

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARI VE GÜVENCE DENETİMİNİN ENTEGRASYONU¹

INTEGRATION OF SUSTAINABILITY REPORTS AND ASSURANCE AUDITING

Recep ÖKTEM 

Araştırma Makalesi / Geliş Tarihi: 06.03.2025
Kabul Tarihi: 30.06.2025

Öz

Doğayı ve toplumu sürdürülebilir bir organizma olarak görürsek her organizma varlığını sürdürmek isteyecektir. Bu da sürdürülebilirliğı her alanda ve kategoride karşımızda görme olasılığı ile karşılaşılacak bir konudur. Böylece sürdürülebilirlik çok yönlü ve boyutlu kategorize edilecek bir konu olmakla birlikte bazı alanlar öne çıkmaktadır. Bu alanları öncelikli olarak görmenin farklı yaklaşımlar ile ele alınması söz konusudur.

Temel düzeyde sürdürülebilirlik, günümüzün ihtiyaçlarını karşılarken gelecek nesilleri de dikkate alarak onların ihtiyaçlarını karşılayabilme kapasitesini koruma ilkesi olarak değerlendirilmektedir. Sürdürülebilirlik koşullarının sağlanmasına yönelik girişimler ve gelişmeler küresel, bölgesel ve kurumsal boyutta izlenerek, yapılan çalışmalar veri ya da bilgi düzeyinde aktararak kurumlarda stratejik yönetim adı altında izlenmektedir. İlgili süreçlere yönelik bilgi aktarımı ve değerlendirilmesi ‘Sürdürülebilirlik Raporları’ olarak adlandırılmaktadır.

Sürdürülebilirlik Raporlarının bilgi aktarımı, sistemsel yaklaşım, sürdürülebilirliğin hangi alanlara yönelik olduğı, hangi kriterleri içermesi gerektiğı ve güvence boyutu konular ile ilgili yapılan çalışmalar ve sistemi aktaran temel mantığa yönelik yaklaşımlara yönelmektedir.

Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilirlik Raporlaması, Güvence Denetimi, Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS).

Jel Sınıflandırması: M41, M49, Q56.

Abstract

If we see nature and society as a sustainable organism, every organism will want to continue its existence. This is a subject that we will encounter with the possibility of seeing sustainability in every field and category. Thus, sustainability is a subject that will be categorized in many ways and dimensions, but some areas stand out. It is possible to consider these areas as a priority and address them with different approaches.

At a basic level, sustainability is evaluated as the principle of protecting the capacity to meet the needs of future generations while meeting today's needs. Initiatives and developments aimed at ensuring sustainability conditions are monitored at global, regional and institutional levels, and the studies carried out are transferred at the level of data or information and monitored under the name of strategic management in institutions. Information transfer and evaluation for the relevant processes are called 'Sustainability Reports'.

The information transfer of Sustainability Reports is directed towards the studies carried out on the subjects of systemic approach, which areas sustainability is aimed at, which criteria it should include and the assurance dimension, and the basic logic that transfers the system.

Keywords: Sustainability Reporting, Assurance Audit, Turkish Sustainability Reporting Standards (TSRS).

JEL Classification: M41, M49, Q56

¹ **Bibliyografik Bilgi (APA):** FESA Dergisi, 2025; 10(2) , 264 - 283 / DOI: 10.29106/fesa.1652964

* Dr. Öğr. Üyesi, Marmara Üniversitesi, Muhasebe ve Vergi Bölümü, İstanbul-Türkiye, E-mail: recep.oktem@marmara.edu.tr , ORCID ID: 0000-0002-0350-4912

1.Sürdürülebilirliğe Genel Bakış

Sürdürülebilirliği kavramsal boyutta ele aldığımızda çok yönlü dolayısıyla bir ölçüde görece bir kavram olarak izlenim vermektedir. Dolayısıyla farklı tanımlar ile aktarılabilecek bir kavramdır. Sürdürülebilirliğe genel yaklaşım, reaktif yaklaşımdan proaktif terimi ile önceden yönelim olarak görülebilir. Diğer ifadeyle olaylara veya sorunlara, ortaya çıktıktan sonra tepki vermek yerine, proaktif yaklaşım ile önceden, öngörülebilir, kesintisiz ve devamlılığı korunabilen bir döngüsü olarak görülebilir.

Sürdürülebilirlik kavramına yönelim ise, içerik olarak birbirine yakın, insanı enforme edecek unsurlar içerir. Bu yönüyle tanımlara ilaveten, içerik ve ilkelerden oluşan bir sistem olarak da izlemeyi gerektirecektir. Bu açıdan sürdürülebilirlik, araçları ve amaçları karşılaştırarak yeni açılımlara doğru evrilme sürecini izlemeyi gerektirecektir. Bu konuda farkındalık yaratan çalışmalardan yola çıkarak ve yararlanarak konuyu özetlemek uygun olacaktır.

Küresel boyutta geleceğe yönelik evrensel eylem çağrısı olarak kabul edilen sürdürülebilirlik, yaşam döngüsünün devamı için gerekli olan koşullar ve kriterler ile ilişkilendirilerek değerlendirilmek ve kategorize etmek gerekecektir. Günümüzün önemli bir konusu olarak, bugün ve gelecek arasındaki dengenin kurulması ya da korunması, koşullar ile ölçütlerin belirlenmesine yönelik çerçevenin oluşturulması ile ilgili olarak izlenmelidir.

Döngüsel ekonomi, ekolojik dengenin devamı için izlenecek yol haritası olarak görüldüğü sürece, yeni açılımlar eklenerek çeşitlenecektir. Özellikle bugünün sürdürülebilirlik koşullarının yanında yaratılacak yenilikler de katılarak çeşitlendirmek gerekecektir. Böylece ‘yarının dünyası bugün aldığımız kararlar ile şekillenecektir’ ifadesi tam olarak karşılaşınsın.

Sürdürülebilirliğin genel çerçevesi için tarihsel gelişimine yönelirsek, bir yandan endüstriyel gelişmelerin yıkıcı yönlerini ve doğal yapı üzerine olumsuz etkilerini, diğer yandan da ‘insanın geçmişinden başlayarak geleceğine, gelişimine ve eşitlik taleplerine’ duyarlılığını dikkate alan ve toplumsal değişim süreçlerine dair vurgu yapan izler taşır. Geleceğe yönelik çalışmalar ya da projeksiyonlar, bilinmezlik üzerine varsayım olarak değerlendirebilecek konulardır. Dolayısıyla gelecek de sürdürülebilirlik de özünde belirsizliktir. Bu belirsizlikler de risk oluşturur. Belirsizliklere yönelik risk içeren konular ve bu konuları ele alan başlıklar sürdürülebilirliğin odak noktasını oluşturmaktadır.

Bu riskleri yönetebilmek için kuruluşlar, farklı kavramlar ile ifade ettikleri geleceğe yönelik vizyonlarını sürdürülebilirlik raporları adı altında bilgiler ile yayınlamaktadırlar. Kavramsal açıdan tartışılmalı konular olmasa da uygulamada ikilem oluşturabilecek konular olabilmektedir. Tartışılmalı konuların oluşturduğu ikilemi aşabilmek ve bütüncül bir yapı ile ilerleyebilmek için, sürdürülebilirlikte ortak amaçlar belirlenmeye çalışılmaktadır.

Sürdürülebilirlik kavramı genelde, toplumda ve bireylerde doğal boyut ile ilişkilendirilerek gündeme gelmiştir. Bu kapsamda, tarihi olaylar, göçler, yeni yaşam alanları vb. unsurlar yer almaktadır. Bu bağlamda sürdürülebilirlik algısı, doğa bilimleri ile toplum bilimlerinin ortak noktasını oluşturmaktadır. Dolayısıyla multidisipliner yaklaşım konusudur. Bu da sürdürülebilirliği farklı kotalarda farklı aktörler tarafından yine multidisipliner kavramsal çerçeveye izlenmesi gerektiren bir konu haline getirir. Ancak sürdürülebilirlik kategorize edildiğinde ilgili disiplinin temel kavramsal çerçevesinde aktarılabilecek bir boyuttur.

Sürdürülebilirliğin çeşitli disiplinler ile ortak noktası olması, yine ortak çalışma alanlarını ve birbirine entegre olmuş konular ile, farklı modeller sunabilecek sınıflandırmalar yaparak aktarılabilecek konulardır. Bu yönüyle sadece farklı bakış açısına göre tanımlanabilecek ve değerlendirilecektir konunun ötesinde, farklı şekillerde raporlar ile de aktarılabilecek değişikliği de barındırır.

1.1. Sürdürülebilirliğin Arka Planı ve Nedenselliği

Tarih boyunca gözlenen şu ki, Dünyada gerçekleşen olaylar, kendi çağlarına göre farklılıklar gösterir. Bunlar somut ve soyut birçok unsur üzerinden hareket eden çeşitli faaliyetler ile çevresine yansır. Bu yaklaşımların her birinin tarihi süreçte farklı olaylar ve uygulamaların etkileri insanlık için ilham kaynağı olduğu gözlenir. Bunlar tarihi süreçte, bazen savaflara, bazen krizlere ve kırılanlıklara bağlı olarak önemli açmazlara neden olurken, bazen de yenilikler olarak yansımıştır. Başka bir ifadeyle yıkıcılığı olduğu gibi yenileyici yönlerde sergiler.

Sürdürülebilirlik ile ilgili çatışma, öncelikle kaynak paylaşımında ortaya çıkmaktadır. Bunlar doğal kaynak boyutlu ve aynı doğrultuda kaynak sağlayan koşullar ile ele alınır iken, daha sonra süreç, üretim ve pazar ilişkilerinin gelişmesi sonucunda gelir elde edilmeye doğru evrilir. Dolayısıyla çeşitli bileşenlerden oluşmaktadır. Belli dönemlerde bileşenlerden bazılarının artan eğilim ile öne çıktıkları gözlenir. Ekonomik faaliyet odaklı iktisat teorileri, stratejik odaklı yönetim teorileri ya da rekabet odaklı pazarlama teorileri ve bunu sağlayan değişim araçlarının etkin olduğu çeşitli yaklaşımlar çerçevesinde kategorize edilebilir. Bu konuda her disiplin kendine özgü ve güçlü olduğu alanları öne çıkararak konuyu değerlendirir.

Genel olarak her disiplin değişim normlar hiyerarşisinde şekillenir. Neden-sonuç ilişkisi bağlamında harekete geçer. Bu süreçte değişikliklerin beklenen düzeye erişinceye kadar geçireceği evreler, zaman zaman eleştirilere ve değerlendirmelere yönelik görüşler ile irdelenebilmesi, geçiş dönemlerinde izlenen bir yoldur. Disiplinler arası ilişkilerin zayıf olduğu alanlarda disiplinler arasında çatışmalar gündeme gelebilmektedir. Bu yönüyle birden fazla konu ile ilişkilendirilebilecek ve farklı başlıklar altında izlenebilecek konulara yönelik çalışmalar olaylara göre öne çıkabilecektir.

Sürdürülebilirlik, kavramı ilk olarak Alman ormancılık literatüründe ortaya çıkmış, Nachhaltigkeitsprinzip kavramı bu anlamda ifade edilmiştir (Wiersum,1995:322). Sürdürülebilirlik, 1713 yılında Almanya’da Saksonya Krallığı maden ofisi şefi Hans Carl Von Carlowitz tarafından “Sylvicultura Oeconomica” isimli eserinde ormancılık için “sonsuzca kadar, sürekli ve sürdürülebilir kullanım” kavramları ile kullanılmıştır (Vehkamaki, 2005:26). Sürdürülebilirliğe yönelik ilk tanımlama, doğal sistemlerin devamına ekolojik dengeye vurgu yapar. Ayrıca sürdürülebilirlik, insanoğlunun medeniyet, modern yaşam tarzımızı sürdürmek için kaynakların kullanıldığı görüş olarak değerlendirilir (Singhal ve Dev, 2016: 93).

