

Muhasebe Meslek Mensuplarının Sürdürülebilirliğin Raporlanması ve Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Açıklamalara Dair Görüşleri Üzerine Bir Araştırma: Kütahya Örneği¹

A Research on Professional Accountants' Opinions on Sustainability Reporting and Sustainability-Related Financial Disclosures: The Case of Kütahya

Filiz YÜKSEL²

Öz

Amaç: Sürdürülebilirlik konularında raporlamada kullanılabilen çok sayıda rehber, çerçeve veya standardın mevcudiyeti karşılaştırmaya imkân vermemektedir. Bu bir sorun olarak nitelendirildiğinde, bu sorunun çözümü için IFRS bünyesinde kurulan ISSB tarafından sürdürülebilirlik ile ilgili finansal açıklamalar ve iklimle ilgili açıklamalar standart metinlerini yayımlamıştır. Bu metinlerin yayımlanması muhasebe meslek mensuplarının sürdürülebilirlik konularının raporlanmasında önemli görevler alacağını göstermektedir. Dolayısıyla, muhasebe meslek mensuplarının bu konudaki görüşlerinin önem arz etmektedir. Buradan hareketle bu çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının sürdürülebilirlik konularının raporlanmasına ve sürdürülebilirlik ile ilgili finansal açıklamaların yapılmasına dair görüşlerinin ve bu görüşleri etkileyen faktörlerin incelenmesi amaçlanmıştır.

Tasarım/Yöntem: Kütahya ilinde faaliyet gösteren meslek mensupları örnekleme üzerinde yapılan bu çalışmada anket yöntemi kullanılmıştır. Anket verileri SPSS 26 istatistiksel analiz programı ile korelasyon analizi, bağımsız örneklem t-testi ve anova analizlerine tabi tutulmuştur.

Bulgular: Analizler sonucunda; cinsiyet ile sürdürülebilirlik ile ilgili açıklamaların işletmeye dezavantaj sağlayacağına dair görüş arasında pozitif yönlü, sürdürülebilirlik konularında rapor hazırlama ile sürdürülebilirlik açıklamalarının işletmeye dezavantaj sağlayacağı, meslek mensubuna avantaj sağlayacağına dair görüş arasında negatif yönlü; rehberler ve çerçeveler hakkında bilgi düzeyi ile standardizasyon / zorunluluk, raporlama biçimi / dönemi, raporlamanın muhasebecinin görevi olması gerektiğine dair görüş arasında pozitif yönlü ilişki olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, sürdürülebilirlik konularında raporlamaya dair görüşlerin cinsiyet ve sürdürülebilirlik konularında rapor hazırlama durumuna göre farklılık gösterdiği, ancak sürdürülebilirlik konularında raporlama ve raporlamanın sağlayacağı avantaj veya dezavantaja dair görüşlerin eğitim durumu ve mesleki tecrübeye bağlı olarak farklılık göstermediği tespit edilmiştir.

Sınırlılıklar: Örneklemin sadece Kütahya'da faaliyet gösteren meslek mensuplarından oluşması araştırmanın sınırlılığıdır.

Özgünlük/Değer:

Bu çalışma ISSB tarafından yayımlanan sürdürülebilirlik ile ilgili finansal açıklamalar standart metnine dair meslek mensuplarının görüşlerini ve bu görüşleri etkileyen faktörleri incelemeyi amaçlayan öncül çalışma niteliğini taşımaktadır.

Anahtar Kelimeler: IFRS Vakfı, ISSB, Sürdürülebilirlik Raporlaması, Türkiye, Muhasebe Meslek Mensupları

Abstract

Purpose: The existence of numerous guidelines, frameworks or standards that can be used in reporting on sustainability issues does not allow comparison. When this was described as a problem, the ISSB, which was established within the IFRS, published standard texts for sustainability-related financial disclosures and climate-related disclosures to solve this problem. The publication of these texts is an indication that professional accountants will play important roles in reporting sustainability issues. Therefore, the opinions of professional accountants on this issue are important. Based on this, this study aims to examine the opinions of professional accountants on reporting sustainability issues and making financial disclosures regarding sustainability and the factors affecting these opinions.

Design/Methodology: The survey method was used in this study, which was conducted on a sample of professionals operating in Kütahya. Survey data were subjected to correlation analysis, independent sample t-test and anova analysis with SPSS 26 statistical analysis program.

Findings: As a result of the analysis, a positive relationship was found between gender and the opinion that disclosures related to sustainability would disadvantage the business; a negative relationship was found between preparing reports on sustainability issues and the opinion that sustainability disclosures will disadvantage the business and provide an advantage to the professional; a positive relationship was found between the level of knowledge about guidelines and frameworks, standardization / obligation, reporting format / period, and the opinion that reporting should be the duty of the accountant. In addition, It was been observed that opinions on reporting on sustainability issues differ depending on gender and the status of reporting on sustainability issues, however, it was determined that reporting on sustainability issues and opinions on the advantages or disadvantages of reporting do not differ depending on education level and professional experience.

Limitations: The limitation of the research is that the sample consists only of professionals operating in Kütahya.

Originality/Value: This study is a pioneering study that aims to examine the opinions of professional accountants regarding the sustainability-related financial disclosure standard text published by ISSB and the factors affecting these opinions.

Keywords: IFRS Foundation, ISSB, Sustainability Reporting, Türkiye, Accounting Professionals

¹ Bu çalışma 9-11 Kasım 2023 tarihleri arasında Kütahya'da düzenlenen 1st International Congress on Economics Public Finance Business & Social Sciences (EMIDWORLD)'de sunulan özet bildirinin genişletilmiş ve düzenlenmiş halidir.

² Doç.Dr., Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi, filizyuksele@windowslive.com, ORCID: 0000-0002-7654-7665

1. GİRİŞ

1987 yılında, Birleşmiş Milletler (BM) Brundtland Komisyonu sürdürülebilirliği “bugünün ihtiyaçlarının, gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılama kabiliyetinden ödün vermeksizin karşılanması” olarak tanımlamıştır (Birleşmiş Milletler, 2024). BM (1987)’ye göre, Gro Harlem Brundtland başkanlığında çalışmalarını yürüten, bu nedenle Brundtland Komisyonu olarak da anılan “Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu (World Commission on Environment and Development)” 1987 yılında “Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu Raporu: Ortak Geleceğimiz (Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future)” başlıklı raporu yayımlamıştır. Bu raporun ikinci bölümünde sürdürülebilir kalkınmanın tanımı yapılmıştır. Buna göre, “sürdürülebilir kalkınma, gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılama kabiliyetinden ödün vermeksizin, bugünün ihtiyaçlarını karşılayan kalkınmadır” (Birleşmiş Milletler, 1987). Görüldüğü gibi, BM sürdürülebilirlik ve sürdürülebilir kalkınma kavramlarını aynı anlamda kullanmaktadır. “Sürdürülebilir kalkınma, ekonomik kalkınmanın yanı sıra çevresel kaygıları da dikkate alan bütünlük bir yaklaşımı gerektirir” (Birleşmiş Milletler, 2024). Sürdürülebilir kalkınma veya sürdürülebilirlik günümüzde çevresel konular yanında sosyal konulara da odaklanılan bir yaklaşım olarak uygulanmaktadır. Dolayısıyla, sürdürülebilir kalkınma veya sürdürülebilirlik, işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde ekonomik amaçlar yanında çevresel ve sosyal amaçları ulaşmayı gerektiren bir yaklaşımdır. Diğer bir ifadeyle, işletmenin ekonomik, çevresel ve sosyal konularda risk ve fırsatları yönetmesini, bu üç boyutta birlikte büyümeyi, çevre ve toplum üzerinde net pozitif değer yaratmasını gerektirir. Bu gereklilik, günümüzde kurumsal performansın değerlendirilmesinde finansal performans yanında sürdürülebilirlik performansının dikkate alınmasından kaynaklanmaktadır. İşletme ile ilgili değerlendirmelerde finansal performans yanında sürdürülebilirlik performansının dikkate alınması nedeniyle, dünya genelinde işletmeler sürdürülebilirlik performanslarını, daha çok gönüllülük esasına dayalı olarak, sürdürülebilirlik raporları, kurumsal sosyal sorumluluk raporları, entegre raporlar gibi kurumsal raporlar vasıtasıyla bilgi kullanıcılarına sunmaktadırlar. Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG)’ye (2022) göre, 2021 Fortune 500 sıralamasında gelire göre dünyanın en büyük 250 şirketinin %96’sı çevresel, sosyal ve yönetsel konuları veya sürdürülebilirlik konularını raporlamakta, sürdürülebilirlik konularının raporlanmasında ise yaygın olarak Global Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative-GRI) tarafından yayımlanan standartları kullanmaktadırlar. GRI tarafından yayımlanan standartlar yanında, sürdürülebilirlik performansının ölçülmesi, değerlemesi ve raporlanmasında kullanılacak çok sayıda standart, çerçeve, rehber mevcuttur. Bu standart, çerçeve ve rehberlerin bazıları Karbon Saydamlık Projesi (Carbon Disclosure Project-CDP), İklim Açıklama Standartları Kurulu (Climate Disclosure Standards Board-CDSB) standartları, İklimle İlgili Finansal Açıklamalar Görev Gücü (Task Force Climate Related Financial Disclosure-TFCD), Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council-IIRC), Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (Sustainability Accounting Standards Board-SASB), Avrupa Komisyonu gibi global veya bölgesel organizasyonlar tarafından yayımlanmakta iken, bazıları PWC (2023) tarafından geliştirilen Toplam Etki Ölçüm ve Yönetimi (Total Impact Measurement and Management-TIMM) metodolojisi, Yorkshire Water Company (2023) tarafından geliştirilen Toplam Etki ve Değer Değerlemesi (Total Impact and Valuation Assessment-TIVA) metodolojisi gibi sürdürülebilirlik performansını ölçmek için işletmeler tarafından geliştirilen ve kullanılan araçlardır.

