

ÇEVRESEL RAPORLAMA REHBERLERİ VE İŞLETME ÇEVRESEL RAPORLARINDA AÇIKLANMASI GEREKEN BİLGİLER

ENVIRONMENTAL REPORTING GUIDELINES AND INFORMATION DISCLOSED IN BUSINESS ENVIRONMENTAL REPORTS

Yrd.Doç.Dr.Hikmet ULUSAN*

ÖZET

Doğal kaynakları tüketen bir varlık olarak işletmeler çevresel etkileri ve çevreyi koruma faaliyetleri hakkında topluma bilgi sağlama sorumluluğuna sahiptir. Çevresel raporlama uygulandığı zaman, hangi çevresel bilgi türünün açıklanması gerektiğini incelemek ve ilgili tarafların bilgi ihtiyaçlarını analiz etmek gerekir. Bu çalışmada, çeşitli kuruluşlar tarafından yayınlanan çevresel raporlama rehberlerine göre işletme çevresel raporlarında açıklanması gereken bilgilerin incelenmesi amaçlanmıştır.

ABSTRACT

Businesses consuming natural resources have a responsibility to provide information to society about their environmental impacts and environmental conservation activities. When implementing environmental reporting, it is necessary to examine what type of environmental information should be disclosed, and to analyze the information needs of stakeholders. In this study, according to environmental reporting guidelines published by various organizations, we aimed at examining the information disclosed in business environmental reports.

Çevresel Raporlama, Çevresel Raporlama Rehberleri, İşletme Çevresel Raporlarında Açıklanması Gereken Bilgiler

Environmental Reporting, Environmental Reporting Guidelines, The Information Disclosed in Business Environmental Reports.

1. GİRİŞ

Geçtiğimiz yüzyılın son çeyreğinden bu yana işletmelerin toplumda üstlendikleri roller ile ilgili olarak toplumsal bilinçlenme düzeyi artmıştır.

* Bozok Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

İşletmelerin birçoğu sosyal ve çevresel sorunlara yol açmakla eleştirilmiş ve buna bağlı olarak çevre kirliliği, kaynak tüketimi, atık maddeler, ürün kalitesi ve güvenliği, çalışanların hakları ve konumu, toplumsal sorumluluk gibi konular daha fazla oranda dikkat çekmeye başlamıştır. Bunların sonucunda da işletmeler hissedarlar ve kredi gruplarından daha geniş bir kesime karşı sorumlu olmaları gerektiğini fark etmiş ve bu nedenle de işletme yönetimlerinin gündemine sosyal sorumluluğa uygun faaliyette bulunma gelmiştir¹. İşletmelerin daha iyi bir toplum ve daha iyi bir çevre için gönüllü olarak katkıda bulunmaları kurumsal sosyal sorumluluk olarak adlandırılmaktadır. Kurumsal sosyal sorumluluk işletmelerin faaliyetlerinde sadece kendi özel çıkarlarını (kârlarını) maksimize etmenin ötesinde işletme faaliyetlerinden doğrudan ve / veya dolaylı olarak etkilenen tüm ilgili tarafların çıkarlarının da dikkate alınması ve korunmasıdır². İşletmelerin tüketicinin korunması, istihdam olanakları ve çalışma koşullarının iyileştirilmesi, hissedarlara karşı yükümlülükler, iş ahlakı, ekolojik yapıya duyarlılık ve çevre kirliliğinin önlenmesi gibi birçok sosyal sorumlulukları vardır³.

Bilinçli toplumlarda topluma hizmet amacını gözetmeksizin sadece kâr amacına yönelen işletmelerin başarı şansının son derece düşük olduğunun farkına varan işletmelerin sosyal sorumluluğu amaç olarak benimsemeye başlamaları ile birlikte muhasebe de daha geniş bir bakış açısı ile ele alınmaya başlamıştır. Nitekim 1970'li yılların başından itibaren işletme faaliyetlerinin sosyal boyutlarının dikkate alınmaya başladığı sosyal muhasebe (social accounting) ortaya çıkmıştır. 1970'li yıllarda hızla artan sosyal boyut çalışmaları 1980'li yıllarda yavaşlama eğilimine girmiş, ancak 1990'lı yıllarda tekrar toparlanmış ve özellikle 2000'li yıllarda üç boyutlu raporlama (triple bottom line reporting) anlayışına dönüşerek daha geniş boyuta taşınmıştır. Özellikle günümüzde küresel ısınma, ozon tabakasında incelme vb. sorunlar nedeniyle çevresel raporlama (environmental reporting) faaliyetleri daha popüler hale gelmiştir⁴.

Mevcut eğilimler sosyal sorumluluğa daha çok önem verildiği yeni bir raporlama dönemine girdiğimizi göstermekle birlikte hâlâ çevresel raporları kavrayamayan önemli sayıda işletme vardır⁵. Bununla birlikte, büyük sanayi işletmelerinin giderek artan bir şekilde temel çevresel iletişim

¹ Banu BAŞAR ve Mehmet BAŞAR, "Sosyal Sorumluluk Raporlaması ve Türkiye'deki Durumu", *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 2, 2006, s.214.

² Çoşkun Can AKTAN ve İstiklal Y. VURAL, "Kurumsal Sosyal Sorumluluk (Uluslararası Kuruluşlar ve Hükümet-Dışı Organizasyonlar Tarafından Sürdürülen Başlıca Girişimler)", *Çimento İşveren Dergisi*, 2007, s.4.

³ M. Şerif ŞİMŞEK, Tahir AKGEMCI ve Adnan ÇELİK, *Davranış Bilimlerine Giriş ve Örgütlerde Davranış*, 3. Baskı, Konya, Adım Matbaacılık, 2003, s.380-381.

⁴ Uğur KAYA ve Aykut KARAKAYA, "Sosyal Raporlama Anlayışının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Ampirik Bir Çalışma", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl 7, Sayı 24, 2008, s.154.

⁵ Camelia Iuliana LUNGU, Chirata CARAIANI and Cornelia DASCALU, "New Perspectives on Corporate Reporting: Social-Economic and Environmental Information", *Theoretical and Applied Economics*, s.38.

aracı olarak kullandığı çevresel raporlamaya doğru eğilim Avrupa’da ve Kuzey Amerika’da hızlı bir şekilde artmaktadır⁶. Günümüzde yüzlerce işletme yıllık çevresel raporlar yayınlamaktadır. Bugünün çevresel raporlarının hem miktarı hem de kalitesi çevresel raporlama uygulamalarının ilk görüldüğü yıllardakine kıyasla önemli ölçüde artmıştır. Ancak, bu raporlar hâlâ büyük işletmeler tarafından hazırlanmaktadır. Çünkü küçük ve orta ölçekli işletmelerin birçoğu bu raporların maliyetinin çok yüksek ve faydasının ise çok düşük olduğunu düşünmektedir⁷. Gelişmiş ülkeler çevre muhasebesi ve çevresel raporlama alanında birçok ilerleme kaydetmiştir. Gelişmekte olan ülkeler ise halen başlangıç aşamasındadır⁸. Çevresel raporlama günümüzde genellikle isteğe bağlı olarak yapılmaktadır. Ancak, son zamanlarda çevresel raporlamanın zorunlu olarak yapılmasına doğru bir hareket vardır. Danimarka, Yeni Zelanda, Fransa ve Hollanda çevresel raporlama konusunda yasaları uygulamaya koymuşlardır⁹.

Çevresel raporlama uygulamalarındaki gelişmelere paralel olarak çevresel raporlama geçmiş 20 veya 30 yıl boyunca giderek artan bir şekilde araştırmacıların da dikkatini çekmiştir¹⁰. Çevresel raporlama ile ilgili literatür incelendiğinde çevresel raporlama alanında yapılan araştırmaların çoğunun üç ana konu üzerine odaklandığı görülmektedir. Bu konular; mevcut raporların içeriğinin değerlendirilmesi, çevresel raporlamanın ortaya çıkmasına neden olan faktörler ve işletme çevresel bilgi açıklamalarının yatırım piyasaları için öneminden oluşmaktadır¹¹. Türk muhasebe literatüründe de çevre muhasebesi ile ilgili çalışmalar bulunmaktadır. Ancak, çevresel raporlamayı inceleyen çalışma sayısı oldukça sınırlıdır. Türkiye’de çevresel raporlamayı inceleyen çalışmalara örnek olarak Kırılıoğlu ve Can (1998) ve Altınbay verilebilir.

Doğal kaynakları tüketen bir varlık olarak işletmeler çevresel etkileri ve çevreyi koruma faaliyetleri hakkında topluma bilgi sağlama sorumluluğuna sahiptir. Çevresel raporlama uygulandığı zaman, hangi çevresel bilgi türünün açıklanması gerektiğini incelemek ve ilgili tarafların bilgi ihtiyaçlarını analiz etmek gerekir¹². Bu nedenle, bu çalışmada çeşitli

⁶ FORUM ON ENVIRONMENTAL REPORTING, “Company Environmental Reports Guidelines for Preparation”, <http://www.enviroreporting.com/others/feem.htm>, (14.07.2008).

⁷ Joel MAKOWER, “Six Keys to Creating a Winning Environmental Report”, 2006, <http://www.greenbiz.com/resources/resource/six-keys-creating-a-winning-environmental-report>, (12.06.2008).

⁸ Yousef F. JAHAMANI, “Green Accounting in Developing Countries: The Case of U.A.E. and Jordan”, *Managerial Finance*, Vol. 29, No. 8, 2003, s.44.

⁹ FIVE WINDS INTERNATIONAL, “Environmental Concepts and Tools, Corporate Environmental Reporting”, http://www.fivewinds.com/uploadedfiles_shared/CorporateEnvironmentalReporting040127.pdf, (14.07.2008), s.4.

¹⁰ C J DE VILLIERS and D S LUBBE, “Industry Differences in Respect of Corporate Environmental Reporting in South Africa: A Research Note”, *Meditari Accountancy Research*, Vol. 9, 2001, s.82.

¹¹ ENVIRON, Report on a Survey of Environmental Reporting Costs and Benefits, Iss. 3, 2001, s.1.

¹² THE MINISTRY OF ECONOMY, TRADE AND INDUSTRY, JAPAN GOVERNMENT, Environmental Reporting Guidelines 2001 - With Focus on Stakeholders, 2001, http://www.meti.go.jp/english/policy/index_environment.html, (14.07.2008), s.6.

kuruluşlar tarafından yayınlanan çevresel raporlama rehberlerine göre işletme çevresel raporlarında açıklanması gereken bilgilerin ne olduğunun incelenmesi amaçlanmıştır. Bu çalışmada, işletme çevresel raporlarında açıklanması gereken bilgiler yani çevresel raporların içeriği sadece Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi, Kamu Çevresel Raporlama Çerçevesi - Avustralya Yaklaşımı Rehberi ve Çevresel Raporlama Forumu İşletme Çevresel Raporları Hazırlama Rehberi açısından incelenmiştir. Ayrıca, bu çalışmada, sadece işletme düzeyinde çevresel raporlama ve işletme çevresel raporlarında açıklanması gereken bilgiler incelenmiş olup milli düzeyde çevresel raporlama ve dolayısıyla milli düzeyde çevresel raporlarda açıklanması gereken bilgiler ele alınmamıştır. Bu çalışma şu şekilde organize edilmiştir. İlk olarak, çevresel raporlamadan kısaca bahsedilmiştir. İkinci olarak, çevresel raporlama ile ilgili geliştirilen çevresel raporlama rehberleri incelenmiştir. Üçüncü olarak, çevresel raporlama rehberlerine göre işletme çevresel raporlarında açıklanması gereken bilgiler irdelenmiştir. Son olarak da, ulaşılan sonuçlara yer verilmiştir.

