

T.C.
BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

KURUMSAL RAPORLAMANIN TARİHİ:
DÖNEMSEL BİR YAKLAŞIM

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN
NURCE YILMAZ

ANKARA-2020

T.C.
BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

KURUMSAL RAPORLAMANIN TARİHİ:
DÖNEMSEL BİR YAKLAŞIM

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN

NURCE YILMAZ

TEZ DANIŞMANI

DOÇ. DR. SONER GÖKTEN

ANKARA-2020

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Tezli Yüksek Lisans Programı çerçevesinde Nurce Yılmaz tarafından hazırlanan bu çalışma, aşağıdaki jüri tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi: 03/01/2020

Tez Adı: Kurumsal Raporlamanın Tarihi: Dönemsel Bir Yaklaşım

Tez Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı - Soyadı, Kurumu)

Doç. Dr. Soner GÖKTEN, Başkent Üniversitesi

Prof. Dr. Feride Bahar IŞIN, Başkent Üniversitesi

Doç. Dr. Emine ÖNER KAYA, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

İmza



ONAY

Prof. Dr. İpek KALEMÇİ TÜZÜN

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Tarih: ... / ... /

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

Tarih: 03/01/2020

Öğrencinin Adı, Soyadı: Nurce Yılmaz

Öğrencinin Numarası: 21410073

Anabilim Dalı: İşletme Anabilim Dalı

Programı: Muhasebe Finansman Tezli Yüksek Lisans


Danışmanın Unvanı/Adı, Soyadı: Doç. Dr. Soner Gökten

Tez Başlığı: Kurumsal Raporlamanın Tarihi: Dönemsel Bir Yaklaşım

Yukarıda başlığı belirtilen Yüksek Lisans tez çalışmamın; Giriş, Ana Bölümler ve Sonuç Bölümünden oluşan, toplam 90 sayfalık kısmına ilişkin, 23/12/2019 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 12'dir. Uygulanan filtrelemeler:

1. Kaynakça hariç
2. Alıntılar hariç
3. Beş (5) kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

"Başkent Üniversitesi Enstitüleri Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Usul ve Esaslarını" inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Öğrenci İmzası:.....

ONAY

Tarih: 03/01/2020

Öğrenci Danışmanı Unvan, Ad, Soyad, İmza:

Doç. Dr. Soner Gökten

.....

TEŞEKKÜR

Çalışmamın her aşamasında bilgi ve deneyimleriyle bana yol gösteren ve destek olan, değerli danıőman hocam Sayın Doç. Dr. Soner Gökten'e; őęrenim hayatım boyunca her zaman yanımda olan ve bu mutluluğu benimle paylaőan aileme teşekkür ederim.



ÖZET

Kurumsal raporlama, Dünya’da meydana gelen teknolojik ve ticari gelişmeler, fırsatlar ve ihtiyaçlar doğrultusunda tarihin ilk zamanlarından bugüne kadar evrilmiştir. Geleneksel raporlama anlayışı birçok aşamadan geçtikten sonra yerini entegre raporlama anlayışına bırakmıştır. Entegre raporlamadaki gelişmeler, başta iş dünyası olmak üzere geniş kitleler tarafından ilgiyle takip edilmektedir. “Tek Rapor” olarak da isimlendirilen entegre rapor, işletmelerin faaliyetlerine ilişkin hazırlanan finansal rapor ile sürdürülebilirlik raporunun birleştirilip tek rapor halinde sunulduğu rapordur. Bu tezin amacı, son dönemlerde gündemde olan sürdürülebilirlik, entegre raporlama kavramlarının önemini ve gerekliliğini, kurumsal raporlamanın tarihsel gelişim çerçevesini göz önünde bulundurarak, sebep- sonuç ilişkisiyle birlikte ortaya koymaktır.

İlk bölümde, muhasebe kavramı ve muhasebenin tarihsel gelişimi incelenmiştir. İkinci bölümde, uyumlaştırma süreci ve kurumsal raporlamaya geçiş süreçleri ele alınmıştır. Üçüncü bölümde, sürdürülebilirlik kavramına değinilerek, sürdürülebilirlik raporlamasının amacı, içeriği ve faydalarından bahsedilmiştir.. Dördüncü bölümde, entegre düşüncenin ortaya çıkışıyla birlikte entegre raporlamanın doğuşu, amacı, içeriği, ilkeleri ve GRI standartlarının gelişim aşamalarına yer verilmiştir. Son bölümde ise, kurumsal raporlama tarihinin dönemsel analizi yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe ve Finansal Raporlama, Kurumsal Raporlama, Sürdürülebilirlik Raporlaması, Entegre Raporlama

ABSTRACT

Corporate reporting has evolved from the earliest times of history to the present in line with technological and commercial developments, opportunities and needs arised in the world. Traditional reporting approach has been transformed into integrated reporting over time after many stages. The developments in integrated reporting are followed by the business world and large audiences. The Integrated Report, also called “One Report”, is the report in which both the financial report and the sustainability report prepared for the operations of the enterprises are combined and presented as a single report. The purpose of this thesis is to reveal the importance and necessity of sustainability, integrated reporting concepts, which have been on the agenda in recent years, together with the cause and effect relationship by taking the historical development framework of corporate reporting into consideration.

The concept of accounting and its historical development are examined in the first chapter. In the second chapter, the harmonization process and the phases of corporate reporting are discussed. The concept of sustainability and the purpose, scope and advantages of sustainability reporting are mentioned in the third chapter. In the fourth chapter, the emergence of integrated thinking and integrated reporting with its purpose, scope and principles are explained. In the last chapter, periodic analysis of the history of corporate reporting is performed.

Key Words: Accounting and Financial Reporting, Corporate Reporting, Sustainability Reporting, Integrated Reporting

İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR.....	I
ÖZET.....	II
ABSTRACT.....	III
İÇİNDEKİLER.....	IV
TABLolar LİSTESİ.....	VII
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	VIII
KISALTMALAR LİSTESİ.....	IX
GİRİŞ.....	1
BÖLÜM I. MUHASEBE KAVRAMI VE MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	3
1.1. Muhasebe Kavramı ve Muhasebenin Rolü.....	3
1.2. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi.....	4
BÖLÜM II. UYUMLAŞTIRMA VE KURUMSAL RAPORLAMAYA GEÇİŞ.....	12
2.1. Uyumlaştırmaya Geçiş.....	12
2.2. Uyumlaştırmanın Tanımı.....	12
2.3. Uyumlaştırmanın Tarihi.....	13
2.4. Uyumlaştırma Süreci.....	14
2.5. Uyumlaştırmanın Avantajları.....	16
2.6. Uyumlaştırmanın Dezavantajları.....	17
2.7. Türkiye’de Muhasebenin Gelişimi ve Uyumlaştırma Süreci.....	18

2.8. Muhasebenin Değişimi.....	22
2.9. Kurumsal Raporlamaya Geçiş.....	23
2.10. Kurumsal Raporlama Kavramı ve Çeşitliliği.....	24
2.11. Kurumsal Raporlama-Geleneksel Raporlama Karşılaştırması.....	25
2.12. Kurumsal Raporlamanın Hedef Kitleyi ve Bileşenleri.....	26
2.13. Kurumsal Raporlamanın Teminatı.....	27
2.14. Kurumsal Raporlamada Gelişme Alanları ve Yönetişim.....	27

BÖLÜM III. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI VE GRI STANDARTLARI..... 30

3.1. Sürdürülebilirlik Kavramı ve Amacı.....	30
3.2. Kurumsal Sürdürülebilirlik Kavramı	32
3.3. Sürdürülebilirlik Raporlaması-Finansal Raporlama Karşılaştırması.....	33
3.4. Şirketlerin Sürdürülebilirlik Raporu Hazırlama Nedenleri.....	34
3.5. Sürdürülebilirlik Raporlarının Şirketlerin Finansallarına Etkisi.....	35
3.6. Sürdürülebilirlik Raporlamasına Teorik Yaklaşımlar.....	37
3.7. Üçlü Kâr Hanesi	39
3.8. Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzları.....	40
3.9. GRI Standartları.....	40
3.10. GRI Raporlama İlkeleri.....	45
3.11. GRI Standart Bildirimleri ve Raporlama Göstergelerinin Unsurları.....	45
3.12. Sürdürülebilirlik Raporlamasına İlişkin Yasal Düzenlemeler.....	53
3.13. Türkiye’de Sürdürülebilirlik Raporlaması Uygulamaları	54

3.14. Sürdürülebilir Katma Değer ve Hesaplaması.....	55
3.15. Paylaşılan Değer Yaratmak.....	56
3.16. Değer Yaratmak.....	57
BÖLÜM IV. ENTEGRE RAPORLAMA	59
4.1. Entegre Düşünme ve Entegre Raporlamanın Doğuşu.....	59
4.2. Entegre Raporlamanın Tanımı.....	60
4.3. Entegre Raporlamanın Gelişimi.....	62
4.4. Entegre Raporlamanın Amacı.....	63
4.5. Entegre Raporlama-Geleneksel Raporlama Karşılaştırması.....	64
4.6. Entegre Raporlama Çerçevesi	65
4.7. Entegre Raporlamanın Faydaları.....	70
4.8. Entegre Raporlamanın Dünya'daki ve Türkiye'deki Durumu.....	72
BÖLÜM V. KURUMSAL RAPORLAMA TARİHİNİN DÖNEMSEL ANALİZİ.....	74
5.1. Muhasebe ve Finansal Raporlamanın Dönemsel Analizi.....	74
5.2. Sürdürülebilirlik Raporlamanın Dönemsel Analizi.....	80
5.3. Entegre Raporlamanın Dönemsel Analizi.....	85
SONUÇ.....	89
KAYNAKLAR.....	91

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1 : GRI Raporlama İlkeleri.....	45
Tablo 2 : GRI Standart Bildirimleri.....	46
Tablo 3 : GRI Raporlama Göstergelerinin Unsurları.....	48
Tablo 4 : Entegre Raporlama Kılavuz İlkeleri.....	66
Tablo 5 : Entegre Raporlama İçerik Öğeleri.....	67
Tablo 6 : Kurumsal Raporlamanın Tarihsel Gelişimi.....	88



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1 : Değer Yaratma Süreci.....69



KISALTMALAR LİSTESİ

AAA:	The American Accounting Association
AB:	Avrupa Birliği
AICPA:	The American Institute of Certified Public Accountants
AIIG:	Accountants International Study Group
ASB:	Accounting Standards Board
ASC:	Accounting Standards Committee
ASSC:	Accounting Standards Steering Committee
BDDK:	Bankacılık Dzenleme ve Denetleme Kurumu
BIST:	Borsa İstanbul
BM:	Birleşmiş Milletler
CERES:	Coalition for Environmentally Responsible Economies
CSA:	Canadian Standards Association
CSR:	Corporate Sustainability Reporting
DKS:	Dünya Koruma Stratejisi
EC:	European Commission
EIRIS:	Ethical Investment Research Services Ltd.
EMAS:	The EU Eco-Management and Audit Scheme
ER:	Entegre Rapor
EY:	Ernst & Young
FAS:	Financial Accounting Standards
FASB:	Financial Accounting Standards Board
FEE:	European Accounting Association
FERF:	Financial Executives Research Foundation
FRC:	Financial Reporting Council
GAAP:	Generally Accepted Accounting Principles
GRI:	Global Reporting Initiative
GSSB:	Global Sustainability Standards Board
IAS:	International Accounting Standards
IASB:	The International Accounting Standards Board
IASC:	International Accounting Standards Committee

IASCF:	International Accounting Standards Committee Foundation
ICAEW:	Institute of Chartered Accountants in England and Wales
ICAS:	The Institute of Chartered Accountants of Scotland
IFAC:	The International Federation of Accountants
IIRC:	International Integrated Reporting Council
IISD:	The International Institute for Sustainable Development
IOS:	International Organization for Standardization
IOSCO:	The International Organisation of Securities Commissions
ISAR:	International Standards of Accounting and Reporting
ISO:	International Organization for Standardization
OECD:	Organisation for Economic Co-operation and Development Centre
SEC:	The U.S. Securities and Exchange Commission
SPK:	Sermaye Piyasası Kurulu
STK:	Sivil Toplum Kuruluşları
TBL:	Triple Bottom Line
TİSK:	Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu
TMS:	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK:	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UN:	United Nations
UNEP:	United Nations Environment Programme
UNWCED:	United Nations World Commission on Environment and Development
VUK:	Vergi Usul Kanunu
WBCSD:	The World Business Council for Sustainable Development
WCED:	The World Commission on Environment and Development

GİRİŞ

Muhasebe kavramının varoluşu yazının icadından da öncesine dayanmaktadır. Semboller kullanılarak kil tabletlerin, papirusların üzerine işlenen günlük ticari işlemlere ait muhasebe kayıtları, Rönesans döneminde yerini çift taraflı kayıt sistemine bırakmıştır. Endüstri Devrimi sonrası ekonomi ve ticarete büyük gelişmelerin yaşanmasıyla birlikte muhasebe kaydı tutulmasının önemi artmış, bu kayıtların denetlenme ihtiyacı ortaya çıkmış ve muhasebecilik mesleği gelişmeye başlamıştır. 20. yüzyılın ortalarında, uluslararası ticaretin ve teknolojinin ilerlemesine bağlı olarak finansal bilginin sürdürülebilir ve uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir olabilmesi için uluslararası muhasebe kuralları, standartları belirlenmiştir. Ortak muhasebe ve raporlama dilinin kullanılması, farklı ülkelerdeki yatırımcıların yatırım yapmak istedikleri şirketlerin finansal durumunu kolaylıkla anlayabilmesine ve uluslararası arenada ticaretin hızla gelişmesine sebebiyet vermiştir.

1987 yılında Brundtland Raporu'nda sürdürülebilirlik kavramından bahsedilmesiyle birlikte raporlama anlayışı değişmeye başlamış; şirketlerin değerlendirilmesi yapılırken sadece finansal tablolar ve analizlerin kullanılmasının yeterliliği sorgulanmaya başlanmıştır. Brundtland Raporu'nda sürdürülebilirlik; ekonomik başarı, toplumsal adalet ve çevresel istikrar kavramlarının bileşeni olarak tarif edilmiştir. Sürdürülebilirlik raporları tüm paydaşları ve hissedarları, şirketlerin faaliyetlerinin ekonomik, toplumsal ve çevresel etkilerine dair bilgilendirmeyi hedeflemiştir. Sürdürülebilirlik kavramıyla birlikte şirketler hem finansal raporlama yapmaya devam etmiş; hem de sürdürülebilirlik raporu hazırlamaya başlamıştır. Sürdürülebilirlik raporları, GRI ilke ve göstergeleri doğrultusunda hazırlanmakta ve GRI standartları ihtiyaçlar doğrultusunda revize edilmektedir.

Bugün itibariyle ise, geleneksel raporlama anlayışı yerini entegre raporlamaya bırakmaya başlamıştır. “Tek Rapor” ifadesiyle de tanımlanan entegre rapor, şirketlerin faaliyetlerine ilişkin hazırlanan finansal raporun ve sürdürülebilirlik raporunun birbiriyle bağlantılı şekilde bir araya getirilip tek rapor halinde sunulduğu rapordur. Entegre raporlama şirketlerin kısa, orta ve uzun vadedeki değerinin tüm paydaşlara sunulmasını hedeflemektedir. Entegre raporlama sayesinde yatırımcılar, şirketlerin bugünkü değerinin yanı sıra gelecekte yaratacakları değeri de göz önünde bulundurarak yatırımlarını şekillendirecektir. Şu an Dünya'da yeni yeni hazırlanmaya başlanan entegre raporlama,

alanındaki gelişmeler ile hem iş dñnyasının hem de paydaşların odak noktası haline gelmiş ve 21. yñzyıl raporlamasında reform yaratmıştır.



BÖLÜM I

MUHASEBE KAVRAMI VE MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ

1.1. Muhasebe Kavramı ve Muhasebenin Rolü

Geleneksel tanımıyla muhasebe kavramı, devlet kurumlarının ve özel sektör kuruluşlarının finansal durumunu göstermek amacıyla ilgili kurum ve kuruluşların finansal verilerinin bir araya getirilmesini, düzgün şekilde kaydedilmesini, analiz edilmesini ve sonucunda finansal raporlamasının yapılmasını içermektedir.

Finansal tablolar; muhasebe sistemi çerçevesinde toplanan ve kaydedilen bilgilerin, belirlenen dönemlerde, bu bilgilere ihtiyaç duyan ve kullanacak olan kişi ve kuruluşlara iletilmesini sağlayan araçlar olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 1998). Muhasebe faaliyetlerinin sonucu olarak oluşturulan finansal raporlar; kuruluşların ekonomik etkinliklerini takip ve analiz etmede, değerlendirmede, yorumlamada ortak dil görevi üstlenmektedir (Türker, 2011).

Muhasebe, genel olarak büyük ölçüde kısıtlanmış, açık olmayan bir sistem olarak düşünülmektedir. Oysa ki diğer sistemlere bağlı kalmadan; bağımsız bir şekilde faaliyet göstermektedir. Muhasebe; sadece ekonomik sistemlerle değil; bireyler, milletler, toplumlarla ve bu çevreye ait insan haricindeki elemanlarla da direkt bağlantılı olan etik, politik ve sosyal sistemlerle etkileşim halindedir (Gray vd., 1996).

Miller'a göre (1994. s.1) muhasebe, nasıl bir dünyada yaşayacağımızı, ne tür bir sosyal gerçeklik içerisinde bulunacağımızı, birbirinden farklı eylem ve işlemleri nasıl yöneteceğimizi ve organize edeceğimizi ve hem kendimizin hem de başkalarının hayatlarını nasıl yöneteceğimizi belirleme kavramları ile ilişkilendirilebilir.

Muhasebeye ilişkin bu bakış açısı, eylem ve işlemlerin finansal açıdan ölçülmesi ile organizasyonların ve toplumların yönetilmesi arasındaki karşılıklı etkileşimin vurgulanması anlamına da gelmektedir (Potter, 2005). Muhasebe uygulamalarının kullanımı, bir bireyin eylemlerinin ve bunların örgütsel sonuçlarının “görülmesi” veya “anlaşılması” için özel bir “finansal” merceğe kullanılmasına imkân vermektedir. Bu tür uygulamalar sonuçta, kişilerin, süreçlerin, örgütlerin ve toplumların yönetimi için bir temel oluşturmaktadır. Örgütlere ve toplumlara yönelik çeşitli eylem imkânları ortaya koyabilmesinin neticesinde muhasebe, çok

geniş bir yelpazede örgütsel ve toplumsal düzenlemelere ilişkin etkin bir yönetim biçimi haline gelmiştir (Burchell vd., 1980; Hopwood, 1990a; Parker ve Guthrie, 1993; McSweeney, 1994; Miller, 1994).

Bu kapsamda muhasebe araştırmacıları, muhasebe uygulamalarının soyut toplumsal ve örgütsel kavramlara başka şekilde “görülemez” özel bir “finansal” görünürlük kazandıran yaygın ve etkili özellikleri olduğunu ortaya koymuşlardır (Hines, 1988, 1991b; Hopwood, 1987b; Miller ve O’Leary, 1990; Miller, 1992). Muhasebe uygulamalarının örgütlerde kullanımının, yalnızca bireylerin ve örgütlerin işleyişi için değil, aynı zamanda toplumun bir bütün olarak işleyişi için de sonuçları bulunmaktadır. Bu nedenlerle muhasebe yalnızca teknik bir araç olarak değil, giderek artan bir oranda sosyal ve kurumsal bir araç olarak görülmektedir.

1.2. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Günümüzde tüm şirketlerde; muhasebenin rolü karar alma süreçleri için ihtiyaç duyulan bilgiyi sağlamaktır. Bu bilgi şirketlerin yol haritası değerindedir. Muhasebe bilgisi/verileri, karar alıcıların şu an nerede olduklarını, önceden nerede olduklarını ve nereye gideceklerini belirlemelerinde kendilerine yardımcı olmaktadır. Muhasebenin tarihine hakim olmak, bu bilim dalının geleceğini şekillendirmek ve anlamak açısından önem teşkil etmektedir.

Muhasebe kavramı insanlık tarihinin ilk zamanlarından itibaren varolmuştur. İlk basit muhasebe kayıtları Mezopotamya’da Babilliler, Süryaniler, Asurlular ve Sümerler’in yazıtlarında bulunmuştur. Kuramsal muhasebe farkındalığının ortaya çıktığı tarihin 1494 olduğu kabul edilmektedir. Bu tarihte Venedikli matematikçi Luca Pacioli “Summary of arithmetic, geometry, proportions and proportionality” isimli kitabı yayınlamış ve kitabında çift muhasebe kaydı metodunu tanımlamıştır (Berisha ve Asllanaj, 2017).

Yazının İcadından Önce: Sembollerle Muhasebe – (M.Ö. 7500 - M.Ö. 3350): Mezopotamya’daki çiftçiler ürettikleri mamulleri saymak ve hesap etmek için sembollerden oluşan bir sistem icat etmişlerdir (Schmandt-Besserat, 2015). Her bir sembolün şekli o dönemlerde üretilen farklı tarım ürününü temsil etmiştir. Örneğin, huni şeklindeki sembol küçük ölçekli arpayı temsil ederken; küre şeklindeki sembol daha büyük ölçekli arpayı; disk şeklindeki sembol ise koyunu ifade etmiştir. Zamanla bu sembollerin sayısı üretilen ürünlerin çeşitlenmesiyle birlikte 300 şekile kadar ulaşmıştır (Berisha ve Asllanaj, 2017).

Mezopotamya’da Muhasebe (M.Ö. 3500 – M.S. 2000): Çift muhasebe kaydı sistemi ihtiyacının beş bin yıl öncesinde; ekonomik faaliyetlere ait muhasebe kayıtları Mezopotamya’da ortaya çıkmıştır (Botes, 2009). O dönemdeki muhasebeciler katip olarak adlandırılmış ve saraylar, tapınaklar ve özel şirketler tarafından istihdam edilmiştir. Katiplik o dönemlerin prestijli mesleği olarak adlandırılmıştır. O dönemlerde muhasebe sistemi; muhasebe işlemlerinin tanımlanmasına ek olarak, yapılan sözleşmelerin içeriğine de oldukça odaklanmıştır (Alexander, 2002).

Katipler şehirlerin kapılarında görevlendirilmiş; böylelikle gerçekleşen tüm işlemlerin girişini yapmışlardır. Yapılan sözleşmelerin muhasebecilere (katiplere) ve finansal işlemlerin kayıtlarını atacak kişilere bildirilmesini gerekli kılmışlardır. Girişi yapılacak olan bu kayıtlar kil tabletler üzerine işlenmiştir. Muhasebeci sözleşme yapan tarafların (ürün veya para alışverişi yapan taraflar) isimlerini bu tabletlerin üzerine işlemiştir. Taraflardan tabletlerin üzerine şahsi damgalarıyla imza atmaları beklenmiştir. Bu damgalar genellikle resimli dini sembollerden veya o dönemde tapılan Tanrıların isimlerinden oluşmuştur (Alexander, 2002).

Eski Mısır, Çin, Yunanistan ve Roma’da Muhasebe (M.Ö. 3000 - M.S. 1100): Eski Mısır’da muhasebe Mezopotamya’dakine benzer bir şekilde gelişmiştir (Alexander, 2002). İsa’nın doğumundan 3000 yıl öncesinde; eski vergi kayıtlarının yazılmış olduğu kil tabletlere ulaşılmıştır. Bu kil tabletlerde Kral I. Scorpio’ya vergi olarak ödenen keten ve yağa ait muhasebe kayıtlarının yer aldığı görülmüştür (Kaplan ve Johnson, 1987).

Mısır’da kil tabletler yerine papirus kullanılmıştır. Papirus kullanılması; muhasebe kayıtlarının daha detaylı bir şekilde tutulmasını sağlamıştır. O dönemdeki muhasebecilerin (katiplerin) 1.000’den fazla sembolü yazabilmesi ve okuyabilmesine ihtiyaç duyulmuştur (Metcalf, 2014). Papirus birçok yatay çizgiyle bölünerek; muhasebecinin verileri gruplamasını kolaylaştırmıştır. Muhasebe verileri aynı zamanda bilginin sağlanmasına da yardımcı olmuştur. Örneğin; oluşturulan bir grup, inşaat ve ahşap işlerini kapsıyorsa; aynı zamanda bu işlerde çalışan işçilerin de bilgilerini ve sayılarını içerdiğinden; yeni bir inşaat projesi söz konusu olduğunda; çalıştırılması gereken işçi sayısının rahatlıkla hesaplanabilmesi sağlanmıştır (Katz, 2007).

Muhasebe Çin’de, hükümet programlarının etkinliğini ölçmek amacıyla kullanılmıştır ve Chou hanedanlığı döneminde (M.Ö. 1122-256) ortaya çıkmıştır (ACAUS, 2000). O

dönemlerde; devlet gökyüzü, toprak, ilkbahar, yaz, sonbahar ve kış olmak üzere altı yetkili atamıştır. Gökyüzü yetkilisi, devlet malını yönetmekten, finansalları yönetmekten ve devlet muhasebesinden sorumlu tutulmuştur (Xu & Zhang, 2013). Gökyüzü yetkilisi bütçeyi yöneterek finansal kontrolü sağlamıştır. Bütçe aynı zamanda, hem yetki devri, hem de hesap verebilirlik ve sorumluluk tesis etmek için de kullanılmıştır. Chou hanedanlığı dönemindeki bir diğer önemli olay da finansal raporlamanın kullanılmış olmasıdır. Bütün idari birimler her yılın sonunda faaliyet alanlarına ilişkin raporlar hazırlamakla yükümlü tutulmuştur. (Berisha ve Asllanaj, 2017). Finansal raporları incelemek ve değerlendirmek için bazı devlet yetkilileri müfettiş olarak da görevlendirilmiştir. Raporlar, bu değerlendirmeden sonra başbakana sunulup, kendisinin devlet politikalarına ilişkin bazı önerileri eklemesinin ardından imparatora arz edilmiştir (Xu ve Zhang, 2013).

M.Ö. 5. yüzyılda Yunanistan'da, vatandaşların devlet harcamalarını izleyebilmeleri ve kontrol edebilmeleri amacıyla "Kamu Maliyecileri" istihdam edilmiştir. Atina Halk Meclisi tarafından kura ile seçilen 10 kamu maliyecisi kamu gelirlerini ve harcamalarını denetlemekle görevlendirilmiştir (Alexander, 2002).

Yunanlıların muhasebeye en önemli katkısı ise İsa'nın doğumundan yaklaşık 600 yıl önce metal paranın ortaya çıkmasıyla başlamıştır (Berisha ve Asllanaj, 2017). Antik Yunan döneminin bankaları, daha önceki toplumlara göre daha gelişmiş görünmüştür. Bankerler defter tutmakta, para takası ve borçlanma işlemlerini yürütmekte ve vatandaşların banka şubeleri aracılığıyla uzak şehirlere para transferi yapmalarına imkan tanımıştır (ACAUS 2000).

Antik Roma'da devlet ve banka muhasebesi, geleneksel olarak hane reisleri tarafından tutulan finansal kayıtlardan türemiştir. Günlük para girişleri ve harcamalar için yapılan para çıkışları bir günlük defteri içerisindeki notlarda yer almış, aylık tahsisatlar ise "codex accepti et expensi" denilen tahsilat-ödeme hesabında tutulmuştur. Roma'da bu aile kayıtlarına çok önem verilmiştir; zira vatandaşlar, vergilendirmeye temel oluşturmak ve hatta medeni haklarını belirleyebilmek için varlık ve yükümlülüklerini düzenli olarak bildirmek zorunda tutulmuşlardır (Alexander, 2002).

Ortaçağ'da Muhasebe (M.S. 1130 - 1485): Roma İmparatorluğu'nun çöküşünden sonra muhasebe alanında bir durgunluğa girilmiştir. Yine de, yönetim doktrini ve muhasebedeki muhafazakarlık prensibi bu dönemde yerleşmiştir (Botes, 2009). Ortaçağ'da hesaplar yerel düzeyde ve feodal kurumlar özelinde tutulmuştur (Alexander, 2002).

Ekonomik, siyasi ve sosyal sistem dönem itibariyle feodal yapıda olmuştur (Botes, 2009). Bu dönemden günümüze kadar ulaşan elyazması bir muhasebe dokümanı olan “Domesday” defterinde tüm gayrimenkuller ve bunlara tahakkuk eden vergiler yer almıştır. Papirus kağıdına kaydedilmiş ve boru biçiminde katlanmış olan bu elyazmaları, İngiltere Kralı adına yapılan yıllık kiralama, ceza ve vergi kayıtlarını içermiştir (Botes, 2009).

Rönesans – İkili Muhasebe Sisteminin Doğuşu (1494): Yazının, ticaret ve üretimin gelişmesiyle birlikte görülen sermaye birikimi, ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınma sürecini etkilemiştir. Rönesans döneminde, sanat, bilim, edebiyat, mimari ve felsefe alanlarında olduğu gibi muhasebe alanında da ilerlemeler olmuştur. Finansal bilgiye duyulan ihtiyacın artmasıyla birlikte muhasebede gelişmeler yaşanmıştır. Modern muhasebenin temeli çift taraflı kayıt sistemidir. Son beş yüzyılda iş ortamında meydana gelen tüm değişikliklere rağmen bu sistem kullanışlı ve etkin olduğunu kanıtlamıştır. Muhasebedeki çift taraflı kayıt sistemi, her ekonomik işlem sonucunda en az iki hesap üzerinde iki kayıt yapılması şeklinde tasarlanmıştır. Mülkiyet hakları muhasebede, sermaye sahiplerine ve alacaklılara olan yükümlülükler olarak gösterilmiştir: $Varlıklar = Yükümlülükler + Sermaye$ (Rexhepi, 2015); (Asllanaj, 2010).

Venedikli bir ilahiyatçı ve matematikçi olan Luca Pacioli'nin “Aritmetik, Geometri, Oran ve Orantılılığın Toplamı” adlı kitabını yayımladığı 1494 yılı çift taraflı kayıt sisteminin teorik düzeyde tanındığı yıl olarak kabul edildiğinden, bu sistemin matematik bilgisi ile de alakalı olduğundan bahsedilmektedir (Berisha ve Asllanaj, 2017). Pacioli “muhasebenin babası” olarak bilinmekle birlikte, bu kitapta sadece küçük bir bölüm çift taraflı kayıt sistemine ayrılmıştır. Bölümün başında Pacioli, kendisinin çift taraflı kayıt sistemini icat etmediğini, sadece “kılavuz olarak kullanılabilecek bir Venedik metodunu” açıkladığını ifade etmektedir (Lee, T.A, 2013). Literatürü inceleyen birçok araştırmacı da, Pacioli'nin çift taraflı kayıt sistemini icat etmediğini, yalnızca mevcut sistemi tarif ettiğini ifade etmektedir: (Botes, 2009); (Alexander, 2002); (ACAUS, 2000).

Benedetto Cotrugli – “Ticaret Sanatı Kitabı” adlı yayına (Carraro ve Favero, 2017) göre de Pacioli'nin çift taraflı kayıt sistemini icat etmiş gibi davranmadığı belirtilmektedir. Bu konuda Pacioli, 1458 yılındaki “ticaret ve mükemmel tacir üzerine” adlı kitabında çift taraflı kayıt sisteminden bahseden ancak bu kitabı yüz yıldan fazla bir süre yayımlanmayan Benedict Cotrugli'yi (Dubrovnik, Hırvatistan'dan Benedict Kotruljevic) işaret etmektedir. Muhasebe Tarihi adlı çalışmada (Sanjay, 2002), Cotrugli'nin kitabında bahsetmesinden yüz

yıl önce Venedikli tacir ve bankerlerin bazı çift kayıtlı muhasebe kavramlarını kullandıkları ifade edilmektedir. Pacioli ve Cotrugli'nin bu sistemi icat etmediklerine, yalnızca mevcut bir sistemi tarif ettiklerine inanılmaktadır. Burada, modern muhasebe sisteminin Avrupa'ya girmesiyle birlikte çift kayıtlı muhasebe kavramının Venedik'te nasıl bu kadar çabuk bir şekilde ilerlediği sorusu gündeme gelmektedir (Berisha ve Asllanaj, 2017).

Muhasebe bilimi çift kayıtlı muhasebe sisteminin kaynağına ilişkin hala kesin bir cevap geliştirememiştir (Littleton, 1928) Bahi-Khata'nın ikili muhasebe sisteminin öncülerinden olduğunu ve bu sistemin İtalya'dan yüzlerce yıl önce Hindistan'da kullanıldığını iddia etmektedir. Mattessich ise (1994) Mezopotamya'da kil markalardan zarf denilen kayıt araçlarına geçişin çift kayıt sisteminin ilk örneği olduğunu öne sürmektedir.

Birçok araştırmacı, çift taraflı kayıt sisteminin kaynağı yerine etkinliğine odaklanmaktadır. Bunlardan bazıları araştırmalarında, bu sistemin ekonomik kalkınmayı etkilediğini ifade etmişlerdir. Örneğin Ryan (2014), ikili kaydın kapitalizm ile hemen hemen aynı zamanda ortaya çıkarak onun temel unsurlarından birisi olduğunu ve ekonomik kalkınmaya katkı sağladığını ifade etmektedir. Mattessich (1964), Pacioli'nin kitabındaki ilgili bölümün Kolomb, Kopernik, Galileo, Dekart ve Newton'un tarihi başarıları ile kıyaslanabilecek düzeyde önemli bir kilometre taşı olduğunu vurgulamaktadır. İtalyan Rönesans'ı döneminde muhasebe alanında görülen tek başarı çift taraflı kayıt sistemi değildir; gelir tablosunun bilançodan ayrı ama öz kaynakların ayrılmaz bir parçası olarak ortaya çıkması da benzer öneme sahiptir (Mattessich, 1964). İkili kayıt sistemi muhasebenin akademik bir disiplin olarak görülmesinin ana sebebidir (Hatfield, 1924). Şaşırtıcı olan, günümüzün oldukça karmaşık teknolojik gelişmeleri ve iş ortamına rağmen çift taraflı kayıt sisteminin hala sürdürülmekte olmasıdır.

Rönesans Sonrası – Endüstri Devrimi: Kapitalizm döneminde ekonomi ve ticarete yaşanan büyük gelişmeler muhasebenin de gelişmesine yol açmıştır ve çift taraflı kayıt sisteminin doğuşundan bugüne kadar, muhasebe sistemi dünya genelinde ciddi değişikliklere uğramıştır. Bir ticaret yüzyılı olan 18. yüzyılda Büyük Britanya'nın ekonomik gücünü inşa etmesiyle birlikte muhasebe de gelişim göstermiştir (Neokleous, 2016). İşletmelerin boyutları büyüdükçe, sahiplerinin kendi muhasebe kayıtlarını tutması daha az görülmeye ve daha fazla muhasebeci istihdam edilmeye başlanmıştır (Wood & Sangster, 2005). Şirketler iş ortamına hâkim oldukça da yöneticiler ile şirketin sahipleri ayrılmaya başlamış ve sahipler (hissedarlar) şirketlerin günlük işleyişi ile daha az ilgilenir olmuşlardır. Bu nedenle de yöneticileri denetleme ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Finansal kayıtların denetlenmesinin bir kural haline gelmesi muhasebecilik mesleğinin gelişmesine önemli katkılarda bulunmuştur. Muhasebe en ciddi ilerlemeyi 19. yüzyılda, endüstri devriminin ve dolayısıyla da ekonomik kalkınmanın öncüsü olan Büyük Britanya’da kaydetmiştir. Bununla beraber profesyonel muhasebeci örgütleri de ciddi gelişme göstermişlerdir (Berisha ve Asllanaj, 2017).

İlk Muhasebeciler Birliği olan Collegio dei Rexonati 1581 yılında Venedik’te kurulmuştur. Birliğin esas amacı denetçilerin yetiştirilmesidir; fakat muhasebecilik mesleğinin yayılması 19. yüzyıla kadar yavaş olduğundan yalnızca İtalya’da buna ihtiyaç duyulmuştur. Muhasebeciler iyi bilinen muhasebe örgütlerinin üyesi olmasına rağmen ulusal düzeyde tanınan bir örgüt oluşmamıştır, yalnızca bölgesel örgütler ortaya çıkmıştır (Neokleous, 2016).

1854 yılında ilk ulusal muhasebe birliği olan İskoçya Muhasebe Enstitüsü kurulmuştur (Alexander, 2002). Ardından, diğer ülkelerde de yavaş yavaş ulusal muhasebe birlikleri kurulmaya başlanmıştır. 1880 yılında Büyük Britanya ve Galler Muhasebe Uzmanları Enstitüsü (ICAEW) kurulmuştur. Büyük Britanya’dan ABD’ye gerçekleşen sermaye ve fikir akışı, ABD’deki muhasebe teorisi ve uygulamalarını etkilemiş ve 1887 yılında, bugünkü AICPA’nın selefi olan Ulusal Muhasebe Enstitüsü kurulmuştur (AICPA, 2017). Bu kuruluşlar, bilinen muhasebe uygulamalarını esas alarak işletmelerin uyması gereken kural ve ilkeleri belirlemekte ve öğretmektedir.