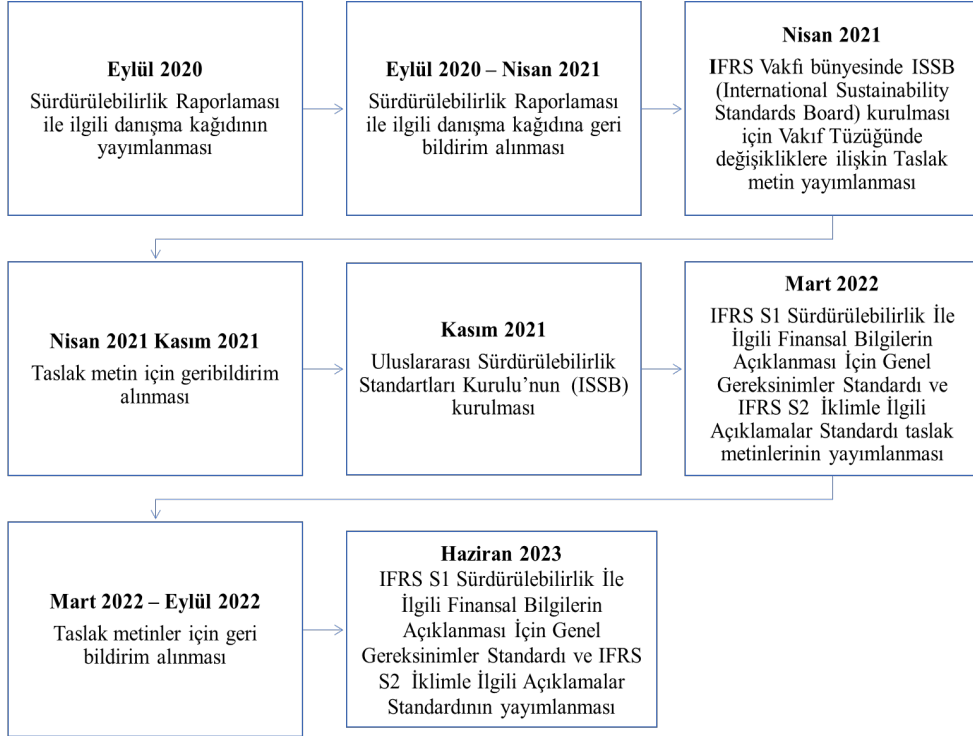
Sürdürülebilirlik boyutlarının ölçümü, değerlendirilmesi ve raporlanmasına ilişkin standart, çerçeve veya rehber şeklinde çok sayıda araç ve yöntem geliştirilmesi sürdürülebilirlik konularına bireysel ve kurumsal performans açısından verilen önemin göstergesidir. Ancak çok sayıda araç ve yöntemin mevcut olması standardizasyonun sağlanması önünde bir engeldir. Sürdürülebilirlik konularının ölçüm ve raporlanmasına ilişkin standardizasyonun sağlanması adına en önemli girişim Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards Foundation-IFRS) Vakfı bünyesinde Kasım 2021’de kurulan Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (International Sustainability Standards Board-ISSB)’nin sürdürülebilirlik ve iklimle ilgili açıklamalar standardı çalışmalarıdır. ISSB tarafından hazırlanan standartlar, sürdürülebilirlik ve iklimle ilgili açıklamaların finansal açıklamalarla uyumlu bir biçimde yapılmasını gerekli kılacak olup, bu süreçte muhasebe meslek mensuplarının aktif görev alması gerekecektir. Buradan hareketle, bu çalışmada öncelikle

ISSB tarafından hazırlanan standartlar hakkında bilgi verilmeye çalışılmış, sonrasında muhasebe meslek mensuplarının sürdürülebilirlik raporlaması ve sürdürülebilirlik ile ilgili finansal açıklamalara dair görüşleri Kütahya örneklemini üzerinde analiz edilmiştir.

2. ULUSLARARASI SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK STANDARTLARI KURULU VE STANDART TASLAKLARI

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (International Financial Reporting Standards Foundation-IFRS Vakfı) (2021)'na göre, finansal performansı etkilediği için çevresel, sosyal ve yönetim konularında paydaşların bilgi ihtiyacını karşılamaya yönelik çok sayıda gönüllü raporlama çerçevesi ve kılavuzunun geliştirilmesi yatırımcılar, işletmeler ve düzenleyici kuruluşlar açısından maliyeti ve karmaşıklığı arttırmış olup, birçok paydaş sürdürülebilirlik konularının raporlanması konusunda çalışması için IFRS Vakfına talepte bulunmuştur. IFRS Vakfı'na (2023a) göre, bu talep üzerine, kurumsal sürdürülebilirlik standartlarına duyulan ihtiyacı tespit etmek, IFRS Vakfı'nın sürdürülebilirlik standartları geliştirmedeki rolüne ilişkin görüşleri almak için danışma kağıdı yayımlanmıştır. Şekil 1'de görüldüğü gibi, Nisan 2021'e kadar danışma kağıdı ile ilgili geri bildirimler alınmış, Nisan 2021'de IFRS Vakfı bünyesinde ISSB kurulması için Vakıf tüzüğünde değişiklik yapılmasına ilişkin taslak metin yayımlanmış, alınan geri bildirimler doğrultusunda Kasım 2021'de ISSB'nin kuruluşu gerçekleştirilmiştir.

Şekil 1: ISSB'nin Kuruluşu ve Taslak Metinlerin Yayımlanması Süreci



Kaynak: IFRS Vakfı (2023a) ve IFRS Vakfı (2023c)'den yararlanarak hazırlanmıştır.

ISSB'nin temel amaçları şu şekilde ifade edilmiştir (IFRS Vakfı, 2023b):

- Sürdürülebilirlik açıklamaları için küresel standartlar geliştirmek,
- Yatırımcıların bilgi ihtiyacını karşılamak,
- İşletmelerin küresel sermaye piyasalarına kapsamlı sürdürülebilirlik bilgileri sunmalarını sağlamak,
- Yetki alanına özgü ve/veya daha geniş paydaş grubunu hedefleyen açıklamalarla birlikte uygulanabilirliği kolaylaştırmak (IFRS Vakfı, 2023b).

Bu amaçlar doğrultusunda çalışmalarını yürüten ISSB, Mart 2022'de IFRS S1 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Gereksinimler Standardı ve

IFRS S2 İklimle İlgili Açıklamalar Standardı taslak metinlerini yayımlamıştır. IFRS Vakfı (2022a)'na göre işletme, finansal sonuçları olan sürdürülebilirlik ile ilgili risk ve fırsatları, bu risk ve fırsatları yönetmek için kullandığı yönetim süreçlerini, stratejilerini, metrik ve hedefleri, sürdürülebilirlik ile ilgili risk ve fırsatların genel amaçlı finansal tablolarındaki bilgiler ile bağlantısını gerçeğe uygun bir şekilde finansal tablolarda, finansal sonuçlar üzerinde etkili olmayan sürdürülebilirlik risk ve fırsatlarını yönetim yorumu, stratejik rapor veya entegre raporlarda bilgi kullanıcılarına sunabilir. IFRS Vakfı (2022b)'ye göre, IFRS S2 İklimle İlgili Açıklamalar Standardı kapsamında, işletmenin maruz kaldığı iklimle ilgili önemli fiziksel riskler, geçiş riskleri ve iklimle ilgili fırsatları ölçmek ve yönetmek için kullandığı strateji ve risk yönetim süreçlerine ilişkin açıklama yapmalıdır. IFRS S1 ve IFRS S2 standartları ile ilgili kapsam, temel açıklama konuları ve genel özellikler Tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1: IFRS S1 ve IFRS S2 Standartları ile İlgili Kapsam, Temel Açıklama Konuları ve Genel Özellikler

Standart	Taslak Standartta Yer Alan Başlıklar	Açıklama Özeti
IFRS S1 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Gereksinimler	Kapsam	Finansal tablolarını IFRS standartları veya diğer GKGMİ doğrultusunda hazırlayan işletmelerden sürdürülebilirlik ile ilgili risk ve fırsatların işletme değerine etki etmesi muhtemel işletmeler sürdürülebilirlik ile ilgili finansal riskleri açıklamada IFRS S1'i uygulayabilir.
	Temel Açıklama Konuları	<ul style="list-style-type: none"> Sürdürülebilirlik ile ilgili risk ve fırsatlara ilişkin yönetim süreçleri, prosedürler, kontroller Sürdürülebilirlik ile ilgili risk ve fırsatlara ilişkin strateji Sürdürülebilirlik ile ilgili risklerin yönetimi için risk yönetim süreçleri Sürdürülebilirlik risk ve fırsatları konusunda kurum performansını değerlendirmek için kullanılan metrikler ve hedefler
	Genel Özellikler	Genel Özelliklere İlişkin Açıklama
	Raporlama Kuruluşu	Genel amaçlı finansal tabloların hazırlandığı kuruluş (işletme, ana ortaklık, bağlı ortaklıklar)
	Bağlantılı Bilgi	Sürdürülebilirlik ile ilgili risk ve fırsatlar arasındaki bağlantı, sürdürülebilirlik ile ilgili risk ve fırsatlar ile finansal tablolarındaki bilgiler arasındaki bağlantı sunulmalı
	Gerçeğe Uygun Sunum ve Önemlilik	Sürdürülebilirlik ile ilgili tüm önemli risk ve fırsatların gerçeğe uygun bir şekilde sunumu
	Karşılaştırmalı Bilgi	Sürdürülebilirlik ile ilgili metrikler hakkında önceki dönem bilgilerinin de açıklanması
	Raporlama Sıklığı	Sürdürülebilirlik ile ilgili finansal açıklamalar finansal raporlama dönemi içinde finansal tablolarda aynı zamanda yapılır.
Bilginin Yeri	Genel amaçlı finansal tablolarda veya referans göstermek koşuluyla sürdürülebilirlik raporu, stratejik rapor veya entegre rapor gibi diğer kurumsal raporlama araçlarında bilgi sunulur.	
IFRS S2 İklimle İlgili Açıklamalar Standardı	Kapsam	İklim değişikliğinden kaynaklanan fiziksel riskler; düşük karbonlu ekonomiye geçişle ilgili olan geçiş riskleri; iklimle ilgili fırsatlar <ul style="list-style-type: none"> İklimle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin yönetim süreçleri, prosedürler, kontroller
	Temel Açıklama Konuları	<ul style="list-style-type: none"> İklimle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin stratejiler İklimle ilgili risk ve fırsatların yönetim süreçleri İklimle ilgili risk ve fırsatların yönetimi konusunda kurum performansını değerlendirmek için kullanılan metrikler ve hedefler

Kaynak: IFRS (2022a) ve IFRS (2022b)'den yararlanarak hazırlanmıştır.

