

# TÜRKİYE'DEKİ KURUMSAL RAPORLAMA EKOSİSTEMİ ÜZERİNE DEĞERLENDİRMELER

## (EVALUATIONS ON THE CORPORATE REPORTING ECOSYSTEM IN TURKEY)

Emine Serap KURT\* / Hakan CAVLAK\*\*

### ÖZ

Hem işletme içi paydaşların (yöneticiler, çalışanlar) hem de işletme dışı paydaşların (yatırımcılar, kredi verenler, tedarikçiler vd.) alacakları kararlarda önemli bir araç olan kurumsal raporlar, son yıllarda finansal olmayan bilginin (çevresel, sosyal ve yönetsimsel-ESG) artan önemi ve bu bilgiye olan paydaş talebinin artması, küresel ekonomik krizler, şirket skandalları, kârlılıktan değer yaratmaya geçiş, çifte ve dinamik önemlilik, doğrusal ekonomiden döngüsel ekonomiye geçiş gibi muhtelif nedenler ile değişim göstermektedir. Söz konusu değişim, sunulan kurumsal raporların içeriğinde, tasarımında ve türünde de farklılıkların yaşanmasına neden olmaktadır. Bu çerçevede uluslararası otoriteler, muhtelif düzenlemeler (Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlaması Standartları (European Sustainability Reporting Standards- ESRS) seti taslakları, IFRS Sürdürülebilirlik Açıklama Standartları (IFRS S1 ve IFRS S2) taslakları, vb.) yaparak bu değişime yanıt vermeye çalışmaktadır. Türkiye'de de söz konusu gelişmeler yakından takip edilmekte, uluslararası gelişmelere hızlı bir şekilde uyum sağlamak adına ilgili otoriteler tarafından ulusal düzeyde gerekli olan yasal düzenlemeler yapılmaktadır. Bu çalışmada, kurumsal raporlama ekosisteminin uluslararası görünümü karşısında Türkiye'deki kurumsal

raporlama ekosisteminin nasıl bir görünüme sahip olduğunun ortaya konması amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda Türkiye'de kurumsal raporlama ekosistemi oluşturan unsurlar, kurumlar ve kuruluşlar ile yasal düzenlemeler nitel araştırma yöntemleri aracılığıyla incelenmiş olup Türkiye'deki kurumsal raporlama ekosisteminin görünümü oluşturulmuştur. Bu görünüm; Türkiye'de finansal raporlama kapsamının (TFRS'lere ek olarak BOBİ FRS ve KÜMİ FRS-Taslak) genişlediği, Paris İklim Anlaşması, Avrupa Yeşil Mutabakatı vb. uluslararası gelişmeler ile uyumlu olacak şekilde sürdürülebilirlik ve iklim ile ilişkili açıklamaların kurumsal raporlamalara dahil edilmeye başlandığı, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) gibi yetkili kurumların da bu gelişmelere hızlı bir şekilde uyum sağlayarak gerekli yasal düzenlemeleri hazırladığı ve sivil toplum kuruluşlarının yaptıkları çalışmalar ile kurumsal raporlama konusundaki gelişmelere ilişkin farkındalığı arttırdığı gibi muhtelif sonuçları ortaya koymaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Kurumsal Rapor, Kurumsal Raporlama Ekosistemi, Sürdürülebilirlik, ESG, Türkiye.

**JEL Kodları:** M40, M49, Q56.

\* Arş. Gör. Dr., Trakya Üniversitesi, İİBF, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, Orcid Id: 0000-0003-2192-0669, serapkurt@trakya.edu.tr

\*\* Arş. Gör. Doç. Dr., Ardahan Üniversitesi, İİBF, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, Orcid Id: 0000-0002-5891-7722, hakancavlak@ardahan.edu.tr

Yazı Gönderim Tarihi: 10.06.2022, Yazı Kabul Tarihi: 18.07.2022

## ABSTRACT

Corporate reports, which are an important tool in the decision making of both internal stakeholders (managers, employees) and external stakeholders (investors, creditors, suppliers, etc.), have been changing in recent years due to various reasons such as the increasing importance of non-financial information (environmental, social and governance-ESG) and the increase in stakeholder demand for this information, global economic crises, corporate scandals, the transition from profitability to value creation, double and dynamic materiality, and the transition from linear economy to circular economy. This change also causes differences in the content, design, and type of the corporate reports submitted. International authorities are attempting to adapt to this trend by establishing various regulations (European Sustainability Reporting Standards (ESRS), IFRS Sustainability Disclosure Standards (IFRS S1 and IFRS S2), etc.). These developments are actively monitored in Turkey, and the required legislative regulations are established at the national level by the authorities to respond rapidly to international changes. This study aims to demonstrate what the corporate reporting ecosystem in Turkey looks like in comparison to the global cor-

porate reporting landscape. In this context, qualitative research methodologies were used to analyze the factors that affect Turkey's corporate reporting ecosystem, including institutions and organizations, as well as legal requirements, and the appearance of Turkey's corporate reporting ecosystem was developed. This view in Turkey demonstrated, the scope of financial reporting (BOBİ FRS and KÜMİ FRS-Draft in addition to TFRSs) has expanded and sustainability and climate-related disclosures have begun to be included in corporate reporting in line with international developments such as the Paris Agreement, the European Green Agreement. It reveals various results, such as the competent institutions such as the KGK quickly adapting to these developments, preparing the necessary legal regulations, and increasing the awareness of the work done by non-governmental organizations and the developments in corporate reporting.

**Keywords:** Corporate Report, Corporate Reporting Ecosystem, Sustainability, ESG, Turkey.

**JEL Classification:** M40, M49, Q56.

## 1. GİRİŞ

Bir işletme hakkında bilgi sahibi olmak, o işletmenin performansını değerlendirmek ya da işletme ile ilgili herhangi bir konuda karar almak adına kullanılan en önemli araç, işletmeler tarafından hazırlanıp kamuoyuna sunulan kurumsal raporlardır (Cavlak & Cebeci, 2018). Kurumsal raporlar, işletme ve işletme paydaşları arasındaki bilgi düzeyi farklılıklarını (bilgi asimetrisini) en aza indirerek yukarıda ifade edilen işlevi yerine getirmektedir (Kurt, 2018). Bu raporlar, geçmişte ağırlıklı olarak finansal bilgileri içeren finansal raporlardan oluşmakta iken son yıllarda yaşanan muhtelif olaylar (yaşanan küresel ekonomik krizler ve şirket skandalları, işletme yapılarındaki, yatırımcı profilindeki, paydaş taleplerindeki ve teknolojiye değişim, çevresel ve sosyal duyarlılık konusundaki ilerleme) ile birlikte finansal olmayan bilgileri de içermeye başlamıştır. Bu değişim neticesinde ise kurumsal sosyal sorumluluk raporu, kurumsal yönetim raporu, sürdürülebilirlik raporu ve entegre rapor gibi farklı kurumsal rapor türleri ortaya çıkmıştır. Özetle, kurumsal raporlamanın finansal raporlama (finansal bilgi) ile başlayan gelişimi, finansal olmayan bilgiyi de içine alan daha detaylı ve çeşitlilik arz eden rapor türleri ile devam etmektedir (Cavlak, 2021). Bir başka ifade ile finansal olmayan bilginin artan önemi ile birlikte kurumsal raporlamada sessiz bir rönesans yaşanmaktadır (White, 2005).

Bu çalışma hem farklı kurumsal rapor türleri (faaliyet raporu, sürdürülebilirlik raporu, entegre rapor vd.) hakkında araştırma yapanlar hem de uygulayıcılar açısından son yıllarda giderek karmaşıklaşan ve anlaşılması zor hale gelen kurumsal raporlama ekosisteminin daha anlaşılabilir hale gelmesini amaçlamaktadır. Bu çerçevede çalışmada, kurumsal rapor(lama) ile ilgili tüm unsurları, tarafları ve düzenlemeleri içine alan kurumsal raporlama ekosisteminin Türkiye'deki görünümü doküman incelemesi, sistematik arşiv taraması ve durum saptayıcı araştırma yöntemleri kullanılarak nitel yöntem ile analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda elde edilen Türkiye'deki kurumsal raporlama ekosistemi görünümünün kurumsal rapor(lama) alanında çalışma yapacak olanlara bütüncül bir bakış açısı oluşturarak fayda sağlayacağı düşünülmektedir.

## 2. LİTERATÜR

Çalışmanın bu bölümünde, ele alınan konuya ilişkin temel kavramların literatürde nasıl ele alındığı, tarihsel süreç içerisindeki gelişimi ile uluslararası arenada yaşanan güncel gelişmeler ve Türkiye'de kurumsal raporlama alanında yaşanan gelişmelere değinilmektedir.

### 2.1. Kurumsal Rapor(lama) ve Önemi

İşletme paydaşları, işletme hakkında bilgi sahibi olmak için zamanında ve kullanabilecekleri bir biçimde sunulan yüksek kaliteli, kurumsal performansın tam bir resmini çizen ve gerektiği kadar sık güncellenen bilgi istemektedir (DiPiazza & Eccles, 2002). İşletmeler ise bu talebe kamuoyuna sundukları ve raporlama süreci sonunda ortaya çıkan kurumsal rapor(lar) ile cevap vermektedir. Kurumsal raporlama; yaygın olarak kullanılan, çok yönlü ve farklı kişiler için farklı anlamlar ifade eden geniş bir terimdir. Bunun nedeni kurumsal raporlamanın, parçalar halinde karmaşık bir yapboz gibi olması (ICAEW, 2020) ve tam tanımının, konuya hangi açıdan bakıldığına bağlı olarak farklılık arz etmesidir (Bhaskar, Flower, & Sellers, 2021). Bu tanımlamalardan bazıları şunlardır: Kurumsal raporlama,

- işletmelerin belirli dönemlerde paydaşlarını basılı veya elektronik iletişim araçları vasıtasıyla bilgilendirmesidir (Uyar, 2015).
- işletme ile yatırımcıları arasındaki bağlantıdır (Deloitte, 2016).
- işletmenin paydaşları ile etkili iletişim kurmasını sağlayan bir dildir (Haller, Link, & Groß, 2017).
- iş dünyası ve sermaye piyasası katılımcıları arasındaki bir iletişim biçimi ve aracıdır (Bhaskar v.dğr., 2021; FRC, 2020).
- işletme paydaşlarının, işletmenin finansal ve finansal olmayan performansını anlayabileceği ve değerlendirebileceği bir araçtır (CDP v.dğr., 2020a; Weetman, Tsalavoutas, & Gordon, 2020).

Yukarıdaki tanımlamalardan hareketle ifade edilmesi

gereken noktalardan biri kurumsal raporlamanın bir süreci, kurumsal raporun/raporların ise kurumsal raporlama süreci sonunda elde edilen ve paydaşlara sunulan nihai çıktıyı ifade ettiği'dir. Bir diğer açıdan işletmenin belirli bir faaliyet dönemine ilişkin finansal ve finansal olmayan verilerini girdi olarak kullanan ve bunları bilgi sistemleri vasıtası ile işleyerek raporlamaya hazır hale getiren, son olarak da sunulacak açıklamaları çeşitli denetim ve güvence hizmetlerinden geçiren sürece kurumsal raporlama, bu sürecin çıktısı olarak işletme paydaşlarına sunulan rapora ise kurumsal rapor(lar) denilmektedir (Pounder, 2009). Kurumsal raporlar, günümüzde farklı isimler (finansal raporlar-bağımsız denetim raporları-, yıllık faaliyet raporları, kurumsal yönetim ilkelerine uyum raporu, sürdürülebilirlik raporları, entegre raporlar, vb.) altında farklı içerikler ve farklı amaçlar ile oluşturulmakta ve ilgililere sunulmaktadır. Kurumsal raporların temel amacı, öncelikle temel paydaş olan işletme sahipleri, yatırımcılar ve kredi verenler olmak üzere işletme ile ilgisi olan tüm taraflara yararlı olan bilgileri net olarak aktarmaktır (Zairi & Letza, 1994). Bu nedenle de kurumsal raporlarda yer alan bilgilerin yanıltıcı olmaması gerekmektedir (Bradish, 1965). Ayrıca rapor, işletmenin uzun dönemli değer yaratma hususunu şeffaf bir şekilde ortaya koymalı (Doğu, 2016); işletmenin gelişiminin, performansının, toplumun, gelecekteki beklentilerinin ve faaliyetlerinin etkisinin olumlu ve olumsuz yönlerini içererek açık ve önyargısız bir şekilde kullanıcıların anlayabileceği bir dilde yazılmalıdır (FRC, 2020).

İyi bir şekilde yönetilen kurumsal raporlama süreci, bir şirket ile paydaşları arasında kendileri için önemli olan konular hakkında aktif bir diyalog oluşturur (FRC, 2020). Söz konusu diyalogun verimli olması durumunda; yatırımcıların asimetrik bilgi miktarının azalmasına bağlı olarak güveni artmakta, risk ve spekülasyonlar en aza indirgenmektedir. Bu durum ise sermaye piyasalarında güven oluşturmak suretiyle daha iyi sermaye tahsisi kararlarına ve ekonomik büyümeye yol açmaktadır (ACCA, 2013; Lessambo, 2018; Thistlethwaite, 2015). Ayrıca kurumsal raporlamanın kalitesi yolsuzluğun sınırlandırılmasında da önemli bir rol oynamaktadır (Barkemeyer, Preuss, & Lee, 2015).