20. yüzyıl boyunca, muhasebe bilgisine olan talebin artmasının yanı sıra, muhasebe teorisinde ve uygulamalarında da önemli gelişmeler olmuştur ve muhasebe yazılımları aracılığıyla bilgi depolama imkânları artmıştır. 20. yüzyılın ortalarında, finansal bilginin sürdürülebilir ve uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir olabilmesi için uluslararası muhasebe kuralları (uluslararası standartlar) belirlenmiştir. Uluslararası muhasebe standartlarının temel unsurları, 1973 yılında ABD, Almanya, Avustralya, Fransa, Hollanda, İngiltere, İrlanda, Japonya, Kanada ve Meksika’nın profesyonel muhasebe örgütleri tarafından kurulmuş Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından belirlenmiştir.

IASC sekreteryası Londra’dadır. 1977 yılında Almanya’da toplanan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi’nde, dünya genelinde muhasebecilik mesleğini güçlendirmek amacıyla Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kurulmuştur.

Federasyonun temel amaçları aşağıda özetlenmiştir (Berisha ve Asllanaj, 2017):

- İzlenmesinde kamu yararı bulunan finansal raporlamaya ilişkin Uluslararası Muhasebe Standartlarının (IAS) belirlenmesi ve yayımlanması,
- Denetim, etik değerler, mesleki eğitim, kamu kesimi muhasebesi ve yönetim muhasebesi alanlarında kılavuzlar hazırlanması ve uluslararası yüksek kalite standartları belirlenmesi,
- Diğer uluslararası örgütlerle işbirliği ve
- Muhasebecilik mesleği adına uluslararası temsilcilik rolünün üstlenilmesi.

IASC 1982 yılında IFAC ile güçlü bağlar kurmuştur. IASC üyesi olan profesyonel muhasebe örgütleri aynı zamanda IFAC'ın da üyesidir (Asllanaj, 2010). 1977 yılında kurulduğunda 51 ülkeden 63 üyesi olan IFAC'ın, günümüzde 130 ülkeden kamu, ticaret, endüstri ve diğer alanlarda çalışan 2,5 milyondan fazla muhasebeciyi temsil eden 175 üyesi bulunmaktadır (Asllanaj, 2010). IASC 2000 yılına kadar 40 tane uluslararası muhasebe standardı yayınlamıştır. 2001 yılında IASC, uluslararası muhasebe standartları belirlemede kendisinin halefi olan IASB ile birleşmiştir.

IASB, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) tarafından görevlendirilen Bağımsız Kurum içerisinde örgütlenmiştir. IASB'nin temel sorumlulukları; uluslararası finansal raporlama standartlarının belirlenmesi ve yayınlanması ve Uluslararası Finansal Raporlama Tercüme Komitesi tarafından hazırlanan tercümelerin onaylanmasıdır (Berisha ve Asllanaj, 2017).

Avrupa'da finansal raporlamanın uyumlaştırılmasında AB Komisyonunun ciddi katkıları olmuştur. Uyumlaştırma ve muhasebenin kalitesinin artırılması temel hedeflerine iki ana araç vasıtasıyla ulaşılmıştır: yönergeler ve hükümler. Avrupa Komisyonu, Avrupa'da Muhasebenin Uyumlaştırılması için 1987'de kurulmuş olan ve sekreteryası Brüksel'de bulunan Avrupa Muhasebeciler Federasyonu, FEE'nin tavsiye ve önerilerinden yararlanmıştır (Berisha ve Asllanaj, 2017).

2001 yılında IASB'nin kuruluşundan kısa bir süre sonra 2005 yılı başlarında AB, Avustralya, Yeni Zelanda, Hong Kong ve Güney Afrika, kendi ulusal muhasebe standartlarından Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) geçme kararı alarak bu yolda öncülük etmişlerdir. UFRS'ye geçişin bu ilk dalgasını, Brezilya, Kanada, Kore, Meksika, Rusya ve Tayvan'ın da dahil olduğu ikinci dalga izlemiştir. Dünya'daki

hemen hemen bütün ülkeler küresel muhasebe standartlarına geçme konusunda resmi taahhütlerde bulunmuştur ve neredeyse herkes UFRS'yi benimsemenin bu taahhüdü yerine getirmede en iyi yol olduğunu ifade etmiştir. (Mackintosh, 2014)



BÖLÜM II

UYUMLAŞTIRMA VE KURUMSAL RAPORLAMAYA GEÇİŞ

2.1. Uyumlaştırmaya Geçiş

Finansal raporlamanın uluslararası düzeyde uyumlaştırılması, finansal raporlama konusunda karşılıklı anlaşma ve yardımlaşmayı mümkün kılmak için çok sayıda ülke tarafından benimsenen küresel yaklaşımı ifade etmektedir (Samuels ve Piper, 1985). Uluslararası uyumlaştırma, farklı ülkelerin finansal raporlamada aynı kuralları uygulamalarını sağlamaktadır. Bu da, çeşitli muhasebecilerin ve profesyonel firmaların, yerel ve uluslararası düzeydeki sayısız şirketin finansal raporlarını anlayabilmelerine imkân tanımaktadır.

Muhasebe Standartları Komitesi (ASC), Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Avrupa Komisyonu gibi çok sayıda ulusal ve uluslararası kuruluş hâlihazırda, finansal raporlamanın uluslararası ve ulusal seviyede uyumlaştırılması çalışmalarında yer almaktadır (Van, 1992). Ancak uyumlaştırma ile standardizasyon arasında fark vardır. Uyumlaştırma, uygulamadaki farklılıklarının giderilmesi anlamına gelirken, standardizasyon tekdüzeliğe doğru bir gidiştir ve bu ikisi bir bütünden ayrılan iki parça gibi değildir. Uyumlaştırma aynı zamanda, yabancı yatırımcıların, finansal analistlerin ve yabancı kreditorlerin, yabancı firmaların finansal tablo ve raporlarını anlayabilmelerini ve yatırım fırsatlarını karşılaştırabilmelerini, böylelikle de doğru yatırım kararları almalarını kolaylaştırmaktadır.

2.2. Uyumlaştırmanın Tanımı

Uluslararası uyumlaştırma üzerine çok fazla araştırma bulunmaktadır. Uyumlaştırma, muhasebe uygulamalarının birbirinden ne kadar farklılaşacağına dair sınırlamalar getirerek bunların uyumluluğunu artırmaktır (Choi ve Meek, 1999). Standardizasyon ise katı ve dar bir kurallar setinin, hatta kimi zaman tek bir standart kuralın, her durumda uygulanması anlamına gelmektedir. Uyumlaştırma, farklı yetki alanlarındaki düzenleyici kuralların veya devlet politikalarının birbirinin aynısı veya en azından benzeri olmasını sağlamaktır (Leebron, 1996).

Benzer şekilde Saudagaran ve Diga (1997) muhasebe alanındaki uyumun üç seviyesi olduğunu ifade etmektedir: tam uyumsuzluk, bölgesel uyum ve küresel uyum. Bölgesel

muhasebe uyumlaştırması, birbirine coğrafi olarak yakın ülkeler arasındaki uyumlaştırma olarak görülmektedir. Küresel uyumlaştırma ise muhasebe bilgisinin tüm ülkeler arasında karşılaştırılabilir olması ve uluslararası kullanıcılara açık olması suretiyle sınırları olmayan bir ortam öngörmektedir.

Choi ve Meek (1999) uyumlaştırmanın muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıkları ortadan kaldırdığını, standardizasyonun ise tüm şartlara uyarlanması söz konusu olmayan katı bir yapıda olduğu sonucuna varmıştır. Ayrıca Leebron (1996) uyumlaştırmanın, farklı devlet politikaları ve yetki alanları, uluslararası anlayış birliği kapsamında ortak bir politika oluşturmak ve ulusal farklılıkları ortadan kaldırmak amacıyla işbirliğine gittiğinde ortaya çıktığını belirtmiştir. Saudagaran ve Diga (1997) uyumlaştırmanın, Malezya ve Singapur örneğinde olduğu gibi, coğrafi yakınlık durumunda ortaya çıkma ihtimalinin daha yüksek olduğunu öne sürmektedir.

Öte yandan küresel uyumlaştırma, muhasebe bilgisi çok sayıda farklı ülke arasında anlaşılabilir olduğunda gerçekleşmektedir. Bu kapsamda IASB, uluslararası düzeyde kabul edilebilir bir muhasebe standartları seti oluşturmak için çalışmaktadır. Uyumlaştırmanın evrensel bir tanımı bulunmamaktadır. Ancak, uyumlaştırma temel olarak, çeşitli ülkelerin muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıkların uluslararası bir anlayış birliği tesis etmek amacıyla ortadan kaldırılması anlamına gelmektedir.

2.3. Uyumlaştırmanın Tarihi

Finansal raporlamanın uluslararası düzeyde uyumlaştırılması ilk olarak, 1904 yılında St. Louis'te toplanan Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde "Uluslararası Muhasebe Standartları" (IAS) fikrinin yaygınlaşması ile ortaya çıkmıştır. Daha sonra, Amsterdam'daki 7. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde Jacob Kraayenhof, muhasebe alanında uluslararası düzeyde işbirliği ve standardizasyona ihtiyaç duyulduğunu izah etmiştir. 1966 yılında ise İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü, Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü ve Amerika Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü Birliği (AICPA) gibi meşhur meslek kuruluşlarında bu konuda tartışmalar yapılmaya başlanmıştır (Samuels ve Piper, 1985).

1972 yılında Sydney'de toplanan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde, Uluslararası Muhasebe Standartlarını desteklemek için bir yapı kurulmasına yönelik ön hazırlıklar başlatılmıştır. Bu amaçla, 9 ülkedeki 16 muhasebe kuruluşunu temsil etmek

üzere, önceki adı Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) olan, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) kurulmuştur (Urif, 2015).

Nair ve Frank (1981), uluslararası muhasebe uygulamalarını uyumlaştırmak için ciddi girişimler bulunduğunu belirtmektedir. Bu girişimler küresel ticaretin ve çok uluslu şirketlerin gelişimi, farklı ülkelerden alınan muhasebe verilerinin değerlendirilmesini gerektirdiği için önem teşkil etmektedir. Muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar, finansal verilerin uluslararası düzeyde iletişiminin önünde engel oluşturmaktadır. 1998 yılında bazı Asya ülkelerinde başlayan ve dünyanın diğer bölgelerine yayılan ekonomik ve finansal kriz, yatırımcıların, kreditorlerin ve düzenleyici kuruluşların sağlıklı karar alabilmelerine imkân tanımak için değişmeyen ve şeffaf muhasebe ve finansal raporlama kurallarına olan ihtiyacı ortaya koymuştur (Urif, 2015).

2.4. Uyumlaştırma Süreci

Samuels ve Piper (1985) ile Choi ve Meek (2002), uyumlaştırma sürecinin babasının Jacob Kraayenhof olduğunu belirtmektedirler. Kraayenhof 1959 yılında, muhasebe kavramları arasında bir noktaya kadar uluslararası tutarlılık olduğunu öne sürmüştü; ama sonrasında ülkeler arasındaki aykırılıkları fark etmiştir. 1966 yılında, Kanada, ABD ve İngiltere arasındaki muhasebe metodu farklılıklarını ele almak amacıyla Uluslararası Muhasebeciler Çalışma Grubu (AISG) kurulmuştur (Urif, 2015).

1972’de Sydney’de bir muhasebeciler toplantısı düzenlenmiş ve yukarıda belirtilen üç ülkenin muhasebe meslek kuruluşlarından temsilciler, uluslararası düzeyde geçerli muhasebe standartları belirlemek üzere bir uluslararası federasyon oluşturulmasını önermişlerdir (Samuels ve Piper, 1985).

1973 yılında IASC kurulmuştur. 1973 – 1987 yılları arasında IASC, Uluslararası Muhasebe Standartlarının (IAS) büyük çoğunluğunu belirlemiştir. Ayrıca IASC, uluslararası standartlar ve üye ülkelerde halen geçerli olan standartlar arasında uyum sağlanması çalışmalarını da yönetmiştir. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ve Afrika Muhasebe Konseyi gibi diğer kuruluşlar da muhasebe standartları oluşturma konusunda çalışmaktadırlar. Örneğin, OECD, finansal raporların kamuya açıklanması konusunda bir parametre olarak kabul edilen bir bildirge yayımlamıştır (Wollmert ve Wagner, 2002).

Buna paralel olarak Birleşmiş Milletler (BM), uluslararası muhasebe standartlarını teşvik etmek ve Afrika ve Rusya’da muhasebe eğitimini yaygınlaştırmak için Devletlerarası ISAR (Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları) Uzmanları Çalışma Grubu’nu

oluşturmuştur (Radebaugh ve Black, 2006). Ancak BM'nin standartları temelde IASB ile benzerlik göstermektedir.

1987-1993 tarihleri arasındaki; uyumlaştırma sürecinin ikinci aşaması olarak görülen bu dönemde, IOSCO, IASC danışma grubunun bir üyesi olmuştur (1987).

1989 yılında, finansal tabloların hazırlanması ve sunumuna ilişkin IAS kılavuzu oluşturulmuş ve IASC, karşılaştırılabilirliği artırmak ve farklılıkları azaltmak hedefiyle finansal bilginin karşılaştırılabilirliğine ilişkin taslak kamuyu aydınlatma dokümanını yayımlamıştır (Newell ve Martin, 2010).

1993 – 1998 arasındaki dönem ise uyumlaştırma sürecinin üçüncü dönemi olarak bilinmektedir. Bu dönemde IOSCO IASC standartlarını gözden geçirmiş ve birçoğuna yönelik önerilerde bulunmuştur. Ayrıca bu iki kuruluş, IASC'nin, IOSCO'nun istekleri ile uyumlu, kapsamlı bir temel standartlar seti oluşturmasına yönelik bir çalışma planı üzerinde anlaşmışlardır. Çalışma planı 1999'da tamamlanmıştır.

1998'de IASC yeni bir yapıya kavuşmuştur. Yeni yapı kapsamında IASC IASB'ye dönüşmüştür ve standart belirleme sürecinde küresel bir oyuncu olarak başrolü üstlenmiştir (Newell ve Martin, 2010).

1998 ve sonrasındaki dönemde IOSCO, ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'ndan (SEC) yoğun bir şekilde etkilenmiştir. 2000 yılında SEC bir "Kavram Kağıdı" yayımlayarak, temel standartların, muhasebenin kapsamlı bir kısmını oluşturmaması veya yüksek kalitede ve karşılaştırılabilirliği ve şeffaflığı sağlayan bir yapıda olmaması veya net bir şekilde yorumlanabilir ve uygulanabilir olmaması durumunda, ABD muhasebe sistemi ile uyumlaştırmadan temel standartları kabul etmeyeceklerini ilan etmiştir (Cooke, 2001).

2000 yılında Avrupa Komisyonu, Avrupa pazarlarında faaliyet gösteren tüm firmaların, 2005 yılına kadar hesaplarını IAS/UFRS kurallarına uygun şekilde hazırlamalarına ilişkin bir yönetmelik gündeme getirmiştir (Urif, 2015).

Ayrıca AB, Avrupa borsalarına kaydolacak Amerikan firmalarının finansal tablolarına izin vermiş ve IAS/UFRS kurallarının kabulüne yönelik resmi bir prosedür başlatmıştır. Diğer taraftan Kanada Menkul Kıymet Yöneticileri (CSA) kuruluşu 2002 yılında, Kanada'da faaliyet gösteren yabancı firmaların 2005 yılından itibaren Kanada muhasebe kurallarına uyum sağlama zorunluluğu olmaksızın IASB standartlarını uygulayabileceklerini ilan etmiştir. Benzer şekilde Avustralya Finansal Raporlama Komitesi

de IAS/UFRS'nin 2005 yılı itibariyle Avustralya kuruluşları tarafından uygulanmasını onaylamıştır (Urif, 2015).

2.5. Uyumlaştırmanın Avantajları

Karşılaştırma Zorluklarının Giderilmesi: Uyumlaştırmanın karşılaştırma zorluklarını giderdiğine şüphe yoktur. Saw (2011) tarafından da belirtildiği gibi, farklı ülkelerin finansal raporları daha güvenilir ve karşılaştırılabilir olabilecek veya en azından farklılıkların doğası ve derecesi kullanıcılar tarafından daha açık bir şekilde görülebilecektir. Bu durum, yatırımcıların riskini azaltacak ve sermaye maliyetini aşağı çekecektir. Buradan hareketle uluslararası uyumlaştırmanın, diğer ülkelerin standartlarına göre finansal raporların yeniden yazılması gereğini ortadan kaldırarak karşılaştırma zorluklarını azalttığını söylemek mümkündür (Urif, 2015).

Şirket yöneticilerinden kaynaklanabilecek belirsizliğin ve yanlış anlaşılmanın yol açabileceği tehlikelerin azaltılması amacıyla, iştiraklerin performansının değerlendirilmesi ve farklı ülkelerde yatırım değerlemesi yapılabilmesi için firma bilgisinin karşılaştırılabilir hale getirilmesine yönelik tasarım çalışmaları da ciddi şekilde desteklenmelidir (Bushman ve Smith, 2001). Ayrıca, çokuluslu şirketlerin çalışanları, işçi sendikaları ve diğer kuruluşlar da karşılaştırılabilirliğin artırılmasından fayda sağlayacaktır. Benzer şekilde, müşteriler, tedarikçiler ve kreditorler de yabancı iştiraklerin kredi değerlendirmesi yapılırken uyumlaştırmadan yararlanabileceklerdir (Urif, 2015).

Hesapların Birleştirilmesi: Uluslararası uyumlaştırma, muhasebecilerin karşılaştığı ve IAS kurallarının uygulanmasının ardından çok daha basit hale gelecek olan, finansal tabloları çözme ve birleştirme zorluklarını azaltacaktır. Diğer taraftan, bir ülkeden diğerine muhasebe bilgi ve deneyimlerini aktarırken uluslararası muhasebe ve denetim firmalarının da işi kolaylaşmış olacaktır. Solomons (1978) aynı zamanda, finansal muhasebenin güvenilirliğinin, tarafsız kalma ve ekonomik gerçekliği doğru bir şekilde gösterme kabiliyetine bağlı olduğunu ifade etmiştir.

Tahmin Zorluklarının Azaltılması: Hirshleifer ve Teoh'un (2003) bulguları, bilgiye erişimi daha az olan ve farklı muhasebe sistemlerine hâkim olma konusunda daha az yetkin olan bireysel yatırımcıların finansal tablolara daha bağımlı olduklarını ve bu nedenle de profesyonel yatırımcılarla eşit şartlarda rekabet etmelerinin mümkün olmadığını ortaya koymaktadır. Finansal tablolara bel bağlayan bu kişiler, uluslararası uyumlaştırma sayesinde potansiyel kâr/zarar tahminlerini daha rahat yapabilmekte ve profesyonellere karşı daha

rekabetçi olabilmektedirler. Bu ise son derece dinamik olan iş dünyasındaki tahmin zorluklarını önemli ölçüde etkilemektedir (Urif, 2015).

Hisse Fiyatlarındaki Tutarsızlıkların Giderilmesi: Firmalar kendi ulusal sınırlarının ötesinde de halka arzlar yaptıklarından, muhasebe standartlarının uyumlaştırılması hisse senedi piyasalarının firmalara ilişkin göstergeleri fiyatlara daha etkin bir şekilde yansıtmasına imkân sağlayacaktır. Bir firmanın hisse senedi yabancı bir borsada fiyatlanmak istendiğinde, bu borsa kendi ulusal muhasebe uygulamalarına uygun bir şekilde hazırlanmış finansal tabloları talep edecektir. Uluslararası uyumlaştırma bu gibi durumları ortadan kaldırarak firmaları ilave mali yükten kurtaracaktır. (Urif, 2015).

2.6. Uyumlaştırmanın Dezavantajları

Zorlayıcı Muhasebe Gereklilikleri: Uyumlaştırma tüm paydaşlar için gereklidir ancak paydaşların her birinin farklı beklentileri olduğundan bu durum çelişkilere yol açabilmektedir. Örneğin ABD ve İngiltere’de iş ortamı büyük ölçüde sermaye piyasalarına bağlı olduğundan, finansal bilginin esas kullanıcıları yatırımcılardır. Diğer taraftan Almanya gibi kıta Avrupası ülkelerinde ise esas kullanıcılar vergi otoriteleri ve hükümetlerdir. Bu gibi farklılıklar talep edilen bilgide de farklara yol açmaktadır. Bu kapsamda uyumlaştırma, farklı türde finansal raporlama gerekliliklerine yol açacaktır. Tüm bu farklı taleplerin kısıtlı alternatiflerle sınırlandırılmış belli bir standart kapsamında ve esneklik sağlanmadan karşılanması ise mümkün olmayacaktır (Chairas ve Radianto, 2001).

Ekonomik Engeller: Özel teşebbüs odaklı kapitalist muhasebe sistemine geçiş sırasında karşılaşılan ciddi bir engel, yeni muhasebe sistemini uygulamak için yetkin personel eksikliği ve muhasebe mesleğinin birlik sağlamış olmasıdır (Narayan ve Godden, 2000). Birçok tecrübeli muhasebeci halen defter tutmayı tercih etmekte ve muhasebe uygulamalarındaki değişikliklerden hoşlanmamaktadır (Urif, 2015). Seçkin meslek birlikleri değişen şartlara uyum sağlama konusunda isteksiz olduklarından, işletmeler IAS kurallarına uyma konusunda çok ciddi zorluklarla karşılaşmışlardır (Phuong ve Richard, 2011).

İşletme Maliyetlerinin Artması: Uyumlaştırma her ne kadar kullanıcılara olan maliyeti, özellikle çokuluslu şirketler bağlamında, genel olarak azaltsa da; yeni kriterlere uymak kısa vadede, özellikle sermaye yatırımı gerektiren durumlarda, maliyetlerin artmasına sebebiyet vermektedir. Örneğin UFRS’nin uygulanması durumunda muhasebecilerin yeni standartlardan haberdar olması ve bu konuda eğitilmiş olması gerekmektedir. Benzer şekilde, özellikle muhasebecilik mesleğiyle ilgili olan eğitim

kuruluşlarının müfredatlarını değiştirmeleri beklenmektedir (Fosbre ve Fosbre, 2009). Bu değişiklikleri gerçekleştirmek ise daha fazla zaman ve kaynak harcanmasına yol açmaktadır.

Sistem İyileştirilmesi: Yeni ilke ve düzenlemelerin hayata geçirilebilmesi için dünya genelinde firmaların finansal tablo sunumuna ilişkin sistemlerini iyileştirmeleri gerekmektedir. IAS standartlarına uygun finansal tablo ve rapor hazırlamak için gerekli yazılımların elde edilmesi maliyetlerin artmasına sebebiyet vermektedir. Johnson'ın (2009) belirtmiş olduğu gibi, gelirleri 500 milyon ve 5 milyar arasında olan Avrupalı şirketler gelirlerinin %0,05'ini UFRS adaptasyonuna harcamışlardır.

Donanım Yatırımları: Benzer şekilde, geleneksel metotlardan teknolojik olarak gelişmiş usullere geçiş, geniş çaplı donanım değişikliklerini gerektirmektedir. Örneğin, defter tutma ve yevmiye kaydı uygulamaları kaybolacaktır. Onun yerine son teknoloji bilgisayarlar ve uygun yazılımlar gerekmektedir. Söz konusu yazılımlar genellikle, muhasebecinin kabiliyetlerini artıracak şekilde, gelişmiş grafik kartı teknolojileri ve işlemci iyileştirmeleri ile güçlendirilmektedir. Örneğin Accenture'ın kıdemli yöneticisi Troy Barton, UFRS'ye geçişin %40-50 arası teknolojik değişiklik, %30-40 arası süreç değişikliği ve yaklaşık %20 de teknik muhasebe çalışması içereceğini öngörmüştür (Johnson, 2009).

İşlemlerin Kesintisiz Devamı İçin Gerekli Uzmanlık: Yukarıda bahsedildiği gibi, muhasebe uyumlaştırması için sistemlerin iyileştirilmesi ve donanım değişiklikleri gerekmektedir. Bu iki alandaki hizmetlerin mutlaka uzmanından alınması gerekmektedir. Böyle bir uzmanlıktan yararlanmak ve aynı zamanda teknolojik sıkıntıları önlemek ise nihayetinde maliyetleri artırmaktadır. Gelirleri 50 milyar doların üzerinde olan şirketlerin %43'ü 25 milyon dolardan daha az harcadıklarını belirtirken, %30'u maliyetlerin 100 milyon doları aştığını ifade etmişlerdir (Johnson, 2009).

2.7. Türkiye'de Muhasebenin Gelişimi ve Uyumlaştırma Süreci

Uluslararası parasal işlemler, küreselleşme sebebiyle uluslararası yatırımların artmasına bağlı olarak artış göstermiştir. Para hareketlerinin farklı ülkelere yapılıyor olması yabancı yatırımcıların bazı risklerle karşılaşabilmesine sebebiyet vermiştir. Yatırım yapılacak ülkenin muhasebe ilkelerinin ne olduğu, ülkedeki yasal işleyişin nasıl olduğu ve finansal raporlarının güvenilirliği gibi konular önem taşır hale gelmiştir. Buna bağlı olarak, yatırımcılar yatırım yapacakları ülkelerin muhasebe standartlarını ve uygulamalarını sorgular hale gelmiş, kendilerine sunulan mali tabloların işletmenin gerçek durumu yansıttığından emin olmak istemişlerdir. Türkiye'de siyasi ve ekonomik ilişkiler

doğrultusunda muhasebe düzenlemeleri çalışmaları yapılmıştır. Muhasebenin öncelikle kamu sektöründe geliştiği gözlemlenmiştir. Türkiye’deki muhasebe alanındaki düzenlemeler, Fransız muhasebe sisteminden başlayarak sırasıyla Alman ve Amerikan sisteminden etkilenmiştir (Kocamaz, 2012).

Türkiye’deki muhasebe sistemi incelendiğinde, Türk Muhasebe Hukuku’nun başta TTK ve VUK olmak üzere, Bankalar Kanunu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Tebliği, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği, Türkiye Muhasebe Standartları, Sigorta ve Murakabe Kanunu ve Sigortacılık Muhasebe Sistemi Tebliği gibi düzenlemelerden oluştuğu gözlemlenmektedir (Çiftçi, 2007).

Türkiye’de muhasebe standartlarının oluşturulması ve geliştirilmesi için yapılan çalışmalara bakıldığında, çoklu muhasebe standardı sisteminin varlığını sürdürdüğü görülmüş ve bir işletmenin bazı durumlarda birden fazla muhasebe sistemine dahil olduğu gözlemlenmiştir (Kocamaz, 2012).

Örneğin, Türkiye’de bir kuruluş, vergi mükellefi olarak vergi dairesine ileteceği bilançoda, “1 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” uyarınca belirlenen ilkeler ve Tekdüzen Hesap Planı’nı, aracı bir kurum olarak Sermaye Piyasası Kurulu’na ileteceği bilançoda “SPK Muhasebe Standartları”nı, bir banka olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu’na ileteceği bilançoda “BDDK Muhasebe Standartları”nı ve alacağı uluslararası krediler için kredi kuruluşuna ileteceği bilançoda “Uluslararası Muhasebe Standartları”nı esas alan mali tablolar hazırlamak durumunda kalmaktadır (Kocamaz, 2012).

Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları; Türkiye’deki şirketler için önemli role sahiptir. UFRS; Türkiye’deki şirketlerin dünya piyasalarında daha güçlü bir duruş sergileyebilmelerine, ihtiyaç duydukları finansal kaynaklara daha rahat erişim sağlayabilmelerine, Avrupa Birliği’ne girmek isteyen Türk şirketlerinin piyasadaki rekabet güçlerini artırmalarına olanak sağlamaktadır (Kocamaz, 2012).

TMSK Türkiye’deki standartların hazırlanması sebebiyle kurulmuştur ve işletmelerin tümünü kapsayacak şekilde TMS’lerin yayınlanmasını amaçlamıştır. Türkiye’de muhasebe standartları konusunda gerçekleştirilen çalışmaların tümü devlet öncülüğünde yürütülmektedir ve genellikle bu çalışmalarda örnek alınan uygulamalar; siyasi ve ekonomik olarak ilişkilerin yoğun olduğu ülkelerinkidir.

Standartların Türkiye'deki gelişim süreci aşağıdaki gibi özetlenmektedir (Kocamaz, 2012):

- 1930'lu yıllara kadar Türkiye'de Fransız mevzuatı uygulanmıştır.
- 1930 – 1950 yılları arasında Alman mevzuatının izleri gözlemlenmiştir.
- 1956 yılında 1937 tarihli TTK revize edilmiştir. Bu durum Türkiye'de muhasebe uygulamaları için yeni bir dönemin başladığını işaret etmiştir.
- 1950 yılında VUK yürürlüğe girmiştir. Şirketler sermaye piyasası henüz oluşmadığı ve genel olarak finansal tablolarını vergi beyanında kullandıkları için bu dönemde vergi muhasebesi yaklaşımı etkisini göstermiştir.
- 1950 yılı sonrasında ABD ile olan ilişkilerin gelişmesine istinaden muhasebe uygulamalarında Amerikan sisteminin etkili olduğu gözlemlenmiştir.
- 1972 yılında İktisadi Devlet Teşekkülleri için Tekdüzen Muhasebe Sistemi geliştirilmiştir. Muhasebe açısından önemli olan bu geliştirme özel sektör tarafından uygulanamayınca, zamanla kendini yenileyememiştir.
- 1981 yılında Sermaye Piyasası oluşmuştur ve SPK kurulmuştur. SPK, muhasebeyi mevzuata ve uygulamaya sokan kamu kuruluşu olarak tanımlanmaktadır.
- Türkiye'de piyasanın oluşması ile birlikte, defterler vergi bazlı tutulmuştur ve hazırlanan finansal tablolar uluslararası muhasebe standartlarını desteklemiştir.
- 1987 yılından sonra, AB'ye tam üyelik sebebiyle başvurulmasıyla, AB düzenlemelerinin etkisinde kaldığı görülmüştür.
- 1989 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği kurulmuştur. Bu durum muhasebe mesleğinin benimsenip örgütlenmesi konusunda mühim bir gelişme olarak kabul edilmiştir.
- 1993 yılında Maliye Bakanlığı; akademisyenlerin hazırlamış olduğu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ni yayınlamıştır. Yayımlanmış olan tebliğ, AB ülkelerinin muhasebe uygulamaları hükümlerine genel olarak uygundur.
- 1994 yılında TÜRMOB bünyesinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu kurulmuştur. Uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu olan 19 tane ulusal muhasebe standardı bu kurul tarafından yayınlanmıştır. Bu çalışmalar, yasal yaptırımda bulunmadığından öneri niteliği taşımıştır.
- 1999 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun oluşturulması 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen bir maddeyle birlikte kabul edilmiştir. 4487 nolu kanunla TMSK kurulmuştur ve 2002 yılında faaliyet göstermeye başlamıştır.

-TMSK'nın belirlediği strateji, uluslararası muhasebe standartlarıyla tam uyumlu standartlar yayınlamaktadır.

-Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'yla yapılan lisans antlaşmaları doğrultusunda TMSK, bir kavramsal çerçeve, 38 tane muhasebe standardı, 21 tane yorumdan meydana gelmiş uluslararası finansal raporlama standartları setinin çevirisini yaparak resmi gazetede yayımlamıştır.

-2000 yılında halka açık bütün şirketlerin 2005 yılı mali tabloları itibariyle UFRS'ye tabi olmalarını zorunlu hale getiren muhasebe düzenlemesi AB tarafından onaylanmıştır. Bu durum Avrupa'da yeni bir dönemin başlamasına sebebiyet vermiştir.

-BDDK, 2006 yılında bankalar için, Hazine Müsteşarlığı, 2008 yılında Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Bireysel Emeklilik Şirketleri için, Sermaye Piyasası Kurulu, 2009 yılında ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören ortaklıklar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bunların bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve iş ortakları için kendi alanlarıyla ilgili önceden yayınlanmış muhasebe tebliğ ve yöntemlerini yürürlükten kaldırıp TMS'leri uygulamaya başlamışlardır.

-Son zamanlarda ise Uluslararası Muhasebe Standartları'nın etkisinde kaldığı gözlemlenmektedir. Türkiye'deki muhasebe uygulamaları, vergi mevzuatı ve kanunları doğrultusunda yapılmaya devam etmektedir. Bu uygulamalar halen yürürlükte (Çiftçi ve Erserim, y.y.).

Türkiye'deki şirketlerin halka açılmasıyla beraber, hisse senetleri dünya borsalarında işlem görmüş; uluslararası ticaret önem kazanmıştır. Böylelikle, mali raporların IAS'lere uygun olacak şekilde düzenlenmesi önemli hale gelmiştir. Buna bağlı olarak; Türkiye'de uygulanan muhasebe standartlarının da IAS/IFRS'lerle uyumlu olması gerekmiştir (Sayar, 2002:75-76).

Türkiye'deki muhasebe standartlarındaki geliştirmeler incelendiğinde, geliştirmelerde devletin yönlendirmesinin büyük rolü olduğu ve siyasi ve ekonomik olarak yoğun ilişkilerde olunan ülkelerdeki uygulamaların örnek alınıp, etkilenildiği gözlemlenmektedir (Sayar, 2002:77). Genel olarak bu uygulamalar vergi mevzuatına dayandırılmış olmakla birlikte Sermaye Piyasası Kanunu'ndan da etkilenmiştir (Lazol, 2000:9-10).

Globalleşen dünyada, birbirinden etkilenen ülke ekonomileri, yeni yatırım sahaları ve yeni yatırım fırsatlarının doğmasına yol açmıştır. Dünya genelindeki ticari ilişkiler, gelişmeler ve değişiklikler, para hareketlerinin artması, farklı ülkelerde yatırım sahaları

arayışlarının artması; bunların sonucunda da finansal faaliyetlerin çoğalması, uluslararası platformda ortak bir finansal raporlama ve muhasebe dili ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Ülkeler de bu ihtiyacın gerekliliği konusunda hem fikir olmuştur (Kocamaz, 2012).

Farklı ülkelerde farklı muhasebe sistemleri olması, yabancı yatırımcıların yatırım yapma kararı verirken; istedikleri ülkelerin muhasebe kayıtlarını ve finansal tablolarını aynı standartta inceleyememelerine, böylelikle de karar vermede zorlanmalarına sebebiyet vermektedir. Bu sebeple, ortak bir muhasebe dili ihtiyacı daha da önemli hale gelmiştir. Dünya genelinde, bu hedefe ulaşmak adına, standartlar konusunda uyumlaştırma çalışmaları gerçekleştirilmiştir (Kocamaz, 2012).

Türkiye’de TMSK tarafından IAS/IFRS ile tam uyumlu ve onların çevirisi niteliğinde olan TMS/IFRS’ler oluşturulmuştur. Böylelikle, yabancı yatırımcılar, kendilerine uluslararası platformda geçerli olan, ortak dili konuşan, şeffaf, anlaşılır ve güvenilir bilgiler sunulduğu için yatırımlarını hayata geçirme kararını daha kolay verebilmişlerdir. IAS’lerin revize edilmesi veya değiştirilmesi gibi durumlar gerçekleştiğinde, yapılan bu değişiklikler veya revizyonlar TMS’lere anında yansıtılmaktadır (Kocamaz, 2012).

2.8. Muhasebenin Değişimi

Finansal raporlamanın temel hedefi; raporlama doğrultusunda karar verecek kişilere bilgi sağlamak iken; son zamanlarda, sunulan bu raporların tüm kullanıcılarının talep ettikleri bilgileri karşılamada yeterince yeterli olmadığı şeklinde görüşler gündeme gelmektedir. Finansal raporlara yönelik yapılan eleştirilerin başında; bu raporlarda sosyal, çevresel ve diğer kurumsal konuların yer almıyor olması gelmektedir (Aydın, 2015).

Muhasebenin sosyal, politik ve kurumsal bir uygulama olarak görülmesi, muhasebenin belirli düzenlemelere göre nasıl değiştiğinin anlaşılması ihtiyacını yansıtan çeşitli çalışmalara netice vermiştir (Potter, 2005). Bu çalışmalar, muhasebenin uygulandığı bağlamdan etkilendiğini ortaya koymaktadır (örneğin., Burchell, Clubb ve Hopwood, 1985; Carnegie, 1993; Dillard, Rigsby ve Goodman, 2004; Hopwood, 1983, 1990; Napier, 1989) ve Hopwood’un (1983) muhasebenin ve örgütsel işleyişin iç içe geçmiş olduğu yönündeki görüşünü doğrulamaktadır. Bu çerçevede Burchell ve diğerleri (1985, ss. 32), toplumsal kuvvetlerin “muhasebeyi etkilediğini ve değiştirdiğini” ve finansal muhasebe ve raporlamanın karmaşık kurumsal süreçleri yansıttığını ve onlara karşılık verdiğini belirtmektedir. Dolayısıyla muhasebe “bireylerin, örgütlerin ve toplumun yaşayışından etkilenmektedir” (Craig ve Amernic, 2006).

