve net olarak sunmaktadır.

IIRC 2013 yılında entegre raporlama standartlarını belirlemek amacı ile Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesini yayınlamıştır. Bu çerçeve kapsamında entegre raporlarda yer alması gereken içerik öğeleri belirtilmiş ve bu içeriğe ilişkin detaylı bilgilerin raporlamasında uyulacak ilkeler açıklanmıştır. Açıklanan bu ilkeler çerçevesinde Türkiye’de ve dünyada birçok entegre rapor hazırlanmıştır. Türkiye’de özellikle yabancı sermayeli ve çokuluslu faaliyet gösteren işletmelerin entegre rapor yayınladıkları görülmektedir (TÜSİAD, 2015: 92). Uluslararası alanda ise Güney Afrika Cumhuriyeti Johannesburg Borsası entegre raporlamayı kotasyon şartı olarak belirleyen ilk borsa olmuştur (Yılmaz vd., 2017: 106). Güney Afrika entegre raporlama konusunda kotasyon şartı koyarak öncülük yapmasına rağmen dünyanın diğer borsaları henüz entegre raporlamayı kotasyon şartı olarak kabul etmemektedir. Sadece Avrupa Birliği 29 Eylül 2014 tarihinde bünyesinde yer alan büyük işletmelerin finansal olmayan çeşitli bilgilerini kamuya açıklamasına dair bir direktif kabul etmiştir (Aktekin, 2014: 38). Bu direktif kapsamında büyük işletmelere çevresel sorunlar, çalışanlar, toplum, insan hakları, şeffaflık vb. konular ile ilgili açıklama yapma zorunluluğu getirmiştir. Bu direktif kapsamında yer alan bilgilerin entegre raporlamadaki bilgilerle örtüşmesine rağmen Avrupa Birliğinde halihazırda entegre raporlama hakkında yasal bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bu çalışmanın amacı finansal olmayan raporların türleri, ilkeleri ve göstergelerinin belirtilmesi ve sürdürülebilir performans için öneminin belirlenmesidir. Bu amaç doğrultusunda 2010 yılından itibaren ortaya çıkan sosyal ve toplumsal beklentilere paralel olarak tartışılmaya ve uygulanmaya başlanan entegre raporlamanın Türkiye bağlamını yansıtan ve işletmelere rehber olabileceği düşünülen örnek bir entegre rapor hazırlanmıştır. Bu kapsamda Tekstil Sektöründe faaliyet gösteren A A.Ş.’nin finansal ve finansal olmayan bilgileri Uluslararası Entegre Raporlama ilkeleri çerçevesinde kullanılarak örnek bir entegre rapor hazırlanmıştır.

Çalışma kapsamında hazırlanan entegre rapor A A.Ş.’ye birçok fayda sağlamıştır. Bu faydalardan en önemlisi sadece yasal mevzuatın zorunlu tuttuğu finansal raporları kullanan firmanın finansal olmayan bilgilerini de tespit ederek bilgi havuzuna kaydetmesidir. Kaydedilen bu bilgiler finansal raporlardan farklı olarak firmanın sermayesini finansal, insan, fikri, sosyal, üretilmiş ve doğal sermaye olmak üzere altı bölüme ayırmıştır. Bölünen sermaye unsurları entegre raporlama çerçevesinde firmanın

iş modelini oluşturulmada kullanılmıştır. Ayrıca toplanan bu bilgiler diğer raporlardan farklı olarak sadece muhasebe biriminden elde edilen bilgilerle değil firmanın tüm birimlerinin katılımıyla elde edilmiştir. Bu nedenle firmanın birimleri arasında olan iletişim ağı biraz daha gelişmiştir ve birimlerin sürece dahil edilmesi çalışan motivasyonu olumlu yönde etkilemiştir. Bunun yanı sıra birimlerin bir süreç dahilinde ortak çalışması bilgilerin zamanında üretilmesine, şeffaflığın sağlanmasına ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin artmasına yardımcı olmuştur. Ayrıca firmanın dönemler halinde yayınladığı finansal ve finansal olmayan bilgilerin tek raporda birleştirilmesi raporlama maliyetlerini en aza indirmeye olanak sağlamaktadır. Entegre raporlamanın firmaya bir diğer faydası ise rapor kapsamında hazırlanan öncelikli konuların, risk ve fırsatların belirlenme aşamasında iç ve dış paydaşların sürece dahil edilmesidir. Özellikle dış paydaşların sürece katılımının sağlanması firmanın güvenilirliğinin artmasına, itibar değerinin yükselmesine ve paydaşları ile ortak bir dil oluşturmasına katkı sağlamıştır. Tüm bu faydalara rağmen firma yöneticileri entegre raporlama kapsamında açıklanan geniş bilgilerin rakip firmalar tarafından elde edilmesinden ve rekabet avantajının zarar görmesinden endişe etmektedir. Bu nedenle firma yöneticileri entegre raporlamaya temkinli yaklaşmaktadır.

Entegre raporlama son yıllarda ülkemizde gelişme gösteren yeni bir raporlama türüdür (İşgüden Kılıç, 2018: 34). Bu nedenle ülkemizde yayınlanan rapor sayısı oldukça sınırlı kalmıştır (TÜSİAD, 2015: 17). Yayınlanan bu raporların farklı sektörlerde faaliyet gösteren firmalara ait olması ve bu raporların uygulamadan çok teorik bilgi içermesinden dolayı uygulama bölümünde hazırlanan örnek entegre raporun yayınlanan raporlardan farklı bilgiler içermesine neden olabilecektir. Söz konusu farklı bilgilerin temel nedeni ise entegre raporlamanın uluslararası kabul görmüş bir standardının olmamasından ortaya çıkabilecektir. Bu bağlamda farklı sektörleri kapsayacak şekilde hazırlanan entegre raporlar Türkiye iş çevresini daha fazla yansıtabilecektir. Ayrıca entegre raporlama standartlarının ilgili denetçiler için gerekli ilkeler, teknik ve yükümlülük gibi konularda açıklamalarda bulunmamış olması raporda yer alan bilgilerin doğruluğunu ve denetimi konusunda eleştirilere neden olmaktadır. Bu eleştirilerin ulusal ve uluslararası akademik çalışmalarda yer alması önümüzdeki yıllarda Uluslararası Entegre Raporlama Konseyinin gerekli standartların belirlenmesi konusunda adım atacağı güçlü bir ihtimal olarak görülmektedir. Entegre raporlama standartlarının belirlemediği bir diğer konu ise yayınlanan raporların işletme performanslarına olan etkisinin nasıl ölçülebileceğidir. İşletmelerin performans durumu hem işletme yönetimin hem de tüm paydaşların son derece önem verdiği bir konudur. Bu nedenle işletmeler performanslarına olumlu yönde etki edecek tüm unsurları tercih etmektedir. Entegre raporun ülkemizde yaygınlaşabilmesi için işletmelerin performanslarına olan etkisinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle entegre raporların performans ölçümü akademik olarak incelenmesi gereken bir konu olarak görülmektedir. Bu konuyla ilgili olarak işletmelerin entegre rapor yayınlamadan önceki ve yayınladıktan sonraki performansı arasındaki ilişkiyi inceleyen akademik çalışmaların ulusal ve uluslararası öneme sahip bir bilginin edinilmesine yardımcı olacağı düşünülmektedir.