## 2.2. Kurumsal Raporlamada Hesap Verebilirlik, Denetim ve Güvence Hizmetleri

Şeffaflık ve hesap verebilirlik, yüksek kaliteli yönetim mekanizmaları ve paydaşların güçlendirilmesi için kritik unsurlardır (Corporate Reporting Dialogue, 2019). Kurumsal raporlamanın paydaşlar ile iletişim kurma adına önemli bir araç olarak nitelendirilmesinin temel nedeni de, raporlamanın şirketlerin hesap verebilirlik ve yönetim yükümlülüklerinin önemli bir parçası olmasıdır (FEE, 2015). Hesap verebilirliğin amacı, yönetimin kendisine emanet edilen kaynakları nasıl kullandığını göstermektir (CFI, 2022). Hesap verebilir olmak için şirketler, kuruluşlarının zaman içinde sürdürülebilir değer yaratma yeteneğinin net ve eksiksiz bir resmini sunmalıdır. Bu noktada paydaşlarca şirketin performansı, riskleri, fırsatları ve uzun vadeli görünümü hakkında geleneksel bir finansal raporlama sürecinde elde edilenden daha iyi ve daha fazla bilgi talep edilmektedir (IFAC, 2022). Bunun sebebi ise günümüzde teknolojik olarak daha yıkıcı, çevresel açıdan kısıtlı, sosyal olarak değişken ve jeopolitik açıdan ise belirsiz iş ortamında kurumsal değer yaratmanın ve sürdürülebilir olmanın giderek daha önemli hale gelmesidir (Samans & Nelson, 2022).

Finansal raporlama, dünya çapında finansal piyasalara şeffaflık, hesap verebilirlik ve verimlilik getiren uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarının bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır (CDP vd., 2020b). Bu raporlama ile paydaşlar, yönetimin kendisine emanet edilen kaynaklara ilişkin hesap vermesini değerlendirir ve alacakları ekonomik kararlarda bu bilgileri kullanır (Accounting Standards Board, 2007). Bununla birlikte finansal olmayan bilgileri de içeren kurumsal raporlamanın geliştirilmesi ve uygulanmasında son yıllarda önemli ilerlemeler kaydedilmiş olsa da bu alanda özellikle karşılaştırılabilirlik, tutarlılık ve hesap verebilirlik açısından henüz finansal raporlama kadar gelişme kaydedilmemiştir (Samans & Nelson, 2022). Bir taraftan kurumsal raporlamanın iletişim gücünü ve hesap verebilirliğini geliştirmek adına nasıl bir değişim yaşaması gerektiği (ICAEW, 2016) diğer bir taraftan da finansal olmayan bilgileri içeren kurumsal rapor türlerinin ortaya çıkışı ile kurumsal hesap verebilirliğin artıp artmayacağı ya da

bunun nasıl geliştirebileceği konusunda tartışmalar halihazırda devam etmektedir (Lai, Melloni, & Stacchezzini, 2018). Bu noktada IFRS Vakfı (International Financial Reporting Standards Foundation-IFRS Foundation) bünyesinde kurulan Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (International Sustainability Standards Board-ISSB) gibi uluslararası kurumlar yakın iş birliği içinde çalışarak daha tutarlı bir kurumsal raporlama sisteminin oluşturulması adına çalışmalar yürütmektedir (VRF, 2021).

Bu çalışmalardan biri de Finansal Raporlama Konseyi'nin (FRC), kurumsal raporlama konusunda değişiklik önerileri getiren "Kurumsal Raporlamanın Geleceği" isimli projesinde tartışılan kurumsal raporlar için denetim ve güvence modellerinin yeniden tasarlanmasıdır (FRC, 2018). Bu önerinin temel dayanak noktası, kurumsal raporların finansal raporlardan çıkıp daha geniş bir çerçeveyi temsil etmesi ile birlikte denetim unsurunun güvence hizmetlerine doğru değişim ve gelişim göstermesidir (Beattie, 2000).

Denetim ve denetçi kurumsal raporlama ekosisteminin önemli bir parçasıdır (CRD, 2019). Deloitte'tan Bonga Nyembe, "denetimin kurumsal raporlama ekosistemindeki önemli unsurlardan biri olduğunu ve kurumsal raporlama değişim ve gelişim gösterdikçe, denetim olgusunun da ekosistem içerisindeki rolünde değişimler yaşandığını" ifade etmektedir (Oberholster, 2021). Denetçinin kurumsal raporlama sistemindeki rolü, büyük ölçüde finansal hesaplara odaklanmasına rağmen bu rol yıllar içinde değişmiş olup son yıllarda finansal olmayan bilgileri de kapsayacak şekilde genişlemiştir. Bu bilgilerle sağlanan denetim sorumluluğunun kapsamı ve güvence düzeyi, finansal bilgilere göre önemli ölçüde değişiklik göstermektedir (CIMA, PwC, & Tomorrow's Company, 2011). Kurumsal raporlamanın geleceğine dair tartışılacak konulardan biri de elektronik raporlama ile denetimin nasıl yapılacağıdır. Bu durum, oluşturulan raporların güvenliği ve oluşturulacak yasal düzenlemeler bakımından önem arz edecektir (Hubble & Harris, 2019). Bunların bir sonucu olarak da denetim ekibinde farklı alanlardan uzmanların da yer alacağı öngörülmektedir.

### 2.3. Kurumsal Raporlamanın Kısa Tarihi: Finansal Olmayan Bilginin Yükselişi

Geçmişte, işletme performansının değerlendirilmesinde kullanılan ilk bilgiler işletmenin finansal verileri vasıtası ile oluşturulan finansal tablolar idi. Yirminci yüzyılın ilk yarısında finansal tablolar, geniş bir kullanıcı kitlesi için yönetimin idaresini değerlendirmede ve ekonomik kararlar vermede kullanılırken, finansal ve dolayısıyla kurumsal raporlamanın merkezinde yer almaktaydı. Ancak kurumsal raporlamanın finansal raporlama olarak algılandığı dönemlerde bile var olan işletmelerin daha hesap verebilir olması gerektiği yönündeki görüş ve artan yatırımcı baskısı kurumsal raporlamanın doğası ve biçimi üzerinde önemli değişimler yaşanacağını sinyallerini vermekteydi (Harte, Lewis, & Owen, 1991; Higson, 2003). Analistler ve ekonomistler, geleneksel olarak, karar vermede finansal tablolardan elde edilen nicel ölçütlere güvenmişlerdir. Buna rağmen, zamanla finansal tablo ölçütlerinin sağladığı öngörünün sınırlı olduğuna dair geniş bir kullanıcı kitlesi nezdinde artan bir kabul oluşmuştur (Lewis & Young, 2019).

Geleneksel kurumsal raporlama modeli, tarihsel finansal performansı yansıtır ve ağırlıklı olarak bir paydaş grubunun (hissedarlar) çıkarlarını korumaya yöneliktir. Son yıllarda diğer paydaşların da kurumsal raporlamaya ilgi göstermesiyle geleneksel model, paydaşların ihtiyaçlarına cevap vermek adına finansal raporlamanın ötesine geçmiştir. Birçok küresel işletme de performanslarını geleneksel kârlılık yöntemiyle raporlamanın artık yeterli olmadığını kabul etmektedir (Brockett & Rezaee, 2012). Yaşanan küresel ekonomik krizler, sadece finansal raporlar üzerinden yapılan değerlendirmelerin işletme performansına ve geleceğine ilişkin tüm resmi sunmakta yetersiz kaldığını açıkça ortaya koymuştur. Dünyanın bir yerinde yaşanan afetlerin diğer yerlerdeki üretimi durdurması, çevreye zarar veren uygulamaların veya insan hakları ihlallerinin boykotlara yol açması, azalan doğal kaynakların hammaddeleri tehdit etmesi ve benzeri gelişmeler şirketlerin finansal tablolarında yer almayan risklerin finansal sonuçlara yol açabildiğini göstermiştir. Dolayısıyla tüm bu gelişmeler, kurumsal raporlamada ileriye dönük ve finansal olmayan bilginin önemi artırmıştır (Aras & Sarioğlu, 2015; Beattie, 2000).

İşletmelerin karşı karşıya olduğu çevresel, sosyal ve yönetimsel (ESG) risklerin ya da belirsizliklerin şirket sürdürülebilirliğini doğrudan etkilediğini gören yatırımcılar, işletmelerden finansal olmayan performanslarına ilişkin bilgi talep etmeye başlamışlardır (Aras & Sarıoğlu, 2015). Bu talebe karşın işletmelerin açıklamalarını daha şeffaf hale getirmek ve paydaşların güvenini kazanmak adına, muhtelif finansal olmayan bilgileri kurumsal raporlarına dahil etmeleri gerekliliği ortaya çıkmış (Azam, Warraich, & Awan, 2011) ve işletmelerin çevreye, sosyal sermayeye, yönetişime duyarlı olmaları önemli hale gelmiştir. Bu nedenlerle yetkililer, yeni raporlama türleri arayışına girmiştir. Buradaki amaç, firmanın toplam performansı (hem finansal hem de finansal olmayan performansı) hakkında geçmiş ve geleceğe yönelik ayrıntılı bilgi veren rapor(lar) oluşturmaktır (Gökten & Marşap, 2017).

Söz konusu gelişmeler doğrultusunda sadece finansal bilgilerden oluşan ve finansal rapor ile aynı anlama gelen kurumsal rapor anlayışı değişim göstermiş, finansal olmayan bilgileri de içererek daha kapsamlı hale gelmiştir. Bunun bir sonucu olarak ise sürdürülebilirlik raporu, entegre rapor gibi farklı kurumsal rapor türleri ortaya çıkmıştır. Görüldüğü üzere kurumsal raporlama, genişleyen bir kullanıcı yelpazesinin (sadece yatırımcıların ve hissedarların değil işletme ile ilgili ve ilişkili tüm tarafların) taleplerini karşılamak için sürekli olarak değişim ve gelişim yaşamaktadır. Bu nedenle kurumsal raporlama durağan bir yapıdan ziyade her zaman gelişen dinamik bir yapıya sahiptir (ICAEW, 2017). Yukarıda sözü edilen durumların bir sonucu olarak raporların ortaya çıkma sürecinde yer alan tüm unsurların oluşturduğu kurumsal raporlama ekosisteminin hem ulusal hem uluslararası düzeyde iyi bir şekilde anlaşılması, ekosistem içindeki tarafların birbirleri ile olan ilişkisinin net bir şekilde belirlenmesi, yapılacak yasal düzenlemelerin de bu çerçevede oluşturulması hem raporlamayı yapan işletmeler hem raporlama sürecinin nihai çıktısı olan kurumsal raporları kullanan paydaşlar hem de konu hakkında araştırma yapanlar için büyük önem arz etmektedir.

#### 2.4. Kurumsal Raporlama Ekosistemi ve Güncel Gelişmeler

Nihai çıktısını kurumsal raporların oluşturulduğu kurumsal raporlamada birçok taraf rol almaktadır. Bunların bazıları şunlardır; birçok farklı büyüklük ve türde işletme (sadece şirketler değil), yönetim kurulu üyeleri ve yöneticiler, çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler, hissedarlar, yatırımcılar, denetçiler, hükümetler, düzenleyiciler, aktivistler, sivil toplum kuruluşları (STK) vd. (ICAEW, 2020). Bu taraflar muhtelif yasal düzenlemeler ile belirlenen çerçevede kurumsal raporlamadaki rollerini gerçekleştirmektedir. Tüm bu süreçte yer alan taraflar, süreçle ilgili düzenlemeler ve bu süreci doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyen tüm unsurlar kurumsal raporlama ekosistemini oluşturmaktadır. Finansal olmayan bilginin artan rolü neticesinde ortaya çıkan yapı ile birlikte kurumsal raporlamanın daha karmaşık, yönetilmesinin veya anlaşılmasının daha zor hale geldiğine dair genel bir kanaat mevcuttur (Bhaskar vd., 2021). Bu sebeple de kurumsal raporlama ekosisteminin hem ulusal hem de uluslararası düzeyde iyi bir şekilde ortaya konması, buradan hareketle de ekosistem içerisinde yer alan tüm unsurların belirlenen yapı doğrultusunda faaliyetlerini gerçekleştirmesi gerekmektedir. Bu gereklilik hem işletmelerin tüm paydaşları ile olan iletişimini doğru olarak yönetebilmesi hem de sermaye piyasalarında ve ekonomide sözü edilen etkinliğin sağlanabilmesi adına önem arz etmektedir.