Tablo 1'de görüldüğü gibi, IFRS S1 Sürdürülebilirlik ile İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Gereksinimler Standardı (IFRS S1) sürdürülebilirlik risk ve fırsatları işletme değerini etkileme olasılığı mevcut olan ve IFRS veya GKGMİ doğrultusunda raporlama yapan işletmeler tarafından uygulanabilecektir. IFRS S1'e göre raporlama yapan işletmeler sürdürülebilirlik risk ve fırsatların yönetim süreçlerini, risk veya fırsatın gerçeğe uygun değeri ile ve bilgiler arası bağlantıyı sağlayacak şekilde açıklamak durumundadırlar. Standartta işletmelerin sürdürülebilirlik risk ve fırsatlarını finansal raporlama dönemlerinde, finansal tablolarda veya finansal tablolardan ayrı olarak diğer kurumsal raporlar vasıtasıyla açıklayabilecekleri belirtilmiştir. Diğer taraftan, sürdürülebilirlik

kavramı dahilinde spesifik bir konu olan iklimle ilgili risk ve fırsatların yönetim süreçlerine ilişkin prosedürler, stratejiler ve ölçümler IFRS S2 İklime İlgili Açıklamalar Standardı'nda açıklanmıştır.

3. LİTERATÜR TARAMASI

1970'li yıllardan itibaren insanlığın ve Dünyanın sürdürülebilirliğine dair endişeler gündemdedir. Bu endişeler dahilinde işletme faaliyetleri ile çevre ve toplum üzerinde yaratılan, korunan veya tüketilen etkiler, bu etkilerin büyüklüğü, ölçümü, değerlemesi ve raporlanması konuları mevcuttur. Günümüzde “sürdürülebilirlik faktörleri, yatırım karar alma sürecinin ana parçası haline gelmiştir” (IFRS Vakfı, 2024). Sürdürülebilirlik faktörlerinin karar alma sürecinde önemli kriterler haline gelmesi nedeniyle, işletmelerin sürdürülebilirlik konularındaki etkilerinin ölçümü, değerlemesi ve raporlanması için çok sayıda çerçeve, rehber, standart geliştirilmiş ve yayımlanmıştır. Dünya genelinde çoğu ülkede zorunlu olmamakla birlikte, işletmeler bu çerçeve, rehber veya standartlardan uygun gördüklerini kullanarak ölçüm, değerlendirme ve raporlama yapılmaktadır. Ancak, çok sayıda çerçeve, rehber veya standardın mevcut olması sürdürülebilirliğin ölçümü, değerlendirme ve raporlanması konusunda bölünmüş bir yapıya yol açmakta, standardizasyon sağlanamamakta, işletmeler arası karşılaştırma yapmaya imkân vermemektedir. Standardizasyonun sağlanması amacıyla 2021 yılının Kasım ayında IFRS Vakfı bünyesinde ISSB kurulmuş, sonrasında ISSB tarafından standart metinleri yayımlanmıştır. Bu gelişme sonrasında ISSB ve ISSB tarafından yayımlanan taslak metinlere ilişkin dünyada ve ülkemizde yapılmış akademik çalışmalar mevcuttur.

Adams ve Mueller (2022), IFRS Vakfı tarafından 2020 yılında yayımlanan sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin danışma kağıdına akademik katılımın doğasını incelemek amacıyla yaptıkları çalışmada, danışma kağıdına yanıt veren 39 akademisyenin sürdürülebilirlik raporlaması standartlarının hazırlanmasında IFRS Vakfının rolü, yatırımcı perspektifi algıları, raporlama için hedef kitle, önemliliğin tanımı ve iklim yaklaşımı konularındaki görüşlerini Nvivo programı ile analize tabi tutmuşlardır. Çalışmaları sonucunda, sürdürülebilirlik raporlaması konusunda önemli çalışmaları olan ve i bildiren akademisyenlerden %72'sinin IFRS Vakfı tarafından açıklanan önerilere karşıt görüşte olduğu, IFRS Vakfı'nın taslak metinleri hazırlarken bilim insanlarının görüşlerini yeteri kadar dikkate almadığı, sürdürülebilirliğe ilişkin açıklamalarda dünya genelinde en çok kullanılan GRI raporlama standartlarının göz ardı edildiği, bu koşullar altında hazırlanan standartların sürdürülebilir kalkınmaya katkı sağlamayacağı ifade edilmiştir.

Pratama vd. (2022) bir şirketin yıllık raporundaki boşlukları IFRS S1 standardında yer alan açıklama gereklilikleri açısından analiz etmek ve Güneydoğu Asya'da şirketler ve sektörler arası karşılaştırma yapmak amacıyla tanımlayıcı nicel analiz yaklaşımı ile yürüttükleri çalışmada Tayland, Singapur, Endonezya ve Malezya'da çevresel, sosyal ve yönetim endekslerinde listelenen 224 şirketi yönetim, strateji, risk, hedef ve metrikler olmak üzere 4 temel kategoride 38 ölçüt kullanarak analize tabi tutmuşlardır. Çalışmaları sonucunda, örneklemedeki işletmelerin yönetim, strateji ve riske ilişkin açıklama yaptıkları halde, metrikler ve hedeflere ilişkin açıklama yapmadıkları; ülkeler ve sektörler arasında açıklama kapsamı ve açıklama kalitesi açısından farklılıkların olduğunu; sürdürülebilirlik raporlamasını iyileştirmek için yapılması gereken eylemler olduğunu ifade etmişlerdir. Ayrıca, ISSB ve diğer standart belirleyici kurumların sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin düzenlemelerde ilke temelli değil kural temelli yaklaşım benimsemeleri gerektiğine dair öneride bulunmuşlardır.

De Villiers vd. (2022) mevcut girişimleri ve GRI'nin sürdürülebilirlik raporlamasındaki pozisyonunu inceleyerek sürdürülebilirlik raporlaması standartlarının geleceğini yansıtmaya amaçladıkları çalışmada GRI'nin sürdürülebilirlik raporlamasının konusundaki başarısı ve IFRS Vakfı'nın sürdürülebilirlik raporlaması geliştirme girişiminin etkisine ilişkin eleştirel bir yaklaşım benimsemişlerdir. Çalışmaları sonucunda, GRI'nin sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin standart belirlemede baskın bir konuma sahip olduğunu; sürdürülebilirlik raporlamasına dair standart belirleme girişimi ile IFRS'nin kendi konumunu sağlamlaştırmaya çalıştığını; yatırımcının bilgi ihtiyacına odaklanması nedeniyle ISSB'nin yatırımcılar dışındaki paydaşların bilgi ihtiyacını tam olarak karşılamasının olası olmadığını; GRI'nin tüm paydaşların bilgi ihtiyacını karşılayan yapısı nedeniyle alanında saygınlığını korumaya devam edeceğini; IFRS Vakfı'nın ise yatırımcıların koruyucusu olarak görüleceğini ifade etmişlerdir.

Cavlak (2022) ISSB tarafından sürdürülebilirlik standartları yayımlanmasından önce finansal raporlarda iklimle ilgili konuların açıklanmasını incelemek amacıyla yapmış olduğu çalışmada, iklim ile ilgili konularda finansal açıklamalar ve ISSB'nin kurulması konularını incelemiş, örnek olay yöntemini kullanarak bir havayolu işletmesinin finansal raporlarında iklim ile ilgili açıklamalarını İklim Saydamlık Standartları Kurulu (Climate Disclosure Standards Board- CDSB) tarafından 2020 yılında yayımlanan "Accounting For Climate - Integrating Climate-Related Matters Into Financial Reporting (İklim İçin Muhasebe: İklim İle İlişkili Hususları Finansal Raporlamaya Entegre Etmek)" başlıklı kılavuz ve TFRS 2022 Setini kullanarak örneklendirmeye çalışmıştır.

Öktem ve Öktem (2022) sürdürülebilirlik raporlamasının IFRS kapsamında değerlendirilmesini amaçladıkları çalışmalarında, IFRS Vakfı ve ISSB'ye ilişkin bilgiler ile sürdürülebilirlik ile ilgili uluslararası kuruluşların ISSB'ye katkısını açıklamışlar, IFRS S1 ve IFRS S2 taslak metinlerine ilişkin özet ve değerlendirmeye yer vermişlerdir. Çalışma sonucunda, ISSB'nin IFRS'ye yakınsadığı, sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin küresel ölçekli standartların oluşumunun sağlanması ile karşılaştırılabilirlik ve tutarlılığın sağlanabileceğini ifade etmişlerdir.

De Villiers ve Dimes (2023) kurumsal raporlamada mevcut ve olası gelişmeler ışığında, özellikle ISSB'nin kurulması sonucu entegre raporlamanın geleceğine ilişkin eleştirel bir analiz yapmayı amaçladıkları çalışmaları sonucunda raporlama organizasyonları, raporlama kuruluşları, sosyal ve çevresel gruplar, kurumsal yönetim kuralları ve düzenlemeleri temelinde entegre raporlamanın yok olabileceği ve gelişebileceği durumlara ilişkin görüşlerini açıklamışlardır.

Stolowy ve Paugam (2023) çalışmalarında IFRS Vakfı bünyesindeki ISSB, Avrupa Birliği Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (European Financial Reporting Advisory Group-EFRAG) bünyesindeki Sürdürülebilirlik Raporlaması Kurulu (Sustainability Reporting Board-SRB) ve çevre ile ilgili finansal açıklamalar için ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities and Exchange Commission-SEC) tarafından yapılan açıklama ve standartlar temelinde kurumsal sürdürülebilirlik raporlamasında uyumlaştırmayı etkileyen faktörleri incelemişlerdir. Çalışmaları sonucunda, standart oluşturan kuruluşlar arasında, bu kuruluşlar tarafından zaman içinde hazırlanan standartlarda, raporlama yapan kuruluşlar arasında sürdürülebilirlik tanımları ve kavramlarındaki çeşitliliğin; sürdürülebilirlik raporlaması konusunda çok sayıda organizasyon tarafından standart, çerçeve, rehber yayımlanmasının; ISSB, EFRAG ve SEC tarafından belirlenen raporlama gerekliliklerinin ve hedeflerinin farklı oluşunun kısa vadede sürdürülebilirlik raporlarını uyumlaştırma çabaları önünde bir engel olduğunu ifade etmişlerdir.

Bakarich vd. (2023), Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'ndeki muhasebe meslek mensuplarının sürdürülebilirlik konularının raporlanmasına ilişkin görüşlerini inceledikleri çalışmalarında anket yöntemini kullanarak topladıkları verileri analize tabi tutmuşlardır. Çalışma sonucunda, 173 meslek mensubundan %31'inin sürdürülebilirlik raporlaması konusunda deneyimi olduğu, 30 yaş üstü meslek mensuplarının sürdürülebilirlik raporlamasının muhasebe meslek mensuplarının sorumluluğunda olmasına dair tereddütleri olduğu, 30 yaş altındaki muhasebe meslek mensuplarının sürdürülebilirlik raporlaması konusunda daha istekli ve hevesli olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Ali vd. (2023) çalışmalarında Bourdieu'nun alan kavramını kullanarak IASB, ISSB, GRI ve sürdürülebilirlik raporlama standardı yayımlayan diğer organizasyonların standart oluşturma çabalarını, bu organizasyonların web siteleri ve yayımladıkları çalışmaları inceleyerek eleştirel düşüncelerini sunmuşlardır. Çalışmaları sonucunda, sürdürülebilirlik raporlaması standartlarının amaca götüren araçlar olduğunu, standartların kabul görmesi için standart belirleme alanında istikrarın sağlanması gerektiğini, sürdürülebilirlik raporlamasının tüm paydaşların bilgi ihtiyacını karşılaması gerektiğini, ISSB'nin yatırımcı odaklı olmasına karşın GRI'nin çok paydaşlı yapısı olduğunu, ISSB ve GRI'nin birlikte çalışmasının sürdürülebilirlik raporlamasını tüm paydaşlar için faydalı hale getirme açısından bir gelişme olduğunu ifade etmişlerdir.