Yapılan teorik ve uygulama çalışmalarının neticesinde günümüzde işletmeler iş faaliyetleri sonucunda etkinlik ve verimlilik elde eden ekonomik birimler olmanın yanı sıra sürdürülebilirlik sağlayan, toplumsal konulara ve paydaşların beklentilerine duyarlı davranmak zorunda olan sosyal bir yapı haline gelmiştir. Bugün tüm işletmelerin sürdürülebilir başarı sağlamanın en temel yolu faaliyetleri sonucunda oluşturdukları değer toplumsal ve sosyal değerlerle örtüşmesinden geçmektedir. İçinde bulunduğumuz çağın gerekliliği olarak işletmeler tüm paydaşları ile ortak hareket etmelidir. Bu bağlamda işletmelerin paydaşlarıyla ortak hareket etmesini sağlayan finansal olmayan raporlama sadece bir muhasebe uygulaması olarak görülmemelidir. Finansal olmayan raporlama işletmelerin bir bütün olarak tüm birimlerini kapsayan stratejik bir bakış açısı ve sürdürülebilir gelişme için tüm paydaşların katılımını sağlamaktadır. Tüm bunların sonucunda kurumsal raporlamanın sadece işletme faaliyetlerinin finansal değerlerinin paylaşıldığı iletişim aracı olmaktan çıkarak bir finansman kaynağı, marka değeri ve rekabet aracı olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- AKATAY, A., ve ASLAN, Ş., 2008. “Yeşil Yönetim ve İşletmeleri ISO 14001 Sertifikası Almaya Yönelten Faktörler”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 1(10), ss. 313-339.
- AKBAŞ, E. H., 2011. “Çevresel Yönetim Muhasebesi: Özellikleri, Unsurları ve Kullanım Alanları” Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi, (3) ss. 29-59.
- AKBAŞ, E., 2010. “Kurumsal Sosyal Sorumluluk Uygulamalarının Tüketici Marka Bağlılığına Etkisinin Araştırılması”, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale.
- AKDENİZ, F., ve KAYA, U., 2016. “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) Çerçevesinde Çevresel Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi”, Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi, 5 (9), ss. 9-38.
- AKMEŞE, H., ve ARAS, S., 2016. “Borsa İstanbul’da İşlem Gören Turizm İşletmelerinin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Farkındalıkları ve Uygulamaları”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 18(1), ss. 917-942.
- AKMEŞE, K., 2015. “Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlaması: Türk Bankacılık Sektöründe Bir Araştırma”, Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Konya.
- AKPINAR, R., 2015. “Temiz Üretim Aracı Olarak ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemine Geçişte İzmir Sanayiinde Yaşanan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri, International Journal Of Eurasia Social Sciences, 6 (19), ss. 158-167.
- AKSOY, Ç., 2013. “Sürdürülebilirlik Performansının Değerlendirilmesine Yönelik Ölçek Önerisi ve Türkiye’deki İşletmelerde Uygulanması”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul.
- AKTEKİN, S., 2014. “Entegre Raporlama Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Değerlendirilmesi ve Uygulama Örnekleri, Sermaye Piyasası Kurulu Ortaklıklar Finansmanı Dairesi, ss 1-56.
- AKTÜRK, A., AKCANLI, F., ŞENOL, H., ve 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), ss. 87-108.
- AKYAR, H., 2005. “İşletmelerde Sosyal Sorumluluk Üzerine Bir Alan Çalışması” Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş.
- ALBEZ, A., 2013. “Çevre Maliyet Raporu: Aşkale Çimento”, Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 6 (1) ss, 189-208.
- ALPER, D., ve AYDOĞAN, E., 2018. “Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Firma Performansına Etkisi: Türkiye Örneği”, Uludağ Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi, 19 (34), ss. 185-214.
- ALTINAY, A., KAKI, B., KESTANE, Aİ., SOBA, M., DİNÇER, Ö., ŞIK, E., 2017. “Sürdürülebilirlik Endeksinin Bankacılık Sektörü Hisse Senedi Değerlerine Etkileri, Bist Sürdürülebilirlik Endeksi Üzerine Bir İnceleme”, Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, (17) 34 ss. 208-229.
- ALTINAY, T., A., 2016. “Entegre Raporlama ve Sürdürülebilirlik Muhasebesi”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (3) 25, ss. 47-64.
- ALTINBAY, A., 2007. “Çevresel Maliyetlerin Raporlanması”, Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, 11 ss. 1-11.
- ARAS, G., TEZCAN, N., FURTUNA, K. Ö., 2016. “Geleneksel Bankacılık ve Katılım Bankacılığında Kurumsal Sürdürülebilirlik Performansının Topsis Yöntemiyle Karşılaştırılması”, İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi, ss. 27-81.