“Kurumsal raporlama ekosistemi” ifadesi, son yıllarda artan oranda kullanılmasına rağmen ifadenin uluslararası düzeyde geçerli özel bir tanımlaması bulunmamaktadır. Literatürde sadece Mora-Rodriguez ve Preist (2016) tarafından yapılan kısa bir tanım ile Kurt ve Cavlak (2021) tarafından yapılan dar ve geniş kapsamlı bir tanım mevcuttur. Mora-Rodriguez ve Preist (2016) kurumsal raporlama ekosistemini, “*daha iyi kararlar almak için mevcut bilgi kaynaklarının kullanıldığı, işletmelerin ve diğer ilgili tarafların bir araya geldiği bir platform*” olarak ifade etmektedir. Bununla birlikte Kurt ve Cavlak (2021) ise kurumsal raporlama ekosistemini dar anlamda, “*kapsamlı, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir kurumsal raporlar sunmak için ilgili tarafların bir araya geldiği dinamik bir sistem*”; geniş anlamda ise “*kurumların finansal ve finansal olmayan performanslarını paydaşlara sunmalarında önemli bir*

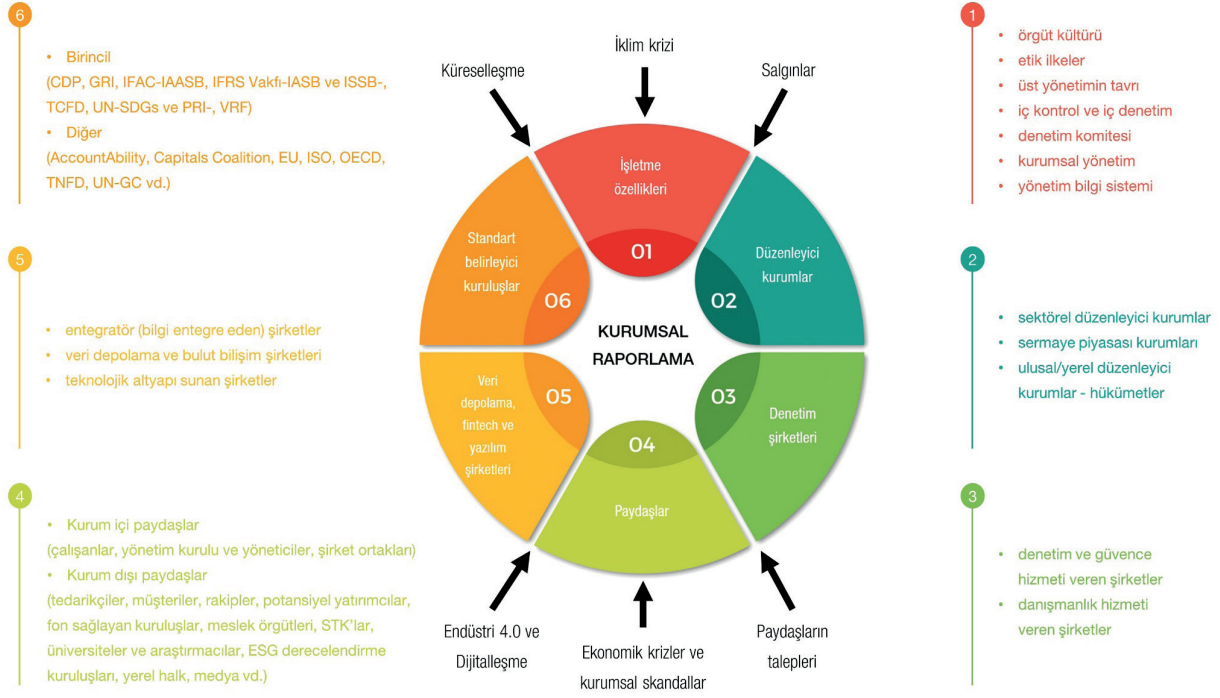
*iletişim aracı olan kurumsal raporların kapsamlı, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olması amacıyla iş birliği ve etkileşim içinde olan unsurlardan ve bu unsurları etkileyen dış çevre faktörlerinden oluşan iç içe geçmiş sistemler bütünü*” olarak tanımlamışlar ve Şekil 1’de verilen kurumsal raporlama ekosisteminin uluslararası düzeydeki görünümünü oluşturmuşlardır.

Son yıllarda küresel kurumsal raporlamadaki en güçlü eğilim, topluma, çalışanlara, müşterilere ve kamu yararına karşı hesap verilebilir ve şeffaf bilgi sunumudur (Weetman vd., 2020). Şekilden de görüleceği üzere dünya çapında birçok profesyonel kuruluş, düzenleyici kurum ve standart belirleyici, kurumsal raporlamanın kalitesini, güvenilirliğini, kapsamlılığını, şeffaflığını ve kullanılabilirliğini iyileştirme konusunda çalışmalar yürütmektedir (Brockett & Rezaee, 2012). İklim değişikliği, küresel salgın ve sürdürülebilirlik performansı ile finansal risk ve getiri arasındaki giderek netleşen bağlantı, dünya çapında kabul görmüş kapsamlı bir kurumsal raporlama sisteminin geliştirilmesi için itici güç olmuştur. Ekosistemde yer alan paydaşlar da bunun farkına varmış ve politika yapıcılar başta olmak üzere birçok taraf muhtelif girişimlerde bulunmuştur. Yapılan uluslararası toplantılarda da kurumsal raporlama ekosisteminin değişimi, dönüşümü ve gelişimi öngörülmektedir (ACCA, BAFA, & FARSIG, 2020; Aras, 2020; CDP v.dğr., 2020b).

Daha önce ifade edildiği gibi yıllar geçtikçe kurumsal raporların hem hacmi genişlemiş hem de karmaşıklığı artmıştır. Bu da farklı paydaşların ihtiyaç duydukları bilgileri net ve kolay bir şekilde bulmalarını zorlaştırmıştır. Bu sebeple de “kurumsal raporlama ekosistemi”nin mümkün olduğunca etkili olmasını sağlamak adına kurumsal raporlama ile ilgili kurumlar ve düzenlemeler ile bunlar arasındaki bağlantıların net bir şekilde ortaya konması gerekliliği ortaya çıkmıştır (PwC, 2019). Bunların bir neticesi olarak ise kurumsal raporlamada daha fazla karşılaştırılabilirlik ve güven sağlamak, finansal olmayan raporlamanın standardizasyonunu oluşturmak ve kurumsal raporlama ekosistemini daha anlaşılır hale getirmek adına düzenlemeler yapılması için Dünya Ekonomik Forumu (World Economic Forum-WEF) ve Avrupa Komisyonu (European Commission-EC) gibi taraflar çağrı yapmışlardır (IIRC, 2019). Bu çağrıya yanıt olarak uluslararası birçok düzenleyici kurum halihazırda çalışmalar yürütmekte olup ekosistem içerisinde özellikle sürdürülebilirlik ve iklim ile ilgili

açıklamalara yönelik uluslararası standardizasyon çalışmaları devam etmektedir. 2019 yılı ve sonrasında Covid-19 pandemisinin de etkisiyle düzenlemeler hız kazanmıştır. Avrupa Komisyonu, Avrupa’ya 2050 yılına kadar karbon nötr hale getirmek için bir dizi politika girişimi ve yeşil yatırımlardan oluşan Yeşil Mutabakat’ı 2019 yılında kabul etmiştir. Ayrıca, Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council-IIRC) ve Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (Sustainability Accounting Standards Board-SASB) Haziran 2021’de güçlerini Değer Raporlaması Vakfı (Value Reporting Foundation-VRF) çatısı altında birleştirmişlerdir. Kurumsal raporlama alanında küresel düzeyde yaşanan en önemli gelişme ise 31 Ekim-12 Kasım 2021 tarihleri aralığında gerçekleşen 26. Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Konferansı’nda (26th UN Climate Change Conference of the Parties-COP26) 3 Kasım 2021 tarihinde yapılan duyuruda IFRS Vakfı bünyesinde sürdürülebilirlik açıklamalarıyla ilgili bağımsız bir standart belirleyici olan Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu’nun (International Sustainability Standards Board-ISSB) faaliyetlerine başladığının açıklanmasıdır. ISSB’nin kurulması sonucunda, İklim Beyanları Standartları Kurulu (Climate Disclosure Standards Board-CDSB) 31 Ocak 2022 tarihi itibarıyla faaliyetlerine son verip ISSB ile birleşmiştir ve VRF 31 Ağustos 2022’de ISSB ile birleşeceğini açıklamıştır (VRF, 2022). Kurumlar arasındaki bu birleşmeler ve ortak çalışmalar sonucunda küresel sürdürülebilirlik raporlaması standartlarının taslak halleri yayımlanmıştır. İlk olarak ISSB, 31 Mart 2022’de iki adet IFRS Sürdürülebilirlik Açıklama Standardı (IFRS S1 ve IFRS S2) taslağı yayımlamıştır ve taslak standartlara 29 Temmuz 2022 tarihine kadar olan 120 günlük sürede yorum yapmak mümkündür. ISSB, 2022’nin ikinci yarısında geri bildirimleri gözden geçirerek yıl sonuna kadar yeni standartları yayımlamayı hedeflemektedir. Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (European Financial Reporting Advisory Group-EFRAG), AB Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlaması Standartları (European Sustainability Reporting Standards-ESRS) seti taslaklarını Nisan 2022’de yayımlamıştır ve bu taslak standartlar 8 Ağustos 2022’ye kadar kamuoyunun görüşüne sunulmuştur. Açıklanan gelişmelerden de görüleceği üzere 2022 yılı sonunda kurumsal raporlama alanında önemli değişiklikler olması beklenmektedir.

Şekil 1. Kurumsal Raporlama Ekosistemi



(Kurt & Cavlak, 2022)

Kurumsal raporlama ekosisteminin uluslararası yapısı içerisinde ifade edilen gelişmeler yaşanırken Türkiye'deki kurumsal raporlama ekosisteminde de söz konusu gelişmelerin yakından takip edildiği yetkili kurumlar tarafından ifade edilmektedir. Ancak bununla birlikte Türkiye'deki kurumsal raporlama ekosisteminin nasıl bir görünüme sahip olduğu, ekosistemi oluşturan tarafların, unsurların, düzenlemelerin neler olduğu, uluslararası kurumsal raporlama ekosistemi ile arasındaki benzerliklerin veya farklılıkların neler olduğu gibi sorulara cevap verilmesi hem hazırlayıcılar hem uygulayıcılar hem de araştırmacılar için bütüncül bir bakış açısı sağlanabilmesi adına önem arz etmektedir. Bunun bir sonucu olarak bu çalışmada literatürdeki söz konusu açıktan hareket edilmiş ve bu boşluğun doldurulması amaçlanmıştır. Uluslararası literatürde kurumsal raporlamanın geleceği, düzenleyici kurumlar ile bu kurumların düzenlemeleri (A4S, 2021; Deloitte, 2016; FEE, 2015; FRC, 2020; FRC, 2021; ICAEW, 2017), Avrupa Birliği (AB) kurumsal raporlama düzenlemeleri (Accountancy Europe, 2019) ve kamuda kurumsal raporlama (Gi-

useppe v.dğr., 2021) ile ilgili çeşitli çalışmalar bulunmaktadır. Ayrıca finansal raporlama ekosistemi (Accountancy Europe, 2021; CFO Board, 2020) ile ilgili yapılan çalışmalar, kurumsal raporlama ekosisteminin tanımlayan (Mora-Rodriguez & Preist, 2016), kurumsal raporlama ekosisteminin bileşenlerini açıklayan çalışmalar (CIMA v.dğr., 2011; DiPiazza & Eccles, 2002; Eltoğby v.dğr., 2019; Weetman v.dğr., 2020), bu çalışmanın temelini oluşturan önemli kaynaklardır. Ulusal literatüre bakıldığında ise uluslararası kurumsal raporlama ekosisteminin bütüncül olarak ele alan tek bir çalışma (Kurt & Cavlak, 2022) bulunmakta, Türkiye özelindeki kurumsal raporlama ekosisteminin inceleyen bir çalışma ise bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu çalışmada, Türkiye'deki söz konusu boşluktan hareket edilmiştir. Çalışmada Türkiye'deki kurumsal raporlama ekosisteminin bütüncül olarak ortaya koyma sürecinde, farklı kurumsal rapor türlerini tek bir açıdan ele alan muhtelif çalışmalar incelenmiştir. Bu kapsamda, finansal raporlamanın gelişimi (Ataman & Cavlak, 2017; Aysan, 2008; Demir, 2009; Ertaş & Elagoz, 2013; Kiracı & Köse, 2002; Koç v.dğr., 2006)



ile diğer kurumsal rapor türlerinin gelişimini konu edinen ve kurumsal raporlamanın finansal olmayan tarafını içeren çalışmalar (Başar & Başar, 2006; Bekçioğlu v.dğr., 2006; Çalışkan, 2012; Elmacı & Sevim, 2017; Ertuna & Tükel, 2009; Gençoğlu & Aytaç, 2016; Güvenli v.dğr., 2016; Karğın v.dğr., 2013; Saban v.dğr., 2017; Senal & Ateş, 2012; Yanık & Türker, 2012) dikkate alınmıştır.

## 2.5. Kurumsal Raporlamanın Türkiye'deki Gelişimi

Türkiye'de kurumsal raporlamanın gelişimi uluslararası gelişmeler ile paralellik göstermektedir. İlk olarak finansal raporlama ortaya çıkmıştır ve bu raporlama türü günümüzde de kurumsal raporlamanın temelini oluşturmaktadır. Daha sonra sırasıyla kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması, faaliyet raporlaması, kurumsal yönetim raporlaması, sürdürülebilirlik raporlaması ve entegre raporlama konusunda önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bu gelişmelere kronolojik olarak Tablo 1'de yer verilmiştir.