Sürdürülebilirlik ile ilgili gelişmeler ve aşamaları, iklim kontrolü tarihi ve sürdürülebilir iklime geçiş konferansları İsveç’de ilk olarak 1968’de Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi (ECOSOC)’a şu fikrini önerir (www.scribd.com). Çevre ile insan etkileşimlerine odaklanmak için bir BM konferansı yapmak üzere 1969 yılında Genel Kurul Kararı ile 1972’de BM genel sekreterinin konferansına odaklandığını öne süren raporu zorunluluk olarak görmesiyle başlar (Drexhage ve Murphy, 2010), “*Büyümenin Sınırları*” adı altında rapor yayınlanır.

Kurumsal açıdan sürdürülebilirlik kavramı, “ilk kez 1987 yılında Birleşmiş Milletler Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu tarafından hazırlanan ‘*Ortak Geleceğimiz*’ başlıklı “Brundtland Raporu” vesilesiyle kalkınma ile ilintili olarak “sürdürülebilir kalkınma” adı altında kullanılmıştır. Söz konusu raporda sürdürülebilirlik kavramı, sürdürülebilir kalkınma ekseninde ele alınmış ve sürdürülebilir kalkınma “gelecek nesillerin ihtiyaçlarını karşılama olanaklarını tehlikeye atmadan bugünün ihtiyaçlarını karşılayan kalkınma” şeklinde tanımlanmıştır (Barbier, 1987) Sürdürülebilirlik kavramının koşulları dikkate alarak genişlemesi paradigma değişimi, Değerler Dizisi’ne yöneldikçe sürdürülebilirlik çerçevesi genişlemekte, dolayısıyla anlam ve algıda çeşitlenmektedir. Bu gelişimi, ilgili kuruluşlar zaman dilimi, yani süreç ve kavram boyutlu olarak ilgili süreçlerde gözleyebilecektir.

1.2. Sürdürülebilirlik Raporları ve Arka Planı

Günümüzde, geleceğe yönelik evrensel eylem çağrısı olarak kabul edilen sürdürülebilirlik, yaşam döngüsünün devamı için gereken koşullara yönelik sürecin yönetilmesi ve bu tür çalışmaların ise ‘Sürdürülebilirlik Raporları’ adı altında düzenlenmesidir. Kurumsal yönetimde ise stratejik boyut olarak bir dönemin proaktif bir yaklaşımla gözlenmesi ve izlenmesi olarak açıklanabilir.

Sürdürülebilirlik raporları, kurumsal raporlamanın türevi olarak konumlanan ve işlev üslenen bir statüde gözlenirse de, aslında sürdürülebilirlik gibi bir çarpan etkisi sağlayan ileti özelliği taşır. Özellikle reaktif uygulamadan proaktif boyuta yönelim geleceği öngörebilme stratejisini yansıtır.

Sürdürülebilirlik ile ilgili gelişmeler ile ilgili kuruluşların arka planlarında yöneldiğimizde olayları sonuçlar üzerinden analiz etmenin yerini derin analiz teknikleri ile gelecek için kullanımı ve farklı kriterler ile ölçülmesidir. Geçilen kritik eşikler, toplumda iz bırakan olaylar ve bu tür konuların ya da problemlerin iz düşümü, yaratıcılığın yıkıcı boyutunu yansıttığı gözlenir.

Sürdürülebilirlik ile ilgili iş dünyası ekonomik ivmede proaktif yaklaşım ile yola koyulur. Olası sorunların öngörülmesi ve önlenmesine yönelik çalışmaları yansıtır. Potansiyel sorunların belirlenerek onlara karşı önlem almaya yönelik çalışmalardan oluşmaktadır. Proaktif yaklaşım sürdürülebilirliğe bakış açısı olarak da söylenebilir. Proaktif yaklaşımın önemli bir ögesini risk analizi oluşturur. Potansiyel risklerin belirlenmesi ve minimize edilmesini içerir. Farkındalık yaratma, hızlı karara alma ve uygulama da aksiyon boyunu sergiler.

Sürdürülebilirliğin sağlanmasına yönelik düzenlemeler ile ilgi ilk aşamada öne çıkan aktörler GRI, IR, IFAC, SASB dizilimi şeklinde sıralanmış ve ilgili kuruluşlar, konularına yönelik düzenlemeler ile pozisyon almışlardır. Bu kuruluşların arka planları, ilgili konularda iz bırakan olayların etkilerine bağlı gelişmelerin sürecinde oluştukları gözlenir.

İlgili kuruluşların geçmiş ile günümüz ilişkisi (bağları) nasıl kurulduğu, bu özel düzenlemelerin sürdürülebilirlik evriminin nasıl olduğu ve hangi olayların bu tarihi şekillendirdiğini izlemek gerekir.

Sürdürülebilirliğin ilk olarak ele alınması, Hans Carl von Carlowitz tarafından “Sylvicultura Oeconomica” eseriyle doğal koşullara yapılan vurgu ile hatırlanır (www.environmentandsociety.org).

Sürdürülebilirlik paradigmasının bir diğer parçası olan finansal boyutu, diğer bir deyişle finansal sürdürülebilirlik, oldukça eskidir. Özellikle günümüzün finans merkezi olan bölgelerin oluşması bu bağlamda geçmişe vurgu yapar.

Geçmiş dönemlerde de toplumlarda ticari hayat, uluslararası ticaret ve finansal başarının anahtarı olarak görülmüştür. Taahhüt mekanizmaları uzun vadeli kentsel borcun en eski kanıtı, Cenova için 1149'a ve Venedik için 1164'e kadar uzanmaktadır (Fratiani ve Spinelli, 2006: 261-262). Finansal yenilikleri, sonraki yüzyıllarda İtalya'dan İngiltere'ye ve Londra gibi daha iyi bilinen diğer finans merkezleri etkilenir. Kuzey İtalya'da ilk tahvilleri almalari ile ilk özel ve kamu bankaları ve modern şirketin öncüleri olarak kabul edilir (Mosselaar, 2018: 25). Kurumsal raporlamanın finans boyutunun ilk izleri, Ortaçağ'da Cenova, Venedik ve Floransa, Quattrocento ve Cinquecento'da ekonomik ve ticari gelişmelerin ilk izleridir. ABD'deki yaşanan finansal kriz sorgulandığında, krizi etkileyen en önemli etkenin yüksek beklentiler ile elde edilen farklı finansal enstrümanların çeşitliliği ve tam olarak içeriklerinin anlaşılabilmesi ve işletmeler tarafından düzenlenen, borsaya sunulan raporlardaki dezenformasyon ve manipülasyonlar olarak değerlendirilir.

Finansmana yönelik kurumsal yapının gelişim süreci; ABD'de I. Dünya Savaşı'nın finansmanı için Federal Hükümet "Özgürlük Tahvilleri" "Liberty Bonds" olarak adlandırılan menkul kıymetlerin satışına başlamasıyla finansal piyasalar coşkulu bir dönem yaşamıştır. Bu dönemde ABD'de finansal piyasalara yönelik genel düzenlemelere yer verilmiş, ancak "Blue Sky – Mavi Gökyüzü" ifadesi ise yapılan sahte satışların "mavi gökyüzündeki menkul kıymetlerin" satılması şeklinde ifade edilen dönem ile sarsıntı yaşanmıştır (Gana ve Villacres, 2014: 588-589). Bu sürece bağlı olarak finansal piyasalarda işlem gören birçok işletme de önemli ölçüde sarsılmış ve olumsuz etkilenmiştir.

Bu durumu ve dönemi değerlendirmek için Harvard Üniversitesinde yapılan toplantıda şu konular gündeme gelmiştir. Şirketlerin sorumluluk alanlarına ilişkin bu konu daha sonra makale boyutuna taşınarak yayınlanmıştır.

Şirketlerin sosyal sorumluluğa katılmasının arzu edilirliliği, hukukcular, ekonomistler ve iş uzmanları arasında uzun zamandır hararetle tartışılmaktadır. 1930'da iki Amerikalı Hukukçu, Adolf A. Berle, Jr. ve E. Merrick Dodd, tarafından şirketlerin kime karşı sorumlu olduğu sorusuna yanıt veren ünlü bir kamuoyu tartışması düzenlendi. Berle, bir firmanın yönetiminin eylemlerinden dolayı yalnızca firmanın hissedarlarına karşı sorumlu tutulması gerektiğini savundu. Dodd ise, şirketlerin hissedarlara karşı sorumluluğun yanı sıra şirketlerin, faaliyet gösterdikleri topluma karşı da sorumlu olduğunu savundu (<https://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=144337>) Sosyal sorumluluğun şirketler üzerine yüklenme sürecinin başlangıcı olarak önemli vurgudur. Bu süreçte muhasebe ve raporlama alanında 'Kural Bazlı' düzenlemeler SEC tarafından yapılarak SASB düzenlemelerine yer verilmiştir. SASB, özellikle çağın önemli bir unsuru olan, karar alma süreçlerinde kritik rol oynayan sürdürülebilirlik konularına odaklanır ve sektörel bazda belirli standartlar sunar. (<https://sasb.ifrs.org/>) Merrick Dodd bu görüşü, şirket yöneticilerince farkındalık yaratan görüş, sürdürülebilirlik boyutunda da stratejik bir boyut ve paradigma değişimi olarak günümüze taşınmıştır.

Finansal sürdürülebilirliğin diğer bir ayağı ise, Avrupa kıtasındaki gelişmelere neden olan vakalardır. Gelişmiş ülkelerde çeşitli skandallar ile sarsılmasına sebep olan manipülasyon olarak kabul edilir. Cadbury Komitesi'nin kurulması finansal boyuta yapılan risklere yönelik gelişmedir.

Cadbury Raporu ya da Koduna ("Kod" da denilmektedir.) (1992) bize kurumsal yönetişimin "şirketlerin yönetildiği ve kontrol edildiği sistem" olarak tanımlanmasını sağlamıştır ve en iyi yönetim uygulamalarının ve "uy ya da açıkla ("comply or explain") ilkesinin gönüllü olarak benimsenmiş uygulamaya verilen isimdir (Shah ve Napier, 2017). İngiltere'deki kurumsal yönetişimin uygulamalarının yönelmenin arka planını 1990 öncesi dönemin en önemli kurumsal yönetim başarısızlıklarından bazılarını ek olarak diğerlerinin de BCCI, Coloroll-Group, Polly-Peck ve Maxwell Communication Corporation ile ilgili skandalları, herhangi bir ön uyarı ve belirti göstermeden aniden çökmüş olan dört yüksek profilli şirketi içerir (Shah ve Napier, 2017).

Galler Prensi "Dünya hiçbir zaman daha büyük zorluklarla karşılaşmadı" ifadesi ve açıklamalarıyla farkındalık yaratır. Galler Prensi, "21. yüzyılın zorluklarını en iyi ihtimalle 20. yüzyıl karar alma ve raporlama sistemleriyle karşılamak için savaşıyoruz" ifadesini kullanır (Morros, 2016: 339). Bu konuşma kaynak tedariki açısından önemli bir vurgudur. Bu durum raporlama da bir sistem değişikliğine kadar uzanacak bir yolculuğa yönelime kapı aralar.

1.3. Sürdürülebilirlik ve Raporlama Boyutu

Sürdürülebilirlik çeşitli tanımlara yer verilebilecek birçok unsuru barındırır. Bu açıdan farklı tanımlar ile karşılaşma olasılığı her zaman olasıdır. Günümüzde tanımlara yönelik dikkate değer bulunabilecek ilke bazı yaklaşım temel alınabilir.

