

FİNANSAL OLMAYAN RAPORLAMA VE BİR UYGULAMA¹

Geliş Tarihi : 04.05.2023
Kabul Tarihi : 18.05.2023
Makale Türü : Araştırma Makalesi

Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU²
Mustafa KILIÇ³

Özet

İşletmelerin performans analizinde kullanılan finansal raporlar günümüzde bilgi kullanıcıların stratejik kararlar almasında yetersiz kalabilmektedir. İşletmelerin çevresel, yönetsel ve sosyal yönden kontrol edemediği sorunlar, işletmelerin risk düzeylerini ve sürdürülebilirliğini etkilemektedir. Doğru kararlar almak isteyen bilgi kullanıcılarının sadece finansal tablolardan sağlanan mali bilgilerin yanında finansal olmayan tablolardan sağlanan çevresel, sosyal ve sürdürülebilirlik gibi konularla ilgili bilgilere de ihtiyaç duyduğu yeni bir sistem oluşmuştur. Bu sistem finansal ve finansal olmayan bilgilerin raporlanarak analiz edilmesi suretiyle kısa, orta ve uzun vadede işletmelerin oluşturacağı değerleri gösteren bir raporlama sistemidir. Bu sistemde iç ve dış bilgi kullanıcıları bütüncül bir bakış açısı temelinde daha doğru kararlar alabileceklerdir. Bu kapsamda çalışmanın amacı finansal olmayan raporlamanın işletmelerin sürdürülebilir performansı için öneminin ortaya konması ve Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) ilkeleri kapsamında işletmelere örnek olacağı düşünülen bir entegre rapor hazırlanmasıdır.

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

JEL Kodları: M41, M49.

NON-FINANCIAL REPORTING AND AN APPLICATION

Abstract

Today financial reports used in the performance analysis of businesses may be insufficient for information users to make strategic decisions. Environmental, managerial and social problems that can not be controlled affect the risk levels and sustainability of businesses. A new system has emerged where information users who want to make the right decisions need information on environmental, social and sustainability issues, provided from non-financial statements, as well as financial information provided from financial statements. In this context, the aim of the study is to reveal the importance of non-financial reporting for the sustainable performance of businesses and to prepare an integrated report that is thought to be an example for businesses within the scope of International Integrated Reporting Council (IIRC) principles.

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

JEL Codes: M41, M49.

¹ Bu çalışma Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tarafından kabul edilen “Finansal Olmayan Raporlama ve Bir Uygulama” başlıklı Yüksek Lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

²Tarsus Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Gümrük İşletme Bölümü, zhatunoglu@tarsus.edu.tr, ORCID: 0000-0002-9103-276

³Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, m.mustafakilic@outlook.com, ORCID: 0000-0002-2484-1088

1. GİRİŞ

Finansal raporlama işletmelerin belirli bir dönemdeki mali performansını, faaliyetlerini ve bu faaliyetlerden elde ettiği sonuçlarının raporlaması ve sunulmasını kapsamaktadır (Büyüktopçu, 2009, s. 24). Finansal raporlar işletmelerin performans analizinde kullanılan ve bilgi kullanıcılarının stratejik karar almasını sağlayan en temel raporlardır. Günümüzde artan piyasa rekabeti, çevresel, sosyal ve ekonomik değişimler bilgi kullanıcılarının daha çok bilgiye ihtiyaç duymasına neden olmuştur. Söz konusu bilgi ihtiyacının finansal raporların işletmelerin geçmiş zamandaki faaliyetlerini kapsamaması ve kısa, orta ve uzun vadedeki performansı hakkında bilgi vermemesinden ortaya çıktığı düşünülmektedir. Bu nedenle günümüzde bilgi kullanıcılarının alacağı stratejik kararlarda finansal raporların yetersiz kaldığı söylenebilir (TÜSİAD, 2015, s. 36-37). Bu ihtiyaç doğrultusunda bilgi kullanıcılarının sadece finansal rapordan sağlanan mali kâra değil finansal olmayan rapordan elde edilen çevre, toplum, sürdürülebilirlik vb. konulara olan ilgilerinin arttığı yeni bir sistem oluşmuştur.

Bu sistem işletmelerin finansal bilgilerinin yanı sıra finansal olmayan bilgilerini de gönüllü olarak yayınlamasına olanak sağlamıştır. İşletmeler tarafından yayınlanan bu bilgiler paydaşların beklentileri ve ihtiyaçları doğrultusunda farklı konularda hazırlanmıştır. Genel olarak bu konuların; çevresel, sosyal, ekonomik, kurumsal ve sürdürülebilirlik olduğu söylenebilir. Finansal olmayan konuların bu kadar farklı bilgiyi içermesinin esas nedeni herhangi bir kabul görmüş standardının olmamasıdır. Bu nedenle işletmeler kurumsal, çevre ve sürdürülebilirlik gibi raporlama sistemlerini kullanmışlardır. Bu sistemler içerisinde en kapsamlı ve daha net ilkeleri olan sürdürülebilirlik raporlama çerçevesi olan “Global Reporting Initiative” (GRI) işletmeler tarafından genellikle tercih edilmektedir (Aktekin, 2014, s. 48). GRI işletmeler tarafından tercih edilmesine karşın işletmelerin sürdürülebilirlik konuları ile iş stratejisi arasındaki bağlantıyı göstermede ve finansal verilerin yansıtılmasında yetersiz kaldığı yönünde eleştiriler almaktadır. Bunun yanı sıra teknolojik, ekonomik ve çevresel gelişmeler işletmeleri yeni bir raporlama sistemine doğru yöneltmiştir. Tüm bunların sonucunda 2010 yılında “Entegre Raporlama” adı verilen yeni bir raporlama sistemi ortaya çıkmıştır. Entegre raporlama işletmelerin kurumsal yapısının, performansının, iş modelinin ve politikalarının tüm faktörler çerçevesinde uzun vadede nasıl değer oluşturacağını öz ve net şekilde açıklanmasıdır (IIRC, 2013, s. 7).

Entegre raporlama sisteminin finansal ve finansal olmayan bilgileri bütüncül olarak kapsaması geleneksel raporlamadaki bir dönüşümü temsil etmektedir (Yüksel ve Arıcı, 2017, s. 731-732). Bu dönüşüm sayesinde bilgi kullanıcıları işletmeler hakkında daha doğru yönetsel kararlar alabilmektedirler. Bu nedenle hem ülkemizde hem de uluslararası alanda entegre raporlamanın önemi giderek artmaktadır (TÜSİAD, 2015, s. 91-92).

Bu bağlamda çalışmanın amacı finansal olmayan raporlamanın işletmelerde sürdürülebilir performans için öneminin belirlenmesi ve en yaygın olarak kabul edilenlerden biri olan Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) ilkeleri kapsamında işletmelere örnek olacağı düşünülen bir entegre rapor hazırlanmasıdır. Bu çalışma beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde finansal olmayan raporlama konusuna yer verilmiştir. İkinci bölümde başlıca finansal olmayan raporlama türleri olan; kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması, çevre raporlaması, sürdürülebilirlik raporlaması ve entegre raporlama dört alt başlık halinde literatür taraması ile incelenmiştir. Üçüncü bölümde finansal raporlama hakkında bilgi verilerek, finansal ve finansal olmayan raporlama arasındaki temel farklılıklara değinilmiş, dördüncü bölümde ise uygulama kısmına yer verilmiştir. Çalışmanın son bölümde ise sonuç ve değerlendirmelere yer verilmiştir.

2. FİNANSAL VE FİNANSAL OLMAYAN RAPORLAMA

Finansal raporlama, işletmelerin belirli bir muhasebe dönemindeki faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin sonuçlarına ilişkin bilgilerin kayıt edilmesini, toplanmasını, analiz edilmesini ve raporlanmasını kapsamaktadır (Büyüktopçu, 2009, s. 24). Bilgi kullanıcıları tarafından işletmelerin performans analizinde kullanılan finansal raporlar günümüzde stratejik kararlar almada yetersiz kalabilmektedir (TÜSİAD, 2015, s. 36-37). Bu yetersizlik ise işletmeleri finansal olmayan raporlamaya yöneltmiştir.

2. 1. Finansal Raporlama

İşletmeler dünya genelinde bilgi kullanıcılarına detaylı bilgiler iletmek amacıyla finansal raporlar düzenlemekte ve sunmaktadırlar. En geniş tanımıyla finansal raporlama, işletmelerin belirli bir dönemdeki muhasebe bilgi sistemi tarafından toplanan mali bilgilerinin kaydedilmesi, analiz edilmesi, sunulması ve belirli biçim ve şekillerde raporlamasıdır (Büyüktopçu, 2009, s. 24). Finansal raporların en temel özelliği ihtiyaç duyulan bilgi gereksinimini karşılamasıdır. Bu nedenle finansal raporlar işletmelerin genel amaçlarına, bilgi kullanıcılarının beklentilerine ve ilgili verilerin değerlendirilmesi ve analizinin yapılmasına imkân verecek şekilde hazırlanmalıdır (Bekçi ve Alkan, 2009, s. 6).

Ülkelerin ekonomik, sosyal ve hukuki yapısına bağlı olarak finansal raporlamalarında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklardan dolayı uluslararası ticaret yapan firmaların birçok prosedürü yerine getirmeleri uluslararası ticareti olumsuz etkilemekteydi. Bu olumsuz durumun giderilmesi amacıyla 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) tarafından “Uluslararası Muhasebe Standartları” (International Accounting Standards-IAS) yayınlanmıştır. İşletmelerin faaliyet alanlarının uluslararası seviyeye ulaşması, teknolojik alt yapının ve sermaye piyasalarının gelişmesi bu standartların güncellenmesini zorunlu kılmıştır. 2001 yılında IAS güncellenerek birçok ülkede ortak kullanılan raporlama dili olarak “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” (International Financial Reporting Standards-IFRS) olarak yayınlanmıştır (Köse ve Çetinel, 2017, s. 162-163). Ülkemizde bu standartlar Türkçe’ye çevrilerek Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) olarak 2005 yılı Ocak ayından beri halka açık şirketler tarafından kullanılmaktadır. Bu standartlar kullanılarak yapılan finansal raporlamada sadece mali verilere yer verilmektedir. Ancak işletmelerin yalnızca ekonomik değil, aynı zamanda yönetsel, çevresel ve sosyal yönden kontrol etmediği birçok değişken (ve/veya sorunlar) performanslarını ve sürdürülebilirliklerini etkilemektedir (Saban vd., 2017, s. 105). İşletmeler hakkında stratejik kararlar almak isteyen bilgi kullanıcıları finansal bilgilerinin yanı sıra finansal olmayan raporlardan sağlanan yönetim, çevre, şeffaflık ve sürdürülebilirlik gibi bilgilere de ihtiyaç duymaktadırlar. Bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu finansal olmayan bilgilerin muhasebe bilgi sistemiyle doğrudan bağlantısının olmaması bu bilgilerin tespitini ve analizini zorlaştırmaktadır. Bu nedenle işletmelerin finansal ve finansal olmayan bilgilerinin de yer aldığı yeni bir raporlama sistemine geçilmiştir.

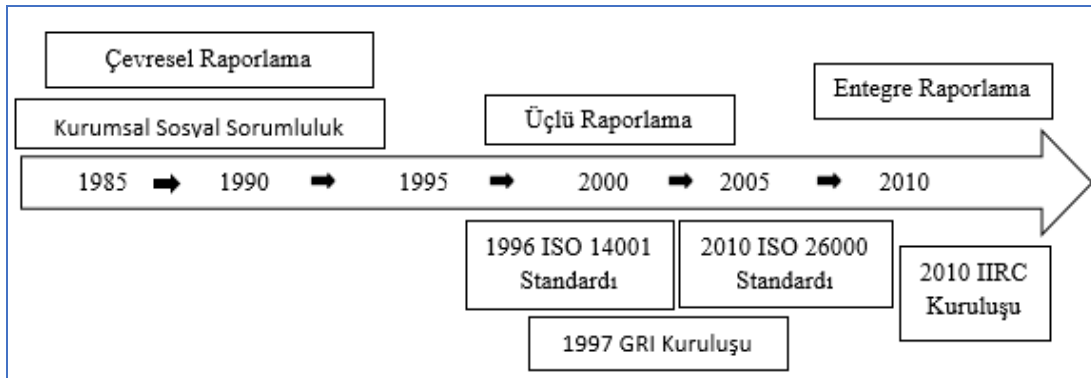
2.2. Finansal Olmayan Raporlama

İşletmelerin performans analizinde kullanılan bilgiler hem finansal hem de finansal olmayan bilgiler içermektedir. Finansal bilgilerin doğrudan muhasebe sistemiyle bir bağlantısının olması bu bilgilere ulaşımı kolaylaştırmaktadır. Ancak finansal olmayan bilgilerin doğrudan muhasebe sistemiyle bağlantısının olmaması bu bilgilerin tespitini ve analizini zorlaştırmaktadır (Yükçü ve Kaplanoğlu, 2016, s. 68). Ayrıca finansal raporlar işletmelerin geçmiş bir zaman aralığındaki faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin sonuçlarını yalnızca parasal değer olarak göstermektedir. Bu nedenle bilgi kullanıcılarının geleceğe yönelik alacağı kararlarda finansal raporlar tek başına yetersiz kalmaktadır (TÜSİAD, 2015, s.

36-37). Bu durum işletmelerin gelecekte oluşturacakları değerleri göstermesi nedeni ile finansal olmayan raporlamanın önemini artmaktadır. Finansal olmayan raporlama, işletmelerin yönetim stratejisinin, performansının ve beklentilerinin dış çevre koşulları da göz önüne alınarak kısa, orta ve uzun vadede nasıl değer oluşturacağını paydaşlara sunulmasıdır (IIRC, 2013, s. 7). Finansal olmayan raporlamanın tanımından da anlaşılacağı üzere günümüzde işletmelerin sürdürülebilir büyüme hedeflerine ulaşabilmesi için sosyal, çevresel ve kurumsal konuları etkin bir şekilde yönetmesi gerekmektedir. Çünkü küresel rekabetin artması işletmelerin ve yatırımcıların stratejik kararlar almalarını zorlaştırmaktadır. Optimal kararlar almak isteyen bilgi kullanıcıları işletmelerin piyasa durumlarını, sektör ortalamalarını, endüstriyel yapılarını, çevresel standartlarını ve sürdürülebilirliklerini değerlendirmek istemektedirler. Bu nedenle yeni ekonomik çevrede finansal bilgilerin yanında enerji, su, hammadde, tedarik ve sera gazı salımı gibi konular da tüketiciler ve kurumlar tarafından önemle izlenmektedir (Topcu ve Korkmaz, 2015, s. 13).