- ATICI, G., 2015. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Nakit Akım Tablosu Ve Bir Lojistik Firma Uygulaması”, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- AYDIN, S., 2012. “Konaklama İşletmelerinde Çevre Muhasebesi Uygulamaları ve Çevresel Maliyetlerin Yaşam Döngüsü Değerlemesi: Türkiye - Birleşik Krallık Örneği”, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi, (4) ss. 99-120.
- 2015. Entegre Raporlama, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 96s.
- 2015a. “Kurumsal Raporlamanın Evrilme Sürecine İlişkin Bir İrdeleme”, Mali Çözüm Dergisi, ss 67-78.
- AYDIN, Y., ve GÖZÜTOK, E., 2015. “Sivas İlindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevresel Muhasebeye Yönelik Algılarının Ölçülmesi”, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 16(2), ss. 239-257.
- AYMAZ, R., 2009. “Isparta Antalya Burdur Üretim İşletmelerinin Çevre Konularına ve Çevre Muhasebesine Yaklaşımlarına İlişkin Bir Araştırma”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Isparta
- AYTEKİN, S., 2009. “Özkaynaklar Değişim Tablosunun Düzenlenmesi”, Mali Çözüm Dergisi, (92), ss. 139-158.
- BAKKAL, A., 2014. “Çevre Muhasebesi Uygulamalarının Bilecik İşletmelerinde Uygulanması Üzerine Bir Çalışma” Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Bilecik.
- BAL, K., 2014. “Liman İşletmelerinde Iso 14001 Çevre Yönetim Sistemi Standardı ve Uygulama Örneği”, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- BARBAROS, S., 2017. “Kurumsal Sosyal Sorumluluk Faaliyetlerinin Aile İşletmelerinin Kurumsallaşmasına Etkisi”, Yaşar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- BAŞAR, B. A., 2014. “Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlaması ve Finansal Performans Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul’da İşlem Gören Kimya-Petrol-Plastik Sektörü Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 21(2), ss. 59-72.
- BAŞAR, B., ve BAŞAR, M., 2006. “Sosyal Sorumluluk Raporlaması ve Türkiye’deki Durumu”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 6 (2), ss. 213-230.
- BAŞARAN, D., 2009. “ISO 14001:2005 Çevre Yönetim Sistemi’nin Çalışanlar Tarafından Benimsenmesi Ve Çevre Bilinci Gelişimine Etkisinin Araştırılması”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- BAYRAKTAROĞLU, S., YILMAZ, E. S., ve CAN, M., 2014. “Kurumsal Sosyal Sorumluluk Algısının Örgütsel Bağlılığa Etkisini Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma”, Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, 2(2), ss. 99-122.
- BEKÇİ, İ., ve ALKAN, H., 2009. “Finansal Bilgi Sisteminin Hisse Senetlerine Yatırım Kararı Üzerine Etkisi: İMKB’de Bir Uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 14(3), ss. 1-20.
- BELLER, B., 2011. “Üretim İşletmelerinde Çevresel Maliyetlerin Hesaplanması ve Bir Vaka Çalışması”, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Niğde.
- BOĞAN, E., 2015. “Çalışanlar Tarafından Algılanan Kurumsal Sorumluluk Faaliyetlerinin Örgüte Güven Üzerindeki Etkisi: Alanya’daki Dört ve Beş Yıldızlı Otellerde Bir Uygulama”, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Antalya.
- BORSA İstanbul Sürdürülebilirlik Bülteni, 2014, 41s.
- BORSA İstanbul Şirketler İçin Sürdürülebilirlik Rehberi, 2014a, 50s.
- BOYDEMİR, M., 2007. “Yönetim Kararlarında Kullanılacak Muhasebe Verilerinin Hazırlanmasında Esnek Bütçelerin Önemi ve Bir Örnek Olay”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Konya

- BRANCO, C. M., ve RODRÍGUES, L. L., 2006. "Communication Of Corporate Social Responsibility By Portuguese Banks A Legitimacy Theory Perspective", *Corporate Communications: An International Journal*, 11 (3), ss. 232-248.
- BRYANE, M. 2003. "Corporate Social Responsibility in International Development: An Overview and Critique", *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 10(3).
- BÜYÜK YILMAZ, O., ve FİDAN, Y., 2015. "Kurumsal Sosyal Sorumluluk: Kavramsal Bir Bakış", *Uluslararası İşletme ve Yönetim Dergisi*, 3(3), ss. 364-381
- BÜYÜKTOPÇU, İ. H., 2009. "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablo Düzenlemelerine Etkileri ve Örnek Bir Uygulama", *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.*
- CEBECİ, Y., 2014. "Finansal Tablolar Analizi Açısından Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Kapsamında Düzenlenen Finansal Tablolar İle Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ndeki (MSUGT) Finansal Tabloların Karşılaştırılması", *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.*
- ÇELEBİER, M., 2018. "Türkiye' de Entegre Raporlamada Kullanılan Göstergelerin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma ve Uygulama Örneği", *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Trabzon*
- CİVELEK, M., ve ÖZKAN, A., 2011. *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Detay Yayıncılık, Ankara, 700s.
- COSKUN, A., ve KARACA, N., 2008. "KOBİ'lerde Çevresel Maliyetlerin Sınıflandırılmasına Yönelik Bir Öneri: Metal İşleme Sektöründen Bir Uygulama", *Ekoloji Dergisi*, (18), ss. 59-65.
- ÇALIŞ, E. Y., 2013. "Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 1 ss. 175-190.
- ÇALIŞKAN, Ö., A., 2012. "Sürdürülebilirlik Raporlaması", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1 ss. 41-68.
- ÇELİK, S., ZEYTİNOĞLU, E., ve AKARIM, D. Y., 2016. "Kurumsal Sosyal Sorumluluk Ve Finansal Performans Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Üzerine Bir Uygulama", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18 (1), ss. 439-453.
- ÇETİN, 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", *Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Karaman.*
- ÇETİN, T. A., ÖZCAN, M., ve YÜCEL, R., 2004. "Çevre Muhasebesine Genel Bakış", *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 4(7) ss. 61-76.
- ÇİFTÇİOĞLU, A., ve POROY, A., 2010. "Sosyal Sorumluluk ve Bölümlere Göre Raporlama İlişkisini Anlamaya Yönelik Bir Araştırma", *İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 1(1), ss. 83-99.
- DEMİRKİRAN, H., 2010. "Finansal Raporlamanın Güvenilirliğinin Sağlanmasında Bağımsız Denetimin Rolü: Bir Uygulama", *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.*
- DİNÇER, M. A. M., ve ÖZDEMİR, Y., 2013. "Kurumsal Sosyal Sorumluluk Uygulamaları Ve Eşbiçimlilik: On Büyük Türk Holdingi Üzerine Vaka Çalışması", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(2), ss. 31-66.
- DUMİTRU, M., GLAVAN, E. M., GORGAN, C., ve DUMİTRU, F. V., 2013. "International Integrated Reporting Framework: A Case Study In The Software Industry", *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 15 (1), ss 24-39.
- DURAK, G. M., 2010. "Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na Geçişin Tahakkukların Güvenilirliği Ve Kazançların Sürengiği Üzerindeki Etkileri: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) Uygulamaları", *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İzmir*
- ECCLES, G. R., ve SERAFEİM, G., 2014. "Corporate and Integrated Reporting: A Functional Perspective", *Harvard Business School Working Paper*, ss. 1.22.