2. ÇEVRESEL RAPORLAMA

Çevresel raporlama üç boyutlu raporlama ve kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması (corporate social reporting) olarak da bilinen sürdürülebilirlik raporlaması (sustainability reporting)'nın¹³ bir alt dalıdır¹⁴. Çevresel raporlama terimi günümüzde çevresel raporlar aracılığı ile ilgili taraflara çevresel risk, etkiler, politikalar, stratejiler, hedefler, maliyetler, borçlar veya çevresel performans gibi denetlenmiş ya da denetlenmemiş çevresel bilgilerin açıklanmasını tanımlamada yaygın bir şekilde kullanılan terimdir¹⁵. Çevresel raporlama bir işletmenin çevre üzerine etkileri, bu etkileri yönetme performansı ve ekolojik bakımdan sürdürülebilir kalkınmaya katkısı dahil çevresel performansı hakkındaki bilgilerin kamuya açıklanmasıdır¹⁶. Daha basit bir şekilde, çevresel raporlama işletme tarafından çevresel performans bilgisinin ilgili taraflara iletilmesi olarak tanımlanabilir¹⁷. Çevresel raporlamanın amacı ise işletmenin çevresel etkileri

¹³ KPMG, Sustainability Reporting: A Guide, 2008, http://www.group100.com.au/publications/kpmg_g100_SustainabilityRep200805.pdf, (14.07.2008), s.8.

¹⁴ VILLIERS and LUBBE, s.82; Roger ADAMS at al., Accounting and Financial Reporting for Environmental Costs and Liabilities, Workshop Manual, United Kingdom, 2000, http://ecolunfo.unige.ch/recherche/suppreme/content/unctad/reference_material/CAET-UNCTAD-MANUAL.pdf, (14.07.2008), s.56; Bhabatosh BANERJEE, "Corporate Environmental Accounting and Reporting", **The Chartered Accountant**, 2006, s.1435.

¹⁵ ADAMS at al., s.54.

¹⁶ PUBLIC ACCOUNTS AND ESTIMATES COMMITTEE, Final Report on Environmental Accounting and Reporting, Public Accounts and Estimates Committee Forty-Sixth Report to Parliament, Authority Government Printer for the State of Victoria, No. 141 Session 1999-2002, http://www.parliament.vic.gov.au/paec/reports/PAEC-46_Environmental_Accounting_2002.pdf, (14.07.2008), s.7.

¹⁷ ENVIRONMENT AUSTRALIA, A Framework for Public Environmental Reporting, An Australian Approach, 2000, <http://www.environment.gov.au/settlements/industry/finance/publications/framework/pubs/perframework.pdf>, (14.07.2008), s. 4.

ve çevresel performansı hakkındaki bilginin işletme ile ilişkilerini değerlendirmeleri amacıyla ilgili taraflara iletilmesidir¹⁸.

Çevresel raporlama hem dahili hem de harici raporlama unsurlarına sahiptir. Dahili raporlama esas itibariyle işletme yönetiminin ihtiyaç duyduğu bilgiler ile ilgilidir. Harici raporlama ise kamuya yapılan bilgi açıklamaları ile ilgilidir¹⁹. İşletmeler çevresel sorumluluk taahhüdünü açıkça göstermenin ve çevresel performans ve girişimleri konusunda bilgi sağlamanın bir aracı olarak çevresel rapor hazırlar ve yayınlarlar²⁰. Çevresel raporlar işletmeye ait çevresel bilgileri ilgili taraflara aktarmaya yarayan bilgi sisteminin bir parçasıdır²¹. Çevresel raporlar niteliksel ve niceliksel bilgileri içerir. Niceliksel bilgiler finansal veya finansal olmayan biçimlerde olabilir.

Farklı ülkelerde çevresel raporlama ile ilgili edinilen deneyimler çevresel bilgileri raporlamanın tek bir yolu olmadığını göstermiştir²². Çevresel bilgileri raporlama yolları geleneksel doküman (paper) esaslı raporlama ve elektronik raporlama olarak sınıflandırılabilir. Geleneksel doküman esaslı raporlamada çevresel bilgiler finansal tablolar, finansal tablolara ek olarak yayınlanan ilave raporlar, bağımsız çevresel raporlar veya yıllık faaliyet raporlarının bir bölümünde ilgili taraflara iletilebilir. Çevresel bilgilerin finansal tablolarda raporlanması finansal tabloların sadece içerik kısmında, finansal tabloların sadece dipnotlarında, finansal tabloların hem içerik kısmında hem de dipnotlarında ya da finansal tabloların ayrı bir bölümünde olabilir. Günümüzde uluslararası faaliyet gösteren pek çok işletmenin çevre ile ilgili bilgileri yıllık raporlarında açıkladığı görülmektedir. Bu işletmelerin çoğu çevresel bilgileri ayrı olarak yayınlar²³.

¹⁸ ENVIRONMENTAL WORKING PARTY OF THE EUROPEAN FEDERATION OF ACCOUNTANTS (FEE), Towards A Generally Accepted Framework for Environmental Reporting, 2000, <http://www.fee.be/fileupload/upload/Paper%20Towards%20a%20Generally%20Accepted%20Framework%20for%20Environmental%20Reporting173200561425.pdf>, (14.07.2008), s. 9.

¹⁹ PUBLIC ACCOUNTS AND ESTIMATES COMMITTEE, Interim Report of the Inquiry into Environmental Accounting and Reporting, Public Accounts and Estimates Committee Thirty-First Report to Parliament, Authority Government Printer, No. 63 Session 1998-99, 1999, http://www.parliament.vic.gov.au/paec/reports/PAEC-31_EnvironmentalAccounting_1999.pdf, (14.07.2008), s.11.

²⁰ FIVE WINDS INTERNATIONAL, s.1.

²¹ Fatma YAĞLI, Çevre Muhasebesi ve Mermer İşletmeleri Uygulaması (Ermaş Madencilik Tur. San. ve Tic. A.Ş. Örnek Uygulaması), Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2006, s.84.

²² ADAMS at al., s. 71; Guo PEIYUAN, Corporate Environmental Reporting and Disclosure in China, 2005, <http://www.csr-asia.com/upload/environmentalreporting.pdf>, (14.07.2008), s.29.

²³ PEIYUAN, s.2-3.

3. ÇEVRESEL RAPORLAMA REHBERLERİ

İşletmelerin neden olduğu çevresel sorunların giderek artan önemine paralel olarak işletmeleri çevreye dair bilgilerini raporlamaya teşvik etmek amacıyla birçok çevresel raporlama rehberi geliştirilmiştir²⁴. Bu rehberler çevresel gruplar, işletmeler, hükümet dışı organizasyonlar ve devlet temsilcileri arasında yapılan yoğun görüşmeler, kulis faaliyetleri ve uzlaşmaların bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır²⁵. Çevresel raporlama rehberlerine ilaveten düzinelerce örgüt ve çevre birimleri tarafından çevresel raporlama ile ilgili yapılan tavsiyeler ve oluşturulan standartlar da vardır²⁶. Çevresel raporlama rehberleri çevresel performanslarını belirli aralıklarla kamuya raporlamak isteyen işletmelerin çevresel raporları hazırlama aşamasında bir referans olarak kullanmaları için tasarlanan rehberlerdir²⁷. Uygulamada çeşitli çevresel raporlama rehberleri olmakla birlikte araştırma sonuçlarına göre bu rehberlerin her birinin amacında esas itibarıyla birkaç farklılık bulunmaktadır. Çevresel raporlama rehberleri çevresel raporların yapısı ve içeriği dahil çevresel raporlama ile ilgili bir dizi sorunu ele almaktadır²⁸. Bu rehberler genellikle hem nicel hem de nitel bilgileri içeren çevresel raporların içeriğinin kontrol listesi biçiminde olma eğilimindedir²⁹. Mevcut çevresel raporlama rehberinden bazıları çevre ile ilgili konuların yanı sıra mesleki sağlık ve iş güvenliği gibi konuları da ele alabilmektedir³⁰.

1990'lı yılların başından itibaren birçok çevresel raporlama rehberi yayınlanmıştır³¹. Aşağıda uluslararası işletme çevresel raporlama web sitesinden yararlanarak derlenen çevresel raporlama rehberleri ve bu rehberlere dair kısa bir açıklama sunulmuştur:

1) Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi: Bu rehber Amerika'da bulunan kâr amaçsız ve bağımsız bir kuruluş olan Küresel Raporlama Girişimi tarafından geliştirilmiştir. Küresel Raporlama Girişimi Birleşmiş Milletler, çeşitli sanayi sektörlerinden temsilciler, muhasebe kurulları ve kâr amacı gütmeyen çeşitli kurumların iş

²⁴ Sumit K. LODHIA, "Corporate Perceptions of Web-Based Environmental Communication, An Exploratory Study into Companies in the Australian Minerals Industry, **Journal of Accounting & Organizational Change**, Vol. 2, No. 1, 2006, s. 75.

²⁵ CG. MITCHELL and NW. QUINN, "Environmental Reporting Disclosure in South Africa: A Comparative Study of the Expectations of Selected Groups of Preparers and Users", **Meditari Accountancy Research**, Vol. 13, No. 2, 2005, s.17-18.

²⁶ TAREQ EMTAIRAH RESEARCH ASSOCIATE, Corporate Environmental Reporting, Review of Policy Action in Europe, International Institute for Industrial Environmental Economics Report, 2002, http://www.enviroreporting.com/others/cer_europe.pdf, (14.07.2008), s. 10.

²⁷ MINISTRY OF THE ENVIRONMENT, GOVERNMENT OF JAPAN, Environmental Reporting Guidelines – Towards a Sustainable Society – (Fiscal Year 2007 Version), Provisional Translation, 2007, <http://www.env.go.jp/en/policy/economy/erg2007.pdf>, (14.07.2008), s.12.

²⁸ PUBLIC ACCOUNTS AND ESTIMATES COMMITTEE, Interim Report..., s.94.

²⁹ TAREQ EMTAIRAH RESEARCH ASSOCIATE, s.10.

³⁰ THE MINISTRY OF ECONOMY, TRADE AND INDUSTRY, JAPAN GOVERNMENT, s.2.

³¹ TAREQ EMTAIRAH RESEARCH ASSOCIATE, s.10.

birliği ile oluşturulmuştur³². Rehber en yaygın olarak kabul görmüş uluslararası sürdürülebilirlik raporlama çerçevesi sunmaktadır³³. Rehberin ilk versiyonu 1999 yılında ve en son versiyonu ise 2006 yılında güncellenerek yayınlanmıştır. Bu rehber ekonomik, çevresel ve sosyal performanslarını raporlayan işletmelere standart açıklama ve performans ölçüm seti sağlar³⁴. Rehber kâr amaçlı veya kâr amaçsız, kamu ya da özel, büyük veya küçük bütün işletmeler tarafından kullanılabilir. Rehber çevresel rapor içeriğinin tanımlandığı ve raporlanan bilginin kalitesinin garanti edildiği ilkelere oluşur. Rehber aynı zamanda raporlamaya özgü teknik konulardaki yol gösterimlere ilaveten performans göstergeleri ve diğer açıklama kalemleri ile desteklenen standart açıklamaları da içerir³⁵.

2) *Kamu Çevresel Raporlama Çerçevesi - Avustralya Yaklaşımı Rehberi*: Bu rehber Çevre Avustralya için Snowy Mountains Engineering Şirketi ve Avustralya Sanayi Grubu önderliğinde bir danışmanlık konsorsiyumu tarafından hazırlanmış ve Çevre Avustralya tarafından 2000 yılında yayınlanmıştır. Rehber zorunlu ya da isteğe bağlı çevresel rapor hazırlamak isteyen herhangi bir büyüklük ve türdeki özel veya kamu sektör işletmelerine yardım etmeyi amaçlar. Rehber kamu çevresel raporlama, tarihi ve çevresel raporlamanın ortaya çıkmasına neden olan faktörler konusunda kısa bir tanıtım sunar ve raporlamanın yararlarını tartışır. Ayrıca, rehber çevresel raporun hazırlanması ile ilgili genel bir çerçeve sunar ve çevresel performans göstergeleri ile ilgili örnekler verir³⁶.