Son dönemlerde işletmelerin piyasa değerinin hesaplanmasında finansal olmayan verilerinin kullanımının artması bu ihtiyacın en net göstergesidir. Nitekim işletme varlıklarının zaman içerisindeki değişimini inceleyen Ocean Tomo adlı firmanın kredi derecelendirme kuruluşu olan Standart & Poor'un yayınladığı ilk 500 şirketin piyasa değeri raporlarına göre 1975 yılında firmaların piyasa değerini %17 oranında maddi olmayan duran varlıklar oluştururken, bu oran sırasıyla 1985 yılında %32'ye, 1995 yılında %68'e, 2005 yılında %80'e, 2015 yılında %84'e, 2020 yılında %90'a yükselmiştir (Altınay, 2016, s. 48; Yılmaz vd., 2017, s. 100; 02.05.2023 www.oceantomo.com).

Günümüzde işletmelerin finansal değerlerinin yerini finansal olmayan değerlerin almakta olması yeni bir raporlama türüne olan ihtiyacı artırmaktadır. Finansal olmayan raporlama ile ilgili gelişmeler 1985 yılından 2010 yılına kadar şekil 1'de gösterilmiştir.



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

Endüstriyel işgücü ekonomisinden bilgi ekonomisine geçilmesi emek temelli fabrika sistemlerinin yerini bilgi temelli makinelerle bırakmasına bu da işletmelerin finansal varlıklarının azalmasına neden olmuştur. Nitekim 1970'li yıllarda işletmelerin piyasa değeri net defter değerleriyle paralel bir eğilim göstermekteydi. Bu eğilim 1980'li yılların başından itibaren değişmeye başlamıştır. İşletmelerin net defter değeri yerini finansal raporlarda gözükmeyen finansal olmayan varlıklara bırakmıştır (Çalışkan, 2012, s. 43). Finansal olmayan raporlamanın ilk türü kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) raporlaması olarak kabul edilebilir. Kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) raporlamasının ilk örneklerinin 1970'li yıllarda yayınlandığını söylemek mümkündür. 1970'li yılların başından itibaren KSS hızlı bir şekilde gelişme ve yayılım göstermiştir. Örneğin Fransa 1977 yılında yaptığı kanun değişikliğiyle 300'den fazla çalışanı bulunan işletmeler için finansal raporların yanında çalışma ve istihdam raporu hazırlanmasını zorunlu tutmuştur (Parlakkaya vd., 2016, s. 885). 1980'li yıllardan

itibaren endüstriyellemenin olumsuz sonuçları ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu olumsuz sonuçlardan dolayı iktisadi, sosyal ve iklimsel durumlara bağlı kriz sayıları çoğalmaya başlamıştır. Bu krizler sonucunda tüketicilerin bilinç düzeyleri artmış ve tüketiciler çevreye duyarlı işletmeleri tercih etmeye başlamışlardır. Bu durum işletmelerin çevreye duyarlı faaliyette bulduklarını gösterebilmeleri ve rekabet avantajı elde edebilmeleri için çevre raporlarını yayınlanmalarına neden olmuştur. Çevre raporlaması işletmelerin faaliyetlerinin sürdürülebilir olmasını ve gelecek nesillerin ihtiyaçlarını karşılamasını sağlayacak kaynakların onlara bırakılmasını temel aldığı için 1980'li yıllardan günümüze kadar önemini korumuştur (Isaksson ve Steimle, 2009, s. 169). 1990'lı yıllardan itibaren birçok ülkenin çevre yönetim sistemlerini desteklemesi ticaret bölgeleri arasında farklı kanunların ve uygulamaların yer almasına neden olmuştur. Bu durumun uluslararası ticareti olumsuz yönde etkilemesini önlemek amacıyla tüm dünyada uygulanabilecek çevresel standartlar geliştirilmeye başlanmış ve ilk olarak 1996 yılında Uluslararası Standartlar Örgütü (International Organization for Standardization /ISO) tarafından ISO 14001 çevre yönetim standartları yayınlanmıştır. Bu standartların temel düşüncesi dünya çapında uygulanabilir çevre standartları oluşturmak, geliştirebilir çevre yönetim sistemi kurmak, kamu çıkarlarının gözetilmesini sağlamak, içsel ve dışsal esneklik elde etmektir (Karaer ve Pusat, 2002, s. 12). ISO 14001 çevre standartları işletmelerin ekonomik ve çevresel performansını artırmada kullanılan en gelişmiş standartlar olmasına rağmen sürdürülebilirlik açısından bazı önemli konuları dışarıda bırakmaktadır. Örneğin işletmelerin toplum üzerindeki sosyal etkileri standartlar kapsamında yer almamaktadır. Bu gibi eksiklikleri gidermek amacıyla çalışmalar yürüten John Elkington 1997 yılında üçlü sorumluluk raporlamasını literatüre yeni bir kavram olarak eklemiştir (Şendurur ve Karacaer, 2017, s. 897). Üçlü sorumluluk raporlaması işletmelerin sosyal, çevresel ve ekonomik faaliyetlerini raporlar halinde sunmasını sağlamaktadır (Tüm, 2014, s. 67). Bu yönüyle üçlü sorumluluk raporlamasının günümüz sürdürülebilirlik raporlamasına ve Küresel Raporlama Girişimine (Global Reporting Initiative / GRI) temel oluşturduğu söylenebilir (Yükçü ve Kaplanoğlu, 2016, s. 71). Sürdürülebilirlik raporlamasında bu gelişmeler yaşanırken sosyal sorumluluk kavramı dünya genelinde büyük bir hızla gelişme göstermiştir. 2010 yılında ISO 26000 standartları yayınlanmıştır. ISO 26000 standartları işletmelerin sürdürülebilir kalkınmasına yönelik olarak yapılması gereken faaliyetleri ve uygulama süreçlerine belirli ilkeler çerçevesinde yedi başlık halinde açıklamıştır. Bu yedi başlık genel olarak insan hakları, işgücü, paydaşlar, yönetim, çevre, yerel halkın kalkınması ve etik iş uygulamalarını kapsamaktadır (Helms vd., 2012, s. 1129).

1990'lı yıllarda Güney Afrika'da yaşanan ekonomik krizler ve piyasa dalgalanmaları borsaya olan güveni sarsmış, kamu otoritesi yeniden güven ortamını yaratmak amacıyla Güney Afrika yüksek mahkemesi yargıcı olan Mervin King'i görevlendirmiştir. Mervin King'in kurduğu King komitesi 1994, 2002 ve 2009 yıllarında bir dizi rapor yayınlamıştır. 1994 yılında yayınlan ilk King raporunda işletmelerin finansal olmayan verilerini açıklaması teşvik edilmekteyken, 2002 yılında yayınlanan King II raporunda işletmelerin finansal sonuçlarının yanında sosyal, çevresel ve yönetsel konulara da yer vermeleri talep edilmiştir. 2009 yılında serinin en kapsamlı raporu olan King III yayınlanmıştır. 2010 yılına geldiğimizde ise Afrika'daki en büyük borsa olan Johannesburg Borsası, entegre raporu borsaya kayıtlı işletmeler için zorunlu hale getirmiştir. Böylece Güney Afrika Cumhuriyeti entegre raporlamayı zorunlu kılan ilk ülke olmuştur (TÜSİAD, 2015, s. 41). 2010 yılında Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) 'nin kurulması ile birlikte entegre raporlama küresel boyutta kabul görmüş ve birçok ülkede finansal olmayan verilerin açıklaması konusunda bazı yasal düzenlemeler yapılmıştır.

Finansal olmayan verilere artan bu ilgi bilgi kullanıcılarının işletmelerin performansını değerlendirmede kullandıkları finansal raporların gayri nakdi varlıkları göstermede yetersiz kalmasının bir sonucu olarak gösterilebilir (TÜSİAD, 2015, s. 22). Ayrıca işletmelerin risk ve fırsatlarını yansıtmada geçmiş dönemlere ait finansal verilerin kullanılması kısa, orta ve uzun vadedeki performansın tam olarak öngörülememesine neden olabilmektedir. Bunun yanı sıra finansal raporlar işletme ile ilgili belirli konuları ele almasından dolayı bütüncül bakış açısı temelinde yapılmak istenen değerlendirmeyi zorlaştırmaktadır ve karmaşık yapısından dolayı sadece uzman kişiler tarafından anlaşılabilir. Bu yüzden işletmelerin performans bilgilerinin açık ve net bir şekilde tüm yönleriyle sunabilmesine olanak sağlayan finansal olmayan raporlama sistemine olan ihtiyaç artmaktadır (Aktekin, 2014, s. 9). Finansal olmayan raporlama sistemi hem iç hem de dış paydaşlar için büyük önem arz etmektedir. Özellikle işletmelerin sürdürülebilirlik bilgilerini şeffaf bir biçimde dış paydaşlara iletmesi güven ortamının sağlanmasına, risk ve fırsatların net bir şekilde belirlenmesine olanak sağlamaktadır. Bu durum işletmelerin itibar ve kurumsal yönetim anlayışının gelişmesine önemli katkı sağlayabilmektedir. Son yıllarda sayısı hızlı bir şekilde artan sürdürülebilirlik endeksleri özellikle işletmelerin kurumsal yönetim yapısını, itibarını, ekonomik, sosyal ve çevresel bilgilerini takip etmektedir. Bu kadar geniş bilgilerin toplanması, değerlendirilmesi ve analiz edilmesi daha önce olmayan ek bilgilerin sağlanmasına ve var olan bilginin kalitesinin artırılmasını yardımcı olmaktadır. İşletmelerin artan bilgi kalitesi risk yönetimini geliştirerek değişen sosyal ve çevresel beklentilerin karşılanmasını kolaylaştırabilmektedir (Yükçü ve Kaplanoğlu, 2016, s. 74).

2.3. Finansal ve Finansal Olmayan Raporlama Arasındaki Farklılıklar

İşletmeler bilgi kullanıcıların istek ve beklentilerini karşılamak için çeşitli raporlar hazırlamaktadırlar. Hazırlanan bu raporlar işletmelerin faaliyetlerini ve bu faaliyetlere ilişkin bilgileri içermektedir. Bu nedenle hazırlanan bu raporlar birbirine benzemesine rağmen zaman, hazırlanma, içerik, bildirim gibi bazı farklılıkları bulunmaktadır. Bilgi kullanıcıları sunulan finansal bilgilerin yanı sıra finansal olmayan bilgilere de ilgi duymaktadırlar. Finansal raporlar işletmelerin belirli dönemdeki performans ölçülerini, mali durumunu, nakit akışları vb. bilgiler içermektedir. Finansal olmayan raporlarda ise işletmelerin geçmişteki ve gelecekte gerçekleşmesi beklenen performansı arasında ilişki ile tüm çevresel faktörlere ait bilgilere yer verilmektedir. Finansal raporlar işletmelerin geçmiş faaliyet dönemine ait bilgileri tek yönlü bakış açısı ile sunarken, finansal olmayan raporlar işletmelerin geçmiş ve gelecek faaliyet dönemlerine ait bilgilere yer vermektedir (Kaya, 2015, s. 118-119).

Tablo 1’de görüldüğü üzere finansal ve finansal olmayan bilgilerin bazı benzerlikleri olmasına rağmen farklılıkları da bulunmaktadır. Finansal ve finansal olmayan bilgilerin arasındaki en temel fark finansal bilgilerin muhasebe bilgi sistemiyle bağlantısının bulunmasıdır. Finansal bilgiler muhasebe bilgi sistemiyle belirli standartlar altında toplanmakta ve parasal birimle ifade edilmektedir. Bu nedenle finansal bilgilerin elde edilmesi finansal olmayan bilgilere göre daha kolaydır. Örneğin işletmeler enerji için harcadığı giderleri finansal birim olarak hesaplayabilirken enerji tüketiminden kaynaklanan çevresel etkilerinin hesaplanması oldukça zor bir konudur (Yükçü ve Kaplanoğlu, 2016, s. 67-68). Bu zorluğun temel nedeni finansal olmayan bilgilerin toplanması ve parasal birimle ifade edilmesi için herhangi bir kabul görmüş standart setinin bulunmamasıdır. Finansal olmayan bilgiler hem mali karakterli hem de piyasa, doğal kaynaklar, mevzuat, ekonomik, dış çevre gibi tüm faktörleri içerebilmektedir (Kaya, 2015, s. 119). Bu bağlamda finansal olmayan raporlama finansal raporlardan farklı olarak sadece finansal bilgileri değil bunun yanı sıra çevresel, iktisadi ve sosyal tüm faaliyetlere ilişkin bilgileri bütüncül sunan bir raporlama sistemidir.

Tablo 1. Finansal ve Finansal Olmayan Raporlama Arasındaki Bazı Farklılıklar (Yükçü ve Kaplanoğlu, 2016, s. 70).

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

Bu yönüyle finansal olmayan raporlama bir bildirim aracı olmanın yanında finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkiyi açıklayan bir raporlama sistemidir. Yatırımcılar bu raporlama sistemi sayesinde işletmelerin tüm raporlanabilir bilgilerine ulaşarak daha rasyonel kararlar alabilmektedirler. Finansal olmayan raporlar, raporlamayı yapan işletmelere stratejik kararların alınması, kurumsal itibarının artırılması ve rekabet avantajı elde etmesi faydalarını sağlamaktadır. Bu faydalar finansal olmayan raporlamanın finansal raporlama göre en büyük avantajlarından biridir (Saban vd., 2017, s. 105).