Geleceğe yönelik evrensel eylem çağrısı olarak kabul edilen sürdürülebilirlik, sürdürülebilir Dünya paradigmasını oluşturarak, tüm toplumları ilgilendirecek bir değişim yaratma arzusu ile etki yaratabilecektir.

Bu bağlamda Sürdürülebilirlik, günümüzün ihtiyaçlarını karşılarken gelecek nesillerin de ihtiyaçlarını karşılayabilme kapasitesini koruma ilkesidir (www.surdurulebilirlikraporu.org.tr). Bu tanım doğal kaynakların eşit dağılımı ve paylaşımı odaklı bir yaklaşımı aktarır. Ancak ileri aşamalarda kavram genişletilerek sürdürülebilirliği doğal kaynak döngüsünün ötesine geçmiştir. Ekonomik unsurların, finansal ve sosyal boyutlu olarak ele alarak bütüncül bir yapı ile paradigma değişimi ile farklı başlıkları sürece dahil olmuştur.

Sürdürülebilirlik, küresel boyutta kaynak boyutlu sürece ekonomik, finansal ve sosyal içerikli boyuttan bakılarak değerlendirilir. Bu değişimlere paralel olarak önem kazanan kavram, eylem olarak, şirketlerin de gündeminde yer almasıyla kurumsal boyuta evrilmiştir.

Kurumların çok boyutlu konuları ve gelişmelerin, göreceli olarak izlenmesinin ötesine geçilerek, konunun kurumsal boyutta izlenmesi, aktarılması, yayınlanması kurumsal raporlama da ‘Sürdürülebilirlik Raporları’ adı altında tanımlanması kurumların, sürdürülebilirliğe etkileri ile yine bu konunun kurumlara etkileri ile ilişkilendirmesi bağlamında oluşmaktadır.

Bu bağlamda çoklu yaklaşım ile belirsizliklere yönelik sürdürülebilirlik modelleri ve raporlama çeşitliliği ile bu konuları ele alan birden fazla kurum ve kuruluşun konuya yönelmesi ile çeşitlilik de artmıştır.

2. Sürdürülebilirlik Raporlaması ile İlgili Kuruluşlar

Şirketlerin yatırım politikalarına ilişkin ‘Fizibilite Raporları’ sürdürülebilirliğin yaratıcı çarpanı olarak birçok kriter ile değerlendirilmektedir. Özellikle finansal pozisyonları, üretim ve yönetim teknikleri, ‘çevresel, sosyal ve yönetim konularındaki riskleri ve fırsatları yönetme stratejileri’ son dönemlerde yatırımcı nezdinde önemli bir değerlendirme kriteri olarak karşılık görmektedir. Sürdürülebilirlik konularına ilginin giderek artması yaşam döngüsünün devamı için gerekli olan koşullar ve kriterler ile ilişkilendirilerek değerlendirilmektedir. Bu da ‘Sürdürülebilirlik Raporlarında’ yer verilen konuları ve bileşenleri kurumsal boyutta bütünlük içinde değerlendirir.

Raporlamada paradigma değişimi olarak görülen sürdürülebilirlik raporlarında hem doğal kaynaklar hem de finansal kaynaklar önemli birleşenlerdir. Bilgi aktarımı amaçlı sürdürülebilirlik konuları raporlanarak yayınlanmaktadır. Günümüzde bu tür çalışmaların amacı, değişik koşullarda oluşacak belirsizlikleri görebilmek, yönlendirmek ve yönetmek için kurumları harekete geçirmektir.

Sürdürülebilirlik konuları ile ilgili, kuruluşlar politikalarını kendi özelinde, ihtiyaçlarına uyacak şekilde tasarlamış olsa da, politika belirlemede ve uygulama ile ilgili bazı ortak özellikler vardır. Bunları çağın koşullarına uyum ve farklı stratejiler ile geliştirerek yenilikler sunabilecek girişimler, yönetimsel odaklı süreçler ve sistemsel dönüşüm ile sağlayabilmek, gelişmelerin toplumdaki karşılığı ile değerlendirilecektir.

Bu durumu, sistem dönüşümleri, teknolojilerde, sosyal uygulamalarda, iş modellerinde, düzenlemelerde ve toplumsal normlarda birbiriyle bağlantılı değişiklikler, sistemin şu anki sürdürülemez şekilde davranmasına neden olan bileşenleri ve yapıları kökten değiştirmek üzere tasarlanmış kasıtlı bir süreç, sürdürülebilirliğe geçişi sağlayan bir paradigma değişimi gerektirir (Voulvoulis vd, 2022:1) Buradaki açmaz paydaşa yönelik bilgi asimetrisi olarak görülür.

Bilgi asimetrisi, iş dünyasının doğasında var olan ve finansal piyasaların adaleti ve bütünlüğü için her zaman bir tehdit olmaya devam edecektir. Bu nedenle, bilgili yatırımcıların bilgi avantajlarından nasıl yararlandıklarını ve stratejik davranışlarını bilgisiz yatırımcıları nasıl etkilediğini anlamak önemlidir (Cosemans ve Frehen, 2025). Bu yönüyle bilgi, iş dünyasının doğasında olan ve rekabet ortamında bu gücü elinde tutan tarafa ayrıcalık sağlayabilecektir.

Yapısal meselelere her kuruluş kendi penceresinden bakarak sürdürülebilirlik ile ilişkili çalışmalara ilk adımlarını atarlar. Zaman içerisinde asli fonksiyonu uhdesinde kalarak çeşitli aktörler ile entegrasyon sağlanır. Bu durum sürdürülebilirliğin çok fonksiyonlu bakış açısını yansıtır.

İş dünyasına ilişkin kaynak ve bilgi güvenliği ayrıcalıklı bir unsur olarak, tehdit eden gelişmeler ve olumsuz etkileri yatırımcıları endişelendirerek kararsızlığa sokabilmektedir. Özellikle yarının dünyası bugünkü kararlar ile şekillenecek ise, bugün yapmamız gerekenlere daha fazla özen göstermemiz gerekecektir. Finansal tablolardaki düzenlemeleri sıklıkla revize etmek şeklinde yapılan değişiklikler ile konuya uygun hale taşınması vb. düzenlemeler kanıksanmıştır. Sürdürülebilirliğe ilişkin düzenlemelerin yer aldığı kurumlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

- Döngüsel ekonomi, ekolojik dengenin devamı açısından GRI,
- Genel amaçlı finansal raporlar ile sermaye piyasaları için IFRS,
- Sektör tabanlı sürdürülebilirlik risklerini ve fırsatlar SASB,
- Değer yaratma, Sosyal sorumluluk IR,
- Avrupa kriterleri, Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları CSRD, olarak sıralanabilir.

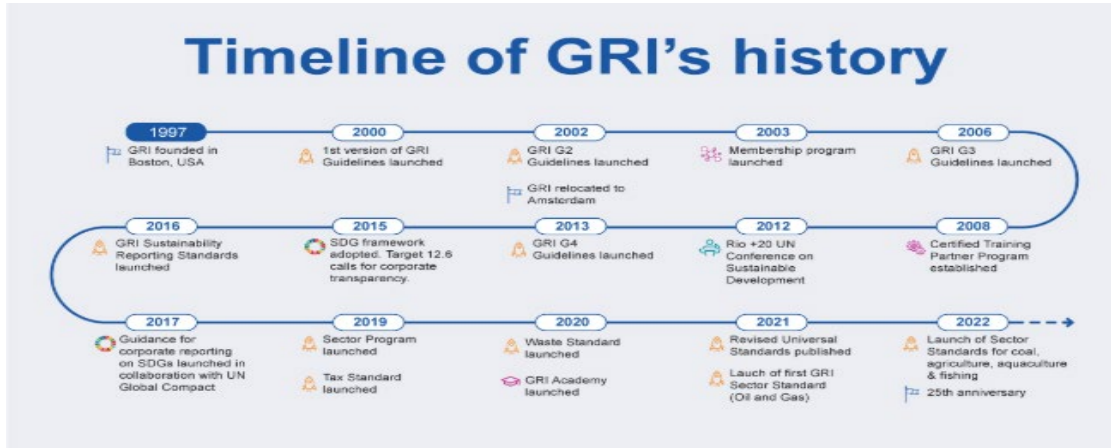
Konuyla ilgili kuruluşların her biri kendi alanlarında kriterleri belirleyerek yola çıkarlar. Ancak sürdürülebilirlik konusu bütünsel bir yapı ile değerlendirilmesi gereken bir konu olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Bu süreçte erişilmesi ile konuya yönelik aşamaya gelinebilecek ve amaçlanan entegrasyona sağlanabilecektir.

2.1 Küresel Raporlama Girişimi (GRI)

Sürdürülebilirlik ile ilgili ilk çalışmalar oldukça eski olmasına rağmen kurumsal boyutta “1972 yılında Roma Kulübü tarafından yayımlanan ‘Büyümenin Sınırları’ isimli rapor ile atılan ve 1987 yılında Birleşmiş Milletler Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonunca yayımlanan ‘Ortak Geleceğimiz’ raporuyla” ivme kazanan süreçte, konuyla ilgili birçok organizasyon ve çerçeve oluşturulmuştur. Hatta Ceres ve Tellus Enstitüsü’ne kadar gitmektedir (www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/).

GRI, Exxon Valdez petrol sızıntısının çevreye verdiği zarara ilişkin kamuoyu tepkisinin ardından 1997 yılında Boston’da (ABD) kurulmuştur. Kökleri, BM Çevre Programı’nın da katılımıyla kâr amacı gütmeyen kuruluşlar CERES ve Tellus Enstitüsü’nde yatmaktadır. Amacı, şirketlerin sorumlu çevresel davranış ilkelerine uymasını sağlamak için ilk hesap verebilirlik mekanizmasını oluşturmaktır; bu daha sonra sosyal, ekonomik ve yönetim konularını da içerecek şekilde genişletilmiştir (www.globalreporting.org).

Şekil 1: GRI’nın Tarihi Zaman Çizelgesi



Kaynak: GRI, www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/

Şekil 2: Sürdürülebilirlik Raporlaması ile ilgili Kuruluşlar



Kaynak: www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Sustainability/Soru_ve_Cevaplarla_Surdurulebilirlik_Raporlamasi_30_05_2023-.pdf, s.7. KGK,

GRI Yönergeleri (G1) olarak bilinen düzenlemelerin ilk versiyonu 2000 yılında yayınlandı ve sürdürülebilirlik raporlaması için ilk küresel çerçeveyi sağladı. Ertesi yıl, GRI bağımsız, kâr amacı gütmeyen bir kuruluş olarak kuruldu. 2002 yılında, GRI Sekreterliği Amsterdam'a (Hollanda) taşındı ve Yönergelerin (G2) ilk güncellemesi başlatıldı. Yönergeler genişletildi ve iyileştirildi ve G3 (2006) ve G4 (2013) ortaya çıktı. Sürdürülebilirlik raporlamasına katılımın dünya çapında yayılmasıyla birlikte GRI bir dizi bölgesel ofis açmaya başladı. GRI, 2016 yılında rehberlik sağlamaktan sürdürülebilirlik raporlaması için ilk küresel standartları belirlemeye geçti - GRI Standartları. Standartlar , Vergi (2019) ve Atık (2020) ile ilgili yeni Konu Standartları ve üç Evrensel Standartta (2021) yapılan büyük bir güncelleme dahil olmak üzere aynı sene ayrıca Petrol ve Gaz ile başlayarak Sektör Standartları eklendi. Bunu Tarım, Su Ürünleri Yetiştiriciliği ve Balıkçılık ve Kömür (2022) ve ardından Madencilik ve revize edilmiş Biyoçeşitlilik Konu Standardı (2024) takip etti (www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/).