3) *Çevresel Raporlama Rehberi - Önemli Performans Göstergeleri*: Bu rehber tarım ve hayvancılıkla ilgili konularda yetkili bakanlık olan İngiltere Çevre, Gıda ve Köy İşleri Bakanlığı tarafından 2006 yılında yayınlanmıştır. Rehber İngiltere’de faaliyet gösteren bütün işletmelere uygulanır. Rehberin amacı işletmelere çevreye ait önemli performans göstergelerini kullanarak çevresel performanslarını nasıl raporlayacakları konusunda bilgi vermek, hangi önemli performans göstergelerinin en çok hangi sektör ile ilgili olduğunu açıklamak ve önemli performans göstergelerini kullanarak işletmelerin çevresel performanslarını yönetme gerekçesini ortaya koymaktır. Rehber İngiltere işletmeleri için önemli olan 22 adet performans göstergesi açıklar³⁷.

³² Barış ANGAY, Halka Açık Şirketlerde Sosyal Raporlama ve Türkiye Uygulaması, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2006, s.53.

³³ KPMG, s.17.

³⁴ Alyson SLATER and Sean GILBERT, “The Evolution of Business Reporting: Make Room for Sustainability Disclosure”, **Environmental Quality Management**, Autumn 2004, s.45.

³⁵ GRI (Global Reporting Initiative), Sustainability Reporting Guidelines, 2006, http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/A1FB5501-B0DE-4B69-A900-27DD8A4C2839/0/G3_GuidelinesENG.pdf, (14.07.2008), s.3.

³⁶ ENVIRONMENT AUSTRALIA, s.1-41.

³⁷ DEFRA (Department for Environment Food and Rural Affairs), Environmental Key Performance Indicators, Reporting Guidelines for UK Business, 2006, <http://www.defra.gov.uk/environment/business/envrp/pdf/envkpi-guidelines.pdf>, (14.07.2008), s.7.

4) *Japon Çevresel Raporlama Rehberi*: Japonya Çevre Bakanlığı tarafından ilk versiyonu 2001 yılında yayınlanan rehberin ikinci versiyonu 2003 yılında ve nihai versiyonu ise 2007 yılında yayınlanmıştır. Bu rehber çevresel raporlarda bulunması gereken temel bilgi ve göstergeleri açıklar³⁸.

5) *Alman Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi (Der Leitfaden "Der Nachhaltigkeitsbericht")*³⁹.

6) *Avrupa Kimya Sanayi Konseyi Üçlü Sorumluluk - Sağlık, Güvenlik ve Çevresel Raporlama Rehberi*: Bu rehber Avrupa Kimya Sanayi Konseyi tarafından Avrupa Birliği ülkeleri kimya işletmeleri için 1998 yılında yayınlanan rehberdir⁴⁰. Rehber kimya işletmeleri ve Ulusal Kimya Sanayi Federasyonu için ortak bir raporlama çerçevesini özetler ve esas itibarıyla sağlık ve güvenliği kapsar. Rehber 16 temel raporlama parametresi sunar⁴¹.

7) *Dünya Sanayi Çevre Konseyi Rehberi*: Dünya Sanayi Çevre Konseyi Uluslararası Ticaret Odası tarafından 1993 yılında başlatılan küresel bir işletmeler koalisyonudur. Konsey isteğe bağlı raporlama rehberini 1995 yılında yayınlamıştır⁴². Bu rehber işletmeleri çevresel politikaları, uygulamaları ve performansları konusunda daha açık olmaya teşvik eder ve işletmelerin raporlarına dahil edecekleri bilgi türünü tartışır⁴³.

8) *İngiltere Sanayi Konfederasyonu Rehberi - Çevresel Raporlamaya Giriş*: Küçük kitapçık şeklindeki rehber İngiltere Sanayi Konfederasyonu tarafından 1995 yılında yayınlanmıştır. Bu rehber çevresel raporlamaya dair önemli konularda bilgi sağlar. Söz konusu kitapçık aynı zamanda İngiltere Sanayi Konfederasyonu Çevre İşletme Forumu'nun raporlama gereksinimlerini de açıklığa kavuşturur⁴⁴.

9) *Birleşmiş Milletler Çevre Programı Sürdürülebilirlik Raporları "İlgili Taraflarla İletişim"*: Birleşmiş Milletler Çevre Programı 1996 yılında İlgili Taraflarla İletişim "Cilt 1: Karşılaştırmalı Değerlendirme Araştırması" ve "Cilt 2: Vaka Çalışmaları" raporunu yayınlamıştır. Cilt 1 çevresel raporlama konusundaki uluslararası eğilimleri içerir, yeni ve revize edilmiş raporlama ve karşılaştırmalı değerlendirme araçlarını tanıtır. Cilt 2, 12 farklı işletme çevresel raporlama kullanıcısının faaliyetleri ve bakış açıları üzerinde yoğunlaşır. Bu rapora ilaveten Birleşmiş Milletler Çevre Programı 1997 yılında da "1997 Karşılaştırmalı Değerlendirme Araştırması"nı yayınlamıştır⁴⁵.

³⁸ MINISTRY OF THE ENVIRONMENT, GOVERNMENT OF JAPAN, s.31-35.

³⁹ THE INTERNATIONAL CORPORATE ENVIRONMENTAL REPORTING SITE, <http://www.enviroreporting.com>. (07.07.2008).

⁴⁰ THE INTERNATIONAL CORPORATE ENVIRONMENTAL REPORTING SITE.

⁴¹ CEFIC (European Chemical Industry Council), Responsible Care - Health, Safety and Environmental Reporting Guidelines, 1998, <http://www.cefic.be/activities/hse/rc/guide/03.htm>, (16.06.2008).

⁴² THE INTERNATIONAL CORPORATE ENVIRONMENTAL REPORTING SITE.

⁴³ ENVIRONMENT AUSTRALIA, s.42.

⁴⁴ THE INTERNATIONAL CORPORATE ENVIRONMENTAL REPORTING SITE.

⁴⁵ THE INTERNATIONAL CORPORATE ENVIRONMENTAL REPORTING SITE.

10) *Çevresel Raporlama Forumu İşletme Çevresel Raporları Hazırlama Rehberi*: İtalya'daki Fondazione Eni Enrico Mattei (FEEM) önderliğindeki çalışma grubu tarafından oluşturulan Çevresel Raporlama Forumu'nun amacı, işletmelerin çevresel performanslarının değerlendirilmesi için gerekli bilginin ilgili taraflara sunulduğu çevresel raporları hazırlamak isteyen işletmelere yol gösterici bir rehber oluşturmaktır. Forum 1995 yılında çevresel raporlama rehberini yayınlamıştır. Bu rehber çevresel raporların içeriği hakkında bilgi verir⁴⁶.

11) *İşletme ve Çevre Danışma Komitesi Rehberi "Çevresel Raporlama - Doğru Uygulama"⁴⁷ Yaklaşımı*: Bu rehber İngiltere'de bulunan İşletme ve Çevre Danışma Komitesi tarafından 1997 yılında yayınlanmıştır. Komite bu rehberde çevresel performansın finansal yönünün raporlanmasına dair doğru uygulamayı göstermiştir⁴⁸. Rehberin temel amacı finansal topluluğun (bankalar, sigortacılar ve işletme sahipleri) çevresel risk sonuçlarını değerlendirme ve bunların üstesinden gelme yeteneğini geliştirmektir. Rehber işletmeler tarafından hazırlanan yıllık hesaplar, yıllık raporlar ve bağımsız çevresel raporlar gibi resmi dokümanlarda çevresel bilgilerin sunumu konusunda bilgi sağlar⁴⁹.

12) *Rapor "Temiz Gelecek: İşletme Çevresel Raporlama"*: Bu rehber 1993 yılında Uluslararası Sürdürülebilir Kalkınma Enstitüsü ve Deloitte Touche Tohmatsu Uluslararası ve Sürdürülebilirlik Limited Şirketi tarafından geliştirilmiştir. Rehber ilk çevresel raporlama rehberidir⁵⁰. Rehberin önemli bir özelliği beş aşamalı raporlama modeli olmasıdır⁵¹.

13) *Belaggio İlkeleri - "Sürdürülebilir Kalkınmaya Doğru İlerlemelerin Uygulamalı Değerlemesi Rehberi"*: Çevresel raporlamayı da kapsayan bu ilkeler Uluslararası Sürdürülebilir Kalkınma Enstitüsü tarafından geliştirilmiştir⁵².

14) *Küresel Çevresel Yönetim Girişimi Araçları ve Yayınları*: Amerika'da bulunan ve üyeleri esas itibariyle büyük imalatçılardan oluşan Küresel Çevresel Yönetim Girişimi 1994 yılında toplam kalite yönetimi daima iyileştirme döngüsünü dahili çevresel performans ölçüm ve raporlamasına bağlayan "Toplam Kalite Yönetim Çerçevesinde Çevresel Raporlama" diye bilinen faydalı bir el kitabı yayınlamıştır⁵³. Ayrıca, bu girişimin 1992 yılında yayınladığı dahili yönetim aracı olarak planlanan ve

⁴⁶ FORUM ON ENVIRONMENTAL REPORTING.

⁴⁷ Doğru uygulama (good practice), yazılı olmayan ama iş kurallarını gerektiği gibi kullanan ve / veya uyulan mesleki kurallar ya da meslek töresi.

⁴⁸ THE INTERNATIONAL CORPORATE ENVIRONMENTAL REPORTING SITE.

⁴⁹ ACBE (Advisory Committee on Business and the Environment), Environmental Reporting: An Approach to Good Practice, United Kingdom, 1997, http://www.enviroreporting.com/others/acbe_guidelines.htm?&username=guest@enviroreporting.com&password=9999&groups=ENVREP, (12.06.2008).

⁵⁰ THE INTERNATIONAL CORPORATE ENVIRONMENTAL REPORTING SITE.

⁵¹ TAREQ EMTAIRAH RESEARCH ASSOCIATE, s.8.

⁵² THE INTERNATIONAL CORPORATE ENVIRONMENTAL REPORTING SITE.

⁵³ MAKOWER.

kamusal bilgi kaynağı olmayan “Çevresel Açından Kendi Kendini Değerlendirme Programı” da bulunmaktadır⁵⁴.

15) *DIN 33922 Çevresel Raporlama Rehberi (Leitfaden für Umweltberichte)*: Bu rehber 1997 yılında Alman Standardizasyon Kurumu DIN (Deutsche Institut Fur Normierung) tarafından yayınlanmıştır⁵⁵.

16) *Hollanda Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi (Handreiking Maatschappelijke Verslaggeving en Richtlijn 400)*: Bu rehber Hollanda Yıllık Raporlama Danışma Kurulu tarafından 2003 yılında yayınlanmıştır⁵⁶.

17) *Kanada Yönetim Muhasebecileri Yönetim Muhasebesi Rehberi - “Sürdürülebilir Kalkınma ve Çevresel Raporların Yazımı ve Değerlendirilmesi”(Taslak)*: Kanada Yönetim Muhasebecileri Topluluğu tarafından 1998 yılında yayınlanan rehberin amacı, işletmenin sürdürülebilir kalkınma ve çevresel yönetim uygulamaları taahhüdünü sürdürülebilir kalkınma ve çevresel raporları yoluyla en etkili bir şekilde nasıl iletebileceği konusunda bilgi sağlamaktır. Rehber yönetim muhasebecileri ve diğer ilgili tarafların söz konusu raporları değerlendirmelerine de yardımcı olur⁵⁷.