Tablo 1. Türkiye'de Kurumsal Raporlamada Yaşanan Önemli Gelişmeler

| Yıl  | Gelişme  |
|------|--|
| 1982 | <b>Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)</b> kurulmuştur.  |
| 1984 | SPK 01.02.1984 tarihli Seri: VIII, No:7 sayılı " <b>Standart Genel Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Tebliği</b> " ve daha sonra 29.01.1989 tarihli Seri: XI, No:2 sayılı " <b>Standart Genel Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Hakkında Tebliğ</b> " ile halka açık ortaklıklar ve aracı kurumlar tarafından kullanılacak hesap planına ilişkin esasları belirlemiştir. |
| 1985 | 26 Aralık 1985'te İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) kurulmuştur.  |
| 1989 | 13 Haziran 1989 tarihinde <b>3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu</b> yayımlanmıştır ve meslek odaları <b>Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)</b> çatısı altında birleştirilmiştir.   |
| 1992 | Maliye Bakanlığı " <b>Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)</b> " yayımlanmıştır ve 1994'te yürürlüğe girmiştir.   |
| 1994 | TÜRMOB, <b>Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu</b> 'nu (TMUDESK) 9 Şubat 1994 tarihinde kurmuştur.   |
| 1996 | TMUDESK genel kurul toplantısında 1996 yılında kabul edilen ve " <b>Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)</b> " olarak isimlendirilen standartlar 1 Ocak 1997 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.   |
| 1999 | <b>Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)</b> , 23.06.1999 tarihinde kamu tüzel kişiliğindeki haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir otorite olarak kurulmuştur.   |
| 1999 | TMUDESK'in yerine 1999 yılında <b>Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)</b> kurulmuş ve 2002 yılında TMUDESK'in görevlerini devralarak, muhasebe standartlarının belirlenmesinde tek yetkili kuruluş olarak faaliyetlerine başlamıştır.  |
| 2003 | SPK tarafından hazırlanan <b>Kurumsal Yönetim İlkeleri</b> yayımlanmıştır.   |
| 2003 | <b>Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)</b> ve <b>Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)</b> 2003 yılından itibaren isteğe bağlı, 2005 yılından itibaren borsa şirketleri, aracı kurumlar ve portföy yönetim şirketleri için zorunlu olarak uygulamaya konulmuştur.   |
| 2004 | SPK, hisse senetleri İMKB'de işlem gören şirketlerin 2005 yılında yayınlanacak 2004 yılına ilişkin faaliyet raporlarından başlamak üzere <b>Kurumsal Yönetim Uyum Raporu'na (KYUR)</b> yer vermeleri gerektiğine karar verilmiştir.  |
| 2005 | SPK, <b>Kurumsal Yönetim İlkeleri</b> 'ni Şubat 2005'te revize etmiştir.   |
| 2007 | <b>Kurumsal Yönetim Endeksi</b> 31 Ağustos 2007 tarihinde XKURY koduyla hesaplanmaya başlanmıştır.   |

|      |   |
|------|---|
| 2011 | 13.1.2011 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Genel Kurulunda <b>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu</b> kabul edilmiş ve 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.  |
| 2011 | Kamu gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca 2 Kasım 2011 tarihinde <b>Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)</b> kurulmuştur.  |
| 2012 | Gümrük ve Ticaret Bakanlığı " <b>Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik</b> "i yayımlanmıştır.  |
| 2012 | 30 Aralık 2012 tarihinde 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir ve borsacılık faaliyetleri yapmak üzere <b>Borsa İstanbul A.Ş. (BİST)</b> kurulmuştur.  |
| 2013 | İlk kez 01.01.2013 ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere KGK tarafından uluslararası standartlarla uyumlu <b>Türkiye Denetim Standartları (TDS)</b> yayımlanmıştır.  |
| 2014 | <b>BİST Sürdürülebilirlik Endeksi</b> 4 Kasım 2014 tarihinden itibaren XUSR koduyla fiyat ve getiri olarak hesaplanmaya ve yayınlanmaya başlamıştır.  |
| 2015 | 21 Ekim 2015'te " <b>Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA)</b> " kurulmuştur.  |
| 2017 | KGK tarafından " <b>Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ</b> " ve eki " <b>Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)</b> " yayımlanmıştır. Bu Tebliğ 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.     |
| 2018 | " <b>Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı</b> " çalışmaları Eylül 2018 itibarıyla tamamlanmış ve kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüşlerine açılacak şekilde hesap planı taslağı oluşturulmuştur.  |
| 2019 | " <b>Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı</b> " kamuoyu görüşüne açılmıştır.  |
| 2019 | KGK tarafından 21.05.2019 tarihinde <b>Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS)</b> yayımlanmıştır ve 1 Ocak 2020 veya sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmaya başlamıştır.   |
| 2020 | 02.10.2020 tarihli Resmî Gazetede yayınlanan Sermaye Piyasası Kurulu'nun II-17.1 sayılı Kurumsal Yönetim Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (II-17.1.a) ile 2020 yılı verilerini içerecek şekilde 2021 yılı faaliyet raporlarından itibaren " <b>Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi</b> " uygulamaya geçirilmiştir. |
| 2021 | TBMM tarafından " <b>Paris Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulduğuna Dair Kanun</b> " 7 Ekim 2021 tarihli ve 31621 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak kabul edilmiştir.  |
| 2022 | 4 Haziran 2022 tarihinde Türk Ticaret Kanunu'nun 88. maddesine eklenen fıkra ile KGK, " <b>Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları</b> "nı belirlemeye ve yayımlamaya yetkili kılınmıştır.   |
| 2022 | 23 Haziran 2022 tarihinde SPK, şirketlerin sürdürülebilirlik ilkeleri uyum çerçevesi kapsamında yapacakları açıklamaları Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) üzerinden <b>Sürdürülebilirlik Raporu şablonu</b> kullanarak sunması gerektiğini kamuoyuna duyurmuştur.  |

(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Türkiye'de kurumsal raporlamanın gelişimine ilişkin tarihsel süreci, raporlama türleri açısından açıklamanın daha faydalı olacağı düşünülmektedir. Türkiye'de finansal raporlama ile ilgili meslek kuruluşlarının ortaya çıkması, finansal raporlamada standartlaşma çalışmaları ve sermaye piyasalarının oluşumu 1970'li yıllarda başlamış ve halen devam etmektedir.

1970'li yıllarda Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) bünyesinde kurulan Türkiye Muhasebe Prensipleri Komitesi finansal raporlama ile ilgili bazı çalışmalar yapmıştır. TMUD, 1974 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ne üye olmuş ve 1977 yılında kurulan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nda (IFAC) kurucu üye olarak yer al-

mıştır. 1977 yılında TMUD, akademisyenler yardımı ile tercüme ettirdiği uluslararası muhasebe standartlarının İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Dergisi'nde yayımlanmalarını sağlamıştır (TÜRMOB, 2021). Ancak ulusal düzenlemelerin yetersiz olması, meslek mensuplarının örgütsüzlüğü, sermaye piyasalarının olmaması vb. nedenlerle bu çalışmalar istenilen düzeye ulaşamamıştır.

Türkiye'nin ilk düzenleyici ve denetleyici üst kurulu olan ve 1982 yılında kurulan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), 1984 yılında yayımladığı "Standart Genel Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Tebliği" ile finansal raporlamanın ulusal düzeyde standartlaşması için ilk adımı atmıştır. Ancak bu uygulamanın kapsamının halka açık ortaklıklar ve aracı kurumlarla sınırlı olması ulusal düzeyde daha kapsayıcı ve karşılaştırılabilir bir finansal raporlama düzenlemesinin gerekliliğini ortaya koymuştur. 1989 yılında yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile mali müşavirlik mesleği yasal statüsüne kavuşmuştur ve meslek odaları Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) çatısı altında birleştirilmiştir. Finansal raporlamanın ve muhasebe meslek mensuplarının gelişmesine önemli katkılar sunan TÜRMOB, daha sonraki yıllarda muhasebe ve denetim standartlarının gelişiminde de önemli rol oynamıştır. Maliye Bakanlığının 1992 yılında yayımladığı "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)", yürürlüğe girdiği 1994 yılından beri kullanılmaktadır. Bu tebliğ, finansal raporlamada ulusal düzeyde standartlaşma sağlamıştır. TÜRMOB tarafından 1994 yılında kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) aynı yıl içerisinde ulusal muhasebe standartlarını yayımlamıştır ancak bu standartların uygulanmasına ilişkin yasal bir düzenleme olmaması nedeniyle standartlar tavsii niteliğinde kalmış ve istenen etkiyi gösterememiştir.

TMUDESK yerini 1999 yılında kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na (TMSK) bırakmıştır ve bu kuruluş 2002 yılında TMUDESK'in görevlerini devralarak muhasebe standartlarını belirlemek üzere yetkilendirilmiştir. TMSK tarafından yayımlanan

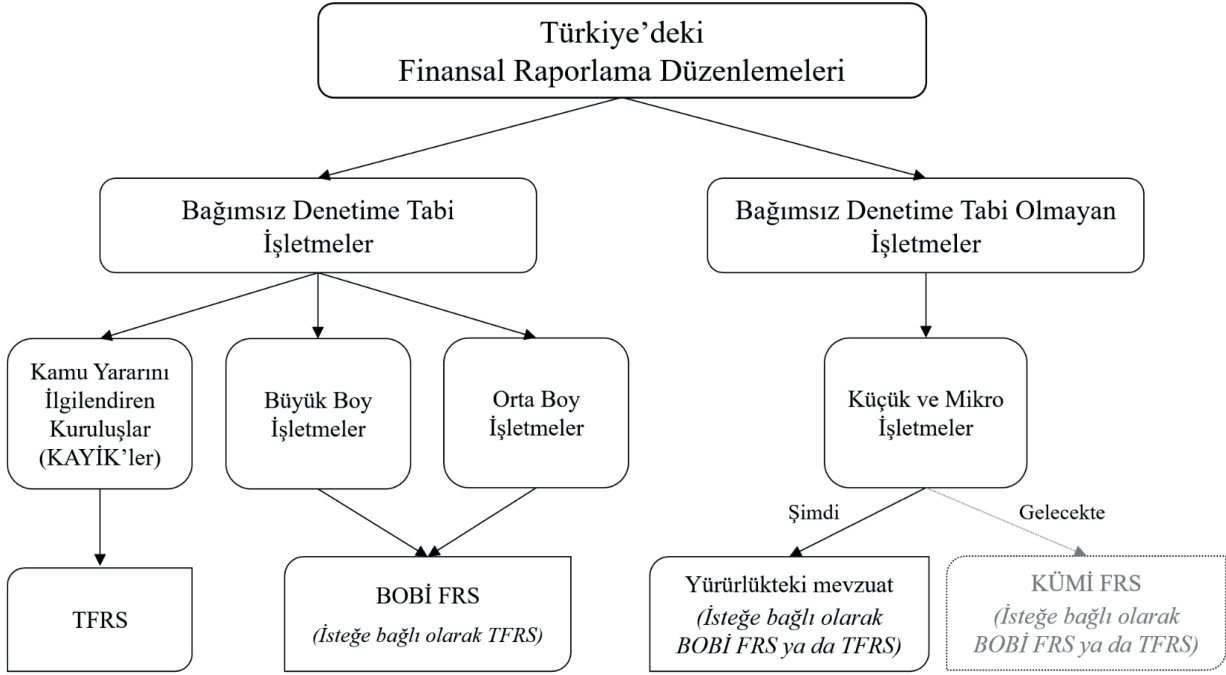
Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) 2003 yılından itibaren isteğe bağlı, 2005 yılından itibaren borsa şirketleri, aracı kurumlar ve portföy yönetim şirketleri için zorunlu olarak uygulamaya konulmuştur (Fidan & Uysal, 2017; İbiş, 2009). Türk ticari hayatı, muhasebe ve denetim düzenlemeleri 2011 yılında kabul edilen ve 2012 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile uluslararası düzenlemelerle daha uyumlu hale getirilmiştir. TTK'nın kabul edilmesiyle hükmen ortadan kaldırılan TMSK, 2011 yılına kadar muhasebe standartlarını yayınlamayı sürdürmüştür.

TMSK yerine 2011 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) kurulmasına karar verilmiş ve bu kuruma değişik işletme büyüklükleri ve sektörler için özel standartlar ve düzenlemeler yapma, TMS'leri ve TFRS'leri yayımlama, bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapma yetkisi verilmiştir (Onur, Kayalı, & Yereli, 2022). KGK, 2013 yılından itibaren, bağımsız denetime tabi olan işletmelerin finansal tablolarının düzenlenmesinde TFRS'lerin kullanılmasını öngörmüştür. Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) harici işletmelerin gönüllü olarak TMS'leri uygulamalarına izin verilmiş, TMS'leri uygulamayan işletmelerin de yeni bir düzenleme yapılana kadar Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ni (MSUGT) kullanmaları istenmiştir (Yünlü, 2020). KGK, muhasebe ve finansal raporlama standartlarının daha fazla işletme tarafından kullanılması için çalışmaktadır ve bu alanda 2018-2020 yılları aralığında önemli düzenlemeler gerçekleştirmiştir. KGK 2018 yılında, "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ" ve eki "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)"ni yayımlanmıştır ve "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı" çalışmalarını tamamlayarak kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüşlerine açılacak şekilde hesap planı taslağını oluşturulmuştur. Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı" 2019 yılında kamuoyu görüşüne açılmıştır (TÜSİAD, 2022). Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS), KGK tarafından 21.05.2019 tarihinde yayımlanmıştır ve 1 Ocak 2020 veya sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmaya başlamıştır. KGK tarafından

son yıllarda yapılan düzenlemeler önemli gelişmeler olarak kabul edilse de finansal tablolarını TFRS veya BOBİ FRS'ye göre hazırlayan işletmeler de dahil tüm işletmeler, halen ticari defterlerini MSUGT'a göre düzenlemeye devam etmektedirler. TÜSİAD (2022) gerçekleştirdiği çalıştayda bu durumun, "işletmelerin

öncelikli olarak MSUGT'lara uygun finansal tablolarını hazırlamaya odaklanmasına ve temel finansal tabloları olarak bu tabloları görmeye devam etmelerine neden olabildiğini" ifade etmiştir. İfade edilen gelişmelerin toplu bir görünümü ve Türkiye'deki finansal raporlama düzenlemeleri Şekil 2'de yer almaktadır.