2.1.1. GRI Standartları

GRI Standartlarının yapısı üç seriye ayrılmış birbiriyle ilişkili standartlar sistemi olarak yapılandırılmıştır. Bunlar; GRI Evrensel Standartları, GRI Sektör Standartları ve GRI Konu Standartlarıdır. Evrensel Standartlar, tüm kuruluşlar tarafından GRI Standartlarına uygun raporlama yaparken kullanılır. GRI Sürdürülebilirlik Raporunun Kategorileri (<https://greenix.com.tr/>);

- Ekonomik Kategori,
- Çevresel Kategori,
- Sosyal Kategoriden oluşmaktadır.

Kuruluşlar, faaliyet gösterdikleri sektörlerle göre Sektör Standartlarını ve önemli konu listelerine göre konu standartlarını kullanır.

Şekil 3: GRI Standartlarını Kullanma Şekli



Kaynak: GRI, www.globalreporting.org/media/wmxlklns/about

GRI Standartları incelendiğinde,

- Evrensel Standartlar

“Evrensel Standartlar, tüm kuruluşlar için geçerli olan temel gereklilikleri tanımlar ve insan hakları ile çevresel durum tespit süreçlerini uluslararası beklentilerle uyumlu hale getirir. Üç ana standarttan oluşur (GRI, www.globalreporting.org/media/wmxlklns/about);

➤ **1: Temel İlkeler (2021)**

- Bu standart, raporlamanın temelini oluşturur ve sürdürülebilirlik raporlaması için gerekli ilkeleri tanımlar.
- Raporlama İlkeleri: Bu ilkeler şeffaflık, karşılaştırılabilirlik, doğruluk, güvenilirlik ve açıklık gibi unsurları içerir.
- GRI 1, aynı zamanda organizasyonların sürdürülebilirlik konularını nasıl belirlemesi gerektiğini ve raporlama modeline uyumu açıklar.

➤ **2: Genel Açıklamalar (2021)**

- Şirketin organizasyon yapısı, faaliyet gösterdiği sektör, sahiplik yapısı ve sürdürülebilirlik yönetim sistemi hakkında genel bilgiler içerir.
- Paydaş Katılımı: Paydaş gruplarının nasıl belirlendiği ve raporlama süreçlerine dahil edildikleri açıklanır.

- Etik ve Şeffaflık: Şirketin etik ilkeleri, yolsuzlukla mücadele politikaları ve şeffaflık anlayışı tanımlanır.

➤ 3: **Önemlilik Konuları** (2021)

- Şirketin en önemli sürdürülebilirlik konularını (material topics) nasıl belirlediğini ve bu konuların ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerini açıklayan bir çerçeve sunar.
- Etki Değerlendirmesi: Bu standart, organizasyonların etkilerini detaylı bir şekilde analiz etmesine olanak tanır.

Evrensel Standartlar, her sektör ve organizasyon türü için uygulanabilir temel gereklilikleri tanımlayarak raporların tutarlılığını ve karşılaştırılabilirliği sağlar.

➤ Sektör Standartları.

➤ Konu Standartları.

- Ekonomik Standartlar
- Çevresel Standartlar
- Sosyal Standartlar olarak sınıflandırılmaktadır.”

GRI, 27 Mart 2024'te Küresel Raporlama Girişimi Çifte Önemlilik olarak adı altında sürdürülebilirlik raporlaması için rehber ilke yayınlar (GRI, www.globalreporting.org/news/news-center/shaping-the-future-of-sustainability-policy).

Şirketlerin hem dünya üzerindeki etkilerini hem de sürdürülebilirlik sorunlarının şirketin finansal refahını nasıl etkilediğini göz önünde bulundurmaları ve raporlamaları için artan bir küresel baskıyla sonuçlanmasıyla Avrupa Birliği kendi bünyesinde düzenlemelere yönelir. Avrupa Birliği bu kavrama "Çifte Önemlilik" olarak adlandırıldığı görülür.

Çifte önemlilik: Bir şirketin toplum ve çevre üzerindeki etkilerinin finansal performansı ile iç içe olması. Etkilerin ilişkili finansal riskleri ve fırsatları belirlemede temel teşkil etmesi göz önüne alındığında, GRI raporlaması şirketleri çifte önemliliğe yönelimdir (GRI, www.globalreporting.org/news/news-center/shaping-the-future-of-sustainability-policy);

• *Bakış Açısı 1 – Bir şirketin toplum ve çevre üzerindeki etkilerinin ve dolayısıyla sürdürülebilir kalkınmaya yönelik katkılarının raporlanması.*

• *Bakış Açısı 2 – Sürdürülebilirlik sorunlarının finansal etkilerini ele alan sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların raporlanması olarak değerlendirilir.*

Şekil 4: Çifte Önemlilik Unsurları



Kaynak: www.umweltbundesamt.de/en

2.2. Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB)

2021'de IFRS Vakfı, Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu'nu-ISSB'yi IASB'nin kardeş standart belirleyicisi olarak kurmaya karar verir ve değişikliğe gidilir. Yeni terminolojiye göre IFRS, IASB tarafından yayınlanan muhasebe standartları ile ISSB tarafından yayınlanan sürdürülebilirlikle ilgili standartların birleşiminden oluşmaktadır. İlki hala IFRS (veya 2001'den önce yayınlananlar için IAS) olarak etiketlenirken, ikincisi IFRS-S (son "S" Sürdürülebilirlik için) olarak etiketlenir. IFRS ve IFRS-S dahil olmak üzere tüm standartlar kümesi toplu olarak IFRS olarak da anılır. (https://en.wikipedia.org/wiki/International_Accounting_Standards_Board)

Uygulamada birden fazla güvence standardının karşımıza sürekli çıkması ve devamlılığı, ilgili konuların yolculuğında izlemesi gereken yolun netleşmesine yönelik düzenlemeler olarak görmek gerekir.

Sürdürülebilirlik raporları geniş bir perspektiften konuları ele alma potansiyelini güvence boyutunda da sergileyerek aralarında yadsınamaz bir ilişkiye vurgu yapar. Pratik bakış açısıyla, raporlamada her konu kendi mecrasında değerlendirilerek konum belirleyecek, güvence boyutu sağlanacaktır. Güvence ve denetim kavramları arasındaki benzeri ilişkiler GRI, SASB, IFRS, IR arasında ortak amaç odaklı çalışmalarda gözlenir. İşlevsellik, bölgesellik ya da küresellik açısından, sürdürülebilir bir yaşam döngüsünün devamı için gerekli olan koşullar ve kriterler ile ilişkilendirilerek değerlendirilmektedir.

Standart düzenleyicilerin farklı iklimlerden olmasına rağmen, ortak konulara birlikte ilgi göstermesi ve güven unsurlarına yönelmeleri, standart boyutlu olduğu kadar kriterleri değerlendirme ölçütleri açısından da ayırmakta ve karmaşık bir ortam oluşturulmaktadır. Bu karmaşıklığın uygulamada bazı sorunlar getirebileceği yapılan uluslararası çalışmalarda vurgulanmıştır. Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) entegre rapor düzenleme yaklaşımının nasıl bir karşılık gördüğünü ve etkilerini değerlendirmeye yönelik 'Black Sun' tarafından yapılan araştırma önemli bulunan eksikliklere vurgu yapılır. Bunlardan bazıları (Integrated Reporting, 2017:1-2) ;

- Stratejiye karşı performansın daha net bir şekilde açıklanması gerekli
- Önemli konuların nasıl tanımlandığı konusunda daha fazla detay gerekli
- Stratejiye karşı performans hakkında ek bilgi gerekli
- Değer yaratma taahhüdünün ana hatlarıyla belirtilmesi gerekli
- Temel riskler ve stratejiye karşı performans konusunda daha fazla tahmin/öngörü gerekli olduğu belirtilmiştir.

Finansal bilgi kullanıcılarına güven verebilecek bilginin IFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-International Financial Reporting Standards) temelinde finansal raporlara yönelik düzenlemeler yoluyla aktarılması sağlanır. Finansal Raporlama Standartlarının belirleyici konumundaki kurul, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board -IAASB) sürdürülebilirlik alanında da bu işlevi üslenmiştir.

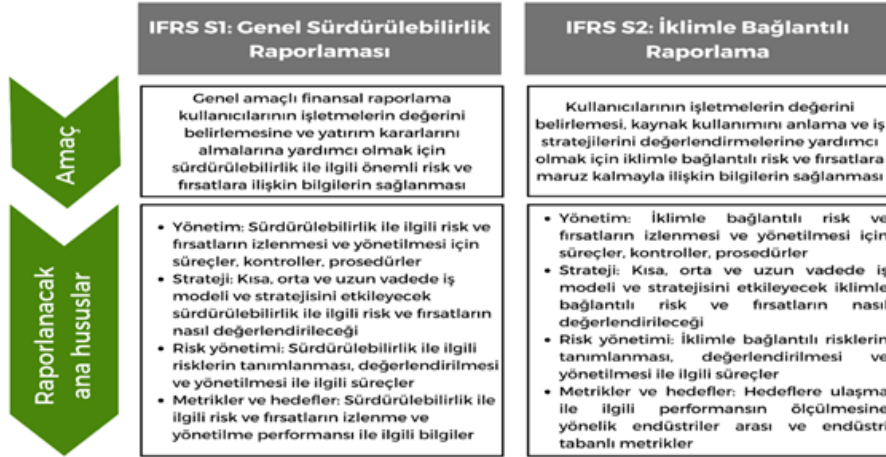
IFRS Muhasebe boyutu ile ve IFRS Sürdürülebilirlik standartları boyutunun birbirine bağlanmasını şu şekilde açıklar (IFRS, www.ifrs.org/connectivity/). Amaç, IFRS Standartları uygulanarak hazırlanan genel amaçlı finansal raporlarda sermaye piyasaları için kapsamlı ve tutarlı bilgiler sunmaktır. IFRS Muhasebe Standartları ve IFRS Sürdürülebilirlik Açıklama Standartları ile uyumlu ve tamamlayıcı ve ilgili dijital taksonomiler ile sunmaktır.

'Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (International Financial Reporting Standards Foundation - The IFRS Foundation), Kasım 2021'de finansal raporlama ve sürdürülebilirlik raporlamasını birbirine entegre etme düşüncesiyle Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (International Sustainability Standards Board - ISSB)'nu kurar. ISSB, İklim Bilgilendirme Standartları Kurulu (CDSB), İklimle İlgili Finansal Bilgilendirmeler Görev Gücü (TCFD), Değer Raporlama Vakfı (VRF)'nın Entegre Raporlama Çerçevesi ve sektör tabanlı SASB Standartları ile Dünya Ekonomik Forumu (WEF) 'nın Paydaş Kapitalizmi Ölçütleri de dahil olmak üzere piyasa odaklı yatırımcı odaklı raporlama girişimlerinin çalışmaları üzerine kurulur (www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/issb-frequently-asked-questions/). 1 Ağustos 2022 IFRS Vakfı bugün, Value Reporting Foundation'ın (VRF) IFRS Vakfı'na konsolidasyonunun tamamlandığını duyurdu (www.ifrs.org/)

ISSB, Sürdürülebilirlikle ilgili Finansal Bilgilerin açıklanmasına ilişkin Genel Hükümler (General Requirements for Disclosure of Sustainabilityrelated Financial Information-IFRS S1) ve İklimle İlgili Açıklamalar (Climate-related Disclosures-IFRS S2) standartlarını şirketlerin beklentileri arasında tekdüze ve ortak bir dili oluşturulur. (IFRS, (2023) IFRS S1 (2023), IFRS S2 (2023), www.ifrs.org) IFRS S1 ve IFRS S2 ile ilk kez iklimle ilgili riskler ve fırsatlarla 2023 tarihinde yayınlar.