18) *Avustralya Yeni Güney Galler Çevre Koruma Birimi “İşletme Çevresel Raporlama, Niçin ve Nasıl” Rehberi*: Bu rehber 1997 yılında Avustralya Yeni Güney Galler Çevre Koruma Birimi'nin Ekonomik ve Çevresel Raporlama Bölümü tarafından yayınlanmıştır. Rehber çevresel raporlama düzenleyici birimi tarafından yayınlanan Avustralya'daki ilk rehberdir. Rehberin amacı, isteğe bağlı raporlama ile ilgili sanayi içindeki farkındalığı artırmaktır⁵⁸.

19) *İngiltere Yetkili Sertifikalı Muhasebeciler Birliği (The Association of Chartered Certified Accountants, ACCA) Çevre ve Enerji Raporlama Rehberi*: İngiltere Yetkili Sertifikalı Muhasebeciler Birliği 1998 yılında çevresel bilgilerin ilgili taraflara nasıl ve ne zaman raporlanacağı konusunda tavsiyeleri içeren bu rehberi yayınlamıştır. Rehber en iyi uygulama kontrol listesini, çevresel raporlama konularına giriş ve enerji tüketimi raporlama rehberini ön plana çıkarır. Bu rehberin çevresel raporların nasıl hazırlanacağı konusunda bölümleri vardır⁵⁹.

20) *Uluslararası Çevresel Yönetim Ağı Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi - Gelecek Yönlü (Future-Oriented) İşletmeler için Uygulamalı ve İkna Edici İletişim El Kitabı*: Uluslararası Çevresel Yönetim Ağı tarafından 2001 yılında yayınlanan bu rehber etkin bir sürdürülebilirlik raporunun nasıl hazırlanacağı konusunda tavsiyelerde bulunur. Güvenilir ve ikna edici iletişime ilaveten işletmelerin ekonomik çıkarları üzerine odaklanan rehber hedef gruplar ve onların bilgi ihtiyacı konusunda bilgi verir, sürdürülebilirlik raporlama ilkelerini özetler ve sürdürülebilirlik raporlamanın unsurlarını

⁵⁴ ENVIRONMENT AUSTRALIA, s.42.

⁵⁵ TAREQ EMTAIRAH RESEARCH ASSOCIATE, s.23.

⁵⁶ THE INTERNATIONAL CORPORATE ENVIRONMENTAL REPORTING SITE.

⁵⁷ THE INTERNATIONAL CORPORATE ENVIRONMENTAL REPORTING SITE.

⁵⁸ ENVIRONMENT AUSTRALIA, s.42.

⁵⁹ THE INTERNATIONAL CORPORATE ENVIRONMENTAL REPORTING SITE.

açıklar. Rehber performans bilgilerinin sunumu ve sürdürülebilirlik raporlarının tasarımı konusunda da birçok uygulamalı örnek verir. Ayrıca, rehber sürdürülebilirlik raporunun güvenilirlik problemini ele alır ve muhtemel sürdürülebilir yönetim biçimlerini gösterir. Rehber hem küçük ve orta ölçekli işletmeler hem de büyük işletmeler için uygun bir rehberdir⁶⁰.

21) *Uluslararası Çevresel Yönetim Ağı Gelecek Rehberi - "Çevresel Raporlar: Hazırlanması ve Dağıtımı Konusunda Rehber"*: Bu rehber Uluslararası Çevresel Yönetim Ağı ve bir Alman organizasyonu (e.V.-Umweltinitiative von Unternehme(r)n) tarafından ilk olarak 1994 yılında Almanca olarak yayınlanmış ve 1998 yılında İngilizceye çevrilmiştir. Bu rehber kamu tarafından çevresel performans bilgileri elde edilebilen geleceği düşünen (forward-thinking) işletmelerin deneyimlerini ve uygulamalı örneklerini içeren bir rehberdir⁶¹.

22) *Kanada Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü Rehberi - "Çevresel Performansın Raporlanması"*: Bu rehber Kanada Standartlar Birliği, Uluslararası Sürdürülebilir Kalkınma Enstitüsü ve Kanada'da bulunan Finansal Yöneticiler Enstitüsü işbirliği ile Kanada Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü çalışma grubu tarafından hazırlanmıştır. 1994 yılında yayınlanan rehber çevresel raporların neyi kapsamı ve nasıl raporlanması gerektiği konusunda fikir verir⁶².

23) *İngiltere Çevre, Ulaştırma ve Bölgeler Departmanı Online Rehberi - "Çevresel Raporlama: Başlarken"*: Bu rehber 1999 yılında geliştirilmiştir⁶³.

24) *Avrupa Birliği Eko-Yönetim ve Denetim Programı⁶⁴ Çevresel Raporlama Rehberi ve Eko-Yönetim ve Denetim Programı Tüzüğü Çevresel Performans Göstergelerinin Seçimi ve Kullanımı Rehberi*: Avrupa Birliği Eko-Yönetim ve Denetim Programı Çevresel Raporlama Rehberi Avrupa Komisyonu tarafından Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'nin 761 / 2001 sayılı Tüzüğü çerçevesindeki program tarafından istenen çevresel raporların hazırlanmasına yardım etmesi amacıyla çıkarılmıştır. Çünkü Eko-Yönetim ve Denetim Programı'na katılan işletmelerin kamu için Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'nin 761 / 2001 sayılı Tüzüğü Ek 3'de yer alan bir çevresel raporda bulunması gereken minimum gereksinimleri içerecek şekilde çevresel rapor

⁶⁰ THE INTERNATIONAL CORPORATE ENVIRONMENTAL REPORTING SITE; Jens CLAUSEN at al., The INEM Sustainability Reporting Guide, A Manual on Practical and Convincing Communication for Future-Oriented Companies, INEM (International Network for Environmental Management), German, 2001, <http://www.ioew.de/home/downloaddateien/Leitfaden%20engl.pdf>, (14.07.2008), s.7-62.

⁶¹ THE INTERNATIONAL CORPORATE ENVIRONMENTAL REPORTING SITE.

⁶² THE INTERNATIONAL CORPORATE ENVIRONMENTAL REPORTING SITE.

⁶³ THE INTERNATIONAL CORPORATE ENVIRONMENTAL REPORTING SITE.

⁶⁴ Avrupa Birliği Komisyonu 1993 yılında 1836/93 sayılı Tüzük ile Eko-Yönetim ve Denetim Programı'nı yayınlamıştır. Bu program 1995 yılında yürürlüğe girmiştir. Program işletmelerin ve diğer örgütlerin çevresel performanslarını değerlendirme, raporlama ve iyileştirmelerine yardımcı olan ve katılımın gönüllü olduğu bir yönetim aracıdır. Programa katılım isteğe bağlı olup Avrupa Birliği ve Avrupa Ekonomik Alanı'nda faaliyet gösteren ve kendini çevresel performansını iyileştirmeye adanmış olan kamu ve özel sektördeki bütün işletmelere ve diğer örgütlere açıktır. <http://ec.europa.eu/environment/emas/>, (14.07.2008).

hazırlamaları gerekir. Avrupa Birliği Eko-Yönetim ve Denetim Programı Çevresel Raporlama Rehberi'nde söz konusu tüzükte istenen minimum gereksinimler ile ilgili olarak gereksinimlerin amacı, bu gereksinimlerin nasıl yerine getirileceği ve gereksinimler ile ilgili doğru görüşler (good ideas) verilmiştir⁶⁵. Ayrıca, Komisyon 2003 yılında Eko-Yönetim ve Denetim Programı Tüzüğü Çevresel Performans Göstergelerinin Seçimi ve Kullanımı Rehberi'ni yayınlamıştır. Bu rehberde bir işletmenin çevresel performansının değerlendirilmesi ve raporlanması için gerekli olan işlevsel performans göstergeleri, yönetim performans göstergeleri ve çevresel durum göstergeleri olarak sınıflandırılan çevresel performans göstergeleri hakkında bilgi verilmiştir⁶⁶.

4. ÇEVRESEL RAPORLAMA REHBERLERİNE GÖRE İŞLETME ÇEVRESEL RAPORLARINDA AÇIKLANMASI GEREKEN BİLGİLER

Raporlanan çevre bilgileri özellikle ilgili taraflarca hangi bilginin istendiği gibi birçok faktöre bağlı olabilir⁶⁷. Çevresel raporlama rehberlerine göre çevresel raporlarda çevre ile ilgili genellikle hem nicel hem de nitel bilgiler yer almaktadır⁶⁸. Bu çalışmada, işletme çevresel raporlarında açıklanması gereken bilgiler sadece Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi, Kamu Çevresel Raporlama Çerçevesi - Avustralya Yaklaşımı Rehberi ve Çevresel Raporlama Forumu İşletme Çevresel Raporları Hazırlama Rehberi açısından incelenmiştir. İşletme çevresel raporlarında açıklanması gereken bilgilerin incelenmesinde Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi'nin seçilme nedeni, daha öncede belirtildiği gibi bu rehberin en yaygın bir şekilde kabul görmüş uluslararası sürdürülebilirlik raporlama rehberi olmasıdır. Ancak, bu rehber çevresel raporlamayı da kapsayan ancak ondan daha geniş kapsamlı olan sürdürülebilirlik raporlama rehberidir. Böyle olmakla birlikte, sadece çevresel rapor hazırlamak isteyen işletmelerin de başvurabileceği bir rehberdir. Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi'nin sadece çevresel raporlamaya özgü bir rehber olmaması nedeniyle çevresel raporlamayı esas alan rehberlerin incelenmesinin daha yararlı olacağı düşünülmüş ve bunun içinde tam metinlerine ulaşılabilen Kamu Çevresel Raporlama Çerçevesi - Avustralya Yaklaşımı Rehberi ve Çevresel Raporlama Forumu İşletme Çevresel Raporları Hazırlama Rehberi seçilmiştir. Bu üç rehberde de açık bir şekilde belirtilmemekle birlikte bağımsız çevresel rapor esas alınarak çevresel raporların içeriği belirlenmekte ve dolayısıyla çevresel bilgilerin bağımsız bir çevresel raporda sunulması istenmektedir. Aşağıda

⁶⁵ EUROPEAN COMMISSION, Guidance on the EMAS Environmental Statement, http://ec.europa.eu/environment/emas/documents/guidance_en.htm, (14.07.2008), s.2-6.

⁶⁶ EUROPEAN COMMISSION, Guidance on the Selection and Use of Environmental Performance Indicators for the EMAS Regulation, **Official Journal of the European Union**, 23.07.2003, http://ec.europa.eu/environment/emas/pdf/guidance/guidance08_en.pdf, (14.07.2008), s.19-20.

⁶⁷ PUBLIC ACCOUNTS AND ESTIMATES COMMITTEE, Interim Report..., s.10-11.

⁶⁸ TAREQ EMTAIRAH RESEARCH ASSOCIATE, s.10.

Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi, Kamu Çevresel Raporlama Çerçevesi - Avustralya Yaklaşımı Rehberi ve Çevresel Raporlama Forumu İşletme Çevresel Raporları Hazırlama Rehberi'nden her biri ayrı ayrı ele alınarak bu rehberlere göre işletme çevresel raporlarında açıklanması gereken bilgiler incelenmiştir.

a) Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi: Bu rehberde işletme sürdürülebilirlik raporunda 5 kısım bulunması tavsiye edilmektedir. Bu kısımlar şöyledir: 1) Strateji ve Analiz, 2) İşletme Profili, 3) Yönetim, Taahhütler ve İlgili Taraflarla İletişim, 4) Rapor Parametreleri ve 5) Yönetim Yaklaşımı ve Performans Göstergeleri. Aşağıda Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi'ne göre söz konusu kısımların her birinde açıklanması gereken bilgiler ayrı ayrı ele alınarak incelenmiştir.