Şekil 2. Türkiye'deki Finansal Raporlama Düzenlemeleri



(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Şekil 2'de görüldüğü üzere, Türkiye'deki şirketler temel olarak bağımsız denetime tabi olan ve olmayan işletmeler olarak ikiye ayrılmakta ve bu ayrıma göre finansal raporlarını düzenlemektedir. Buna göre;

- Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK'ler) olan SPK, BDDK, Hazine ve Maliye Bakanlığı (Sigortacılık Sektörü) düzenlemelerine tabi işletmeler, TFRS'leri uygulamak zorundadırlar.
- KAYİK'ler dışında bağımsız denetime tabi olanlar işletmeler, Bakanlar Kurulu Kararında belirlenen üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini üst üste

iki hesap dönemi sağlama koşulu ile BOBİ FRS'yi uygulamak zorundadırlar. Ancak bu işletmeler isteğe bağlı olarak TFRS'leri de uygulayabilirler.

- Aktif toplamı: 35 milyon TL      Net Satış  
Hasılat: 70 milyon TL      Çalışan Sayısı: 175 kişi

Yukarıdaki kriterlerden aşağıdaki kriterlere kadar olan işletmeler, Orta Boy İşletme statüsünde,

- Aktif toplamı: 200 milyon TL      Net Satış  
Hasılat: 400 milyon TL      Çalışan Sayısı: 250 kişi

Yukarıda kriterlere sahip işletmeler, Büyük İşletme statüsündedir.

- Bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler ise halihazırda yürürlükte yer alan düzenlemelere tabidirler ancak isteğe bağlı olarak BOBİ FRS ya da

TFRS uygulayabilirler. Bununla birlikte bu işletmelerin gelecekte KÜMİ FRS'ye tabi olmaları planlanmaktadır.

Kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) kavramı, toplumların ihtiyaçlarına göre değişiklik gösteren dinamik bir kavramdır. Değişen paydaş talepleri sonucunda özellikle 1990'lı yılların sonunda şirketler, finansal performanslarının yanı sıra kurumsal sosyal sorumluluk projeleri ile ilgili bilgilerini de açıklamaya başlamışlardır. KSS raporlamasına ilişkin standartların olmaması ve bu raporlamanın gönüllülük esasına dayalı olması nedeniyle bu raporlarda açıklanan bilgiler dar kapsamlı ve güvenilirliği düşük bilgiler olarak kalmıştır. Türkiye'de 2000 yılında ilk KSS raporlaması örneklerine rastlanmaktadır. Bunun nedeninin işletmelerin 1999 yılında yaşanan deprem için yaptıkları yardımları paydaşlarına duyurmak olduğu düşünülmektedir. Ayrıca 2001 ekonomik krizi de bu rapor türünün sunulmasının ve kullanımının yaygınlaşmasını sağlamıştır ve kurumsal yönetime olan ihtiyacı artırmıştır. Uluslararası KSS gelişmelerinin olgunlaştığı 2000'li yıllarda Türk şirketlerinin KSS raporlaması yapmaları şirketler açısından bir avantaj olmuştur. Çünkü bu yıllarda Küresel Raporlama Girişimi Kılavuzu'nun yayımlanması, Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi'nin hazırlanması, sürdürülebilir kalkınma kavramının tartışılması vb. gelişmeler şirketlerin yayınladıkları raporların temel dayanağını oluşturmuştur. Günümüzde tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de kurumsal sosyal sorumluluk raporu hazırlayan şirket sayısı azalmıştır. Şirketler sosyal sorumluluk ile ilgili bilgilerine yıllık faaliyet raporlarında, entegre raporlarında ve/veya sürdürülebilirlik raporlarında yer vermeye başlamıştır.

Türkiye'de kurumsal raporlama alanında yaşanan bir diğer gelişme de 2000 yılında şirketlerin yıllık rapor yayımlamaya başlamalarıdır. Raporlama alanındaki gelişmeler bu yıllarda hız kazanmış ve farklı rapor türleri için yapılan düzenlemeler diğer rapor türlerini de etkilemiştir. TÜSİAD Kurumsal Yönetim Çalışma Grubu 2002 yılında "Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi" başlıklı bir rapor yayımlamıştır. Bunu takiben 2003 yılında, kurumsal yönetim anlayışının ülkede tanıtılması, geliştirilmesi ve en iyi uygulamalarıyla haya-

ta geçirilmesi misyonuyla bir sivil toplum kuruluşu olarak Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD) kurulmuştur. SPK, OECD' nin 1999 yılında yayımladığı Kurumsal Yönetim İlkeleri'ni temel alan Kurumsal Yönetim İlkeleri'nin ilk versiyonunu 2003'te ve OECD'nin 2004 yılı düzeltmelerini içerecek şekilde güncellenmiş versiyonunu ise 2005 yılında yayımlamıştır. SPK, hisse senetleri İMKB'de işlem gören şirketlerin 2005 yılında yayımlanacak 2004 yılına ilişkin faaliyet raporlarından başlamak üzere faaliyet raporlarında ve varsa internet sitelerinde; şirketlerin Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne uyumu konusundaki beyanları ile ilkeler karşısındaki durumlarının görülebilmesi için Kurumsal Yönetim Uyum Raporu'na (KYUR) yer vermeleri gerektiğine karar vermiştir. Bu düzenlemenin kapsamına giren Türk şirketleri ilk defa hem KSS hem de kurumsal yönetimle ilgili bilgilerini açıklamışlardır (Ertuna & Tükel, 2009). İMKB bünyesinde 2007 yılında Kurumsal Yönetim Endeksi'nin hesaplanmasıyla birlikte kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması yaygınlaşmıştır.

Küreselleşme, Türk şirketlerinin KSS ve kurumsal yönetim konusunda farkındalıklarının artması ve paydaşların bu konuların yanı sıra çevre ile ilgili de bilgi talep etmeleri sonucunda sürdürülebilirlik raporlaması Türkiye'de gelişmeye başlamıştır. Akkök Holding'e bağlı olan Aksa Akrilik Kimya Sanayii A.Ş.'nin 2003 yılı faaliyet sonuçlarını raporladığı ve 2004 yılında yayımlanan "Aksa Sürdürülebilir Kalkınma Raporu", Türkiye'de yayımlanan ilk sürdürülebilirlik raporu olmuştur (AKSA, 2004). 2012 yılında 6102 sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesinden sonra Gümrük ve Ticaret Bakanlığı "Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik'i yayımlanmıştır. Bu düzenleme ile şirketlerin faaliyet raporlarında yer alacak finansal olmayan bilginin kapsamı genişletilmiştir. BIST Sürdürülebilirlik Endeksi 2014 yılından itibaren XUSR koduyla hesaplanmaya ve yayımlanmaya başlamıştır. Ayrıca 2020 yılında SPK Kurumsal Yönetim Tebliği'nde değişiklik yapılmasıyla "Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi" uygulamaya geçirilmiştir. Bu ilkelerin uygulanması gönüllü olmakla birlikte, uygulanıp uygulanmadığının "Uy ya da Açıkla" prensibiyle raporlanması zorunlu tutulmaktadır. 2020 yılı verilerini içerecek şekilde 2021 yılı faaliyet raporlarından itibaren; paylarının ilk defa halka arz edilmesi ve/veya borsada işlem görmeye başlaması için Kurula başvuran/baş-

vurulan ortaklıklar açısından ise ortaklıkların paylaşımının borsada işlem görmeye başladığı yılı takip eden yılın verilerini içerecek şekilde ilgili yılın faaliyet raporlarından itibaren, sürdürülebilirlik ilkeleri uyum çerçevesine yer verilmelidir. Küresel sıcaklık artışının bu yüzyılın sonunda 1,5 dereceyle sınırlandırılmasını hedefleyen Paris Anlaşması 2016 yılında yürürlüğe girmiştir ve TBMM tarafından “Paris Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulduğuna Dair Kanun” 7 Ekim 2021 tarihli ve 31621 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak kabul edilmiştir. Bunun sonucunda, Türkiye’de sürdürülebilirlik ile ilgili konularda ve bu konuların finansal bilgiler ile ilişkilendirilerek raporlanmasında önemli ve hızlı gelişmelerin yaşanması beklenmektedir. Haziran 2022’de 6102 sayılı TTK’nın 88. maddesine eklenen fıkra ile KGGK, “Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları”nı belirlemeye ve yayımlamaya yetkili kılınmıştır. 23 Haziran 2022 tarihinde SPK, II-17.1 sayılı Kurumsal Yönetim Tebliği uyarınca payları Borsa’nın Ana Pazar, Yıldız Pazar ve Alt Pazarı’nda işlem gören şirketlerin sürdürülebilirlik ilkeleri uyum çerçevesi kapsamında yapacakları açıklamalarını, Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) üzerinden Sürdürülebilirlik Raporu şablonunu kullanarak sunmaları gerektiğini kamuoyuna duyurmuştur.

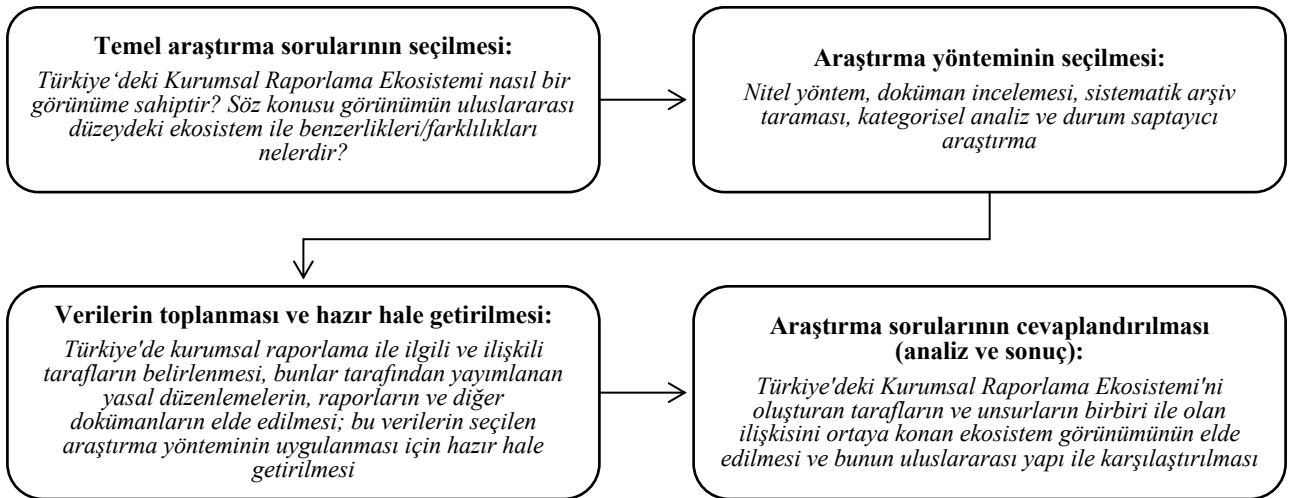
Yatırım Ortamını İyileştirme Koordinasyon Kurulu (YOİKK) 2014-2015 Eylem Planı kapsamında hazırlanan ve TÜSİAD tarafından 2015 yılında yayımlanan “Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama” başlıklı çalışma, entegre raporlama konusunda önemli bir gelişme olmuştur. 21 Ekim 2015’te “Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA)” kurulmuştur. Bu gelişmeleri takiben 2015 yılında Argüden Yönetişim Akademisi tarafından Türkiye’deki ilk entegre rapor yayımlanmıştır. 2021 yılında ise entegre rapor yayımlayan kuruluş sayısı 21’e çıkmıştır.

### 3. METODOLOJİ

Araştırmaya ilişkin temel bulgular, araştırma sorularının seçilen araştırma yöntemleri çerçevesinde cevaplandırılması ile elde edilmiştir. Elde edilen bulgular, araştırma ile ilgili unsurlar arasındaki ilişkileri ortaya çıkarmakta ve mevcut bilgilere yenilerini eklemektedir. Bu nedenle çalışma, temel araştırma özelliği taşımaktadır (İslamoğlu & Alnıaçık, 2013). Araştırma süreci, Şekil 3’teki gibidir.