- EDMANS, A., 2011. "Does the Stock Market Fully Value Intangibles? Employee Satisfaction and Equity Prices", *Journal of Financial Economics*, 101(3), ss. 621-640.
- EKERGİL, V., ve GÖDE, Ö, M., 2017. "Küresel Raporlama Girişimi (GRI) Standartlarına Göre Seçilen Otellerin Sürdürülebilirlik Raporlarının Analizi ve Değerlendirilmesi", *Business and Economics Research Journal*, (8) 4 ss 859-871.
- ERCAN, C., ve KESTANE, A., 2017. "Entegre Raporlama ve Türkiye'deki Uygulama Örnekleri Üzerine Bir Araştırma", *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (6) 4 ss. 73-86.
- 2017. "Kurumsal Raporlamada Yeni Bir Yaklaşım Olarak Entegre Raporlama Ve Bir Vaka Çalışması", *ASSAM International Refereed Journal*, 8 (4). ss. 13-29.
- ERGEN, H., ve OKUTMUŞ, E., 2007. "Çevre Muhasebesi: Çevre Maliyetleri ve Çevre Raporlaması", *Yönetim Bilimleri Dergisi* (5) 1 ss. 144-169.
- ERSÖZ, Ö, H., 2014. "Kurumsal Toplumsal Sorumluluk: Aydın Organize Sanayi Bölgesinde Üretim İşletmeleri Örneği", *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Aydın*.
- ERTUĞRUL, İ., ve ŞAVLI, A., 2013. "İSO 14001 Çevre Yönetim Sistemi ve Bakır Mamulleri Sanayine Uyarlanması", *Çankırı Karatekin Üniversitesi Fakültesi Dergisi*, (14) 2 ss. 181-206.
- FINDIK, H., 2015. "Termik Santrallerde Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi", *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 14 (4) ss. 781-796
- GENÇAY, G., ve BİRBEN, Ü., 2016. "Çevre Korumada Hukukun Rolü", *Uluslararası Çevre ve Ahlak Sempozyumu Alanya*, ss 238-248.
- GENÇOĞLU, G., Ü., ve AYTAÇ, A., 2016. "Kurumsal Sürdürülebilirlik Açısından Entegre Raporlamanın Önemi ve BIST Uygulamaları", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, ss. 51-66.
- GÖCENOĞLU, C, H., 2014. "Kurumsal Sosyal Sorumluluk İletişiminde Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlarının İşlevi: Bankacılık Sektörüne İlişkin Bir Alan Araştırması" *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Halkla İlişkiler ve Tanıtım Ana Bilim Dalı Halkla İlişkiler Bilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul*.
- GÖK, Y, İ., ve ÖZDEMİR, O., 2017. "Borsa İstanbul Sürdürülebilirlik Endeksinin Performans Karakteristiği", *Sosyoekonomi Dergisi* 25(34), 87-105.
- GÖNEN, S., ve GÜVEN, Z., 2014. "Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Seramik Fabrikasında Uygulama", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz ss. 39-58.
- GRI 3 (Küresel Raporlama İnisiyatifi), 2006. *Sürdürülebilirlik Raporlaması İlkeleri*, 45s.
- GRI 4 (Küresel Raporlama İnisiyatifi), 2013. *Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzu*, 92s.
- GÜÇLÜ, C, F., 2010. "UFRS Mali Tablo Düzenleme İlkelerine Göre Tespit Edilen Kar Rakamı Üzerinden Düzenlenen Kar Dağıtım Tablosu", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, (59) 2, ss. 263-305
- GÜL, M., 2005. "Çevre Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemi'nin Geliştirilmesi ve Bir Uygulama", *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir*.
- GÜVEMLİ, B., YAZ, A, D., ve AYDIN, S., 2016. "Mali Tabloların Çağdaşlaşması ve Sürdürülebilirlik Raporlamaları Karşısında Türk Muhasebe Düşüncesindeki Gelişmeler", *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 11 ss. 169-196.
- GÜRSELER, G, İ., 2008. "İnsan Hakları, Çevre, Anayasa", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (75), ss. 199-208.
- HAFTACI, V., ve SOYLU, K., 2008. "Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması", *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (15) ss. 92-113.
- HİÇYORULMAZ, E., 2015. "Çevre Muhasebesi Ve Çimento Fabrikalarının Çevre Muhasebesine Olan Duyarlılığı: Çorum Votorantim Çimento Fabrikası Uygulaması", *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Çorum*.
- IFC (Uluslararası Finans Kurumu), 2012 *IFC Performance Standards on Environmental and Social Sustainability*, 66s.