Çok sayıda araştırmacı muhasebedeki değişimin sebepleri üzerinde çalışmıştır. Araştırma alanları arasında, çalışma ortamındaki değişiklikler (Gray ve Haslam, 1990), dışsal faktörler (Bhimani, 1993) ve politik ve toplumsal baskılar (Neu,1992; Scott, McKinnon ve Harrison, 2003) yer almaktadır. Neu'ya (1992) göre toplumsal faktörler muhasebe uygulamalarını ve muhasebe değişikliklerini etkilemektedir. Scott ve diğerleri (2003) muhasebe değişiklikleri üzerindeki toplumsal ve politik etkileri ve özellikle de işletmenin haricindeki olayların muhasebe değişikliği sürecini nasıl hızlandırabildiğini çalışmışlardır.

1980'li yıllar itibariyle, çevresel ve sosyal etkilerin gündeme gelip; tartışılması ve sorgulanmasıyla, finansal tabloların tek başına kuruluşların gerçek performansını ifade etmede yeterli olmadığı görülmüştür. Böylelikle, finansal tablolara ek olarak yönetimin açıklamalarına, ücretlendirme ve kurumsal yönetim esaslarına yönelik bilgilere, çevresel raporlara, sonrasında sürdürülebilirlik raporlamasına ve günümüzde yeni yeni raporlanmaya başlanmış olan entegre raporlama çalışmalarına başlanmıştır.

2.9. Kurumsal Raporlamaya Geçiş

Hızlı bir şekilde değişen ve küreselleşen dünyada, yatırımcıların karar almasına yardımcı olan bilgiler giderek daha çeşitli ve daha dinamik hale gelmektedir. Son dönemdeki kurumsal raporlama uygulamaları, yatırımcılar için gerekli tüm bilgileri sağlamamaktadır. Yönetim kalitesine, marka ve itibara, riskler ve fırsatlara, yönetim anlayışına ve sosyal ve çevresel konulara ilişkin bilgiler, yıllık kurumsal raporlarda hala düzenli ve güvenilir bir şekilde yer almamaktadır.

ABD Finansal Muhasebe Standartları (FAS) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) Kurulları, farklı türdeki finansal olmayan bilgilerin kurumsal raporlamada yer alması için zaman zaman çalışmalar yürütmektedir. FAS ve IAS'a göre, kurumsal yönetim ilkelerine uyuma dair bilgilendirmeler bugünlerde kurumsal raporlamanın en önemli unsurları arasında yer almaktadır.

IAS ayrıca, sosyal ve çevresel raporlamaya özel bir vurgu yapmakta ve çevresel konulara duyarlı şirketlerin bu konudaki politikalarının detaylarını paydaşları ile paylaşmalarını beklemektedir. Sosyal açıdan duyarlı politikaların marka algısını iyileştirdiği ve hisse değerini artırdığı anlaşılmıştır.

2.10. Kurumsal Raporlama Kavramı ve Çeşitliliği

Kurumsal raporlama, bir kuruluşa dair bilgilerin dış kullanıcılarla paylaşılması sürecidir. Ölçme ve kamuyu aydınlatma, kurumsal raporlamanın iki cephesidir ve bu ikisi birbirleriyle bağlantılıdır. Ölçme, görünürdeki faaliyetlerin arasındaki bağlantıları ve ilişkileri anlayabilmek için işletme faaliyetlerinin incelenmesidir. Kamuyu aydınlatma ise şirketin durumunu ve içinde faaliyet gösterdiği ortamı sergilemek amacıyla bu bağlantılara dair açıklamaların kullanıcılarla paylaşılmasıdır. Bu ikisi birlikte, yıllık kurumsal raporlamanın özünü oluşturmaktadır (Islam, 2017).

Modern kurumsal raporlar, finansal muhasebe raporlamanın aşama aşama gelişmesi sonucunda ve finansal raporlamanın üzerine eklenerek ortaya çıkmıştır. Finansal raporlama yalnızca finansal tablolar ve ilgili notlardan ibaretken, kurumsal raporlama büyük miktarda açıklayıcı malzeme içermektedir. Kurumsal raporlamanın günümüze gelene kadar geçirdiği aşamalar aşağıda kısaca açıklanmaktadır (Islam, 2017):

Vekilharç raporlaması: Kurumsal raporlama 20. yüzyılın son çeyreğine kadar vekilharç raporlaması seviyesinde olmuştur. Yani yalnızca şirket varlıkları ve hissedarların kazançları raporlanmıştır. Boyutları büyüdükçe şirketler, geniş çaplı üretim ve dağıtım faaliyetlerini finanse edebilmek için büyük fonlara ihtiyaç duymuşlardır. Yatırımcılar ise şirketlere sağladıkları kaynakların verimli ve etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını düzenli olarak inceleme imkânına nadiren sahip olmuşlardır. Bu nedenle yatırımcılar, şirketlere emanet ettikleri kaynakların muhafazasına ve kullanımına yönelik vekilharç muhasebesi istemişler ve bu hesaplar kendilerine temin edilmiştir.

Karar odaklı raporlama: Yönetimin hesap verebilirliği fikri vekilharçlığın kapsadığı konuların ötesine geçmekte ve performansa ilişkin unsurları da içermektedir. Kurumsal raporlamanın odağı, vekilharçlık raporlamanın ötesine geçerek mevcut karar odaklı kurumsal raporlamaya yönelmiştir. Şirketlerin sermaye piyasalarında görece olarak daha ucuza finansman sağlama konusundaki rekabeti, karar odaklı bilgilerin yatırımcılara aktarılmasının ardındaki en önemli teşvik edici unsur olmuştur.

Genişletilmiş kamuyu aydınlatma raporlaması: Şirketler arasında sermaye piyasalarından görece olarak daha düşük maliyetlerle dış finansman sağlama konusundaki rekabetin artması, gönüllü olarak ilave bilgilerin kamuya açıklanması üzerinde etkili olmuştur. Yerel ve uluslararası sermaye piyasalarından daha fazla kaynak cezbetmek ve böylece sermaye maliyetini en az indirebilmek için şirketler hâlihazırda daha geniş bir

kapsamda bilgi paylaşmaktadır. Genişletilmiş bilgi paylaşımının genel sermaye maliyetleri üzerinde önemli etkileri olduğunu ileri süren çok sayıda araştırma bulunmaktadır (örneğin Barry ve Brown, 1984, 1985, 1986). Yıllık raporlarda daha fazla bilgi paylaşılması, gelecekteki gelirlere ilişkin belirsizlikleri azaltacak ve şirket hissesinin gelecekteki beklenen değerine ilişkin yatırımcıların daha sağlıklı değerlendirmeler yapabilmesine imkân sağlayacaktır. Yalnızca hissedarlara yapılan raporlamadan farklı olarak, şirketlerin kamuya karşı sorumluluk taşıması yönünde artan bir küresel eğilim bulunmaktadır. Bu eğilim, finansal olmayan bilgilerin paydaşlara açıklanması gerekliliğinin şirketler tarafından anlaşılmasını da sağlamaktadır.

Kurumsal sürdürülebilirlik raporlaması: Sürdürülebilirlik raporları, tüm ilgili alanların eksiksiz bir şekilde kapsanmasına ve şirketin paydaşlarının ihtiyaçlarını karşılama konusundaki hassasiyetinin raporlanmasına odaklanmıştır. Bu, uygun bir şekilde hazırlanmış güvence bildirimleri vasıtasıyla hesap verebilirliğin güçlendirilmesine de hizmet etmektedir (O'Dwyer ve Owen, 2005, s. 212). Küresel Raporlama Girişimi [GRI] (2006, s. 3) sürdürülebilirlik raporlamasını, sürdürülebilir kalkınma hedefine yönelik şirket performansının belirlenmesi, açıklanması tüm paydaşlara karşı bu konuda sorumlu olunması şeklinde tarif etmektedir. Yine GRI sürdürülebilirlik raporunun, raporlama yapan şirketin sürdürülebilir performansını dengeli ve makul bir şekilde ortaya koyması gerektiğini belirtmektedir. Bu nedenle, sürdürülebilirlik raporunun içeriğinin, finansal olmayan bilgilerin farklı yönlerine dair daha fazla bilgi sağlaması beklenmektedir. Son yıllarda dünya genelinde daha fazla güvenceli sürdürülebilirlik raporu görülmektedir (Deegan, Cooper ve Shelly, 2006).

2.11. Kurumsal Raporlama-Geleneksel Raporlama Karşılaştırması

İş ortamındaki ve bilgi teknolojilerindeki büyük değişiklikler ve ilerlemeler düşünüldüğünde, geleneksel kurumsal raporlamanın geçerliliğinin sorgulanır hale gelmesi şaşırtıcı olmamıştır. Geleneksel raporlamanın beş temel özelliği eleştirilmektedir: Birincisi, mevcut kurumsal raporlamanın esas aldığı kuruluş ve işletmenin sürekliliği kavramları kısa vadeli stratejik ortaklıklar nedeniyle zayıflamış durumdadır. İkincisi, mevcut raporlamanın periyodik yapısı, günümüzdeki gerçek zamanlı bilgi akışı ile uyumlu değildir. Üçüncüsü, çok büyük ölçekte üretilen bilginin açıklanması kaçınılmaz olduğu için yüksek düzeyde bilgi kombinasyonu artık arzu edilmemektedir. Dördüncüsü, geleneksel raporlamanın tarihsel veya geriye dönük bakış açısı bir firmanın ayakta kalması ve başarısı ile tam olarak ilgili

değildir. Değişimin hızı arttıkça, geçmiş değişkenlerin geleceği tahmin etmedeki başarısı azalmaktadır. Bu da, daha ileriye dönük stratejik bilgilere olan ihtiyacı ortaya koymaktadır. Son olarak, yalnızca finansal bilgileri içeren geleneksel raporlamanın yetersizliği anlaşılmakta ve şirket başarısı için faydalı göstergeler olarak kabul edilen tüm finansal olan ve finansal olmayan bilgileri içeren raporlama artık daha geniş çapta kabul görmektedir (Islam, 2017).

2.12.Kurumsal Raporlamanın Hedef Kitlesi ve Bileşenleri

1970'lerin başında finansal tabloların amaçlarına büyük önem verilmiştir. Finansal muhasebenin öncelikli amacının, bu bilgiyi kullanan kişilerin karar almalarına yardımcı olmak olduğu genel olarak kabul görmüştür. İngiltere'de yayımlanan Kurum Raporu adlı çalışma (Londra: Muhasebe Standartları Yürütme Komitesi [ASSC], 1975) kullanıcı gruplarını müşteriler, çalışanlar, kreditorler ve tedarikçiler olarak tanımlamıştır. Buna karşın günümüzde en önemli kullanıcı grubu olarak yatırımcılar görülmektedir (Muhasebe Standartları Kurulu [ASB] Londra, 1999).

Ancak Şirketler Hukuku Gözden Geçirme Yürütme Grubu (DTI, 1999) tarafından yayımlanan tartışma kâğıdı, bir şirketin hangi grupların çıkarlarına göre yürütülmesi gerektiği yönündeki tartışmayı yeniden canlandırmıştır. Söz konusu kâğıt, şirketin servetlerini maksimize etmek amacını güttüğü uzun vadeli yatırımcılar ile daha geniş bir perspektifteki çıkarlarının dengelenmesini gerektiren müşteriler, tedarikçiler ve kreditorler gibi diğer paydaşları arasında ayırım yapmaktadır. Londra Kraliyet Zümresi (RSA-London Royal Society for the Encouragement of Arts, Manufacturers and Commerce, 1998), kurumsal raporlamaya yönelik daha kapsamlı bir saik önermiş ve hissedarlar da dâhil olmak üzere tüm paydaşların çıkarlarının gözetilmesi gerektiğini savunmuştur.

Geçmişteki etkili raporlar, kurumsal raporlamanın objektif bir parçası olarak önerilen geniş çaplı kamuyu aydınlatma çabaları için bir gösterge teşkil etmektedir. AICPA (1994), DTI (1999), FPM (1999a;b), ICAEW (1997; 1999a;b), ICAS (1999), RSA (1995) gibi kurumlar kurumsal raporlama bileşenlerinin içeriğine ilişkin çalışmalar yapmışlardır. Bu çalışmalar, kurumsal raporlamanın içeriği belirlenirken dikkate alınan iki hususun: (i) kullanıcıların bilmesi gerekenler ve (ii) kullanıcıların bilmek istedikleri olduğunu ortaya koymuştur. Bilgi teknolojilerindeki hızlı ilerlemenin, kullanıcıların bireysel ihtiyaçlarına uygun büyük ölçekte verinin elde edilebilmesine ve değerlendirilebilmesine imkân

sağlamasıdır. Ayrıca, tamamen ileriye dönük ve/veya finansal olmayan bilgi talebi de bulunmaktadır. Nicel veya niteliksel olabilen bu bilgi, finansal tablolarda yer alan finansal bilgi ile birlikte talep edilmektedir (Islam, 2017).

2.13. Kurumsal Raporlamanın Teminatı

Beklendiği üzere, kurumsal raporlama bilgisindeki temel değişiklikler, bunların denetlenme usullerinin de değişmesini gerektirmektedir. AICPA'nın söz konusu uygulama değişikliklerine ilişkin 1996 yılında önemli bir çalışması bulunmaktadır. Bu rapor, teminat hizmetleri kavramını ortaya atmakta ve detaylı bir denetlenecek hususlar seti sunmaktadır. Geleneksel teminat işlevinin güvenilirlik sağladığı, uygunluk/yerindelik kavramına yönelik doğrudan teminatın ise muhasebe mesleğine yeni bir alan kazandırdığı ileri sürülmektedir (Islam, 2017).

İki tür güvenilirlik teminatı bilinmektedir: birisi veri kalemleri ile ilgili olan veri teminatı, diğeri ise bilgi sistemlerinin planları ve işleyişi ile ilgili olan sistem teminatı. Kurumsal raporlamadaki finansal olmayan bilgilerin kullanıcılar açısından önemi düşünüldüğünde, bu hususlardaki güvence hizmetlerinin gerekli olduğu açıktır.

İngiltere'de kurumsal raporlamaya ilişkin yasalar şirketlere ilişkin kanunları ve muhasebe standartlarını esas almaktadır. Hâlihazırda bir şirketin yıllık raporlarında yer alan bilgiler, zorunlu ve gönüllü olarak paylaşılan bilgilerin bir karışımıdır. Yıllar geçtikçe, gönüllü olarak paylaşılan bilgilerin miktarı zorunlu olanlardan daha hızlı bir şekilde artmaktadır (Islam, 2017). Anketler de her finansal olmayan bilginin açıklanmasının zorunlu hale getirilmesine ciddi bir destek olmadığını göstermektedir (Eccles ve Mavrinac, 1995).

Denetçilerin, denetlenen finansal tabloları da içeren belgelerde yer alan diğer (finansal olmayan) bilgilere yönelik sorumlulukları yalnızca önemli boyutlardaki tutarsızlıkları tespit etmekle sınırlıdır. Kurumsal raporlamaya ilişkin önerilen değişiklikleri karşılamak için gerekli olan düzenleme reformunun yapısı ve kapsamı büyük ölçüde, bu değişikliklerin zorunlu olup olmayacaklarına bağlıdır. Düzenleyici reformların kurumsal raporlamada büyük dönüşümler yerine kademeli değişimler içermesi daha olasıdır (Islam, 2017).

2.14. Kurumsal Raporlamada Gelişme Alanları ve Yönetişim

Finansal verinin raporlanması 500 yıldır devam etmektedir (UNEP, 1999) ve şirketler ile ekonomik ve finansal verileri şirketlerin finansal performansını değerlendirmek için kullanmakta olan paydaşları için her zaman büyük önem taşımıştır. Bilginin, muhasebenin,

denetlemenin ve paydaşlarla iletişimin içeriği ve sunumu hakkında standartlar belirlenmiştir. Finansal bilgi genellikle şirketlerin yıllık raporlarında yer almaktadır.

Uluslararası muhasebe standartları (IAS) ve Uluslararası finansal raporlama standartları (UFRS) bünyesindeki mevcut eğilimler, mevcut bilgilerle birlikte ileriye dönük bilginin de artan bir şekilde kapsandığını ve bu nedenle de veri güvenilirliğinin giderek azaldığını vurgulamaktadır. İleriye dönük veriler nadiren net bir şekilde belirlenebilmektedir ve bu nedenle de prensipte güvenilir olarak kabul edilmemektedir (Islam, 2017). Muhasebede uygunluk/yerindelik ve güvenilirlik arasındaki bu çelişki (Altenburger ve Schaffhauser-Linzatti, 2007) geleceğin belirsizliği nedeniyle hiçbir zaman çözülemeyecektir. Yine de, geniş çapta kabul gören muhasebe standartlarının benimsenmesiyle birlikte, yıllık raporlamalarda üst düzeyde açıklık ve şeffaflık kaçınılmaz olacaktır.

Kurumsal yönetim “Etkili karar almayı sağlayacak yollar bulmak” (Oman, 2001) olarak tanımlanmıştır. Dünya Bankası (2003) kurumsal yönetim çerçevesinin Sorumluluk, Hesap Verebilirlik, Dürüstlük ve Şeffaflık (RAFT) olarak belirlenen dört sütuna dayanması gerektiğini belirtmektedir. Kurumsal yönetim ilkeleri, etik kuralları ve kamuyu aydınlatma politikaları, şirketleri finansal tablolarının kapsamını genişletmeye ve finansal olmayan hususları da raporlamaya yönlendirmektedir. Bazı finansal olmayan bilgiler giderek daha sıklıkla yayınlanmakta ve şirket yönetiminin ileri görüşlülüğüne ve piyasalardaki yeni risk ve fırsatları tahmin etmedeki etkinliğine yönelik ipuçları sunmaktadır. Finansal olmayan bilgilerin raporlanmasının artan önemi, bir şirketin değeri ile yönetim şekli arasındaki doğrudan bağlantıyı işaret etmektedir.

Amerika, Avustralya, Japonya ve Tayvan ile İngiltere, Fransa, Danimarka, Hollanda gibi AB ülkelerinde, finansal olmayan bilgilerin de dâhil edilmesi suretiyle geleneksel finansal raporlamanın kapsamının genişletilmesine yönelik teşvik ve gereklilikler hızla yaygınlaşmaktadır. Gerek ulusal çevresel ve sosyal politikalar vasıtasıyla, gerekse de yatırımcıların Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu’nun (SEC) düzenleyici faaliyetleri yoluyla şirket performansına ilişkin net bilgi edinme talepleri nedeniyle, bu yöndeki baskı ağırlaşmaktadır (Islam, 2017).

Tüm göstergeler, kurumsal raporlama girişimlerinin etkinliğini artırmaya devam edeceğini ortaya koymaktadır. Şirketlerin tüzel kişiliği; çalışanlarla iletişimi sağlamak, şirket itibarını artırmak, önemli mesajları paydaşlarla paylaşmak, geçmişte yaşanan ve şirket

itibarına gölge düşüren olumsuz olayları atlatmak, raporlama faaliyetlerini sürdürmek, sektörün gerektirdiği standartları veya yapılması beklenen uygulamaları karşılamak ve bir ürün pazarlama aracı inşa etmek amaçlarıyla yeni tarzda finansal olmayan bilgilerin raporlanmasını teşvik etmektedir.



BÖLÜM III

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI VE GRI STANDARTLARI

3.1. Sürdürülebilirlik Kavramı ve Amacı

Klasik iktisatçılar, ekonomik büyümeyi üretimin artışıyla sağlamayı; bunu da doğal kaynakların sınırsız olması varsayımına bağlayarak hedeflemekteydiler. Bu varsayıma bağlı olarak, çevre problemleri doğal karşılanmakta ve katlanılması gerekli sonuçlar olarak düşünülmekteydi. Bu sebepten ötürü de çevre kirliliğini tamamen ortadan kaldırmak yerine kirliliğin geçici olarak giderilmesi doğrultusunda politikalar izlenmekteydi. “Sürdürülebilirlik” kuramı; geleneksel büyüme anlayışı ve kar maksimizasyonuna alternatif olarak doğmuştur (Özçelik, 2013).

Bir başka deyişle, sürdürülebilirlik kavramı, doğal kaynakların yenilenme süresinden daha hızlı tüketilmesi, böylelikle de çevrenin insanlara sınırsız kaynaklar sunmayacağını zamanla anlaşılması sonucunda ortaya çıkmıştır.

İşletmelerin sosyal sorumluluğuyla ilgili ilk tanımlamayı Bowen 1953 yılında yapmıştır. Bowen (1953), iş insanlarının, toplumun amaçları ve değerleriyle uyumlu olan sosyal sorumluluk faaliyetleri ile ilgilenmesi gerektiğini öne sürmüştür; fakat 1960 ve 1970’li yıllarda akademisyenler ve muhasebeciler, bir muhasebecinin rolünün gelir tablosu ve bilanço hazırlamaktan daha fazlası olamayacağını tartışmışlardır. Yine bu tarihlerde bazı ekonomistler, işletmelerin faaliyetlerinin sosyal sorumluluk taşıyamayacağını, işletmelerin öncelikli ve asıl hedefinin kar elde etmek olduğunu vurgulamışlardır (Friedman, 1970; Kestigian, 1991). Bu düşüncelerin aksine Carroll (1979), işletmelerin yasal ve ekonomik yükümlülükler haricinde, topluma daha büyük sorumluluklar taşıdıklarını öne sürmüştür. Bu tartışmaların bugün geldiği son durumda, işletmelerin varlıklarını sürdürebilmelerinde, sosyal sorumluluğun önemi kabul görmektedir (Aydın, 2015).

Sürdürülebilirlik kavramı; Brundtland Raporu’nda Birleşmiş Milletler Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu tarafından yayınlanan “Ortak Geleceğimiz” başlığı altında işlenmiştir (UNWCED, 1987). Brundtland Raporu’nda sürdürülebilirliğin tanımı “bugünkü neslin ihtiyaçlarının, gelecek nesillerin ihtiyaçlarından ödün verilmeksizin karşılanması”dır (UNWCED, 1987). Sürdürülebilirlik, kaynakların etkin ve verimli kullanılmasıyla

sağlanmaktadır. Sürdürülebilirlik; toplumun bilimsel, sosyal, doğal, kültürel ve insan kaynaklarının tamamının ölçülü kullanılmasını sağlayan ve bu duruma saygı duyulmasını benimseyen bir sosyal bakış yaratmayı başaran, katılım odaklı bir süreçtir (Gladwin vd., 1995).

Brundtland Raporu sürdürülebilirliğin tanımını 3 kavram altında toplamaktadır: Ekonomik başarı, toplumsal adalet ve çevresel istikrar (WCED, 1987). Kurumsal Sosyal Sorumluluk, aynı zamanda şirketlerin sürdürülebilir gelişime olan katkısı olarak da ifade edilmektedir (EC, 2002), (Bansal, 2005), (Moneva ve diğerleri, 2007).

IISD (1992) tarafından verilen tipik bir tanımlama ise şudur: “işletmenin ve hissedarların bugünkü ihtiyaçlarını karşılayacak ve aynı zamanda gelecekte ihtiyaç duyulacak beşeri ve tabii kaynakların korunması, sürdürülmesi ve geliştirilmesini sağlayacak stratejilerin ve faaliyetlerin benimsenmesi”.

Szekely ve Knirsch (2005), şirketler için sürdürülebilirliği şu şekilde tarif etmiştir: “Ekonomik büyümenin, hisse değerinin, prestij ve şirket itibarının, müşterilerle ilişkilerin ve ürün ve hizmet kalitesinin sürdürülmesi ve genişletilmesi. Bu aynı zamanda, iş etiğinin benimsenmesi, sürdürülebilir istihdam yaratılması, şirketin tüm paydaşlarına yönelik değer üretilmesi ve yetersiz hizmet alan kesimlerin ihtiyaçlarının giderilmesi anlamına da gelmektedir”. Van Marrewijk (2003) ise şu tanımlamayı yapmıştır: “Şirket faaliyetleri yürütülürken sosyal ve çevresel duyarlılık sergilenmesi ve paydaşlarla etkileşim”.

Sürdürülebilirlik; doğal kaynakları ve insan kaynaklarını, finansal sermaye için gösterilen gayretin aynısını göstererek yönetebilmek ve farkındalığın kapsamını genişletebilmek anlamına gelmektedir. Böylelikle; yapılan seçimin “doğru maliyeti” tam olarak anlaşılmalı olur (White, 2005:36).

McKinsey (2015), “şirket liderlerinin sürdürülebilirlik arayışında olduğunu ve yöneticilerin genellikle bu konuyu şirket stratejileri için önemli bulduklarını” öne sürmekte iken Ethical Corporation (2015) “sürdürülebilirliğin iş dünyası için sürükleyici bir güç olduğunu” ve “geleceğin bu alandaki yenilenme faaliyetlerinde olduğunu” savunmaktadır. Tanımların çokluğuna rağmen, bir şirketin sürdürülebilirlik açısından ne durumda olduğunu değerlendirebilmek için ölçülebilir kıstaslar olması gerektiği konusunda ortak bir anlayış bulunmaktadır (Özdemir, 2014).

3.2. Kurumsal Sürdürülebilirlik Kavramı

Kurumsal Sürdürülebilirlik (CSR), şirketlerin sosyal ve çevresel duyarlılıkları faaliyetlerine ve paydaşları ile ilişkilerine görünür bir şekilde ve gönüllü olarak dâhil etmeleri şeklinde tanımlanmaktadır (Baron, 2014). Bu tanım iki önemli kavrama dayanmaktadır: 1) Gönüllülük, yani düzenlemelere uymanın ötesine geçilmesi ve 2) Görünürlük, yani sosyal sorumluluğun şirketin faaliyetlerinde gözle görülür değişikliklere yol açması (Kitzmuller ve Shimshack, 2012).

Avrupa Komisyonu kurumsal sosyal sorumluluğu “işletmelerin toplum üzerindeki etkilerinin sorumluluğunu almaları” şeklinde tanımlamıştır (EC, 2011). Şirketler sosyal sorumluluk faaliyetlerini raporlarken, ‘sürdürülebilirlik’, ‘şirket sorumluluğu’, ‘sürdürülebilir kalkınma’, ‘kurumsal sosyal sorumluluk’, ‘insan-gezegen-kâr (üçlü kâr hanesi-TBL)’ veya ‘çevresel ve sosyal rapor’ da dâhil olmak üzere çok sayıda terim kullanmaktadırlar (KPMG, 2013). Bu çeşitlilik, yalnızca yardımseverliğin ötesinde, daha ayrıntılı ve özenli stratejilerin bir işareti olarak görülmektedir (Baron, 2014).

Kurumsal sürdürülebilirlik; işletmelerde uzun vadeli değer yaratmak için, sosyal, çevresel ve ekonomik etkenlerin kurumsal yönetim ilkeleriyle beraber, işletme faaliyetleri ve karar mekanizmalarında göz önünde bulundurulması ve bu etkenlerle ilişkili risklerin etkili şekilde yönetilmesi olarak tanımlanabilmektedir (BIST, 2014).

Kurumsal sürdürülebilirlik, kuruluşların karlılığının, büyümelerinin önemini doğrularken; aynı zamanda kuruluşların ekonomik gelişme, sosyal hak ve adalet ve çevresel koruma gibi toplumsal hedefleri göz önünde bulundurmaları gerektiğini savunmaktadır (Wilson, 2003). Bu kapsamda kurumsal sürdürülebilirlik bir şirketin doğrudan ve dolaylı paydaşlarının ihtiyaçlarının karşılanması ve bunu yaparken gelecekteki paydaşlarının ihtiyaçlarını karşılama kapasitesinin zarar görmemesi şeklinde tanımlanabilir (Dyllick ve Hockerts, 2002, p. 131).

Ayrıca kurumsal sürdürülebilirliğin, bir şirketin çevre de dâhil olmak üzere tüm paydaşlarını güçlendirmek ve sürdürülebilir bir toplum inşasına daha etkili bir şekilde katkıda bulunmak için faaliyetlerini, yapısını ve yönetimini sürekli olarak geliştirdiği bir yolculuk olduğu da öne sürülebilmektedir (Lozano, basından).

Sürdürülebilir Kalkınma için Dünya İş Konseyi (WBCSD), kurumsal sürdürülebilirlik raporlarını “ekonomik, çevresel ve toplumsal konularda şirketin duruşuna ve faaliyetlerine

dair iç ve dış paydaşlara bir resim sunan, kamuya açık şirket raporları” olarak tanımlamaktadır (WBCSD, 2002). Bu raporlara atıf yapmak için “sürdürülebilirlik”, “kurumsal sosyal sorumluluk” ve “kurumsal vatandaşlık” da dâhil olmak üzere çok sayıda farklı isim kullanılabilir (Roca ve Searcy 2012). Bu raporda mühim olan husus, işletmenin temel sürdürülebilirlik konularına ve girişimlerine dair paydaşları ilgilendiren nitel ve nicel bilgileri içermesidir (Searcy, Buslovich, 2012).

Sürdürülebilirlik raporları kamuyu, ilgili paydaşları ve hissedarları, şirket faaliyetlerinin ekonomik, toplumsal ve çevresel etkilerine dair bilgilendirmektedir (Freeman vd., 2010). Bu raporların “insan-gezegen-kâr” kavramını yansıtmaları ve şirketin üçlü kâr hanesi (TBL) bilgisini betimlemesi beklenmektedir (Elkington, 1998). Bu iletişim, paydaşların beklentilerini karşılamak ve böylelikle ahlaki meşruiyeti sağlamak için tasarlanmıştır. Sürdürülebilirlik raporlaması muhasebe ve denetimden sonraki son adımdır ve buradan hareketle söz konusu iletişim, hesap verebilirliğin güçlendirildiği bir süreç olarak da görülebilmektedir (Rasche ve Esser, 2006).

Daub (2007), sürdürülebilirlik raporlamasını “şirketin raporlama döneminde ekonomik, çevresel ve sosyal etkinliğini ve verimliliğini geliştirmeyi ne kadar başarabildiğine ve bu hususları sürdürülebilirlik yönetim sistemine ne kadar dâhil edebildiğine dair nitel ve nicel bilgiler içermesi gereken bir rapor” olarak tanımlamaktadır.

3.3. Sürdürülebilirlik Raporlaması-Finansal Raporlama Karşılaştırması

Finansal raporlar zaman ölçeği olarak raporlama yılını benimserken; sürdürülebilirlik raporları gelecek odaklıdır. Finansal raporların odak noktası kurumun doğrudan kontrol ettiği konular iken; sürdürülebilirlik raporları sürdürülebilirlik etkisi sebebiyle çevresel ve sosyal konuları odak noktası olarak benimsemektedir. Finansal raporlar maddi değerleri ifade ederken; sürdürülebilirlik raporları maddi olmayan değerleri ifade etmektedir. Finansal rapordaki veriler parasal iken sürdürülebilir raporlardaki veriler parasal olmayan verilerdir. Finansal rapordaki finansal bilginin önemi varken; sürdürülebilirlik raporlarında okuyucu için mühim olan herhangi bir bilgi önemli kabul edilmektedir. Finansal raporların kullanıcıları pay sahipleri ve yatırımcılar iken; sürdürülebilirlik raporlarının kullanıcıları paydaşlardır (INTOSAI 2013, 10).

3.4. Şirketlerin Sürdürülebilirlik Raporu Hazırlama Nedenleri

İşletmelerin sürdürülebilirlik raporu hazırlamalarının sebepleri; sürdürülebilirlik raporları sayesinde çevresel stratejilerin uygulanmasının kolay hale gelmesi, şirket çalışanlarının çevresel konularda daha fazla bilinçlenmesi, işletmenin verdiği mesajın hem işletme içi hem işletme dışında açıkça ifade edilmesi, kredi değerliliğinin şeffaflığa bağlı olarak artması, maliyetlerde tasarruf sağlanarak verimlilikte artış sağlanması, risk yönetiminin uygulanması, inovatif ürünler üretip, geliştirmeye yardımcı olması, işletme çalışanlarının motivasyonunun, işletmenin itibarının, marka bağlılığının ve iş geliştirme alanlarının artması, belirlenen hedeflere ulaşılması için takip mekanizmasının daha güçlü hale gelmesi olarak özetlenmektedir (White, 2005: 38; Başar ve Başar, 2006: 216).

Sürdürülebilirlik raporlamasının şirketler açısından önemi iç ve dış nedenler olarak ikiye ayrılarak açıklanmaktadır. Şirketlerin sürdürülebilirlik bilgilerini kamuya açıklamalarının başlıca dış nedenleri; paydaşlarla iletişimi güçlendirmek, böylelikle hesap verilebilirliği ve şeffaflığı artırmak; bunun sonucunda da olumlu ve güçlü bir imaj yaratarak kamu sektöründe güven oluşturmayı başarmaktır.

Şirketlerin sürdürülebilirlik raporlama yapmalarının iç nedeni ise performansı geliştirmektir. Sürdürülebilirlik raporları şirketlerin risk ve fırsat analizlerini daha verimli bir şekilde yaparak, risk yönetimlerini daha etkin hale getirmelerine yardımcı olmaktadır. Aynı zamanda şirket içerisinde sürdürülebilirlik konularıyla ilgili farkındalığı artırmaya yardımcı olmaktadır. Bunlara ek olarak sürdürülebilirlik raporları maliyetleri düşürmek adına tasarruf aracı olarak da kullanılmaktadır. Sürdürülebilirlik raporları şirket içerisinde daha önce olmayan ek bilgilerin üretilmesine ve mevcut bilgilerin kalitesini artırmaya da sebebiyet vermektedir (Eccles ve diğerleri 2015, 100). Araştırmalara göre; sürdürülebilirlik raporlamasının şirketler tarafından yapılmasının bir başka sebebi de şirketlerin reputasyon risklerini yönetmelerine yardımcı olmasıdır (Bebbington ve diğerleri, 2008).

Sürdürülebilirlik çalışmalarının şirketlerin kurumsal itibarını artırarak marka değerine olumlu etkide bulunduğu ortaya konulmaktadır. Kurumsal sürdürülebilirlik anlayışını karar alma süreçlerine entegre eden şirketler, operasyonel maliyetlerini düşürerek, verimlilik ve karlılıklarını uzun vadede artırmaktadır. Kurumsal sürdürülebilirlik anlayışı, kısa dönemde eğitim, araştırma ve risk yönetimine dair maliyetlere sebebiyet verse de, uzun vadede yeni teknolojilerin entegre edilmesi ve kurumsal kültürdeki değişimle birlikte şirketlerin performansında iyileşmeye sebebiyet vermektedir. Kurumsal sürdürülebilirlik anlayışını

süreçlerine entegre etmiş şirketler toplumun desteğini ve güvenini de kazanmaktadır. Böylelikle, rakiplerine karşı rekabet üstünlüğü de elde etmiş olurlar. Yatırımcılar da yatırım kararı verirken şirketlerin sürdürülebilirlik yaklaşımını benimseyip benimsemediklerine bakmaktadır. Çevresel, kurumsal ve sosyal yönetimi içeren riskleri yönetmeyi başaran şirketlerin sermayeye ulaşma şansları da artmaktadır. Öte yandan sürdürülebilirlik yaklaşımını benimseyemeyen ve bu kapsamda oluşan riskleri iyi yönetemeyen şirketler, azalan kaynaklar sonucunda artan birim maliyetlerle baş edemeyerek sürdürülebilirliklerini sağlamakta sorunlarla karşılaşabilmektedir (Gençoğlu ve Aytaç, 2016).

Sürdürülebilirlik raporları; işletmelerin faaliyetleri sonucu oluşan zararların ve değer in daha etkili ölçülmesine sebebiyet verir. Böylelikle de; şirketlerin uzun vadeli stratejilerini belirlemelerinde yol gösterici rol üstlenir.