Araştırmada nitel yöntemin kullanımı tercih edilmiş olup konuya ilişkin veriler genellikle rehber, rapor, kılavuz gibi kaynaklardan toplanmıştır. Daha sonra bu veriler birleştirilmiş, sınıflandırılmış ve yorumlan-

Şekil 3. Araştırma Süreci



(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

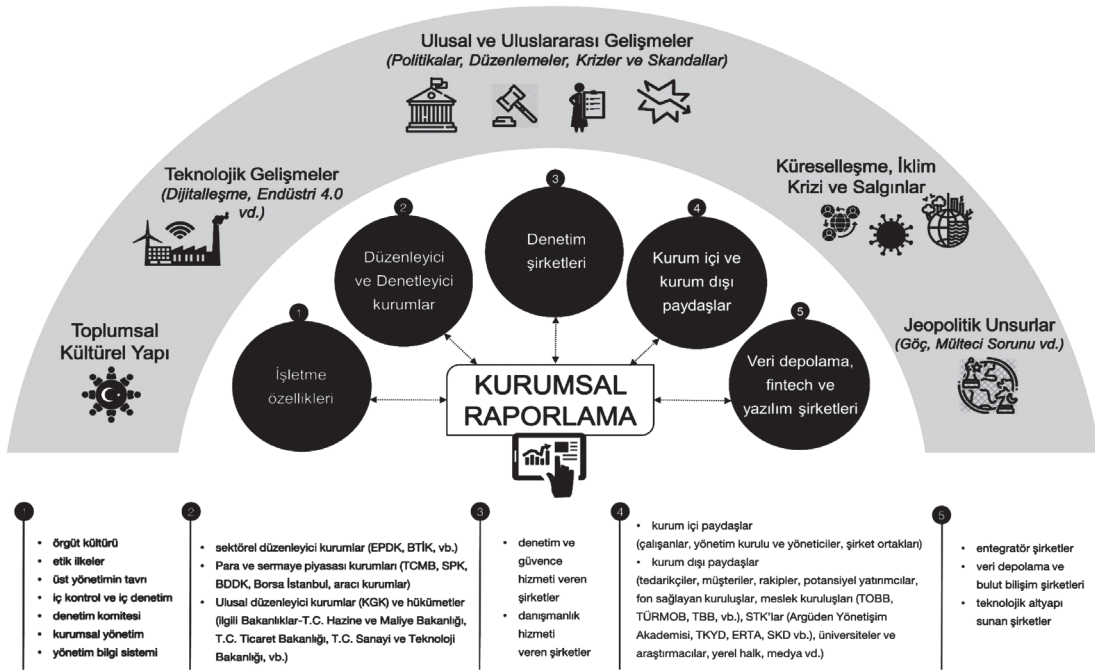
mıştır (Arslanoğlu, 2016). Bu süreçte sistematik arşiv taraması ve doküman incelemesi yöntemlerinden yararlanılmıştır. İncelenen konu ile ilgili çeşitli kaynaklarda bulunan dağınık veriler, sistematik arşiv taraması vasıtası ile sistematik bilgiye dönüştürülmüştür. Bu yöntem, incelenen konuyu düzene koyma ya da gündeme getirme amacı taşıyan araştırmalar için geçerli bir yöntemdir (Saruhan & Özdemirci, 2016). Ayrıca bu yöntemin uygulanmasında elde edilen dokümanların tarafsız ve tam olma gibi belirli niteliklere sahip olması, araştırmacının güvenilirliği için önemlidir (İslamoğlu & Alnıaçık, 2013). Tarama ve doküman incelemesinden sonraki aşama, elde edilen verilerin analize daha uygun hale getirilmesi için kullanılan kategorisel analizdir. Burada, araştırma konusu (bu çalışmada, Türkiye'deki kurumsal raporlama ekosistemi) önce birimlere (bu çalışmada, kurumsal raporlama ekosistemi ile ilgili taraflar, unsurlar ve düzenlemeler) bölünmüş ve ardından bu birimler belirli kriterlere göre ayırt edici, objektif, bütüncül, amaca uygun ve anlamlı şekilde kategoriler halinde gruplandırılmıştır. Daha sonraki aşamada ise ilgili kategorilere ve araştırmacının bütününe ilişkin yorumlamalar ve çıkarımlar yapılmıştır. Söz konusu yorumlamaların ve çıkarımların yapılmasında ise düzenli ve güncel

bilgiler elde etmek adına durum saptayıcı araştırmadan yararlanılmıştır (Arslanoğlu, 2016; Bilgin, 2014).

#### 4. BULGULAR

Kurumsal raporlama ekosistemini uluslararası, ulusal, sektörel düzeyde ve işletme düzeyinde ele almak mümkündür. Bu kavram uluslararası literatürde kullanılsa da Türkiye'de sadece bazı düzenleyici kuruluşlar ve STK'lar tarafından kullanılmıştır ve bu kavramın açık bir tanımı ve içeriğine ilişkin açıklama yapılmamıştır. Bu konuda Türkiye'de yapılan ilk çalışma Kurt ve Cavlak (2022) tarafından hazırlanan ve "kurumsal raporlama ekosistemi" kavramının tanımını, uluslararası kurumsal raporlama ekosisteminin unsurlarını ve bu ekosistemi etkileyen dış çevre faktörlerini açıklayarak görselleştiren, makaledir. Bu çalışmada, Kurt ve Cavlak (2022) tarafından açıklanan ve görselleştirilen uluslararası kurumsal raporlama ekosistemi temel alınarak Türkiye'deki kurumsal raporlama ekosistemi görselleştirilmiş ve uluslararası ekosistem ile karşılaştırılmıştır. Çalışmada seçilen araştırma sorularının cevaplandırılması adına toplanan verilere uygulanan araştırma yöntemi neticesinde elde edilen temel çıktı (araştırma sorularının cevabı), Şekil 4'te ortaya konmaktadır.

Şekil 4. Türkiye'deki Kurumsal Raporlama Ekosistemi



(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Şekil 4'e göre Türkiye'deki kurumsal raporlama ekosistemi beş adet unsurdan oluşmaktadır. Bunlar; işletme özellikleri, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, denetim şirketleri, kurum içi ve kurum dışı paydaşlar, veri depolama, fintech ve yazılım şirketleridir. Bu unsurlar belirlenirken kamu (devlet) raporlama sistemi unsurları, çalışmaya dahil edilmemiştir ve bu çalışmanın kısıtını oluşturmaktadır. Kurumsal raporlama ifadesiyle özellikle dış paydaşlara yönelik olarak hazırlanan raporlar anlaşılmaktadır. Birinci unsur olan işletme özellikleri kapsamında ele alınan alt unsurlar (örgüt kültürü, etik ilkeler, üst yönetimin tavrı, iç kontrol ve iç denetim, denetim komitesi, kurumsal yönetim, yönetim bilgi sistemi) özellikle iç paydaşlara yönelik olarak hazırlanan finansal analiz raporu, bölüm raporları, bütçe vb. raporların kalitesini etkilemektedir. Ayrıca düzgün işleyen bir raporlama sistemi dış paydaşlar için hazırlanan raporların da kalitesini artıracak, iç kontrol ve iç denetimin etkililiği raporların güvenilirliğine katkı sağlayacaktır.

Şekil 1'de gösterilen uluslararası kurumsal raporlama ekosisteminde, ayrı başlıklar olarak ele alınan standart belirleyici kuruluşlar ve düzenleyici kurumlar Türkiye'de raporlama sürecine ilişkin düzenlemelerin ve standartların karmaşık olmaması nedeniyle tek bir unsur olarak değerlendirilmiştir. Sektörel düzenleyici kurumlara örnek olarak enerji piyasasını düzenleyen ve denetleyen T.C. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) ve telekomünikasyon sektörünü düzenleyip denetleyen Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTİK) verilmiştir. Şirketler, faaliyet gösterdikleri sektörlerdeki yasal ve mesleki düzenlemelerle uyumlu bir şekilde faaliyetlerini sürdürmelidirler. Para ve sermaye piyasası kurumları Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB), Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Borsa İstanbul ve aracı kurumlardan oluşmaktadır. Ulusal düzenleyici kurumlarda KGK'nın hem finansal raporlamada hem de sürdürülebilirlik raporlamasında önemli bir rolü vardır. Ayrıca ülkenin yönetimini yapan hükümetlerin kurumsal raporlamaya bakış açısı ve bu konudaki öncelikleri kurumsal raporlamayı düzenleyen bakanlıkların düzenlemelerini de etkilemektedir.

Denetim şirketleri ise hem verdikleri denetim ve güvence hizmetleri hem de danışmanlık hizmetleri ile

kurumsal raporlamaya önemli katkılar sunmaktadır. Ulusal ekosistemde kurum dışı paydaşlar arasında yer alan ve kamu tüzel kişiliğine sahip olarak kurulan meslek kuruluşlarının (Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği-TOBB, Türkiye Bankalar Birliği-TBB, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği-TÜRMOB vb.) kamunun yükünü hafiflettiği ve uluslararası düzenlemelere daha çabuk uyum sağlanması konusunda yardımcı olduğu tespit edilmiştir. Kurum dışı paydaşlardan olan STK'ların (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği-TKYD, Entegre Raporlama Derneği Türkiye-ERTA, İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği-SKD vb.) alanında uzman kişilerden ve küresel şirketlerden oluşması Türkiye'de raporlama konusunda iyi uygulama örneklerinin ortaya çıkmasını sağlamaktadır. Türkiye'de kamuda dijitalleşme çalışmaları sonucunda 2008 yılında "Dijital Türkiye Portalı" açılmıştır (T. C. Cumhurbaşkanlığı, 2022). E-Fatura, e-Arşiv Fatura gibi uygulamaları kullanmakla mükellef olanlar Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) portalı üzerinden ya da GİB tarafından yetkilendirilmiş entegratör şirketlerin hizmetlerinden faydalanarak bu işlemlerini gerçekleştirebilirler. Dijital dönüşüm sürecinde olan şirketler veri depolama, bulut bilişim ve teknolojik altyapı sunan şirketlerin hizmetlerinden faydalanabilmektedir.

Türkiye kurumsal raporlama ekosistemi etkileyen dış çevre faktörleri; toplumsal kültürel yapı, teknolojik gelişmeler, ulusal ve uluslararası gelişmeler, küreselleşme, iklim krizi ve salgınlar ile jeopolitik unsurlar olup uluslararası raporlama ekosisteminin (bkz. Şekil 1) dış çevre faktörlerinden farklılık göstermektedir. Küreselleşme ile birlikte muhasebede standartlaşma ve yakınsama açısından önemli gelişmeler yaşansa da ülkelerin farklı sosyal ve kültürel yapılarına sahip olmaları ekonomilerini, ticaret hayatlarını ve muhasebe sistemlerini etkilemektedir (Özdemir & Ünal, 2021). Kültürel farklılıklar paydaşların finansal ve/veya finansal olmayan bilgi talepleri ve bu bilgileri içeren kurumsal rapor türlerini de etkilemektedir (Yılmaz & Şahin, 2018). Türkiye'deki paydaşların kurumsal raporlama ile ilgili değişen talepleri oluşturulan raporlama düzenlemelerini fazla etkilememektedir. Raporlama düzenlemeleri ülkenin ekonomik koşullarıyla ve küresel paydaşların talepleriyle şekillenmektedir. Ay-



rıca Türkiye sahip olduğu jeopolitik konum nedeniyle kendine has özelliklere sahiptir. Örneğin, Avrupa Birliği ülkelerine yakınlık ülke ticaretini etkilerken, Orta Doğu'da yaşanan savaşlar sonucu ülkenin göç alması işgücü yapısını etkilemektedir. Ayrıca Covid-19 sonrasında çevresel ve jeopolitik krizlerin ekonomileri ve toplumları etkilediği de ifade edilmektedir (IFAC, 2020).

Kurumsal raporlama alanında yaşanan gelişmeler, Türkiye'de öncelikle küresel şirketlerin ve STK'ların gündemini oluşturmaktadır. Düzenleyici kurumlar uluslararası gelişmelere çok hızlı cevap veremeseler de "bekle ve gör" yaklaşımını benimseyip gereken düzenlemeleri yapmaktadırlar. 2015 yılında Birleşmiş Milletler Genel Kurulu, yoksulluğu ortadan kaldırmak, gezegeni korumak, eşitsizlik ve adaletsizlikle mücadele etmek hedefiyle 2030 yılında tamamlanacak bir yol haritası olarak Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları'nı (SKA'lar) kabul etmiştir ve Paris Anlaşması'nı imzalamıştır. Anlaşma 2016 yılında yürürlüğe girse de Türkiye Cumhuriyeti 2021 yılında Paris Anlaşması'nı imzalamıştır. Küresel anlamda finansal ve finansal olmayan raporlamadaki en önemli standartlaşma ve yakınsama çabası ise IFRS Vakfı bünyesinde kurulan Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu'dur (ISSB). Bu gelişmelerin Türkiye'deki yansımaları olarak 2021 yılında Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nın adı Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı olarak değiştirilmiş olup 21 Haziran 2022 tarihinde 31873 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan yönetmelikle bakanlık bünyesinde kurulan İklim Değişikliği Başkanlığı'nın hizmet birimleri (İklim Finansmanı ve Teşvikler Dairesi Başkanlığı, Karbon Fiyatlandırma Dairesi Başkanlığı vd.) ile çalışma usul ve esasları belirlenmiştir. Ayrıca bakanlık tarafından 21-25 Şubat 2022 tarihleri arasında Türkiye'nin ilk İklim Şûrası gerçekleştirilmiş olup 2053 net sıfır emisyon ve yeşil kalkınma hedefleri doğrultusunda 217 tavsiye kararı alınmıştır. Haziran 2022'de KGK, Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları'nı belirlemeye ve yayımlamaya yetkili kılınmış, SPK da belirli şirketlerin sürdürülebilirlik açıklamaları için Sürdürülebilirlik Raporu şablonu kullanımını zorunlu hale getirmiştir. Türk hükümetinin sürdürülebilirlik konusundaki çabaları ve kararlılığı ile yetkili kurumların aldıkları kararlar şirketleri, meslek kuruluşlarını

ve STK'ları da bu konuda harekete geçmek ve hazırlık yapmak zorunda bırakmıştır.