Finansal ve finansal olmayan raporlama arasındaki bir diğer fark ise finansal olmayan raporlamanın işletmelerin stratejik konularını, değer yaratma sürecini, yönetim yapısı gibi konuları bütüncül bakış açısıyla değerlendirmesidir. Finansal raporlama ise işletmeleri dar bakış açısıyla ve birim tabanlı olarak değerlendirmektedir. Finansal raporlar işletmelerin geçmiş performansını, risk ve fırsatlarını mevzuatın öngördüğü şekliyle sunmaktadır. Bu nedenle finansal raporlar sınırlı ve zorunluluktan kaynaklanan bilgileri içermektedir. Finansal olmayan raporlarda gönüllü olarak işletmelerin iç ve dış bilgileri şeffaf, güvene dayalı olarak yayınlanmaktadır. Finansal olmayan raporlama işletmelerin tüm bilgilerinin yayınlanması suretiyle işletme yöneticileri tarafından paydaş beklentilerini yerine getirmede ve kontrol etmede yardımcı bir araç olarak kullanılmaktadır. İşletmelerin sürdürülebilir performans sağlamasında, stratejik amaçlarının geliştirilmesinde ve kontrol edilmesinde finansal olmayan raporlama oldukça önemli rol oynayabilmektedir (Çalışkan, 2012, s. 59-60).

Finansal olmayan raporlama sistemi işletmelerin bütüncül bakış temelinde iç ve dış çeşitli mali bilgilerini de yayınlamaktadır. Bu kapsamda finansal olmayan raporlama

sisteminin birçok finansal bilgileri yayınlaması finansal raporlarla karıştırılmasına neden olmaktadır. Ancak finansal olmayan raporlama sistemi finansal raporları kapsayan veya özetini içeren raporlar değildir. Finansal olmayan raporlama sistemi finansal raporlarda olan veya olmayan mali bilgileri de içerebilmektedir. Bu nedenle iki raporlama sistemi birbirinden farklı yapıları içermektedir (Yılmaz vd., 2017, s. 103). Finansal olmayan raporlama çeşitleri bir alt başlıkta incelenmektedir.

3. FİNANSAL OLMAYAN RAPORLAMA ÇEŞİTLERİ

Gelişen dünya ekonomisi ve değişen toplumsal beklentiler işletmeleri bilgi temelli ve teknolojinin yoğun kullanıldığı bir faaliyet alanına taşımıştır. Bu faaliyet alanında işletmeler rekabet avantajı elde etmek ve sürdürülebilir performans sağlamak için iş faaliyetlerini yeniden düzenlemektedirler. Yeniden düzenlenen iş faaliyetleri işletmelerin finansal bakış açısının yanına yönetsel, sosyal, çevresel vb. konuların yer aldığı finansal olmayan bakış açısını eklemiştir (TÜSİAD, 2015, s. 15-17). Finansal olmayan bakış açısı işletmelerin risk koşullarının ve sürdürülebilirliğinin değerlendirilmesinde etkin bir şekilde kullanılmaktadır. Bu nedenle geçmişten günümüze çeşitli finansal olmayan raporlama sistemleri geliştirilmiştir. Bu başlık altında başlıca finansal olmayan raporlama türleri olan kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması, çevre raporlaması, sürdürülebilirlik raporlaması ve entegre raporlama incelenmiştir.

3.1. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlaması

Kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması, işletmelerin ekonomik, sosyal ve çevresel faaliyetleriyle ilgili olan finansal ve finansal olmayan konuları içeren raporlardır. Başka bir ifadeyle kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması işletmelerin kurumsal projelerinde ve politikalarında tüm paydaşlara karşı sorumlu olduğunun raporlanmasıdır (Başar, 2014, s. 59). Tanımdan da anlaşılacağı üzere kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetleri işletmelerin çevreye, iş ahlakına, uluslararası iş yasalarına uygun politikalarını merkeze almaktadır. Bu nedenle kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetleri sadece işletmelerin gönüllü olarak paydaşları veya sivil toplum kuruluşlarıyla geliştirdiği projelerden daha fazlasını kapsamaktadır (Karacaer ve Bozkurt, 2010, s. 45). Bu kapsamda Kurumsal Sosyal Sorumluluk işletmelerin uzun vadede marka değerinin yükselmesinde, çalışanlar açısından kurumsal bağlılığın ve yönetim sistemleri açısından sürekli gelişmenin sağlanmasında etkin bir yapı olarak kullanılmaktadır (Öztürk ve Öktem, 2016, s. 138). Bu yapının işletmelerin ürün/hizmet kalitesinin artmasında, farklı pazarlarda tanınmasında, kârlılığının artmasında ve hisse değerlerinin yükselmesinde önemli etkisi bulunmaktadır (Edmans, 2011, s. 623). KSS'nin işletmelere ve paydaşlara olan getirisinin önem düzeyinin bu kadar fazla olması ilgili konunun çeşitli bilim insanları tarafından araştırılmasına ve çeşitli modeller geliştirilmesine neden olmuştur. Bu modeller esas itibarıyla birbirine benzemesine rağmen detaylı olarak araştırıldığında farklı görüşleri barındırmaktadır. Bu görüş farklılıkları ve bazı dünya çapında kullanılan KSS modelleri özet olarak aşağıda açıklanmıştır (Akmeşe ve Aras, 2016, s. 925).

- Archie Carroll Kurumsal Sosyal Sorumluluk Modeli: Archie Carroll KSS faaliyetleri insanlık için bir ahlaki davranış olarak değerlendirilmiştir. Bu bağlamda Carroll KSS'yi hazırladığı dört basamaklı bir piramit modeliyle açıklamaya çalışmıştır (Schwartz ve Carroll, 2003, s. 504). Piramidin ilk basamağı olan ekonomik sorumluluklar işletmelerin en temel amacı olan kârlılık ve ekonomik etkinliği açıklamaktadır. Piramidin ikinci basamağı olan yasal sorumluluk işletmelerin faaliyetlerini sürdürürken uyması gereken yasaları ve standartları kapsamaktadır. Yasal sorumluluğun üstünde yer alan etik sorumluluk ise toplumun işletmelerden beklediği ulusal ve uluslararası sosyal değerlere uygun davranış biçimidir. Piramidin

en üstünde yer alan gönüllü sorumluluk işletmelerin tüm insanlığa ve doğaya karşı yararlı faaliyetlerde bulunmasını içermektedir (Koçoğlu ve Aksoy, 2017, s. 4-6).

- William C. Frederick'in Kurumsal Sosyal Sorumluluk Modeli: Frederick tarafından oluşturulan KSS modeli işletmelerin toplumun beklentilerini karşılamak için çalışan bir sistem olduğunu belirtmektedir. Bu sisteme göre işletmeler tüm paydaşlara ekonomik ve sosyal değerler yönünden fayda üretmelidir (Özyer, 2017, s. 29-30).
- Robert Ackerman'ın Sosyal Duyarlılık Modeli: Ackerman işletmelerin çevresel ve tüm paydaşlara olan etkileri üzerine yürüttüğü çalışmalarda işletmelerin sosyal politikalarının sorumluluk temelinde değil de duyarlılık temelinde olması gerektiğini savunmuştur. Ackerman'a göre sosyal duyarlılık işletmelerin iş faaliyetlerini yerine getirirken toplumsal etkilere cevap verme yeteneğidir. Bu bağlamda işletmelerin ilgili yeteneğini geliştirebilmesi için öğrenme, politika ve örgütsel yükümlülük kavramlarına sahip olması gerekmektedir (Ersöz, 2014, s. 61).
- Keith Davis'in Sosyal Sorumluluk Modeli: Davis tarafından geliştirilen bu model işletmelerin faaliyetlerini yerine getirirken toplumsal refahı artırması düşüncesine dayanmaktadır. Bu düşünce işletmelerin sosyal sorumluluk faaliyetlerinin uzun dönemde kendilerine sürdürebilir kazanç sağlayacağı temeline dayanmaktadır (Akmeşe, 2015, s. 41).

Yukarıda açıklanan modellerin yanı sıra işletmelerin sosyal boyutta değişen rolleri kurumsal sosyal sorumluluğun farklı boyutlarda ele alınmasına sebep olmuştur. KSS kavramı akademisyenler ve sivil toplum kuruluşları tarafından yapılan çalışmalarda sürekli olarak araştırılmış ve bu kavram işletmeler açısından genel olarak geleneksel ve modern olmak üzere iki yaklaşım etrafında toplanmıştır (Top ve Öner, 2008, s. 98-99). Bu iki yaklaşımın benzer yönleri olmasına rağmen en büyük farklılıkları klasik yaklaşımın işletmelerin sosyal bir yükümlülüğünün bulunmadığını, modern yaklaşımın ise işletmelerin sosyo-kültürel yapının bir bileşeni olarak sosyal yükümlülüğünün bulunduğunu savunmasıdır (Akbaş, 2010, s. 21). Bu iki yaklaşım incelendiğinde her ikisinin de kendi içerisinde avantajlı ve dezavantajlı yönlerinin bulunduğu görülmektedir. Ancak modern yaklaşım klasik yaklaşımın eksik veya dezavantajlı yönlerini tamamlamak amacıyla geliştirildiği için günümüzdeki işletmeleri daha çok kapsadığı söylenebilir (Öztürk, 2010, s. 24).

3. 2. Çevre Raporlaması

İşletmeler insan ihtiyaçlarını karşılamak için üretim faktörlerini bir araya getirerek ürün/hizmet üretmektedirler. Üretim faktörlerinden birisi de doğal kaynaklardır. İşletmelerin ürün/hizmet üretirken kullandıkları doğal kaynaklar hem azalmakta hem de çevreye çeşitli atıklar bırakılmasına neden olabilmektedir. Doğaya ve çevreye verilen bu zararın giderek artması işletmelerin çevresel faaliyetlerine olan önem düzeyinin artmasına sebep olmuştur. Bu nedenle günümüzde işletmelerin, çevresel faaliyetleri sivil toplum kuruluşları, sendikalar ve devlet tarafından sürekli olarak incelenmektedir (Gönen ve Güven, 2014, s. 40). Çevresel konuların sürekli olarak paydaşlar tarafından incelenmesi işletmeleri baskı altında tutmakta ve işletmeler belirli aralıklarla faaliyetlerinin çevresel sonuçlarını raporlamaktadırlar. Çevre raporlaması, işletmelerin çevre ile ilgili faaliyetlerini, politikalarını ve katlandıkları çevresel maliyet bilgilerini tüm paydaşları ile belirli zamanlarda şeffaf bir şekilde açıklamasıdır (Bakkal, 2014, s. 38). Ancak çevresel bilgilerin geleneksel muhasebe sistemi tarafından toplanması, tasnifi, analizi ve raporlanması oldukça zor bir konu olabilmektedir (Aydın, 2012, s. 101). Çevresel maliyetler işletmelerde genellikle üç farklı biçimde oluşmaktadır. Bu maliyetlerden birincisi işletmelerin çevrenin korunması amacıyla katlandıkları maliyetler,

ikinci olarak doğal kaynaklarının kullanılmasından ortaya çıkan maliyetler ve son olarak işletmelerin faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan çevre kirliliğinin bertaraf edilmesi için kullanılan kaynaklardır (Altınbay, 2007, s. 4). Bu maliyetlerin işletmelere göre farklılık göstermesi incelenmesini zorlaştırmaktadır. Bu nedenle çevresel maliyetler dünya genelinde sosyal (dışsal) ve özel (içsel) maliyetler olarak iki başlık altında incelenmektedir (Keitel vd, 2011, s. 7). Sosyal maliyetler işletmelerin faaliyetleri sonucunda uzun dönemde ortaya çıkan çevre, toplum, ekolojik vb. konular üzerindeki etkilerin neden olduğu maliyetleri kapsamaktadır. Örneğin bir üretim işletmesinin bıraktığı kirli suların uzun dönemde canlı yaşamını etkileyebilmesidir (Rewadikar, 2014, s. 3). Sosyal maliyetler işletmelerin kâr ve zarar durumuna doğrudan etki yapmazken özel maliyetler kâr veya zarar durumuna doğrudan etki yapmaktadır. Özel maliyetler işletmelerin faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan çevresel sorunları önleme, bertaraf etme ve azaltma gibi maliyetleri ifade etmektedir. Bu maliyetler işletmelerin yönetimleri tarafından doğrudan kontrol edilebildiği için bu maliyetlere içsel yani kontrol edilebilir maliyet denilmektedir (Albez, 2013, s. 197).

Dünyada sanayileşme hızla artarken işletmelerin çevresel etkileri ve maliyetleri de giderek artmakta, doğa ve insanlar bu etkilerden olumsuz şekilde etkilenmektedirler. Yaşanan bu olumsuzluklar günümüzde ortak payda olarak kabul edilen insan sağlığını ve ekolojik dengeyi etkileyecek boyuta gelerek evrensel bir nitelik kazanmıştır (Yetkin, 2013, s. 24). Bu nedenle çevresel sorunlar dünya çapında tartışılmaya başlanmış ve birçok ulusal ve uluslararası toplantılar düzenlenmiştir (Lazol vd., 2008, s. 57-58). Bu toplantılarda uluslararası geçerliliği olan çevre standartlarının ve bazı kanunların dünya çapında uygulanması gerekliliği vurgulanmıştır (Çetin, 2011, s. 21). Bu standartlar “Çevre Yönetim Sistemi-ÇYS” (Environment Management Systems-EMS) olarak adlandırılmıştır (Yetkin, 2013, s. 23-24). Dünyada çevre yönetim sistemi olarak en çok bilinen sistem merkezi İsviçre’de bulunan Uluslararası Standartlar Organizasyonu (ISO) tarafından geliştirilmiş ve sürekli iyileştirilmeye çalışılan ISO çevre standartlarıdır. Bu standartlar işletmelerin çevre politikalarını uluslararası seviyeye çıkarmada, çevre stratejileri oluşturmada, çevresel etkileri azaltmada ve üretim süreçlerini düzenlenmede kullanılmaktadır (Akatay ve Aslan, 2008, s. 320). İşletmeler çevresel faaliyetlerini ISO veya başka standartlar çevresinde yapılandırılmalarına rağmen oluşan çevresel risk ve maliyetleri raporlama konusunda ilgili standartlar yetersiz kalabilmektedir.

Nitekim 2021 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı, kuruluş amacı kaliteli ve karşılaştırılabilir sürdürülebilirlik bilgilerinin üretilmesi olan Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulunu kurduğunu duyurmuştur. Kurul 2021 yılında “UFRS S1 Sürdürülebilirlikle ilgili Finansal Bilgilerin açıklanmasına İlişkin Genel hükümler” ile “UFRS S2 İklimle ilgili açıklamalar” standardının taslağını yayınlamıştır (www.kgk.gov.tr).