Akdoğan vd. (2023), IFRS S2 İklimle İlgili Açıklamalar Standart taslağını incelemek ve taslağın uygulanması sonucunda olası değişiklikleri incelemek amacıyla yaptıkları çalışmada doküman incelemesi yöntemini kullanmışlardır. Çalışmada, BİST Sürdürülebilirlik Endeksindeki işletmeler IFRS S2 standart taslağında yer alan ana sektörler ve alt sektörler temelinde sınıflandırılmış, iklim

üzerinde önemli etkisi olduğu düşünölen 12 işletmenin sürdürülebilirlik raporları veya entegre raporlarında açıklanan iklimle ilgili açıklamalar IFRS S2’de yer alan 4 temel kategori olan yönetim, strateji, risk yönetimi, ölçütler ve hedefler kapsamında değerlendirilmiştir. Çalışma sonucunda, örnekleme de yer alan işletmelerin iklimle ilgili finansal açıklamalarının IFRS S2’de açıklanan 4 temel kategoride detaylı bir şekilde sunulmadığı, sektöre özgü muhasebe ve faaliyet ölçütlerinde yer alan bilgilerin bazı sektörlerce açıklandığı, çevre ve iklimle ilgili açıklamaların genellikle raporların farklı bölümlerinde sunulması nedeniyle kullanıcıların bilgi ihtiyacına uygun bilgiyi kolayca bulunmasında yetersiz kaldığı, iklimle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin hali hazırdaki raporlarda farklı yerlerde bulunan açıklamaların IFRS S2’nin uygulanması halinde toplu halde sunulabileceği ifade edilmiştir.

Literatür incelendiğinde, yapılan çalışmalarda sürdürülebilirlik konularının raporlanmasında kullanılan standartların uyumlaştırılması ve standartların incelenmesi konularına yoğunlaşıldığı (Adams ve Muller, 2022; Pramata vd., 2022; De Villiers vd., 2022; De Villiers ve Dimes, 2023; Cavlak, 2022; Öktem ve Öktem, 2022; Stolowy ve Raugam, 2023; Ali vd., 2023; Akdoğan vd., 2023) görölmüştür. Bununla birlikte, Bakarich vd. (2023) alışmalarında ABD’deki muhasebe meslek mensuplarının sürdürülebilirlik konularının raporlanmasına ilişkin görüşlerini incelemeyi amaçlamışlar, bu amaç doğrultusunda anket yöntemi ile elde ettikleri verileri analize tabi tutmuşlardır. Çalışmanın yapıldığı dönemde, sürdürülebilirlik ile ilgili finansal açıklamalar ve ISSB tarafından yayımlanan standart metinlerine dair muhasebe meslek mensuplarının görüşlerini ve bu görüşleri etkileyen değişkenleri incelemeyi amaçlayan bir çalışmaya rastlanamamıştır. Bu açıdan bakıldığında, bu alışma ISSB tarafından yayımlanan sürdürülebilirlik ile ilgili finansal açıklamalara dair meslek mensuplarının görüşlerini ve bu görüşleri etkileyen faktörleri incelemeyi amaçlayan öncül çalışma niteliğini taşımaktadır.

4. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK AÇIKLAMALARINA DAİR GÖRÜŞLERİ ÜZERİNE ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde Kütahya ilinde hizmet veren muhasebe meslek mensuplarının sürdürülebilirliğin raporlanması ve sürdürülebilirlik ile ilgili finansal açıklamalara dair görüşlerinin belirlenmesi amacıyla yürütölen araştırma yöntemi ve bulgularına yer verilmiştir.

4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Son yıllarda, işletmelerin sürdürülebilirlik performansının ölçümü ve raporlanmasında standardizasyonun sağlanmasına dair önemli girişimler mevcuttur. IFRS Vakfı bünyesinde ISSB’nin kurulması Bu girişimlerden birisidir. ISSB sürdürülebilirlik konuları ile ilgili finansal açıklamalar ve iklimle ilgili finansal açıklamaları hakkında standart metinleri yayımlamıştır. ISSB tarafından hazırlanan standartlar, sürdürülebilirlik konularındaki açıklamaların finansal açıklamalarla uyumlu bir biçimde yapılmasını gerekli kılacaktır. Sürdürülebilirlik konularındaki açıklamaların finansal açıklamalarla uyumlu olması sürecinde muhasebe meslek mensupları önemli bir görev üstlenecektir. Dolayısıyla, böylesine önemli bir görevi üstlenecek olan meslek mensuplarının sürdürülebilirlik ile ilgili konuların raporlanmasına dair görüşlerinin önemli olduğunu söylemek mümkündür. Buradan hareketle bu çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının sürdürülebilirlik konularının raporlanmasına ve sürdürülebilirlik ile ilgili finansal açıklamaların yapılmasına dair görüşlerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.

Çalışmanın yapıldığı dönemde, muhasebe meslek mensuplarının sürdürülebilirlik ile ilgili finansal açıklamalara ve ISSB tarafından yayımlanan standart metinleri konusunda görüşlerini ve bu görüşleri etkileyen faktörleri incelemeyi amaçlayan bir çalışmaya rastlanamamıştır. Bu konuda meslek mensuplarının görüşlerini ve bu görüşleri etkileyen faktörleri incelemeyi amaçlayan bu çalışma, araştırma amacı bakımından literatüre katkı sağlar niteliktedir.

4.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırma amacı doğrultusunda, nicel araştırmalarda veri toplama yöntemlerinden birisi olan anket yöntemi kullanılmıştır. Anket sorularının hazırlanmasında IFRS S1 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Gereksinimler Standardı ve IFRS S2 İklime İlgili Açıklamalar Standardı taslak metinlerinden ve Bakarich vd.’den (2022) yararlanılmıştır. Anket formu 4 bölümden ve 32 sorudan oluşmaktadır. İlk bölümde kişisel bilgilere ilişkin 5 soru, ikinci bölümde

meslek mensuplarının sürdürülebilirlik ile ilgili konuların raporlanmasına ilişkin deneyim ve bilgi düzeyini ölçmeye yönelik 3 soru, üçüncü bölümde sürdürülebilirlik ile ilgili finansal bilgilerin raporlanmasına ilişkin görüşleri ölçmeye yönelik 14 soru, dördüncü bölümde sürdürülebilirlik ile ilgili finansal bilgilerin açıklanmasının avantaj ve dezavantajlarına ilişkin görüşleri ölçmeye yönelik 10 soru sorulmuş, beşinci bölümde ise muhasebe meslek mensuplarının konu ile görüş ve önerileri sorulmuştur. Hazırlanan anket formu Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu'na sunulmuş ve etik kurul izni alınmıştır. Anket formu online form (Google Forms) olarak meslek mensuplarına ulaştırılmıştır.

Anket verileri istatistiksel analiz programı ile analize tabi tutulmuştur. Ankete katılan meslek mensuplarının demografik özellikleri, eğitim durumları ve mesleki yetkinliklerine ilişkin frekans (f) ve yüzde (%) alınarak tanımlayıcı istatistikler yapılmıştır. Anket sorularının güvenilirliğini ölçmek için Cronbach's Alpha katsayıları hesaplanmış, yapı geçerliliğini test etmek amacıyla yapılan faktör analizi kapsamında ise Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) değerleri hesaplanmıştır. Araştırma kapsamında muhasebe meslek mensuplarının sürdürülebilirlik ile ilgili finansal bilgilerin açıklanmasına dair görüşlerine ilişkin normal dağılım testi yapılmış, Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk değerleri ile çarpıklık ve basıklık değerleri analiz edilmiştir. Bu analizler sonrasında, katılımcıların tanımlayıcı özellikleri, sürdürülebilirlik ile ilgili konuların raporlanmasına ilişkin deneyim ve bilgi düzeyleri ile raporun içeriği, standardizasyon, zorunlu raporlama, raporlama biçimi, rapor hazırlama görevi, sürdürülebilirlik konularının raporlanmasının avantaj ve dezavantajlarına ilişkin görüşleri arasındaki ilişkiyi ölçmek için Pearson korelasyonu hesaplanmıştır. Ayrıca katılımcıların raporun içeriği, standardizasyon, zorunlu raporlama, raporlama biçimi, rapor hazırlama görevi, sürdürülebilirlik konularının raporlanmasının avantaj ve dezavantajlarına ilişkin görüşlerinde gruplar arasında farklılık olup olmadığını tespit etmek için bağımsız örneklem t-testi ve anova testleri yapılmıştır.

4.3. Araştırma Evreni ve Örnekleme

Bu çalışmada elverişli örnekleme yöntemi kullanılmıştır. "Elverişli örnekleme, araştırmacının hedef evrenden örneklemini oluşturmak için ulaşabileceği en kolay ögelere yönelmesi yöntemidir ve alanyazındaki araştırmaların büyük çoğunluğu bu yöntemi tercih etmektedir" (Baltacı, 2018). Yerelde muhasebe meslek mensuplarının sürdürülebilirlikle ilgili konuların raporlanmasına ilişkin görüşlerini tespit ve analiz edebilmek amacıyla anket formunun Kütahya ilinde faaliyet gösteren meslek mensupları evreninde uygulanmasına karar verilmiştir. TÜRMOB (2023) verilerin göre Kütahya SMMMO bünyesinde 222 serbest çalışan, 166 bağımlı çalışan meslek mensubu olmak üzere toplamda 384 meslek mensubu kayıtlıdır. Hazırlanan anket formu kullanılarak ön test yapılmıştır. Ön test görüşme yöntemi ile 10 meslek mensubu tarafından doldurulmuş, meslek mensuplarının görüş ve önerileri de alınarak anket formuna nihai hali verilmiştir.