1) Strateji ve Analiz: Bu kısımda işletmenin en kıdemli karar alıcısının sürdürülebilirliğin işletme ve stratejisi ile ilişkisine dair beyanatu yer alır. Bu beyanat özellikle işletmenin ekonomik, çevresel ve sosyal performans konusundaki önemli sorunlar ile ilgili kısa, orta ve uzun dönemli vizyon ve stratejisinin tamamını göstermelidir. Ayrıca, bu kısımda işletmenin sürdürülebilirlik ve ilgili taraflar üzerine etkisi ile sürdürülebilirlik yönelimleri, risk ve fırsatlarının işletmenin uzun dönemli refahı ve finansal performansına etkisini gösteren önemli etkiler, riskler ve fırsatlar hakkındaki bilgiler de açıklanır. Tablo 1'de Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi'ne göre hazırlanan sürdürülebilirlik raporunun strateji ve analiz kısmında açıklanması gereken bilgiler özetlenmiştir.

Tablo 1: Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi'ne Göre Sürdürülebilirlik Raporu Strateji ve Analiz Kısmında Açıklanması Gereken Bilgiler

Strateji ve Analiz Kısmında Açıklanması Gereken Bilgiler	<p>İşletmenin En Kıdemli Karar Alıcısının Sürdürülebilirliğin İşletme ve Stratejisi İle İlişkisine Dair Beyanatı: Bu beyanat;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Uluslararası kabul görmüş standartlara uyum ve bu standartların uzun vadeli işletme başarıları ve standartları ile nasıl ilişkilendirildiği dahil sürdürülebilirlik ile ilgili kısa ve uzun vadeli stratejik öncelikler ve önemli konuları, - İşletmeyi ya da sürdürülebilirlik önceliklerini etkileyen makro ekonomik ve politik gibi daha kapsamlı eğilimleri, - Raporlama döneminde ortaya çıkan önemli olaylar, başarılar ve başarısızlıkları, - Hedeflere yönelik performans hakkındaki görüşleri, - İşletmenin temel sorunlarına bakışı, gelecek yıla ait hedefleri ve gelecek üç - beş yıllık döneme ait amaçları ve - İşletmenin stratejik yaklaşımı ile ilgili diğer konulardaki bilgileri kapsar. <p>Önemli Etkiler, Riskler ve Fırsatlar İle İlgili Açıklamalar: Bu açıklamalar;</p> <ul style="list-style-type: none"> - İşletmenin sürdürülebilirliğe yapacağı önemli etkiler, bu etkilerin yol açtığı sorunlar ve fırsatlar, - Söz konusu sorunlar ve fırsatları öncelik sırasına koyma yaklaşımı, - Raporlama döneminde söz konusu sorunlar ve fırsatların ele alınmasında gösterilen gelişmelerin önemli sonuçları ve bunlarla ilgili düşük veya yüksek performansın sebepleri ile ilgili bir değerlendirme, - Performans ve / veya performanstaki değişiklikleri ele almaya elverişli olan temel süreçler, - Sürdürülebilirlik yönelimlerinden kaynaklanan işletmenin en önemli risk ve fırsatlarının tarifi, - İşletmenin uzun dönemli stratejisi, rekabetçi konumu, niteliksel ve eğer mümkünse niceliksel finansal değer unsurlarının ihtiyaca uygunluğu ile ilgili risk ve fırsatlar gibi önemli sürdürülebilirlik konularının öncelik sırasına konması, - İşletmenin hedefleri, hedeflere yönelik performansı ve cari raporlama döneminde çıkarılan dersler, - Önemli risk ve fırsatlar ile ilgili gelecek raporlama dönemi hedefleri ile orta vadeli amaç ve hedefleri özetleyen tablo veya tablolar ve - Özellikle bu risk ve fırsatları yönetmeye elverişli yönetim mekanizmasının kısa bir tarifi ve diğer ilgili risk ve fırsatların tespiti gibi konulardaki bilgileri içerir.
--	--

Kaynak: GRI, s.20-21.

2) *İşletme Profili:* Bu kısımda işletmenin kısa bir tanıtımı yapılır. Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi'ne göre hazırlanan sürdürülebilirlik raporunun işletme profili kısmında açıklanması gereken bilgiler Tablo 2'de özetlenmiştir.

Tablo 2: Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi'ne Göre Sürdürülebilirlik Raporu İşletme Profili Kısmında Açıklanması Gereken Bilgiler

İşletme Profili Kısmında Açıklanması Gereken Bilgiler	<p>Bu bilgiler;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Raporlama yapan işletmenin ismi, başlıca markaları, ürünleri veya hizmetleri, - İşletmenin bölümleri, bağlı ortaklıkları ve ortak girişimleri, - İşletmenin merkezinin bulunduğu yer, - İşletmenin faaliyet gösterdiği ülkelerin sayısı ve önemli faaliyetler ya da rapora dahil edilen sürdürülebilirlik konuları ile ilgili olan ülkelerin isimleri, - İşletmenin sahiplik yapısı ve yasal türü, - İş yapılan piyasalar, - Çalışanların sayısı, net satışlar veya net gelirler, borç ve öz sermaye yapısı, üretilen ürünler veya sunulan hizmetlerin miktarı, - Raporlama döneminde işletmenin büyüklüğü, yapısı ve sahiplik yapısında ortaya çıkan önemli değişiklikler ve - Raporlama döneminde alınan ödüller ile ilgili açıklamaları kapsar.
---	--

Kaynak: GRI, s.21.

3) *Yönetim, Taahhütler ve İlgili Taraflarla İletişim*: Bu kısımda yönetim, harici girişimlere taahhütler ve ilgili taraflarla iletişim hakkındaki bilgiler yer alır. Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi'ne göre hazırlanan sürdürülebilirlik raporunun yönetim, taahhütler ve ilgili taraflarla iletişim kısmında açıklanması gereken bilgiler Tablo 3'de özetlenmiştir.

Tablo 3: Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi'ne Göre Sürdürülebilirlik Raporu Yönetim, Taahhütler ve İlgili Taraflarla İletişim Kısmında Açıklanması Gereken Bilgiler

Yönetim, Taahhütler ve İlgili Taraflarla İletişim Kısmında Açıklanması Gereken Bilgiler	<p>Yönetim: Yönetim;</p> <ul style="list-style-type: none"> - İşletmenin yönetim yapısı, - İşletmenin en yüksek idari biriminin başkanının aynı zamanda ikinci yönetici (executive officer) olup olmadığı, - Üniter kurul yapısına sahip olan işletmelerde bağımsız ve / veya yönetici olmayan üyelerin olduğu en yüksek idari birimin üyelerinin sayısı, - İlgili taraflar ve işletme çalışanlarına en yüksek idari birimin tavsiyeleri ve talimatlarını aktarma mekanizması, - En yüksek idari birimin üyeleri ve yöneticilere yapılan ödemeler ile işletmenin performansı (sosyal ve çevresel performans dahil) arasındaki bağlantı, - En yüksek idari birimin çıkar çatışmasından kaçınıldığını garanti ettiği süreçler, - En yüksek idari birim üyelerinin işletmenin ekonomik, çevresel ve sosyal konulardaki stratejisine yol göstermedeki niteliklerini ve uzmanlığını belirleme süreci, - Ekonomik, çevresel ve sosyal performans ile ilgili dahili olarak geliştirilen misyon ya da davranış kuralları ve ilkeler ile bunların uygulanma durumu, - En yüksek idari birimin ilgili risk ve fırsatlar ile uluslararası kabul görmüş standartlar, davranış kuralları ve ilkelerle bağlılık ya da uyum dahil işletmenin ekonomik, çevresel ve sosyal performansını tanımlama ve yönetimini inceleme işlemleri ve - En yüksek idari birimin özellikle ekonomik, çevresel ve sosyal performansı ile ilgili kendi performansını değerlendirme süreci hakkındaki bilgileri kapsar.
	<p>Harici Girişimlere Taahhütler: Bu taahhütler;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Önlem niteliğindeki yaklaşım ya da ilkelerin işletme tarafından ele alınıp alınmadığı ya da nasıl ele alındığı, - İşletmenin taraftar olduğu ya da uygun bulunduğu haricen geliştirilmiş ekonomik, çevresel ve sosyal imtiyazlar, ilkeler ya da diğer girişimler ve - İşletmenin idari birimlerinde görev aldığı, projelerine katıldığı, rutin üyelik aidatları dışında önemli tutarda fon sağladığı, stratejik önemde üye olduğunun düşünüldüğü derneklere ve / veya ulusal ya da uluslararası organizasyonlara üyeliği konusundaki bilgileri içerir.
	<p>İlgili Taraflarla İletişim: Bu iletişim;</p> <ul style="list-style-type: none"> - İşletmenin iletişim kurduğu ilgili tarafların listesi, - İletişim kurulan ilgili tarafların belirlenmesi ve seçim esası, - İlgili taraflarla iletişim kurma yolları, - İlgili taraflarla iletişim boyunca ortaya çıkan önemli sorunlar ve kaygılar ile işletmenin bu önemli sorunlara ve kaygılara nasıl tepki gösterdiği hakkındaki bilgileri kapsar.

Kaynak: GRI, s.22-24.

4) *Rapor Parametreleri*: Bu kısımda rapor profili, raporun kapsamı ve sınırı, Küresel Raporlama Girişimi içerik indeksi ve rapor ile ilgili harici doğrulama (harici güvence, harici onay) hakkındaki bilgiler açıklanır. Tablo 4'de Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi'ne göre hazırlanan sürdürülebilirlik raporunun rapor parametreleri kısmında açıklanması gereken bilgiler özetlenmiştir.

Tablo 4: Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi'ne Göre Sürdürülebilirlik Raporu Rapor Parametreleri Kısmında Açıklanması Gereken Bilgiler

Rapor Parametreleri Kısmında Açıklanması Gereken Bilgiler	<p>Rapor Profili: Rapor profili;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Raporun ait olduğu yıl, - Bir önceki raporun tarihi ve raporlama sıklığı (yıllık veya iki yılda bir gibi) ve - Rapor ve içeriği ile ilgili sorular olduğu zaman iletişim kurulacak kişiler hakkındaki bilgileri kapsar.
	<p>Raporun Kapsamı ve Sınırı: Raporun kapsamı ve sınırı;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Önemli konuların belirlenmesi, rapordaki konuların öncelik sırasına konması ve rapordan yararlanması beklenen ilgili tarafların tespit edilmesinden oluşan rapor içeriğini tanımlama süreci, - Raporun sınırı (örneğin ülkeler, bölümler, bağlı ortaklıklar, kiralanan tesisler, ortak girişimler ve satıcılar gibi), - Raporun kapsamı ya da sınırına özgü kısıtlamalar, - Bir işletmenin farklı dönemleri ve farklı işletmelerin aynı dönemleri arasındaki karşılaştırmayı önemli ölçüde etkileyebilen ortak girişimler, bağlı ortaklıklar, kiralanan varlıklar, dış kaynaklı faaliyetler ve diğer varlıkları raporlama esası, - Rapordaki göstergeler ve diğer bilgilerin derlenmesinde başvuru tahminlerinin altında yatan varsayımlar ve tahmin teknikleri dahil veri ölçüm teknikleri ve hesaplama esasları, - Daha önceki raporlarda sunulan bilgilerde yapılan değişikliklerin etkileri ve değişikliğin nedeni ve - Önceki raporlama dönemlerine göre raporun kapsamı, sınırı ya da raporda başvuru ölçüm yöntemlerindeki önemli değişiklikler ile ilgili bilgileri içerir.
	<p>Küresel Raporlama Girişimi İçerik İndeksi: Bu indeks kullanıcılar tarafından Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi'nde yer alan standart açıklamaların yerinin tespit edildiği tablodur.</p>
	<p>Harici Doğrulama: Harici doğrulama raporda yer alan bilgilerin güvenilirliğini onaylayan kişi veya kurumlar ve işletme ile ilişkileri hakkındaki bilgileri içerir.</p>

Kaynak: GRI, s.21-22.