3. 3. Sürdürülebilirlik Raporlaması

İşletmeler günümüzde artan rekabet koşulları, değişen iş teknolojileri ve müşteri beklentileri karşısında sürdürülebilirliklerini sağlamada büyük zorluklar yaşayabilmektedirler. İşletmeler sürdürülebilirliklerini ve pazar yapılarını koruyabilmek için ekonomik, sosyal ve çevresel politikalar geliştirmekte ve uygulamaktadırlar (Sarı, 2015, s. 39). Bu bağlamda sürdürülebilirlik raporlaması, işletmelerin gelecek politikalarının belirlenmesinde, performanslarının değerlendirilmesinde, uzun vadeli kârlılığa erişilmesinde, sosyal ve çevresel sorumluluğun uygulanmasında kullanılan bir süreçtir (GRI 4, 2013, s. 85). Tanımdan da anlaşılacağı gibi sürdürülebilirlik raporlamasının ekonomik, sosyal ve çevresel olmak üzere üç boyutu bulunmaktadır. Bu boyutlar ilk kez John Elkington’un “Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business” kitabında 1997 yılında yayınlanmıştır.

Elkington işletmelerin sürdürülebilir büyüme sağlayabilmesi için çevresel faaliyetlerin, sosyal politikaların ve ekonomik performanslarının birbirini tamamlamasını vurgulamaktadır (Aras vd., 2016, s. 29). Sürdürülebilirliğin bu üç boyutu aşağıda özet şekilde açıklanmıştır:

- Çevresel Sürdürülebilirlik: İşletmelerin çevre üzerindeki olumsuz faaliyetlerini ve etkilerini azaltmaya veya yok etmeyi esas alan temel düşünce yapısıdır. Bu yapı sayesinde işletmeler doğal kaynak kullanımı, ekosistem, geri dönüşüm, atık yönetimi gibi faaliyetlerini çevreyi esas alacak şekilde yeniden tasarlamaktadırlar (BİST Sürdürülebilirlik, 2014, s. 30).
- Sosyal Sürdürülebilirlik: İşletmelerin faaliyetlerini insanların refah seviyelerini artırmak, gelecek nesillere yaşanabilir bir doğa bırakmak, yaşanabilir bir toplum inşa etmek gibi sorumluluklar çerçevesinde gerçekleştirmeleri olarak ifade edilebilir. Sosyal sürdürülebilirlik işletmelerin ekonomik kâr veya istihdam sağlayarak topluma hizmet etmesinin yanı sıra sosyal adalet, fırsat eşitliği, sağlık ve yaşam standartlarının iyileştirilmesi gibi faaliyetleri gerçekleştirerek de hizmet etmesini kapsamaktadır (TÜSİAD, 2015, s. 25-26).
- Ekonomik Sürdürülebilirlik: İşletmelerin ekonomik performanslarını sürekli olarak geliştirilebilmesi amacıyla kârlılık düzeyinin maksimize edilmesini ifade etmektedir. Daha geniş bir ifadeyle ekonomik sürdürülebilirlik, işletmelerin tüm paydaşları için kısa, orta ve uzun vadede değer oluştururken ekonomik kârlılığı temel alan politikaları kapsamaktadır (Kurnaz ve Kestane, 2016, s. 283).

Sürdürülebilirlik raporlamasının sahip olduğu üç boyut işletmelerin çeşitli faaliyetlerini ve geniş bilgileri kapsamaktadır. Bu nedenle işletmelerin tutarlı, güvenilir ve karşılaştırılabilir bir sürdürülebilirlik raporu hazırlaması oldukça zor bir konu haline gelmektedir. Bu bağlamda sürdürülebilirlik raporlamasına dünya genelinde birçok ilke ve raporlama çerçevesi geliştirilmiştir. Tablo 2’de görüldüğü üzere 1997 yılından itibaren başlıca sürdürülebilirlik raporlama ilkeleri çeşitli kurumlar tarafından yayınlanmıştır (Önce vd., 2015, s. 237-238).

Tablo 2. Başlıca Sürdürülebilirlik Raporlaması Çerçevesi (Önce vd., 2015, s. 237-238).

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

Sürdürülebilirlik raporlama ilkeleri çerçevesinde dünyada en çok uygulanan ilkelerin Küresel Raporlama Girişimi (GRI) tarafından geliştirildiği söylenebilir. Girişimin ilkelerinin

sivil toplum kuruluşları, iş insanları, sendikalar ve birçok örgütün bir araya gelmesiyle oluşturması uluslararası temelde kabul edilmesinin en büyük nedenidir. Dünya çapında sürdürülebilirlik raporlaması yayınlayan işletmelerden ilk 250'ye girenler arasında %95'i GRI ilkelerini temel alarak rapor hazırlamıştır (TÜSİAD, 2015, s. 32-33). Türkiye'de ise 2004-2015 yılları arasında 72 işletme 181 adet sürdürülebilirlik raporu yayınlanmıştır ve bu raporlardan 130 tanesi GRI ilkelerine göre hazırlanmıştır (Önce vd., 2015, s. 251).

Sürdürülebilirlik raporları belirli ilkeler dahilinde hazırlanması bilgi kullanıcılarının finansal ve finansal olmayan bilgilere belirli standartlarda ulaşmasını sağlamıştır. Ancak bu bilgilerinin çok kapsamlı ve karmaşık yapıda olması bilgi kullanıcılarının stratejik kararlar almasını zorlaştırmaktadır. Bu nedenle işletmelerin sürdürülebilirlik performanslarını değerlendirmek ve analiz etmek için Tablo 3'te görüldüğü üzere 1990 yılından itibaren bazı sürdürülebilirlik endeksleri geliştirilmiştir (Özdemir ve Pamukçu, 2016, s. 19).

Tablo 3. Bazı Sürdürülebilirlik Endeksleri (Önce vd., 2015, s. 239-240).

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

1990 yılından itibaren geliştirilen sürdürülebilirlik endekslerinin amacı işletmelerin sürdürülebilir açıdan incelenmesi, bilgi kullanıcılarına rehber olması ve finansal analizlerde yardımcı olmasıdır (Sarı, 2015, s. 39). İlgili endekslerin işletmelerin sürdürülebilir performansını ölçmede yeterli seviyede olup olmadığını tartışmalı bir konu halini alsa da bazı endeksler uluslararası alanda kabul görmüştür. Sürdürülebilirlik endekslerinin uluslararası alanda hızlı bir şekilde yayılmasına rağmen son yıllara kadar ülkemizde işletmeler tarafından çok fazla uygulanmadığı söylenebilir. Bu nedenle Borsa İstanbul (BİST) ülkemizdeki işletmelerin sürdürülebilirlik uygulamalarını artırmak ve teşvik etmek amacıyla 2014 yılında BİST Sürdürülebilirlik Endeksini kurmuştur. Endeks kapsamında BİST 2014 yılında BIST 30 endeksinde yer alan işletmelere, 2015 yılında BIST 50'de yer alan işletmelere ve 2016 yılında BIST 100 endeksinde yer alan işletmelere gönüllü olarak uygulama yapmıştır (Önder, 2017, s. 940-941). Bu uygulama temelinde kurumsal yönetim, performans, sürdürülebilirlik vb. konularda işletmelerin risk düzeyleri belirlenmektedir. Uygulama sonucunda düşük risk düzeyine sahip işletmeler yeni yatırım fırsatları ve rekabet avantajı elde edebilmektedirler (BİST Sürdürülebilirlik, 2014a, s. 45).

3. 4. Entegre Raporlama

Günümüzde işletmelerin performansının analizinde kullanılan en son raporlama sistemi entegre raporlamadır. Entegre raporlama sistemi, işletmelerin geçmiş ve kısa, orta ve uzun vadedeki finansal ve finansal olmayan bilgileri arasında bağlantı kuran ve bilgi kullanıcılarına işletmelerin iş modelini, stratejileri ile çevresel etkilerini öz bir şekilde sunan raporlardır (Sofian ve Dumitru, 2017, s. 3). Entegre raporlama sistemi "Entegre Düşünce" temelinde kurulmuştur. Entegre düşünce işletmelerin gelecekte oluşturacağı değerlerin ve bu değerlerin sermaye ögeleri üzerindeki etkilerini esas almaktadır. Bu nedenle entegre

raporlama işletmeler açısından sadece finansal ve finansal olmayan bilgilerin yer aldığı bir rapordan daha fazlasını kapsamaktadır. Entegre raporlama işletmelerin tüm faaliyetlerini ve birimlerini kapsayan değer yaratma sürecini ifade etmektedir (IIRC, 2013, s. 2). Değer yaratma süreci işletmelerin ürün/hizmet üretmesinin ötesinde tüm paydaşların refahını artırmak için çalışılan faaliyetleri de kapsamaktadır (King ve Roberts, 2017, s. 5-7). Bu nedenle değer yaratma süreci işletmelerin dış faktörlerinden etkileneceği gibi çalışanlar, tedarikçiler, müşteriler gibi iç faktörlerden de etkilenebilmektedir (Mertins vd., 2012, s. 3). İşletmelerin değer yaratma sürecinde iki unsur bulunmaktadır. Birinci unsur işletmelerin kendisi ve yatırımcıları için yarattığı değerler diğeri ise tüm paydaşları için yarattığı değerlerdir. Bu değerler işletmelerin kârlılığını sağlamayı temel alırken bunun yanı sıra kısa, orta ve uzun vadede toplumsal fayda sağlamayı hedef almaktadır (TÜSİAD, 2015, s. 51). Değer yaratma süreci tüm paydaşları kapsadığı ve sürekli etkileşim halinde olduğundan dinamik bir süreç olarak değerlendirilmektedir. İşletmeler bu dinamik süreçte değer yaratma sürecinin tüm unsurlarında sürekli olarak iyileşme sağlayarak iş performanslarını artırmaktadırlar (Aydın, 2015, s. 29).

Entegre raporlama değer yaratma süreci ile işletmelerin tüm paydaşları için nasıl değerler yarattığını raporlar yardımıyla açıklamaktadır. Bu açıklamalar belirli ilkeler dahilinde yapılmaktadır. Entegre raporlama ilkeleri entegre raporun ve değer yaratma sürecinin nasıl hazırlanacağı ve sunulacağı konularında kullanıcılarına yol göstermektedir (Aktekin, 2014, s. 23). Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) bu ilkeleri yedi başlık altında toplamıştır. İlgili bu başlıklar aşağıda özet olarak açıklanmıştır (IIRC, 2013, s. 16-24):

- **Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim:** İşletmelerin faaliyetlerinin değer yaratma kabiliyeti ile sermaye ögeleri arasındaki değişimi kapsamaktadır. Bu ilke kapsamında işletmelerin kısa, orta ve uzun vadedeki değer yaratımına etki edecek risk ve fırsatlar hakkında bilgi sağlanmaktadır.
- **Bilgiler Arası Bağlantı:** İşletmelerin zaman süreci içerisindeki değer yaratma kabiliyetini etkileyen bütün bilgilerin birbiriyle bağlantısının kurulmasını, analiz edilmesini ve sunulmasını içermektedir.
- **Paydaşlarla İlişkiler:** İşletmelerin çevresi ile olan ilişkilerini ve tüm paydaşların ihtiyaç ve beklentilerini ne ölçüde karşılandığını ifade etmektedir.
- **Önemlilik:** İşletmelerin değer yaratma sürecini kısa, orta ve uzun vadede etkileyebilecek olan tüm önemli faktörlerin bilgisini içermektedir.
- **Kısa ve Öz Olma:** İşletmelerin bütünsel bilgilerini içermesine rağmen bu bilgilerin karşılaştırılabilir, eksiksiz, öz ve net bir şekilde raporlarda yer almasını içermektedir.
- **Güvenirlilik ve Eksiksizlik:** İşletmelerin raporlarında yer alan bilgilerin bütüncül olarak ve maddi hasarlardan arındırılmış olmasını kapsamaktadır.
- **Tutarlılık ve Karşılaştırılabilirlik:** İşletmelerin raporlarında yer alan bilgilerin zaman içerisinde tutarlı ve diğer işletmelerle karşılaştırılabilir olmasını tanımlamaktadır.

Entegre raporlama belirli ilkeler dahilinde hazırlanmasına rağmen ilgili ilkeler raporlarda yer alması gereken bilgilerin ve bu bilgilerin içeriği hakkında bilgi vermemektedir. Bu nedenle IIRC'e entegre raporlarda yer alması gereken bilgileri ve bu bilgilerin nasıl raporlanacağı konusunda rehber olması amacıyla içerik ögeleri belirlemiştir. Entegre raporlama içerik ögelerinin birbirini izleyen ve bağlantılı olacak şekilde hazırlanmasını öngörmektedir. İçerik ögeleri işletmelerin değer yaratma sürecindeki stratejileri, hedeflerini ve tüm koşulları belirli sorular dahilinde açıklamalarını gerektirmektedir (TÜSİAD, 2015, s.

60). Entegre raporlama kapsamında içerik öğeleri sekiz başlık altında aşağıda özet olarak açıklanmıştır (IIRC, 2013, s. 24-33):

- Kurumsal Genel Görünüm ve Dış Çevre: İşletmeler iş faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin hangi koşullar altında gerçekleştirildiğini raporlarda belirtmelidir. İşletmeler misyon, vizyon, hedefler, pazar konumu, rekabet yapısı, dış çevre koşulları vb. konuların nicel ve niteliksel bilgilerini raporlarında öz bir şekilde açıklamalıdır.
- Kurumsal Yönetim: İşletmelerin kısa, orta ve uzun vadedeki değer yaratma süreci ile kurumsal yönetim arasındaki ilişki raporlarda açıklanmalıdır. Bu bağlamda işletmelerin yönetim personelinin becerileri, kurumsal yönetim yapısı, risk süreçlerinin belirlenmesi gibi faaliyetleri kapsamaktadır.
- İş Modeli: İşletmelerin iş faaliyetlerini, girdilerini, çıktılarını, sonuçlarını ve değer yaratma sürecine etkilerini bir şema veya akış sembolleri kullanılarak açıklanmasını ifade etmektedir.
- Riskler ve Fırsatlar: İşletmelerin kısa, orta ve uzun vadedeki değer yaratma sürecine etki edebilecek olan risk ve fırsatlar gibi konuların belirtilmesi gerekmektedir. İşletmeler sermaye öğelerinin kalitesini, gelecek stratejisini, hedeflerini ve bu gibi konulara etki edebilecek hususları raporlarında açıklamaktadırlar.
- Strateji ve Kaynak Aktarımı: İşletmeler stratejik hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için tüketilen kaynakları ve ulaşılan hedeflerin nasıl ölçüldüğünü raporlarında belirtmektedirler.
- Performans: İşletmelerin belirli dönemler içerisindeki niteliksel ve niceliksel performans bilgilerini ve performansın sermaye öğeleri üzerindeki etkisini göstermektedir.
- Genel Görünüş: İşletmelerin mevcut performanslarını kısa, orta ve uzun vadedeki problemlerini ve bu problemlere karşı nasıl yanıt verileceğine dair bilgileri kapsamaktadır.
- Hazırlık ve Sunum Temeli: İşletmelerin raporlarına dahil edilecek konuların nasıl belirlendiği, bu konuların sınırlarının ve çerçevelerinin değerlendirilme aşamalarını ifade etmektedir.