3.5. Sürdürülebilirlik Raporlarının Şirketlerin Finansallarına Etkisi

Şirketlerin CSR performanslarının finansal performansları üzerinde pozitif veya negatif etkisinin olup olmadığı halen bir tartışma konusudur. Bazı araştırmacılar olumlu etkisi olduğunu savunurken; bazıları herhangi bir etkisi olmadığını savunmaktadır. Cochran ve Wood (1984) pozitif bir etkisi olduğunu ifade ederken; Aupperle ve diğerleri (1985) CSR performansının şirketlerin uzun ve kısa dönemdeki karlılıkları üzerinde herhangi bir etkisi olmadığını ifade etmektedir. Buna karşılık; Waddock ve Graves (1997) ise CSR performansın ROE üzerinde uzun dönemde olumlu etkisi olacağını belirtmektedir. Böylelikle, daha iyi finansallara sahip şirketlerin; kurumsal sosyal performansını artırmak için daha fazla kaynak ayırabileceğinden de söz edilmektedir. Güvene dayalı işbirliğinin etik ilkelerin alt kümesi olması da güvenilir şirketlerin diğer şirketlere karşı rekabet avantajı elde etmesini sağlamaktadır (Jones, 1995). Bu da şirketlerin; paydaşlar ve yatırımcılar üzerinde olumlu itibar yaratması sebebiyle; finansal performanslarına olumlu katkıda bulunmaktadır (Orlitzky ve diğerleri, 2003). Böylelikle de kurumsal sürdürülebilirlik faaliyetlerinin şirketlerin finansal performansı üzerinde olumlu etkisi olduğu ifade edilmektedir.

Daha düşük kurumsal sürdürülebilirlik performansına sahip şirketlerin, daha yüksek kurumsal sürdürülebilirlik performansına sahip şirketlere göre daha düşük hisse senedi fiyatına sahip olup; daha fazla risk oluşturduğu öngörülmektedir (McGuire ve diğerleri, 1988). Öte yandan, bazı araştırmacılar ise kurumsal sürdürülebilirlik performansları için daha fazla kaynak harcayan şirketlerin operasyonel maliyetlerindeki artışın fiyatlara da artış

olarak yansıtacağı; bunun da ürün pazarı ve borsada olumsuz etki yaratacağını ifade etmektedir (Friedman, 1970; Tang ve diğerleri, 2012). Diğer bir grup araştırmacılara göre ise şirketlerin kurumsal sürdürülebilirlik performansları ve finansal performansları arasında herhangi bir ilişki öngörülmemektedir (McWilliams ve Siegel (2000, 2001)).

İşletmelerin kurumsal sosyal performansı GRI ilkeleri doğrultusunda belirlenen göstergeler aracılığıyla ölçümlenmektedir. Bu göstergeler; insan hakları, toplum ve ürün sorumluluğu ve işgücü uygulamalarıdır. İşletmelerin finansal performansları ise özkaynak karlılığı, satış büyümesi ve nakit akışı/satış oranı göz önünde bulundurularak ölçülmektedir. Özkaynak karlılığı, şirketlerin şirket içi kaynak kullanımını gösteren kurumsal finansal performans ölçüm kriteri iken; satış büyümesi, nakit akışı/satış oranı şirketlerin dış kurumsal finansal performans ölçüm kriteridir (Orlitzky ve diğerleri, 2003).

Üretim şirketleri üzerinde yapılan istatistiksel bir araştırma sonucunda insan hakları, toplum ve ürün sorumluluğu göstergelerinin özkaynak karlılığı performansına pozitif etkisinin olduğu gözlemlenmiştir. Buna paralel olarak şeffaf ve gelişmiş kurumsal sosyal performanslı şirketlerin şirket içi finansal kaynak kullanımı üzerinde geliştirici etkisi olduğu görülürken; şirketlerin şirket dışı finansal performansları üzerinde geliştirici etkisi olmadığı görülmüştür. Yine aynı araştırma sonucuna göre; karlı şirketlerin kurumsal sürdürülebilirlik kapsamındaki raporlamalara itibarlarını geliştirmek için daha çok önem verdiği; bir yandan da kurumsal sürdürülebilirlik aktivitelerini gerçekleştirmek adına maliyetlerde artış olması durumundan da çekindikleri ortaya çıkmıştır (Lujie Chen, Andreas Feldmann, Ou Tang, 2015).

Araştırmacılar, bir şirketin sosyal performansının finansal başarısını nasıl etkileyeceğine dair çeşitli görüşler ortaya koymuşlardır (Clarkson, 1995; Wood, 1991). En yaygın görüş, yüksek düzeyde bir sosyal performansın paydaşlarla karşılıklı güvene ve işbirliğine dayanan iyi ilişkiler kurulmasına yardımcı olduğu, bunun da şirketin performansını artırdığı görüşüdür. Şirketlerin çeşitli paydaşlarla ilişki kurma biçimi ile ilgilenen araştırmacılar genellikle, bir şirketin hissedarlarının ötesinde çok farklı paydaşlarının ihtiyaçları ile ilgilenmesinin performansını artırmasına ve bunu sürdürmesine katkı sağlayıp sağlamadığını belirlemeye çalışmışlardır. Bu amaçla, bir şirketin sosyal performans düzeyi ve finansal sonuçları arasındaki ilişkiyi inceleyen birçok araştırma yapılmış ve genellikle aralarında pozitif ilişki olduğu ortaya sürülmüştür (bkz. Margolis ve Walsh, 2003; Orlitzky vd., 2003).

Birkaç araştırma sonucuna göre; büyük şirketlerin üzerindeki paydaşlara karşı sorumlulukları yerine getirme baskısı daha büyüktür (Hackston ve Milne, 1996). Böylelikle araştırmalar göstermektedir ki; şirketlerin büyüklüğü ile sürdürülebilirlik raporunun içeriğinin kalitesi birbiriyle doğru orantılıdır (Hackston ve Milne, 1996; Adams ve diğerleri, 1998; Neu ve diğerleri, 1998; Garcia-Sanchez, 2008; Prado-Lorenzo ve diğerleri, 2009).

3.6. Sürdürülebilirlik Raporlamasına Teorik Yaklaşımlar

Kurumsal sürdürülebilirlik üzerine yapılan araştırmaları bir çerçeveye oturtabilmek için kullanılan teorik yaklaşımlar şunlardır: paydaşlar teorisi, meşruiyet teorisi ve kurumsal teori. Bu teoriler, şirketleri sürdürülebilirlik raporlaması yapmaya teşvik eden nedenleri anlamak için sıklıkla kullanılmaktadırlar (Searcy ve Buslovich, 2012).

Meşruiyet teorisi, kurumsal eylemlere ve bunların toplumsal beklentilerle uyumu veya uyumsuzluğuna yönelik algılara odaklanır (Suchman, 1995). Kurumsal sürdürülebilirlik bağlamında meşruiyet teorisi, özellikle bir kuruluşun çalışabilmesi için gerekli sosyal yeterlilik düzeyinin anlaşılması konusunda faydalıdır.

Kurumsal teori, kuruluşlardaki resmi yapıların oluşumunu açıklamakta yararlı olmaktadır (Scott, 2008). Bu kapsamda özellikle üzerinde durulan bir konu, zorlayıcı taklitler ve kuralcı baskılar nedeniyle kuruluşların zaman içerisinde nasıl birbirlerine benzediğini açıklayan kurumsal benzeşme kavramıdır (DiMaggio ve Powell, 1983).

Paydaşlar teorisi şirketlerin müşteriler, tedarikçiler, çalışanlar, topluluklar ve yatırımcılar gibi dâhili ve harici paydaşlarına karşı yükümlülüklerinin altını çizmektedir. Bu teoriye göre paydaşlarla ilişkiler bir kuruluşun yönetiminde kritik önemi haizdir ve temel kararlar üzerinde etkili olmalıdır (Freeman vd., 2010).

Freeman (1984), stratejik yönetim konusunda yeni bir anlayış (paradigma) geliştirmek için paydaş kavramını ortaya atmıştır. Onun paydaş tanımı, kuruluş ile müşteriler, çalışanlar, tedarikçiler, hissedarlar, topluluklar, çevre vs. gibi farklı gruplar arasındaki ilişkileri merkeze almaktadır. Bu teoriye göre şirketler bu gruplarla ilişkilerini yönetmeli ve stratejik bir araç olarak kurumsal sürdürülebilirlik raporlaması (CSR) temel paydaşları dikkate almalıdır (Nielsen ve Thomsen, 2007). Snider vd. (2003), paydaşlar teorisinin CSR raporlamasını değerlendirmek için yeterli bir çerçeve sunduğunu ileri sürmektedir.

Sürdürülebilirlik raporlaması şirketler tarafından yaygın bir şekilde, paydaşlara yönelik şeffaflığı artırmak ve faaliyetlerin daha geniş kabul görmesini sağlamak için bir iletişim aracı

olarak kullanılmaktadır. İlgili kamuyu aydınlatma göstergelerinin seçiminde çok sayıda etken bulunabilir; ancak paydaş talepleri genellikle önemli bir ağırlığa sahiptir. Paydaşlar çoğunlukla kendi duyarlılıklarını yansıtan ve bunları karşılayan göstergeleri tercih etmektedirler (O'Connor ve Spangenberg, 2007). Manetti'ye (2011) göre paydaşlarla fikir alışverişi, açıklanan bilgilerin önemini ve uygunluğunu belirlemedeki rolü nedeniyle raporlama sürecinde temel bir aşama olmakla birlikte, gerçekte olan şey fikir alışverişinden ziyade genellikle bir paydaş yönetimi yaklaşımıdır.

Freeman'ın (1984) ufuk açıcı önermesine göre şirketlerin, faaliyetlerini etkileyen veya onlardan etkilenen tüm tarafları dikkate alma sorumluluğu olduğu için, bu tarafların, yani şirketin paydaşlarının, çıkarlarına sistematik olarak özen gösterilmektedir. Ayrıca, Donaldson ve Preston (1995) tanımlama hassasiyeti, araç etkinliğini ve normatif geçerliliği esas alarak paydaş teorisine bir açıklama getirmişlerdir. Kurumsal sosyal sorumluluğun paydaşlarla ilişkileri iyileştirerek şirketin çıktılarına katkı sağlayabileceğini ileri sürmektedirler.

Clarkson (1995) birincil paydaşlar ile (devam eden katılımları olmaksızın şirketin varlığını sürdüremeyeceği paydaşlar yani hissedarlar, çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler ve hükümet) ikincil paydaşları (şirket ile doğrudan bir alışverişi olmayan ancak başka şekillerde etkilenen paydaşlar) ayırmaktadır. Mitchell vd. (1997:854) temel paydaşların belirlenmesinde başvurulan üç özelliğin – güç, meşruiyet ve aciliyet – ve “birbiriyle rekabet halindeki paydaş taleplerine yöneticilerin öncelik verme derecesinin” değerlendirilmesi yoluyla paydaşların önem sıralamasında meydana gelen değişiklikleri anlamının gerekliliğini ele almışlardır.

Küresel Raporlama Girişimi (GRI) yönergeleri, paydaşların beklentilerini dikkate almaya güçlü bir vurgu yapmaktadır. Bu durum, “paydaş kapsayıcılığı” ve “önemlilik” ilkelerinde net bir şekilde görülmektedir. Paydaş kapsayıcılığı, paydaşların beklentilerinin ve çıkarlarının temel bir referans noktası olduğunu ve “kuruluşun paydaşlarını belirlemesi ve onların makul beklenti ve çıkarlarına nasıl karşılık verdiğini raporunda açıklaması gerektiğini” işaret etmektedir (GRI, 2011, s.10). Önemlilik ise raporda ele alınan konuların “kuruluşun önemli sosyal, ekonomik ve çevresel etkilerini yansıtması” ya da “paydaşların değerlendirmelerini ve kararlarını önemli şekilde etkilemesi” gerektiği anlamına gelmektedir (GRI, 2011, s.8).

3.7. Üçlü Kâr Hanesi

Günümüzde işletmelerin sadece yatırımcıları ve hissedarlarına karşı değil, ilişki kurduğu, etki yarattığı tüm paydaşlarına karşı sorumlu davranmaları arzu edilmektedir. Bahsedilen sorumluluklar; ekonomik sorumluluk, yasal sorumluluk, etik sorumluluk ve ihtiyarı sorumluluk olarak özetlenebilir. Ekonomik sorumluluk müşterilere ve hissedarlara karşı; yasal sorumluluk yasalara veya devlete karşı; etik sorumluluk topluma karşı; ihtiyarı sorumluluk ise tüm insanlığa karşıdır (Aras ve Sarioğlu, 2015).

Sürdürülebilirlik, ilk ortaya çıktığı dönemlerde işletmelerin çevreye duyarlı faaliyet göstermelerini ve çevreye karşı olumsuz faaliyetlerini azaltmalarını gerektiren bir kavram olarak tanımlanmış olsa da, bu düşünce zaman geçtikçe “sürdürülebilirliğin üç ayağı” şeklinde tanımlanan; işletmelerin sosyal, ekonomik ve çevresel hedeflerinin birbiriyle uyumlu şekilde hayata geçirilmesini benimseyen bir yaklaşıma dönüşmüştür.

John Elkington’ın 1977 yılında ilk kez vurguladığı “Triple Bottom Line” tanımıyla birlikte geleneksel muhasebe kavramı; finansal performansa ek olarak çevresel ve sosyal performansı da kapsayacak biçimde genişletilmiştir. Bu yaklaşım doğrultusunda, bahsedilen üç kriterden herhangi birinin işletmeler tarafından göz ardı edilmesi, işletmelerin operasyonlarını ve sonrasında geleceklerini tehlikeye atacaktır. Buradaki temel amaç, işletmeler, toplum ve tüm paydaşlar için uzun dönemde sosyal, çevresel ve ekonomik açıdan fayda sağlamaktır (Aras ve Sarioğlu, 2015).

Büyük şirketler, çevreye karşı duyarlı olmanın ve faaliyetlerinin sürdürülebilir olmasına dikkat etmenin finansal kârlılığa ek olarak sosyal ve çevresel boyutları da içeren üçlü kâr hanesi (TBL) kavramına katkı sağladığını keşfetmiş durumdadırlar (Esty ve Winston, 2009). Üçlü kâr hanesi (TBL) kavramı, faaliyetlerinden kaynaklanan muhtemel zararları azaltmak ve ekonomik, toplumsal ve çevresel değer yaratmak için şirketlerin üzerinde çalışmaları gereken değerler, meseleler ve süreçlerin tamamını kapsamaktadır. Bu durum, şirketin hedefleri konusunda net olmayı ve hissedarlar, müşteriler, çalışanlar, iş ortakları, hükümetler, yerel topluluklar ve kamuoyundan oluşan şirketin tüm paydaşlarının ihtiyaçlarını dikkate almayı gerektirmektedir (SustainAbility, 2003).

Geleneksel yönetimde, şirket yönetimi sadece şirketin hissedarlarına karşı sorumluyken; kurumsal sürdürülebilirlik kapsamında hesap verilebilirliğin alanı daha geniş tutulmuştur Sürdürülebilirlik raporlarının hesap verilebilirliğin bir aracı olarak görülmesinin

sebebi bu raporların şirketlerin paydaşlarına; stratejilerini, yönetim yaklaşımlarını ve planlarını (üçlü raporlama) sunduğu raporlar olmasıdır (Gençoğlu ve Aytaç, 2016).

3.8. Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzları

Dalal-Clayton ve Bass (2002), Cole (2003), ve Lozano ve Huisinsh (2011) avantajları ve dezavantajlarını da belirterek, kapsamlı bir Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzları listesi sunmuşlardır. En yaygın kullanılan kılavuzlar içerisinde şunlar yer almaktadır: ISO 14000 serileri (özellikle ISO 14031 ve 14063:2006) ve EMAS; Sosyal Hesap Verebilirlik 8000 standartları (SAI, 2007) ; ve GRI Sürdürülebilirlik Kılavuzları (GRI, 2002, 2006). ISO 26000 (ISO, 2009), ISO serilerinde kullanılan sistematik yaklaşımlardan istifade edilmesi ve bunların sürdürülebilirlik için uygulanması hususlarında faydalı olabilecektir; ancak kullanımı henüz yeterince yaygınlaşmamış ve faydaları tam olarak anlaşılammıştır (Lozano, 2012). Birçok araştırmacı, GRI kılavuzlarının Sürdürülebilirlik Raporlaması için halihazırdaki en iyi seçenek olduklarını belirtmektedir.

3.9. GRI Standartları

Çevresel, sosyal ve yönetim kalitesine dair kamuya açık bilgiler ve yönetimde şeffaflık, yatırımcıların ve hissedarların bilinçli ve doğru kararlar alabilmeleri için büyük önem taşımaktadır (Rikhardsson ve Holm, 2006). Ayrıca, müşteriler, tedarikçiler, çalışanlar, topluluklar ve diğer sosyal gruplar gibi paydaşlar da, daha yüksek bir hesap verebilirlik standardı görmek istemekte ve şirketin yol açtığı etkilerin, üstlendiği risklerin ve performansının daha kapsamlı bir tasvirini talep etmektedirler (Rasche ve Esser, 2006). Ancak sürdürülebilirlik raporlarını, üçlü kâr hanesi (TBL) kıstaslarına göre sayısal bir ölçüt kullanarak incelemek ve değerlendirebilmek ve raporlama kalitesini emsalleri ile karşılaştırabilmek için bir araç bulunmamaktaydı.

Birçok ülke sürdürülebilirlik ilkelerini, hem gönüllü hem de zorunlu şekillerde program ve politikalarına dâhil etmişlerdir. İklim değişikliği, fakirlik, insan hakları ihlalleri ve yasalara uyum gibi son zamanlarda baskısını artıran küresel sorunlar da şirketleri, faaliyetlerinin sosyal ve çevresel etkilerine dikkat etmeye zorlamaktadır. Bu durum birçok ülkenin, şirketlerin küresel toplumun geleceğinin inşasında müspet bir rol oynayabilmeleri için sürdürülebilir kalkınmaya yönelik eylemlere yönelmelerini ve bunları raporlamalarını zorunlu kılan yasalar çıkarmalarını gerektirmiştir (Kolk ve Van Tulder, 2010). Neticede firmalar, yasal zorunlulukların ötesine geçen ve sürdürülebilir toplum hedefine katkı

sağlayan politikalar, süreçler, araçlar ve yaklaşımları benimsemektedirler (Henriques ve Richardson, 2004). Şirketlerin bu girişimleri, sürdürülebilirliğe katkı sağlayan eylemlerini raporlamak için kapsamlı bir çerçeve gerektirmektedir.

Sürdürülebilirlik raporlaması işte böyle bir ölçme, açıklama ve sürdürülebilir kalkınma amacına yönelik kurumsal performans kapsamında dâhili ve harici paydaşlara karşı sorumlu olma aracıdır (Küresel Raporlama Girişimi-GRI, 2006). Küresel Raporlama Girişimi (GRI) tarafından geliştirilen kapsamlı bir sürdürülebilirlik çerçevesi küresel düzeyde yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. GRI kılavuzları şirketlerin faaliyetlerinin, ürünlerinin ve hizmetlerinin ekonomik, çevresel ve sosyal sürdürülebilirlik boyutlarını gönüllülük esasına dayalı olarak raporlamaları için hazırlanmıştır (Küresel Raporlama Girişimi-GRI, 2002).

Küresel Raporlama Girişimi (GRI) raporlama çerçevesi, sürdürülebilirlik raporlamasının uluslararası standardizasyonu kapsamında öncü olarak kabul edilmektedir (Gray, 2010; Mahoney ve diğerleri, 2013). Çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren çok uluslu şirketler arasında yaygın bir şekilde kullanılmakta olduğundan söz konusu çerçeve aynı zamanda, sürdürülebilirlik raporlamasının başlıca örneği olarak görülmektedir (Joseph, 2012). Yakın zamanda yapılan çalışmalar da GRI kılavuzlarının şirketler açısından önemini ortaya koymuştur (Mahoney ve diğerleri, 2013).

Küresel Raporlama Girişimi (GRI) çerçevesinin amacı, küçük şirketlerden geniş kapsamlı ve coğrafi açıdan yaygın faaliyetleri olanlara kadar her boyut, sektör veya mekândaki kurumlar arasında standart hale getirilmiş “sürdürülebilir kalkınma amacına yönelik kurumsal performans” ilkelerinin yaygınlaştırılmasıdır (GRI, 2006b, s.3). Böyle iddialı bir hedefi gerçekleştirebilmek için GRI, coğrafi farklılıkların ve ölçeğin nasıl dikkate alınacağına pek değinmeden, kurumlara kendi içlerindeki en anlamlı sürdürülebilirlik konularına yönelik performanslarını belirleme ve raporlama hususlarında yol göstermektedir. Bekleneceği üzere bu çerçeve, Uluslararası Sürdürülebilir Kalkınma Enstitüsü’nün (IISD) küresel sürdürülebilirlik göstergeleri rehberinde “coğrafi temelli” değil “konu temelli” bir çerçeve olarak sınıflandırılmaktadır (IISD, 2012b).

Küresel Raporlama Girişimi (GRI) dünyada en geniş çapta kullanılan gönüllü sürdürülebilirlik raporlaması çerçevesidir (Reynolds ve Yuthas, 2008; Willis, 2003). Bu çerçeve, sürdürülebilirlik raporları hazırlamak isteyen dünyadaki tüm kuruluşların yararlanabileceği, sürdürülebilirlik raporlaması içeriğine dair belirli ilkeler ortaya koymaktadır (Reynolds ve Yuthas, 2008). Ağ temelli bir kuruluş olan GRI sonuç olarak,

kurumsal sürdürülebilirlik raporlamasının kalitesini, karşılaştırılabilirliğini, denetlenebilirliğini ve genel olarak kabul edilebilirliğini artırmayı amaçlamaktadır (Willis, 2003).

Küresel Raporlama Girişimi düşüncesi, 1960-70'lerde ABD'deki müşteri, yatırımcı ve hissedar aktivizmi sonucu ortaya çıkmış ve 1990'larda kurumsal sosyal sorumluluk ve özel yönetim kavramlarıyla birlikte büyümüştür (Brown ve diğerleri 2009a). Orijinal fikir ise 1997 yılında, bir tanesi Çevreye Duyarlı Ekonomiler Koalisyonu – CERES olan iki STK ile ilişkili Allen White ve Robert Massie tarafından ortaya atılmıştır. CERES'in amacı, sosyal ve çevresel konulara ilişkin finansal olmayan bilgileri finansal raporlama ile aynı seviyeye getirmek ve şirketleri hesap sorulabilir hale getirecek bilgilere erişimlerini sağlayarak tüm paydaşların etkinliğini artırmaktır (CERES, 1997). Birleşmiş Milletler Çevre Programı ile çok sayıda ortaklık ve sempozyumun ardından ilk raporlar (gönüllülük esasıyla) 1999 yılında yayınlanmış ve böylece Küresel Raporlama Girişimi (GRI) resmen kurulmuştur.

Küresel Raporlama Girişimi (GRI), sosyal performans (çalışma koşulları ve insan hakları gibi göstergeler), ekonomik performans (müşteriler, tedarikçiler, çalışanlar, sermayedarlar ve kamu üzerindeki ekonomik etkiler) ve çevresel performans (kaynak kullanımı, atık yönetimi ve mevcut ve gelecek nesillere yönelik sağlık riskleri gibi göstergeler) alanlarını kapsayan üçlü kâr hanesi (TBL) bağlamında hazırlanan çevresel raporlamadan türetilmiştir (Elkington 1994, 1998). Kurumsal sosyal sorumluluk (CSR) raporlamasında ortak bir standart sisteminin eksikliğine bir cevap olarak, 1999 yılında ABD finansal raporlama sistemi (FASBI) modeli izlenerek Küresel Raporlama Girişimi (GRI) kurulmuştur (Brown ve diğerleri, 2009b).

Küresel Raporlama Girişimi (GRI), raporlama konusunda standart yaklaşımı destekleyerek ve geliştirerek; sürdürülebilirlik bilgisine ulaşılmasını desteklemiştir. GRI, şirket paydaşlarının raporlanan performans hakkında bir kanaat oluşturmak için kullanabilecekleri ortak bir dil geliştirilmesine katkı sağlamıştır. GRI, bilginin toplumsal aktörleri, firmalardan mesuliyet talep etme ve karşılaştırma ve sıralama yapmak için gereken standart bilgileri elde etme konusunda güçlendireceği ve harekete geçireceği inancıyla kurulmuştur (Nikolaeva ve Bicho, 2010). GRI bugüne kadar yalnızca şirketler nezdinde değil, devlet kurumları ve çok uluslu örgütler nezdinde de geniş bir meşruiyet kazanmıştır (Levy ve diğerleri, 2010).

Örneğin Perrini (2005), BM Global Compact, OECD Çokuluslu Şirketler Kılavuzu, ISO 9000, DJGSI, AA1000S vs. gibi dünya çapındaki kurumsal sosyal sorumluluk (CSR) raporlaması standartlarını/araçlarını, CSR ölçütleri kapsamında karşılaştırdığı bir tablo hazırlamıştır. Bunlar arasında Küresel Raporlama Girişimi (GRI) çerçevesi, CSR'nin üç temel parçası olan ekonomik, sosyal ve çevresel boyutlar ile finans, ekonomi, kalkınma, müşteri ilişkileri, insan hakları, çalışanlarla ilişkiler, toplum, yatırım, rüşvet ve yolsuzluk, biyo-çeşitlilik, hava kalitesi, enerji ve su ve hammaddeler gibi CSR ile ilgili konular bağlamında da en geniş kapsama sahiptir.

Küresel Raporlama Girişimi (GRI), gönüllü kurumsal sosyal sorumluluk (CSR) raporlaması üzerine en iyi bilinen çerçeve olmuştur ve mevcut finansal raporlama sistemi üzerine inşa edildiği için belirsizliği azaltmış ve meşruiyetini artırmıştır (Nikolaeva ve Bicho, 2010). GRI çerçevesi bugüne kadar hazırlanan en kapsamlı raporlama kılavuzu kabul edilmektedir ve küresel düzeyde özenli bir “çok taraflı paydaş” geribildirimine imkân tanıdığı için büyük itibar kazanmıştır. Çerçeve, politika belirleme, yönetim sistemi ve faaliyet düzeylerinde sosyal ve çevresel performansın değerlendirilmesini desteklemeyi amaçlamaktadır. GRI çerçevesinin temel odakları ekonomik, çevresel ve sosyal sorumluluk ile insan hakları, çalışanlarla ilişkiler ve ürün güvenliğidir. Kurumsal sosyal performansı ölçmek amacıyla, bu kategorilerin her birine ilişkin göstergeler belirlenmiştir.

Küresel Raporlama Girişimi (GRI) çerçevesi ve ilgili raporlama kılavuzu rapor içeriğine ilişkin kapsamlı ölçütler ortaya koymakta ve GRI derecelendirmesi ve dış denetimin temelini oluşturmaktadır. Belirli göstergelerin ötesinde, GRI'nin temelinde şu 11 raporlama ilkesine bağlılık yer almaktadır: şeffaflık, kapsayıcılık, denetlenebilirlik, netlik, eksiksizlik, uygunluk, sürdürülebilirlik içeriği, doğruluk, tarafsızlık, karşılaştırılabilirlik ve zamanlılık. Bu ilkeler rapor hazırlayanların rapor ve gösterge içeriği ile raporun kalitesini belirlemelerine yardım eder ve raporlamanın sınırlarının nasıl belirleneceğine dair yol gösterir. GRI aynı zamanda, sürekli olarak sosyal ve finansal raporlama arasındaki benzerliği vurgular. Yukarıdaki ilkelerden uygunluk, zamanlılık, tarafsızlık ve karşılaştırılabilirlik ABD finansal raporlama standartları FASBI ilkeleri ile de uyusmaktadır (Levy vd., 2010).

Küresel Raporlama Girişimi'nin (GRI) amacı “sürdürülebilirlik standartları ve çok taraflı paydaş ağı aracılığıyla her yerdeki karar alıcıları, daha sürdürülebilir bir ekonomi ve dünya için gerekeni yapabilmeleri hususunda güçlendirmek” olarak tanımlanmıştır ve

GRI'nın sürdürülebilirlik raporlaması esasları en geniş kapsamda benimsenmiştir (Ernst and Young ve Boston College Centre for Corporate Citizenship, 2014).

Küresel Raporlama Girişimi (GRI) ilk raporlama kılavuzu olan GRI G1'i 2000 yılında yayımlamıştır. Bu kılavuzun ortaya koyduğu prensipler özünde finansal muhasebe geleneğinden yararlanmış ve çevresel muhasebe araştırmalarına istinaden ekonomik, çevresel ve sosyal performans raporlaması için uyarlanmıştır (GRI, 2002).

2002 yılında yayımlanan G2 kılavuzu ilk kılavuzda “GRI temelli raporlamanın “temel ilkeleri” ve “niteliksel özellikleri” başlıkları altında yer alan kavramların birçoğunu birleştiren ve genişleten bir dizi gözden geçirilmiş ilke” ortaya koymuştur. Şeffaflık, kapsayıcılık, denetlenebilirlik, uygunluk, netlik ve zamanlılık da dahil olmak üzere bu ilkeler, raporların “ekonomik, çevresel ve sosyal performansın ve bunların neticesinde söz konusu kuruluşun sürdürülebilir kalkınmaya katkısının dengeli ve makul bir izahını” sağlaması için zaruri olarak görülmektedir (GRI, 2002).

Küresel Raporlama Girişimi (GRI) 2006 yılında, kuruluşların raporlama sürecinde esnek ve artan bir şekilde şeffaflığı sağlamalarını teşvik eden üç standart açıklık ilkesi getiren üçüncü nesil sürdürülebilirlik raporlaması kılavuzunu (G3) yayımlamıştır. Bu açıklık ilkeleri “strateji ve profil” “yönetim tarzı” ve “performans göstergeleri” başlıkları altında yer almaktadır (GRI, 2011a). 2011 yılında yayımlanan gözden geçirilmiş G3.1 kılavuzu (GRI, 2011b), yerel toplum üzerindeki etkiler, insan hakları ve cinsiyet konularında daha geniş bir yönlendirme sağlamak ve bir sürdürülebilirlik raporunun içeriğinin nasıl belirleneceğine dair ilave açıklamalar getirmektedir. Ayrıca, sektörel ekler yoluyla da farklı iş alanları için geçerli olan belirli ilkeler ortaya konmaktadır.

2013 yılında yayımlanan GRI G4 kılavuzu, Yolsuzlukla Mücadele ve Sera Gazı Emisyonu gibi konulara ilişkin değişiklikler içermektedir (Siew, 2015) ve beş temel hedefi bulunmaktadır: (i) kullanıcı dostu yönlendirme sağlamak, (ii) belirsizlikleri ve farklı yorumlamaları ortadan kaldırmak için kılavuz içeriğinin teknik kalitesini artırmak, (iii) diğer uluslararası kabul gören standartlar ile olabildiğince uyum sağlamak, (iv) önem taşıyan hususların belirlenmesine yönelik rehberliği geliştirmek ve (v) sürdürülebilirlik raporlaması ile Entegre Rapor hazırlama süreci arasındaki bağın nasıl kurulacağına dair yönlendirme sağlamak (GRI, 2015a). 1999 yılında raporlanmaya başlanan GRI Sürdürülebilirlik Raporları, dünya genelinde 2016 yılı itibariyle 10.042 kuruluş tarafından yayınlanmış olup;

rapor sayısı toplamda 38.106 adede ulaşmıştır. Türkiye’de ise 2005 yılından 2016 yılına kadar; toplamda 118 kuruluş tarafından yayınlanmış olup; rapor sayısı 320 adede ulaşmıştır. Bu raporların tümü GRI veri tabanında yer almaktadır.

3.10. GRI Raporlama İlkeleri

Aşağıdaki tabloda belirtilen GRI Raporlama İlkeleri sürdürülebilirlik raporları hazırlanırken tüm işletmeler tarafından uygulanmalıdır (Tablo 1).

Tablo 1: GRI Raporlama İlkeleri

GRI RAPORLAMA İLKELERİ	
1-Rapor içeriğinin belirlenmesine yönelik ilkeler	
Paydaş Kapsayıcılığı	Kuruluş paydaşlarını tanımlamalı ve bu kişilerin makul beklentilerine ve menfaatlerine ne şekilde yanıt verdiğini açıklamalıdır.
Sürdürülebilirlik Bağlamı	Rapor kuruluşun performansını daha geniş sürdürülebilirlik bağlamında sunmalıdır.
Önceliklendirme	Rapor, kuruluşun belirgin ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerini yansıtan veya paydaşların değerlendirme ve kararlarını önemli biçimde etkileyen unsurları kapsamalıdır.
Eksizlik	Rapor öncelikli unsurları ve bunların çerçevelerini; belirgin ekonomik, çevresel ve sosyal etkileri yansıtmaya ve paydaşların kuruluşun raporlama dönemi dahilindeki performansını değerlendirebilmelerine yetecek şekilde kapsamalıdır.
1-Rapor niteliğinin belirlenmesine yönelik ilkeler	
Denge	Rapor, genel performansın makul bir değerlendirmesinin yapılabilmesi için kuruluş performansının olumlu ve olumsuz yönlerini yansıtmalıdır.
Karşılaştırılabilirlik	Kuruluş bilgileri tutarlı bir şekilde seçmeli, derlemeli ve raporlamalıdır. Raporlanan bilgiler paydaşların kuruluş performansının zaman içinde geçirdiği değişiklikleri analiz edebilmesini sağlayacak ev diğer kuruluşlara kıyasla analizi destekleyecek bir biçimde sunulmalıdır.
Doğruluk	Raporlanan bilgiler paydaşların kuruluşun performansını değerlendirebilmelerini için yeterince doğru ve ayrıntılı olmalıdır.
Zamansal Tutarlık	Kuruluş, paydaşların bilinçli kararlar verebilmeleri amacıyla bilgilerin ihtiyaç duyulduğunda erişilebilir olmasını sağlamak için düzenli bir takvime göre raporlama yapmalıdır.
Netlik	Kuruluş, bilgileri raporu kullanan paydaşların anlayabileceği ve erişebileceği bir biçimde sunmalıdır.
Güvenilirlik	Kuruluş bir raporun hazırlanmasında kullanılan bilgi ve süreçleri incelemeye tabi tutulabilecekleri ve bilginin niteliğinin ve önceliklendirme durumunun belirlenebilmesini sağlayacak şekilde toplamalı, kaydetmeli, derlemeli, analiz etmeli ve bildirmelidir.

Kaynak:Yükçü, S., Kaplanoğlu, E. 2016. Sürdürülebilir Kalkınmada Finansal Olmayan Raporlamanın Önemi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, vol.18, 63-101

3.11 GRI Standart Bildirimleri ve Raporlama Göstergelerinin Unsurları

GRI raporlamasında standart bildirimler “Genel Standart Bildirimler” ve “Özel Standart Bildirimler” olarak ikiye ayrılmaktadır. Aşağıdaki tabloda GRI Standart Bildirimleri ifade edilmektedir (Tablo 2).

Tablo 2: GRI Standart Bildirimleri

GRI STANDART BİLDİRİMLERİ	
1-Genel Standart Bildirimler	2-Özel Standart Bildirimler
a) Strateji ve analiz b) Kurumsal profil c) Tanımlanan öncelikli unsurlar ve çerçeveler d) Paydaş katılımı f) Rapor profili g) Yönetişim h) Etik ve dürüstlük	a) Yönetim yaklaşımı hakkında bildirimler b) Göstergeler

Kaynak:Yükçü, S., Kaplıanoğlu, E. 2016. Sürdürülebilir Kalkınmada Finansal Olmayan Raporlamanın Önemi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, vol.18, 63-101

a) Genel Standart Bildirimler

Genel standart bildirimler tüm işletmeler için geçerli olup; Strateji ve Analiz, Kurumsal Profil, Tanımlanan Öncelikli Unsurlar ve Çerçeveler, Paydaş Katılımı, Rapor Profili, Yönetişim, Etik Değerler ve Dürüstlük olacak şekilde yedi kısımdan oluşmaktadır (GRI, 2015):

Strateji ve Analiz: Bu bölümde kuruluşun, sebep olduğu ya da katkı sağladığı sosyal, çevresel ve ekonomik etkilerin veya üçüncü kuruluşlarla ilişkileri doğrultusunda ortaya çıkan faaliyetleriyle ilişkilendirilen etkenlerin nasıl yönetildiğinin açıklandığı kısa, orta, uzun vadeli vizyonu ve stratejileri yer almaktadır.

Kurumsal Profil: Bu bölümde kuruluşun adı, genel merkezinin yeri, birincil markaları, hizmetleri, ürünlerinin listesi, faaliyet gösterdiği ülkelerin listesi, mülkiyet ve kanuni yapısının niteliği, hizmet verilen pazarların listesi, kuruluşun ölçeği, yapısı, boyutu, mülkiyeti, tedarik zinciri yapısı ya da tedarik zinciri ile ilişkili raporlama süreci boyunca gerçekleşen önemli ve belirgin değişiklikler hakkında açıklamalar yer almaktadır. Kuruluşun üyesi olduğu derneklerin, ulusal veya uluslararası destek örgütlerinin isimleri de bu bölümde belirtilmektedir.