- Integrated Reporting Elevating Value, 2014, 52s.
- IRCC (Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi), 2013. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi, 35s.
- ISAKSSON, R. ve STEIMLE, U., 2009. "What Does GRI- Reporting Tell Us About Corporate Sustainability?", The TQM Journal, 21 (2), ss. 168- 181.
- IŞGÜDEN KILIÇ, B., 2018. "Entegre Raporlama Ve Türkiye'deki Gelişmeler: Entegre Rapor Hazırlayan İşletmeler ve BİST Kurumsal Sürdürülebilirlik Endeksinde Yer Alan İşletmeler Açısından Bir İnceleme", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20 (1), ss. 28-64.
- İSTANBUL Sanayi Odası Çevre Yönetim Sistemi Rehberi, 2008, 91s.
- İZCİ, A. N., 2016. "Kurumsal Sürdürülebilirliğin Firma Performansı Üzerine Etkisi: BİST Yıldız Pazarında İmalat Şirketleri Üzerine Bir Araştırma", Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Mersin.
- KARACAER, S., ve BOZKURT, G. F., 2010. "Türkiye'de Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Raporlanmasında Kullanıcıların Algıları Üzerine Bir Alan Araştırması", Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi, (3), ss. 43-65.
- KARADENİZ, E., KOŞAN, L., BEYAZGÜL, M., ve DALAK, S., 2016. "Konaklama ve Yiyecek Hizmeti Faaliyetleri Alt Sektörünün Ölçek Temelinde Fon Akım Analizi: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Sektör Bilançoları Üzerinde Bir Araştırma", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 3 (25), ss. 257-272.
- KARER, F., ve PUSAT, T., 2002. "ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi Standartlarının Otomotiv Yan Sanayiine Uygulanması", Uludağ Üniversitesi Mühendislik-Mimarlık Fakültesi Dergisi, (7) 1, ss. 11-20.
- KARĞIN, M., ve AKTAŞ, R., 2011. "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Raporlanmış Nakit Akış Tablosu ve Analizi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (52), ss. 1-24.
- KAVUT, L., 2010. "Kurumsal Yönetim, Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Çevresel Raporlama: İmkb 100 Şirketlerinin Çevresel Açıklamalarının İncelenmesi", İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi, (66) ss. 1-36.
- KAYA, H. P., 2015. "Entegre Raporlama Sistemin Ortaya Çıkış Sebepleri ve Şirketlere Sağlayacağı Faydalar", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, ss. 113-130.
- KAYA, U., ve VARICI, İ., 2008. "Gelişmekte Olan Ülkelerde Çevresel Raporlama: Türkiye Örneği", Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (4), ss. 209-227.
- KEİTEL, B., ELİZABETH, G., GRİSEL, P., ve REYNİER, R., 2011. "How To Calculate The Environmental Costs? Case Company Grafica Cienfuegos", Visión de Futuro" Año 8, 15 (2), ss. 1-18.
- KERSE, G., ve SEÇKİN, Z., 2017. "Kurumsal Sosyal Sorumluluk Algısının Örgütsel Vatandaşlık Davranışına Etkisi: İmalat Sektörü Çalışanları Üzerinde Ampirik Bir Araştırma, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (22) 3 ss. 839-853.
- KILINÇ, Y., 2012. "TFRS-10 Açısından Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi ve Bağımsız Denetimi", Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Erzurum.
- KING, M., ve ROBERTS, L., 2017. Entegre Düşünce, Çev.: E. Erinmez, Argüden Yönetişim Akademisi Yayınları, İstanbul, 148s.
- KIRLIOĞLU, H., ve FİDAN, E. M., 2011. "İşletmelerde Çevresel Maliyetler ve Bir Uygulama, Akademik Yaklaşım Dergisi, 2 (1), ss. 1-24.
- KIRLIOĞLU, H., ve ZEYTİN, M., 2015. "Belediyelerde Çevre Muhasebesi ve Raporlama: Marmara Bölgesinde Bulunan Belediyeler Üzerine Bir Durum Analizi", Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, 3 (10), ss. 753-777.
- KOÇOĞLU, M. C., ve AKSOY, R., 2017. "Demografik Değişkenlerin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Algısı Üzerindeki Etkileri: Otomobil İşletmesi Üzerine Bir Araştırma", Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 13 (1), ss. 1-28.
- KOL, E., 2015. "Türkiye'de Sağlık Reformlarının Sağlık Hakkı Açısından Değerlendirilmesi", Sosyal Güvenlik Dergisi, 5(1), ss. 135-163

- KORUKOĞLU, A., 2015. “İşletmelerde Çevre Muhasebesi ve Diğer Çevresel Faaliyetlerin Gerçekleşme Durumunun Araştırılması”, Ege Stratejik Araştırmalar Dergisi, 6(1), ss. 83-111.
- KÖROĞLU, K., 2007. “Fon ve Nakit Akım Tablolarının Düzenlenmesinde Yeni Bir Yaklaşım Olarak Zorunlu Modüler Doğru Yapma Modeli Önerisi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İzmir.
- KÖSE, E., ve ÇETİNEL, T., 2017. “Kurumsal ve Entegre Raporlama: Bir Araştırma”, Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 8. ss. 155-181.
- KRZUS, P. M., 2011. “Integrated Reporting: If Not Now” When. Zeitschrift Für Internationale Rechnungslegung, 6, ss. 271-276.
- KURNAZ, N., ve KESTANE, A., 2016. “Kurumsal Sürdürülebilirliğin Ekonomik Açından İncelenmesi ve Yatırımcı Davranışları İlişkisi: BİST Sürdürülebilirlik Endeksinde Bir Uygulama. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi ss. 278-303.
- KURTLU, A., 2017. “Çevresel Maliyetlerin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile Belirlenmesi ve Bir Uygulama”, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 24(12) ss. 309-325.
- KÜÇÜKER, H., 2017. “Sürdürülebilir Çevre Açısından Bir Çevresel Maliyet UNSURLU Olan Karbon Maliyetlerin İncelenmesi: Çanakcılar Seramik Fabrikası Örneği”, Bartın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Bartın.
- LAZOL, İ.İ MUĞAL, E., ve YÜCEL, Y., 2008. “Sürdürebilir Bir Çevre İçin Çevre Muhasebesi ve KOBİ’lere Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (38) ss. 56-69.
- MİO, C., ve VENTURELLİ, A., 2013. “Non-financial Information About Sustainable Development and Environmental Policy in the Annual Reports of Listed Companies: Evidence from Italy and the UK”, Corporate Social Responsibility and Environmental Management Dergisi, (20) 6 ss. 340-358.
- MOZEİKÇİ, A. A., 2018. “Entegre Raporlamanın İşletme ve çevresi açısından önemi: uluslararası entegre raporlama konseyi veri tabanındaki şirketlerin eko-verimlilik incelemesi”, Kırklareli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kırklareli.
- NAKİBOĞLU, G., ve BULĞURCU, B., 2017. “İşletmelerin Çevresel Sürdürülebilirlik Göstergelerine Yönelik Farklı Bir Değerlendirme: Modifiye Edilmiş Dijital Mantık (Mdl)” Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, (16. UİK Özel Sayısı) ss. 709-728
- NIELSEN, A. E., ve JOHANSEN, T. S., 2010. “Corporate Social Responsibility And Corporate Identity: Potentials For Disciplinary Cross-Fertilization Within Research And Teaching, 15th International Corporate Identity Group Symposium
- OĞUZ, M., 2014. “Kapsamlı Gelir Tablosu ve Bir Uygulama”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir.
- OKKA, O., 2013. Finansal Yönetim Teori ve Çözümlü Problemler, Nobel Yayıncılık, Ankara, 683s.
- ORTH, R., KOHL, H., ve MERTİNS, K., 2012. “Integrated Reporting and Integrated Thinking – A Resource oriented Perspective”, EIASM 2012 - 8th Interdisciplinary Workshop On “Intangibles, Intellectual Capital & Extra-Financial Information” ss. 1-23.
- ÖKMEN, M., 2006. “Uyum Sürecinin Ekoloji- Politigi: Avrupa Birliği ve Türkiye’de Çevre Politikaları”, AB Yolunda Türkiye: Müzakere Sürecinin Ekonomi Politigi, Alfa Yayınları, İstanbul, ss.325-380.
- ÖNCE, S., ONAY, A., ve YEŞİLCELEBİ, G., 2015. “Kurumsal Sürdürebilirlik Raporlaması ve Türkiye’deki Durum”, Journal of Economics, Finance & Accounting, 2(2) ss. 230-252.
- ÖNDER, Ş., 2017. “İşletme Karlılığına Kurumsal Sürdürülebilirliğin Etkisi: BİST’te Bir Uygulama”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 19(4); 937-956.
- ÖZBAY, P. H., 2016. “Sosyal Sorumluluk Kampanyaları ve Girişimcilik Üzerine Bir Araştırma”, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