5) *Yönetim Yaklaşımı ve Performans Göstergeleri:* Bu kısımda performans göstergeleri ekonomik, çevresel ve sosyal performans göstergeleri olarak sınıflandırılmıştır. Performans göstergeleri niceliksel veya niteliksel olabilir. Bu göstergeler sürdürülebilirlik raporunun özünü oluşturmaktadır. Performans göstergeleri her bir gösterge sınıfı çerçevesinde tanımlanan çevresel yönleri dair yönetim yaklaşımının kısa bir gözden geçirimi ile temel ve ilave performans göstergeleri setini içerir. Tablo 5'de Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi'ne göre hazırlanan sürdürülebilirlik raporunun yönetim yaklaşımı ve performans göstergeleri kısmında açıklanması gereken çevresel performans göstergeleri ile ilgili bilgiler özetlenmiştir.

Tablo 5: Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi'ne Göre Sürdürülebilirlik Raporu Yönetim Yaklaşımı ve Performans Göstergeleri Kısmında Açıklanması Gereken Çevresel Performans Göstergeleri İle İlgili Bilgiler

Çevresel Performans Göstergeleri İle İlgili Bilgiler	<p>Bu göstergeler;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Kullanılan malzemeler, enerji ve su tüketimi, - Biyolojik çeşitlilik, emisyonlar, atık su ve atıklar, - Ürün ve hizmetler, - Nakliye, - Çevre ile ilgili yasa ve düzenlemelere uyulmamasının sonuçları ve - Çevre koruma giderleri ve çevresel yatırımlar gibi çevresel yönler hakkındaki performans bilgilerinin içerir.
--	---

Kaynak: GRI, s.28-29.

b) Kamu Çevresel Raporlama Çerçevesi - Avustralya Yaklaşımı

Rehberi: Bu rehberde bir çevresel raporda bulunması gereken bilgiler 5 kısımda toplanmış olup bu kısımlar şöyledir: 1) Örgütsel Ortam, 2) Yönetim Performansı, Politikaları ve Sistemleri, 3) İlgili Taraflarla İletişim, 4) Çevresel Performans ve 5) Ürün veya Hizmet Performansı. Aşağıda Kamu Çevresel Raporlama Çerçevesi - Avustralya Yaklaşımı Rehberi'ne göre söz konusu kısımların her birinde açıklanması gereken bilgiler ayrı ayrı ele alınarak incelenmiştir.

1) Örgütsel Ortam: Bu kısımda üst yönetim taahhüdü, raporlama yapan işletmenin profili, çevre politikası, yönetim politika ve sistemleri ile raporun kapsamı hakkındaki bilgiler açıklanır. Tablo 6'da Kamu Çevresel Raporlama Çerçevesi - Avustralya Yaklaşımı Rehberi'ne göre hazırlanan işletme çevresel raporunun örgütsel ortam kısmında açıklanması gereken bilgiler özetlenmiştir.

Tablo 6: Kamu Çevresel Raporlama Çerçevesi - Avustralya Yaklaşımı Rehberi'ne Göre İşletme Çevresel Raporu Örgütsel Ortam Kısmında Açıklanması Gereken Bilgiler

Örgütsel Ortam Kısmında Açıklanması Gereken Bilgiler	<p>Üst Yönetim Taahhüdü: Bu taahhüt çevresel konulara verilen öneme dair üst yönetimin beyanatını içerir.</p> <p>İşletme Profili: İşletme profili;</p> <ul style="list-style-type: none"> - İşletmenin ismi ve yasal türü, - İşletmenin büyüklüğü, - İşletmenin personel sayısı, - İşletmenin borsaya kayıtlı olup olmadığı, - İşletmenin faaliyet gösterdiği yer, sunduğu önemli iş ve hizmetler, - İşletmenin ekonomik katkısı (örneğin bulunduğu bölgenin istihdamına) ve - İşletmenin çevresel performansını etkileyen ve raporlama döneminde ortaya çıkan işlevsel, yapısal ve sahiplik yapısındaki değişiklikler hakkındaki bilgileri kapsar. <p>Çevre Politikası: İşletmenin çevre ile ilgili politikasını içerir.</p> <p>Yönetim Politika ve Sistemleri: Yönetim politika ve sistemleri yönetim performansı, politikaları ve sistemleri kısmında sunulan bilgileri kapsar.</p> <p>Raporun Kapsamı: Raporun kapsamı;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Raporun sınırı (örneğin ülkeler, ürünler, hizmetler, bölümler, tesisler, bağlı ortaklıklar ve ortak girişimler gibi) ve raporlama dönemi, - Bir önceki raporun tarihi, raporlama tarihi ve sıklığı, - Veriler, veri toplama süreci ve raporlama koşulları ile ilgili sınırlamalar, - Kamunun çevresel performans hakkındaki bilgi ve raporlara erişebilirliği, - Raporun hedef kitlesi, - Raporun okunabilirliğini artıran grafik ve diğer şekiller, - Raporda sunulan bilgilerin harici doğrulaması ve - Geliştirilen amaç ve hedeflerin özeti hakkındaki bilgileri içerir.
--	---

Kaynak: ENVIRONMENT AUSTRALIA, s.26-27.

2) *Yönetim Performansı, Politikaları ve Sistemleri*: Bu kısımda bir işletmenin yönetim sistem ve programları, uyum gereksinimleri, harici tanınma ve faaliyetler, arz zinciri girişimine katılım sayesinde elde edilen başarılar ve finansal bilgileri ile ilgili açıklamalar yer alır. Kamu Çevresel Raporlama Çerçevesi - Avustralya Yaklaşımı Rehberi'ne göre hazırlanan işletme çevresel raporunun yönetim performansı, politikaları ve sistemleri kısmında açıklanması gereken bilgiler Tablo 7'de özetlenmiştir.

Tablo 7: Kamu Çevresel Raporlama Çerçevesi - Avustralya Yaklaşımı Rehberi'ne Göre İşletme Çevresel Raporu Yönetim Performansı, Politikaları ve Sistemleri Kısmında Açıklanması Gereken Bilgiler

Yönetim Performansı, Politikaları ve Sistemleri Kısmında Açıklanması Gereken Bilgiler	<p>Yönetim Sistem ve Programları: Bu sistem ve programlar;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Dahili politikalar, standartlar ve gönüllü girişimlere yönelik performans, - Çevresel denetim programları, - Çevresel risk yönetim stratejileri, - Daha temiz üretim teknik ya da teknolojilerinin uygulanması, - Çevresel eğitim ve farkındalık programları, - Çevresel faktörlerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde nasıl dikkate alındığı, - Çevresel kazalar ve acil durumlarda yapılması gerekenlere dair programlar ve planlar, - Şikâyetleri ele alma usulleri, - Çevresel denetimin sonuçları, - Çevresel sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü olan personel sayısı, - Çevresel araştırma ve geliştirme projelerinin maliyeti, - Daha temiz üretim teknolojisi programları ve sonuçları, - Çevresel eğitim alan personel sayısı ve - Çevresel eğitim programlarının etkinliği ile ilgili bilgileri kapsar.
	<p>Uyum Gereksinimleri: Bu gereksinimler;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Çevresel düzenleme gereksinimleri ile ilgili uygulanabilir uluslararası bildirimler, gelenekler ve anlaşmalara ilaveten ulusal, eyalet ve bölgesel düzenlemelere uyumsuzluk cezalarının büyüklüğü ve niteliği, - Lisans sözleşmesi şartlarına uyum yüzdesi, - İşletme yönetiminin uyum konusundaki performansın iyileştirilmesi ile ilgili tutumu ve - Toprak ve suyun kirlenmesinden kaynaklanan borçlar dahil yasalar ve düzenlemeler kapsamındaki çevresel borçlar hakkındaki bilgileri içerir.
	<p>Harici Tanınma ve Faaliyetler: Harici tanınma ve faaliyetler raporlama döneminde alınan çevresel başarılar ve ödüller hakkındaki bilgileri kapsar.</p>
	<p>Arz Zinciri Girişimine Katılım Sayesinde Elde Edilen Başarılar: Satın alma politikaları ve satıcıların çevresel farkındalığı uygulamaya teşvik edildiği arz zinciri girişimleri sayesinde elde edilen başarılar hakkındaki bilgiyi içerir.</p>
	<p>Finansal Bilgiler: Bu bilgiler;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Atıkları imha etme maliyeti ve daha temiz üretim önlemlerine (örneğin yeniden kullanım ya da geri dönüşüm) ilişkin maliyet ve tasarruflar, - Alınan faaliyet izni ücretleri ve ödenen vergiler, - Çevresel koruma ile ilgili kâr amaçsız kurumlara yapılan bağış ve yardımlar, - Çevresel borçlar ve - Çevresel performansı iyileştirmek için alınan önlemler sayesinde elde edilen maliyet tasarrufları, yararlar ve fırsatlar hakkındaki bilgileri içerir.

Kaynak: ENVIRONMENT AUSTRALIA, s.29-30.

3) *İlgili Taraflarla İletişim*: Bu kısımda işletmenin çevresel yönetimi ile ilgili taraflarla iletişimi hakkındaki bilgiler açıklanır.

4) *Çevresel Performans*: Çevresel performans raporlama yapan işletmenin işlevsel çevresel performans göstergeleri yoluyla ölçülür. İşlevsel çevresel performans hem çevresel kaynaklar yani girdilerin kullanımı hem de ürün olmayan çıktıyı (non-product output) içerir.

5) *Ürün veya Hizmet Performansı*: Ürün veya hizmet performansı işletmenin ürün veya hizmet performansının çevresel açıdan ölçümüdür. Bu kısımda ürün veya hizmet yönetimi, ürün dizaynı ve paketleme konusundaki bilgiler açıklanır.

Tablo 8’de Kamu Çevresel Raporlama Çerçevesi - Avustralya Yaklaşımı Rehberi’ne göre hazırlanan işletme çevresel raporunun ilgili taraflarla iletişim, çevresel performans ve ürün veya hizmet performansı kısımlarında açıklanması gereken bilgiler özetlenmiştir.