Tanımlanan Öncelikli Unsurlar ve Çerçeveler: Bu bölümde kuruluşun, konsolide bilançolarında ya da diğer mali tablolarında yer alan tüm kuruluşların listesi ve kuruluşun konsolide bilançosunda ya da diğer mali tablolarında yer alan kuruluş veya kuruluşların rapor kapsamı dışında tutulup tutulmadığının bilgisi yer almaktadır. Rapor içeriğinin ve unsur çerçevelerinin tanımlanmasıyla ilişkili sürecin açıklaması, kuruluşun rapor içeriğinin belirlenmesi doğrultusunda raporlama ilkelerini nasıl uyguladığının açıklaması, rapor içeriği belirlenirken tanımlanan öncelikli unsurların tamamının listesi, önceki raporlarda sunulan

bilgilerle ilişkili yeniden düzenlenmiş her türlü beyanın etkisi, belirtilen beyanların tekrar düzenlenme sebepleri, kuruluşun mevcut raporlama döneminde kapsam ve unsur çerçevelerinde yer alan önemli değişiklikler bu bölümde yer almaktadır.

Paydaş Katılımı: Bu bölümde kuruluşun temas içinde olduğu paydaş gruplarının listesinden, paydaşların belirlenirken esas alınan kriterlerin içeriğinden, paydaşlarla olan temas sıklığından ve bu temaslardan hangilerinin rapor hazırlama sürecinin parçası olduğundan, paydaş katılımı sebebiyle ortaya koyulmuş kilit konu başlıklarının ve kaygıların içeriğinden bahsedilmektedir.

Rapor Profili: Bu bölümde, açıklanan bilgilerin ait olduğu ilgili rapor dönemi, sunulan en son rapor tarihi, raporlama frekansı, raporun içeriğiyle ilişkili soruların gönderilmesi adına kuruluşun iletişim bilgileri açıklanmaktadır. Ayrıca, seçilmiş olan uyumluluk seçeneği (temel veya kapsamlı) ve GRI İçerik İndeksi'nden, rapor dış denetim tarafından düzenlendiyse, referans verilen dış denetim raporuyla ilgili bilgilerden bahsedilmektedir.

Yönetişim: Bu bölümde kuruluşun yönetim yapısından, en yüksek yönetim organının oluşturulma amacından, kuruluşun stratejisinin ve değerlerinin belirlenmesindeki rolünden, risk yönetimindeki ve sürdürülebilirlik raporlamasının hazırlanmasındaki rolünden, sosyal, ekonomik ve çevresel performansın analiz edilmesindeki rolünden ve en yüksek yönetim org anının yetkinlik ve performans değerlendirmesinden bahsedilerek, ücret, teşvik politikalarının içeriği ve yürütülmesi ile ilgili bilgiler sunulmaktadır.

Etik ve Dürüstlük: Bu bölümde kuruluşun ilkeleri, normları, değerleri ve standartları, etik ve yasal davranış hakkında öneri almaya yönelik mekanizmaları, etik dışı ya da yasa dışı davranışlar konusundaki kaygıların, dürüstlikle bağlantılı bilgilerin, başlıkların raporlanmasına ilişkin mekanizmaları hakkında bilgi verilmektedir.

b) Özel Standart Bildirimler

Özel Standart Bildirimler “yönetim yaklaşımı hakkında bildirimler” ve “göstergeler”den oluşmaktadır. Yönetim yaklaşımı hakkında bildirimler, kuruluşun mevcuttaki ve ilerisi için öngördüğü öncelikli sosyal, ekonomik ve çevresel etkilerini nasıl belirlediği, analiz ettiği ve karşılık verdiğini, göstergeler tarafından bildirilen performansla ilişkilendirerek sunmayı hedeflemektedir. Yönetim yaklaşımı hakkında bildirimler, kuruluşun öncelikli unsurunu, bu unsuru önceliklendiren etkileri ve kuruluş tarafından ne şekilde yönetildiğini açıklamaktadır (GRI, 2015).

Göstergeler ise, kuruluşun öncelikli unsurlarıyla ilişkili sosyal, ekonomik ve çevresel performansı ya da etkileri ile ilgili bilgi vermeyi hedeflemektedir. Göstergeler; sosyal, ekonomik ve çevresel göstergeler olarak gruplanmaktadır. Göstergelerin alt kategorileriyle, gösterge unsurları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir (Tablo 3).

Tablo 3: GRI Raporlama Göstergelerinin Unsurları

GRI Raporlama Göstergelerinin Unsurları				
Kategori	Ekonomik		Çevresel	
Unsurlar	Ekonomik performans Piyasa varlığı Dolaylı ekonomik etkiler Satın alma uygulamaları		Malzemeler Enerji Su Biyolojik çeşitlilik Emisyonlar Atık sular ve atıklar Ürün ve hizmetler Uyum Nakliye Genel Tedarikçinin çevresel bakımdan değerlendirilmesi Çevresel şikayet mekanizmaları	
Kategori	Sosyal			
Alt Kategoriler	İşgücü uygulamaları ve insana yararlı iş	İnsan hakları	Toplum	Ürün sorumluluğu
Unsurlar	İstihdam İşgücü/Yönetim ilişkileri İş sağlığı ve güvenliği Eğitim ve öğretim Çeşitlilik ve fırsat eşitliği Kadın ve erkekler için eşit ücret Tedarikçinin işgücü uygulamaları bakımından değerlendirilmesi İşgücü uygulamaları şikayet mekanizmaları	Yatırım Ayrımcılığın önlenmesi Örgütlenme ve toplu sözleşme hakkı Çocuk işçiler Zorla veya cebren çalıştırma Güvenlik uygulamaları Yerli halkların hakları Değerlendirme Tedarikçilerin insan hakları bakımından değerlendirilmesi İnsan hakları şikayet mekanizmaları	Yerel toplumlar Yolsuzlukla mücadele Kamu politikası Rekabete aykırı davranış Uyum Tedarikçinin toplum üzerindeki etkiler bakımından değerlendirilmesi Toplum üzerindeki etkilere ilişkin şikayet mekanizmaları	Müşteri sağlığı ve güvenliği Ürün ve hizmet etiketlemesi Pazarlama iletişimi Müşteri gizliliği Uyum

Kaynak:Yükçü, S., Kaplanoğlu, E. 2016. Sürdürülebilir Kalkınmada Finansal Olmayan Raporlamanın Önemi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, vol.18, 63-101

Gösterge unsurlarında kuruluşa ait açıklanması gereken veriler ve bilgiler aşağıda özetlenmiştir (GRI, 2015):

- **Ekonomik Göstergeler**

Ekonomik Performans: Üretilen, dağıtılan doğrudan ekonomik değer, iklim değişikliğinin kuruluş faaliyetlerinde yarattığı finansal sonuçlar ve iklim değişikliğine bağlı ortaya çıkan diğer risk ve fırsatlar, kuruluşun belirlenmiş tazminat planı yükümlülüklerinin içeriği ve devletin sağladığı mali yardımlar hakkında bilgi verilmektedir.

Piyasa Varlığı: Belirtilen operasyon yerlerinde cinsiyet detayında standart başlangıç seviyesi ücretlerinin yerel asgari ücrete göre oranıyla, üst yönetimin yerel toplumdan istihdam edilme oranı açıklanmaktadır.

Dolaylı Ekonomik Etkiler: Altyapı yatırımlarının ve desteklenen hizmetlerin gelişimi hakkında ve öncelikli dolaylı ekonomik etkiler ve bu etkilerin boyutları hakkında bilgi verilmektedir.

Satın Alma Uygulamaları: Belirtilen operasyon yerlerinde yerel tedarikçilere yapılan harcamaların oranı belirtilmektedir.

- **Çevresel Göstergeler**

Malzemeler: Kullanılan malzemelerin hacmi veya ağırlığı ve girdi olarak kullanılan geri dönüştürülmüş malzemelerin yüzdesi açıklanmaktadır.

Enerji: Kuruluş içerisindeki enerji tüketimi, kuruluş dışındaki enerji tüketimi, enerji yoğunluğu oranı, enerji tüketimi azaltım miktarı, ürünlerin ve hizmetlerin enerji ihtiyacındaki azaltımlar hakkında bilgi verilmektedir.

Su: Kaynak bazında toplam su çekim hacmi, su çekiminden etkilenen su kaynaklarının sayısı, geri dönüştürülen veya yeniden kullanılan suyun yüzdesi ve hacmi hakkında bilgi verilmektedir.

Biyolojik Çeşitlilik: Koruma altındaki bölgelerde ve bu bölgelerin dışında biyolojik çeşitlilik değeri yüksek alanlarda sahip olunan, kiralanmış veya bu bölgelerle komşu olan faaliyet alanlarından ve koruma altındaki ya da eski haline getirilen habitatlardan bahsedilmekte ve habitatları faaliyetlerden etkilenen alanlarda ulusal koruma listesi türlerinin, soy tükenmesi risk seviyesine göre toplam sayısı belirtilmektedir.

Emisyonlar: Doğrudan, dolaylı , diğer dolaylı sera gazı (ghg) emisyonu, sera gazı (ghg) emisyon yoğunluk oranı, sera gazı (ghg) emisyonunun azaltım miktarı, ozon tabakasını incelten madde (ods) emisyonları ve diğer hava emisyonları açıklanmaktadır.

Atık Sular ve Atıklar: Kalite ve varış yeri açısından toplam su tahliyesi hacmi, toplam atık ağırlığı, mühim miktarda sızıntıların ve döküntülerin toplam hacmi ve sayısı, basel sözleşmesi kapsamında tehlikeli olarak nitelendirilen nakil, ithal, ihraç edilmiş atıkların ağırlığı, uluslararası sevk edilmiş atıkların yüzdesi, kuruluşun su tahliyelerinden etkilenen habitatların kimliği, boyutu, korunma durumu ve biyolojik çeşitlilik değeri hakkında bilgi verilmektedir.

Ürün ve Hizmetler: Ürünlerin ve hizmetlerin çevresel etkilerinin hafifletilme derecesi, geri toplanan satışı yapılmış ürünlerin ve ambalaj malzemelerinin kategoriye göre yüzdeleri açıklanmaktadır.

Uyum: Çevre kanununa ve düzenlemelerine uyulmaması sonucunda uygulanan cezaların parasal değeriyle, parasal olmayan yaptırımların toplam sayısı belirtilmektedir.

Nakliye: Ürünlerin ve kuruluşun faaliyetleriyle ilgili mal ve malzemelerin nakliyesinin çevresel etkileri konusunda bilgi verilmektedir.

Genel: Türe göre, çevre koruma harcamaları ve yatırımları açıklanmaktadır.

Tedarikçinin Çevresel Bakımdan Değerlendirilmesi: Çevresel kriterlerin kullanılması ile taranan yeni tedarikçilerin yüzdesi, tedarik zincirindeki mevcut ve muhtemel olumsuz çevresel etkiler ve bunlar için alınan önlemler açıklanmaktadır.

Çevresel Şikayet Mekanizmaları: Çevresel etkilerle ilişkili, resmi şikayet mekanizmaları kanalı ile iletilmiş, cevaplandırılmış, çözümlenmiş şikayetlerin sayısı belirtilmektedir.

- **Sosyal Göstergeler**

➤ “İşgücü Uygulamaları ve İnsana Yaraşır İş” alt kategorisindeki unsurlar aşağıda yer almaktadır:

İstihdam: Yaş grubu, cinsiyet ve bölgeye göre; işe yeni alınan çalışanların toplam sayısı ve oranı, geçici ya da yarı zamanlı çalışanlara sağlanmayıp tam zamanlı çalışanlara sağlanmakta olan yan haklar, doğum izni sonrasında işe dönme, işte kalma oranları açıklanmaktadır.

İşgücü/Yönetim İlişkileri: Bunların toplu iş sözleşmelerinde belirtilmiş olup olmadıkları dahil olacak şekilde faaliyet değişiklikleri ile ilişkili asgari ihbar süreleri açıklanmaktadır.

İş Sağlığı ve Güvenliği: İş sağlığı ve güvenliği programlarının takibini sağlayan, görüş bildiren resmi müşterek yönetim-işçi sağlık ve güvenlik komitelerinde temsil edilen yüzdesi, yaralanma türü ve kaza sıklık oranları, meslek hastalıkları, işle bağlantılı toplam ölüm vakası sayısı, iş kazası oranı hakkında bilgi verilmektedir.

Eğitim ve Öğretim: Cinsiyet ve çalışan kategorisi doğrultusunda çalışan başına yıllık ayrılmış ortalama eğitim saati, çalışanların kesinti olmadan istihdam edilmelerine ve kariyer bitimlerini yönetmelerine destek veren yetenek yönetimi, yaşam boyu eğitim programları ve performans ile kariyer gelişim değerlendirme süreçlerinden geçen çalışan yüzdesi açıklanmaktadır.

Çeşitlilik ve Fırsat Eşitliği: Yönetişim organlarının bileşimi, çalışanların cinsiyet, yaş grubu, azınlık grubu üyeliği ve başka çeşitlilik göstergelerine göre tanımlanmış olan çalışan kategorileri doğrultusunda dağılımı açıklanmaktadır.

Kadın ve Erkekler için Eşit Ücret: Çalışan kategorisi, belli operasyon alanlarına göre kadın ve erkek çalışanlar arasındaki taban maaş ve ücret oranı açıklanmaktadır.

Tedarikçinin İşgücü Uygulamaları Bakımından Değerlendirilmesi: İşgücü uygulamaları kriterlerinin kullanılması ile taranan yeni tedarikçilerin yüzdesi, tedarik zincirindeki işgücü uygulamaları ile ilişkili mevcut ve muhtemel olumsuz etkiler ve bunlar için alınan önlemler hakkında bilgi verilmektedir.

İşgücü Uygulamaları Şikayet Mekanizmaları: İşgücü uygulamaları ile ilişkili olarak resmi şikayet mekanizmaları aracılığıyla iletilmiş, cevaplandırılmış ve çözümlenmiş şikayetlerin sayısı belirtilmelidir.

➤ “İnsan Hakları” alt kategorisindeki unsurlar aşağıda yer almaktadır:

Yatırım: İnsan hakları maddelerini içeren ya da insan hakları taramasından geçmiş olan yatırım sözleşmelerinin sayısı ve yüzdesi, faaliyetlerle ilişkili insan hakları politika ve prosedürleri konusunda bilgi vermek amacıyla düzenlenen çalışan eğitimlerinin toplam saati ve düzenlenen eğitimleri almış çalışanların yüzdesi açıklanmaktadır.

Ayrımcılığın Önlenmesi: Ayrımcılık vakaları ve bunların tekrarlanmaması için alınan önlemlerin toplam sayısı belirtilmektedir.

Örgütlenme ve Toplu Sözleşme Hakkı: Örgütlenme ve toplu sözleşme hakkının ihlal edilmiş ya da risk altında olabileceği faaliyetler ve bu hakların desteklenmesi amacıyla alınan önlemler hakkında bilgi verilmektedir.

Çocuk İşçiler: Çocuk işçiler açısından risk unsuru taşıyan faaliyetler ve çocuk işçiliğinin ortadan kaldırılmasına katkı sağlamak adına alınan önlemler açıklanmaktadır.

Zorla veya Cebren Çalıştırma: Zorla veya cebren çalıştırma vakaları açısından risk unsuru oluşturan faaliyetler ve bu durumun ortadan kaldırılmasına katkıda bulunmak amacıyla alınan tedbirler hakkında bilgi verilmektedir.

Güvenlik Uygulamaları: Kuruluşun faaliyetleriyle ilişkili insan hakları politikaları ya da prosedürleri konusunda eğitim verilmiş güvenlik personeli yüzdesi açıklanmaktadır.

Yerli Halkların Hakları: Yerli halkların hakları ile ilişkili ihlal vakalarının sayısı ve alınan tedbirler açıklanmaktadır.

Değerlendirme: İnsan hakları incelemelerine tabi olmuş tüm faaliyetlerin sayısı ve yüzdesi açıklanmaktadır.

Tedarikçilerin İnsan Hakları Bakımından Değerlendirilmesi: İnsan hakları kriterlerinin kullanılması ile taranan yeni tedarikçilerin yüzdesi, tedarik zincirindeki mevcut ve muhtemel olumsuz insan hakları etkileri ve gerçekleştirilmiş eylemler açıklanmaktadır.

İnsan Hakları Şikayet Mekanizmaları: İnsan hakları etkileriyle ilişkili resmi şikayet mekanizmaları aracılığıyla iletilmiş, cevaplandırılmış ve çözümlenmiş şikayetlerin sayısı belirtilmektedir.

➤ “Toplum” alt kategorisindeki unsurlar aşağıda yer almaktadır:

Yerel Topluluklar: Yerel toplum katılımının ve gelişim programlarının gerçekleştirildiği operasyonların yüzdesi, yerel toplumlar üzerinde mevcut ve muhtemel olumsuz etkilere sahip operasyonlar hakkında bilgi verilmektedir.

Yolsuzlukla Mücadele: Yolsuzlukla ilişkili riskler açısından belirlenmiş faaliyetlerin sayısı ve yüzdesi, tespit edilmiş riskler, yolsuzluk ile mücadele politikaları ve prosedürleriyle ilişkili verilen eğitimler, teşhis edilmiş yolsuzluk vakaları ve bunlar için alınan tedbirler açıklanmaktadır.

Kamu Politikası: Ülkeye ve alıcıya göre siyasi desteklerin toplam değeri açıklanmaktadır.

Rekabete Aykırı Davranış: Rekabete aykırı davranışlar ve tekelcilik faaliyetleri ile ilgili davaların sayısı ve bu davaların sonuçları açıklanmaktadır.

Uyum: Kanun ve yönetmeliklere uyulmaması sebebiyle uygulanmış cezaların parasal değeri ve parasal olmayan yaptırımların sayısı belirtilmektedir.

Tedarikçinin Toplum Üzerindeki Etkiler Bakımından Değerlendirilmesi: Toplum üzerindeki etkilerine ilişkin kriterler kullanılarak taranan yeni tedarikçilerin yüzdesi, tedarik zincirinde toplum üzerindeki mevcut ve muhtemel olumsuz etkiler ve bunlar için alınan tedbirler açıklanmaktadır.

Toplum Üzerindeki Etkilere İlişkin Şikayet Mekanizmaları: Toplum üzerindeki etkiler ile ilişkili olarak, resmi şikayet mekanizmaları aracılığıyla iletilmiş, cevaplandırılmış ve çözümlenmiş şikayetlerin sayısı hakkında bilgi verilmektedir.

➤ “Ürün Sorumluluğu” kapsamındaki unsurlar aşağıda yer almaktadır:

Müşteri Sağlık ve Güvenliği: Sağlık ve güvenlik etkilerinin iyileştirmesi sebebiyle değerlendirilen ürün ve hizmet kategorilerinin yüzdesi, ürün ve hizmetlerin kullanım süreleri esnasında sağlık ve güvenlik etkileriyle ilişkili yönetmeliklere aykırılık göstermiş vakaların sonuç türüne göre sayısı açıklanmaktadır.

Ürün ve Hizmet Etiketlemesi: Kuruluşun ürün, hizmet bilgileri, etiketleme prosedürleri doğrultusunda zorunlu tutulmuş ürün, hizmet bilgileri, ve bu ürün, hizmet kategorilerinin yüzdesi belirtilmekte olup; ürün, hizmet bilgileri ve etiketleme ile ilişkili

yönetmeliklere uyumsuzluk göstermiş vakaların sonuç türüne göre sayısı ve müşteri memnuniyetini ölçümleyen araştırmaların sonuçları hakkında bilgi verilmektedir.

Pazarlama İletişimi: Yasaklı ya da tartışmalı olan ürünlerin satışı ve pazarlama iletişimi ile ilişkili yönetmeliklere uyumsuzluk göstermiş vakaların sonuç türüne göre sayısı belirtilmelidir.

Müşteri Gizliliği: Müşteri gizliliğinin ihlal edilmesi ve müşteri bilgilerinin kaybıyla ilişkili tespit edilmiş şikayetlerin sayısı açıklanmaktadır.

Uyum: Ürünlerin ve hizmetlerin tedarigi ve kullanımıyla ilişkili kanun ve yönetmeliklere uyumsuzluktan ödenmiş olan para cezalarının parasal değeri açıklanmaktadır.

3.12. Sürdürülebilirlik Raporlamasına İlişkin Yasal Düzenlemeler

Sürdürülebilirlik raporlaması ilk zamanlarda gönüllülük esasına bağlı gerçekleşmiştir; fakat geçtiğimiz 15 yıl içinde birçok ülkede sürdürülebilirlik konusunda gönüllü veya zorunlu düzenlemeler hayata geçirilmeye başlamıştır. AB ülkelerinin yanı sıra Brezilya, Çin, Güney Afrika, Hindistan ve ABD sürdürülebilirlik raporlamasıyla ilgili politika üreten ülkeler olmuşlardır (Aras ve Sarıoğlu, 2015).

Haziran 2012'deki Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Konferansı'nda (Rio+20) kurumsal sürdürülebilirlik raporlaması ihtiyacı ve önemi hükümetler tarafından kabul edilmiş ve konferansın sonucunda ortaya çıkan "The Future We Want" dökümanında raporlamayı bir adım öteye taşımak adına kendilerinin de sorumluluk alacaklarını ifade etmişlerdir (Aras ve Sarıoğlu, 2015).

2014 yılında Avrupa Parlamentosu, bazı büyük kuruluş ve grupların finansal olmayan bilgilerini raporlamaları ile ilişkili olan AB yönetmeliğini kabul etmiştir. Bu yönetmelik doğrultusunda, AB genelinde 500'den fazla çalışana sahip şirketlerin çalışan ve insan hakları, sosyal ve çevresel konular, yolsuzluk ile mücadele ve yönetim kurulunda çeşitlilik gibi hususlarda kamuoyunu ve paydaşları şirket politikaları, öngörülen riskler ve bu risklerin etkileri konusunda bilgilendirmeleri gerekmektedir (Aras ve Sarıoğlu, 2015).

Günümüzde Borsa İstanbul gibi bazı borsalar hazırladıkları "sürdürülebilirlik endeksi" ile kuruluşları sürdürülebilirlik performansları doğrultusunda değerlendirerek notlandırmaktadır. Sürdürülebilirlik endeksi, yatırımcıların kurumsal sosyal sorumluluk ve sürdürülebilirlik ilkelerini benimsemiş kuruluşların farkına vararak, bu kuruluşlara yatırım

yapmalarını kolay hale getirmektedir (Aras ve Sarıoğlu, 2015). Böylelikle de sürdürülebilirlik politikalarını etkin Şekilde yöneten Şirketler diğer Şirketlere göre rekabet avantajı sağlamış olmaktadır.

3.13. Türkiye’de Sürdürülebilirlik Raporlaması Uygulamaları

Türkiye’de kurumsal sürdürülebilirlik ve kurumsal yönetimle ilişkili esaslar Sermaye Piyasası Kanunu ve SPK’nın Kurumsal Yönetim İlkeleri Tebliği aracılığıyla düzenlenmiştir. Kurumsal yönetim ilkeleri; hesap verebilirlik, Şeffaflık, sorumluluk, adillik olarak sıralanmaktadır. 2003 yılında, ‘‘Sermaye Piyasası Kurulu Kurumsal Yönetim İlkeleri’’ kurul tarafından yayımlanmış; sonrasında da uluslararası geliŐmelere bağlı olarak güncellenmeye devam etmiştir (Gençoğlu ve Aytaç, 2016).

2013 yılında Borsa İstanbul ile Ethical Investment Research Services Limited (EIRIS) arasında Şirketlerin kurumsal, sosyal ve çevresel yönetim konularındaki performanslarını göz önünde bulunduran BIST Sürdürülebilirlik Endeksi’nin hesaplanması sebebiyle işbirliği anlaşması imzalanmıŐtır. Anlaşma doğrultusunda, EIRIS, uluslararası sürdürülebilirlik kriterlerini göz önünde bulundurarak kuruluşları değerlemektedir. Böylelikle, Borsa İstanbul, EIRIS ile yürütülen çalışmalar sonucunda ortaya çıkan ‘‘Endeks Seçim Kriterleri’’ndeki eŐik değerleri aŐan kuruluşları endekse dahil etmektedir. EIRIS’in değerlemeye dahil ettiği kriterler; iklim deđerliŐliđi, evre, insan hakları, tedarik zinciri, biyoçeŐitlilik, Şirket yönetim kurulunun yapısı, güvenlik, sağlık ve rŐvettir. Paydaşların geri bildirimleri de göz önünde bulundurularak; ilerleyen dönemlerde bu değerleme kriterlerinin geliştirilmesi öngörülmektedir (EIRIS, 2014:54).

Türkiye İŞveren Sendikaları Konfederasyonu (TİSK)’nun yaptığı araştırma doğrultusunda, Türkiye’deki finansal olmayan raporlamalar; Kurumsal Sorumluluk Raporu, Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporu, UN Global Compact İlerleme Bildirimi Raporu ve Sürdürülebilirlik Raporu adı altında ve faaliyet raporlarında yayınlanmaktadır (TİSK, 2016:25-27).

Yine bu araştırma sonucu doğrultusunda, finansal olmayan bilgilerin Türkiye’de raporlanma oranı %25,5’tir. Raporlama yapan Şirketlerin %38’i finansal olmayan bilgileri faaliyet raporunda göstermektedir. Bununla beraber, Şirketlerin %43’ Sürdürülebilirlik Raporu yayınlamaktadır. Raporlama yapan Şirketlerin %65’inin ilk raporlama tarihi 2009 ve sonrasındaır. Finansal olmayan raporlamanın sektörel dağılımı incelendiğinde; en fazla rapor yayınlayan ilk üç sektör teknoloji ve iletişim, enerji ve sağlık/ilaçtır. Kozmetik, tekstil ve

inşaat/GYO sektörleri ise en az rapor yayınlayan ilk üç sektördür. Şirketlerin sürdürülebilirlik üzerine odaklandıkları konular, kamu politikaları ve ülke öncelikleri doğrultusunda belirlenmektedir. Günümüzde şirketlerin odaklandığı başlıca konuların çevre, enerji verimliliği, toplumsal cinsiyet eşitliği ve eğitim olduğu gözlemlenmektedir. Yenilenebilir enerji üretimi, bölgesel kalkınma temelli yoksullukla mücadele ve engelliler başlıkları ise yeterince odaklanılmayan konular olarak öne çıkmaktadır (TİSK, 2016:25-27).

3.14. Sürdürülebilir Katma Değer ve Hesaplaması

Sürdürülebilirlik göstergelerinin, işletme yönetimine entegre edilerek sistemli bir şekilde ele alınabilmesi için, işletmenin hedefleri sosyal, çevresel ve ekonomik açılardan yaklaşılarak bütünsel bir biçimde belirlenmelidir. Böylelikle, işletme faaliyetlerinin yönetimi hedef odaklı gerçekleştirilebilir. Buna bağlı olarak kontrol süreçleri sistematik bir şekilde sağlanabilir ve doğru, ihtiyaca uygun önlemler alınabilir (Barkemeyer vd., 2009:290).

Sürdürülebilir katma değer, şirketlerin sürdürülebilirlik performansının sistemli ve düzenli ölçülmesini, yönetilmesini ve değerlemesini amaçlayan, değer ve kaynak odaklı kontrol aracıdır (Demircioğlu, Sarı, 2015) ve fırsat maliyeti görüşünü esas almaktadır (Greiling ve Ther, 2010: 55). Sürdürülebilir katma değer hedefi kaynakların verimli kullanılarak katma değer yaratılmasıdır (Demircioğlu, Sarı, 2015).

Kurumsal sürdürülebilirlik ölçümü ile hedeflenen, sürdürülebilir kalkınma için gerçekleştirilen kurumsal katkıların sosyal, ekonomik ve boyutlarının bütün olarak dikkate alınmasıyla hesaplanmasıdır (Moser, 2001:35). Sürdürülebilirlik performansı ölçülürken, verimliliğin de etkinliğin de bahsedilen bu üç boyut açısından ele alınıp değerlendirilmesi gerekmektedir. Böylelikle sürdürülebilir katma değer; ancak kaynakların kullanımının sürdürülebilir halde olduğu (faydanın maliyeti aştığı durum) ve optimal bir biçimde kullanıldığı durumda yaratılmaktadır (Demircioğlu, Sarı, 2015).

Sürdürülebilirlik kavramı, tüm kaynakların kıt olduğu düşüncesiyle, kaynakların bilinçli ve etkili şekilde kullanılması gerektiği fikrine dayanmaktadır. Sürdürülebilir katma değer düşüncesi, kuruluşların mevcutta sahip oldukları kaynakları diğer işletmelere göre daha verimli kullandığı takdirde değer yaratacağı yaklaşımını benimsemektedir. Bu durumda, kuruluşların sürdürülebilir katma değeri “fırsat maliyeti” tanımı baz alınarak hesaplanabilmektedir (Barkemeyer vd., 2009:291).

“Göreceli sürdürülebilir katma değer” yaklaşımı, sürdürülebilir katma değer hesaplanmasında diğer önerilen yaklaşımlar değerlendirildiğinde onlardan daha geçerlidir. Göreceli sürdürülebilir katma değer kavramında; tüm kaynakların belli miktarlarda kullanılması ve bu kaynak çeşitlerinin birbirinin yerine geçemeyeceği esas alınmaktadır. “Göreceli sürdürülebilir katma değer”, ilgili dönemde, bir kuruluşun çevresel, ekonomik ve sosyal performansında meydana gelen değişiklikler ile diğer işletmelerdeki değişim karşılaştırıldığında, bahsi geçen işletmenin kurumsal açıdan sürdürülebilir kalkınmaya ne kadar katkı sağladığını ölçer. Bu durumda, işletme çevresel, ekonomik ve sosyal kaynaklarını diğer işletmelerden daha verimli kullanırsa göreceli sürdürülebilir katma değer yaratmış olur (Figge ve Hahn, 2005:48).

İşletmeler tarafından kullanılan ekonomik sermaye parasal olarak tanımlanabilirken, sosyal ve çevresel sermayenin parasal olarak tanımlanabilmesi zordur. Sürdürülebilir katma değer hesaplamasında, ilk olarak kullanılan kaynakların tümünün parasal karşılığı çıkarılmalı, kullanılan kaynakların maliyetleri belirtilmeli ve bu maliyetler kaynak kullanımına bağlı olarak ortaya çıkan gelirden çıkarılmalıdır. Hesaplanan bu fark (negatif veya pozitif), işletmenin bahsi geçen zaman diliminde yaratmış olduğu sürdürülebilir katma değeri olarak tanımlanmaktadır (Barkemeyer vd., 2009:292).

3.15. Paylaşılan Değer Yaratmak

Paylaşılan değer kavramı, bir şirketin rekabet gücünü artırırken aynı zamanda içinde faaliyet gösterdiği toplulukların ekonomik ve sosyal şartlarını da iyileştiren politikalar ve uygulamalar olarak tanımlanabilir. Paylaşılan değer yaratma, toplumsal ve ekonomik ilerleme arasındaki bağlantıların tanımlanması ve geliştirilmesine odaklanır (Kramer ve Porter, 2011).

Şirketler, toplumsal değer yaratarak ekonomik değer üretebilirler. Bunu başarmanın üç farklı yolu vardır: ürünleri ve piyasaları yeniden kavramak, değer zincirindeki verimliliği yeniden tanımlamak ve şirketin bulunduğu bölgede destekleyici endüstriyel kümelenmeler inşa etmek. Bunların her biri paylaşılan değer verimli döngüsünün parçasıdır; bir alandaki değer artışı diğer alanlardaki fırsatları çoğaltmaktadır. Şirketlerin başarısını toplumsal gelişme ile daha güçlü bir şekilde ilişkilendirmek, yeni ihtiyaçların karşılanmasına, etkinliğin artırılmasına, farklılaşma sağlanmasına ve piyasaların genişlemesine birçok şekilde imkân sağlayacaktır (Kramer ve Porter, 2011).

Paylaşılan değer yaratılması, hukuka ve etik standartlara uymayı ve işletmenin yol açtığı zararların azaltılmasını gerektirmekle birlikte bunların çok ötesine geçer. Toplumsal değer yaratılması yoluyla ekonomik değer üretimi, küresel ekonomik büyüme için en önemli itici güçlerden birisi olacaktır (Kramer ve Porter, 2011).

Bu düşünce şekli, müşterileri, verimliliği ve şirketin başarısındaki dışsal etkileri anlamanın yeni bir yolunu göstermektedir. Paylaşılan değer, karşılanması gereken çok sayıda yeni ihtiyacı, sunulacak yeni ürünleri, hizmet edilecek yeni müşterileri ve değer zincirini biçimlendirecek yeni yolları ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca, paylaşılan değer yaratmanın getirdiği rekabet avantajı geleneksel maliyet ve kalite iyileştirmelerinden çoğunlukla daha sürdürülebilir olmaktadır. Paylaşılan değer, tüm firmaların benimsemesi gereken yepyeni bir en iyi uygulamalar seti tanımlamaktadır ve şirket stratejisinin ayrılmaz bir parçası olacaktır.

3.16. Değer Yaratmak

Bugünün bilgi temelli ve güçlendirilmiş ekonomisinde, finansal sonuçların şirket performansındaki payı sürekli azalmaktadır. Teknoloji, bağ kurma yeteneği ve beşeri sermaye giderek artan bir rol oynamakta ve geleneksel olarak şirket performansını izlemek için bel bağladığımız muhasebe sistemleri ise üzücü bir şekilde güncelliğini yitirmektedir.

Şirketler, iç kaynaklarını ve becerilerini kullanarak piyasadaki fırsatları değerlendirecek stratejileri uyguladıkları zaman yüksek performans gösterirler ve değer yaratırlar (Penrose, 1959). Geleneksel olarak bunlar, arazi ve makineler gibi fiziksel kaynaklar veya finansal sermaye idi. Son zamanlarda ise fikri sermaye kavramı şirket performansı ve değer yaratımı için temel bir kaynak ve itici güç olarak ön plana çıkmaktadır (Itami, 1987; Nahapiet ve Ghoshal). Performans artışı için kaynaklar ile şirketin yarattığı değer arasında nedensel ilişki kurulmalıdır. Penrose, kaynakların kendi başına değer yaratmadığını, değer yaratanın bu kaynakları kullanarak ortaya konulan hizmet olduğunu ifade etmektedir (Penrose, 1959, s.25).

IIRC'ye göre kuruluşların değer yaratması; iş modelleri sonucunda gerçekleşmektedir. İş modeli, girdileri sermaye unsurlarından aldıktan sonra; bu girdileri iş faaliyetleri ve etkileşimleri sonucunda çıktılara dönüştürmektedir. Bu çıktılar; kısa, orta ve uzun vadede paydaşlar, çevre, toplum ve kuruluş açısından değer yaratmaktadır ya da tahribat yaratmaktadır (EY&IIRC, Value Creation Background Paper, Temmuz 2013).

Kar, finansal hizmet sağlayıcılar için yaratılan kısa vadeli değeri ifade etmektedir. Kısa vadeli değer, operasyonel kaldıraç etkisini içermektedir. Orta vadeli değer yaratma ise, sermaye kullanımının yakın gelecekteki etkilerini temsil eden finansal kaldıraç etkisini içermektedir. Buna göre, orta vadeli değer, yatırımcılar için yaratılan değeri temsil etmektedir. Uzun vadeli değer yaratma, sosyal sermaye, insan sermayesi, üretilen sermaye ve fikri sermayenin gelecekteki kaldıraç etkilerini içeren ortak kaldıraçın sonucudur. Bu nedenle, uzun vadeli değer, topluma, ekosisteme, gelecekteki nesillere, iş gücüne, insanlığa ve araştırma yeteneğine sahip değerleri içermekte ve toplum için yaratılan değeri temsil etmektedir (Gökten ve Okan Gökten, 2017:162).



BÖLÜM IV

ENTEGRE RAPORLAMA

4.1. Entegre Düşünme ve Entegre Raporlamanın Doğuşu

Entegre düşünme, bir şirketin çeşitli faaliyet ve fonksiyon birimleri arasındaki ilişkilerin ve kullandığı ve etkilediği sermayenin dikkate alınmasıdır. Entegre düşünme, kısa, orta ve uzun vadede değer yaratılmasını dikkate alan bütüncül karar alma ve eyleme geçmeyi sağlamaktadır. Entegre düşünme, geleneksel “silo tarzı düşünme” kavramının zıddı olarak görülebilir (IIRC, 2013).

Küreselleşme, finansal krizlere tepki olarak gelişen tedbir faaliyetleri, kurumsal şeffaflık ve hesap verilebilirlik beklentilerindeki artış, varolan veya oluşabilecek kaynak yetersizliği, nüfus artışı ve çevresel değişiklikler (iklim değişikliği, çevre kirliliği) gibi faktörler şirketlerin yeni bir iş modeli ve raporlama geliştirmesi ihtiyacını doğurmuştur (IIRC, 2011).