Anketin uygulanacağı örneklem büyüklüğünün hesaplanması araştırma kapsamındaki diğer önemli aşamadır. Önceden belirlenen sabit bir örnekleme oranına göre örnek hacminin tayin edilmesi" (Arıkan, 2005) mümkündür. Bununla birlikte, örneklem büyüklüğünün hesaplanmasında istatistiksel hesaplama da yapılabilir. Arıkan (2015)'e göre şu eşitlikten faydalanılabilir:

$$D^2 = \left(\frac{E}{t}\right)^2 \quad (1)$$

$$n = \frac{N.p.q}{(N-1).D^2 + p.q} \quad (2)$$

Bu eşitliklerde, N evrenin büyüklüğü, p incelenen birimin popülasyondaki oranı, q ise incelenen birimin popülasyondaki görülme oranı olarak ifade edilebilir. Arıkan (2005)'e göre, p değeri bilinmiyorsa 0,5 olarak kabul edilir, dolayısıyla $q = 1 - p$ eşitliğinden q değeri de hesaplanabilir. "D ise kabul edilen veya arzu edilen örneklem hatasıdır." (Arıkan, 2005). Bu çalışma kapsamında %95 güven seviyesinde ve %15 hata oranı ile (1) ve (2) nolu eşitliklerin kullanılması sonucu hesaplanan örneklem sayısı 38,84'tür.

Bu hesaplamalar sonrasında nihai anket formu online form olarak meslek mensuplarına ulaştırılmıştır. 15.04.2023 ve 16.06.2023 tarihleri arasında evrenin %10'unu (384x 0,10=38,4) aşan 42 yanıt alınmıştır.

4.4. Bulgular

Çalışmanın bu bölümünde istatistiksel analiz sonuçları ve katılımcıların görüş ve önerileri iki alt başlık halinde sunulmuştur.

4.4.1. Analiz Bulguları

Katılımcılara ait tanımlayıcı analiz sonuçları Tablo 2’de verilmiştir. Tablo 2’de görüldüğü gibi, katılımcıların %33,3’ünü oluşturan 14 kişi 36-45 yaş aralığında, %71,4’ünü oluşturan 30 kişi erkek, %61,9’unu oluşturan 26 kişi lisans mezunudur. Katılımcıların %42,9’unu oluşturan 18 kişi 21 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahip olup, %57,1’ini oluşturan 24 kişi bağımsız alışan SMMM olarak mesleki faaliyetini icra etmektedir. Katılımcılardan 34 kişi (%81) sürdürülebilirlik konularında rapor hazırlamadıklarını, 35 kişi (%83,3) ise mükelleflerinin sürdürülebilirlik konularında rapor hazırlamadıklarını beyan etmiştir.

Tablo 2: Tanımlayıcı İstatistikler

Değişkenler	Gruplar	f	%	Değişkenler	Gruplar	f	%
Yaş	25-35	12	28,6	Mesleki Tecrübe	1-10 yıl	13	31
	36-45	14	33,3		11-20 yıl	11	26,2
	46-55	11	26,2		21 yıl ve üzeri	18	42,9
	56 ve üstü	5	11,9		Toplam	42	100
	Toplam	42	100				
Cinsiyet	Kadın	12	28,6	Mesleki Unvan	SMMM (bağımlı)	18	42,9
	Erkek	30	71,4		SMMM (bağımsız)	24	57,1
	Toplam	42	100		Toplam	42	100
Eğitim Durumu	Ön Lisans	2	4,8	Sürdürülebilirlik Konularında Rapor Hazırlama Durumu	Hayır	34	81
	Lisans	26	61,9		Evet	8	19
	Yüksek Lisans	14	33,3		Toplam	42	100
	Toplam	42	100				

Katılımcıların sürdürülebilirlik konularının raporlanmasında kullanılan standart, çerçeve veya rehberlerle ilgili bilgi durumuna ilişkin tanımlayıcı analiz sonuçları Tablo 3’te verilmiştir. Tablo 3’te görüldüğü gibi, katılımcıların sürdürülebilirlik konularının raporlanmasında esas alınan standart, çerçeve veya rehberler ile ilgili bilgi düzeyine verdikleri cevapların ortalamaları 1,95 ve altında olup, katılımcıların büyük çoğunluğu GRI, IIRC, SASB, CDSB, IFRS, EFRAG tarafından yayımlanan standart, çerçeve veya rehberler hakkında bilgisi olmadığını veya çok az bilgisi olduğunu beyan etmiştir.

Tablo 3: Sürdürülebilirlik Konularının Raporlamasına İlişkin Standart / ereve / Rehberlerle İlgili Bilgi Durumuna İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Sürdürülebilirlik konularının raporlamasına ilişkin standart/ereve/rehber.	Frekans										Min.	Max.	Ort.
	Hier bilgi yok		çok az bilgi var		Orta düzeyde bilgi var		Yeterli bilgi var		çok bilgi var				
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%			
GRI Standartları	17	41	13	31	11	26	1	2,4	0	0	1	4	1,90
IIRC erevesi	20	47,6	12	28,6	6	14,3	4	9,5	0	0	1	4	1,86
SASB Standartları	20	47,6	9	21,4	9	21,4	3	7,1	1	2,5	1	5	1,95
CDSB erevesi	23	55	10	24	7	17	2	4,8	0	0	1	4	1,71
IFRS-UFRS S1 Standardı	22	52	9	21	8	19	3	7,2	0	0	1	4	1,81
IFRS- UFRS S2 Standardı	23	55	9	21	7	17	2	4,8	1	2,4	1	5	1,79
ERFAG-CSR ilkelere	24	57	8	19	6	14	2	4,8	2	4,8	1	5	1,81

Anket sorularının güvenilirliğini ölçmek için yapılan güvenilirlik analizi sonuçları Tablo 4’te verilmiştir. Tablo 4’te görüldüğü gibi, sürdürülebilirlik ile ilgili konuların ve finansal bilgilerin raporlanmasına ilişkin görüşler ile algılanan avantaj veya dezavantaja ilişkin 24 soru için hesaplanan iç tutarlılık katsayısı (Cronbach’s Alpha) 0,924 olarak hesaplanmıştır. Yıldız ve Uzunsakal’a (2018) göre, Cronbach’s Alpha katsayısının 0,80 ile 1,00 arasında olması yüksek güvenilirliği ifade etmektedir. Dolayısıyla ankette kullanılan soruların güvenilirliğinin yüksek olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 4: Güvenilirlik Analizi

Ölçekler	Madde Sayısı	Cronbach's Alpha
Ölçekteki Toplam İfade	24	0,924
Rapor İçeriği	6	0,902
Standardizasyon/Zorunluluk	3	0,910
Ayrı raporlama	1	0,913
Raporlama Görevi-Muhasebeci	1	0,924
Raporlama Görevi-Ekip	1	0,914
İşletmeye Avantaj	3	0,912
İşletmeye Dezavantaj	2	0,922
Meslek Mensubuna Avantaj	3	0,911
Meslek Mensubuna Dezavantaj	1	0,928

Araştırmanın yapı geçerliliğini test etmek amacıyla açıklayıcı faktör analizi yapılmıştır. Sürdürülebilirlik ile ilgili konuların ve finansal bilgilerin raporlanmasına dair görüşlere ilişkin açıklayıcı faktör analizi sonuçları Tablo 5'te, faktörlerin standartlaştırılmış yükleri Tablo 6 ve Tablo 7'de verilmiştir. Açıklayıcı faktör analizinde temel bileşen analizi yöntemi ve direct oblimin rotasyon metodu kullanılmıştır. Tablo 5'te görüldüğü gibi, sürdürülebilirlik konularında finansal bilgilerin açıklanmasına ilişkin görüşler için Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) değeri 0,836, sürdürülebilirlik konularında finansal bilgilerin açıklanması durumunda algılanan avantaj ve dezavantaja ilişkin görüşler için KMO değeri 0,905 olarak hesaplanmıştır. Terzi'ye (2019) göre, KMO değerinin 0,8 ile 0,9 arasında olması çok iyi, 0,9 ile 1,00 arasında olması mükemmel olarak yorumlanır. Buna göre, anket sorularının geçerlilik koşulunu sağladığını söylemek mümkündür. Ancak, "GÖRÜŞ1- İşletmeler çevre ve toplum üzerindeki etkilerini tam, tarafsız ve doğru bir şekilde raporlamalıdır", "GÖRÜŞ14-Sürdürülebilirlik ile ilgili olan, ölçüm ve değerlendirme yapılan etkiler, finansal raporlardan ayrı bir rapor olarak her yıl hazırlanmalı ve sunulmalıdır" görüşleri birden fazla faktöre yüklendiği için analizden çıkarılmıştır.

Tablo 5: Görüşlere İlişkin Geçerlilik Analizi

Raporlamaya İlişkin Görüşler Geçerlilik Analizi			Avantaj ve Dezavantaj Algısına İlişkin Geçerlilik Analizi		
KMO and Bartlett's Test			KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		0,891	Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		0,880
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	628,786	Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	353,815
	df	55		df	36
	Sig.	0		Sig.	0

Tablo 6: Raporlamaya İlişkin Görüşler Açıklayıcı Faktör Analizi Standartlaştırılmış Faktör Yükleri

Görüşler	Standartlaştırılmış Faktör Yükleri
GÖRÜŞ5- İşletme, sürdürülebilirlik ile ilgili olarak hazırlayacağı raporda, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlar konusunda performansını ölçmek için kullandığı ölçüm ve değerlendirme yöntemleri hakkında açıklama yapmalıdır.	1,04
GÖRÜŞ4- İşletme, sürdürülebilirlik ile ilgili olarak hazırlayacağı raporda, sürdürülebilirlik ile ilgili risk ve fırsatları yönetmek için belirlediği stratejiji açıklamalıdır.	0,897
GÖRÜŞ3- İşletme, sürdürülebilirlik ile ilgili olarak hazırlayacağı raporda, sürdürülebilirlik ile ilgili risk ve fırsatları izlemek ve yönetmek için oluşturduğu yönetim yapısı ve süreçlerini açıklamalıdır.	0,825
GÖRÜŞ10- Sürdürülebilirlik ile ilgili konularda işletme faaliyetleri ile yaratılan etkinin ölçüm ve değerlendirme için IFRS, KGK gibi organizasyonlar tarafından standart ölçüm ve değerlendirme yöntemleri belirlenmeli ve standartlarda açıklanmalıdır.	0,610
GÖRÜŞ2- İşletme, sürdürülebilirlik ile ilgili olarak hazırlayacağı raporda, sürdürülebilirlik ile ilgili finansal riskleri ve fırsatları açıklamalıdır.	0,546
GÖRÜŞ9- Sürdürülebilirlik ile ilgili konularda raporlama yapmak için IFRS, KGK gibi organizasyonlar tarafından standartlar hazırlanmalıdır.	0,534