Tablo 8: Kamu Çevresel Raporlama Çerçevesi - Avustralya Yaklaşımı Rehberi’ne Göre İşletme Çevresel Raporu İlgili Taraflarla İletişim, Çevresel Performans ve Ürün veya Hizmet Performansı Kısımlarında Açıklanması Gereken Bilgiler

İlgili Taraflarla İletişim Kısımında Açıklanması Gereken Bilgiler	<p>Bu bilgiler;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Önemli ilgili tarafların tanımlanması, kısa biyografisinin yazılması ve seçim esası, - İlgili taraf grupların her biri ile istişare etme yöntemi (örneğin anket, paneller), istişarelerin tür itibarıyla sayısı, geri besleme süreci ve istişarelerde ortaya çıkan bilgi türü, - Şikâyetleri ele alma usulü, etkinliği ve ele alınan şikâyetlerin sayısı ve yüzdesi, - Dahili ve harici ilgili tarafların katkısı ve geri besleme mekanizmaları dahil sürekli iyileştirme programları ve ilgili tarafların katılımı yoluyla sağlanan çevresel iyileştirmelerin özeti, - İlgili tarafların işletmenin çevresel sorunlarına olan tavrının ölçümü, - Performans ölçütü ve göstergeler gibi çevresel bilgilerin kullanımı, - İlgili taraflarla iletişimi güçlendirme planları ve ödül projeleri ve - Çevresel farkındalığı artırmayı amaçlayan eğitim programları hakkındaki bilgileri içerir.
Çevresel Performans Kısımında Açıklanması Gereken Bilgiler	<p>Girdi Göstergeleri: Bu göstergeler;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Enerji ve su tüketimi, - Toprak kullanımı ve biyolojik çeşitlilik, - Materyaller ve diğer kaynakların kullanımı ile ilgili bilgileri kapsar. <p>Ürün Olmayan Çıktı Göstergeleri: Bu göstergeler;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Havaya emisyon, atık su emisyonları, gürültü, koku ve diğer emisyonlar, - Sera gazı üretimi, - Katı atık ve tehlikeli atık oluşumları ve imha edilmesi ve - Faaliyet gösterilen bölgenin kirletilmesi hakkındaki bilgileri içerir.
Ürün veya Hizmet Performansı Kısımında Açıklanması Gereken Bilgiler	<p>Ürün veya Hizmet Yönetimi: Ürün veya hizmet yönetimi;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ürün veya hizmetin yaşam döngüsüne ilişkin önemli çevresel etkileri ve - Ürün veya hizmetin potansiyel olumsuz etkisini önleme veya minimize etme program ya da prosedürleri hakkındaki bilgileri içerir. <p>Ürün Dizaynı: Ürün dizaynı;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ürün veya hizmet tasarımcısına olumsuz yaşam döngüsü etkisi azaltılmış ürün veya hizmetleri geliştirmesi konusunda yardım etme prosedürleri ve - İyileştirilmiş enerji etkinliği, geri dönüşümlü materyallerin kullanımı ve iyileştirilmiş geri dönüşüm gibi ürünlerin iyileştirilmiş performansı ve çevresel özellikleri hakkındaki bilgileri kapsar. <p>Paketleme: Paketleme;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Yıllık ya da ürün başına kullanılan paketlerin tür (cam, karton, çelik, geri dönüştürülebilir veya dönüştürülemez plastik ya da ahşap) itibarıyla miktarı, - Ürünün yüzdesi olarak paketleme maliyeti, - Paketlemede kullanılan ikincil derecedeki materyallerin maliyeti ve - Geri dönüştürülen veya yeniden kullanılan paketleme malzemelerinin yüzdesi gibi bilgileri içerir.

Kaynak: ENVIRONMENT AUSTRALIA, s.30-37.

c) Çevresel Raporlama Forumu İşletme Çevresel Raporları Hazırlama Rehberi: Bu rehbere göre finansal tablolarda raporlanacak olan çevresel bilgiler iki kısımdan oluşur. Birinci kısım niteliksel bilgilerin ve ikinci kısım ise niceliksel bilgilerin açıklandığı kısımdır. Niteliksel bilgiler kısmında işletmenin kısa bir tanıtımı, çevre politikası, çevresel yönetim sistemleri, çevresel risk yönetimi, çevre ile ilgili yasalara uyum, ürün politikası, doğal kaynakları koruma, ilgili taraflarla ilişkiler ve harici doğrulama hakkındaki bilgiler yer alır. Niceliksel bilgiler kısmında ise çevresel giderler, ham madde kullanımı ve emisyonlar ile çevresel performans göstergeleri hakkındaki bilgiler açıklanır. Çevresel Raporlama Forumu İşletme Çevresel Raporları Hazırlama Rehberi'ne göre hazırlanan işletme çevresel raporunda açıklanması gereken bilgiler tablo 9'da özetlenmiştir.

Tablo 9: Çevresel Raporlama Forumu İşletme Çevresel Raporları Hazırlama Rehberi'ne Göre İşletme Çevresel Raporunda Açıklanması Gereken Bilgiler

Niteliksel Bilgiler	İşletmenin Kısa Bir Tanıtımı: İşletmenin büyüklüğü ve faaliyetleri, üretim alanlarının sayısı ve yeri, üretim sürecinin genel bir tanıtımı, üretim ve dağıtım ile ilgili temel çevresel sorunların tanımlanması hakkındaki bilgiler.
	Çevre Politikası: Çevresel politikanın uygulanmaya başladığı yıl, beklenen başarılar ve başarıların izlenmesi (daha önce raporlanan amaçlarla karşılaştırılmalı olarak) ile ilgili bilgiler.
	Çevresel Yönetim Sistemleri: Örgüt yapısı (çevre departmanı ve diğer işletme birimleriyle ilişkileri), çevresel politikanın uygulanması ile ilgili programlar, eğitim faaliyeti, Uluslararası Standartlar Örgütü (International Standards Organization, ISO) gibi çevresel yönetim sistemi ve sertifikalarının uygulanma seviyesi hakkındaki bilgiler.
	Çevresel Risk Yönetimi: Denetim, risk yönetimi ile ilgili alınan önlemler ve elde edilen başarılar, yapılan çevre düzenlemesi ile ilgili faaliyetler ve çevreye zarar verecek önemli çevresel kazalar hakkındaki bilgiler.
	Çevre ile İlgili Yasalara Uyum: İşletmenin çevresel düzenlemelere uymayı garanti etme yolu ve raporun ilgili olduğu dönem boyunca yürürlükte olan çevresel düzenlemelere uyum sağlamak için alınan önlemler ile ilgili bilgiler.
	Ürün Politikası: Ürün yaşam döngüsü ve çevreye etkileri ile bu etkileri azaltmak için alınan önlemler, ürün yeniliği, ürünün enerji etkinliği (doğrudan ilgili olduğu zaman), işletmenin ürünün ömrünün sonundaki sorumluluğu, tüketiciler ve müşteriler ile işbirliği programları ve eko - etiket (uygulanabilir olduğunda) hakkındaki bilgiler.
	Doğal Kaynakları Koruma: Enerji ve su tasarruf programları ve diğer doğal mirası koruma programları hakkındaki bilgiler.
	İlgili Taraflarla İlişkiler: İlgili taraflarla ilişkiler ve raporda sunulan bilgilerin dışında daha fazla bilgi edinilmek istenildiğinde iletişim kurulacak kişinin ismi ve departmanı hakkındaki bilgiler.
Niceliksel Bilgiler	Harici Doğrulama: Raporda yer alan bilgilerin güvenilirliğini onaylayan kişi veya kurumlar varsa, bunlar hakkındaki bilgiler.
	Çevresel Giderler: Çevresel giderler ile ilgili bilgiler.
	Ham Madde Kullanımı ve Emisyonlar: Ham madde kullanımı, enerji tüketimi, atıklar, işletmenin faaliyetleri ile doğrudan ilgili havaya emisyon, suya boşaltım, toprak kirliliği ve diğer kirlenici maddeler, ürünün kalitesi, üretim faaliyetinin etkileri, çevreyi kirlenici madde oluşum miktarı ve bunların etkilerini azaltma amaçları hakkındaki bilgiler.
	Çevresel Performans Göstergeleri: Önceki dönemlerle karşılaştırılmalı olarak sunulan çevresel performans göstergeleri ile ilgili bilgiler.

Kaynak: FORUM ON ENVIRONMENTAL REPORTING.

Çevresel Raporlama Forumu İşletme Çevresel Raporları Hazırlama Rehberi'nde çevresel performans göstergeleri ayrıntılı olarak açıklanmamış

olup sadece en önemli göstergelerin emisyonlarla ilgili fiziksel verileri üretim, satışlar, katma değer ve dönüştürme maliyetleri (transformation cost) ile ilişkilendiren göstergeler olduğundan bahsedilmiştir. Ayrıca, daha öncede belirtildiği üzere bu rehberde esas itibariyle bağımsız bir çevresel rapor esas alınarak çevresel rapor içeriği belirlenmekle birlikte çevre ile ilgili niteliksel bilgilerin bilanço dipnotlarında ve niceliksel bilgilerin ise bilançonun içerik kısmında sunulacağı gibi bir açıklama da yer almaktadır. Ancak, bu açıklama eksik bir açıklamadır. Çünkü niceliksel bilgiler finansal ve finansal olmayan biçimlerde olabilir. Günümüz muhasebe uygulamalarına göre finansal olmayan niceliksel bilgiler bilançonun içerik kısmında değil ancak bilanço dipnotlarında raporlanabilecektir.

5. SONUÇ

İşletmeler çevresel sorumluluk taahhüdünü açıkça göstermenin ve çevresel etkileri ve çevresel performansları konusunda ilgili taraflara bilgi sağlamanın bir aracı olarak çevresel rapor hazırlar ve yayımlarlar. Çevresel raporların işletmenin çevresel etkileri ve çevresel performansı hakkındaki bilgiyi ilgili taraflara iletebilmesi için bu raporlarda açıklanması gereken bilgileri yani çevresel rapor içeriğini belirleyen birçok çevresel raporlama rehberi geliştirilmiştir. Bu rehberlerden öne çıkan Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi'dir. Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi, Kamu Çevresel Raporlama Çerçevesi - Avustralya Yaklaşımı Rehberi ve Çevresel Raporlama Forumu İşletme Çevresel Raporları Hazırlama Rehberi'nde esas itibariyle bağımsız bir çevresel rapor esas alınarak çevresel rapor içeriği belirlenmektedir. Bununla birlikte, ister bağımsız bir çevresel raporda isterse geleneksel finansal tablolarda raporlansın işletmelerin kamuya açıklayacakları çevresel bilgiler aynı olacaktır. Söz konusu rehberlere göre çevresel raporlarda çevre ile ilgili genellikle hem nicel hem de nitel bilgiler yer almaktadır. Bu rehberlere göre çevresel raporlarda açıklanması gereken bilgiler incelendiğinde bir işletme çevresel raporunda başlıca şu konulardaki bilgilerin açıklanması gerektiği sonucuna ulaşılabilir:

- 1) Çevresel konulara verilen öneme dair üst yönetimin beyanatu,
- 2) İşletmenin ismi, başlıca markaları, iştirakleri, bağlı ortaklıkları, ortak girişimleri, sahiplik yapısı, yasal türü, borsaya kayıtlı olup olmadığı, büyüklüğü, faaliyet gösterdiği yer, iş yapılan piyasalar, çalışanların sayısı, sunduğu önemli iş ve hizmetler, ekonomik katkısı, raporlama döneminde ortaya çıkan işlevsel, yapısal ve sahiplik yapısındaki değişiklikler gibi işletme profili,
- 3) İşletmenin çevresel koruma ile ilgili felsefesini ve yaklaşımını ifade eden çevre politikası,
- 4) Çevresel denetim programları, çevresel risk yönetim stratejileri, çevresel eğitim ve farkındalık programları, çevresel kazalar ve acil

durumlarda yapılması gerekenlere dair programlar ve planlar, şikâyetleri ele alma usulleri, çevresel araştırma ve geliştirme projeleri ve maliyeti, daha temiz üretim teknolojisi programları ve sonuçları gibi çevresel yönetim sistem ve programları,

5) Çevresel raporun sınırı, raporlama dönemi, raporlama tarihi, raporlama sıklığı, hedef kitlesi, okunabilirliğini artıran grafik ve diğer şekiller, veri toplama süreci ve raporlama koşulları ile ilgili sınırlamalar, kamunun çevresel raporlara erişebilirliği, rapor ve içeriği ile ilgili sorular olduğu zaman iletişim kurulacak kişiler, daha önceki raporlarda sunulan bilgilerde yapılan değişikliklerin etkileri ve değişikliğin nedeni gibi rapor parametreleri,

6) Çevre ile ilgili yasalar ve diğer düzenlemelere uyum,

7) Raporlama döneminde alınan çevresel başarılar ve ödüller,

8) Çevresel giderler, borçlar ve yatırımların tutarı,

9) Çevresel performansı iyileştirmek için alınan önlemler sayesinde elde edilen maliyet tasarrufları, yararlar ve fırsatlar,

10) İletişim kurulan ilgili tarafların listesi ve seçim esası, ilgili taraflarla iletişim kurma yolları ve iletişimi güçlendirme planları, ele alınan şikâyetlerin sayısı ve yüzdesi, ilgili tarafların katkısı ve geri besleme mekanizmaları dahil sürekli iyileştirme programları, ilgili tarafların katılımı yoluyla sağlanan çevresel iyileştirmelerin özeti ve çevresel farkındalığı artırmayı amaçlayan eğitim programları gibi ilgili taraflarla iletişim veya ilişkiler,

11) Enerji ve su tüketimi, toprak kullanımı, materyaller ve diğer kaynakların kullanımı, biyolojik çeşitlilik, emisyonlar, atık oluşumu, atıkların imha edilmesi ve faaliyet gösterilen bölgenin kirletilmesi hakkındaki performans bilgileri gibi çevresel performans göstergeleri,

12) Ürün veya hizmetin potansiyel olumsuz etkisini önleme veya minimize etme program ya da prosedürleri, ürün veya hizmet tasarımcısına olumsuz yaşam döngüsü etkisi azaltılmış ürün veya hizmetleri geliştirmesi konusunda yardım etme prosedürleri, iyileştirilmiş enerji etkinliği, geri dönüşümlü materyallerin kullanımı ve iyileştirilmiş geri dönüşüm gibi ürünlerin iyileştirilmiş performansı ve çevresel özellikleri, geri dönüştürülen veya yeniden kullanılan paketleme malzemelerinin yüzdesi gibi ürün veya hizmet performansı ve

13) Finansal tabloların bağımsız denetimi gibi çevresel raporlarda yer alan bilgilerin güvenilirliğini onaylayan yani harici doğrulamasını yapan kişi veya kurumlar.