Dünya’da meydana gelen ekonomik krizler, şirketlerin daha şeffaf raporlama yapmaya başlamalarını ve geçmişteki performanslarından çok gelecekteki performansları ve yaratacakları değer hakkında paydaşlarına bilgi verme gerekliliğini yaratmıştır (Krzus, 2012). Çevresel, sosyal belirsizliklerin ve risklerin de işletmenin sürdürülebilirliğini etkiliyor olması; yatırımcıların işletmelerden sadece finansal değil finansal olmayan performanslarını içeren bilgiler hakkında açıklama istemelerine sebebiyet vermiştir (Aras ve Sarıoğlu, 2015).

Geçtiğimiz on yılda, şirketlerin hazırladığı yıllık raporlar giderek daha uzun ve karmaşık hale gelmiştir. Muhasebe standartlarının kamuya açıklama şartları çoğalmış ve yıllık raporlar, yöneticilerin kendi görüşlerini veya sorumluluk doğurmayacak şekilde minimum yasal gerekliliklerin ötesinde herhangi bir şeyi açıklamaktan kaçındıkları hukuki dokümanlar haline gelmişlerdir. Bu nedenle, hissedarlar da dâhil olmak üzere raporun hedef kitlesinin karar alma süreçlerinde bu raporlardan daha az yararlandıklarını bulgular göstermektedir (FRC, 2011).

Hissedarlar, şirketlerin performansını değerlendirebilmek için hem finansal hem de sürdürülebilirlik durumunu öğrenmek istemektedirler. Ancak finansal raporlar ve sürdürülebilirlik raporları farklı amaçlarla hazırlandıkları için, ilgili şirkete dair tutarlı bir

fikir elde etmeyi sağlayacak şekilde birbirlerini tamamlayamamaktadırlar. Bu nedenle, entegre (bütünleşmiş) raporlamanın ortaya çıkışından önce şirketlerin farklı zaman dilimlerindeki değer yaratma süreçlerini ilgili paydaşlara aktarabilecekleri bir raporlama çerçevesi bulunmamaktaydı (Simnett ve Huggins, 2015).

Yatırımcıların kurumsal raporlarla ilgili yaptıkları başlıca eleştiri, ifade edilen bilgilerin hem çok detaylı hem de birbirinden kopuk oluşudur. Sürdürülebilirlik raporlarında paylaşılan bilgilerin işletmenin stratejisi ve iş modeli içerisinde beklenen düzeyde yer almaması, yatırımcıların işletmelerin finansal performansları ve sürdürülebilirlik performansları arasındaki ilişkiyi anlamalarını ve sürdürülebilirlik anlayışının şirkette ne şekilde bir değer yarattığını gözlemlemelerini güçleştirmektedir. Paylaşılan bilgilerin birbirinden kopuk olması, yatırımcıların şirketin mevcuttaki ve gelecekteki performansı konusunda doğru yargılarda bulunmasını resmin tümünü görememeleri sebebiyle engellemektedir (Aras ve Sarıoğlu, 2015).

Şu an ayrı ayrı yayınlanmakta olan finansal raporlar, sürdürülebilirlik raporları ve faaliyet raporları şirketlerin stratejileri, finansal performansları, toplumsal ve çevresel konulardaki performanslarıyla bağlantı kurmakta yetersizdir. Böylelikle paydaşlar, şirketlerin gerçek durumlarını değerlendirmelerini sağlayacak bütün resmi görememektedirler (IRC, 2011).

Paydaşlarının güvenini kazanmak ve güçlü bir itibara sahip olmak isteyen kuruluşların sadece yatırımcılara değil, çevreye ve topluma olan etkilerini de takip etmesi, sürdürülebilir başarı için bu doğrultuda stratejiler belirlemesi, bunları şeffaf bir şekilde raporlaması ve uzun vadeli taahhütlerde bulunmaları yönünde talepler gün geçtikçe artmaktadır (Perrini, 2005). Karşılanması beklenen bu beklentiler, kuruluşların tüm paydaşlarına karşı sorumluluklarını ve yükümlülüklerini yeniden gözden geçirmelerine ve bu ihtiyacı karşılayacak farklı bir raporlama metodu geliştirmelerine sebebiyet vermiştir (Aras ve Sarıoğlu, 2015). Bütün bu ihtiyaçları karşılayacak olan rapor ise entegre raporlamadır.

4.2. Entegre Raporlamanın Tanımı

“Tek Rapor” ifadesiyle tanımlanan entegre rapor, kuruluşun faaliyetlerine ilişkin hazırlanan finansal rapor ile sürdürülebilirlik raporunun birleştirilip tek bir rapor halinde sunulduğu rapordur (Karğın ve diğerleri, 2013). Entegre raporlama, işletmenin finansal ve finansal olmayan bilgilerinin tek raporda sunulmasını sağlar. Ayrıca sunulan bilgileri kendi

içerisinde ve işletme stratejisiyle ilişkilendirir. Böylelikle işletmenin yaratılan değere sağladığı katkısı da göstermiş olur (Aras ve Sarıoğlu, 2015).

Aynı zamanda, entegre rapor bir kuruluşun bütün hikayesini anlatan bir rapordur. Şirketin; paydaşlarına stratejilerini, performansını ve faaliyetlerini anlattığı ve paydaşlarının bunun sonucunda şirketin kısa, orta ve uzun vadedeki değer oluşumunu anlamalarını hedefleyen rapordur (IRC, 2011). Paydaşlar arasında etkin şekilde iletişim kurabilmek için ihtiyaç duyulan raporlama türü, stratejik ve kapsamlı bakış açısıyla entegre raporlamadır (Topçu ve Korkmaz, 2015). IIRC'ye göre entegre raporlama, “Bir kuruluşun yönetimi, stratejisi, performansı ve gelecekte beklenenlerinin kısa, orta ve uzun dönemde yarattığı değeri kısa ve öz şekilde aktaran bir araçtır.”

Entegre raporlama, şirketlerin ayrı ayrı yayınladıkları raporları (finansal raporlar, sürdürülebilirlik raporları, kurumsal yönetim raporları vb.) paydaşlarına bir bütün halinde sunup; değer yaratma ve sürdürülebilirlik kabiliyetleri hakkında bilgi sahibi olmalarına yardımcı olmaktadır (Sanchez, 2013). Finansal verilerle sürdürülebilirlik verilerinin birbirleriyle bağlantılı şekilde bir araya getirilmesini amaçlayan entegre raporlama, tümleşik ya da bütünleşik raporlama olarak da isimlendirilmektedir (Gençoğlu ve Aytaç, 2016).

Entegre raporlamanın çizdiği resim şu şekilde değerlendirilmektedir: Kuruluşlar, stratejik iş modeline bağlı olarak faaliyetlerini hayata geçirirler ve bu faaliyetler sonucunda birtakım çıktılar elde ederler. Entegre raporlama çerçevesine göre, bu çıktılar sadece finansal sonuçlarla değil; bu çıktılarının sürdürülebilirlik kapsamında oluşturduğu sosyal, politik, çevresel etkilerin tamamıyla ilişkilendirilmelidir (Gökten, 2016:744).

IIRC (2011)'ye göre entegre raporlama, işletmelerin sahip olduğu ve onları etkileyen bilgilerin gelecekteki hedefleri ve stratejileriyle ilişkilendirilip, aralarından önemlilik arz edenlerin şeffaf, güvenilir, eksiksiz, kısa ve öz şekilde paydaşlarla paylaşılmasını; böylelikle de paydaşların tutarlı ve karşılaştırılabilir verilerle yatırımlarına yön verebilmesini sağlamaktadır.

Publication of One Report – Tek Raporun Yayınlanması (Eccles ve Krzus, 2010) ilave olarak, “gelecek hedefleri” ve “finansal performans ile şirketin sosyal ve çevresel sorumluluğunun raporlanması arasındaki bağlantılar da dâhil olmak üzere şirkete dair daha bütüncül bir resim” ortaya koymaktadır. (Jensen ve Berg, 2012)

Entegre Raporlama Çerçevesinin (IIRC, 2013d) 2013 yılı Aralık ayında yayımlanması, kurumsal raporlamanın gelişiminde potansiyel bir dönüm noktasını işaret etmektedir.

Entegre Raporlama şirketlerin, kısa, orta ve uzun vadelerde değer yaratma süreçlerini ifade eden “çoklu sermaye” yaklaşımını esas alarak özlü ve bütüncül bir performans muhasebesi sunmasını teşvik eden yeni bir raporlama paradigmasıdır. Entegre raporlamanın en belirgin unsurları arasında, şirketin iş modeli hakkında bilgi verilmesi, şirket stratejisinin finansal olan ve olmayan yönleri arasındaki karşılıklı bağımlılığın anlaşıldığının gösterilmesi ve kayda değer fırsat ve risklerin açıklanması yer almaktadır (Simnett ve Huggins, 2015).

4.3. Entegre Raporlamanın Gelişimi

Gönüllü kurumsal sürdürülebilirlik raporları (CSR) son birkaç yılda yaygınlaşmıştır. 2010 yılında 1800’den fazla şirket GRI kılavuzuna uygun (G3 kılavuzu) sürdürülebilirlik raporları yayımlamıştır. Bundan 10 yıl önce bu rakam sadece 50 idi. Son zamanlarda paydaşlar, hükümetlerin daha fazla rol üstlenmesini talep etmekte olduklarından, düzenleyici kuruluşlar da sürdürülebilirlik raporlarını teşvik etmektedirler (Adams ve Narayanan, 2007; Ioannou ve Serafeim, 2010).

2009 yılında Avrupa Birliği’nde, çevresel, sosyal ve yönetsel konularda bir dizi çoklu-paydaş çalışmayı düzenlenmiş ve finansal olmayan bilgilere yönelik Avrupa politikasının geleceği tartışılmıştır (Ioannis ve Serafeim, 2011). Bu, ileride getirilebilecek Entegre Raporlama zorunluluğuna doğru atılmış önemli bir adım olarak görülmüştür.

ABD’nin finansal düzenleme kurumu olan Tahvil ve Takas Komisyonu (SEC) 2010 yılında, şirketlerin iklim değişikliğinden kaynaklanan kayda değer riskleri raporlamalarını zorunlu hale getiren bir “iklim değişikliğine ilişkin kamuyu aydınlatma yönergesi” yayımlamıştır (SEC,2010). Uluslararası Standardizasyon Örgütü (ISO) de 2010 yılında, sosyal sorumluluk performansının önemine işaret eden ISO 26000’i (IOS,2010) yayımlamıştır. (Mammatt, 2009)

Galler Prensi Charles tarafından başlatılan finansal sürdürülebilirlik projesi A4S, Küresel Raporlama Girişimi GRI ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu IFAC, 2010 yılında Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi IIRC’yi kurmuşlardır. IIRC (2011) “kurumsal yatırım, muhasebe, menkul değerler, düzenleme, akademi ve standart belirleyici sektörlerden ve sivil toplumdan liderler”den oluşan geniş katılımlı küresel bir organizasyondur. Temel amaçlarından birisi “sosyal, çevresel, finansal ve idari bilgileri açık, tutarlı ve karşılaştırılabilir bir şekilde bir araya getirecek, uluslararası düzeyde kabul gören bir Entegre Raporlama çerçevesi oluşturmak”tır (Garcia, Grima, Benau, 2013). Bu bağlamda

IIRC, kurumsal raporlama alanındaki gerekli değişiklikleri hayata geçirmede önemli bir rol oynama imkânına sahiptir (Willis, 2010).

Avrupa Komisyonu 2011 yılında Ekonomik ve Sosyal Komite ve Bölgeler Komitesi aracılığıyla bir duyuru yayımlamış ve “sektör ayrımı olmaksızın bütün şirketlerin sosyal ve çevresel konularda temin ettiği bilgilerin şeffaflığına ilişkin bir yasama önergesi” sunmayı taahhüt etmiştir.

4.4. Entegre Raporlamanın Amacı

İş dünyası her geçen gün yeni doğan ihtiyaçlar doğrultusunda evrilmeye devam ederken, kuruluşların varlıklarını sürdürebilmeleri için bu değişime ayak uydurmaları gerekmektedir. Bu sırada finansal olmayan sonuçlarla ilgilenen paydaşların, kuruluşların performansını etkileyen nicel ve geniş kapsamlı bilgilere talebi de gün geçtikçe artmaktadır. Kuruluşların hem finansal hem de finansal olmayan bilgileri anahtar performans göstergeleri aracılığıyla entegre edip paydaşlarına iletmeleri gerekmektedir (Smith, 2014). Entegre raporlama da bu ihtiyaçlara cevap olarak finansal raporlama sürecindeki değerin nasıl yaratılacağını, raporlanacağını ve sürdürülebilirliğinin nasıl sağlanacağını entegre raporlama çerçevesinde ve entegre düşünce kavramıyla açıklamaya çalışmaktadır (Tilley, 2014).

IIRC (2011)'ye göre, entegre raporlamanın amacı, kuruluşu etkileyen dış faktörler hakkında bilgi sağlamak, kuruluş tarafından kullanılan ve etkilenen kaynaklar ve ilişkiler hakkında bilgi vermek ve uzun vadeli değer yaratabilmek adına kuruluşun iş modelinin bu kaynaklar, ilişkiler ve dış faktörlerle nasıl etkileşim halinde olduğunu göstermektir. Bir diğer ifadeyle; entegre raporlama rapor okuyucularına önem arz eden bilgiler sunarak işletmenin stratejisi, süreçleri, uzun dönemdeki fırsat ve tehditleri konusunda anlaşılabilir ve şeffaf görüş sunmayı hedeflemektedir (Fasan ve diğerleri, 2016).

Kuruluşun sürdürülebilirlik konusundaki hedeflerini ve beklentilerini göz önünde bulundurarak ve finansal olan verilerle birleştirerek, kuruluşun kısa, orta ve uzun vadedeki gelecek değerinin ortaya çıkarılmasını hedeflemektedir (Özdemir, 2014). Entegre raporlamanın değer oluşumu içerisinde sadece finansal performans yer almamaktadır; entegre raporlama çerçevesinde bahsedilen tüm sermayeler ve bu sermayelerin hem kendi içerisindeki hem de çevresel faktörlerle ilişkisi sonucunda ortaya çıkan değere odaklanılmaktadır (Ernst&Young, 2014).

Entegre rapor; bir işletmenin zaman içerisinde nasıl değer yaratacağını açıklamayı hedeflemektedir (Gençoğlu ve Aytaç, 2016). Bir şirketin de nihai hedefi değer yaratmaktır (Rappaport, 1986). Şirketler, kaynaklarını iyi yönetip, piyasa fırsatlarını ve risklerini göz önünde bulundurarak stratejiler geliştirdikleri takdirde iyi performans sergilemiş ve sürdürülebilir değer yaratmış olmaktadır (Penrose, 1959).

Karar vericilere ve tüm paydaşlara karar desteğinde bulunma, mevcut ve ilerdeki kurumsal faaliyetlerde ortak iletişim aracı rolünü üstlenme ve bilginin derinliğini, geçerliliğini ve yetkinliğini artırarak, gerçekçi göstergeleri barındırabilme yeterliliği olan kurumsal raporlama sisteminin yaratılması, raporlama sürecinin evrilmesi olarak tanımlanabilmektedir (Aydın, 2015:68).

Entegre raporlama bütüncül bakış açısı oluşturarak, işletmelerin operasyonlarının anlaşılır, açık, konuların birbirleriyle ilişkili ve karşılaştırılabilir şekilde ifade edilmesini sağlar. Entegre rapor, işletmelerin, gelecekte yaratacakları değeri, karşılaşılabilecekleri risk ve fırsatları ve bu doğrultudaki stratejilerini ileriye dönük bakış açısıyla yansıtır (Aras ve Sarıoğlu, 2015).

Bir entegre rapor, finansal tablolar, sürdürülebilirlik raporu, analist raporları ve web sitesi gibi kanallarda yer alan bilgilerin bir özetinden fazlası olmalıdır. Bu rapor, firmanın zaman içerisinde nasıl değer yarattığını özlü bir şekilde anlatabilmek için farklı kanallardan gelen bilgiler arasındaki bağlantıları ortaya koymalıdır (IIRC, 2013d, para 1.13).

4.5. Entegre Raporlama-Geleneksel Raporlama Karşılaştırması

Entegre raporlama raporlamaya daha stratejik yaklaşırken; geleneksel raporlama daha operasyonel yaklaşmakta, entegre raporlama geleceğe dönük analiz anlayışını benimserken; geleneksel raporlama geriye yönelik analizi benimsemekte, entegre raporlama hem nicel hem nitel bilgi verirken; geleneksel raporlama nicel bilgi içermekte, geleneksel raporlama finansal raporlama ve denetim uygunluğuna odaklanırken; entegre raporlama daha geniş performans ölçülerine odaklanmaktadır (Owen, 2013).

Bir başka deyişle; geleneksel raporlama geçmiş faaliyet sonuçlarını temel alarak mevcut durumla ilgili değerlendirme yaparken; entegre raporlama geçmiş durumdan yola çıkarak, kuruluşların gelecekte yaratacakları değer ve değişime yönelik bir değerlendirme sunmayı hedeflemektedir. Böylelikle, geleneksel raporlama kuruluşların geçmişte nasıl

varlıklarını sürdürdüğünü, entegre raporlama ise gelecekte nasıl varlıklarını sürdüreceklerini ortaya koymaktadır (Gökten, 2016:745).

Entegre raporlamadaki düşünce kavramı, entegre düşünce kavramını benimserken; geleneksel raporlamadaki düşünce kavramı siloyu benimsemekte, entegre raporlamadaki yönetim kavramı tüm sermaye öğelerini ve bunların birbiryle olan ilişkisini içerirken; geleneksel raporlama sadece finansal sermayeye odaklanmakta, entegre raporlama gelecekte değer yaratmaya odaklandığı için geçmiş ve gelecekteki performansı stratejik bir şekilde birleştirip sunmayı hedeflerken; geleneksel raporlama geçmişteki finansal performansa odaklanmakta, entegre raporlama kısa,orta ve uzun vadedeki değer ile ilgilenirken; geleneksel raporlama kısa vadedeki değerle ilgilenmekte, entegre raporlama şeffaf raporlamaya önem verip (firmaların hem pozitif, hem de negatif etkiye bulunmalarına sebebiyet veren olayları açıkça raporlamalarını sağlayarak ve raporlama kapsamını geniş tutarak) güven yaratmayı hedeflerken; geleneksel raporlamadaki kapsam biraz daha dar tutulmakta, geleneksel raporlama daha fazla kuralcı iken; entegre raporlama daha prensip bazlı bir raporlama imkanı sunmakta, geleneksel raporlama daha uzun ve anlaşılması güç bilgileri içerirken; entegre raporlama önemli olan ve birbiriyle ilişkilendirilmiş bilgileri kolay anlaşılabilir formatta okuyucularına sunmakta, geleneksel raporlama daha dökümantasyon odaklı çalışırken; entegre raporlama teknoloji odaklı raporlama yapmaktadır (IIRC, 2011).

4.6. Entegre Raporlama Çerçevesi

Dünya çapında düzenleyiciler, yatırımcılar, şirketler, akademik personel, standart belirleyiciler, muhasebeciler ve STK'lardan oluşan güçlü bir küresel koalisyon olan Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC), Entegre Raporlama Çerçevesini geliştirmiş ve yayınlamıştır. IIRC entegre raporlamanın, zaman içinde şirketlerin mali tablolarında yer alan bilgilerin ötesine geçerek “kurumsal raporlamanın evrimindeki bir sonraki adım“ olarak hizmet verebileceğini öngörmektedir (IIRC, 2014a).

IIRC-ER çerçevesi işletmenin değer yaratma kabiliyeti değerlendirilirken kullanılması için entegre rapora dahil edilmesi gereken bilgileri tanımlar. IIRC-ER çerçevesi ilke tabanlıdır; bu ilkeleri sağlayacak anahtar performans göstergeleri belirtilmemiştir. Anahtar performans göstergeleri için şirketler GRI raporlama çerçevesini kullanmaktadır.

Entegre Raporlamanın Kılavuz İlkeleri ve İçerik Öğeleri: Çerçeve, entegre raporu meydana getiren “Kılavuz İlkeler” ve “İçerik Öğeleri”ni sunmakta ve bu ilkeler ve öğelerin özündeki ana kavramları açıklamaktadır. Yani, çerçeve raporlamada kullanılması için herhangi bir şablon ortaya koymamaktadır. Bir raporun “entegre rapor” olarak adlandırılabilmesi için; raporda öğelerin ve ilkelerin yer alması gerekmektedir (Aras ve Sarıoğlu, 2015). IIRC’ye göre (2011) bir entegre rapor hazırlanırken şu ilkelere uyulmalıdır: stratejik odak, bilgiler arasındaki bağlantılar, geleceğe dair yönlendirme, çözümcülük ve paydaş kapsayıcılığı ve özlü olma, güvenilirlik ve önemlilik.

Entegre rapor, kuruluşun değer yaratma ve sürdürme aşamasında stratejik hedefler koyarak oluşturduğu strateji odaklı bakış açısını ortaya koymalıdır. Aynı zamanda paydaşların bilgi sahibi olmaları adına yönetimin geleceğe yönelik beklentileri hakkında bilgi de sağlamalıdır. Entegre rapor, kaynaklar, iş modeli, dış faktörler ve kuruluşun bağlı olduğu ilişkiler arasındaki bağı kurabilmelidir. Entegre raporda, kuruluşun paydaşlarının talep ve ihtiyaçlarına nasıl cevap verdiği ve ne şekilde değer kattığından da bahsedilmelidir. Entegre raporun güvenilir ve şeffaf bir rapor olarak adlandırılabilmesi için raporda yer alan bilgiler kısa, öz, tutarlı ve eksiksiz olmalıdır (Topçu ve Korkmaz, 2015: 14). Entegre Raporlama Kılavuz İlkeleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır (Tablo 4).

Tablo 4: Entegre Raporlama Kılavuz İlkeleri

ENTEGRE RAPORLAMA KILAVUZ İLKELERİ	
Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim	Bir ER, kuruluşun stratejisi ve bunun kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetiyle ve sermaye öğeleri kullanımı ve etkileşimiyle nasıl bir ilgisi olduğu hakkında bilgi sağlamalıdır.
Bilgiler Arası Bağlantı	Bir ER, kuruluşun zaman içinde değer yaratma kabiliyetini etkileyen faktörlerin birleşimi, birbirleriyle olan ilişkileri ve aralarındaki bağımlılıkların bütünsel bir resmini sunmalıdır.
Paydaşlarla İlişkiler	Bir ER, kuruluşun temel paydaşlarıyla kurduğu ilişkilerin doğası ve kalitesi hakkında bilgi sağlamalı ve kuruluşun paydaşların meşru ihtiyaç ve isteklerini ne ölçüde anladığını, hesaba kattığını ve karşıladığını göstermelidir.
Önemlilik	Bir ER, kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini önemli ölçüde etkileyen konular hakkında bilgi vermelidir.
Kısa ve Öz Olma	Bir ER, kısa ve öz olmalıdır.
Güvenilirlik ve Eksiksizlik	Bir ER, olumlu ya da olumsuz tüm maddi hususları dengeli ve maddi hata içermeyecek bir şekilde içermelidir.
Tutarlılık ve Karşılaştırılabilirlik	Bir ER'deki bilgiler: (a) zaman içinde tutarlı bir temele dayalı olarak ve (b) kuruluşun kendi zaman içinde değer yaratma kabiliyeti açısından, diğer kuruluşlarla karşılaştırılmasına olanak sağlayacak şekilde sunulmalıdır.

Kaynak:Yükçü, S., Kaplanoğlu, E. 2016. Sürdürülebilir Kalkınmada Finansal Olmayan Raporlamanın Önemi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, vol.18, 63-101

Entegre raporlama, kuruluşu ve kuruluşun faaliyet içerisinde bulunduğu çevreyi açık bir biçimde açıklamalı, kurum kültürü, etik ve organizasyon yapısından bahsetmeli, faaliyet gösterilen ve gösterilmesi planlanan pazarlar ve ürünler hakkında bilgi vermeli, pazardaki konumu ve rekabet durumu konusunda bilgilendirme yapmalı, dış çevreyi etkileyen çevresel, ticari, sosyal, siyasi ve yasal faktörlerle birlikte istatistiki verilerin analizini sunmalıdır (Topçu ve Korkmaz, 2015: 16).

Entegre raporlama, işletmenin yönetim kadrosunun görevlerini ne şekilde gerçekleştirdiği konusunda paydaşların bilgi edinmesine imkan sağlamalıdır (Aras ve Sarıoğlu, 2015: 62). Entegre raporlama, kuruluşların hedeflerini nasıl belirledikleri ve belirlenen hedeflere ulaşmak adına ne gibi düzenlemeler, iyileştirmeler yaptıklarını paydaşların beklentilerini karşılayacak performans ve risk analizleriyle birlikte açıklamalıdır (Owen, 2013: 348).

Yukarıda bahsedilen prensipler, IIRC tarafından ortaya konulan bir entegre raporun temel unsurları ile ilişkilidir. Bahsedilen temel unsurlar ise; kurumsal gözden geçirme ve iş modeli, faaliyet içeriği, risklerin ve fırsatların dahil edilmesi, stratejik hedefler ve bunlara ulaşmak için izlenecek stratejiler, yönetim ve mükafat, performans ve gelecek görünümüdür (Garcia, Grima, Benau, 2013). Entegre Raporlama İçerik Öğeleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır (Tablo 5).

Tablo 5: Entegre Raporlama İçerik Öğeleri

ENTEGRE RAPORLAMA İÇERİK ÖĞELERİ	
Kurumsal genel görünüm ve dış çevre	Kuruluş ne iş yapıyor ve hangi koşullarda faaliyet gösteriyor?
Kurumsal yönetim	Kuruluşun kurumsal yönetim yapısı kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini nasıl destekliyor?
İş modeli	Kuruluşun iş modeli nedir?
Riskler ve fırsatlar	Kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini etkileyen spesifik risk ve fırsatlar nelerdir ve kuruluş bunları nasıl ele almaktadır?
Strateji ve kaynak aktarımı	Kuruluşun hedefi nedir ve buraya nasıl ulaşmayı amaçlamaktadır?
Performans	Kuruluş, dönem için belirlenen stratejik hedeflerine ne ölçüde ulaşmıştır ve elde edilen sonuçlar sermaye öğelerini nasıl etkilemiştir?
Genel görünüş	Kuruluşun stratejisini uygularken karşılaştığı muhtemel zorluk ve belirsizlikler ve bunların, iş modeli ile gelecekteki performansı açısından potansiyel etkileri nelerdir?
Sunumun temeli	Kuruluş entegre rapora dahil edilecek konuları nasıl belirlemektedir ve bu konular nasıl değerlendirilmektedir?

Kaynak: Aras, G. ve Sarıoğlu, G. Y. 2015. Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama. *TUSİAD*, Yayın No: T/2015, 10-567

Entegre Raporlama Çerçevesi'nde kural bazlı yerine, prensip bazlı yaklaşım yer almaktadır. Entegre raporu oluşturan prensiplerin temeli üç kavramdan oluşmaktadır. Bu kavramlar kuruluş ve diğerleri için değer yaratma”, “sermaye öğeleri” ve “değer yaratma süreci”dir (Aras ve Sarıoğlu, 2015).

Kuruluş ve diğerleri için değer yaratma: Bir kuruluşun yarattığı değer, kuruluşun faaliyetleri ve çıktıları tarafından sermaye öğelerinde gerçekleşen artışlar, azalışlar, dönüşümlerle ifade edilmektedir. Yaratılan değer iki unsuru vardır. Bunlar; kuruluşun kendisi için yarattığı ve diğerleri için yarattığı değerdir. Kuruluşun diğerleri ve kendisi için yarattığı değer birbiriyle ilişkilidir. Bu, finansal sermayedeki değişimle doğrudan bağlantılı faaliyetler (müşterilere yapılan satış vb) ve ilişkiler aracılığıyla gerçekleştirilir. Müşteri memnuniyeti, tedarikçilerin kuruluşla çalışma isteği ve çalışma koşulları, kuruluşla beraber iş ortaklarının üstlendiği girişimler, kuruluşun tedarik zinciri yapısının etkileri ve kuruluşun itibarı yaratılan bu değere örnek niteliğindedir. İlgili faaliyetler, ilişkiler kuruluşların değer yaratması konusunda öncelikli ise entegre rapora dahil edilmelidir.

Sermaye öğeleri: Kuruluşların başarılı olması çeşitli sermaye öğelerine bağlıdır. Entegre raporlama çerçevesinde sermaye öğeleri fikri, finansal, insan kaynakları, üretilmiş, ilişkisel, doğal ve sosyal sermaye öğeleri olarak gruplanmaktadır. Sermaye öğeleri, kuruluşun faaliyetleri ve çıktıları sonucu artan, azalan, dönüştürülen değerler stoğu olarak tanımlanmaktadır. Sermaye öğeleri kendi aralarında artış, azalış, dönüşümde bulunmaktadır. Yani sermaye öğeleri arasında her daim bir akış gerçekleşmektedir. Sermaye öğelerinin içeriği aşağıda yer almaktadır (IIRC, 2011):

- *Finansal sermaye* – Kuruluşun mal üretimi ya da hizmet sağlama sebebiyle kullanımına sunulan ve finansman ya da yatırımlar yoluyla edinilen fon havuzudur.
- *Üretilmiş sermaye* – Kuruluşun mal üretimi ya da hizmet sağlama sebebiyle kullanımına sunulan üretilmiş fiziksel nesnelere. (binalar, ekipmanlar, altyapı gibi)
- *Fikri sermaye* –Kuruluşa ait bilgiye dayalı maddi olmayan varlıklardır. (patentler, telif hakları, yazılımlar, sistemler, prosedürler vb)
- *İnsan sermayesi* – İnsanların yetkinlikleri, becerileri, deneyimleri, motivasyonları ve bünyesinde çalıştıkları kuruluşun kurumsal yönetim çerçevesine, risk yönetimi yaklaşımına ve etik değerlerine uyum sağlamaları ve desteklemeleri, kuruluşun stratejisini benimseyip, geliştirme istekleri, sadakatleri, hizmet, süreç ve ürünleri geliştirme motivasyonları, yönetme ve işbirliğinde bulunma kabiliyetleridir.

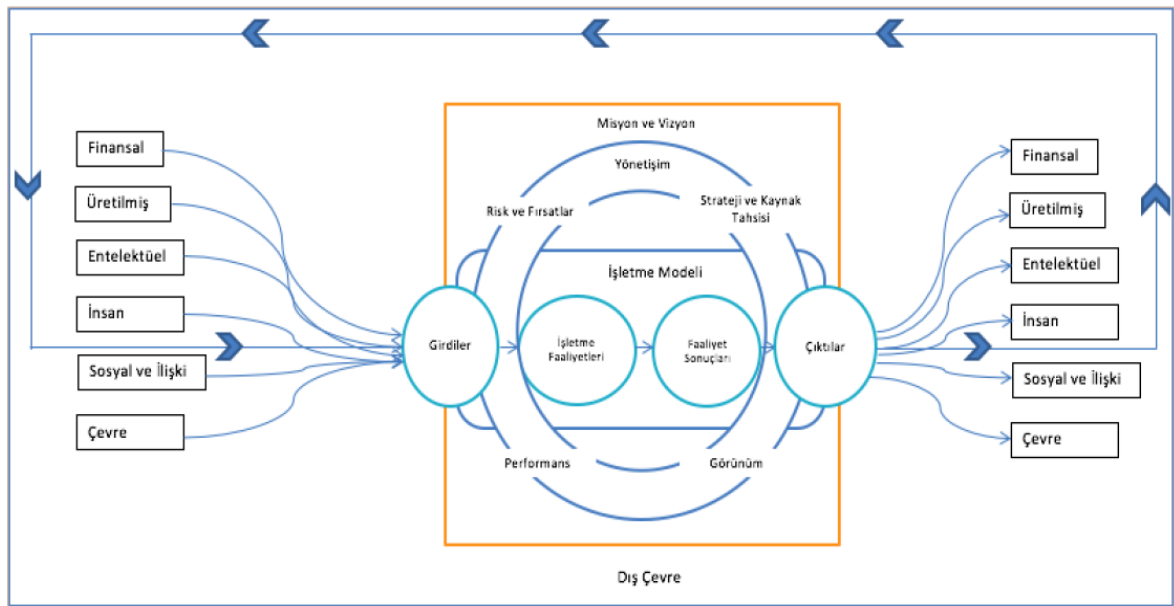
• *Sosyal ve ilişkisel sermaye* – Kuruluş içerisinde paylaşılan normlar, ortak değerler ve davranışlar, başlıca paydaşlarla kurulan ilişkiler ve geliştirilen karşılıklı güveni temsil etmektedir.

• *Doğal sermaye* – Kuruluşun dün ve bugün sahip olduğu ve gelecekte sahip olacağı refahı destekleyecek hizmet/ürün sunmasını sağlayan, yenilenebilir ve yenilenemez doğal kaynakları kapsamaktadır.

Sermaye öğelerinin hepsi her kuruluş açısından eşit derecede uygulanabilir değildir. Sermaye öğelerinin Entegre Raporlama Çerçevesi'nde yer almasının başlıca nedenleri, değer yaratma kavramını vurgulamak ve kuruluşların kullandıkları ve etkiledikleri sermaye çeşitlerini göz önünde bulundurmalarını sağlayan kılavuz bilgiler sağlamaktır.

Değer yaratma süreci: Değer yaratma süreci, kuruluşun faaliyet ve çıktılarının sermaye öğelerini artırması, azaltması ya da dönüştürmesiyle sonuçlanan süreçtir. Aşağıda değer yaratma süreci gösterilmektedir (Şekil 1).

Şekil 1: Değer Yaratma Süreci



Değer Yaratma Süreci

Kaynak: Aydın, S. 2015. Kurumsal Raporlamanın Evrilme Sürecine İlişkin Bir İrdeleme, *Mali Çözüm Dergisi* 67-78.

Değer yaratma sürecinin unsurlarından aşağıda bahsedilmektedir (IIRC, 2011):

Dış çevre; ekonomik koşulları, teknolojik gelişmeleri, toplumsal ve çevresel sorunları içermektedir. Böylelikle, kuruluşun faaliyet gösterdiği bağlamı oluşturmaktadır.

Misyon ve vizyon; kuruluşun hedef ve niyetini kısa, öz, anlaşılır terimlerle ifade etmektedir.

Kurumsal yönetim sorumluları; kuruluşun değer yaratmasına destek olan bir yönetim yapısı sağlamaktan sorumludur.

Kuruluşun temelinde iş modeli yatmaktadır. *İş modelinde*; girdi olarak çeşitli sermaye öğeleri kullanılmaktadır ve iş faaliyetleri aracılığıyla bunlar çıktıya (ürün, yan ürün, hizmet ve atık) dönüştürülmektedir.

İş faaliyetleri; ürünün tasarlanması, planlanması, üretilmesi ve hizmetin sunulması için kullanılan bilgiyi ve uzmanlık becerilerini kapsamaktadır. Yenilikçi bakış açısının teşvik edilmesi, kullanılan iş faaliyetlerinin temelidir. Böylelikle, toplum ve çevre üzerindeki olumsuz etkilerin en aza indirgenebilmesi için teknoloji daha etkin kullanılarak girdiler değiştirilebilecek ve çıktılar için alternatif kullanımlar bulunabilecektir.

Sonuçlar, kuruluşun iş faaliyetlerinin ve çıktılarının sonucu olarak sermaye öğeleri açısından ortaya çıkan iç ve dış (pozitif ve negatif) sonuçlardır.

Kuruluşun vizyonu ve misyonu doğrultusunda dış çevreyi sürekli gözlemlemesi ve değerlendirmesi, kuruluşun sahip olduğu iş modeli ve belirlediği strateji ile ilgili *risk ve fırsatları* ortaya çıkarmasına yardımcı olmaktadır.

Kuruluşun *stratejisi*, riskleri yönetirken ve fırsatları en üst noktaya çıkarırken izleyeceği yolu belirlemektedir. Kuruluş, *kaynak aktarımı* planları yaparak uygulamaya koyduğu stratejilerini yönetmektedir.

Kuruluş, *performansı* ile ilgili bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Bundan dolayı, karar verme aşamasında kullanacağı bilgileri sağlayan ölçüm ve takip sistemlerine sahip olması gerekmektedir.

Değer yaratma süreci durağan bir süreç değildir. Her bileşenin kendi içindeki ve diğerleriyle ilişkilerinin sürekli takip edilmesi ve kuruluşun *genel görünüşüne* odaklanması zaman içerisinde tüm bileşenlerin iyileştirilmesine sebebiyet vermektedir.