## 5. SONUÇ

Kurumsal raporlama, dünya çapındaki finansal krizlerin ve kurumsal skandalların ortaya çıkardığı yeni talepler doğrultusunda değişim göstermiştir (Leuz, 2010). Kurumsal raporlar, özellikle önemli kurumsal skandallar (Enron, WorldCom, Parmalat, Wirecard vd.) ve iklim krizi sonrasında yöneticilerin hem finansal hem de finansal olmayan konularda hesap verebilirliğini iyileştirmeyi amaçlayan açıklamalar haline gelmiştir (Florio, Gotti, & Stacchezzini, 2021). Söz konusu açıklamalar, belirli aşamalar sonucunda oluşmakta ve birçok tarafı, unsuru ve düzenlemeyi içine alan kurumsal raporlama ekosisteminin çıktısı olarak ilgililere sunulmaktadır. Bu nedenle hem uluslararası hem de ulusal düzeyde kurumsal raporlama ekosisteminin bütüncül bir bakış açısıyla anlaşılması büyük önem arz etmektedir. Türkiye'de kurumsal raporlama ekosistemi ile doğrudan ilişkili olan bir çalışma bulunmaması nedeniyle bu çalışmada da konunun öneminden ve literatürdeki boşluktan hareket edilmiş olup ulusal düzeyde Türkiye'deki kurumsal raporlama ekosisteminin görünümü oluşturularak muhtelif değerlendirmelerde bulunulmuştur. Çalışmaya ilişkin ifade edilmesi gereken noktalardan biri de araştırma kapsamına sadece özel sektöre ilişkin düzenlemelerin dahil edildiği ve kamu kurumlarına ait düzenlemelerin kapsam dışında bırakıldığıdır. Bunun nedeni hem kurumsal raporlama ifadesi ile kastedilenin ağırlıklı olarak özel sektöre ilişkin düzenlemeler olması hem de kamu kurumlarına ait işletmelerin oluşturduğu raporlama ekosisteminin başka bir çalışmanın konusu olarak farklı ve geniş bir kapsamda ele alınması gerekliliğidir. Sonraki çalışmalarda kurumsal raporlama ekosistemi, kamu sektörü düzenlemelerini de içine alacak şekilde uluslararası, ulusal, sektörel düzeyde ve işletme düzeyinde ele alınması literatüre katkı sağlayacaktır.

İyi kurumsal yönetim uygulamaları, etkili iç kontrol ve iç denetim mekanizmaları şeffaflığı ve hesap verebilirliği iyileştirirken aynı zamanda paydaşlarla iletişimin önemli bir aracı olan kurumsal raporların

kalitesini de artırmaktadır. Raporlamada zorunluluk gereği ya da gönüllük esasıyla başvuru denetim ve/veya güvence hizmetleri, raporlarda sunulan bilgilerin güvenilirliğini sağlamaktadır. Türkiye'de şirketlerin çoğunlukla Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) ve aile şirketi olması ile halka açıklık oranlarının düşüklüğü beraberinde kurumsal yönetimin yeterince benimsenmemesi, iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin yetersiz olması, yeterli sayıda teknik ve uzman personelin istihdam edilmemesi, düşük katma değerli ürünler üretilmesi, teknoloji ve dijitalleşme konusunda sıkıntılar vb. bazı sorunlara neden olmaktadır. Türkiye'de finansal bilgi içeren raporların hazırlanması zorunluluk esasına dayandığı için bu konudaki düzenlemeler ve denetimler uluslararası düzenlemelerle içerik ve zamanlılık açısından uyumludur. Yapılan düzenlemelerle KGK, muhasebe standartlarını uygulayan işletmelerin ve bağımsız denetime tabi olan şirketlerin sayısını artırmaya çalışmaktadır. Ancak ülkenin kırılgan ekonomik yapısı nedeniyle şirket sahipleri ve yöneticileri gönüllük esasına dayalı raporlamalar yapmak konusunda isteksiz davranmaktadırlar. Bu raporlamaları düzenleyici kurumlar küresel ticareti devam ettirmek için kurumsal yönetim uyum raporunun kapsamını genişletmek, faaliyet raporunun asgari içeriğini belirlemek ve sürdürülebilirlik ilkeleri uyum çerçevesinin halka açık şirketlerce hazırlanmasını zorunlu tutmak vb. önlemler almaktadır.

Türkiye'deki kurumsal raporlama ekosisteminde kurum dışı paydaşlar arasında yer alan ve kamu tüzel kişiliğine sahip olarak kurulan meslek kuruluşlarının (TOBB, TBB, TÜRMOB vb.) kamunun yükünü hafiflettiği ve uluslararası düzenlemelere daha çabuk uyum sağlanması konusunda yardımcı olduğu ifade edilebilir. Kurum dışı paydaşlardan olan STK'ların (TKYD, ERTA, SKD vb.) alanında uzman kişilerden ve küresel şirketlerden oluşması Türkiye'de raporlama konusunda iyi uygulama örneklerinin ortaya çıkmasını sağlamaktadır. Uluslararası kurumsal raporlama ekosistemde ayrı başlıklar olarak ele alınan standart belirleyici kuruluşlar ve düzenleyici kurumlar Türkiye'de raporlama sürecine ilişkin düzenlemelerin ve standartların karmaşık olmaması nedeniyle tek bir unsur olarak değerlendirilmiştir. Düzenleyici kurumlar uluslararası gelişmelere çok hızlı cevap vereme-

seler de "bekle ve gör" yaklaşımını benimseyip orta vadede gereken düzenlemeleri yapmaktadırlar. 2015 yılında imzalanan ve 2016 yılında yürürlüğe giren Paris Anlaşması'nı Türkiye'nin ancak 2021 yılında onaylaması, 2021 yılında Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nın adının Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı olarak değiştirilmesi, Şubat 2022'de İklim Şurasının gerçekleştirilmesi ve Haziran 2022'de KGK'nın Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları'nı belirlemeye ve yayımlamaya yetkili kılınması bu duruma örnek olarak verilebilir. Bir diğer önemli gelişme ise 2050 yılına kadar Avrupa kıtasını iklim nötr hale getirmek konusundaki genel hedefi ile bir dizi derinden dönüştürücü politikaları tasarlamayı, Ar-Ge ve yenilik projeleri yoluyla bu hedeflere katkı sunmayı amaçlayan ve 2019 yılında yürürlüğe giren Avrupa Birliği Yeşil Mutabakatı'dır. Türkiye'nin ihracatının önemli bir kısmını AB ülkelerine yaptığı göz önüne alındığında sınırda karbon vergisi, döngüsel ekonomi vb. değişikliklere şimdiden hazırlanmak için Türk hükümetinin ilk yaptığı çalışma T.C. Ticaret Bakanlığı tarafından 2021 yılında yayımlanan "Yeşil Mutabakat Eylem Planı" başlıklı rapordur. Hükümet ve bakanlıklar ile düzenleyici ve denetleyici kurumların sürdürülebilirlik konusundaki çabaları ve kararlılığı şirketleri, meslek kuruluşlarını ve STK'ları da bu konuda hazırlık yapmak zorunda bırakmaktadır. Ayrıca kurumsal raporlamanın finansal olmayan bilgi raporlaması (özellikle sürdürülebilirlik ve iklim ile ilişkili açıklamalar) tarafında yaşanan değişimlerin devam edecek olması, Türkiye'deki kurumsal raporlama ekosisteminin uluslararası kurumsal raporlama ekosistemi ile uyumlaştırılması adına uluslararası gelişmelerin yakından takip edilmesini ve yetkili kurumların hızlı aksiyon almasını gerektirmektedir. Bu çerçevede ortaya konacak olan düzenlemelerin uygulayıcıları olan işletmelerin ve kurumsal rapor kullanıcılarının da hem ulusal hem de uluslararası gelişmelere uyum sağlamaları ve kurumsal raporlama ekosisteminde yer alan taraflar arasındaki bağlantıları iyi anlayarak kendi konularını güncellemeleri gerekmektedir.

**Kaynakça**

- ACCA, BAFA, & FARSIG. (2020). *The future of financial reporting 2020: Communication, standard setting, intangibles and audit*.
- A4S. (2021). *Navigating the reporting landscape: an introduction to sustainability-related reporting for finance professionals*.
- Accountancy Europe. (2019). *Interconnected standard setting for corporate reporting*, Cogito Series.
- Accounting Standards Board. (2007). *Stewardship/Accountability as an objective of financial reporting - a comment on the IASB/FASB Conceptual Framework Project*.
- Aras, G. (2020). Kurumsal raporlamada değişim ve dönüşüm rüzgarı. *Reporting matters - SKD Türkiye 2020 Raporu*.
- Aras, G., & Sarıoğlu, G. U. (2015). *Kurumsal raporlamada yeni dönem: entegre raporlama*. İstanbul: TÜSİAD Yayınları.
- Arslanoğlu, İ. (2016). *Bilimsel yöntem ve araştırma teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Ataman, B. & Cavlak, H. (2017). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS) ile tam set Türkiye muhasebe ve Türkiye finansal raporlama standartlarının (TMS/TFRS) karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(3), 153-168.
- Aysan, M. A. (2008). Uluslararası finansal raporlama standartlarına ulusal uyum: Türkiye örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (40), 44-53.
- Azam, Z., Warraich, K. M., & Awan, S. H. (2011). One report: bringing change in corporate reporting through integration of financial and non-financial performance disclosure. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 1(1), 50-71. <https://doi.org/10.5296/ijaf.v1i1.831>
- Barkemeyer, R., Preuss, L., & Lee, L. (2015). Corporate reporting on corruption: an international comparison. *Accounting Forum*, 39(4), 349-365. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2015.10.001>
- Başar, B. A., & Başar, M. (2006). Sosyal sorumluluk raporlaması ve Türkiye'deki durumu. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(2), 213-230.
- Beattie, V. (2000). The future of corporate reporting: A review article. *Irish Accounting Review*, 7(1), 1-36.
- Bekçioğlu, S., Öztürk, M., & Açıkgöz, B. (2006). Muhasebe ortamındaki güncel değişimler ve finansal olmayan raporlama (Global Raporlama Girişimi ve bir örnek olay). *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (17), 19-36.
- Bhaskar, K., Flower, J., & Sellers, R. (2021). *Disruption in financial reporting: a post-pandemic view of the future of corporate reporting*. Oxon: Routledge.
- Bilgin, N. (2014). *Sosyal Bilimlerde içerik analizi: teknikler ve örnek çalışmalar*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Bradish, R. D. (1965). Corporate reporting and the financial analyst. *The Accounting Review*, 40(4), 757.
- Brockett, A., & Rezaee, Z. (2012). *Corporate sustainability: integrating performance and reporting*. New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Cavlak, H. (2021). Kurumsal ve finansal raporlamanın geleceği üzerine değerlendirmeler. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, (64), 39-58. <https://doi.org/10.26650/MED.797559>
- Cavlak, H., & Cebeci, Y. (2018). Kurumsal raporların incelenmesi ve karşılaştırılması. *Journal of Research in Business*, 1(3), 53-76. <https://doi.org/10.23892/JRB.2018.22>
- CDP, CDSB, GRI, IIRC, & SASB. (2020a). *Reporting on enterprise value - illustrated with a prototype climate-related financial disclosure standard*.
- CDP, CDSB, GRI, IIRC, & SASB. (2020b). *Statement of intent to work together towards comprehensive corporate reporting*.
- Corporate Reporting Dialogue. (2019). *Understanding the value of transparency and accountability*. London.
- CRD. (2019). *Driving alignment in climate-related reporting - year one of the better alignment project*.
- Çalışkan, A. Ö. (2012). Sürdürülebilirlik raporlaması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 5(1), 41-68.
- Deloitte. (2016). *Thinking Allowed - The future of corporate reporting*.