Sonuç olarak, işletmelerin toplumda üstlendikleri roller ile ilgili olarak toplumsal bilinçlenme düzeyinin arttığı günümüzde dünyadaki gelişmelere paralel olarak Türk işletmelerinin de çevre ile ilgili sosyal sorumluluklarının önemini kavrayıp çevresel bilgilerini kamuya açıklamaları gerekir. İşletmelerin çevresel raporlarında kamuya açıklayacakları çevresel

bilgiler ise çevresel rapor kullanıcıları olan ilgili tarafların işletmenin çevresel etkileri ve çevresel performansını değerlendirebilecekleri düzeyde olmalıdır. Ayrıca, çevresel bilgilerin kamuya açıklanması yani çevresel raporlama bütün dünyada sadece isteğe bağlı uygulama olmaktan çıkıp zorunlu uygulama haline gelmelidir. Bu amaçla, ülkelerin yetkili muhasebe kurumları gereken girişimlerde bulunmalıdır.

KAYNAKÇA

1. ACBE (Advisory Committee on Business and the Environment), Environmental Reporting: An Approach to Good Practice, United Kingdom, 1997, http://www.enviroreporting.com/others/acbe_guidelines.htm?&username=guest@enviroreporting.com&password=9999&groups=ENVREP, (12.06.2008).
2. ADAMS, Roger at al., Accounting and Financial Reporting for Environmental Costs and Liabilities, Workshop Manual, United Kingdom, 2000, http://ecolu-info.unige.ch/recherche/suprem/content/unctad/reference_material/CAET-UNCTAD-MANUAL.pdf, (14.07.2008).
3. AKTAN, Coşkun Can ve İstiklal Y. VURAL, “Kurumsal Sosyal Sorumluluk (Uluslararası Kuruluşlar ve Hükümet-Dışı Organizasyonlar Tarafından Sürdürülen Başlıca Girişimler)”, **Çimento İşveren Dergisi**, 2007, s.4-21.
4. ALTINBAY, Ali, “Çevresel Maliyetlerin Raporlanması”, **Akademik Bakış Dergisi**, Sayı 11, www.akademikbakis.org/sayi11/makale/evresel.doc, (25.09.2008).
5. ANGAY, Barış, Halka Açık Şirketlerde Sosyal Raporlama ve Türkiye Uygulaması, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2006.
6. Avrupa Birliği Eko-Yönetim ve Denetim Programı, <http://ec.europa.eu/environment/emas/>, (14.07.2008).
7. BANERJEE, Bhabatosh “Corporate Environmental Accounting and Reporting”, **The Chartered Accountant**, 2006, ss.1432-1439.
8. BAŞAR, Banu ve Mehmet BAŞAR, “Sosyal Sorumluluk Raporlaması ve Türkiye’deki Durumu”, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 2, 2006, ss.213-230.

9. CEFIC (European Chemical Industry Council), Responsible Care - Health, Safety and Environmental Reporting Guidelines, 1998, <http://www.cefic.be/activities/hse/rc/guide/03.htm>, (16.06.2008).
10. CLAUSEN, Jens at al., The INEM Sustainability Reporting Guide, A Manual on Practical and Convincing Communication for Future-Oriented Companies, INEM (International Network for Environmental Management), German, 2001, <http://www.ioew.de/home/downloaddateien/Leitfaden%20engl.pdf>, (14.07.2008).
11. DE VILLIERS, C J and D S LUBBE, "Industry Differences in Respect of Corporate Environmental Reporting in South Africa: A Research Note", **Meditari Accountancy Research**, Vol. 9, 2001, ss.81-91.
12. DEFRA (Department for Environment Food and Rural Affairs), Environmental Key Performance Indicators, Reporting Guidelines for UK Business, 2006, <http://www.defra.gov.uk/environment/business/envrp/pdf/envkpi-guidelines.pdf>, (14.07.2008).
13. ENVIRON, Report on a Survey of Environmental Reporting Costs and Benefits, Iss. 3, 2001.
14. ENVIRONMENT AUSTRALIA, A Framework for Public Environmental Reporting, An Australian Approach, 2000, <http://www.environment.gov.au/settlements/industry/finance/publications/framework/pubs/perframework.pdf>, (14.07.2008).
15. ENVIRONMENTAL WORKING PARTY OF THE EUROPEAN FEDERATION OF ACCOUNTANTS (FEE), Towards A Generally Accepted Framework for Environmental Reporting, 2000, <http://www.fee.be/fileupload/upload/Paper%20Towards%20a%20Generally%20Accepted%20Framework%20for%20Environmental%20Reporting%20173200561425.pdf>, (14.07.2008).
16. EUROPEAN COMMISSION, Guidance on the EMAS Environmental Statement, http://ec.europa.eu/environment/emas/documents/guidance_en.htm, (14.07.2008).
17. EUROPEAN COMMISSION, Guidance on the Selection and Use of Environmental Performance Indicators for the EMAS Regulation, **Official Journal of the European Union**, 23.07.2003, http://ec.europa.eu/environment/emas/pdf/guidance/guidance08_en.pdf, (14.07.2008).
18. FIVE WINDS INTERNATIONAL, "Environmental Concepts and Tools, Corporate Environmental Reporting", http://www.fivewinds.com/uploadedfiles_shared/CorporateEnvironmentalReporting040127.pdf, (14.07.2008).

19. FORUM ON ENVIRONMENTAL REPORTING, “Company Environmental Reports Guidelines for Preparation”, <http://www.enviroreporting.com/others/feem.htm>, (14.07.2008).
20. GRI (Global Reporting Initiative), Sustainability Reporting Guidelines, 2006, http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/A1FB5501-B0DE-4B69-A900-27DD8A4C2839/0/G3_Guidelines_ENG.pdf, (14.07.2008).
21. JAHAMANI, Yousef F., “Green Accounting in Developing Countries: The Case of U.A.E. and Jordan”, **Managerial Finance**, Vol. 29, No. 8, 2003, ss.37-45.
22. KAYA, Uğur ve Aykut KARAKAYA, “Sosyal Raporlama Anlayışının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Yıl 7, Sayı 24, 2008, ss.153-170.
23. KIRLIOĞLU, Hilmi ve Ahmet Vecdi CAN, **Çevre Muhasebesi**, Adapazarı, Değişim Yayınları, 1998.
24. KPMG, Sustainability Reporting: A Guide, 2008, http://www.group100.com.au/publications/kpmg_g100_Sustainability_Rep200805.pdf, (14.07.2008).
25. LODHIA, Sumit K., “Corporate Perceptions of Web-Based Environmental Communication, An Exploratory Study into Companies in the Australian Minerals Industry”, **Journal of Accounting & Organizational Change**, Vol. 2, No. 1, 2006, ss.74-88.
26. LUNGU, Camelia Iuliana, Chirata CARAIANI and Cornelia DASCALU, “New Perspectives on Corporate Reporting: Social-Economic and Environmental Information”, **Theoretical and Applied Economics**, ss.37-42.
27. MAKOWER, Joel, “Six Keys to Creating a Winning Environmental Report”, 2006, <http://www.greenbiz.com/resources/resource/six-keys-creating-a-winning-environmental-report>, (12.06.2008).
28. MINISTRY OF THE ENVIRONMENT, GOVERNMENT OF JAPAN, Environmental Reporting Guidelines - Towards a Sustainable Society – (Fiscal Year 2007 Version), Provisional Translation, 2007, <http://www.env.go.jp/en/policy/economy/erg2007.pdf>, (14.07.2008).
29. MITCHELL, CG. and NW. QUINN, “Environmental Reporting Disclosure in South Africa: A Comparative Study of the Expectations of Selected Groups of Preparers and Users”, **Meditari Accountancy Research**, Vol. 13, No. 2, 2005, ss.17-33.

30. PEIYUAN, Guo, Corporate Environmental Reporting and Disclosure in China, 2005, <http://www.csr-asia.com/upload/environmental-reporting.pdf>, (14.07.2008).
31. PUBLIC ACCOUNTS AND ESTIMATES COMMITTEE, Final Report on Environmental Accounting and Reporting, Public Accounts and Estimates Committee Forty-Sixth Report to Parliament, Authority Government Printer for the State of Victoria, No. 141 Session 1999-2002, http://www.parliament.vic.gov.au/paec/reports/PAEC-46_EnvironmentalAccounting_2002.pdf, (14.07.2008).
32. PUBLIC ACCOUNTS AND ESTIMATES COMMITTEE, Interim Report of the Inquiry into Environmental Accounting and Reporting, Public Accounts and Estimates Committee Thirty-First Report to Parliament, Authority Government Printer, No. 63 Session 1998-99, 1999, http://www.parliament.vic.gov.au/paec/reports/PAEC-31_EnvironmentalAccounting_1999.pdf, (14.07.2008).
33. SLATER, Alyson and Sean GILBERT, "The Evolution of Business Reporting: Make Room for Sustainability Disclosure", **Environmental Quality Management**, Autumn 2004, ss.41-48.
34. ŞİMŞEK, M. Şerif, Tahir AKGEMCİ ve Adnan ÇELİK, **Davranış Bilimlerine Giriş ve Örgütlerde Davranış**, 3. Baskı, Konya, Adım Matbaacılık, 2003.
35. TAREQ EMTAIRAH RESEARCH ASSOCIATE, Corporate Environmental Reporting, Review of Policy Action in Europe, IIIIEE (International Institute for Industrial Environmental Economics) Report, 2002, http://www.enviroreporting.com/others/cer_europe.pdf, (14.07.2008).
36. THE INTERNATIONAL CORPORATE ENVIRONMENTAL REPORTING SITE, <http://www.enviroreporting.com>. (07.07.2008).
37. THE MINISTRY OF ECONOMY, TRADE AND INDUSTRY, JAPAN GOVERNMENT, Environmental Reporting Guidelines 2001 - With Focus on Stakeholders, 2001, http://www.meti.go.jp/english/policy/index_environment.html, (14.07.2008).
38. YAĞLI, Fatma, Çevre Muhasebesi ve Mermer İşletmeleri Uygulaması (Ermaş Madencilik Tur. San. ve Tic. A.Ş. Örnek Uygulaması), Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2006.