Ülkemizde entegre raporlamanın gelişimine baktığımızda ilk olarak IIRC, Sürdürülebilir Kalkınma Derneği ve Türkiye Kurumsal Yönetim Derneğinin (TKYD) birlikte çalışmaları ile “Entegre Raporlama Platformu”nun oluşturulduğunu (Topcu ve Korkmaz, 2015, s.7), sonrasında 2015 yılında TÜSİAD “Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama” rehberini yayınlamış ve 2017 yılında Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA)’nın kurulmuş olduğunu görüyoruz (TÜSİAD, 2015; entegreraporlamatr.org).

Entegre raporlamanın işletmelerin finansal ve finansal olmayan birçok öğesini içermesinin temel nedeninin değişen paydaş beklentileri olduğu söylenebilir. Günümüzde paydaşlar işletmelerin sadece finansal raporlardan sağlanan mali bilgilerine değil bunun yanı sıra finansal olmayan raporlardan sağlanan sürdürülebilirlik, marka değeri, sosyal değerler vb. finansal olmayan bilgilere olan önem düzeyi artmaktadır. Geleneksel raporlama sisteminin finansal olmayan bilgileri yeterince sağlayamamasının ve yayınlanan birden fazla raporun karmaşaya neden olmasının entegre raporlamaya olan ihtiyacı artırdığını söylemek mümkündür. Ayrıca işletmelerin bütün bilgilerinin tek raporda yayınlanması raporlama

maliyetlerinin azalmasına, birimler arası iletişimin gelişmesine, paydaşlar ile ortak bir dilin oluşmasına katkı sağlamaktadır (Köse ve Çetinel, 2017, s. 165-166).

4. ENTEGRE RAPORLAMA ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Bu başlık altında teorik kısımda incelenen literatür çerçevesinde örnek bir Entegre Rapor hazırlanacaktır.

4. 1. Uygulamanın Amacı ve Önemi

Günümüzde sürekli olarak değişen paydaş beklentileri ve iş ortamı kurumsal raporların gelişmesine ve değişmesine sebep olmuştur. Finansal raporlamadan, çevre raporlamasına ve günümüzde en son entegre raporlamasına kadar değişen bu süreçte işletmeler finansal bakış açısının yanına finansal olmayan bakış açısını eklemişlerdir (Yükçü ve Kaplanoğlu, 2016, s. 66-67). Bu değişim sonucunda sürdürülebilir bir başarı elde etmek isteyen işletmeler finansal faaliyet sonuçlarının yanı sıra çevresel, sosyal ve ekonomik faaliyetlerin sonuçlarını da tüm paydaşlara açıklamaya başlamışlardır. İşletmeler günümüzde kısa, orta ve uzun vadedeki tüm faaliyetlerinin sonuçlarını kısa, net ve şeffaf bir şekilde paydaşlara iletmek için entegre raporlamayı tercih etmektedirler. Bu nedenle entegre raporlama uluslararası alanda hızlı bir şekilde yayılmaktadır (TÜSİAD, 2015, s. 91). Dünyanın birçok ülkesi başta Güney Afrika Cumhuriyeti, Brezilya, Hollanda, Avustralya entegre raporlamayı teşvik etmektedir. Amerika, Kanada ve birçok Avrupa ülkesi entegre raporlama yönünde eğilim göstermektedir. Entegre raporlama dünyanın birçok ülkesinde yayılmasına rağmen ülkemizde halen yeterli öneme kavuşmamıştır (Yılmaz vd., 2017, s. 106-107). Ülkemizde entegre raporlamanın ilk örnekleri 2016 yılında firmaların kendi internet siteleri üzerinden yayınlanmıştır. 2016 yılından sonra ülkemizde entegre raporlama işletmeler tarafından tercih edilmeye başlamıştır (Işgüden Kılıç, 2018, s. 35). Ülkemizde yayınlanan raporlar incelendiğinde işletmeler tarafından yayınlanan raporların sayıca oldukça az olduğu ve bu raporların büyük bir kısmının teorik bilgi içerdiği görülmektedir (Ercan ve Kestane, 2017, s. 15). Ayrıca ülkemizde yayınlanan raporların dünyadaki örneklerinden bazı noktalarda farklılıklarının olduğu görülmektedir. Bu farklılıkların nedeni entegre raporlamanın belirli bir standardının olmamasıdır. Bu yüzden entegre raporlamanın hazırlanmasına yönelik bir kılavuza ihtiyaç duyulmaktadır. Dolayısıyla bu uygulamanın amacı işletmelerin entegre rapor hazırlamasına yönelik bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasına yardımcı olacak örnek bir entegre rapor hazırlamaktır.

4. 2. Uygulamanın Yöntemi, Kapsamı ve Kısıtları

Entegre raporlama 2016 yılından itibaren ülkemizde yayılmaya başlayan yeni bir raporlama türüdür. Bu yüzden ülkemizde yayınlanan entegre rapor sayısı yeterli seviyede değildir (TÜSİAD, 2015, s. 17). Yayınlan az sayıdaki raporların farklı sektörlerde faaliyet gösteren işletmelere ait olması nedeniyle uygulama bölümünde hazırlanan raporda bazı hatalara ve eksikliklere neden olabilmektedir. Söz konusu oluşabilecek hatalarının ve eksikliklerin nedeni entegre raporlamanın kabul edilmiş bir standardının olmaması ve ülkemizde yayınlanan entegre raporların uygulamadan çok teorik bilgi içermesinden kaynaklanabilmektedir (Ercan ve Kestane, 2017, s. 15). Entegre raporlama değer yaratma sürecinde işletmelerin finansal ve finansal olmayan birçok bilgisini kullanan ve bu bilgileri paydaşlara açıklayan bir raporlama sistemidir (Sofian ve Dumitru, 2017, s. 3). Bu kadar geniş bilgilerin tüm paydaşlara açıklanması birçok işletme yöneticisi tarafından bu bilgilerin rakip firmalar tarafından elde edilmesi ve rekabet avantajının zarar göreceği düşüncesi hâkim olarak görülmektedir. Bu nedenle birçok işletme yöneticisi detaylı bilgi vermekten çekinmektedir.

Çalışmanın bu kısmında Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) ilkeleri ve göstergeleri esas alınarak işletmelere kılavuz olabileceği düşünülen örnek bir entegre rapor hazırlanmıştır. Bu bağlamda IIRC’de yer alan içerik öğeleri dört başlık altında (Genel Bakış, Kurumsal Yönetim, Sermaye Öğeleri, Strateji ve Riskler) açıklanmıştır. Hazırlanan rapor için Gaziantep Organize Sanayi Bölgesinde faaliyette bulunan bir tekstil firmasının 2016 ve 2017 yıllarına ait finansal ve finansal olmayan bilgileri kullanılmıştır. İşletme yöneticilerinin isteği üzerine firma ismi gizli tutulmuştur. Bu kısımdan itibaren çalışmada kolaylık sağlamak amacıyla firmanın hayali ismi A A.Ş. olarak adlandırılmıştır.

Çalışmada bazı kısıtlarımız bulunmaktadır. Entegre rapor hazırlanması maliyet, zaman ve çaba gerektirmektedir. Bu yüzden uygulama tek bir üretim işletmesi üzerinde yapılmıştır.

4. 3. Entegre Rapor Uygulaması

Uygulamanın bu kısmında A A.Ş.’nin 2018 yılına ilişkin finansal ve finansal olmayan bilgileri kullanılarak örnek bir Entegre rapor Uluslararası Entegre raporlama Konseyi ilkeleri doğrultusunda hazırlanacaktır. Entegre rapor örneğimiz aşağıda yer almaktadır:

A A.Ş.

ENTEĞRE RAPORU 2018

İÇİNDEKİLER

1. GENEL BAKIŞ

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

2. KURUMSAL YÖNETİM

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

3. SERMAYE ÖĞELERİ

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

4. STRATEJİ VE RİSKLER

- Riskler ve Fırsatlar
- Öncelikli Konular
- Finansal Tablolar

4. 3. 1. Genel Bakış

Bu başlık altında firmaya ve entegre rapora ait genel bilgilere (firmanın kurumsal mesajına, misyonuna, vizyonuna vb bilgilere) yer verilmiştir.

4. 3. 1. 1. Entegre Rapor Hakkında

Tüm paydaşları için kaliteli ve sürdürülebilir değerler üretmeye çalışan A A.Ş.’nin gelecek stratejisinin paylaşıldığı ilk entegre raporu sunulmaktadır. Bu rapor 2018 faaliyet dönemine ait A A.Ş.’nin finansal ve finansal olmayan performans bilgilerini öz ve sade bir

şekilde paydaşlarına iletmektedir. Yüksek kalite misyonu çerçevesinde faaliyet göstermeye çalışan firma yerel ve uluslararası alandaki tüm gelişmeleri yakından takip etmektedir. Bu doğrultuda firma yönetim anlayışını IIRC'nin belirlemiş olduğu göstergelere uyumlu hale getirmeye çalışmaktadır.

4. 3. 1. 2. Yönetim Kurulu Başkanın Mesajı

Günümüz iş dünyasında yaşanan yoğun rekabet ve hızlı değişen teknoloji gibi faktörler yeni problemlerin doğmasına sebep olmaktadır. Böyle dinamik bir ortamda rekabet avantajı elde edebilmek için uyum sağlama kabiliyetinizin son derece yüksek olması gerekmektedir. Firma sahip olduğu bu kabiliyetle 2018 yılında tüm paydaşları için ekonomik ve sosyal faydaları artırmıştır. 2018 yılında gerçekleştirilmiş olan makroekonomik yatırımlar firmanın sektör içerisindeki başarısını artırmasına olanak sağlamıştır. Firma tekstil sektöründe üç yüzden fazla çalışanı ile sürdürülebilir performans hedefinde çalışmaktadır. Bu hedef doğrultusunda firma paydaşlarının beklentilerinin ötesine geçebilmek için faaliyetlerinin temelini insan ve doğa olacak şekilde yeniden tasarlamaktadır. Doğa ve insanın esas alındığı iş modeliyle çevresel, sosyal ve ekonomik faaliyetlerini entegre bir biçimde yönetmeyi amaçlamaktadır. Firma bu yönetim amaçları doğrultusunda faaliyet alanlarına yeni şehirler ve ülkeler eklemektedir. Küreselleşme yolunda atılan bu adımlar sayesinde firma sadece yerel değil uluslararası yatırımcılara da hitap etmektedir. Firma sahip olduğu tüm sorumluluklarının bilinci ile paydaşları için sürekli bir şekilde değerler üretmeye devam etmektedir.

4. 3. 1. 3. A A.Ş.'nin Değerleri

A A.Ş.'nin misyonu, vizyonu ve çeşitli değerleri aşağıda tanımlanmaktadır.

- Firmanın misyonu: Paydaş temelli entegre üretim anlayışıyla, katma değeri yüksek yeni ürünler üreterek hem toplum hem de kuruluşlar için sürdürülebilir değerler yaratmaktır.
- Firmanın vizyonu: A A.Ş.'yi dünyada Nonwovens Tekstil sektöründe uluslararası marka değeri olan, en iyi firmalardan biri konumuna getirmektir.
- Firmanın öncü değerleri: Yenilikçi bakış açısı ve entegre düşünce temelinde paydaşları için sürdürülebilir değerler üretmektir.
- Firmanın insan odaklı değerleri: İnsanı ekonomik gelişmenin merkezinde tutarak sosyal kalkınmaya, kariyer planlamasına ve istihdama katkı sağlamaktır.
- Firmanın çözüm odaklı değerleri: Paydaşların ihtiyaç ve beklentilerini en optimal seviyede karşılamak için esnek, öz ve hızlı çözümler üretmeye çalışmaktadır.
- Firmanın güven odaklı değerleri: Hesap verebilir, adil ve etik ilkelere duyarlı firma kültürü ile çağdaş kurumsal yönetim anlayışından asla ödün vermemektedir.

4. 3. 2. Kurumsal Yapı

Çalışmada bu başlık altında firmanın kurumsal yönetim anlayışına, iş modeline, performansına ve ürettiği değerlere ait genel bilgiler yer almaktadır.

4. 3. 2. 1. Kurumsal Yönetim

Tekstil sektöründe Türkiye'nin önde gelen firmalarından biri olarak A A.Ş.'nin 16 yıllık tarihinden günümüze taşıdığı en büyük değerlerden bir tanesi "kurumsal yönetim anlayışı"dır. Kurumsal yönetim anlayışını çağın gerektirdiği yeniliklere taşımak isteyen firma bu alandaki yaklaşımları entegre yönetim sistemiyle birleştirmektedir. Entegre yönetim sistemi firmanın değer yaratma sürecini daha ileriye götürmekte ve sürdürülebilir yönetim

yaklaşımını ifade etmektedir. Entegre yönetim anlayışı çerçevesinde firmada kurulan komiteler sorumlu, hesap verebilir ve şeffaflık ilkeleri doğrultusunda paydaşları ile aralıksız bir iletişim sürdürmektedir. Bu iletişim ağı sayesinde firma marka değerini ve paydaş ilişkilerini sürekli olarak artırmaktadır. Ayrıca firma yönetim kademesindeki etkinliğin ve verimliliğin üst seviyede tutulmasını sağlayarak alınan stratejik kararların optimal düzeyde olmasını başarmıştır. Yönetimsel çeşitliliğin ve kapsayıcılığın artması sermaye ögelerinin üzerindeki etkilerin, risk ve fırsatların daha net belirlenmesine olanak sağlamıştır. Söz konusu bu etkilerin belirlenmesinde önemli bir rol oynayan firmanın üst yönetim kademesi entegre yönetim sisteminin temel bileşenlerini oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra pay sahipleri, çalışanlar başta olmak üzere tüm paydaşlar firmanın entegre yönetim sistemlerine katkı sağlamaktadır. Entegre yönetim sistemi sayesinde ürünler ve hizmetler için politikalar, prosedürler ve iletişim yapıları hazırlanmaktadır. Bu sayede ürünlerin ve hizmetlerin kontrol döngüsü hızlı, etkin ve sürekli olarak izlenmekte ve gerekli durumlarda müdahale edilmektedir. Bununla birlikte kurumsal yönetim raporlarının entegre yönetim sistemine dahil edilmesi denetim fonksiyonlarının etkin bir şekilde yerine getirilmesine yardımcı olmaktadır.