- ÖZÇELİK, F., 2013. "Sürdürülebilirlik Performans Karnesi", Journal of Yasar University, 30(8) ss. 4985-5008
- ÖZDEMİR, Z., ve PAMUKÇU, F., 2016. "Kurumsal Sürdürülebilir Raporlama Sisteminin Borsa İstanbul Sürdürülebilirlik Endeksi Kapsamındaki İşletmelerde Analizi", Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan ss. 13-35.
- ÖZERHAN, Y., ve SULTANOĞLU, B., 20018. "Sürdürülebilirlik Raporu Kapsamında Çevresel Bilgilerin Raporlanması Ve Güvence Denetimi", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 53 ss. 55-76.
- ÖZTÜRK, A., 2010. "İşletmelerde Sosyal Sorumluluk Faaliyetlerinin Çalışanların Performansına Etkileri Üzerine Bir Araştırma", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- ÖZTÜRK, E., ve ÖTKEM, B., 2016. "Sosyal Sorumluluk Raporlamasından Beklenen Kısa Ve Uzun Dönemli Faydaların Kurumsal Sosyal Sorumluluk Boyutları Çerçevesinde Tartışılması", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 18 (1) ss. 133-155.
- ÖZYER, B., 2017. "Kurumsal Gönüllülük Deneyiminin Çalışanların Sivil Toplum Algısına Etkisinin Araştırılması", İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- PARLAKKAYA, R., AKMEŞE, H., ve AKMEŞE, K., 2016. "Türk Bankacılık Sektöründe Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlaması Farkındalık Düzeyi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 18 ss. 881-896.
- POLAT, S., 2016. "Kurumsal Sosyal Sorumluluk Uygulamaları Üzerinde Vergi Ahlakı ve Vergi Adaleti Algısının Etkisi: Kurumsallaşmanın Aracılık Rolü Ve Kobiler Üzerinde Bir Araştırma" Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Kayseri.
- POROY, A., 2004. "Holdinglerde Konsolide Fon Akım Tablolarının Düzenlenmesi ve Bir Uygulama", Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Bursa.
- PORSUK, M., 2008. "Holding Şirketlerinin Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolarının Düzenlenme Esaslarının TMS 27 İle Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi ve Uygulama Çalışması", Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Manisa.
- PUSAK, S., 2014. "Türkiye’de Kurumsal Sosyal Sorumluluk Üzerine Bir Araştırma; Şirketlerin Periyodik Yayınlanan Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlarının İçerik Analizi", Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Mersin.
- RAKOS, S., ve ANTOHE, A., 2014. "Environmental Cost - An Environment Management Accounting Component", International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, 4(4), ss. 166-175.
- RAMİN, K., 2013. "Integrated reporting and intellectual capital-concepts and possible solutions", Wissensbilanzen im Mittelstand, Stuttgart, ss. 109-124.
- REWADIKAR, B., 2014. "Advantages Of Implementing Green Accountng", IRJA-Indian Research Journal, 1 (2), ss. 1-7.
- SABAN, M., KÜÇÜKER, H., ve KÜÇÜKER, M., 2017. "Kurumsal Sürdürebilirlik İle İlgili Raporlama Çerçeveleri ve Sürdürebilirlik Raporlamada Muhasebenin Rolü", İşletme Bilimi Dergisi, 5 (1). ss 101-115.
- SABAN, M., VARGÜN, H., ve GÜRKAN, S., 2017. "Yatırımcılara Bilgi Sağlama Aracı Olarak Entegre Raporlama", Muhasebe Bilim Dünyası ve Dergisi, 19 (4), ss. 915-936.
- SAĞIR, M., ve TÜRKERİ, İ., 2015. "Turizm İşletmelerinde Stratejik Boyutları İle Kurumsal Sosyal Sorumluluk Uygulamaları: Örnek İncelemeler", Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2 (22), ss. 283-314.
- SANDIKCI, M., 2014. "İşletmelerde Kar Payı Dağıtım Politikaları ve Finansal Performans Üzerine Etkileri: Borsa İstanbul’da Ampirik Bir Çalışma", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Konya.
- SARAN, M., ÇOŞKUN, G., ZORAL, F., ve AKSOY, Z., 2011. "Üniversitelerde Sosyal Sorumluluk Bilincini Geliştirilmesi: Ege Üniversitesi Topluma Hizmet