Şekil 5: Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu Yapısı, Amaçları ve Raporlanacak Hususlar

Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB)



Kaynak: <https://yesilbuyume.org/uluslararasi-surdurulebilirlik-standardlari-kurulu-standardlari-hakkinda-genel-degerlendirme/>

2.3 Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi (IIRC)

Entegre Raporlamanın yoksunluk üzerine harekete geçilen bir stratejinin öyküsü olduğu gözlenir. Özellikle gelişmekte olan ülkeler ya da bölgeler için destek unsurları ayrıcalıklı konular olduğu için bu konulara yönelen hamleler ile farkındalık yarattığı gözlenir. Tüm Afrika kıtasında olduğu gibi Güney Afrika'nın öyküsü de farklı olmamıştır.

Bu konunun ele alınmasında Güney Afrika'nın özgürleşmesini sağlayan lideri Nelson Mandela bu açmazı çözüm odaklı yaklaşım sunmuş ve raporlama tarihine ışık tutacak bir önerme ile 'Kurumların fizibilite raporları' yani uygulanabilir yatırım politikalarını küresel raporlama alanına taşıyarak, farkındalık yaratmıştır. Entegre Raporlama bilimsel kavramlar ile birlikte farklı disiplinleri bir araya getirerek benzemezlerin oluşturduğu bir çerçeve ile yola koyulur.

Entegre Raporlama ile ilgili İlk çalışmalar 1994'te 'King-I' 2002 (King II) ve 2009 (King III) ve 2016'da dördüncü bir revizyon (King IV) üç rapor yayınlandı. Nelson Mandela tarafından Mervyn King'in King Komitesi'ni kurmak üzere atanması ile başladığı gözlenme süreci, 2010 yılında Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC)'nin kurulması ile şekillenir.

İlk çalışmalar 1994'te 'King-I' raporunda kuruluşların finansal olmayan bilgilerini açıklaması küresel boyutta sinerji yaratacağını düşünerek yayınladığı görüşüdür (King, 1994). Bu süreç 2002 yılında yayımlanan King II raporu bir adım daha ileriye giderek şirketlerin tüm ilgili paydaşlarını dahil etmelerini ve sorumluluklarını *finansal* sonuçlarına ek olarak *sosyal* ve *çevresel* konuları kapsamında genişletilmiştir (King, 2002). 2011 yılında "Towards Integrated Reporting -Communicating Value in the 21st Century" isimli bir tartışma makalesi ile paydaşlardan entegre raporlamaya dair fikirler alınmıştır. 2013 yılında ise Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi yayımlanır (www.iasplus.com/en-gb/resources/sustainability-en-gb/iirc).

Buna gerekçe olarak 2008 yılındaki finansal kriz ve bunu sonuçları konuyu tetikleyen unsur olarak görülmektedir. Entegre raporlama; ilk bölümünde; tanımı, çerçevenin amacı, entegre raporun amacı ve kullanıcıları, ilkelere dayalı bir yaklaşım olduğu, rapor biçimi ve diğer bilgilerle ilişkiler, çerçevenin uygulanışı, entegre raporla ilgili sorumluluk olarak sıralanmıştır.

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi (IIRC) 2013 yılında yayınlanmış olup, 2021 yılında güncellenmiştir. Temel kavramları Tablo 1'dedir;

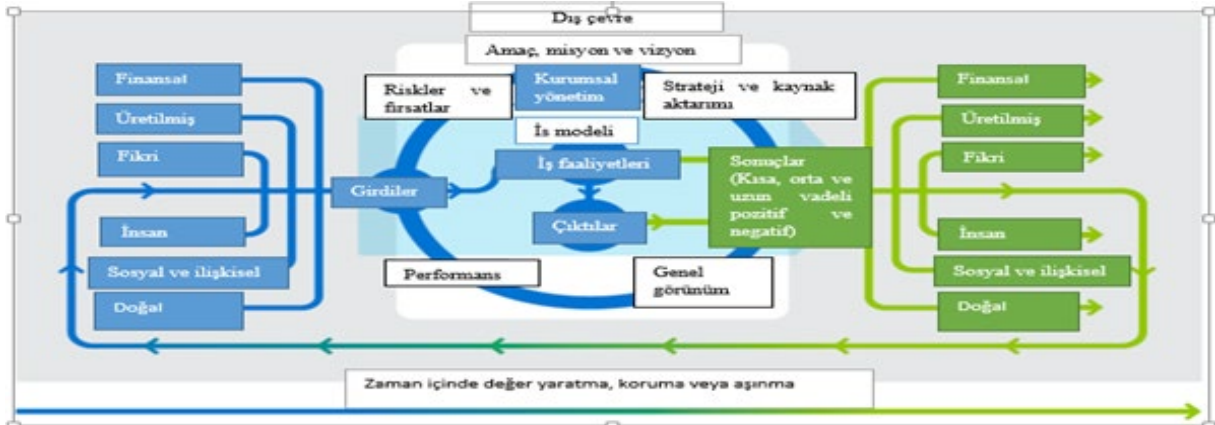
Tablo 1: Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi (IIRC) Temel Kavramlar

Entegre rapor tanımı	Bir entegre rapor bir kuruluşun stratejisinin, kurumsal yönetiminin, performansının ve beklentilerinin kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı, korumayı ya da aşınmayı nasıl sağlayacağını kısa ve öz bir şekilde bildirilmesidir. Bir entegre rapor bu Çerçeve'ye göre hazırlanmalıdır.
Çerçevenin Amacı	Bu Çerçeve'nin amacı, bir entegre raporun toplam içeriğini düzenleyen Kılavuz İlkeler ve İçerik Öğeleri sağlamak ve bunların altında yatan temel kavramları açıklamaktır.
Entegre raporun amacı ve kullanıcıları	Entegre raporun amacı, finansal sermaye sağlayıcılarına bir kuruluşun zaman içinde nasıl değer yarattığını, koruduğunu veya aşındırdığını/zarara uğradığını açıklamaktır. Bu nedenle hem finansal hem de diğer ilgili bilgileri içerir.
İlkelere dayalı bir yaklaşım	Bu Çerçeve ilkelere dayalıdır.
Rapor biçimi ve diğer bilgilerle ilişkiler	Bir entegre rapor amaca yönelik olan, tanımlanabilir bir bildirim şeklinde olmalıdır.
Çerçevenin Uygulanışı	Bir entegre rapor olduğu iddia edilen ve Çerçeve'ye atıfta bulunan bildirimlerde, aksi belirtilmedikçe kalın italik harflerle belirtilen tüm gereksinimler uygulanmalıdır: - İlgili bilgilerin veya spesifik yasal engellerin bulunmaması önemli bilgilerin açıklanamamasıyla sonuçlanabilir. - Önemli bilgilerin açıklanması rekabet açısından ciddi zararlar doğurabilir. - İlgili bilgilerin veya spesifik yasal engellerin bulunmaması halinde bir entegre rapor: - Atlanan bilgilerin niteliğini göstermelidir. - Bu bilgilerin neden atlandığını açıklamalıdır. - Veri olmaması halinde bilgi almak için atılan adımları ve bunun için beklenen süreyi bildirmelidir.
Bir entegre raporla ilgili sorumluluk	Bir entegre raporda kurumsal yönetim sorumluları hakkında aşağıdakiler dahil olmak üzere bir beyanat yer almalıdır: - Entegre raporun bütünlüğünü sağlamak için bu kişilerin sorumluluğuna ilişkin bir onay - Entegre raporun bu Çerçeve'ye uygun sunulup sunulmadığına veya sunulma derecelerine ilişkin bu kişilerin görüşleri veya ulaştıkları sonuç. Yasal veya düzenleyici gerekliliklerin, üst yönetimden sorumlu olanlardan sorumluluk beyanını engellemesi durumunda, bu açıkça belirtilmelidir.

Kaynak: IIRC, (2021), https://integratedreporting.ifrs.org/wp-content/uploads/2024/08/IntegratedReporting_Framework_061024.pdf

İkinci Bölümde Temel Kavramlara yer vererek; Giriş, 'kuruluş ve diğerleri için değer yaratma, sermaye öğeleri (finansal sermaye, üretilmiş sermaye, fikri sermaye, insan sermayesi, sosyal ve ilişkisel sermaye, doğal sermaye), değer yaratıldığı, korunduğu veya aşındırıldığı süreç' olarak izlemektedir (IIRC, 2021).

Şekil 6: Değerin Yaratıldığı, Korunduğu veya Aşındığı/Zarar Uğradığı Süreç



Kaynak: IIRC, (2021), https://integratedreporting.ifrs.org/wp-content/uploads/2024/08/IntegratedReporting_Framework_061024.pdf

Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) ve Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (SASB) 9 Haziran 2021 tarihinde Değer Raporlama Kurumu (Value Reporting Foundation)'nu oluşturmak için birleşmelerini bildirmiştir. Değer Raporlama Kurumu, iş ve yatırımcı karar verme sürecini üç temel kaynakla destekler: Entegre Düşünce İlkeleri, Entegre Raporlama Çerçevesi ve SASB Standartları. Bu araçlar, işletmelerin ve yatırımcıların ortak bir kurumsal değer anlayışı geliştirmelerine ve zaman içinde nasıl yaratıldığına, korunduğuna veya aşındığına yardımcı olur (VRF, 2021)

Günümüzde raporlama alanında yeni gelişmeler olmasına karşın, ilgili raporların hangi değerlendirme kriteri ölçüleceği, değerlendirileceği konusu ve güvence boyutu uygulamada bazı yeknesaklıklar içermektedir. Bunlardan biri de raporların içeriği ile ilgili farklardır. Güncel raporlama ortamında yer alan Sürdürülebilirlik raporları, Entegre raporların ayrışma noktasıdır.

Amaç, hedef kitle ve kapsam açısından iki rapor arasındaki temel farklar Tablo 2'de özetlenmektedir. (KGK, 2023:5)

Tablo 2: Entegre Rapor ile Sürdürülebilirlik Raporu Arasındaki Farklar

	Entegre Rapor	Sürdürülebilirlik Raporu
Amac	Finansal sermaye sağlayan taraflara işletmenin zaman içinde nasıl değer oluşturduğunu ve oluşturacağını açıklamak	işletmenin daha geniş sosyal ve çevresel etkileri, stratejileri ve hedefleri hakkında bilgi vermek
Hedef Kitle	Finansal sermaye sağlayan taraflar ile işletmenin değer oluşturma yeteneğiyle ilgilenen diğer kesimler	Çok çeşitli paydaş grupları
Kapsam	• işletmeye genel bakış ve diş çevre • Yönetim • İş modeli • Risk ve fırsatlar • Strateji ve kaynak tahsisi • Performans • Görünüm • Hazırlama ve sunum esasları	Aşağıdaki performans alanlarındaki önemli etkiler: • Ekonomik • Çevresel • İşgücü uygulamaları, insan hakları ve daha geniş sosyal etkiler dâhil sosyal konular • Yönetişim

Kaynak: KGK, www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Sustainability/Soru_ve_Cevaplarla_Surdurulebilirlik_Raporlamasi_30_05_2023-.pdf

(Sürdürülebilirlik raporlaması ile entegre raporlama arasındaki temel fark, açıklanan bilgilerin kapsamıdır).

Sürdürülebilirlik raporları, bir şirketin ESG, kurumsal sürdürülebilirlik için temel bir çerçeveyi oluşturan Çevresel (Environment), sosyal (Social) ve yönetişim (Governance) kriterlerini içerir. Sürdürülebilirlik raporları performansa odaklanırken, entegre raporlar bir şirketin performansına ilişkin bir görünüm aktarmaya yönelir.

Entegre Rapor ile Sürdürülebilirlik Raporları arasındaki temel farklar “genel olarak, sürdürülebilirlik raporları geniş bir paydaş kitlesine hitap eder ve şirketin ekonomik, çevresel ve sosyal konular üzerindeki kurumsal etkileri hakkında bilgi verir. Entegre rapor ise sermaye sağlayan taraflara işletmenin kısa, orta ve uzun vadede nasıl değer oluşturduğunu açıklar.