4.7. Entegre Raporlamanın Faydaları

Entegre raporlama; şirketlerin çevreye, topluma ve paydaşlarına sağladığı değeri ifade etmeye, bunu finansal olan ve olmayan bilgileri birleştirerek tek rapor halinde sunmalarını sağlamalarına ve sonucunda da itibar elde etmelerine imkan tanımaktadır (Ioana, 2013;

Adriana, 2013). Entegre raporlama, işletmenin finansal, çevresel, sosyal alanlarda gösterdiği performansların paydaşlar ve yatırımcılar tarafından tüm perspektifleriyle değerlendirilebilmesini; böylelikle de işletmenin uzun vadede yaratacağı değer rahatlıkla ölçülebilmesini sağlayacaktır (Aydın, 2015). Eğer entegre raporlama dünya genelinde başarıyla uygulanabilirse; ilk etapta şirketler ve toplum özelinde değer oluşumu sağlanacak; sonrasında ise yaşanılabilir, sağlıklı bir Dünya'nın tohumları atılmış olacaktır (Krzus, 2012).

Kuruluşlara Faydası: Entegre raporlama, kuruluşların kısa vadeli bakış açısı yerine uzun vadeli bakış açısına sahip olmalarını; finansal ve sürdürülebilirlik risklerini gözlemleyerek daha iyi risk analizi yapmalarını; risklerin, fırsatların ve stratejilerin belirlenmesiyle süreçlerin iyileştirilip kuruluş performansının artırılmasını; kuruluş performansının iyi ve kötü yanlarıyla şeffaf bir şekilde paylaşılmasıyla birlikte paydaşların güveninin kazanılmasını; buna bağlı olarak da kuruluşun itibarının güçlenmesini; kuruluşun farklı faaliyet alanlarındaki performansının birbiriyle bağlantı kurularak raporlanmasıyla birlikte karar alma mekanizmasının güçlenmesini; entegre düşünce kavramının benimsenmesiyle birlikte yaratılan değer çalışanlar tarafından anlaşılmasını ve ortak hedefler doğrultusunda süreçlerin içinde daha fazla yer alarak kurum içi motivasyonun ve bağlılığın artmasını sağlamaktadır (Aras ve Sarıoğlu, 2015).

Yatırımcılara Faydası: Entegre raporlama, yatırımcıların kuruluşun gerçek değerini belirlerken ihtiyaçları olacak tüm bilgileri tek raporda, anlaşılabilir şekilde sunarak kuruluş performansının bütüncül bakış açısıyla raporlanmasını; böylelikle de karışık bilgiler yerine yatırımcıların beklentilerini karşılayan önemli konuların raporda yer almasını; bunun sonucunda da yatırımcıların, risklerini ve fırsatlarını doğru stratejilerle yönetmeyi başaran, uzun vadede değer yaratmayı hedefleyen kuruluşları belirleyip sağlıklı yatırımlar yapabilmelerini sağlamaktadır (Aras ve Sarıoğlu, 2015).

Diğer Paydaşlara Faydası: Entegre raporlama, bir işletmenin bütün paydaşlarının beklentilerini daha iyi anlayıp, her biriyle farklı şekilde iletişime geçmesini; tedarikçilerin kendisiyle daha sağlam ilişkiler geliştirmesini; tedarikçileri sürdürülebilirlik konusuna daha çok yönlendiriyor olmasını; tüketicilerin sürdürülebilirlik konularında bilinçlendirilmesini ve farkındalığı yüksek seçimler yapılmasını sağlamasını; sosyal ve çevresel sorumluluk bilincini artırarak çalışanlarına ve topluma örnek olmasını sağlamaktadır (Aras ve Sarıoğlu, 2015).

4.8. Entegre Raporlamanın Dünya'daki ve Türkiye'deki Durumu

Dünya'da Entegre Raporlamayı ilk kullanmaya başlayan ülke 2011 yılında Güney Afrika olmuştur (IIRC, 2011). Güney Afrika'daki şirketler deneyimlerini diğer şirketlerle pilot program aracılığıyla paylaşmışlardır; Brezilya da 2011 yılından itibaren borsaya kote kuruluşların sürdürülebilirlik raporu ya da entegre rapor yayınlamalarını istemiştir (Aras ve Sarıoğlu, 2015).

İngiltere ise 2014 yılında FRC Stratejik Raporlama Kılavuzu doğrultusunda oluşturulan raporların Entegre Raporlama Çerçevesi ile uyumlu hazırlanmasını istemiştir; Finlandiya ve Avustralya ise kamu iktisadi teşebbüslerinin en çok entegre raporlama hazırladığı ülkelerdir (Aras ve Sarıoğlu, 2015).

Entegre Raporlama girişimlerinde ön sıralarda yer alan ülkelerden birisi Güney Afrika'dır. King-3 raporunda belirtilen hususların 2010 yılı Mart ayından itibaren hayata geçirilmesiyle birlikte Güney Afrika, Johannesburg Borsasında yer alan şirketlere "uygula veya izah et" prensibi çerçevesinde Entegre Raporlama zorunluluğu getirmiş ve bu alanda ilk olmuştur (Simnett ve Huggins, 2015).

Güney Afrika'daki gelişmelerin ötesinde dünyanın farklı kesimlerinde de entegre raporlamaya yönelik ciddi bir eğilim görülmektedir. Örneğin 2014 yılı Nisan ayında Avrupa Parlamentosu, Avrupa'daki belli büyük şirketlerin finansal olmayan bilgilerini ve çeşitlilik raporlarını açıklamalarını öngören bir yasal değişiklik gerçekleştirmiştir (Avrupa Parlamentosu, 2014). Bu girişim, Fransa'da 2012 yılında kabul edilen Grenelle II Yasası gibi bireysel ülke düzeyindeki gelişmelerin devamı niteliğindedir. Sao Paulo, Singapur, Kuala Lumpur ve Kopenhag gibi dünyadaki çok sayıda menkul kıymet borsası da kendilerine kote olan şirketlerin çevresel, sosyal ve idari konulara dair raporlama yapmalarını veya bu bilgiyi neden paylaşmadıklarını izah etmelerini istemektedir (IIRC, 2013a).

Entegre raporlama yapan ilk şirketler, 2002 yılında Danimarka'dan Novozymes, 2003 yılında Brezilya'dan Natura ve 2004 yılında yine Danimarka'dan Novo Nordisk (en iyi örnek) olmuştur (Eccles ve Serafeim, 2011). The Coca-Cola Company, Unilever, HSBC Holding, Deutsche Bank, Marks and Spencer, Danone, Microsoft Corporation, Tata Steel ve Prudential Financial'ın da aralarında yer aldığı toplamda 100 şirket ise gönüllü olarak Entegre Raporlama Pilot Programına katılmışlardır (IIRC, 2011).

Türkiye ise entegre raporlama sürecinde henüz başlangıç aşamasında olmasına rağmen tıpkı UFRS'ye zaman içerisinde adaptasyon sağlandığı gibi, sürdürülebilirlik raporlamasının da yaygınlaşmasıyla birlikte entegre raporlamanın da zaman içinde kullanılmaya başlanılıp benimsenmesi beklenmektedir (Kargın ve diğerleri, 2013).



BÖLÜM V

KURUMSAL RAPORLAMA TARİHİNİN DÖNEMSEL ANALİZİ

Kurumsal raporlamanın tarihsel gelişimi; muhasebe ve finansal raporlamanın tarihsel gelişimi, sürdürülebilirlik raporlamanın tarihsel gelişimi ve entegre raporlamanın tarihsel gelişimi başlıkları altında üç grupta incelenmiştir.

5.1. Muhasebe ve Finansal Raporlamanın Dönemsel Analizi

Başlangıç Dönemi (1799 ve öncesi): 1799 ve öncesindeki dönemlerde muhasebe sisteminde meydana gelen gelişmeler başlangıç dönemi olarak nitlendirilebilir. Taş devrinde insanlar topladıkları meyvelerin, avladıkları hayvanların hesaplarını tutmuş ve başkalarına ağaçları, mağaralarının duvarlarını ve taşların üzerini işaretleyerek; ihtiyaçlarına göre delikler veya semboller yaparak borç vermişlerdir (Schmandt-Besserat, 2015).

İlkel devir, insanların sosyal yaşamlarının başlamasıyla başlamıştır. Bu dönemdeki insanlar, mağara duvarlarını işaretleyerek ve ipten düğümler yaparak hesaplarını tutmuşlardır (Schmandt-Besserat, 2015).

İnsanların ihtiyaçlarını karşılamaları amacıyla takas sisteminin devreye girmesiyle birlikte muhasebe sistemi gelişmiştir. Tarımdan kaynaklanan kişisel mülklerin artmasıyla birlikte sistematik kayıtların tutulması gerekliliği sonucunda muhasebe sistemi ortaya çıkmıştır.

Evrimsel sürecin bir aşamasında para kullanımı başlamıştır. Bu aşamada tarım, sanayi ve ticaret gelişmiştir. Glautior'e göre, feodalizm çağında, denetleyici bir muhasebe sistemi uygulanmıştır. Feodal lordlar, tüm mülklerinin denetiminin sorumluluğunu bir grup maaşlı çalışana devretmiştir. Borç ve alacak kavramı muhtemelen o dönemlerde ortaya çıkmıştır (Botes, 2009).

Zaman geçtikçe, iş hacmi ve işlem miktarı artınca, işlemlerin hesapları ayrı sınıflandırılmış başkanlar altında tutulmaya başlamıştır. Çift kayıt sisteminin ne zaman ve nerede ortaya çıktığı henüz tespit edilememiş olsa da; bir zamanlar Asya ve Avrupa arasında köprü görevi görmüş olan ve medeniyet ve ticaretin merkezi olan Roma'da ortaya çıktığı düşünülmüştür (Littleton, 1928).

Orta çağdaki ekonomik gelişmeler Muhasebenin gelişmesine büyük ölçüde yardımcı olmuştur. 'Venedik Metodu' adlı kitabı, iki yüz yıl boyunca bir ders kitabı olan Luca Pacioli, Muhasebe'nin babası olarak kabul edilmiştir. 1494 yılında çift taraflı kayıt sisteminin temel ilkelerini ve yöntemlerini “Summa de Arithmetica Geometria, Proportionate Proportionalitay” adlı kitabında ayrıntılı olarak açıklamıştır (Lee, T.A, 2013). Bu kitap, ticari işlemlerin günlüğe kaydedilmesi, nominal hesapların kar / zarar hesabına aktarılması ve bunların etkisinin sermaye hesabına aktarılması ile ilgili detaylı tartışmalar içermiştir.

Bu süre zarfında, kişi ve kurumlardan bağımsız olarak tüm hesap başlıkları kişisel bir hesap olarak kabul edilerek; fayda alıcıların borçlu olup, fayda vericilerin alacaklı olduğu bir kayıt sistemi ortaya çıkmıştır. Zaman içerisinde, bu hesap özetlerinin periyodik hazırlanmasına ihtiyaç duyulmuş, bunun sonucunda da periyodik muhasebe kavramı doğmuştur.

Bu dönem boyunca, kritik makalelerin yayınlanması ve yapılan çeşitli araştırma çalışmaları, Simon Stevin ve Arthury Cayley gibi Avrupa ülkelerinin bazı seçkin profesörlerinin Luca Pacioli'den sonra yazdıkları kitaplar muhasebe kavramını büyük ölçüde zenginleştirmiştir.

Gelişim Dönemi (1800-1950): 1800-1950 arasındaki dönem muhasebe sisteminin gelişim dönemi olarak kabul edilebilir. Sanayi Devrimi ve anonim şirketlerinin kurulması sonucunda ortaya çıkan büyük ölçekli üretim, daha fazla rekabet, maksimum kar elde etme arzusu ve devlet kontrolü ihtiyacı, muhasebe sistemi alanında yeni sorunlar ve karmaşıklıklar yaratmıştır. Bu sorun ve karmaşıklıklara çözüm bulmak için muhasebe analiz sürecinin gerekliliği baş göstermiştir. Bu dönemde, farklı Avrupa ülkelerinin pek çok yazarı, o zamanın muhasebe sistemini çok mantıklı kılan temel teoriler keşfetmiştir (Neokleous, 2016). Bu dönemde, muhasebe ders kitaplarının yayınlanması ve muhasebe öğretiminde daha yeni yöntemlerin geliştirilmesi muhasebe sisteminin gelişmesine fayda sağlamıştır.

Sanayi Devrimi, Avrupa ülkelerinin ekonomik yapısında büyük bir değişikliğe sebebiyet vermiştir. Sanayi Devrimi sonucunda, kulübe sanayisi yerini fabrika üretimine bırakmıştır. Fabrikaların kurulması ve üretim sürecininin yürütülmesi için büyük miktarda sermaye ihtiyacı doğmuştur (Neokleous, 2016).

Sanayi Devrimi sonrasında, anonim şirketleri ortaya çıkmış ve birleşme yoluyla büyük şirketler kurulmuştur. Amortisman ve maliyet muhasebesi kavramı, işletme kaygılarının uzun vadeli olması nedeniyle yürürlüğe girmiştir. Bilimsel Yönetim'in babası F. W. Taylor,

Üretim alanındaki verimlilik artışına vurgu yapmıştır. Üretim verimliliğini arttırmak için yönetim ve mühendisler maliyet muhasebecilerinin atanmasına önem vermişlerdir. Bu nedenle, standart maliyet belirleme sistemi etkin bir maliyet kontrol aracı olarak kullanılmaya başlamıştır. Bu durum, muhasebe sürecinin gelişimi için atılmış bir adım olarak değerlendirilmiştir (Berisha ve Asllanaj, 2017).

19. Yüzyılda, Avrupa ve Amerika'da demiryolu sektörünün hızlı büyümesi ve gelişmesinin bir sonucu olarak, demiryolu sektörüne kalıcı yatırım için büyük miktarda sermayeye ihtiyaç duyulmuştur. Yatırımcıları, sermaye yatırımları konusunda bilgilendirmek gerekli hale gelmiştir. Bu nedenle Bilanço; Sermaye Hesabı ve Genel Bilanço olacak şekilde iki bölüm halinde sunulmuştur. Bu yeni muhasebe sistemi “ift hesap sistemi” olarak adlandırılmıştır. Bu sistem; elektrik, gaz, demiryolu gibi büyük sosyal hizmet kuruluşlarında kullanılmıştır (Berisha ve Asllanaj, 2017).

İşletmelere yönelik devlet düzenlemelerinin yürürlüğe girmesi sonucunda, işletmelerin durumlarının birbirleriyle karşılaştırılmasını kolaylaştırmak adına muhasebe anlayışlarının uyumlu olması gerekliliği ortaya çıkmıştır (Samuels ve Piper, 1985).

Ticari işletmeler üzerinde devlet kontrol sisteminin başlamısıyla birlikte vergi tahsilat sistemi ortaya çıkmıştır. Gelir vergisi kuralları ve düzenlemelerinin uygulanmasıyla muhasebe sistemi büyük ölçüde iyileştirilmiştir. Vergi değerlendirme sisteminin, hesapların tutulması, sabit kıymetlerde amortisman tahsil edilmesi ve stok değerlemesi yapılması üzerinde etkisi olmuştur.

1844 tarihli İngiliz şirketler Kanunu'nun yürürlüğe girmesi sonrasında, anonim şirketlerin oluşması ve büyük şirketlerin birleşmesiyle birlikte ticari kaygılar açığa çıkmıştır. Bu ticari kaygılar, büyük miktarda sermaye yatırımı yapan kamu sahiplerine gerçek ve adil finansal pozisyon sergilemek adına yıllık beyanlar hazırlanması ihtiyaını doğurmuştur. Böylelikle temettü ödeme sistemi uygulamaya konmuştur.

19. yüzyılda, ortaya çıkan çeşitli ekonomik teorilerin muhasebenin gelişimine etkisi olmuştur. İktisat teorileri ve iktisatçıların yazıları, maliyet belirleme, varlık değerleme ve gelir belirleme konularında özel bir görüş oluşturulmasına katkı sağlamıştır.

20. yüzyılın ilk yarısında sosyoekonomik koşullar ve çeşitli ülkelerin yasal süreçleri, işletme kaygılarının yapısını, niteliğini ve muhasebe kavram, ilke ve yöntemlerinin gelişimini büyük ölçüde etkilemiştir.

Şirketlerin yönetimindeki kişiler ile sahiplerinin farklı kişiler olması finansal bilgilerin doğrulanması ihtiyacını; bununla birlikte de muhasebe prensiplerinde uyumluluk ve halka açık denetim gerekliliğini doğurmuştur (Wood ve Sangster, 2005).

Sonuç olarak, farklı ülkelerin muhasebecileri, hesapların tutulmasında tekdüzelik ve tutarlılık sağlamak adına kendi aralarında dernekler kurmuşlardır. Böylelikle yöneticilere, hissedarlara, kredi verenlere, yatırımcılara güvenilir bilgi verilmesi sağlanmıştır.

1854 yılında ilk ulusal muhasebe birliği olan İskoçya Muhasebe Enstitüsü kurulmuştur. Sonrasında, diğer ülkelerde de adım adım ulusal muhasebe birlikleri kurulmaya başlamıştır. 1880 yılında Büyük Britanya ve Galler Muhasebe Uzmanları Enstitüsü (ICAEW) kurulmuştur (Alexander, 2002).

ABD'ye, Büyük Britanya'dan gelen sermaye ve fikir akışı, ABD'deki muhasebe teorisi ve uygulamalarını etkilemiştir ve 1887 yılında Ulusal Muhasebe Enstitüsü kurulmuştur (AICPA, 2017). Bu kuruluşlar mevcut muhasebe uygulamalarını esas alarak işletmelerin uyması gereken kural ve ilkeleri belirlemiş ve öğretilmesini sağlamışlardır.

1919 yılında, Büyük Britanya ve Galler Maliyet Muhasebecileri Enstitüsü kurulmuştur. Bu kurumun maliyet muhasebesi yöntemlerinin yazılması ve öğretilmesinde, finansal muhasebe ile maliyet muhasebesi arasındaki ilişkinin kurulmasındaki rolü büyüktür.

Muhasebe ilkelerinin temelindeki kayda değer ilerleme 1930'dan sonra gerçekleşmiştir. Amerika Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü Birliği (AICPA), 1936'da bir muhasebe ilkesi yayınlamıştır. Amerikan Muhasebe Birliği (AAA) de 1940 yılında aynı niteliğe sahip başka bir muhasebe ilkesi yayınlamıştır. AICPA tarafından onaylanan bir komite, muhasebe ilkelerinin geliştirilmesi için araştırma kitapları yayınlamaya devam etmiştir.

Standardizasyon Dönemi (1950 sonrası): Muhasebe sisteminin 1950'den sonraki kademeli gelişim ve uluslararası uyumlaştırma süreci standardizasyon dönemi olarak adlandırılabilir. 2. Dünya Savaşı'ndan sonra üretim sistemi, bilim ve teknolojiye kayda değer ilerleme nedeniyle büyük ölçüde değişmiştir. Sanayi ve ticarete büyük ilerleme kaydedilmiş; bu gelişmeler ekonomik ve sosyal hayatı oldukça etkilemiştir. Geleneksel muhasebe sistemi sadece günlük faaliyetlerin kararlarını almak için mal sahiplerine ve direktörlere bilgi sunabilir hale gelmiştir.

Değişen koşullar altında bu geleneksel muhasebe sistemi, tarafların taleplerini yeterince karşılayamaz hale gelmiştir. Bu nedenle, mevcut geleneksel muhasebe sistemini eleştiren; yeni muhasebe sistemlerini destekleyen girişimlerde bulunulmuştur.

20. yüzyılın ortalarında, finansal bilginin sürdürülebilir ve uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir olabilmesi için uluslararası muhasebe kuralları (uluslararası standartlar) belirlenmiştir.

Finansal raporlamanın uluslararası düzeyde uyumlaştırılması ilk olarak, 1904 yılında St. Louis'te toplanan Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde "Uluslararası Muhasebe Standartları" (IAS) fikrinin yaygınlaşması ile ortaya çıkmıştır.

1957 yılında, Amsterdam'daki 7. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde Jacob Kraayenhof, muhasebe alanında uluslararası düzeyde işbirliği ve standardizasyona ihtiyaç duyulduğunu dile getirmiştir (Samuels ve Piper, 1985).

1966 yılında, Kanada, ABD ve İngiltere arasındaki muhasebe metodu farklılıklarını ele almak amacıyla Uluslararası Muhasebeciler Çalışma Grubu (AISG) kurulmuştur (Urif, 2015).

1972 yılında, Sydney'de 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi "Dünya'da Tek Muhasebe" temasıyla düzenlenmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartlarını desteklemek adına bir yapı kurulmasına ilişkin hazırlıklar başlatılmış ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) kurulmuştur (Urif, 2015).

Uluslararası muhasebe standartlarının temel unsurları, 1973 yılında ABD, Almanya, Avustralya, Fransa, Hollanda, İngiltere, İrlanda, Japonya, Kanada ve Meksika'nın profesyonel muhasebe örgütleri tarafından kurulmuş Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından belirlenmiştir.

IASC 1973 yılında kurulmuştur. 1973 – 1987 yılları arasında IASC, Uluslararası Muhasebe Standartları'nın büyük kısmını belirlemiş; uluslararası standartlar ve üye ülkelerde halen geçerli olan standartlar arasında uyum sağlanması çalışmalarını da yönetmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, dünyanın farklı ülkelerindeki farklı muhasebe standartları kuruluşları arasındaki faaliyetleri de koordine etmiştir. IASC sekreteryası Londra'da faaliyet göstermektedir (Wollmert ve Wagner, 2002).

1977 yılında, Almanya’da düzenlenen 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi’nde, dünya genelinde muhasebecilik mesleğini güçlendirmek sebebiyle Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kurulmuştur (Berisha ve Asllanaj, 2017)

1987-1993 tarihleri arasındaki uyumlaştırma sürecinin ikinci aşaması olarak görülen bu dönemde, Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) , Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) danışma grubunun bir üyesi olmuştur (Newell ve Martin, 2010).

1989 yılında, finansal tabloların hazırlanması ve sunumuna ilişkin IAS kılavuzu oluşturulmuş ve IASB, karşılaştırılabilirliği artırıp; farklılıkları azaltmak adına finansal bilginin karşılaştırılabilirliğine ilişkin taslak kamuyu aydınlatma dökümanını yayımlamıştır (Newell ve Martin, 2010).

1993 – 1998 arasındaki dönemde IOSCO, IASB standartlarını gözden geçirmiş ve önerilerde bulunmuştur. Aynı zamanda bu iki kuruluş, IASB’nin, IOSCO’nun istekleri ile uyumlu ve kapsamlı bir temel standartlar seti oluşturmasına yönelik çalışma planı hazırlamış; 1999’da da tamamlamışlardır.

IASB 2000 yılına kadar 40 tane uluslararası muhasebe standardı yayınlamıştır. Muhasebe standartları, işletmelerin finansal performans analizleri sonucunda uzun dönemli gerçekçi planlar yapmasını sağlamak, doğru hedefler belirlemesini sağlamak, yönetim kadrosuna dönemsel analiz yapma imkanı sağlamak, sektörel finansal performans karşılaştırmalarının doğru yorumlanmasını sağlamak, işletmelerin denetimlerini kolaylaştırmak adına önem taşımıştır (Akgül ve Akay, 2003).

2000 yılında SEC bir “Kavram Kağıdı” yayımlamıştır. Böylelikle, temel standartların, muhasebenin kapsamlı bir kısmını oluşturmaması veya yüksek kalitede karşılaştırılabilirliği ve şeffaflığı sağlayan bir yapıda olmaması veya net bir şekilde yorumlanabilir ve uygulanabilir olmaması durumunda, ABD muhasebe sistemi ile uyumlaştırmadan temel standartları kabul etmeyeceklerini ilan etmiştir (Cooke, 2001).

2000 yılında Avrupa Komisyonu, Avrupa pazarlarında faaliyet gösteren tüm şirketlerin, 2005 yılına kadar hesaplarını IAS/IFRS kurallarına uygun şekilde hazırlamalarına ilişkin bir yönetmelik sunmuştur (Urif, 2015).

2001 yılında IASB, IASB ile birleşmiştir. IASB, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) tarafından görevlendirilen bağımsız kurum içerisinde örgütlenmiştir. IASB’nin temel sorumlulukları; uluslararası finansal raporlama

standartlarının belirlenmesi, yayınlanması ve Uluslararası Finansal Raporlama Tercüme Komitesi tarafından hazırlanan tercüme onaylanması olmuştur (Berisha ve Asllanaj, 2017).

2005 yılı başlarında, AB, Avustralya, Yeni Zelanda, Hong Kong ve Güney Afrika, kendi ulusal muhasebe standartlarından Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) geçme kararı alarak bu yolda öncülük etmişlerdir. Sonrasında, Dünya'daki hemen hemen bütün ülkeler küresel muhasebe standartlarına geçme konusunda resmi taahhütlerde bulunmuştur (Mackintosh, 2014).

5.2. Sürdürülebilirlik Raporlamasının Dönemsel Analizi

Sürdürülebilirlik kavramı, şirketlerin kar odaklı faaliyet yaklaşımlarına bağlı olarak, doğal kaynakların yenilenme sürelerinden daha hızlı sürede tüketilmesi ve çevrenin insanlara sınırsız kaynaklar sunmayacağına anlaşılmaya birlikte gündeme gelmiştir.

Başlangıç Dönemi (1980 öncesi): Sürdürülebilirlik kavramının ortaya çıktığı ve işlendiği bu dönem başlangıç dönemi olarak tanımlanabilir. 1962 yılında çevresel tehditlerdeki artış, sosyal çevre bilincini oluşturmaya başlamış; böylelikle çevre ve ekonomik gelişme arasındaki ilişki değerlendirilmeye başlamıştır. Yine bu tarihte, Rachel Carson tarafından “Silent Spring” isimli çevre bilimi kitabı yayımlanmıştır. Kitapta zararlı ilaç kullanımının kuşlar üzerinde yarattığı olumsuz etkilerden bahsedilmiştir. “Silent Spring”, çevresel problemlerin Amerikan kamuoyuna duyurulmasını sağlamakla beraber, ABD Çevre Koruma Ajansı'nın kurulmasına sebebiyet veren çevre hareketine de ilham kaynağı olmuştur (Carson, 1962).

1966 yılında Kenneth Boulding tarafından “The Economics of the Coming Spaceship Earth” yayımlanmıştır. Boulding, bu eserinde tüm canlıların tek bir gezegeni paylaştığını ve tüm faaliyetlerin gezegenin sağlayabileceklerine bağlı olduğunu vurgulamıştır. Boulding, aynı zamanda “uzay adamı ekonomisi”ni savunmuştur. Uzay adamı ekonomisinde, üretimin maksimize edilmek yerine en aza indirilmesi gerektiğini; stok sağlanması ile ilgili endişe olduğundan daha az tüketim ile pozitif durumların korunmasının hedeflenmesi gerektiğini vurgulamıştır. Boulding, başarının, toplam sermaye stoğunun niteliği, kapsamı, kalitesi ve karmaşıklığı ile ölçülmesi gerektiğini dile getirmiştir.

1972 yılında “Büyümenin Sınırları” isimli rapor yayımlanmıştır. Roma Kulübü tarafından hazırlanan raporda; ekonomik kalkınmanın çevreye verdiği zararlar

vurgulanmıştır. Bu rapor, hızlı nüfus artışının, gıda üretiminin, sanayileşme hızının, çevre kirliliği seviyesinin ve doğal kaynakların tükenme hızının mevcut şekilde devam ettiği takdirde, gelecek yüzyılda ekonominin durumu nasıl olur sorusunu sormuş; böylelikle kalkınma ve çevre sorunlarını birlikte irdeleyen ilk rapor olmuştur (Ertürk, 2009: 144-279).

1972 yılında Stockholm Birleşmiş Milletler Çevre Konferansı düzenlenmiştir. Bu organizasyon, dünya ülkeleri temsilcilerinin ilk kez bir araya gelip sorunları tartıştıkları, kısa ve uzun vadeli önlemler belirledikleri tarihi bir konferans olmuştur (Larre, 1986). Konferans bildirgesi, çevrenin korunması ve iyileştirilmesi fikrini tüm insanlara aşılacak, bu konuda yol gösterici olacak kararları ve görüşleri kapsamıştır. Böylelikle, çevre sorunlarının evrensel olduğu kabul edilerek; “tek dünyamız var” sloganı hafızalara kazınmıştır (Keleş ve Hamamcı, 1997: 17). Bu konferans sayesinde, uluslararası platformda sürdürülebilir kalkınma kavramının temelleri atılmıştır. Konferansın sonunda Birleşmiş Milletler Çevre Programı (UNEP) kurulmuştur. Ayrıca, 5 Haziran’ın Birleşmiş Milletler Çevre Günü olarak kabul edildiğine dair bildirme yayımlanmıştır.

1973 yılında, E. F. Schumacher tarafından ekonomik süreklilik kavramının işlendiği “Küçük Güzeldir” adlı eser yayımlanmıştır. Schumacher bu eserinde, üretim sorununun çözüldüğü düşüncesinin, ihtiyaçların sonsuz olduğu varsayımının ve sınırsız ekonomik büyüme isteğinin insanlığı felakete sürüklediğini vurgulamıştır (Schumacher, 1995).

1970’li yıllardaki ekolojik tartışmaların esas konusu sürdürülebilirlik olmuştur. Sürdürülebilirlik düşüncesi, 10 yıl içinde uluslararası çevre hareketleri ve iktisat teorisinde yerini almıştır (Harborth, 1991: 7).

Gelişim Dönemi (1980-1997): Sürdürülebilir kalkınma düşüncesinin kavramsallaştığı ve uluslararası platformda yer etmeye başladığı dönem gelişim dönemi olarak adlandırılabilir. Sürdürülebilir kalkınma kavramı, başta BM olmak üzere, birçok uluslararası kuruluşun yürüttüğü çalışmalar sonucunda şekillenmiştir. 1970’li yıllardan itibaren birçok bilimsel araştırma yapılmış, konferanslar düzenlenmiştir. Bu çalışmaların ve konferansların her biri sürdürülebilir kalkınma düşüncesinin kavramsallaşmasında rol oynamıştır.

1980 yılında Birleşmiş Milletler Çevre Programı, Uluslararası Doğal Kaynakları ve Doğayı Koruma Birliği ve Dünya Yabani Hayat Fonu tarafından hazırlanan Dünya Koruma Stratejisi (DKS) yayımlanmıştır. Sürdürülebilir kalkınma kavramından ilk kez DKS’de bahsedilmiştir. DKS’ce benimsenen sürdürülebilir kalkınma yaklaşımında ekonomi-çevre ilişkisi birlikte ele alınmıştır ve çevre üzerindeki her etkinin olumsuz sonuç vereceği eğilimi

savunulmuştur. Bu bakış açısı, sürdürülebilir kalkınma kavramının baştan tanımlanması ihtiyacını doğurmuştur (Soussan, 1992: 24).

1983 yılında BM tarafından, Norveç Başbakanı Gro Harlem Brundtland başkanlığında Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu kurulmuştur. Komisyon, Dünya'daki ekonomik kalkınma ve çevre konularını dört yıl boyunca inceleyerek raporlamıştır.

1987 yılında "Ortak Geleceğimiz" (Brundtland) Raporu, Gro Harlem Brundtland başkanlığında, farklı ülkelerden gelen katılımcıların oluşturduğu Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu tarafından hazırlanarak, BM Genel Kurulu'na sunulmuştur. Raporda, çevresel gelişme ve ekonomik kalkınma arasında köprü kurulması gerektiğinden ve bu gelişmenin insanlığın devamı için "sürdürülebilir" olması gerektiğinden bahsedilmiştir (IULA-EMME, 1997: 3). BM Genel Kurulu'na sunulan raporda sürdürülebilir kalkınma kavramının tanımı; günümüz ihtiyaçlarının, gelecek nesillerin ihtiyaçlarını karşılayacak imkanlardan fedakarlık yapılmadan karşılanabilmesi olarak yapılmıştır. Bu tanım sayesinde "Sürdürülebilir Kalkınma" resmi olarak ilk kez kavramsal çerçeveye oturtulmuştur.

1989 yılında, Çevreye Duyarlı Ekonomiler Koalisyonu (CERES), şirketler için 10 ilkeden oluşan bir çevresel davranış kodu açıklamıştır. Bu ilkeler, çevre koruma, kaynakların korunması, risklerin azaltılması, ürün güvenliği, bilgiye halkın erişimi ve hesap verilebilirliği kapsarken; şirketlerin çevresel ve sosyal konulardaki performanslarını ölçebilecekleri standartlar sunmuştur (CERES, 1997).

1992 yılında Brezilya'nın Rio de Janeiro şehrinde Birleşmiş Milletler Çevre ve Kalkınma Konferansı düzenlenmiştir. Rio Konferansı'nda, insanoğlunun sürdürülebilir kalkınma kavramının merkezinde olup, çevreyle uyum içinde, sağlıklı yaşam hakkına sahip olduğu kabul edilmiştir (Birleşmiş Milletler, 1992a: 5). Zirvede kabul edilen belgeler ise; Rio Çevre ve Kalkınma Deklarasyonu, Gündem 21, Ormanlar Üzerine İlkeler Beyanata, İklimsel Değişim Üzerine Çerçeve Konvansiyonu ve Biyolojik Çeşitlilik Konvansiyonu'dur. Bu zirve sayesinde, sürdürülebilir kalkınma kavramının kapsamı genişleyerek birçok platformda kullanılmaya başlamıştır.

1993 yılında Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Komisyonu kurulmuştur. Komisyon, Yeryüzü Zirvesi'nde kabul edilen ilkelere ve Gündem 21'e dair uygulamaları incelemiştir.

1997 yılında, BM Kalkınma Programı'nın başkanlığında, New York'ta Rio + 5 Forumu düzenlenmiştir. Forumu, sivil toplum kuruluşları, yerel yönetimler, özel sektörden temsilciler, finansal kuruluşlar, bilimsel araştırma kuruluşları ve eğitim gruplarından temsilciler katılmıştır. Forumun hedefi sürdürülebilir kalkınmayı; yerel, ulusal ve küresel platformlarda uygulamaya geçirmek adına stratejiler belirlemek olmuştur. Katılımcıların bu hedef doğrultusunda, kültürel ve tarihsel bilgileriyle birlikte şahsi tecrübelerini paylaşmaları beklenmiştir (Asia-Pacific Council, 1997).

Standardizasyon Dönemi (1997 sonrası): Sürdürülebilir kalkınma kavramının oturmasıyla birlikte, kuruluşlar tarafından alınan aksiyonların raporlanmasının uluslararası arenada standart hale getirilmesi için çalışmalarda bulunulmaya başlamıştır. Bu dönem standardizasyon dönemi olarak tanımlanabilir.

1997 yılında Küresel Raporlama Girişimi (GRI); sürdürülebilirlik raporlaması rehberleri geliştirmek amacıyla küresel ölçekte çalışan bir organizasyon olarak kurulmuştur.

1998 yılında John Elkington, sürdürülebilirliği Üçlü Kar Hanesi (TBL) adını verdiği hesap sistemiyle ölçmeye çalışmıştır. Bu hesaplama, geleneksel kârlılık anlayışının ötesine geçerek, finansal boyutun yanı sıra çevre ve sosyal boyutları da dikkate almıştır. Bu yaklaşıma göre, işletmelerin belirtilen üç kriterden birini dikkate almadıkları durumda geleceklerinin tehlikede olacağı düşünülmüştür (Aras ve Sarıoğlu, 2015).

2000 yılında BM Küresel İlkeler Sözleşmesi yayımlanmıştır. Küresel kalkınmada ortak bir kültür oluşması adına insan hakları, çalışma koşulları, çevre koruma ve yolsuzlukla mücadele başlıklarını kapsayacak 10 temel prensip belirlenmiştir. Küresel İlkeler Sözleşmesi özel sektör kuruluşlarının, bu ilkelere uymasına çağrıda bulunarak; iş dünyasındaki stratejilerde ve operasyonlarda yer alan bir kültür haline gelmesini hedeflemiştir.

2000 yılında Küresel Raporlama Girişimi (GRI) tarafından ilk raporlama kılavuzu GRI-G1 yayımlanmıştır. Bu kılavuz finansal muhasebe prensiplerinin ve çevresel muhasebe araştırmalarının aynı potada eritilmesi sonucunda, işletmelerin sosyal, çevresel ve ekonomik performans raporlamalarını küresel ölçekte, karşılaştırılabilir ve güvenilir bir şekilde yapabilmeleri ve tüm paydaşların işletmelerin performansları hakkında doğru değerlendirmelerde bulunabilmeleri için hazırlanmıştır (GRI, 2002).