- Uygulamaları Dersi Üzerine Araştırma”, Journal of Yasar University, 22 (6) ss. 3732-3747.
- SARI, D. A., 2015. “Sürdürülebilir Katma Değer Yaklaşımı İle Sürdürülebilirlik Ölçümü”, Uluslararası Akademik Yönetim Bilimleri Dergisi, 1 (1) ss. 38-51.
- SARIKAYA, M., ve KARACA, Y., 2011. “Kurumsal Sosyal Sorumlulukta Ölçüm Teknikleri” Dergi Park Akademik, 8 ss. 60-67.
- SCHWARTZ, M. S., ve CARROLL, A. B. 2003. “Corporate Social Responsibility: A Three- Domain Approach”, Business Ethics Quarterly, 13(4), 503-530.
- SENAL, S., ve ATEŞ, A. B., 2012. “Kurumsal Sürdürülebilirlik İçin Muhasebe ve Raporlama”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 4, ss. 83-97.
- 2016. “Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarının Üretim İşletmelerinde Satılan Mamul Maliyeti Tablosu Üzerine Etkileri: Bir Üretim İşletmesi Örneği”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1 (21), ss. 79-95.
- SENCAR, P., 2007. “Türkiye’de Çevre Koruma Ve Ekonomik Büyüme İlişkisi”, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Edirne.
- SERİNLİ, N., 2016. “Demografik Özellikler Açısından Çalışanların Kurumsal Sosyal Sorumluluk Algıları”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 19 (35), ss. 455-473.
- SEVİM, Ş., KESTANE, A., ve YILMAZ, N. D., “Entegre Raporlamanın Yatırımcılar Açısından Analizi: Entegre Yatırım Analizi Algoritması”, International Journal of Academic Value Studies, (3), 14 ss. 154-170.
- SOFİAN, I., ve DUMITRU M., 2017. “The Compliance of the Integrated Reports Issued by European Financial Companies with the International Integrated Reporting Framework”, MDPI Dergisi, 9 (8) ss. 1-16.
- ŞİMŞEK, N., 2013. “Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlaması İle Finansal Performans Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul’ da İşlem Gören Çimento Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir.
- ŞİMŞEK, S., 2011. “İsteğe Bağlı Çevresel Maliyetlerin İşletme Giderlerine Etkisi ve Bir Uygulama”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kütahya
- TAŞDEMİR, V., 2011. “İşletme-Çevre İlişkilerinin Muhasebe Açısından Raporlanması”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- TAŞLIYAN, M., 2012. “Kurumsal Sosyal Sorumluluk: Modern İş Dünyasının Vicdani Gereği”, Dosya-Ankara Sanayi Odası Yayın Organı, ss. 23-42.
- TİSK (Türkiye İşveren Sendikası), 2016. Herkes İçin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Projesi Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlaması Ulusal İnceleme Raporu, 64s.
- TOP, S., ve AKIN, Ö., 2008. “İşletme Perspektifinden Sosyal Sorumluluk Teorisinin İncelenmesi”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi (ZBE) Sosyal Bilimler Dergisi, 4(7), ss. 97-110.
- TOPCU, K., M., ve KORKMAZ, G., 2015. “Entegre Raporlama: Kavramsal Bir İnceleme”, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 30 (1). ss. 1-22.
- TSPAKB (Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği), 2010. Sermaye Piyasasında Gündem, (97) 44s.
- TÜM, K., 2014. “Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Muhasebeye Yansımaları: Sürdürülebilirlik Muhasebesi”, Akademik Yaklaşımlar Dergisi, (5) 1 ss. 58-81.
- TÜRKMEN, M. S., PİRTİNİ, S., BAYRAKTAR, A., ve BİLGİN, İ., 2016. “Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Tüketicilerin Satın Alma Niyeti İle İlişkisi Üzerine Bir Araştırma”, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, 12(45), ss. 375-392.
- TÜSİAD, 2005. Şirketlerin Yeni Yönetim Aracı: Çevresel Muhasebe, 96s.
- TÜSİAD, 2015. Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama, 99s.
- ULUSAN, H., 2010. “Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları’nın Çevresel Maliyet Ve Borçların Muhasebeleştirilmesi Ve Raporlanması Açısından İncelenmesi”, Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, (19), ss. 75-99.

- . 2009. “Çevresel Raporlama Rehberleri ve İşletme Çevresel Raporlarında Açıklanması Gereken Bilgiler”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (14) 2 ss. 181-206.
- WHITE, B. G., 2005. “How to Report a Company’s Sustainability Activities” Management Accounting Quarterly, 7 (1) ss. 36-43.
- WILSON, M., 2003. “Corporate Sustainability: What Is It And Where Does It Come From?”, Ivey Business Journal 67 (6) ss. 1-5.
- YANIK, S., TÜRKERİ, İ., 2012. “Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Raporlamasındaki Gelişmeler (Tümleşik Raporlama)”, İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, (47), ss. 291-308.
- YETKİN, N., 2013. “Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanmasına Yönelik Bir Uygulama”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- YILMAZ, B., ATİK, M., ve OKYAY, A., 2017. “Geleceğin Raporlama Sistemi: Entegre Raporlama”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (52) ss. 95-108.
- YILMAZ, N. D., 2016. “Entegre Raporlamanın Yatırımcılar Açısından Analizi ve Entegre Yatırım Analizi Algoritması”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kütahya.
- YONTAR, G. İ., 2006. “ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi Standardı ve Türkiye’de Durum Analizi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir
- YÜKÇÜ, S., 2015. UFRS Örnekli, ERP Açıklamalı Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Altın Nokta Yayınları, İzmir, 954s.
- . 2016. Yeni TTK Uyumlu TMS ve UFRS Örnekli Genel Muhasebe, Altın Nokta Yayınları, İzmir, 1168s.
- YÜKÇÜ, S., ve FİDANCI, N., 2016. “Sürdürülebilirlik Maliyeti Örneği Olarak Maden Sahası Restorasyonu”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 3 (30), ss 663-667.
- YÜKÇÜ, S., ve KAPLANOĞLU, E., 2016. “Sürdürebilir Kalkınmada Finansal Olmayan Raporlamanın Önemi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 1 ss. 63-101.
- YÜKSEL, F., ARICI, H., 2017. “Hizmet İşletmelerini Ait Raporların Entegre Raporlama İlkeleri Açısından İncelenmesi”, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 16 ss. 729-748.