Raporlama görevi- muhasebeci	GÖRÜŞ7- Sürdürülebilirlik ile ilgili konularda rapor hazırlamak sadece muhasebe meslek mensuplarının görevi olmalıdır.	0,888
Standardizasyon- Zorunluluk	GÖRÜŞ12- Ölçüm ve değerlemesi yapılan etkiler finansal raporların bir parçası olarak sunulmalıdır.	0,868
	GÖRÜŞ6- Sürdürülebilirlik ile ilgili konularda rapor hazırlamak ve yayınlamak yasal düzenlemeler ile zorunlu hale getirilmelidir.	0,624
	GÖRÜŞ11- Ölçüm ve değerlemesi yapılan etkilerin finansal raporlarda sunulması için hesap planında uygun hesap grupları ve hesaplar belirlenmeli/oluşturulmalı ve standartlarda açıklanmalıdır.	0,588
Ayrı raporlama	GÖRÜŞ13- Sürdürülebilirlik ile ilgili olan, ölçüm ve değerlemesi yapılan etkiler, finansal raporlarda sunulmamalı, ayrı bir rapor olarak sunulmalıdır.	0,837
Raporlama görevi – ekip	GÖRÜŞ8- Sürdürülebilirlik ile ilgili konularda rapor hazırlamak sadece muhasebe meslek mensuplarının değil, muhasebe meslek mensuplarının da yer aldığı bir raporlama grubunun görevi olmalıdır.	0,903

Tablo 7: Avantaj ve Dezavantaj Algısına Yönelik Açıklayıcı Faktör Analizi Standartlaştırılmış Faktör Yükleri

Görüşler	Standartlaştırılmış Faktör Yükleri	
İşletme açısından avantaj	A-D-1-Sermaye maliyetini azaltır. İşletme daha düşük maliyetle borçlanabilir.	-0,992
	A-D-2-İşletme karlılığını veya piyasa değerini artırır.	-0,891
	A-D-3-İşletme açısından, yönetimde ve kurumsal raporlamada şeffaflık ve hesap verilebilirlik artar.	-0,587
İşletme açısından dezavantaj	A-D-8-Sürdürülebilirlik ve iklim ile ilgili konularda teknik uzmanlığa sahip personelin çalıştırılması işletmenin işçilik maliyetlerini artırır.	0,858
	A-D-9-Veri toplama ve verileri işleme zamanını artırır.	0,713
Meslek mensubu açısından avantaj	A-D-5-Muhasebe meslek mensubunun bilgi, beceri ve yetkinliğini artırır.	0,808
	A-D-6-Muhasebe meslek mensubu “sürdürülebilir iş ve finans profesyoneli” olarak yeni iş / kariyer alanlarında hizmet verir, gelir artışı sağlar.	0,791
	A-D-7-Meslek mensubunun sürdürülebilirlik ile ilgili eğitim almasını, sertifikasyona sahip olmasını gerektirir.	0,757
Meslek mensubu açısından dezavantaj	A-D-10-Muhasebe meslek mensubunun iş yükünü artırır.	0,949

Araştırma kapsamında muhasebe meslek mensuplarının sürdürülebilirlik ile ilgili finansal bilgilerin açıklanmasına dair görüşleri için yapılan normal dağılım testi sonuçları Tablo 8’de verilmiştir. Tablo 8’de görüldüğü gibi, sürdürülebilirlik ile ilgili finansal bilgilerin açıklanmasına dair görüşlerin çarpıklık ve basıklık değeri -1,5 ile +1,5 aralığındadır. Tabochnick ve Fidell (2013)’e göre, çarpıklık ve basıklık değerlerinin -1,5 ile +1,5 aralığında olması halinde normal dağılım koşulu sağlanmaktadır. Dolayısıyla, araştırma verilerinin normal dağılım gösterdiğini söylemek mümkündür. Bu durumda parametrik testlerin kullanılması uygun olacaktır.

Tablo 8: Normallik Testi Sonuçları

Değişkenler	Kolmogorov-Smirnov (p)	Shapiro-Wilk (p)	Çarpıklık	Basıklık
Rapor içeriği	0,001	0,001	-1,213	0,153
Raporlama görevi- muhasebeci	0,014	0,001	-0,087	-1,205
Standardizasyon-zorunluluk	0,001	0,001	-0,968	-0,349
Ayrı raporlama	0,001	0,001	-0,688	-0,981
Raporlama görevi – ekip	0,001	0,001	-0,589	-0,912
İşletme açısından avantaj	0,001	0,001	-0,900	-0,027
İşletme açısından dezavantaj	0,003	0,001	-0,752	-0,365
Meslek mensubu açısından avantaj	0,019	0,000	-0,824	-0,236
Meslek mensubu açısından dezavantaj	0,000	0,000	-1,043	-0,231

Katılımcıların tanımlayıcı bilgileri ile sürdürülebilirlik ile ilgili finansal açıklamalar hakkındaki görüşleri arasındaki ilişkinin ölçülmesi için korelasyon analizi yapılmıştır. Değişkenler normal dağılım gösterdiği için Pearson korelasyon testi yapılmış olup, araştırmaya katılan meslek

mensuplarının raporlamaya ilişkin görüşleri ve bağımsız değişkenler arasındaki korelasyon analizi sonuçları Tablo 9’da verilmiştir.

Tablo 9: Raporlamaya İlişkin Görüşler ve Bağımsız Değişkenler Arasındaki Korelasyon Analizi

		Rapor içeriği	Raporlama görevi- muhasebeci	Standardizasyon- zorunluluk	Ayrı raporlama	Raporlama görevi – ekip
Yaş	Pearson Korelasyon	0,171	0,129	0,168	0,226	0,160
	Anlam. (2-uçlu)	0,278	0,416	0,288	0,149	0,313
Cinsiyet	Pearson Korelasyon	0,223	0,282	0,185	,327*	0,124
	Anlam. (2-uçlu)	0,155	0,070	0,241	0,035	0,436
Eğitim Durumu	Pearson Korelasyon	-0,043	-0,110	0,048	-0,146	-0,102
	Anlam. (2-uçlu)	0,788	0,488	0,764	0,356	0,520
Mesleki Tecrübe	Pearson Korelasyon	0,069	0,074	-0,011	0,268	0,008
	Anlam. (2-uçlu)	0,662	0,639	0,944	0,086	0,962
Mesleki ünvan	Pearson Korelasyon	-0,083	0,131	-0,104	0,054	-0,088
	Anlam. (2-uçlu)	0,603	0,407	0,513	0,735	0,578
Sürd.Konularında Rapor Hazırlama	Pearson Korelasyon	-0,257	-0,016	-0,132	-0,150	-0,181
	Anlam. (2-uçlu)	0,100	0,918	0,406	0,343	0,250
Rehberler ve Çerçeveler Hakkında Bilgi	Pearson Korelasyon	0,276	,356*	,319*	,329*	0,271
	Anlam. (2-uçlu)	0,077	0,021	0,039	0,033	0,083

*. Korelasyon 0,05 düzeyinde anlamlıdır (2- uçlu).

Tablo 9’da görüldüğü gibi,

- Cinsiyet ile sürdürülebilirlik ile ilgili konuların ayrı raporlanması görüşü arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde 0,327 oranında pozitif yönlü,
- Rehberler ve çerçeveler hakkında bilgi sahibi olma durumu ile standardizasyona dair görüşleri arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde 0,319 oranında pozitif yönlü,
- Rehberler ve çerçeveler hakkında bilgi sahibi olma durumu ile sürdürülebilirlik ile ilgili konularda rapor hazırlamanın sadece muhasebe meslek mensuplarının görevi olması gerektiğine dair görüşleri arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde 0,356 oranında pozitif yönlü,
- Rehberler ve çerçeveler hakkında bilgi sahibi olma durumu ile sürdürülebilirlik ile ilgili açıklamaların ayrı raporlarda sunulması gerektiğine dair görüşleri arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde 0,329 oranında pozitif yönlü ilişki hesaplanmıştır.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgilerin raporlanmasına ilişkin avantaj ve dezavantaj algısı ile bağımsız değişkenler arasındaki korelasyon analizi sonuçları Tablo 10’da verilmiştir.

Tablo 10: Avantaj ve Dezavantaj Algısı ve ve Bağımsız Değişkenler Arasındaki Korelasyon Analizi

		İşletme açısından avantaj	İşletme açısından dezavantaj	Meslek mensubu açısından avantaj	Meslek mensubu açısından dezavantaj
Yaş	Pearson Korelasyon	0,047	0,082	-0,02	-0,017
	Anlam. (2-uçlu)	0,768	0,606	0,901	0,917
Cinsiyet	Pearson Korelasyon	0,187	,328*	0,119	0,14
	Anlam. (2-uçlu)	0,235	0,034	0,454	0,378
Eğitim Durumu	Pearson Korelasyon	-0,104	-0,253	-0,156	0,24
	Anlam. (2-uçlu)	0,513	0,105	0,323	0,126

Mesleki Tecrübe	Pearson Korelasyon	0,041	0,149	-0,067	0,012
	Anlam. (2-uçlu)	0,796	0,345	0,674	0,938
Mesleki nvan	Pearson Korelasyon	-0,018	0,003	-0,14	-0,183
	Anlam. (2-uçlu)	0,909	0,986	0,378	0,245
Sürd.Konularında Rapor Hazırlama	Pearson Korelasyon	-0,298	-,382*	-,313*	-0,227
	Anlam. (2-uçlu)	0,056	0,013	0,044	0,148
Rehberler ve erevesel Hakkında Bilgi	Pearson Korelasyon	0,238	0,076	0,221	0,028
	Anlam. (2-uçlu)	0,129	0,631	0,16	0,862

*. Korelasyon 0,05 düzeyinde anlamlıdır (2- uçlu).

Tablo 10’da görüldüğü gibi,

- Cinsiyet ile sürdürülebilirlik konularında finansal bilgileri açıklamanın işletmeye dezavantaj sağlayacağına dair görüşleri arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde 0,328 oranında pozitif yönlü,
- Sürdürülebilirlik konularında rapor hazırlamış olma durumu ile sürdürülebilirlik konularında finansal bilgileri açıklamanın işletmeye dezavantaj sağlayacağına dair görüşleri arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde 0,382 oranında negatif yönlü,
- Sürdürülebilirlik konularında rapor hazırlamış olma durumu ile sürdürülebilirlik konularında finansal bilgileri açıklamanın meslek mensubuna avantaj sağlayacağına dair görüşleri arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde 0,313 oranında negatif yönlü ilişki hesaplanmıştır.