Firmanın kurumsal yönetim yapısı firmanın ana sözleşmesine ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına uygun olarak tasarlanmıştır. Firmanın en üst yönetim kademesi yönetim kuruludur. 2018 yılı itibariyle yönetim kuruluna bağlı denetim komitesi ve bir genel müdür bulunmaktadır. Genel müdüre bağlı olarak faaliyet gösteren idari ve mali işler ile üretim ve teknik işler olmak üzere iki genel müdür yardımcısı bulunmaktadır. Ayrıca firmada on beş tane bölüm müdürlüğü bulunmaktadır ve bütün faaliyetler bölüm müdürlüklerine bağlı birimlerde gerçekleştirilmektedir.

4. 3. 2. 2. İş Modeli

Firma paydaşları için ekonomik olarak ölçümlenmeyecek boyutta değerler üretmeye çaba göstermektedir. Bu doğrultuda firma gelişen ekonomik politikalarıyla hem ülke ekonomisine hem de istihdama katkı sağlarken çevresel etkilerini en aza indirmeye çalışmaktadır. Firma iş modelini bu değerler üzerine çağın bütün olanaklarını paydaşlarına yansıtacak şekilde kurgulamıştır. İş modeli entegre rapor sistemine uygun olarak altı farklı sermaye ögesi üzerine tasarlanırken firma en değerli gördüğü insan sermayesinin değerini artırmaya çalışmaktadır. Bu bağlamda insan sermayesini oluşturan iş görenler için istihdam, kariyer planları, mesleki eğitimler, sosyal ve iş yeri güvenliği alanında öncü çalışmalar yürütmektedir. Üretim faaliyetlerini gerçekleştirdiği alanlarda bölgesel istihdama öncelik vererek hem yerel gelişime hem de yerel halkın gelirlerinin artmasına katkı sağlamaktadır. Firma tüm faaliyetlerinin temelini sürdürülebilir bir gelişme olarak hedeflemektedir. Bu bağlamda iş faaliyetlerinde en yeni uygulamaları takip etmekte ve iş modeline entegre etmektedir. İş modeline entegre edilen faaliyetler paydaşlarının stratejik karar almasına olanak sağlayacak şekilde altı sermaye unsuru üzerine kurulmuştur. Dolayısıyla iş modeli ekonomik verilerinin ötesinde sürdürülebilir değerleri de yansıtmaktadır. Sürdürülebilir değerler çerçevesinde firma iş faaliyetlerini gerçekleştirirken çevresel ve sosyal etkileri de ön planda tutmaktadır.

4. 3. 2. 3. Performans ve Üretilen Değerlere Genel Bir Bakış

Dünyada yaşanan ekonomik dalgalanmalar 2018 yılında Türkiye ekonomisini de etkilemekle birlikte ülkemizde tekstil endüstrisinin büyümesine engel olamamıştır. Nitekim Ekim 2018'de gerçekleştirilen 939 milyon TL'lik ihracat rakamı ile bütün zamanların en yüksek Ekim ayı ihracat rakamı yakalanmıştır. Türkiye'de tekstil sektörü hem ülke ekonomisine hem de istihdama can damarı olmaktadır. Tekstil sektöründe ihracata katkı

sağlayan en büyük faaliyet alanı A A.Ş.'nin de ana iş kolunu oluşturan teknik tekstil sektörüdür. Geleneksel tekstil anlayışından farklı olarak teknik tekstil birçok sektör için özel olarak tasarlanan ve fonksiyonel bir özelliği yerine getirmek için kullanılan ürünlerdir. Teknik tekstil sektörü 2018 yılı Ocak-Ekim arası dönemde 434 milyon dolarlık ihracat gerçekleştirmiştir. 434 milyon Dolarlık ihracatın orta ve uzun vadede artması beklenmektedir. Bu beklenti doğrultusunda firma araştırma ve geliştirme faaliyetlerini artırmaya çalışmaktadır. Bu kapsamda firmanın amacı uzun vadede katma değerli yeni ürünler geliştirerek sürdürülebilir büyümeye ve ülke ekonomisine katkı sağlamaktır.

4. 3. 3. Sermaye Öğeleri

Entegre raporlama kapsamında işletmelerin performansları ve ürettikleri değerler sermaye öğeleri üzerinden gösterilmektedir. Sermaye öğeleri, işletmelerin ürettiği ürün/hizmetler ile bu ürün/hizmetler için kullandığı kaynakları göstermek için kullanılmaktadır. Firma entegre raporlama kapsamında sermayesini finansal, üretilmiş, insan, doğal, fikri, sosyal ve ilişkisel olmak üzere altı farklı sermaye öğesine ayırmıştır. Firmaya ait sermaye öğeleri aşağıda açıklanmıştır.

4. 3. 3. 1. Finansal Sermaye

Firmanın finansal sermayesi esas olarak paydaşlarına sunduğu ürün/hizmet faaliyetlerinden elde edilen ve ortaklardan sağlanan gelirlere oluşmaktadır. Finansal sermaye firmanın sürdürülebilir hedeflerine ulaşmasında kullanılan en temel kaynaktır. Firma geliştirdiği finansal politikalar ile uzun vadeli büyümeyi ve rekabet avantajı elde etmeyi hedeflemektedir. Nitekim 2018 yılında firmanın aktif büyüklüğü 124.153.077,33 TL'ye ulaşmıştır. Son yıllarda Türkiye'de yaşanan döviz kurundaki dalgalanmalar maliyet ve finansal istikrar açısından A A.Ş.'yi de etkilemiştir. 2016 yılında normal bir şekilde seyreden maliyetler 2017 yılından itibaren hızlı bir şekilde artmaya başlamıştır. Bu bağlamda firmanın 2016 yılında satılan mamül maliyeti 49.142.290,44 TL olarak gerçekleşmişken, 2017 yılında %69'luk bir maliyet artışıyla 83.082.602,91 TL olmuştur. Maliyetlerdeki artışlar 2017 yılındaki firmanın dönem kârını bir önceki yıla göre %61'lik düşüş yaşanmasına neden olmuştur. Tüm bu olumsuz etmenlere karşı firma 2017 yılındaki satış stratejisini geliştirerek 2016 yılına göre %11'lik bir artışla 98.142.499,88 TL'lik satış değeri elde etmiştir. Firma her yıl geliştirdiği ve güncellediği bu stratejiler sayesinde kısa, orta ve uzun vadede tüm paydaşları için finansal değerler üretmeye devam etmeyi planlamaktadır.

4. 3. 3. 2. Üretilmiş Sermaye

Üretilmiş sermaye firmanın üretim sürecinde kullandığı tesisler, binalar, ekipmanlar gibi fiziksel unsurların verimli ve etkin kullanılmasını sağlayan kaynakları ifade etmektedir. Ayrıca bu sermaye firmanın fabrika yerleşkesini esnek bir şekilde kullanmasını sağlamaktadır. Bu bağlamda firmanın Gaziantep Organize Sanayi bölgesinde faaliyette bulunan fabrika yerleşkesi hizmetlerin ve ürünlerin tek bir noktadan etkin ve konsolide bir şekilde yönetilmesine imkân vermektedir. 2017 yılı itibarıyla firmanın sahip olduğu tesis, makine ve cihazlar 28.154.519,80 TL, yapılmakta olan yatırımlar 3.251.597,85 TL, verilen avanslar 1.928.461,80 TL'lik büyüklüğe ulaşmıştır. Firma stratejik planında öngörülen hedefler temelinde 2017 yılında yaklaşık on milyon Türk Lirası tutarında maddi duran varlık siparişi vermiştir. Firma orta ve uzun vadede sahip olduğu üretilmiş sermayeye yeni makineler ve iş süreçlerini eklemeyi planlamaktadır.

4. 3. 3. 3. İnsan Sermayesi

Firma sürdürülebilir gelişme sağlamadaki en belirleyici gücün çalışanlar olduğu düşüncesini benimsemektedir. Bu bağlamda firma en iyi iş gücüne sahip olmak, eğitmek ve

geliştirmek için gerekli sistemleri kurmaya çalışmaktadır. Geliştirilen bu sistemler çalışanların tüm becerilerini kullanmaya, kariyerlerini planlamaya ve fırsat eşitliği sağlamaya olanak sağlamaktadır. Firmadaki tüm iş faaliyetleri İş Sağlığı ve Güvenliği (İSG) kurallarına uygun olarak çalışılmaktadır. Bu bağlamda firmanın insan kaynakları bölümü altında iş sağlığı ve güvenliği birimi kurulmuştur. Bu birim çatısı altında iş görenlere sürekli olarak mesleki ve teknik eğitim faaliyetleri yürütülmektedir. 2018 yılı itibariyle firmada beyaz yakalı 85 mavi yakalı 223 toplamda 308 kişi çalışmaktadır. Personellerin işe alım, kariyer planlaması, terfi, ücretlendirme vb. faaliyetlerde firma sadece teknik ve kişisel başarıları dikkate almaktadır. Bunun yanı sıra firma tüm personellerine iş faaliyetlerini etkin ve verimli gerçekleştirebilmesi için yeterli donanımına sahip bir alan vermektedir. Ayrıca personellerinin fikirlerini özgürce söyleyebileceği ortamlar sunmaya çalışmaktadır.

4. 3. 3. 4. Doğal Sermaye

Doğal sermaye, firmanın üretimde kullandığı ve gelecekte kullanmaya devam edeceği doğadan elde edilmiş kaynakları ifade etmektedir. Doğal sermaye hem firmanın hem de toplumun sürdürülebilir gelecek sağlamasında en büyük etkenlerden birisidir. Bu bağlamda firmanın doğal sermaye politikası oluştururken esas aldığı düşünce gelecek nesillere yaşanabilir bir doğa bırakmaktır. Bu politikalar çerçevesinde firma uzun vadede planladığı projeler ile paydaşlarının benimsediği sürdürülebilir bir doğa yaklaşımını sunmayı hedeflemektedir. Doğa temelli olarak hazırlanan firmanın hedefleri atık yönetimi, iklim değişikliği, biyolojik çeşitlilik ve doğal sermayenin verimli kullanılmasından oluşan dört unsur üzerine kurulmuştur. Bu unsurlar kapsamında firma faaliyette bulunduğu yerlerde doğal yaşamın korunmasına ve geliştirilmesine destek vermektedir. Ayrıca doğal çevrenin korunması amacıyla sivil toplum kuruluşları ve paydaşları ile ortak çalışmalar yürütmektedir.

4. 3. 3. 5. Fikri Sermaye

Fikri sermaye, firmaya rekabet avantajı sağlamada etkisi büyük olan ve rakip firmalar tarafından taklit edilmesi oldukça zor olan maddi olmayan varlıkları kapsamaktadır. Firma sürdürülebilir rekabet avantajı elde etmek için sahip olduğu fikri sermayeye her yıl yeni teknolojiler ve haklar eklemektedir. Nitekim firma 2017 yılı itibariyle sahip olduğu bilgisayar programları 961.451,61 TL ve sahip olduğu haklar 30.223,26 TL büyüklüğüne ulaşmıştır. Bunun yanı sıra firma dünyadaki teknolojik gelişmeleri ve uygulamaları yakından takip etmektedir. Bu bağlamda firma dünyada en son teknoloji olan Endüstri 4.0'a orta ve uzun vadede geçmeyi planlamaktadır. Endüstri 4.0 firmanın sahip olduğu fiziksel ve siber sistemlerin iyileştirilmesini ve üretim sürecinde gerçekleşen her bir verinin anında değerlendirilmesine olanak sağlayacaktır. Bu sistem sayesinde firma maliyetleri düşürmeyi ve rekabet avantajı elde etmeyi hedeflemektedir.

4. 3. 3. 6. Sosyal ve İlişkisel Sermaye

Sosyal ve ilişkisel sermaye firmanın faaliyette bulunduğu bölgedeki halk, tedarikçiler, çalışanlar, sendikalar gibi tüm paydaşlar ile sosyal ilişkiler sonucunda elde ettiği değerleri kapsamaktadır. Firma paydaşları ile farklı iletişim yolları kullanarak sürdürülebilir bir diyalog geliştirmeyi hedeflemektedir. Paydaşlar ile iletişim sonucunda elde edilen geri bildirimler firmanın iş politikalarının oluşturulmasında, öncelikli konuların belirlenmesinde ve sosyal politikaların uygulanması gibi birçok önemli konuların aydınlatılmasında kullanılmaktadır.

4. 3. 4. Strateji ve Riskler

Çalışmanın bu bölümünde firmanın kısa, orta ve uzun vadede karşılaşılabileceği risk ve fırsatları, stratejik planları ve bu planlarda kullanılan öncelikli konular açıklanmıştır.