İNTERNET KAYNAKLARI

- KÜSKÜ, F., ve BAY, E., 2007. “Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramının Önlenemeyen Yükselişi”, 1-12 http://www.academia.edu/3564359/Kurumsal_Sosyal_Sorumluluk_Kavram%C4%B1n%C4%B1n_%C3%96nlenemeyen_Y%C3%BCkseli%C5%9Fi (25.06.2018).
- <http://www.oceantomo.com/blog/2015/03-05-ocean-tomo-2015-intangible-asset-arket-value/> (29.10.2018)
- [http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/F_R_I_K_C\(1\).pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/F_R_I_K_C(1).pdf) (10.07.2018).
- https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/57890/mod_resource/content/1/SKY102%20MUHASEBE%20II_14.pdf (05.08.2018).
- http://megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/moduller_pdf/Finansal%20Tablo%20Ve%20Raporlar.pdf (06.08.2018).
- <https://cms.inonu.edu.tr/uploads/contentfile/1266/files/2015-16%20Bahar%20D%C3%B6nemi%20Maliye%20B%C3%B6l%C3%BCm%C3%BC%20Finansal%20Y%C3%B6netim%2020ders%20notu.pdf> (14.08.2018).
- <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2011/10/Integrated-Reporting-ENG.pdf> (22.09.2018).
- http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf (25.10.2018).

- https://tisk.org.tr/tr/eyayinlar/340_isveren_orgutleri_icin_ku/pdf_340_isveren_orgutleri_icin_ku.pdf (8.02.2018).
- <http://www.entegreraporlamatr.org/tr/entegre-raporlama/entegre-raporlama-nedir.aspx> (20.02.2018).
- <http://www.borsagundem.com/yazarlar/entegre-raporlama-ilkeleri-integrated-reporting-principles-yazisi/252595> (27.02.2018).
- <http://www.finansgundem.com/yazarlar/entegre-raporlama-ilkeleri-integrated-reporting-principles-yazisi/466643> (03.03.2018).
- <http://www.selahattinsahin.com.tr/entegre-raporlama-ilkeleri-integrated-reporting-principles/> (04.03.2018).
- <http://www.oceantomo.com/blog/2015/03-05-ocean-tomo-2015-intangible-asset-market-value/> (28.03.2018).
- <http://www.escarus.com/surdurulebilirlik-raporlamasi-gri-g4-egitimi> (04.04.2018).
- <https://www.investopedia.com/terms/t/triple-bottom-line.asp> (06.04.2018).
- <https://doctorsustainability.blog/2017/03/03/sahi-surdurulebilirlik-neydi/> (09.04.2018).
- <http://www.altensis.com/hizmetler/kurumsal-surdurulebilirlik/surdurulebilirlik-raporlamasi/> (12.04.2018).
- http://www.undp.org/content/dam/turkey/docs/news-from-new-horizons/issue-43/UNDP-TR-COP_guide_turkish.pdf (13.04.2018).
- <http://dtso.org.tr/2014/index.php/duyurular-2/466-oecd-cok-uluslu-sirketler-rehberi> (13.04.2018).
- [https://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Konferans_Sunumlari/CDP_Turkiye_-_Bankalar_Birligi_Sunumu_\(2\).pdf](https://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Konferans_Sunumlari/CDP_Turkiye_-_Bankalar_Birligi_Sunumu_(2).pdf) (14.04.2018).
- <http://cdpturkey.sabanciuniv.edu/tr/content/hakk%C4%B1m%C4%B1zda> (14.04.2018).
- <http://www.kaliteaktuel.com/2017/03/iso-26000-sosyal-sorumluluk-klavuzu-ve.html> (15.04.2018).
- <https://www.dunya.com/gundem/iso-26000-sosyal-sorumluluk-klavuzu-nedir-kurumlara-ne-verebilir-haberi-154612> (15.04.2018).
- <https://www.turcert.com/belgelendirme/sistem-belgelendirme/iso-26000-sosyal-sorumluluk-yonetim-sistemi/iso-26000-sosyal-sorumluluk-yonetim-sistemi-nedir> (15.04.2018).
- <http://www.sercomconsulting.com/grih.html> (15.04.2018).
- <https://www.globalreporting.org/gri-20/Pages/Facts-and-figures.aspx> (16.04.2018).
- <http://www.anadoluefes.com/index.php?gdil=tr&gsayfa=hb&galtsayfa=bbdetay&gicsayfa=&gislem=&gbilgi=72> (26.04.2018).
- <http://www.gazetevatan.com/garanti-den-3-uncu-dow-jones-basarisi-1102349-ekonomi/> (26.04.2018).
- https://www.researchgate.net/profile/Ufuk_Oezer/publication/283505129_ENTREPRENEURSHIP_ACTIVITIES_OF_NON-GOVERNMENTAL_ORGANIZATIONS_IN_STRUGGLING_SOCIAL_DUMPING/links/563bc0d908ae34e98c47d1c3.pdf (26.04.2018).
- http://www.surdurulebilirkalkinma.gov.tr/wp-content/uploads/2016/06/S%C3%BCr%C3%BCr%C3%BClebilirKalk%C4%B1nman%C4%B1n%C3%96l%C3%A7%C3%BClmesi_ve_T%C3%BCrkiye_i%C3%A7in_Y%C3%B6nlem_Geli%C5%9Ftirilmesi.pdf (28.04.2018).
- <https://www.env.go.jp/en/policy/economy/erg2012.pdf> (07.05.2018).
- <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/05/20060513-1.htm> (22.05.2018).
- <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2872.pdf> (22.05.2018).
- <http://www.sngkalite.com.tr/altsayfalar/32-iso-14001-2015-cevre-yonetimi-sistemi.html> (25.05.2018).
- <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti> (26.05.2018).

ÖZ GEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı – Soyadı : Muhammet Mustafa KILIÇ
Doğum Yeri ve Tarihi : Kahramanmaraş 02.01.1992

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari
Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü
Yüksek Lisans Öğrenimi : Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler
Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı
Doktora Öğrenimi :
Bildiği Yabancı Diller : İngilizce
Bilimsel Faaliyetleri :

İş Deneyimi

Stajlar :
Projeler :
Çalıştığı Kurumlar :

İletişim

E-Posta Adresi : m.mustafakilic@outlook.com
Tel. :
Tarih : 29.07.2019