Araştırma kapsamında muhasebe meslek mensuplarının sürdürülebilirlik ile ilgili finansal bilgilerin açıklanmasına dair görüşlerinin cinsiyet, mesleki unvan, sürdürülebilirlik konularında rapor hazırlama durumuna göre farklılık gösterip göstermediğini analiz etmek için bağımsız örneklem t testi yapılmıştır. Bağımsız rneklem t testi sonuçları Tablo 11’de verilmiştir. Tablo 11’de görüldüğü gibi, anlamlılık değeri 0,05’ten kk olduğu için (0,044) muhasebe meslek mensuplarının sürdürülebilirlik ile ilgili finansal bilgilerin açıklanmasının muhasebe meslek mensubuna avantaj sağlayacağına dair görüşleri sürdürülebilirlik konularında rapor hazırlama durumlarına göre farklılık göstermektedir.

Tablo 11: Bağımsız rneklem T-Testi Sonuçları

Bağımsız Değişken	Bağımlı Değişken	Varyansların Eşitliği için Levene Testi		Ortalama Eşitliği için t-testi		
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)
Cinsiyet	Rapor içeriği	12,192	0,001	-1,450	40	0,155
	Raporlama görevi- muhasebeci	0,016	0,901	-1,861	40	0,070
	Standardizasyon- zorunluluk	3,981	0,053	-1,191	40	0,241
	Ayrı raporlama	5,698	0,022	-1,908	15,888	0,075
	Raporlama görevi – ekip	5,417	0,025	-0,685	15,794	0,503
	İşletme açısından avantaj	8,196	0,007	-1,206	40	0,235
	İşletme açısından dezavantaj	14,13	0,001	-1,765	14,135	0,099
	Meslek mensubu açısından avantaj	7,854	0,008	-0,757	40	0,454
	Meslek mensubu açısından dezavantaj	2,776	0,104	-0,891	40	0,378
Mesleki Unvan	Rapor içeriği	0,229	0,635	0,524	40	0,603
	Raporlama görevi- muhasebeci	0,477	0,494	-0,838	40	0,407
	Standardizasyon- zorunluluk	0,520	0,475	0,660	40	0,513
	Ayrı raporlama	1,408	0,242	-0,341	40	0,735
	Raporlama görevi – ekip	0,359	0,552	0,561	40	0,578
	İşletme açısından avantaj	0,3	0,587	0,115	40	0,909
	İşletme açısından dezavantaj	1,531	0,223	-0,18	40	0,986
	Meslek mensubu açısından avantaj	0,043	0,837	0,892	40	0,378
	Meslek mensubu açısından dezavantaj	1,228	0,274	1,18	40	0,245
Sürdürülebilirlik Konularında Rapor Hazırlama Durumu	Rapor içeriği	7,632	0,009	1,685	40	0,100
	Raporlama görevi- muhasebeci	0,131	0,720	0,103	40	0,918
	Standardizasyon-zorunluluk	5,421	0,025	0,656	8,544	0,529
	Ayrı raporlama	3,785	0,059	0,959	40	0,343
	Raporlama görevi – ekip	2,058	0,159	1,166	40	0,250
	Raporlama görevi – ekip	2,058	0,159	1,166	40	0,25

İşletme açısından avantaj	15,522	0	1,36	7,968	0,211
İşletme açısından dezavantaj	4,714	0,036	2,002	8,432	0,078
Meslek mensubu açısından avantaj	8,108	0,007	2,083	40	0,044
Meslek mensubu açısından dezavantaj	8,98	0,005	1,474	40	0,148

Araştırma kapsamında muhasebe meslek mensuplarının sürdürülebilirlik ile ilgili finansal bilgilerin açıklanmasına dair görüşlerinin eğitim durumu ve mesleki tecrübeye göre farklılık gösterip göstermediğini analiz etmek için tek yönlü anova testi yapılmıştır. Tek yönlü anova testi sonuçları Tablo 12’de verilmiştir. Tablo 12’de görüldüğü gibi, normal dağılım ve homojenlik varsayımını karşılayan görüşler, anlamlılık değerleri 0,05’ten büyük olduğu için eğitim durumu ve mesleki tecrübeye göre farklılık göstermemektedir.

Tablo 12: Anova Testi Sonuçları

	Varsayların Homojenliği Testi		ANOVA	
	Eğitim Durumu	Mesleki Tecrübe	Eğitim Durumu	Mesleki Tecrübe
	Anlam.	Anlam.	Sig.	Sig.
Rapor içeriği	0,211	0,243	0,691	0,909
Raporlama görevi-muhasebeci	0,154	0,878	0,130	0,830
Standardizasyon-zorunluluk	0,302	0,674	0,809	0,989
Ayrı raporlama	0,308	0,150	0,462	0,229
Raporlama görevi – ekip	0,069	0,447	0,324	0,983
İşletme açısından avantaj	0,362	0,629	0,779	0,626
İşletme açısından dezavantaj	0,376	0,200	0,263	0,459
Meslek mensubu açısından avantaj	0,150	0,471	0,274	0,827
Meslek mensubu açısından dezavantaj	0,266	0,426	0,006	0,649

4.4.2. Katılımcıların Görüş ve Önerileri

Bu çalışma kapsamında uygulanan anket formunun beşinci bölümünde katılımcılardan sürdürülebilirlik konularının raporlanması ve sürdürülebilirlik ile ilgili finansal açıklamaların yapılmasına dair görüş ve önerilerini belirtmeleri istenmiştir. Bu bölümde katılımcılar gönüllülük esasına dayalı olarak yorum yapmışlardır. Diğer bir ifadeyle, bu sorunun cevaplanması zorunlu tutulmamıştır.

Bu bölümde gönüllülük esasına dayalı olarak 5 katılımcı görüşlerini belirtmişlerdir. Katılımcıların yorumları şu şekildedir:

- Katılımcı 1: “Söz konusu raporlamaların meslek mensupları için sertifikasyona tabi olması ve meslek mensuplarına yeni olanaklar sağlaması önemlidir.”
- Katılımcı 17: “İşletmelerin raporlarını hazırlayan bağımsız denetçinin sürdürülebilirlik ile ilgili finansal raporlamanın yanı sıra basma kalıp raporlama cümlelerinden kurtulup denetçinin birebir kendi görüşünü daha yalın ve sade bir biçimde raporlaması artık günümüzde beklenmektedir. Klasik raporlamadan kurtulmamız gerekmektedir.”
- Katılımcı 23: “Konu hakkındaki görüşümü özetleyecek olursam; Teknoloji ve rakabetin artması çevresel maliyetlerin de doğru ve net hesaplanması ihtiyacının önemini arttırmıştır. Şirketlerin ve işletme sahiplerinin konu hakkında daha dürüst ve dikkatli bir şekilde çevre muhasebesi yapması kaçınılmaz bir gerekliliktir. Önerim ise yaptırımların daha rijit ve teşvik edici/caydırıcı olarak uygulanmasıdır.”
- Katılımcı 30: “Meslek Mensuplarının daha iyi hizmet verebilmesi için öncelikle var olan angaryaların kaldırılması, raporlamaların daha uygun zamanlarda istenmesi (iş yükü sebebi ile daha fazla zamana ihtiyaç duyulmaktadır) elektronik ortamlarda veri işlemenin daha kolaylaştırılması, daha kolay ve herkesin anlayabileceği muhasebe sistemleri geliştirilmesi, ücretlendirmelerin daha mantıklı hale getirmesi gerekmektedir.”
- Katılımcı 38: “Sürdürülebilirlik kurumsallasmayı düşünen bütün işletmelerin olmazsa olmazı olarak görülmeli ki bütün işletmelerin uzman bir ekibe bunu yani sürdürülebilirliği yaptırmaları en az yılda Bir kez kontrol ve rapor hazırlamaları. Piyasada meydana gelen dalgalanmalarda bunu daha sık yapmaları faydalı olur diye düşünüyorum başarılar diliyorum.”

Yapılan yorumlardan anlaşıldığı kadarıyla, sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasına ilişkin sertifikasyon süreci ile sertifika alan meslek mensuplarına yeni imkanların sağlanması gerektiği; özellikle evre muhasebesi uygulamalarının teşvik edilmesi amacıyla yaptırımların uygulanması gerektiği; sürdürülebilirlik ile ilgili konularda periyodik olarak açık ve anlaşılır raporların yayınlanması gerektiğine dair görüşler bildirilmiştir.

5. SONUÇ

Bu çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının sürdürülebilirlik konularının raporlanmasına ve sürdürülebilirlik ile ilgili finansal açıklamaların yapılmasına dair görüşlerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Konuyla ilgili olarak yapılan literatür taramasında, IFRS Vakfı'nın standart geliştirme çalışmalarında akademisyenlerin görüşlerini yeteri kadar dikkate almadığı, GRI Standartlarını göz ardı ettiği, diğer ulusal veya bölgesel organizasyonlar veya standart belirleyiciler tarafından belirlenen raporlama gereklilikleri ve hedefleri ile farklı olduğuna dair eleştirilerin (Adams ve Mueller, 2022; Stolowy ve Paugam, 2022; Villiers vd., 2022) mevcut olduğu, GRI ile birlikte çalışılması halinde fayda sağlanacağı (Ali vd., 2023), ilke temelli değil kural temelli yaklaşım benimsemenin uygun olacağı (Pramata vd., 2022) konularında öneriler yapıldığı grlmştir. Ayrıca, Bakarich vd. (2022) alışmalarında muhasebe meslek mensuplarının sürdürülebilirlik konularının raporlanmasına ilişkin görüşlerini incelemişler, yaş değişkeninin sürdürülebilirlik raporlanmasının muhasebe meslek mensubunun sorumluluğunda olması gerektiği görüşü üzerinde etkili olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Kütahya ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının örneklem olarak belirlendiği bu çalışmada, veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmıştır. SPSS 26 programı kullanılarak yapılan analizler sonucunda, cinsiyet ile sürdürülebilirlik ile ilgili açıklamaların işletmeye dezavantaj sağlayacağına dair görüş arasında pozitif yönlü, sürdürülebilirlik konularında rapor hazırlama ile sürdürülebilirlik açıklamalarının işletmeye dezavantaj sağlayacağı, meslek mensubuna avantaj sağlayacağına dair görüş arasında negatif yönlü; rehberler ve çerçeveler hakkında bilgi düzeyi ile standardizasyon / zorunluluk, raporlama biçimi / dönemi, raporlamanın muhasebecinin görevi olması gerektiğine dair görüş arasında pozitif yönlü ilişki olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, sürdürülebilirlik konularında raporlamaya dair görüşlerin cinsiyet ve sürdürülebilirlik konularında rapor hazırlama durumuna göre farklılık gösterdiği, ancak sürdürülebilirlik konularında raporlama ve raporlamanın sağlayacağı avantaj veya dezavantaja dair görüşlerin eğitim durumu ve mesleki tecrübeye bağlı olarak farklılık göstermediği tespit edilmiştir. Çalışmanın bulguları, Bakarich vd. (2022) tarafından ulaşılan sonuçları destekler nitelikte değildir.