4. 3. 4. 1. Riskler ve Fırsatlar

Günümüzde karşılaşılan bazı riskler geçmişteki örneklerine göre daha fazla yıkıcı etkiye sahip olabilmektedir. Bu nedenle firma ezber bozan risklere karşı temkinli davranmaktadır. Firma bu risklere karşı stratejik politikalar oluştururken ‘sahip olduğu varlıkları korumak ve bu varlıkların değerini sürdürebilir olarak artırmak’ düşüncesi ile hareket etmektedir. Tüm bu politikalar firmanın üst yönetiminin yazılı prosedürlerinden oluşmaktadır. Firmanın risk politikaları çerçevesinde en çok etkileneceği düşünülen riskler; kredi imkanları, kur farkları, Çin ve Hindistan başta olmak üzere uluslararası pazarlarda yaşanacak yüksek rekabet olarak belirlenmiştir. Söz konusu risklerin takibi ve uygulama esasları genel müdürlük bünyesinde oluşturulan risk yönetim bölümü tarafından takip edilmektedir. Risk yönetim bölümü risklerin takibi, yönetimi ve süreçleri ile ilgili tüm bilgileri belirli zaman dilimlerinde genel müdürlüğe ve genel müdürlük aracılığıyla yönetim kuruluna bildirmektedir. Yönetim kurulu risk yönetimi çerçevesinde risklerin etkilerini ve olasılıklarını belirleyerek karşılaşılabilecek risklere eylem planları hazırlamaktadır. Hazırlanan bu planlar iç ve dış kaynakları riskler olarak değerlendirmekte ve firmanın politikalarına, iş modellerine ve süreçlerine entegre edilerek uygulanmaktadır. Örnek işletmenin kısa, orta ve uzun vadedeki önemli riskleri Tablo 4’te yer almaktadır.

Tablo 4. A A.Ş.’nin Kısa, Orta ve Uzun Vadedeki Önemli Riskleri

Riskler	Tanım	Dönem	Risk Yönetimi
Finansal Risk	Ülkemizde yaşanan kurlardaki dalgalanmalar firmanın finansal istikrarını da etkilemektedir.	Kısa ve Orta	Firma kur farklarından kaçınmak için yeni finansal planlamalar yapmaktadır.
Ulusal ve Uluslararası Rekabet	Başta Çin ve Hindistan etkili olmak üzere firmanın sektöründeki rekabetin yoğunlaşması	Orta ve Uzun	Kaliteli ve özgün ürünler üreterek rekabet avantajı sağlamayı planlamaktadır
Likidite Riski	Banka faizlerinin yüksek oranda artmasından dolayı yatırımcıların faize yönelmesi ve banka kredisi kullanımının zorlaşması.	Kısa	Banka kredisi yerine özkaynaklar ve alternatif finansal kaynak kullanımını artırmak için firma finansal seçenekler üretmektedir.
Yönetim Riski	Firmanın her dönem artan ihracatı ve farklı ülkelerdeki iş faaliyetleri edeniyle kalifiye personel ihtiyacı artmaktadır.	Orta ve Uzun	Firma çalışanlarının uluslararası düzeyde iş yapabilmeleri için sürekli iş eğitimi vermektedir ve yeni personeller istihdam etmektedir.
Piyasa Riski	Firma üretim ve satış faaliyetlerinin piyasalardaki yüksek rekabetten, ham madde ve kurlardaki artışlardan vb. nedenlerden dolayı azalma ihtimali oluşabilmektedir.	Kısa, Orta ve Uzun	Firma üretim faaliyetlerini sürekli olarak modern makineler ve ar-ge faaliyetleriyle desteklemektedir. Firma satış yelpazesine yeni bölgeler ekleyerek alternatif satış kanalları oluşturmaktadır.

Günümüz iş dünyasında yaşanan birçok riskin yanı sıra bu risklerin getirdiği bazı fırsatlar da bulunmaktadır. Nitekim 2018 yılı firma için büyük zorluklar getirmesine rağmen birçok fırsatlar da getirmiştir. 2018 yılında yaşanan küresel gelişmeler, teknolojik ilerlemeler ve sahip olduğu fırsatlar tekstil sektörünün gelişmesine etki etmiştir. Firma tekstil sektöründeki fırsatları ve gelişmeleri yakından takip edebilmek amacıyla genel müdürlük bünyesinde sürekli olarak faaliyet raporları hazırlanmaktadır. Söz konusu faaliyet raporları firmanın karşılaşılabileceği fırsatları kolaylaştırıcı ve zorlaştırıcı olmak üzere iki başlık halinde

değerlendirmektedir. Kolaylaştırıcı fırsatlar firmanın aleyhine olan faaliyetleri kapsarken zorlaştırıcı fırsatlar ise firmanın lehine olan faaliyetleri ifade etmektedir. Tüm risk ve fırsat süreçleri firmanın rekabetçi piyasa koşullarında verimli etkin bir şekilde faaliyetlerine devam etmesini sağlamak üzere kurulmuştur. Bu sayede firma değişen piyasa koşullarına esnek ve etkin cevaplar vererek sürdürülebilir büyüme sağlamaktadır.

4.3.4.2. Öncelikli Konular

Öncelikli konular firma açısından kısa, orta ve uzun vadede stratejik öneme sahip olan konuların belirlenmesi sürecini ifade etmektedir. Firma tüm paydaşları ile farklı haberleşme yolları üzerinden iletişime geçerek öncelikli konularını belirlemiştir. Öncelikli konuların belirlenme sürecinde firma paydaşlarının ihtiyaçlarını ve beklentilerini dikkate alarak IIRC raporlama çerçevesinde önemli konuları belirlemiştir. Firma 2018 yılında belirlemiş olduğu öncelikli konuların hem ülkemizin hem de paydaşlarının sosyal ve ekonomik hedefleri ile uyumlu olduğunu saptamıştır. Bu kapsamda firmanın en büyük önceliği sürdürülebilir büyüme sağlayarak istihdam ve gelir oluşturmaktır. Sürdürülebilir büyüme sağlamak için etkin bir finansal performansa sahip olmak gereklidir. Bu nedenle firma güçlü finansal performansına esnek yatırımlar yaparak değişen piyasa koşullarına uyum sağlamaktadır. Firma paydaşlarına sunduğu tüm yatırımlarında uzun vadeli kârlılık esası ile hareket etmektedir. Firma 2018 yılı boyunca sağladığı hizmetler ve aldığı geri bildirimler sayesinde tüm paydaşlarına katma değeri yüksek değerler vermiş bulunmaktadır.

5. SONUÇ

Günümüzde hızlı bir şekilde gelişen ekonomik, teknolojik ve sosyal faktörler işletmelerin bazı değişimler yaşamasını kaçınılmaz kılmıştır. Bu değişimler işletmelerin finansal raporlama anlayışını da etkilemiştir. İşletmelerin performans analizinde kullanılan finansal raporlar gelişen faktörler ve paydaş beklentileri doğrultusunda bazı değişimlere uğramıştır. Bu değişim işletmelerin geçmiş performanslarına ait mali bilgileri içeren finansal raporların yanı sıra gelecek temelli finansal olmayan bilgileri de içeren raporların yayınlanmasını kılmıştır. Kurumsal raporlamadan, sürdürülebilirlik raporlamasına ve günümüzde entegre raporlamaya kadar gelişen bu süreçte işletmeler sadece raporlama anlayışlarını değil aynı zamanda iş faaliyetlerini de yeniden kurgulamaktadırlar. Bugün tüm işletmelerin sürdürülebilir başarı elde etmesinin esas yolu oluşturdukları değerlerin toplum tarafından benimsenmesine bağlıdır. Bu yüzden işletmeler sadece finansal kârlarını değil, paydaşları için nasıl değer oluşturduğunu da açıklamaktadırlar. İşletmelerin oluşturdukları bu değerlerin kısa ve net şekilde paydaşlara açıklamasında en kolay araç olarak finansal olmayan raporlama bugün ülkemizde ve dünyada yaygın olarak kullanılan bir yöntemdir.

Çalışma kapsamında ülkemizde ve dünyada finansal olmayan raporlamanın başlıca türleri hakkındaki çalışmalar teorik olarak araştırılmıştır. Araştırma sonucunda finansal olmayan raporlamanın ilk türlerinden olan kurumsal sosyal sorumluluk ve çevre raporlamasının yerine uluslararası standartları daha net olan sürdürülebilirlik raporlamasının tercih edildiği görülmektedir. Ülkemizde özellikle son yıllarda işletmeler sürdürülebilirlik alanındaki gelişmeleri yakından takip etmektedirler. Nitekim ülkemizde GRI sürdürülebilirlik standartları çerçevesinde rapor hazırlayan işletme sayısı her geçen gün artmaktadır (TÜSİAD, 2015, s. 92). Ülkemizde sürdürülebilirlik raporlaması hazırlayan işletmelerin genellikle yabancı ortaklı büyük işletmeler olduğu söylenebilir. Bu kapsamda Borsa İstanbul bünyesinde kurulan sürdürülebilirlik endeksi işletmelere yararlı bir rehber olabilmektedir. Sürdürülebilirlik raporlaması ülkemizde ve dünyada hızla yayılmasına rağmen bazı eleştiriler de almaktadır. Sürdürülebilirlik raporlamasının işletmelerin finansal verilerine yeterince vermemesi, sürdürülebilirlik konuları ile iş faaliyetleri arasındaki bağlantıyı tam olarak gösterememesi ve

değişen paydaş beklentilerine cevap verememesi gibi eleştiriler yeni bir raporlama sistemine giden yolu açmıştır. Tüm bu eleştirilerin sonucunda 2010 yılında finansal olmayan raporlamanın geldiği en son nokta olan Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) kurulmuştur. Entegre raporlama işletmelerin finansal ve finansal olmayan bilgilerini birleştirerek kısa, orta ve uzun vadede oluşturacakları değeri gösteren bir raporlama türüdür (IIRC, 2013, s. 7). Bu yönüyle entegre raporlama işletmelerin piyasa değerinin belirlenmesinde yüksek öneme sahip olan performans, yönetim, genel görünüş, sürdürülebilirlik gibi bilgileri iş faaliyetleriyle birleştirerek tek rapor olarak bilgi kullanıcılarına öz ve net şekilde sunmaktadır. Entegre raporlama sisteminin finansal ve finansal olmayan bilgileri barındırması diğer raporlama türleriyle karıştırılmasına neden olmaktadır. Entegre raporlama sisteminin halihazırda kullanılan raporların yerini almak, işlevlerini üstlenmek veya onları uygulamadan kaldırmak gibi amaçları bulunmamaktadır. Entegre raporlamanın amacı işletmelerin bütüncül bilgilerini paydaşların ihtiyaç ve beklentileri doğrultusunda onlara sunmaktır. Entegre raporlamada paydaşların istek ve ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla 2013 yılında ‘Uluslararası Entegre Raporlama ilkeleri’ yayınlanmıştır. Bu ilkeler kapsamında entegre raporlamada yer alacak içerik öğeleri ve içerik öğelerinin raporlamasında kullanılacak olan çerçeve belirlenmiştir. Belirtilen çerçeve kapsamında ülkemizde ve dünyada birçok entegre rapor yayınlanmıştır. Özellikle ülkemizde yayınlanan raporların yabancı ortaklı büyük firmalar, bankalar ve holdingler olduğu görülmektedir (TÜSİAD, 2015, s. 92). Dünyada ise Güney Afrika Cumhuriyeti Johannesburg Borsası entegre raporlamayı şart koşan borsa olmuştur (Yılmaz vd., 2017, s. 106). Ülkemizde ise Borsa İstanbul 2017 yılından beri Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi’nin belirlemiş olduğu ilkelere uygun entegre faaliyet raporlarını yayınlamaktadır. Bu şekilde halka açık olan ve olmayan küçük, orta ve büyük tüm işletmelere örnek ve yol gösterici olmaktadır.

Bu çalışmanın amacı finansal olmayan raporlamanın türleri, göstergeleri, standartları ve sürdürülebilir performans için öneminin ortaya konması ve kurumsal raporlamanın evrildiği son nokta olan entegre raporlama farkındalığını artırmaktır. Bu amaç doğrultusunda ekonomik ve sosyal beklentilere karşı 2010 yılında itibaren uygulanmaya ve tartışılmaya başlanan entegre raporlamanın ülkemiz bağlamını yansıtan örnek bir entegre rapor hazırlanmıştır. Bu kapsamda Gaziantep Organize Sanayi Bölgesinde Tekstil sektöründe faaliyette bulunan A A.Ş.’nin niteliksel ve niceliksel bilgileri Uluslararası Entegre Raporlama ilkeleri çerçevesinde kullanılarak entegre rapor hazırlanmıştır. Hazırlanan entegre raporun firmaya birçok fayda getirdiği söylenebilir. Söz konusu faydalardan en önemlilerinden bir tanesi sadece yasaların zorunlu tuttuğu finansal raporları hazırlayan firmanın finansal olmayan bilgilerini tespit ederek bilgi havuzuna eklemesidir. Eklenen bu bilgiler diğer raporlardan farklı olarak firmanın sermayesini finansal, üretilmiş, insan, doğal, fikri, sosyal sermaye olarak altı bölüme ayırmıştır. Bölünen sermaye öğeleri entegre raporlama ilkeleri kapsamında firmanın iş modelini oluşturulmada kullanılmaktadır. Entegre raporlama kapsamında toplanan bilgiler finansal raporlardan farklı olarak sadece muhasebe bilgi sisteminden değil firmanın bütün birimlerinin katılımıyla elde edilmiştir. Bu nedenle firmanın bütün birimleri sürece dahil edilmiş ve bu birimler arasındaki iletişim ağı biraz daha gelişmiştir. Birimler arası iletişim ağının gelişmesi ve sürece dahil edilmesi çalışan motivasyonuna olumlu yönde etkilemiştir. Bunun yanı sıra birimlerin bir süreç dahilinde ortak paydada çalışması bilgilerin zamanında üretilmesine ve raporlama maliyetlerinin düşürülmesine olanak sağlamaktadır. Ayrıca entegre raporlama ilkeleri çerçevesinde hazırlanan öncelikli konuların, risk ve fırsatlar paydaş katılımıyla hazırlanması firmaya birçok değer kazandırmıştır. Bu değerler özellikle dış paydaşların sürece dahil edilmesi ile firmanın güvenilirliğinin artmasına, marka değerinin yükselmesine ve paydaşlarla ortak bir dilin oluşmasına olumlu etki etmiştir.