2.4 Avrupa Birliği Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi (CSRD)

Avrupa Komisyonu ile ilgili Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi 5 Ocak 2023 tarihinde yayınlanan Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi ile (Corporate Sustainability Reporting Directive - CSRD) AB’de faaliyet gösteren şirketler tarafından uygulanacaktır (www.unepfi.org/)

Avrupa Birliği’nin Kurumsal Sürdürülebilirlik ile ilgili raporlama direktifinin uygulama şeması aşağıda yer almaktadır. Avrupa Birliği’nin Raporlama Direktifi («Corporate Sustainability Reporting Directive» European Sustainability Reporting Standards (ESRS) standartlarına eşlik eden 2024 Mayıs’da Materiality Assessment Implementation Guidance EFRAG Önemlilik Değerlendirmesi Uygulama Kılavuzu yayınlar. AB Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi (CSRD) çerçevesinde düzenlemelerdeki konular ve işlemlerin uygulama tarihleri şekil 7’dedir.

şekil 7: CSRD Çerçevesinde Düzenlemelerdeki Konular Ve Uygulama Tarihleri



Kaynak: www.cdsb.net/what-we-do/policy-work/eu-sustainability-reporting

Avrupa Komisyonu tarafından Haziran 2023'te Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standardından (ESRS) oluşan ilk standartları, Avrupa Birliği Direktifi yayınlanmıştır. Kasım, 2024 IFAC ISSA 5000, Sürdürülebilirlik Standartlarına ilişkin, Şubat 2025 ISSA 5000, Uygulama Kılavuzu yayınlanır (www.ifac.org/).

EFRAG, AB Komisyonu'nun teknik danışmanı olarak, 'Güvenilir, şeffaf, denetlenebilir ve karşılaştırılabilir verilere' yönelik CSRD kapsamındaki şirketler için sürdürülebilirlik bilgilerini standart ve ortak bir temelde raporlamak üzere yeni Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları'nı hazırlamaktadır.

ESRS, CSRD'nin Temmuz 2023'te yürürlüğe girmesinden sonra Avrupa Komisyonu tarafından devredilmiş bir eylem olarak kabul edilir. Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (ESRS), şirketlerin çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) konuları hakkında raporlama yapmaları için bir çerçeve sağlar. 12 standart, Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (EFRAG) tarafından hazırlanmıştır ve Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifine (Corporate Sustainability Due Diligence and amending Directive -CSDD) tabi tüm şirketler tarafından raporlanmalıdır (Climate Partner, www.climatepartner.com/)

Şekil 8: Önemlilik Değerlendirme Süreci Örneği

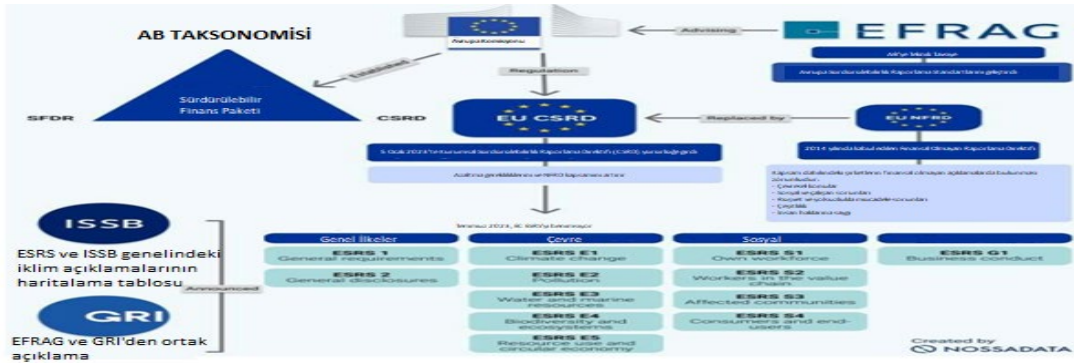


Kaynak: EFRAG IG 1: Materiality Assessment Implementation Guidance, www.efrag.org/sites/default/files/sites/webpublishing/SiteAssets/IG%201%20Materiality%20Assessment_final.pdf, s.20.

Bu standartlar, şirketlerin çevresel sorunlar, sosyal sorumluluk ve iyi yönetim uygulamaları hakkında kapsamlı bilgi vermeleri yönündeki düzenlemeleri içerir. Standartlar, şirketlerin iklim değişikliği, su kullanımı, biyoçeşitlilik ve insan hakları gibi konularda etkilerini ve bu konularda aldıkları önlemleri detaylı bir şekilde açıklamalarını talep eder. ESRS düzenlemeleriyle şirketlerin hem finansal performanslarını hem de çevresel ve sosyal etkilerini dikkate almasını gerektiren "çifte önemlilik" ilkesini benimser. Bu, şirketlerin sadece finansal sonuçlarını değil, aynı zamanda sürdürülebilirlikle ilgili etkilerini ve risklerini de raporlamaları gerektiği belirtir (www.casem.com.tr/efrag/).

EFRAG, ESRS'yi geliştirmede ve şirketlerin CSRD kapsamında sürdürülebilirlik konusunda nasıl raporlama yapacağını şekillendirmede önemli bir rol oynar. EFRAG'ın önemli ilerlemeleri sırasında önemli bir ivme kazanan ESRS çerçevesini açıklayan bir görsel oluşturulmuştur (www.nossadata.com/)

Şekil 9: AB Taksonomisi ve ISSB, GRI İlişkisi



Kaynak: www.nossadata.com/blog/nossa-data-joins-the-friends-of-efrag-consortium

Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (European Sustainability Reporting Standards-ESRS), AB’de faaliyet gösteren ve kritik eşikleri aşan firmalara, şirket politikalarına entegre etmek üzere, faaliyetlerinin sosyal ve çevresel etkilerine yönelik bilgi aktarımına, ‘CSRD’ ile raporlama zorunluluğu getirilmiştir (https://finance.ec.europa.eu/index_en)

Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarının- ESRS’nin tanımı ve kapsamı; ESRS, çevresel, sosyal ve yönetim faktörleri etrafında yapılandırılmış geniş bir sürdürülebilirlik konuları kümesi için ayrıntılı açıklama gereklilikleri sunar. Standartlar, şirketlerin uzun vadeli sürdürülebilirlik stratejilerini değerlendirmek için ileriye dönük bilgileri vurgular (Climate Partner, www.climatepartner.com/)

2.5 İklimle İlgili Finansal Açıklamalar Görev Gücü (TCFD)

TCFD, 2015 yılında Basel merkezli Finansal İstikrar Kurulu (FSB) tarafından oluşturulmuş olup, bu kurulun rolü, 2009 yılında küresel mali krizden sonra kurulduğundan bu yana, uluslararası finansal istikrarı teşvik etmektedir. TCFD’nin odak noktası, bir kuruluşun küresel iklim üzerindeki etkisini raporlamaktır (Deloitte,2023).

İklimle İlgili Finansal Açıklamalar Görev Gücü, (Task Force on Climate-related Financial Disclosures- TCFD) İklim değişikliğinin dünyada yaşam koşullarına getireceği ‘Çevresel ve ekonomik’ boyutlu süreçlerini yönetebilmeye yönelik kuruluşların yapmaları gerekenler ile aşamalarını aktarmaya yönelik bir diyagramdır. Firmaların iklimle ilgili açıklamalarını daha tutarlı ve dolayısıyla daha karşılaştırılabilir hale getirmeyi amaçlamaktadır. FSB, IFRS Vakfı’ndan şirketlerin iklimle ilgili açıklamalarının ilerlemesinin izlenmesini devralmasını istemiştir. 12 Ekim 2023’te 2023 durum raporunun yayınlanmasıyla eş zamanlı olarak, TCFD görevini yerine getirmiş ve dağılmıştır (TCFD, www.fsb-tcf.org/about/)

Şekil 10: TCFD Tavsiyeleri Konu Başlıkları



Kaynak: www.tskb.com.tr

2.6. Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (SASB)

SASB Standartları, şirketlerin yatırımcılarına ilgili sürdürülebilirlik bilgilerini yönelik düzenlemeleri içerir. SASB Standartları, bir kuruluşun nakit akışlarını, finansmana erişimini ve sermaye maliyetini kısa, orta veya uzun vadede etkileme olasılığı en yüksek sürdürülebilirlik ile ilgili riskleri ve fırsatları ve yatırımcılar için yararlı olma olasılığı taşıyan konuların ölçümlerini belirler ve yayımlar. 2022 Ağustos itibarıyla IFRS Vakfı’nın (ISSB), SASB

Standartları'nın sorumluluğunu üstlendiğini ve ISSB, SASB Standartlarını sürdürmeyi, geliştirmeyi ve geliştirmeyi taahhüt etti ve hazırlayıcıları ve yatırımcıları SASB Standartlarını kullanmaya devam etmeye teşvik ettiği belirtir (SASB, <https://sasb.ifrs.org/standards/>)

Günümüz ekonomisinde, sürdürülebilirlik konuları, kuruluşun nakit akışlarını, finansmana erişimini ve sermaye maliyetini etkileyen küresel iş konuları olarak değerlendirilir (SASB, <https://sasb.ifrs.org>)

- Veri güvenliği (sosyal bir konu) yazılım sektöründeki şirketler için, önemlidir.
- Su yönetimi (çevresel bir konu) bir içecek üreticisi için önemlidir.
- Çıkar çatışmalarını yönetmek (bir yönetim konusu) bir yatırım bankası için kritik öneme sahiptir.

3. Sürdürülebilirlik Raporlamasında Standartların Uygulanması

Sürdürülebilirlik raporu hazırlamak için toplanması gereken veriler raporun amacına göre farklılaşabilecektir. Sürdürülebilirlik raporu ile ilgili küresel sürdürülebilirlik uygulamaları ve çoklu yaklaşımların yarattığı ikilem eleştirilmektedir.

Çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) konularına küresel ilginin odaklanmasıyla, yatırımcılardan ve düzenleyicilerden tüketicilere ve hükümetlere kadar paydaşlar kuruluşlardan daha kapsamlı ve güvenilir sürdürülebilirlik bilgileri talep ediyor (IFAC, 2024).

Sürdürülebilirlik raporu ile ilgili küresel sürdürülebilirlik uygulamaları için yapılan planlar ve performanslarla ilgili stratejiler ve iş modellerine ilişkin raporlama ile küresel anlamda yeknesak bir standartlardan bütünü oluşturmaya yönelik çalışmalar ile sorunu aşmayı hedeflemektedir.

Bu konuda uluslararası güvence standartlarının oluşturulması sürecinde amaç, küresel ve bölgesel aktörlerle bazı girişimlerde bulunarak, çeşitli ulusal ve uluslararası örgütlerin oluşturduğu bir sistem oluşturmaktır.

Bu çalışmalar, gerek geniş açılımlı kuramsal temeller oluşturulmasına, gerekse ulusal ve uluslararası düzeydeki standart oluşturma süreçlerine katkı sunmayı sağlamaya yönelik girişimlerdir. Sürdürülebilirlik raporu oluşum sürecinde, pek çok aktörün tarihsel olarak dönüşüme uğrayan bir tarzda farklı düzeylerdeki katılımını ve katkısını içermektedir.

Sürdürülebilirlik konularında olduğu gibi, **sürdürülebilirlik** raporu düzenleme kriterleri ve güvence boyutunda da öğreti ve uygulamada birbirine karıştı ve yeni nesil bir düzenleme ilkesine ihtiyaç olduğu vurgulandı. Şöyle ki; raporlamanın güvence boyutunda birden fazla standartın uygulaması bu konuyu yeterince açıklayıcıdır.