- Demir, V. (2009). Finansal raporlama uygulamalarına ilişkin farklı yaklaşımlar. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (28), 73-92.
- DiPiazza, S. A., & Eccles, R. G. (2002). *Building public trust: the future of corporate reporting*. New York: John Wiley & Sons Inc.
- Doğu, M. (2016). Ülkemizde kurumsal raporlama uygulamalarında gelinen son nokta. *11. Türkiye Muhasebe Forumu - Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yenilikçi Yaklaşımlar*. Ankara.
- Elmacı, O., & Sevim, Ş. (2017). Entegre raporlamada küresel gelişmeler ve Türkiye için bir model önerisi. *Uluslararası Sosyal ve Eğitim Bilimleri Dergisi*, 4(8), 18-36.
- Ertaş, F. C., Erol, M. & Elagöz, İ. (2013). Türkiye'de muhasebe tarihi çalışmalarının son dönemi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (4), 73-87.
- Ertuna, B., & Tükel, A. (2009). Türkiye'de KSS uygulamaları: geleneksel ve küresel arasında. *Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 9(2), 145-172.
- FEE. (2015). *The future of corporate reporting - creating the dynamics for change*. Brüksel.
- Fidan, M. E., & Uysal, T. (2017). Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartları konusunda üniversite öğrencilerinin algı düzeylerinin ölçülmesi: Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi örneği. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 19(33), 24-35.
- Florio, C., Gotti, G., & Stacchezzini, R. (2021). New challenges in reporting on corporate governance. *Journal of Management and Governance*, 25(1), 1-5. <https://doi.org/10.1007/s10997-020-09552-8>
- FRC. (2020). *A matter of principles - the future of corporate reporting (discussion paper)*.
- FRC. (2021). *Feedback Statement: A matter of principles - the future of corporate reporting*.
- Gençoğlu, Ü. G., & Aytaç, A. (2016). Kurumsal sürdürülebilirlik açısından entegre raporlamanın önemi ve BIST uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (72), 51-66.
- Gökten, P. O., & Marşap, B. (2017). Paradigm shift in corporate reporting. İçinde S. Gokten (Ed.), *Accounting and Corporate Reporting - Today and Tomorrow* (ss. 3-14). <https://doi.org/10.5772/intechopen.68832>
- Giuseppe, N., Gianluca, Z., Francesca, M. R. & Tiron-Tudor, A. (2021). Corporate reporting metamorphosis: empirical findings from state-owned enterprises, *Public Money & Management*, 41(2), 138-147, <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1719633>
- Güvemli, B., Yaz, D. A., & Aydın, S. (2016). Mali tabloların çağdaşlaşması ve sürdürülebilirlik raporlamaları karşısında Türk muhasebe düşüncesindeki gelişmeler. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (11), 169-196.
- Haller, A., Link, M., & Groß, T. (2017). The term 'non-financial information' – a semantic analysis of a key feature of current and future corporate reporting. *Accounting in Europe*, 14(3), 407-429. <https://doi.org/10.1080/17449480.2017.1374548>
- Harte, G., Lewis, L., & Owen, D. (1991). Ethical investment and the corporate reporting function. *Critical Perspectives on Accounting*, 2(3), 227-253. [https://doi.org/10.1016/1045-2354\(91\)90012-3](https://doi.org/10.1016/1045-2354(91)90012-3)
- Higson, A. (2003). *Corporate financial reporting - theory and practice*. London: SAGE Publications Ltd.
- ICAEW. (2016). *Audit insights: corporate reporting - improving annual reports of listed companies*.
- ICAEW. (2017). *What's Next for corporate reporting: time to decide?* London.
- ICAEW. (2020). *Building a modern audit profession - audit manifesto*. London.
- IIRC. (2019). External environment. *Integrated Report 2019*.
- İbiş, C. (Ed.). (2009). TÜRMOB ve TMUD'un Uluslararası meslek örgütleri ile olan ilişkileri. *IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İstanbul: İSMMMO Yayın No 136, 113-128.
- İslamoğlu, H., & Alniaçık, Ü. (2013). *Sosyal Bilimlerde araştırma yöntemleri*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Karğın, S., Aracı, H. & Aktaş, H. (2013). Entegre raporlama:

yeni bir raporlama perspektifi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6(1), 27-46.

Kiracı, M., & Tunç, Köse. (2002). IASC, FASB ve TMSUDESK'teki muhasebe standartları oluşturma süreci ve uyumlaştırma. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(1), 47-70.

Koç, Y. Y., Demir, V., & Demir, D. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de finansal raporlama standartlarının gelişimi. *Mali Çözüm*, (Özel Sayı: 17. World Congress Of Accountants), 291-307.

Kurt, E. S. (Ed.). (2018). *Kurumsal raporlama*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Kurt, E. S., & Cavlak, H. (2021). Kurumsal raporlama ekosistemi: unsurlar, düzenlemeler ve öngörüler. İçinde H. Adıgüzel, M. Küçükler, B. Sultanoğlu, & N. Güngör (Ed.), *18. Uluslararası Muhasebe Konferansı* (ss. 45-51).

Kurt, E. S., & Cavlak, H. (2022). Kurumsal raporlama ekosistemi: unsurlar, düzenlemeler ve öngörüler. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(MODAVICA Özel Sayısı), Ö298-Ö330.

Lai, A., Melloni, G., & Stacchezzini, R. (2018). Integrated reporting and narrative accountability: the role of preparers. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(5), 1381-1405. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2016-2674>

Lessambo, F. I. (2018). Overview of financial statements. İçinde F. I. Lessambo (Ed.), *Financial Statements: Analysis and Reporting* (ss. 3-22). [https://doi.org/10.1007/978-3-319-99984-5\\_1](https://doi.org/10.1007/978-3-319-99984-5_1)

Leuz, C. (2010). Different approaches to corporate reporting regulation: how jurisdictions differ and why. *Accounting and Business Research*, 40(3), 229-256. <https://doi.org/10.1080/00014788.2010.9663398>

Lewis, C., & Young, S. (2019). Fad or future? Automated analysis of financial text and its implications for corporate reporting. *Accounting and Business Research*, 49(5), 587-615. <https://doi.org/10.1080/00014788.2019.1611730>

Mikail, E., & Aslan, M. (2017). Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (12), 55-86.

Mora-Rodriguez, M., & Preist, C. (2016). The role of interoperability in sustainable decisions: the case of CDP. *Proceedings of ICT for Sustainability 2016*. <https://doi.org/10.2991/ict4s-16.2016.26>

Onur, G., Kayalı, N., & Yereli, A. N. (2022). Maddi duran varlıkların BOBİ FRS ve VUK kapsamında karşılaştırılması. *Sosyal, Beşerî ve İdari Bilimler Dergisi*, 5(3), 298-323. <https://doi.org/10.26677/TR1010.2022.935>

Özdemir, F. S., & Ünal, İ. H. (2021). Ülkelerin UFRS uygulamalarının kabulünde kültürün etkileyici rolü üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 20(62), 141-166.

Pounder, B. (2009). *Convergence guidebook for corporate financial reporting*. New Jersey: John Wiley & Sons Inc.

PwC. (2019). *The future of audit - perspectives on how the audit could evolve*.

Saban, M., Küçükler, H., & Küçükler, M. (2017). Kurumsal sürdürülebilirlik ile ilgili raporlama çerçeveleri ve sürdürülebilirlik raporlamasında muhasebenin rolü. *İşletme Bilimi Dergisi*, 5(1), 101-115.

Samans, R., & Nelson, J. (2022). *Sustainable enterprise value creation - implementing stakeholder capitalism through full ESG integration*. <https://doi.org/https://doi.org/10.1007/978-3-030-93560-3>

Saruhan, Ş. C., & Özdemirci, A. (2016). *Bilim, felsefe ve metodoloji*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.

Senal, S. & Ateş, B. A. (2012). Kurumsal sürdürülebilirlik için muhasebe ve raporlama. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (36), 83-98.

Thistlethwaite, J. (2015). The challenges of counting climate change risks in financial markets. *CIGI Policy Brief*.

TÜRMOB. (2021). *Dünden bugüne Türkiye'de muhasebecilik TÜRMOB tarihi 1989-2019*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.

TÜSİAD. (2022). *Ülkemizdeki farklı muhasebe kayıt sistemlerinin uyumlandırılmasının sağlayacağı faydalar çalıştay değerlendirme raporu*, TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu, Yayın No: TÜSİAD- T/2022-01/625.

Uyar, A. (2015). *Kurumsal raporlamanın gelişimi ve güncel yaklaşımlar*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Weetman, P., Tsilavoutas, I., & Gordon, P. (2020). *International corporate reporting - global and diverse*. Oxon: Routledge.

White, A. L. (2005). New wine, new bottles: the rise of non-financial reporting. *Business for Social Responsibility Business Brief*.

Yanık, S., & Türker, İ. (2012). Sürdürülebilirlik ve sosyal sorumluluk raporlamasındaki gelişmeler (tümleşik raporlama). *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, (47), 291-308.

Yılmaz, Z., & Şahin, Z. (2018). Muhasebe-kültür ilişkisi ile ilgili çalışmaların içerik analizi yöntemi ile incelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (20), 107-128.

Yünlü, M. (2020). Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının tarihsel gelişimi ve günümüzdeki durumu. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (18), 180-192.

Zairi, M., & Letza, S. (1994). Corporate reporting. *Management Decision*, 32(2), 30-40. <https://doi.org/10.1108/00251749410054792>

### İnternet Kaynakları

ACCA. (2013). *Understanding investors: directions for corporate reporting*. <https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/financial-reporting/pol-afb-ui02.pdf> (Erişim Tarihi: 15.05.2022).

Accountancy Europe. (2021). *Going concern: recommendations to strengthen the financial reporting ecosystem*. [www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Going-concern-recommendations-to-strengthen-the-financial-reporting-ecosystem.pdf](http://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Going-concern-recommendations-to-strengthen-the-financial-reporting-ecosystem.pdf) (Erişim Tarihi: 5.05.2022).

AKSA. (2004). *Sürdürülebilir kalkınma raporu*. <https://www.aksa.com/ca/docs/5793F89CADBC4F9983B30AE-A92F8E7/84D65B4A185F47DC8529B8FD5A0C66B6.pdf> (Erişim Tarihi: 8.05.2022).

CFI. (2022). *Accountability. Resources - Careers - Soft Skills*, <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/careers/soft-skills/accountability> (Erişim Tarihi: 2.05.2022).

CFO Board. (2020). *Financial reporting and audit ecosystem in India: poised for a paradigm shift*. [www.cfoboard.com/assets/docs/publications/6\)Financial%20Reporting&Auditing%20Ecosystem%20-%20Poised%20for%20a%20paradigm%20shift.pdf](http://www.cfoboard.com/assets/docs/publications/6)Financial%20Reporting&Auditing%20Ecosystem%20-%20Poised%20for%20a%20paradigm%20shift.pdf) (Erişim Tarihi: 5.05.2022).

CIMA, PwC, & Tomorrow's Company. (2011). *Tomorrow's corporate reporting - a critical system at risk*. [www.tomorrowscompany.com/wp-content/uploads/2016/05/Tomorrow\\_s\\_Corporate\\_Reporting\\_A\\_critical\\_system\\_at\\_risk\\_4f8d688cb87ca.pdf](http://www.tomorrowscompany.com/wp-content/uploads/2016/05/Tomorrow_s_Corporate_Reporting_A_critical_system_at_risk_4f8d688cb87ca.pdf) (Erişim Tarihi: 15.05.2022).

Eltogby, M., Brown, K., & Corrigan, G. (2019). Seeking Return on ESG. *Advancing the Reporting Ecosystem to Unlock Impact for Business and Society*. In White Paper. World Economic Forum. [www3.weforum.org/docs/WEF\\_ESG\\_Report\\_digital\\_pages.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_ESG_Report_digital_pages.pdf) (Erişim Tarihi: 8.05.2022).

FRC. (2018). *FRC to examine the future of corporate reporting, calls for participation*. <https://www.frc.org.uk/news/october-2018/frc-to-examine-the-future-of-corporate-reporting> (Erişim Tarihi: 30.04.2022).

Hubble, B., & Harris, M. (2019). *The future regulation of financial reporting*. <http://www.mondaq.com/uk/x/776422/Audit/Kingman+Review+The+Future+Regulation+of+Financial+Reporting> (Erişim Tarihi: 6.05.2022).

IFAC. (2020). *What defines the accountant of tomorrow?* [www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/what-defines-accountant-tomorrow](http://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/what-defines-accountant-tomorrow) (Erişim Tarihi: 15.05.2022).

IFAC. (2022). *Enhancing corporate reporting*. [www.ifac.org/what-we-do/speak-out-global-voice/points-view/enhancing-corporate-reporting#toptab-3-role-of-accountancy-profession-in-enhancing-corporate-reporting](http://www.ifac.org/what-we-do/speak-out-global-voice/points-view/enhancing-corporate-reporting#toptab-3-role-of-accountancy-profession-in-enhancing-corporate-reporting) (Erişim Tarihi: 10.05.2022).

Oberholster, T. (2021). *Audit is but one element in the reporting ecosystem, says Deloitte's Bonga Nyembe*. <https://cfo.co.za/articles/audit-is-but-one-element-in-the-reporting-ecosystem-says-deloittes-bonga-nyembe> (Erişim Tarihi: 10.05.2022).

T. C. Cumhurbaşkanlığı. (2022). *Dijital Türkiye. Dijital dönüşüm ofisi*, <https://cbddo.gov.tr/dijital-tr/v2> (Erişim Tarihi: 30.05.2022).

VRF. (2021). *IIRC and SASB form the Value Reporting Foundation providing comprehensive suite of tools to assess, manage and communicate value*. [www.valuereportingfoundation.org/news/iirc-and-sasb-form-the-value-reporting-foundation-providing-comprehensive-suite-of-tools-to-assess-manage-and-communicate-value](http://www.valuereportingfoundation.org/news/iirc-and-sasb-form-the-value-reporting-foundation-providing-comprehensive-suite-of-tools-to-assess-manage-and-communicate-value) (Erişim Tarihi: 10.05.2022).

VRF. (2022). *Consolidation with IFRS Foundation expected to complete 1 August 2022*. [www.valuereportingfoundation.org/news/consolidation-with-ifrs-foundation-is-expected-to-complete-1-august-2022](http://www.valuereportingfoundation.org/news/consolidation-with-ifrs-foundation-is-expected-to-complete-1-august-2022) (Erişim Tarihi: 30.06.2022).