Tüm bu olası faydalarına karşın entegre raporlamaya bir takım eleştiriler getirilmektedir. En başta firma yöneticileri entegre raporlama kapsamında açıklanan birçok bilginin rakip firmalar tarafından kullanılmasından ve rekabet avantajının zarar görmesinden endişe duymaktadırlar. Bu nedenle firma yöneticileri entegre raporlamaya önyargılı yaklaşmaktadırlar. Entegre raporlamaya ilişkin bir diğer eleştiri ise bir standardının olmaması; raporların denetim sürecinde kullanılacak olan ilkelerin, yükümlülüklerin ve tekniklerin neler olduğu, entegre raporların denetimin nasıl yapılacağı ve yanlış bilgiler içeren raporların nasıl düzeltileceği konulardır. Bu eleştirilerin yazılı ve görsel basında, akademik çalışmalarda ve konferanslarda yer alması önümüzdeki yıllarda Uluslararası Entegre Raporlama Konseyinin söz konusu eleştirilerin giderilmesi konusunda bazı standartlar getireceği güçlü bir ihtimal olarak ön görülmektedir. Entegre raporlama konusunda eleştiri alan bir diğer konu ise hazırlanan raporların işletmelerin performansına olan etkisinin nasıl belirleneceğidir. İşletmelerin performanslarını başta yöneticiler, yatırımcılar, hissedarlar olmak üzere tüm paydaşlar yakından takip etmektedir. Yapılacak akademik çalışmalarda entegre rapor hazırlayan işletmelerin raporlarının yayınlamadan önceki ve yayımlandıktan sonraki performanslarının incelenmesi öneri olarak sunulmaktadır.

Yapılan teorik ve uygulama çalışmalarının sonucunda, günümüz iş dünyasında işletmeler ekonomik verimlilik sağlayan birimler olmanın yanı sıra paydaş beklentilerine, çevresel etkilere ve sürdürülebilirlik konularına önem vermek zorunda kalan sosyal bir yapı haline gelmiştir. Bu sosyal yapı çerçevesinde işletmelerin sürdürülebilir başarı sağlayabilmesi ürettikleri faaliyetlerin toplumsal ve paydaş değerleriyle örtüşmesinden geçmektedir. Bu nedenle günümüz iş dünyasının bir gerekliliği olarak işletmeler paydaşları ile ortak hareket etmelidir. Bu kapsamda işletmelerin paydaşları ile ortak noktada buluşmasını sağlayan finansal olmayan raporlama sadece bir rapor ya da muhasebe uygulaması olarak görülmemelidir. Finansal olmayan raporlama işletmelerin bütün birimlerini kapsayan geleceğe dönük sürdürülebilir gelişme için paydaş katılımı sağlayan bir raporlama sistemidir. Tüm bunların neticesinde kurumsal raporlar sadece işletmelerin finansal değerlerinin paylaşıldığı iletişim aracı olmaktan çıkarak marka değeri, rekabet aracı ve yatırım kaynağı gibi değerlere dönüşmektedir.

KAYNAKÇA

- Akatay, A. ve Aslan, Ş. (2008). Yeşil Yönetim ve İşletmeleri ISO 14001 Sertifikası Almaya Yönelten Faktörler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(10), 313-339.
- Akbaş, E. (2010). *Kurumsal Sosyal Sorumluluk Uygulamalarının Tüketici Marka Bağlılığına Etkisinin Araştırılması* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Çanakkale On sekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- Akmeşe, H. ve Aras, S. (2016). Borsa İstanbul'da İşlem Gören Turizm İşletmelerinin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Farkındalıkları ve Uygulamaları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(1), 917-942.
- Akmeşe, K., 2015. "Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlaması: Türk Bankacılık Sektöründe Bir Araştırma", Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Konya.
- Aktekin, S. (2014). *Entegre Raporlama Türkiye'de Uygulanabilirliğinin Değerlendirilmesi ve Uygulama Örnekleri* (Yeterlilik Etüdü). Sermaye Piyasası Kurulu Ortaklıklar Finansmanı Dairesi, Ankara, 1-56.
- Albez, A. (2013). Çevre Maliyet Raporu: Aşkale Çimento. *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6 (1), 189-208.
- Altınay, T. A. (2016). Entegre Raporlama ve Sürdürülebilirlik Muhasebesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3 (25), 47-64.
- Altınbay, A. (2007). Çevresel Maliyetlerin Raporlanması, *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, 11, 1-11.
- Aras, G., Tezcan, N. ve Furtuna, K. Ö. (2016). Geleneksel Bankacılık ve Katılım Bankacılığında Kurumsal Sürdürülebilirlik Performansının Topsis Yöntemiyle Karşılaştırılması. *İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi*, 27 (81), 58-81.
- Aydın, S. (2012). Konaklama İşletmelerinde Çevre Muhasebesi Uygulamaları ve Çevresel Maliyetlerin Yaşam Döngüsü Değerlemesi: Türkiye-Birleşik Krallık Örneği. *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi*, 14 (4), 99-120.
- Aydın, S. (2015). *Entegre Raporlama*, İstanbul: Türkmen Kitapevi
- Bakkal, A. (2014). *Çevre Muhasebesi Uygulamalarının Bilecik İşletmelerinde Uygulanması Üzerine Bir Çalışma* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bilecik.
- Bekçi, İ. ve Alkan, H. (2009). Finansal Bilgi Sisteminin Hisse Senetlerine Yatırım Kararı Üzerine Etkisi: İMKB'de Bir Uygulama. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(3), 1-20.
- BORSA İstanbul. (2014). Sürdürülebilirlik Bülteni. <https://borsaistanbul.com/files/borsa-istanbul-2014-surdurulebilirlik-bulteni.pdf>
- BORSA İstanbul. (2014a). Şirketler İçin Sürdürülebilirlik Rehberi. <https://www.borsaistanbul.com/data/kilavuzlar/surdurulebilirlik-rehberi.pdf>

- Büyüktopçu, İ. H. (2009). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablo Düzenlemelerine Etkileri ve Örnek Bir Uygulama* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Çalışkan, Ö. A. (2012). Sürdürülebilirlik Raporlaması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 5 (1), 41-68.
- Çetin, E. (2011). *Üretim İşletmelerinin Sosyal Bir Sorumluluk Olarak Çevre Muhasebesine Verdikleri Önem: Mersin-Tarsus Organize Sanayi Bölgesi'nde Faaliyet Gösteren Üretim İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
- Edmans, A. (2011). Does the Stock Market Fully Value Intangibles? Employee Satisfaction and Equity Prices, *Journal of Financial Economics*, 101(3), 621-640.
- Ercan, C. ve Kestane, A. (2017). Kurumsal Raporlamada Yeni Bir Yaklaşım Olarak Entegre Raporlama ve Bir Vaka Çalışması, *ASSAM International Refereed Journal*, 8 (4), 13-29.
- Ersöz, Ö. H. (2014). *Kurumsal Toplumsal Sorumluluk: Aydın Organize Sanayi Bölgesinde Üretim İşletmeleri Örneği* (Yayımlanmamış doktora tezi). Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Gönen, S. ve Güven, Z. (2014). Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Seramik Fabrikasında Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (63), 39-58. DOI: 10.25095/mufad.396476
- GRI 4 (Küresel Raporlama İnisyatifi) (2013). Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzu, <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Turkish-G4-Part-One.pdf>
- Helms, S, W., Oliver, C. ve Webb, K. (2012). Antecedents Of Settlement On A New Institutional Practice: Negotiation Of The ISO 26000 Standard On Social Responsibility. *Academy of Management Journal*, 55 (5), 1120-1145
- IIRC (Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi), 2013. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi. <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>
- Isaksson, R. ve Steimle, U. (2009). What Does GRI- Reporting Tell Us About Corporate Sustainability? *The TQM Journal*, 21 (2), 168- 181.
- İşgüden Kılıç, B. (2018). Entegre Raporlama ve Türkiye'deki Gelişmeler: Entegre Rapor Hazırlayan İşletmeler ve BIST Kurumsal Sürdürülebilirlik Endeksinde Yer Alan İşletmeler Açısından Bir İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (1), 28-64.
- Karacaer, S. ve Bozkurt, G, F. (2010). Türkiye'de Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Raporlanmasında Kullanıcıların Algıları Üzerine Bir Alan Araştırması, *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi*, (3), 43-65.
- Karaer, F. ve Pusat, T. (2002). ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi Standartlarının Otomotiv Yan Sanayiine Uygulanması, *Uludağ Üniversitesi Mühendislik-Mimarlık Fakültesi Dergisi*, (7) 1, 11-20
- Kaya, H. P. (2015). Entegre Raporlama Sistemin Ortaya Çıkış Sebepleri ve Şirketlere Sağlayacağı Faydalar. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 15(45) 113-130.

- Keitel, B., Elizabeth, G., Grisel, P. ve Reynier, R. (2011). How To Calculate The Environmental Costs? Case Company Grafica Cienfuegos. *Visión de Futuro” Año 8, 15 (2), 1-18.*
- King, M. ve Roberts, L. (2017). *Entegre Düşünce*. E. Erinmez (Çev.) İstanbul: Argüden Yönetişim Akademisi Yayınları.
- Koçoğlu, M.C. ve Aksoy, R. (2017). Demografik Değişkenlerin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Algısı Üzerindeki Etkileri: Otomobil İşletmesi Üzerine Bir Araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 13 (1), 1-28.*
- Köse, E. ve Çetinel, T. (2017). Kurumsal ve Entegre Raporlama: Bir Araştırma. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5 (8), 155-181.*
- Kurnaz, N. ve Kestane, A. (2016). Kurumsal Sürdürülebilirliğin Ekonomik Açıdan İncelenmesi ve Yatırımcı Davranışları İlişkisi: Bıst Sürdürülebilirlik Endeksinde Bir Uygulama. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (49), 278-302.*
- Lazol, İ., Muğal, E. ve Yücel, Y. (2008). Sürdürülebilir Bir Çevre İçin Çevre Muhasebesi ve KOBİ'lere Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi, (38), 56-69.*
- Mertins, K., Kohl, H. and Orth, R. (2012), "Integrated reporting and integrated thinking – A resource oriented perspective", paper presented at the 8 th Interdisciplinary Workshop on “Intangibles, Intellectual Capital & Extra-Financial Information”, 27-28 September, Grenoble, France
- Önce, S., Onay, A. ve Yeşilcelebi, G. (2015). Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Türkiye'deki Durum. *Journal of Economics, Finance & Accounting, 2(2), 230-252.*
- Önder, Ş. (2017). İşletme Karlılığına Kurumsal Sürdürülebilirliğin Etkisi: BİST'te Bir Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 19(4), 937-956.*
- Özdemir, Z. ve Pamukçu, F. (2016). Kurumsal Sürdürülebilir Raporlama Sisteminin Borsa İstanbul Sürdürülebilirlik Endeksi Kapsamındaki İşletmelerde Analizi. *Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan, 13-35.*
- Öztürk, A. (2010). *İşletmelerde Sosyal Sorumluluk Faaliyetlerinin Çalışanların Performansına Etkileri Üzerine Bir Araştırma* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Öztürk, E. ve Ötkem, B. (2016). Sosyal Sorumluluk Raporlamasından Beklenen Kısa ve Uzun Dönemli Faydaların Kurumsal Sosyal Sorumluluk Boyutları Çerçevesinde Tartışılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 18 (1), 133-155.*
- Özyer, B. (2017). *Kurumsal Gönüllülük Deneyiminin Çalışanların Sivil Toplum Algısına Etkisinin Araştırılması* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Parlakkaya, R., Akmeşe, H. ve Akmeşe, K. (2016). Türk Bankacılık Sektöründe Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlaması Farkındalık Düzeyi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 18 (Özel sayı-1), 881-896.*
- Saban, M., Küçükler, H. ve Küçükler, M. (2017). Kurumsal Sürdürülebilirlik ile İlgili Raporlama Çerçeveleri ve Sürdürülebilirlik Raporlamada Muhasebenin Rolü. *İşletme Bilimi Dergisi, 5 (1), 101-115.*
- Sarı, D. A. (2015). Sürdürülebilir Katma Değer Yaklaşımı ile Sürdürülebilirlik Ölçümü. *Uluslararası Akademik Yönetim Bilimleri Dergisi, 1 (1), 38-51.*

- Schwartz, M. S. ve Carroll, A. B. (2003). Corporate Social Responsibility: A Three- Domain Approach. *Business Ethics Quarterly*, 13(4), 503-530.
- Sofian, I. ve Dumitru M. (2017). The Compliance of the Integrated Reports Issued by European Financial Companies with the International Integrated Reporting Framework. *MDPI Dergisi*, 9 (8), 1-16.
- Şendurur, U. ve Karacaer, S. (2017). Üçlü Sorumluluk Raporlaması: BIST 100 Endeksi Üzerinde Bir Araştırma. *Ulakbilge Sosyal Bilimler Dergisi*, (5) 12, 897-930.
- Top, S. ve Öner, A. (2008). İşletme Perspektifinden Sosyal Sorumluluk Teorisinin İncelenmesi. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi (ZBE) Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(7), 97-110.
- Topcu, K., M. ve Korkmaz, G. (2015). Entegre Raporlama: Kavramsal Bir İnceleme”, Dokuz Eylül üniversitesi, *İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (30)1, 1-22
- Tüm, K. (2014). Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Muhasebeye Yansımaları: Sürdürülebilirlik Muhasebesi. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, (5) 1, 58-81.
- TÜSİAD, 2015. Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama, <https://tusiad.org/tr/yayinlar/raporlar/item/8539-kurumsal-raporlamada-yeni-donem-entegre-raporlama>
- Yetkin, N. (2013). *Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanmasına Yönelik Bir Uygulama* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Yılmaz, B., Atik, M. ve Okyay, A. (2017). Geleceğin Raporlama Sistemi: Entegre Raporlama. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 17(52), 95-108.
- Yükçü, S. ve Kaplanoğlu, E. (2016). Sürdürülebilir Kalkınmada Finansal Olmayan Raporlamanın Önemi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(1), 63-101.
- Yüksel, F. ve Arıcı, H. (2017). Hizmet İşletmelerini Ait Raporların Entegre Raporlama İlkeleri Açısından İncelenmesi. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 16 (16. UİK Özel sayısı), 729-748.
- OCEAN TOMO (2020). <https://www.oceantomo.com/intangible-asset-market-value-study/> (Erişim Tarihi: 02.04.2023).
- Kamu Gözetimi Kurumu (2022). https://www.kgg.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Surdurulebilirlik/S1%2030_11_2022.pdf (Erişim tarihi: 01.11.2022)
- Kamu Gözetimi Kurumu (2022). https://www.kgg.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Surdurulebilirlik/S2%2030_11_2022.pdf (Erişim tarihi: 01.11.2022)