Bu taleplere yönelik düzenlemelerin farklı kriterler ile konuları ele almaları konuların karmaşık hale gelmesiyle tartışılır hale gelmiştir. Bu sorunu gidermek için kuruluşlar sürdürülebilirlik raporlamasını birbirine entegre etme düşüncesiyle gelişmeler ve birleşmelere yer vermiştir. Ancak bu düzenlemelerin de beklentileri karşılamadığı gözlenir. Bu süreci takiben ilgili kuruluşlar bütünlüğü sağlayacak yeni bir düzenlemeye yönelmişlerdir.

Diğer taraftan konu ile ilgili daha önce yapılan çalışmalarda “IFRS bünyesinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB) olarak iki ayrı kurulun var olması, bu kurumların hangisinin diğerine yakınsayacağı sorusunu akla getirmektedir.” ifadesiyle konu sorgulanmıştır. Sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin tek bir raporlama standardı veya çerçevesi ile daha yüksek kalitede ve küresel ölçekli standartların oluşumu sağlanarak, raporlamada karşılaştırılabilirlik ve tutarlılığın mümkün hale geleceği ifade edilmiştir (Öktem ve Öktem, 2022: 299).

Bunun gerekçesi olarak da; sürdürülebilirlik güvencesine yönelik artan ihtiyacı destekleme ve parçalanma riskini azaltma çabaları olarak değerlendirilirler. Sürdürülebilirlik bilgilerinin güvencesi için birleşik, küresel bir çerçeve sunarak, bildirilen verilerin güvenilir, karşılaştırılabilir ve şeffaf olmasını sağlayarak bu boşluğu gidermeyi amaçladıklarını aktarırlar (IFAC, 2024).

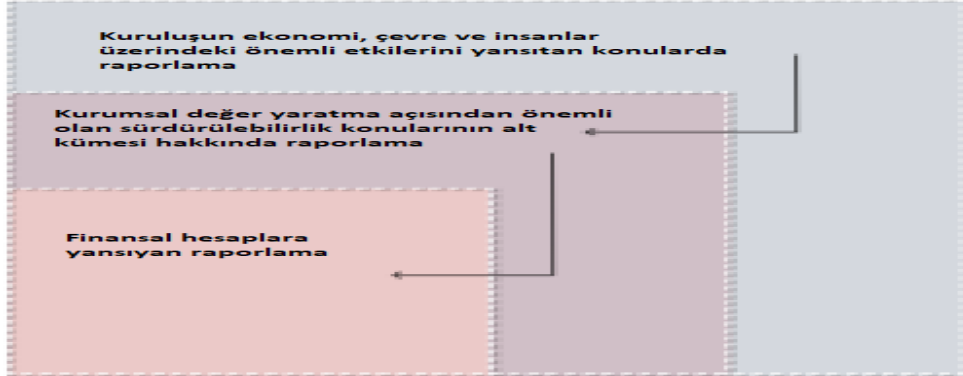
Sürdürülebilirlik raporları ile ilgili olarak Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board- IAASB) tarafından yapılan çalışmalar ele alınır.

Sürdürülebilirlik raporları, mevcut risk yönetimi süreçlerini değerlendirerek, uyum stratejilerini geleceğe yönelik, iklim değişikliği ve biyoçeşitlilik üzerine sürdürülebilirlik risklerini belirleme, finansal sürdürülebilirlik açısından (finansal piyasalar sürdürülebilir yatırım) amaca yönelik analizler yapmaya, sosyal boyutu da işin içine katarak çeşitli kriterlere uygun raporlar hazırlama konusuna yöneliktir.

Sürdürülebilirlik konusunda beş büyük oyuncunun kesin bir ortak vizyonda bir araya geldiği görülür. Birlikte ele alındığında, Karbon Saydamlık projesi (CDP), İklim Beyanları Standartları Kurulu (CDSB), Küresel Raporlama Girişimi (GRI), Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi (IIRC) ve Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (SASB) çoğu niceliksel ve nitel sürdürülebilirlik ifşasına rehberlik eder ve sürdürülebilirlik ifşasını finansal

ve diğer sermayeler hakkındaki raporlamayı entegre eden ‘Bütünlüğü’ aktaracak çerçeveyi sağlar (SASB, <https://sasb.ifrs.org>)

Şekil 11: GRI, IIRC Ve SASB’ın Rolü

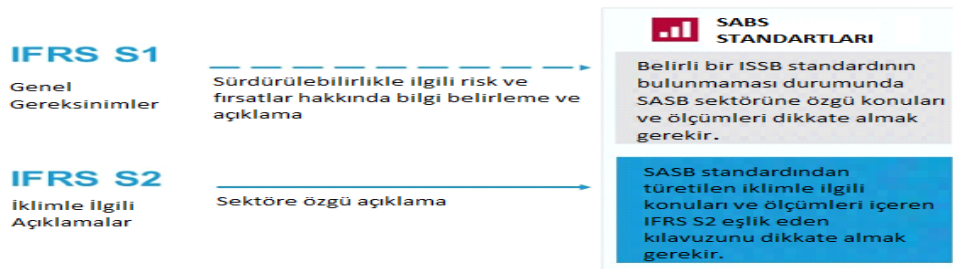


Kaynak: <https://sasb.ifrs.org/wp-content/uploads/2020/12/FAQs-IIRC-SASB-FINAL-Web.pdf>

Şekil 10’da, GRI Standartları, bir şirketin ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerine ve dolayısıyla sürdürülebilir kalkınmaya yönelik olumlu veya olumsuz katkılarına odaklanmada önemli bir rol oynar (diagramdaki dış kutu).

IIRC ve SASB’nin kurumsal değer yaratmaya (orta kutu) ortak odaklanması ve finansal sermaye sağlayıcılarından oluşan ortak kitle, zaten yakın bir şekilde hizalanmış olduğu ve birleşmenin raporlama ekosisteminin basitleştirilmesinde doğal bir adım olduğu anlamına geliyor (SASB, <https://sasb.ifrs.org/wp-content/uploads/2020/12/FAQs-IIRC-SASB-FINAL-Web.pdf>)

Şekil 12: IFRS S1 Ve IFRS S2’de SASB Standartlarının Rolü



Kaynak: <https://sasb.ifrs.org/sasb-your-pathway-to-issb/>

SASB ve diğerleri, sürdürülebilirlik açıklamalarının küresel boyutta temel bir çizgi oluşturmaya yardımcı olmak için birleşmişlerdir (<https://sasb.ifrs.org/sasb-your-pathway-to-issb/>)

Sürdürülebilirlikte eğilim arttıkça dinamikleri farklı aktörler entegrasyonu sağlamaya yönelik görüşlerini paylaşmaları sonucunda referans alınacak düzenlemelerini kullanıcıların beklenti düzeyine taşıyarak öncelikle ortak çalışma grubu kurarlar. Sürdürülebilirlik ile ilgili düzenleme konusunda rasyonel karar alıcılar yapılan çalışmaları küresel boyutta taşıyarak entegrasyonu sağlamaya yönelirler.

IFRS Sürdürülebilirlik boyutu, ekonomik ve yatırım kararlarını bilgilendirmek için tutarlı ve karşılaştırılabilir sürdürülebilirlik bilgilerine duyulan ihtiyaca yanıt olarak, IFRS Vakfı 2021’de IASB ile birlikte faaliyet gösteren Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu’nu (ISSB) kurdu (www.ifrs.org)

ISSB, İklim Bilgilendirme Standartları Kurulu (CDSB), İklimle İlgili Finansal Bilgilendirmeler Görev Gücü (TCFD), Değer Raporlama Vakfı’nın Entegre Raporlama Çerçevesi ve sektör tabanlı SASB Standartları ile Dünya Ekonomik Forumu’nun Paydaş Sermaye Ölçütleri de dahil olmak üzere piyasa, yatırımcı odaklı raporlama girişimlerinin çalışmaları üzerine odaklanır (www.ifrs.org).

Bu süreci düzenleyecek çalışmalar; mevcut çerçevelerin değerini ve piyasanın akışkanlaştırma talebini kabul eden Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB), aşağıdakiler de dahil olmak üzere piyasa liderliğindeki yatırımcı odaklı raporlama girişimlerinin çalışmalarını temel alır ve birleştirir (www.ifrs.org):

- SASB Standartları
- İklim ile ilgili Finansal Açıklamalar Görev Gücü (TCFD) Önerileri
- Entegre Raporlama Çerçevesi (IIRC)
- İklim Açıklama Standartları Kurulu (CDSB) Çerçevesi

Şekil 13: Standart Belirleyici Kuruluşlar Ve ISSB Oluşumu



Kaynak: KGK, (2024), Sürdürülebilirlik Raporlaması, <https://mlgp4climate.com/uploads/MLGP%20Library/Useful%20Documents/Informative%20Presentations/Public%20Oversight,%20Accounting%20and%20Auditing%20Standards%20Authority.pdf>

Şekil 13'te ISSB'nın oluşumuna ilişkin konuyu yeterince açık bir şekilde aktarmaktadır

Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu (SASB) ve Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) birleşerek Değer Raporlama Vakfı'nı (VRF) oluşturdu. Üç ana görüş üzerine prensipte anlaşıldı, entegre düşünme ilkeleri, entegre raporlama çerçevesi ve SASB standartları bağlamında (www.valuereportingfoundation.org) 1 Ağustos 2022 tarihinde IFRS Vakfı, Değer Raporlama Vakfı'nın (VRF) IFRS Vakfı'na konsolidasyonunun tamamlandığını duyurdu (<https://integratedreporting.ifrs.org/news/ifrs-foundation-completes-consolidation-with-value-reporting-foundation/>)

VRF'nin SASB Standartları, IFRS Sürdürülebilirlik Açıklama Standartlarının geliştirilmesi için önemli bir başlangıç noktası görevi görürken, Entegre Raporlama Çerçevesi, finansal tablolar ile sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar arasında bağlantı sağlar (www.ifrs.org).

3.1.Sürdürülebilirlik Raporları ve Güvence Denetiminde Türkiye Boyutu

Sürdürülebilirlik konusu ile ilgili olarak göze çarpan ilk modelleme IIRC'nin sunduğu şeme ile hatırlanır. Daha sonra bu konudan esinlenerek konu çeşitlendirilmiş ve sürdürülebilirliğe uyarlanmıştır. Dolayısıyla sürdürülebilirlik ile ilgili olarak açıklama yapılan şirketler ve bu konuya yönelik düzenlemeler bu süreci izler.

Türkiye'de uyum çerçevesinde Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları- TSRS kavramı, çerçevesinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan, karara göre sürdürülebilirlik raporlamasında tabi olan işletmelerin uyacakları genel hüküm ve esasları belirleyen standartlar serisini oluşturmuştur.

Sürdürülebilirlik Raporları, (International Sustainability Standards Board – ISSB) ilk iki küresel sürdürülebilirlik açıklama standardı olan IFRS S1 ve IFRS S2'yi Haziran 2023'te yayınlamıştır. Bu standartlar, sermaye piyasalarının ihtiyaçlarına yönelik sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgilere ilişkin genel düzenlemeler ile iklimle ilgili düzenlemeleri içermektedir(www.ifrs.org).

Standartlar serisi;

- **TSRS1: Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler.**
- **TSRS 2 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler** şeklinde iki bölümden oluşmuştur.

Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS), (Türkiye'deki şirketlerin sürdürülebilirlik performanslarını ulusal ve uluslararası standartlara uygun şekilde raporlamasını sağlayan zorunlu bir çerçevedir.

Sürdürülebilirlik için, sürdürülebilirlik risklerini belirleme, finansal analizler yapma, mevcut risk yönetimi süreçlerini değerlendirme, uyum stratejileri geliştirme ve TSRS kriterlerine uygun raporlar hazırlanması konusunda yapılan düzenlemelere uyum boyutudur. Böylece düzenledikleri raporlar ile şirketler sürdürülebilirlik politikalarını yansıtabileceklerdir.