Araştırma bulgularına göre, sürdürülebilirlik konularının raporlanmasında esas alınan rehberler ve çerçeveler hakkında bilgi sahibi olma ile sürdürülebilirlik konularında rapor hazırlamanın zorunlu hale getirilmesi ve finansal raporlarda sunum için standartların yayımlanması gerektiği görüşü arasında pozitif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir. Ayrıca, sürdürülebilirlik konularının raporlanmasında esas alınan rehberler ve çerçeveler hakkında bilgi sahibi olma ile rapor hazırlamanın sadece muhasebe meslek mensubunun görevi olması gerektiği, rapor hazırlamanın meslek mensubuna avantaj sağlayacağı görüşleri arasında da pozitif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir. Bu bulgular doğrultusunda, yayımlanan standartların benimsenmesi ve uygulanabilmesi için meslek mensuplarına sürdürülebilirlik konularında raporlamaya dair bilgilendirme çalışmalarının yapılması, sürdürülebilirlik konularının raporlanmasının işletmeye, paydaşlarına, meslek mensuplarına sağlayacağı fayda konusunda bilgilendirilmesi ve bu faydanın görünür kılınması için gerekli çalışmaların yapılması önerilebilir.

Bununla birlikte,

- ISSB tarafından yayımlanan standart taslaklar için yapılan eleştiri ve önerilerin dikkate alınması halinde sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgilerin raporlanmasından beklenen faydanın sağlanacağını,
- ISSB tarafından hazırlanan standartlarda ölüm, değerleme ve raporlama yaklaşımları veya yöntemlerine açık ve anlaşılır bir biçimde yer verilmesi gerektiğini,
- Sürdürülebilirlik konularının raporlanması ve sürdürülebilirlik ile ilgili finansal açıklamaların zorunlu hale getirilmesi gerektiğini,

- ISSB tarafından nihai hali yayımlanan/yayımlanacak olan standartlar esas alınarak sürdürülebilirlik ile ilgili konuların ölçüm ve raporlanması konularında muhasebe meslek mensuplarına eğitim verilmesi gerektiğini söylemek mümkündür.

Literatürde araştırma amacını konu alan bir çalışmaya rastlanamamış olması bu araştırmayı önemli kılmaktadır. Bu araştırma, Kütahya ilinde faaliyet gösteren meslek mensupları örneğinde uygulanmış olup ankete katılım düşük seviyede gerçekleşmiştir. Anketin Kütahya ilinde faaliyet gösteren meslek mensupları üzerinde uygulanması ve katılımın düşük olması bu çalışmanın kısıtları niteliğindedir. Bu kısıtların giderilebilmesi için gelecekte yapılacak çalışmalarda, daha büyük bir örneklem üzerinde ve ISSB tarafından nihai şekli verilen standartlar esas alınarak muhasebe meslek mensuplarının sürdürülebilirlik ile ilgili konularda finansal açıklamalara dair görüşleri incelenebilir.

Etik Beyan: Bu çalışmada kullanılan anket yöntemi için Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimsel Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu'ndan 30/03/2023 tarihli ve 2023/03 nolu toplantısında 160 sıra sayılı kararı ile izin alınmıştır. Aksi bir durumun tespiti halinde AKAD Dergisinin hiçbir sorumluluğu olmayıp, tüm sorumluluk çalışmanın yazar (lar) ına aittir.

Yazar Katkı Beyanı: Yazarın katkı oranı %100'dür.

Çıkar Beyanı: Yazarlar arasında çıkar çatışması yoktur.

Ethics Statement: Permission for this study was obtained from the Ethics Committee of Kütahya Dumlupınar University with the decision number 160 at the meeting dated 30/03/2023 and numbered 2023/03 of the relevant board. In case of detection of a contrary situation, AKAD Journal has no responsibility and all responsibility belongs to the author (s) of the study.

Author Contributions Statement: Author's contribution rate is 100.%.

Conflict of Interest: There is no conflict of interest among the authors.

KAYNAKÇA

- Adams, C.A. & Mueller, F. (2022). Academics and Policymakers at Odds: the Case of the IFRS Foundation Trustees' Consultation Paper on Sustainability Reporting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. 13(6), 1310-1333. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-10-2021-0436>
- Akdoğan, N., Özerhan, Y. & Sultanoğlu, B. (2023). İklimle İlgili Açıklamalar Standart Taslağı IFRS S2: BIST Sürdürülebilirlik Endeksindeki İşletmelere Olası Etkileri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 25 (MODAVICA Özel Sayısı), 99-132. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mbdd/issue/76396/1209641>
- Ali, I., Fukofuka, P.T. & Narayan, A.K. (2023). Critical Reflections on Sustainability Reportingstandard Setting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-01-2022-0054>
- Arıkan, R. (2005). Araştırma Teknikleri ve Rapor Hazırlama (5. Baskı). Ankara: Asil Yayın Dağıtım
- Bakarich, K.M., Hoffmann, M., Marcy, A.S. & O'Brien, P. (2023). Accountants' Views on Sustainability Reporting: A Generational Divide. *American Accounting Association Auditing*. 17(1), 22-35. <https://doi.org/10.2308/CIIA-2022-003>
- Baltacı, A. (2018). Nitel Araştırmalarda Örneklem Yöntemleri ve Örnek Hacmi Sorunsalı Üzerine Kavramsal Bir İnceleme. *BEÜ SBE Derg.*,7(1), 231-274.
- Birleşmiş Milletler. (1987). Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future. <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/5987our-common-future.pdf> (18.03.2024)

- Birleşmiş Milletler. (2024). Sustainability. <https://www.un.org/en/academic-impact/sustainability#:~:text=In%201987%2C%20the%20United%20Nations,to%20meet%20their%20own%20needs.%E2%80%9D> (18.03.2024)
- Cavlak, H. (2022). İklim İle İlişkili Hususların Finansal Etkisi ve Finansal Raporlarda Sunumu: Bir Havayolu İşletmesi Örneği. *Erciyes Akademi*, 36(3), 1167-1190. <https://doi.org/10.48070/erciyesakademi.1132455>
- De Villiers, C. & Dimes, R. (2023). Will the formation of the International Sustainability Standards Board Result in the Death of Integrated Reporting?, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 19(2), 279-295. <https://doi.org/10.1108/JAOC-05-2022-0084>
- De Villiers, C., La Torre, M. & Molinari, M. (2022). The Global Reporting Initiative's (GRI) Past, Present and Future: Critical Reflections and a Research Agenda on Sustainability Reporting (standard-setting). *Pacific Accounting Review*, 34(5), 728-747. <http://dx.doi.org/10.1108/par-02-2022-0034>
- IFRS Vakfi. (2021). *IFRS Foundation Announces International Sustainability Standards Board, Consolidation With CDSB and VRF, and Publication Of Prototype Disclosure Requirements*. <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2021/11/ifrs-foundation-announces-issb-consolidation-with-cdsb-vrf-publication-of-prototypes/> (15.03.2023)
- IFRS Vakfi. (2022a). *IFRS S1 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Gereksinimler Standardı Taslak Metni*. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/general-sustainability-related-disclosures/exposure-draft-ifrs-s1-general-requirements-for-disclosure-of-sustainability-related-financial-information.pdf>
- IFRS Vakfi. (2022b). *IFRS S2 İklimle İlgili Açıklamalar Standardı Taslak Metni*. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/climate-related-disclosures/issb-exposure-draft-2022-2-climate-related-disclosures.pdf>
- IFRS Vakfi. (2023a). *Sustainability-related Reporting*. <https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2021/sustainability-reporting/#about>
- IFRS Vakfi. (2023b). *International Sustainability Standards Board*. <https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/>
- IFRS Vakfi. (2023c). *Climate-related Disclosures*. <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/climate-related-disclosures/#project-history>
- IFRS Vakfi. (2024). About the International Sustainability Standards Board. <https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/#about> (18.03.2024)
- Klynveld Peat Marwick Goerdeler-KPMG. (2022). *Big Shifts, Small Steps-Survey of Sustainability Reporting 2022*. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2023/04/big-shifts-small-steps.pdf> (10.03.2023)
- Öktem, B. & Öktem, R. (2022). Sürdürülebilirlik Raporlamasının IFRS Kapsamında Değerlendirilmesi: Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 44(2): 283-302. DOI: 10.14780/muiibd.1225248
- Özmehmet, E. (2008). Dünyada ve Türkiye Sürdürülebilir Kalkınma Yaklaşımları. *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*. 3(12), 1853-1876.
- Pratama, A., Jaenudin, E. & Anas, S. (2022). Environmental, Social, Governance - Sustainability Disclosure Using International Financial Reporting Sustainability Standards S1 in Southeast Asian Companies: A Preliminary Assessment. *International Journal of Energy Economics and Policy*. 12(6): 456-472. <https://doi.org/10.32479/ijeeep.13581>

- PWC. (2023). *Total Impact Measurement and Management*. <https://www.pwc.com/gx/en/services/sustainability/total-impact-measurement-management.html> (15.03.2023)
- Stolowy, H. & Paugam, L. (2023). Sustainability Reporting: Is Convergence Possible?. *Accounting in Europe*, 20(2), 139-165. 10.1080/17449480.2023.2189016
- Tabachnick, B.G. & Fidell, L.S. (2012). *B.G. Using Multivariate Statistics (sixth ed.)*. Pearson, Boston
- Terzi, Y. (2019). Anket, Güvenilirlik –Geçerlilik Analizi. https://personel.omu.edu.tr/docs/ders_dokumanlari/1030_32625_1500.pdf
- TÜRMOB. (2023). *Çalışanların Kütüğe Kayıtlı Olanlar - Olmayanlar Tablosu*. <https://www.turmob.org.tr/istatistikler/9ce9f5a8-3697-48a0-b4ef-946ca9558f32/calisanlarin-kutuge-kayitli-olanlar---olmayanlar-tablosu>
- Yıldız, D. & Uzunsakal, E. (2018). Alan Araştırmalarında Güvenilirlik Testlerinin Karşılaştırılması ve Tarımsal Veriler Üzerine Bir Uygulama. *Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(1), 14-28.
- Yorkshire Water Company. (2023). *TIVA Methodology*. <https://www.yorkshirewater.com/about-us/capitals/> (15.03.2023)