2023 yılı sonunda yapılan düzenlemeler ile TSRS 1 ve TSRS 2 kapsamında belirli eşik değerlerden uyum gösteren şirketler için sürdürülebilirlik raporlaması, 2024 itibariyle zorunlu hale getirilmiştir. (KGK, www.kgk.gov.tr/) Diğer bir deyişle, 2024 yılında sürdürülebilirliğe ilişkin yapacakları tüm faaliyetleri 2025 yılı içerisinde raporlayacaklardır.

4. Sonuç

Uzun zamandır şirketler için stratejik boyut olarak, yönetim kavramları adı altında izlenen yönetim paradigmaları şirketlerin devamlılığını esas alarak yolculuğunu sürdürmektedirler. Zaman içerisinde devamlılık kavramı yerini bir başka kavram olan sürdürülebilirliğe bırakarak yeni bir döneme evrilmiştir. Bu sürecin nedeni kurumsal yönetimde stratejinin güncellenmesi olarak görülür.

Sürdürülebilirlik Raporlarında reaktif yaklaşımdan hareketle finansal muhasebe standartları ile yakınsaması olarak yapılan sürdürülebilirlik çalışmalarının raporlanması ‘Sürdürülebilirlik Raporlama’ standartları adı altında izlenmektedir. Günümüz yönetim stratejileri risk ve belirsizliklerin karşılığı, fırsatlar ile ilişkilendirilerek geleceğe yönelik önlemlerin göz önünde bulundurulularak proaktif bir yaklaşım ile paydaşlarının da göz önüne alınarak bilgi aktarmaları raporlamada bir dönemi aktarmaktadır.

Bugünden geleceğe yön vermek için, yarının dünyasının bugünden aldığımız kararlar ile şekilleneceğine yönelik stratejik bakış açısı şirketlerce de benimsenmiş ve toplumda karılık görmektedir.

Sürdürülebilirlik Raporlarında güvence boyutu ise, verilerin ya da bilginin özüne duyulacak güven sağlayan ve sunan kriterler olarak düşünülmektedir. Bu doğrultuda, şirket performansının sadece finansal verilerle değerlendirilmemeli, hissedar odaklı anlayış ile yetinilmemeli, potansiyel yatırımcılar ve paydaşlar için şirketlerin sürdürülebilirlik odaklı politikalar üzerine odaklanmaktadır.

Günümüzde işletmeler Sürdürülebilirlik Raporlarında değerlendirme KPI (Key Performance Indicator -Anahtar Performans Gstergesi) kullanımı ile hedeflerini ve sonularını lerek değerlendirebilecekler ve aktarabileceklerdir.

Kaynaka

Barbier, E. B (1987). The Concept of Sustainable Economic Development. *Environmental Conservation*, 14, 101–110.

Drexhage, J. Ve Murphy, D. (2010), Sustainable Development: From Brundtland to Rio 2012, Eylül 2010, Background Paper, http://www.surdurulebilirlikalkinma.gov.tr/wp-content/uploads/2016/06/Background_on_Sustainable_Development.pdf

EFRAG IG 1: Materiality Assessment Implementation Guidance, https://www.efrag.org/sites/default/files/sites/webpublishing/SiteAssets/IG%201%20Materiality%20Assessment_final.pdf

Fratianı, M. Ve Spinelli, F. (2006), Italian city-states and financial evolution, *European Review of Economic History*, 10, 257–278.

Gana, A.J. Ve Villacres, M. (2014), Blue Skies For America In The Securities Industry . . . Except For New York: New York’s Martin Act And The Private Right Of Action, *Fordham Journal Of Corporate & Financial Law*, Vol. XIX.

IIRC, (2021), https://integratedreporting.ifrs.org/wp-content/uploads/2024/08/IntegratedReporting_Framework_061024.pdf

Integrated Reporting, (2017), “What Better Reporting Looks Like”, <https://integratedreporting.ifrs.org/wp-content/uploads/2017/04/What-Better-Reporting-Looks-Like1.pdf>

KGK, (2023), https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Sustainability/Soru_ve_Cevaplarla_Surdurulebilirlik_Raporlamasi_30_05_2023-.pdf

KGK, (Eylül 2024), Sürdürülebilirlik Raporlaması, <https://mlgp4climate.com/uploads/MLGP%20Library/Useful%20Documents/Informative%20Presentations/Public%20Oversight,%20Accounting%20and%20Auditing%20Standards%20Authority.pdf>

KING, (1994), The King Report On Corporate Governance For South Africa, https://cdn.ymaws.com/www.iodsa.co.za/resource/collection/94445006-4F18-4335-B7FB-7F5A8B23FB3F/King_1_Report.pdf

KING, (2002), The King Report On Corporate Governance For South Africa, https://www.mervynking.co.za/downloads/CD_King2.pdf

Morros, J. (2016), The integrated reporting: A presentation of the current state of art and aspects of integrated reporting that need further development, *Intangible Capital*, January, 12(1): 336-356.

Mosselaar, J.S. (2018), A Concise Financial History of Europe, Robeco, Rotterdam.

Öktem, B. ve Öktem R., (2022), Sürdürülebilirlik Raporlamasının IFRS Kapsamında Değerlendirilmesi: Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 44 , Sayı: 2, Aralık 2022, ISSN: 2587-2672, ss/pp. 283-302

Poelstra, A. S., Corporate Social Responsibility and the Market Pricing of Corporate Earnings in Europe, Danışman: K.K. Nazliben , Tilburg University, Finance Master, <https://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=144337>

Shah, N. Ve Napier, C.J. (2017), *The Cadbury Report 1992: Shared Vision and Beyond*, United Kingdom, http://www.data.unibg.it/dati/corsi/900002/79548-Beyond%20Cadbury%20Report%20Napier%20paper_.pdf

Singhal, N.S. ve Dev, A. (2016), Global Reporting Initiative, Sustainability Reporting, Eds: Arun K Dev, 6th Intl. Conf. on Technology and Operation of Offshore Support Vessels OSV Singapore Conferences and Exhibitions, Eylül, Research Publishing: Singapore.

The Value Reporting Foundation, Integrated Reporting and SASB, Frequently Asked Questions, <https://sasb.ifrs.org/wp-content/uploads/2020/12/FAQs-IIRC-SASB-FINAL-Web.pdf>

Vehkamakı, S. (2005), *The concept of sustainability in modern times, Sustainable use of renewable natural resources- from principles to practices*, Ed: Anneli Jalkanen & Pekka Nygren, University of Helsinki Department of Forest Ecology Publications, No: 34, pp:23-35.

Voulvoulis, N., Giakoumis, T., Hunt, C., Kioupi, V., Petrou, N., Souliotis, I., Vaghela, C. (2022), Systems thinking as a paradigm shift for sustainability transformation, *Global Environmental Change*, Volume 75, Temmuz, United Kingdom

WIERSUM, F. (1995), 200 Years of Sustainability in Forestry: Lessons from History, *Environmental Management*, Vol: 19, No: 3, pp. 321-329

İnternet Kaynakları

CLIMATE PARTNER, <https://www.climatepartner.com/en/knowledge/glossary/european-sustainability-reporting-standards-esrs> (E.T: 15.04.2025)

Cosemans, M. ve Frehen, R. (10 Şubat 2025), Strategic Insider Trading and Its Consequences for Outsiders: Evidence From the Eighteenth Century, *Harvard Law School Form Corporate Governance*, <https://corpgov.law.harvard.edu/2025/02/10/strategic-insider-trading-and-its-consequences-for-outsiders-evidence-from-the-eighteenth-century/> (E.T: 20.02.2025)

DELOITTE, (Haziran 2023), “What is the TCFD and why does it matter?” <https://www.deloitte.com/ch/en/services/risk-advisory/perspectives/tcf-d-and-why-does-it-matter.html> (E.T: 20.03.2025)

<https://www.unepfi.org/impact/interoperability/european-sustainability-reporting-standards-esrs/> (E.T: 20.03.2025)

<https://yesilbuyume.org/uluslararasi-surdurulebilirlik-standardlari-kurulu-standartlari-hakkinda-genel-degerlendirme/> (E.T: 15.03.2025)

GRI, <https://www.globalreporting.org/media/wmxlklns/about> (E.T: 10.02.2025)

GRI, <https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/> (Erişim Tarihi: 5 Şubat 2025)

GRI, <https://www.globalreporting.org/news/news-center/shaping-the-future-of-sustainability-policy> (E.T: 10.02.2025)

Hans Carl Von Carlowitz And Sustainability, <https://www.environmentandsociety.org/tools/keywords/hans-carl-von-carlowitz-and-sustainability> (E.T: 03.10.2024)

https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en (E.T: 18.01.2025)

<https://sasb.ifrs.org/sasb-your-pathway-to-issb/> (E.T: 18.01.2025)

<https://www.cdsb.net/what-we-do/policy-work/eu-sustainability-reporting> (E.T: 18.01.2025)

<https://www.nossadata.com/blog/nossa-data-joins-the-friends-of-efrag-consortium> (E.T: 10.02.2025)

https://en.wikipedia.org/wiki/International_Accounting_Standards_Board (E.T: 10.02.2025)

https://greenix.com.tr/kategori/gri-raporlama?gad_source=1&gclid=Cj0KCQjwkN--BhDkARIsAD_mnlqnPv9xtmaZ9Q2y6NqM3bLAJTb9goqd96iP4sCXXB-ko3gxbDOhMplAAsa_EALw_wcB (Erişim Tarihi: 10 Mart 2025)

<https://integratedreporting.ifrs.org/news/ifrs-foundation-completes-consolidation-with-value-reporting-foundation/> (E.T: 10.02.2025)

<https://www.casem.com.tr/efrag> (E.T: 10.02.2025)

<https://www.iasplus.com/en-gb/resources/sustainability-en-gb/iirc> (E.T: 18.02.2025)

<https://www.ifrs.org/> (E.T: 10.02.2025)

<https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/> (E.T: 10.02.2025)

<https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/issb-frequently-asked-questions/> (E.T: 10.02.2025)

<https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/> (E.T: 10.02.2025)

<https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2022/08/ifrs-foundation-completes-consolidation-with-value-reporting-foundation/> (E.T: 18.02.2025)

<https://www.kgk.gov.tr/> (E.T: 10.02.2025)

<https://www.surdurulebilirlikraporu.org.tr/> (E.T: 10.02.2025)

<https://www.valuereportingfoundation.org/> (E.T: 10.02.2025)

<https://www.scribd.com/document/369366882/History-of-Climate-Control-and-Conferences>, (Erişim Tarihi: 10.12.2024)

<https://www.umweltbundesamt.de/en> (E.T: 10.02.2025)

IFAC, (24 Ekim 2024), Megan Hartman, IAASB Approves Landmark ISSA 5000 Standard: A New Era for Sustainability Assurance <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/discussion/iaasb-approves-landmark-issa-5000-standard-new-era-sustainability-assurance> (E.T: 10.02.2025)

IFRS, <https://www.ifrs.org/connectivity/> (E.T: 10.02.2025)

IFRS, IFRS S1,(2023), General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s1-general-requirements/> (E.T: 10.02.2025)

IFRS, IFRS S2 (2023), Climate-related Disclosures, <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s2-climate-related-disclosures/> (E.T: 10.02.2025)

SASB, <https://sasb.ifrs.org/> (E.T: 10.02.2025)

SASB, <https://sasb.ifrs.org/about> (E.T: 10.02.2025)

SASB, <https://sasb.ifrs.org/standards/> (E.T: 10.02.2025)

TCFD, <https://www.fsb-tcfd.org/about/> (E.T: 10.02.2025)

TSKB, www.tskb.com.tr (E.T: 10.02.2025)

VRF, (09.06.2021), <https://integratedreporting.ifrs.org/news/iirc-and-sasb-form-the-value-reporting-foundation-providing-comprehensive-suite-of-tools-to-assess-manage-and-communicate-value/> (E.T: 10.02.2025)