2002 yılında Johannesburg Dünya Sürdürülebilir Kalkınma Zirvesi düzenlenmiştir. Konferansta, 1992 yılında "Yeryüzü Zirvesi"nde alınmış kararların uygulama süreçlerine

dair değerlendirmeler yapılmıştır. Bu konferansta somut projeler tartışılarak, “Eylem Planı” ve “Johannesburg Bildirgesi” isimlerindeki uluslararası belgeler kabul edilmiştir. Konferansta, ulusal sürdürülebilir kalkınma stratejilerinin oluşturulup uygulamaya geçilmesi, kamu, sivil toplum ve özel sektörde kurumsal sorumluluğun geliştirilmesi, yoksulluğun önlenmesi amacıyla Dünya Dayanışma Fonu’nun kurulması hedeflenmiştir. (Bozloğan, 2005)

2002 yılında GRI-G2 Rehberi yayımlanmıştır. G2 Kılavuzu’nda, G1 kılavuzundaki “temel ilkeler” ve “niteliksel özellikler” altındaki kavramların bir kısmını birleştirip genişleten ilkeler sunulmuştur. Şeffaflık, kapsayıcılık, denetlenebilirlik, uygunluk, netlik ve zamanlılık gibi ilkeler işletmelerin ekonomik, sosyal, çevresel performanslarını ve bunun sonucu olarak sürdürülebilir kalkınmaya katkılarını açıklamaları açısından faydalı olmuştur (GRI, 2002).

2005 yılında BM Genel Sekreteri önderliğinde, çeşitli ülkelerden kurumsal yatırımcı temsilcileri bir araya gelerek Sorumlu Yatırım İlkeleri’ni geliştirmişlerdir. Bu ilkeler; sosyal, çevresel ve kurumsal yönetişim kavramlarıyla ilişkili başlıkların yatırım analizlerinde kullanılmasını sağlamak amacıyla oluşturulmuştur.

2006 yılında Küresel Raporlama Girişimi (GRI) liderliğinde, birçok akademisyen, sanayi temsilcisi, sivil toplum kuruluşu yöneticisi ve hükümet temsilcisi bir araya gelerek G3 Rehberi’ni hazırlamışlardır. G3 Kılavuzu, işletmelerin raporlama sürecinde Şeffaflığı sağlamalarına yön verecek  standart açıklık ilkesi getirmiştir. Bu ilkeler, “strateji ve profil” “yönetim tarzı” ve “performans göstergeleri” başlıkları altında sunulmuştur (GRI, 2011a).

2011 yılında Küresel Raporlama Girişimi’nin hazırlamış olduğu G3 Rehberi; cinsiyet, insan hakları ve toplum konularını göz önünde bulundurarak güncellenmiş ve G3.1 Rehberi yayımlanmıştır. G3.1 Kılavuzu aynı zamanda sektörel ekler sayesinde, farklı iş alanlarını içeren ilkeler sunmuştur.

2012 yılında Rio +20 Zirvesi düzenlenmiştir. Sürdürülebilir Kalkınma kavramının hayata geçirilebilmesi için ekonomik, sosyal ve çevresel etkenler arasında uyum olması ve tüm kesimlerin bunun için işbirliği yapması gerektiğine vurgu yapılmıştır. Konferans sonunda “İstediğimiz Gelecek” isimli bir belge yayımlanmıştır. Bu belge, kalkınma için yol haritası niteliğindedir (Arslan ve zkan, 2018).

2013 yılında Küresel Raporlama Girişimi en güncel sürdürülebilirlik rehberi olan G4’ yayımlamıştır. 2015 yılı itibariyle de uygulanmaya başlamasına karar verilmiştir. GRI G4

kılavuzu, Yolsuzlukla Mücadele ve Sera Gazı Emisyonu gibi konulara ilişkin değişiklikler içermektedir (Siew, 2015). Bu kılavuzun temel hedefleri; kullanıcı dostu yönlendirme yapmak, belirsizliklere yer vermemek adına kılavuzun teknik kalitesini artırmak, diğer uluslararası standartlarla olabildiği kadar uyumlu olmak, önemli olan başlıkların belirlenmesi adına rehberlik geliştirmek, sürdürülebilirlik raporlaması ve Entegre Rapor hazırlanması süreci arasında kurulacak olan bağa yönelik rehberlik sağlamaktır (GRI, 2015a).

2016 yılında Küresel Raporlama Girişimi'nin altında bağımsız bir kuruluş olan ve sürdürülebilirlik raporlaması için global olarak kabul edilmiş standartlar belirleme konusunda sorumlu tek makam olan Küresel Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (GSSB), GRI Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları'nı yayımlamıştır. Bu standartlar, işletmelerin yarattığı ekonomik, çevresel ve toplumsal etkilerin standart ve doğru şekilde değerlendirilmesi için; işletmeler ve paydaşlar arasında kullanılan ortak bir dil olmuştur.

5.3. Entegre Raporlamanın Dönemsel Analizi

Ayrı ayrı yayınlanmakta olan finansal raporlar, sürdürülebilirlik raporları ve faaliyet raporları şirketlerin stratejileri, finansal performansları, toplumsal ve çevresel konulardaki performanslarıyla bağlantı kurmakta yetersiz kalmıştır. Böylelikle paydaşlar, şirketlerin gerçek durumlarını değerlendirmelerini sağlayacak bütün resmi görememişlerdir.

Paydaşlarının güvenini kazanmak ve güçlü bir itibara sahip olmak isteyen kuruluşların sadece yatırımcılara değil, çevreye ve topluma olan etkilerini de takip etmesi, sürdürülebilir başarı için bu doğrultuda stratejiler belirlemesi, bunları şeffaf bir şekilde raporlaması ve uzun vadeli taahhütlerde bulunmaları yönünde talepler artmıştır (Perrini, 2005). Karşılanması beklenen bu beklentiler, kuruluşların tüm paydaşlarına karşı sorumluluklarını ve yükümlülüklerini yeniden gözden geçirmelerine ve bu ihtiyacı karşılayacak farklı bir raporlama metodu geliştirmelerine sebebiyet vermiştir (Aras ve Sarioğlu, 2015). Bütün bu ihtiyaçları karşılayacak olan rapor ise "Tek Rapor" olarak adlandırılan entegre raporlama olmuştur.

Entegre raporlama, şirketlerin ayrı ayrı yayınladıkları raporları (finansal raporlar, sürdürülebilirlik raporları, kurumsal yönetim raporları vb.) paydaşlarına bir bütün halinde sunup; değer yaratma ve sürdürülebilirlik kabiliyetleri hakkında bilgi sahibi olmalarına yardımcı olmaktadır (Sanchez, 2013).

Başlangıç Dönemi (2010 öncesi): Entegre düşünce sisteminin ve bu düşünce sistemi doğrultusunda raporlama yapılması gerektiği yaklaşımının ortaya çıktığı dönem entegre raporlamanın başlangıç dönemi olarak tanımlanabilir. 1992 yılında Güney Afrika Yönetim Enstitüsü, Mervyn King başkanlığında King Komitesi'ni oluşturmuştur. King Komitesi'nin amacı kuruluşlarda etik kültürün oluşmasını, kuruluşların performanslarının ve yarattıkları değer artmasını, kuruluşlarda etkin ve yeterli kontrollerin yapılmasını, tüm paydaşlar arasında güven oluşturmayı, kuruluşun iyi bir itibara sahip olmasını sağlamaktır (Arslan ve Özkan, 2018).

1994 yılında komite çalışmaları sonucunda King I Raporu yayımlanmıştır. Bu rapor, kuruluşların finansal olmayan bilgilerini açıklamaları için teşvikte bulunmuştur.

2002 yılında King II Raporu yayımlanmıştır. King II raporu, King I'e sürdürülebilirlik konularının eklenmiş halidir. Bu raporla birlikte, şirketlerin finansal sonuçlarına ek olarak sosyal ve çevresel konuları da içerek şekilde raporlamalarını genişletmeleri talep edilmiştir. Raporun yayımlanmasıyla birlikte Johannesburg Borsası, borsaya kote olan şirketlerin King II Raporu'ndaki ilkelere uyumluluklarını, yıllık raporlarında sözel olarak ifade etmelerini zorunlu kılmıştır.

2009 yılında, Güney Afrika'daki işletmelerin Entegre Rapor hazırlamalarını öneren King III Raporu yayımlanmıştır. King III Raporu, King II Raporu'na sürdürülebilirlik, liderlik ve vatandaşlık konularının dahil edilmesiyle oluşmuştur. King III raporundaki konuların hayata geçirilmesi sonucunda Güney Afrika, Johannesburg Borsası'nda yer alan şirketlere "uygula veya izah et" yaklaşımı sergileyerek, Entegre Raporlama hazırlama zorunluluğu getiren ilk ülke olmuştur. Günümüzde Entegre Raporlama uygulamasının zorunlu olduğu tek ülke Güney Afrika'dır. 2010 yılında, Güney Afrika Entegre Raporlama Komitesi kurulmuştur (Simnett ve Huggins, 2015).

Gelişim Dönemi (2010-2011): Entegre Raporlama ihtiyacının doğduğu ve bu doğrultuda hazırlıkların yapıldığı dönem gelişim dönemi olarak adlandırılabilir. 2010 yılında Sürdürülebilirlik İçin Muhasebe ve Küresel Raporlama Girişimi ortaklığında Uluslararası Entegre Raporlama Komitesi (IIRC) kurulmuştur. Komitenin hedefi, işletmelere, paydaşlarına uzun dönemli performanslarını ve sürdürülebilirliklerini değerlendirmeleri için gerekli olan finansal, çevresel, sosyal ve yönetsel bilgileri entegre bir format içerisinde nasıl raporlayabilecekleri konusunda yol gösterici bir çerçeve oluşturmaktır. 2011 yılında Güney Afrika, Dünya'daki ilk Entegre Raporu yayımlamıştır (Willis, 2010).

2011 yılında IIRC, Entegre Raporlama çerçevesini hazırlamak için “Towards Integrated Reporting-Communicating Value in the 21st Century” isimli bir yayın hazırlayarak, farklı ülkelerin özel sektör, kamu, sivil toplum temsilcileri ve akademisyenlerinden bu yayınla ilgili öneriler talep etmiştir. Bu öneriler 2012’de yayınlanan çerçevenin temelini oluşturmuştur (Arslan ve Özkan, 2018). 2011 yılında IIRC, farklı ülkelerde ve endüstrilerde faaliyet gösteren 40’in üzerinde işletme ile Entegre Raporlama’nın uygulanabilirliğini değerlendirmek üzere pilot program başlatmıştır.

Standardizasyon Dönemi (2011 sonrası): Entegre Raporlama’da uluslararası kalibrasyon sağlamak adına geliştirmelerin yapıldığı bu dönem standardizasyon dönemi olarak ifade edilebilir. 2012 yılında IIRC, pilot programda aktarılan önerileri değerlendirdikten sonra, taslak bir çerçeve hazırlayarak bu taslağın uygulanabilirliğinin değerlendirilmesini istemiştir. Aynı yıl IIRC, işletmelerin kendi Entegre Raporlarını hazırlayabilmeleri için Entegre Rapor Uygulamaları Veri Tabanı’nı halka açık olacak şekilde kullanıma açmıştır (Ott, 2016).

2013 yılında tüm kuruluşların kullanabileceği Entegre Raporlama Temel Çerçevesi IIRC tarafından oluşturulmuştur. Çerçeve, kural odaklı değil, prensip odaklı yaklaşımı benimseyerek işletmelerin kendi yapılarına en uygun Entegre Raporlama yöntemini seçmelerini sağlamıştır (Aras ve Sarıoğlu, 2015). Çerçeve, “kılavuz ilkeleri”nden (stratejik odak ve geleceğe yönelim, bilgiler arası bağlantı, paydaşlarla ilişkiler, önemlilik, kısa ve öz olma, güvenilirlik ve eksiksizlik, tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik) ve “içerik öğeleri”nden (birbiriyle bağıntılı olan ve birbirlerini dışlamayan kurumsal genel görünüm ve dış çevre, kurumsal yönetim, iş modeli, riskler ve fırsatlar, strateji ve kaynak aktarımı, performans, genel görünüş, sunumun temeli) oluşmuştur (IIRC, 2013: 5).

2016 yılında ise King Raporları’nın en günceli olan King IV raporu yayımlanmıştır. King IV’ün temel felsefesi; sürdürülebilir kalkınma, entegre düşünce, toplumun bir parçası olarak organizasyon, paydaş kapsayıcılığı, kurumsal vatandaşlık ve entegre raporlamayı içermiştir (Yüksel, 2017). Raporda ilkelerle birlikte en iyi uygulamalar yer almaktadır. Rapor; belediyeler, kar amacı gütmeyen kuruluşlar, emeklilik fonları, küçük ve orta ölçekli işletmeler ve devlete ait işletmeler olmak üzere beş sektörel eke ayrılmıştır. King III açıklama için “uygula veya açıkla” yaklaşımını benimserken; King IV “uygula ve açıkla” yaklaşımını ortaya koymuştur. Üç bölümde incelenmiş olan kurumsal raporlamanın tarihsel gelişimi, gelişime sebebiyet veren olaylarla birlikte aşağıdaki tabloda özetlenmiştir (Tablo 6).

Tablo 6: Kurumsal Raporlamanın Tarihsel Gelişimi

Muhasebe ve Finansal Raporlama	Sürdürülebilirlik Raporlaması	Entegre Raporlama
Başlangıç Dönemi (1799 ve öncesi)	Başlangıç Dönemi (1980 öncesi)	Başlangıç Dönemi
Taş Devri ve İkel Devri'de sembollerin kullanılması, mağara duvarlarının, taşların üzerinin işaretlenmesi	1962 - Rachel Carson'ın "Silent Spring" isimli çevre bilimi kitabının yayımlanması	1992 - Güney Afrika Yönetim Enstitüsü tarafından King Komitesi'nin oluşturulması
Feodalizm çağında denetleyici bir muhasebe sisteminin ortaya çıkması	1966 - Kenneth Boulding'in "The Economics of the Coming Spaceship Earth" eserinin yayımlanması	1994 - King I Raporu'nun yayımlanması
1494 - Luca Pacioli tarafından yayımlanan "Summa de Arithmetica Geometria, Proportionate Proportionalita" isimli kitapta çift taraflı kayıt sisteminin anlatılması	1972 - Roma Kulübü tarafından "Büyümenin Sınırları" isimli raporun yayımlanması	2002 - King II Raporu'nun yayımlanması
18. Yı İkinci yarı: Borç-Alacak kayıt sisteminin ortaya çıkması	1972 - Stockholm Birleşmiş Milletler Çevre Konferansı'nın düzenlenmesi	2009 - King III Raporu'nun yayımlanması
18. Yı İkinci yarı: Periyodik muhasebe kavramının ortaya çıkması	1973 - E. F. Schumacher'in "Küçük Güzel'dir" isimli eserinin yayımlanması	2010 - Güney Afrika Entegre Raporlama Komitesi'nin kurulması
Gelişim Dönemi (1800-1950)	Gelişim Dönemi (1980-1997)	Gelişim Dönemi
19. Yı İlk yarı: Sanayi Devrimini sonrasında, anonim şirketlerin kurulmasıyla amortisman ve maliyet muhasebesi kavramının ortaya çıkması	1980 - Dünya Koruma Stratejisi'nin yayımlanması	2010 - Uluslararası Entegre Raporlama Komitesi'nin (IIRC) kurulması
19. Yı İlk yarı: Avrupa ve Amerika'da demiryolu sektörünün hızlı büyümesi sonucu; Bilançonun, Sermaye Hesabı ve Genel Bilanço olarak şekilde iki bölüm halinde sunulması	1983 - Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu'nun kurulması	2011 - Dünya'daki İlk Entegre Raporun Güney Afrika tarafından yayımlanması
19. Yı İlk yarı: Ticari işletmeler üzerinde devlet kontrol sisteminin başlamasıyla birtakim vergi tahsilat sistemi ve düzenlemelerinin ortaya çıkması	1987 - "Ortak Geleceğimiz" (Brundtland) Raporu'nun yayımlanması	2011 - IIRC tarafından "Towards Integrated Reporting-Communicating Value in the 21st Century" isimli yayının hazırlanması
1854 - İlk ulusal muhasebe birliği olan İskoçya Muhasebe Enstitüsü'nün kurulması	1989 - CERES tarafından 10 ilkeiden oluşan çevresel davranış kodu açıklanması	2011 - IIRC tarafından Entegre Raporlama'nın uygulanabilirliğini değerlendirmek için pilot program başlatılması
1880 - Büyük Britanya ve Galler Muhasebe Uzmanları Enstitüsü'nün (ICAEW) kurulması	1992 - Rio'da Birleşmiş Milletler Çevre ve Kalkınma Konferansı'nın düzenlenmesi	
1887 - Ulusal Muhasebe Enstitüsü'nün kurulması	1993 - Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Komisyonu'nun kurulması	
1919 - Büyük Britanya ve Galler Maliyet Muhasebecileri Enstitüsü'nün kurulması	1997 - New York'ta Rio + 5 Forumu'nun düzenlenmesi	
1936-1940 - Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü'nün (AICPA) ve Amerikan Muhasebe Birliği'nin (AAA) muhasebe ilkelere yayımlanması		
Standardizasyon Dönemi (1950 sonrası)	Standardizasyon Dönemi (1997 sonrası)	Standardizasyon Dönemi
1957 - Amsterdam'da 7. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nin düzenlenmesi	1997 - Küresel Raporlama Girişimi (GRI) nin kurulması	2012 - IIRC tarafından Entegre Raporlama taslak çerçevesinin hazırlanması
1966 - Uluslararası Muhasebeciler Çalışma Grubu'nun (IASG) kurulması	1998 - John Elkington tarafından Üçü Bilanço (TBU) sisteminin tanıtılması	2012 - IIRC tarafından Entegre Rapor Uygulamaları Veri Tabanı'nın kullanıma açılması
1972 - Sydney'de 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nin düzenlenmesi	2000 - BM Küresel İkelere Sözleşmesi'nin yayımlanması	2013 - IIRC tarafından Entegre Raporlama Temel Çerçevesi'nin oluşturulması
1972 - Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) kurulması	2000 - Küresel Raporlama Girişimi (GRI) tarafından ilk raporlama kılavuzu G1'in yayımlanması	2016 - King IV Raporu'nun yayımlanması
1973 - Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) kurulması	2002 - Johannesburg Dünya Sürdürülebilir Kalkınma Zirvesi'nin düzenlenmesi	
1973 - Uluslararası Muhasebe Standartları'nın temel unsurlarının belirlenmesi	2002 - Küresel Raporlama Girişimi (GRI) tarafından G2 Raporlama Kılavuzu'nun yayımlanması	
1977 - Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) kurulması	2002 - Sorumlu Yatırım İkelere'nin yayımlanması	
1987 - IOSCO'nun IASC danişma grubunun bir üyesi olması	2006 - Küresel Raporlama Girişimi (GRI) tarafından G3 Raporlama Kılavuzu'nun yayımlanması	
1989 - IAS Kılavuzu'nun oluşturulması	2011 - Küresel Raporlama Girişimi (GRI) tarafından G3.1 Raporlama Kılavuzu'nun yayımlanması	
2000 - SEC'in "Kavram Kağıdı" yayımlanması	2012 - Rio + 20 Zirvesi'nin düzenlenmesi	
2000 - Avrupa Komisyonu'nun, Avrupa'da faaliyet gösteren şirketlerin hesaplarını 2005'e kadar IAS/IFRS kuralları doğrultusunda hazırlamasına ilişkin yönetmelik sunması	2013 - Küresel Raporlama Girişimi (GRI) tarafından G4 Raporlama Kılavuzu'nun yayımlanması	
2001 - IASB'nin IASB ile birleşmesi	2016 - GRI Küresel Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu tarafından GRI Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları'nın yayımlanması	
2005 - AB, Avustralya, Yeni Zelanda, Hong Kong ve Güney Afrika'nın UFRS'ye geçmesi		

SONUÇ

Muhasebe kavramı, tarihin ilk zamanlarından bugüne kadar Dünya'daki toplumsal, teknolojik ve ticari gelişmelerin doğurduğu fırsatlar, riskler ve ihtiyaçlar doğrultusunda değişime kucak açarak çeşitli evrelerden geçmiştir.

Kil tabletler üzerine işlenen günlük ticari kayıtlar, yerini Rönesans döneminde çift taraflı kayıt sistemine bırakmış; Endüstri Devrimi sonrası şirketlerin büyümesi, şirket ortaklarıyla yöneticilerinin farklı kişiler olması ve sermaye piyasalarının gelişmesiyle denetim ihtiyacı ortaya çıkmış, buna bağlı olarak muhasebecilik mesleği gelişmeye başlamış, uluslararası ticaret ve sermaye hareketlerinin artmasıyla da oluşturulan finansal raporların yatırımcılar tarafından karşılaştırılma ihtiyacı, uluslararası muhasebe standartlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Kurumsal raporlamanın içeriği de muhasebe kavramı gibi yatırımcıların, paydaşların ve toplumun ihtiyaçları ve beklentileri doğrultusunda zaman içerisinde değişime uğramıştır. Kurumsal raporlamanın temel amacı, raporun sunulduğu kişilere şirketlerin değerini belirleyecek bilgiyi sağlamaktır. Raporlama içeriğindeki güncellemeler; yatırımcıların, paydaşların ve toplumun nezdinde, bir şirketin yarattığı değer unsurlarının değişimiyle doğrudan ilişkili olmuştur.

1980'li yıllara kadar mali tabloların incelenip, finansal performansın dikkate alınması sonucunda belirlenen şirketi değeri; 1980'li yıllar sonrasında yönetimin açıklamaları da dikkate alınarak belirlenmiştir. 2000'li yıllara gelindiğinde ise, sürdürülebilirlik kavramının ortaya çıkması ve sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanması sonucunda, şirketlerin yarattığı değer belirlenmesinde sürdürülebilirlik performansı da göz önünde bulundurulmuştur. Günümüzde ise, tüm bu raporlardaki bilgilerin entegre düşünce prensibi kapsamında aynı potada eritilerek tek raporda birleştirilmesi sonucunda şirketlerin yatırımcılara, paydaşlara, topluma ve çevreye sağladığı değer esas alınmıştır.

Değer kavramı zaman geçtikçe derinlik kazanmıştır. Çevre, toplum ve tüm paydaşları kapsayan, finansal ve finansal olmayan anahtar göstergeleri birlikte ele alan, bugünkü ve gelecekteki performansa odaklanan ve uzun vadeli sürdürülebilirliği esas alan bir değer yaklaşımından bahsedilmeye başlanmıştır.

Entegre düşünceyi temel alan entegre raporlama sayesinde, ilerleyen günlerde şirketlerin ne kadar kar ettiğinden çok, hangi süreçleri başarıyla gerçekleştirerek ne kadar değer yarattığı ve yaratılan değerın sürdürülebilirliği önem kazanacaktır.

Bu çalışmadan çıkan sonuç şudur ki; muhasebe disiplini tarih boyunca değişen ve gelişen değer anlayışı doğrultusunda, dünyanın varlığını ve sürdürülebilirliğini sağlamak adına karşılaşılan risklere çözüm bulmaya, fırsatları değerlendirmeye, ihtiyaçlara cevap vermeye ve şirketlerin, yatırımcıların, paydaşların ve toplumun faaliyetlerine bu amaç doğrultusunda ışık tutmaya ve değer katmaya devam edecektir.



KAYNAKLAR

ACAUS. 2000. *Intro to Accounting History*. Retrieved from Association of Chartered Accountants in the U.S. www.acaus.org: www.acaus.org/history/hisinto

Adams, C.A. 2002. Internal organizational factors influencing corporate social and ethical reporting: Beyond current theorising. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 15(2): 223-250.

Adams, C.A., Hill, W-Y., Roberts, C.B. 1998. Corporate social reporting practices in Western Europe: Legitimizing corporate behaviour? *The British Accounting Review* 30(1): 1-21.

Adams, C., Narayanan, V. 2007. *The standardization of sustainability reporting*. In Sustainability Accounting and Accountability, Unerman J, Bebbington J, O'Dwyer B (eds). Routledge: London; 70-85.

AICPA. 1994. *Improving Business Reporting – A Customer Focus: Meeting the Information Needs of Investors and Creditors (Comprehensive Report of the Special Committee on Financial Reporting - The Jenkins Report)*. New York, NY: American Institute of Certified Public Accountants.

AICPA. 2017. *American Institute of Certified Public Accountants*. Retrieved from <https://www.iasplus.com/en-us/resources/other-regs/aicpa>.

Akdoğan, N., ve Tenker, N. 1998. *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, gnş. 6.bs. Gazi Ankara: Büro Kitabevi.

Akgül, B. Ataman ve Akay, H. 2006. *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*. Türkmen Kitapevi, İstanbul.

Alexander, J.R. 2002. *History of Accounting*. Retrieved from www.uctoonline.sk/home/images/historyofaccounting.pdf.

Altenburger, O., Schaffhauser-Linzatti, M. 2007. *About scope and focus of notes—a new approach to highlight intangibles*. 30th Annual Congress of European Accounting Association. Retrieved from <http://www.licom.pt/>.

- Aras, G. ve Sarioğlu, G. Y. 2015. Kurumsal Raporlamada Yeni Dđnem: Entegre Raporlama. *TUSİAD*, Yayın No: T/2015, 10-567
- Arslan, C. Özkan, O. 2018. Entegre Raporlamaya Evrilme Süreci ve Durum Tespiti – Bist Örneği, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı Temmuz – Ağustos.
- ASB. 1999. *Statement of Principles for Financial Reporting*. Revised Exposure Draft London: Accounting Standards Board.
- Asia-Pasific Councils. 1997. “Moving Sustainable Development from Agenda to Action”, *Asia-Pasific Council News*, January-March, s. 2.
- Asllanaj, R. 2010. *Kontabiliteti Financiar/Financial Accounting*. Prishtinë: Këshilli botues I Universitetit të Prishtinës.
- ASSC. 1975. *The Corporate Report*. London: Accounting Standards Steering Committee.
- Aupperle, K.E., Caroll, A.B. and Hatfield, J.D. 1985. An Empirical Examination of the Relationship between Corporate Social Responsibility and Profitability. *Academy of Management Journal* 28(2): 446-463.
- Aydın, S. 2015. Kurumsal Raporlamanın Evrilme Sürecine İlişkin Bir İrdeleme, *Mali Çözüm Dergisi* 67-78.
- Aydın, S. 2015. *Entegre Raporlama*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Bansal, P. 2005. Evolving sustainability: a longitudinal study of corporate sustainable development. *Strategic Management Journal* 26(3): 197-218.
- Barkemeyer, R., Figge, F., Hahn, T., Liesen, A., Schuler, V., Wald, E. 2009. Zielorientiertes Nachhaltigkeitsmanagement mit dem Sustainable Value Ansatz am Beispiel der Automobilindustrie und BMW Group, Ed: Wall, Friederika; Schröder, W., Regina; “Controlling zwischen Shareholder Value und Stakeholder Value”, München, *Oldenborug Verlag*, s. 290-306.
- Baron, R. 2014. *The evolution of corporate reporting for integrated performance*. Available from: <https://www.oecd.org/sdroundtable/papersandpublications>

- Barry, C. B., Brown, S. J. 1984. Differential Information and the Small Firm Effect. *Journal of Financial Economics*, 13, 283–295.
- Barry, C. B., Brown, S. J. 1985. Differential Information and Security Market Equilibrium. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, 20, 407–422.
- Barry, C. B., Brown, S. J. 1986. Limited Information as a Source of Risk. *Journal of Portfolio Management*, 12, 283–295.
- Başar A.B., Başar M. 2006. Sosyal Sorumluluk Raporlaması ve Türkiye’deki Durumu. *Sosyal Bilimler Dergisi 2*: 213-230.
- Bebbington, J., Larrinaga, C., Moneva, J. M. 2008. Corporate social reporting and reputation risk management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 21(3): 337-361.
- Berisha, V., Asllanaj, R. 2017. Literature Review on Historical Development of Accounting. *Acta Universitatis Danubius*, Vol. 13, No. 6, pp. 156-173.
- Bhimani, A. 1993. Indeterminacy and the specificity of accounting change: Renault 1898-1938. *Accounting, Organizations and Society*, 18: 1-39.
- Birleşmiş Milletler. 1992a. *Çevre ve Kalkınma Konferansı: Rio Bildirgesi*, İlke 1.
- BIST. 2014. *Şirketler İçin Sürdürülebilirlik Rehberi*
<http://www.borsaistanbul.com/data/kilavuzlar/surdurulabilirlik-rehberi.pdf>
- Botes, V.L. 2009. *The perception of the skills required and displayed by management accountants to meet future challenges*. <http://uir.unisa.ac.za/handle/10500/1935>.
- Bowen, H. 1953. *Social Responsibilities of the Businessman*. New York: Harper.
- Bozdoğan, R. 2005. Sürdürülebilir Gelişme Düşüncesinin Tarihsel Arka Planı, *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, 50: 1011-1026.
- Brown, H. S., de Jong, M., Lessidrenska, T. 2009a. The rise of the global reporting initiative: A case of institutional entrepreneurship. *Environmental Politics* 18(2): 182-200.

- Brown, H. S., de Jong, M., Levy, D. L. 2009b. Building institutions based on information disclosure: Lessons from GRI's sustainability reporting. *Journal of Cleaner Production* 17(6): 571-580.
- Burchell, S.C., Clubb, A.G., Hopwood, J. Hughes and Nahapiet, The Roles of Accounting in Organizations and Society, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, No. 1, 1980.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A. G. 1985. Accounting in its social context: Towards a history of value added in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society*, 10: 381-413.
- Bushman, R., Smith, A. 2001. Financial accounting information and corporate governance. *Journal of Accounting and Economics* 31, 237-333.
- Carnegie, G. D. 1993. Pastoral accounting in pre-federation Victoria: A case study on the Jamieson family. *Accounting and Business Research*, 23: 204-218.
- Carraro, C., Favero, G. 2017. Benedetto Cotrugli: *The book of the art of trade*. Springer Nature.
- Carroll, A. B. 1979. A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance. *The Academy of Management Review* 4(4): 497-505.
- Carson, Rachel Louis. 1962. *Silent Spring*, Houghton Mifflin, Boston.
- CERES. 1987. CERES global reporting initiative concept paper. Unpublished working-paper. Boston MA: *Coalition of Environmental Responsible Economics, CERES* (September)
- Chairas, I., Radianto, W. 2001. *Accounting Harmonization in ASEAN: the process, benefits and obstacles*. 2001. 140 f (Master Thesis, International Accounting and Finance, Göteborg University).
- Chen, L., Feldmann, A., Tang, O. 2015. The relationship between disclosures of corporate social performance and financial performance: Evidences from GRI reports in manufacturing industry. *International Journal of Production Economics* 170: 445–456.

Choi, F. D. S., Frost, C. A., & Meek, G. K. 1999. *International Accounting 3rd Edition*. New Jersey, USA: Prentice Hall.

Choi, F., Frost, C., & Meek, G. 2002. *International accounting (4th ed.)*. New Jersey, NJ: Prentice Hall.

Clarkson, M. B. E. 1995. A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance, *Academy of Management Review*, Vol. 20, pp. 92-117.

Cochran, P., Wood, R. 1984. Corporate Social Responsibility and Financial Performance. *The Academy of Management Journal* 27(1): 42-56.

Cole, L. 2003. *Assessing Sustainability on Canadian University Campuses: Development of a Campus Sustainability Assessment Framework*. M. A. Environment and Management, Royal Roads University, Victoria, Canada.

Cooke, S. 2001. 'Accounting standards.' *International Tax Review* 12: 27-36

Craig, R., Amernic, J. 2006. The mobilization of accounting in preening for privatization. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19: 82-95.

Çiftçi, Y. 2007. *Türkiye'de Cumhuriyet Döneminden Bugüne Yapılan Muhasebe Düzenlemeleri*. II. Uluslararası İşletme ve Ekonomi Çalıştayı ve I. Muhasebe Tarihi Günleri, 28-29 Haziran, Giresun.

Çiftçi, Y., Erserim, A. (y.y.). *Muhasebe Standartların Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi*.

Dalal-Clayton, B., Bass, S. 2002. *Sustainable Development Strategies*, first ed. Earthscan Publications Ltd, London.

Daub, C. H. 2007. Assessing the quality of sustainability reporting: an alternative methodological approach. *Journal of Cleaner Production* 15: 75-85.

Deegan, C., Cooper, B., Shelly, M. 2006. An investigation of TBL report assurance statements: UK and European evidence. *Managerial Auditing Journal*, 21(4), 329-371.

Demircioğlu Sarı, A. 2015. Sürdürülebilir Katma Değer Yaklaşımı ile Sürdürülebilirlik Ölçümü. *Uluslararası Akademik Yönetim Bilimleri Dergisi*, 1(1): 38-51.

- Dillard, J. F., Rigsby, J. T., Goodman, C. 2004. The making and remaking of organization context. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17: 506-542.
- DiMaggio, P. J., Powell, W. W. 1983. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48: 147-160.
- Donaldson, T., Preston, L. 1995. The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence, and implications. *Academy of Management Review* 20(1): 65-101.
- DTI (1999, February). *Modern Company Law for a Competitive Economy: The Strategic Framework*. Consultation Document, London: Department of Trade and Industry.
- Dyllick, T., Hockerts, K. 2002. Beyond the business case for corporate sustainability. *Business Strategy and the Environment*, 11(2): 130-141.
- EC, 2002. *Communication from the Commission, Concerning Corporate Social Responsibility: A Business Contribution to Sustainable Development*, available at: http://eurpoe.eu.int/comm/employment_social/soc-dial/csr/csr2002_eu.pdf.
- Eccles, R.G., Mavrinac, S.C. 1995. Improving the Corporate Disclosure Process. *Sloan Management Review*, 36(4), Summer, 11-25.
- Eccles, R.G., Krzus, M.P. 2010. *One Report. Integrated Reporting for a Sustainable Strategy*. John Wiley and Sons: Hoboken, NJ, USA.
- Eccles, R.G., Serafeim, G. 2011. *Accelerating the adoption of integrated reporting in CSR Index 2011*, Leo F, Vollbracht M (eds). <https://ssrn.com/abstract=1910965> [10 October 2012].
- EIRIS Empowering Responsible Investment. 2014. *Bist Sustainable Index Research Methodology* (www.eiris.org)
- Elkington, J. 1994. Win-win-win business strategies for sustainable development. *California Management Review* 36(2): 90-100.
- Elkington, J. 1998. Partnerships from cannibals with forks: The triple bottom line of 21st century business. *Environmental Quality Management* 8(1): 37-51.

Ernst&Young (EY). 2014. *Integrated Reporting, Elevating Value*, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Integrated-reporting-elevating-value-1/\\$FILE/EY-Integrated-Reporting.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Integrated-reporting-elevating-value-1/$FILE/EY-Integrated-Reporting.pdf)

Ernst and Young and Boston College Centre for Corporate Citizenship. 2014. *Value of sustainability reporting*.

Ertürk, H. 2009. *Çevre Bilimleri*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Esty, D., Winston, A. 2009. *Green to gold: How smart companies use environmental strategy to innovate, create value, and build competitive advantage*. Sussex: Wiley.

Ethical Corporation. 2015. *Top sustainability trends for 2015*, <http://www.ethicalcorp.com/business-strategy/top-sustainability-trends-2015>.

European Commission. 2011. *A renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility*. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. COM (2011) 681 final.

European Parliament. 2014. Texts adopted, available at: www.europarl.europa.eu/sides/

EY & IIRC, *Value Creation Background Paper*, Temmuz 2013. <http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/08/Background-Paper-Value-Creation.pdf>

Fasan, M., Mio, C., Pauluzzo, R. 2016. Internal Application of IR Principles: Generali's Internal Integrated Reporting. *Journal of Cleaner Production*, 1-42.

Figge, F., Hahn, T. 2005. The Cost of Sustainability and the Creation of Sustainable Value by Companies. *Journal of Industrial Ecology* 9(5): 47-58.

Financial Reporting Council (FRC). 2011. *Cutting clutter, Combating clutter in annual reports*, available at: www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/FRC-Board/Cutting-Clutter-Combating-clutter-in-annual-report.aspx

Fosbre, A. B., Kraft, E. M., Fosbre, P. B. 2009. The Globalization of Accounting Standards: IFRS vs. US GAAP. *Global Journal of Business Research*, 3(1), 61-71.

FPM. 1999a. *Surrey: Foundation for Performance Measurement*. Retrieved from <http://www.fpm.com/mission.htm>

Freeman, R.E. 1984. *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Boston, MA: Pitman.

Freeman, R. E., Harrison, J. S., Wicks, A. C., Parmar, B. L., De Colle, S. 2010. *Stakeholder Theory: The State of the Art*. Cambridge University Press: Cambridge.

Friedman, M. 1970. The Social Responsibility of Business Is to Increase Its Profits. *New York Times Magazine*, 13 September 1970, 122-126.

Garcia-Sanchez, I. M. 2008. Corporate social reporting: Segmentation and characterization of Spanish companies. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management* 15(4): 187-198.

Gençoğlu, Ü., Aytaç, A. 2016. Kurumsal Sürdürülebilirlik Açısından Entegre Raporlamann Önemi ve BIST Uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* 72: 51-66.

Gladwin, T., James, K., Krause, S.T. 1995. Shifting Paradigms for Sustainable Development: Implications for Management Theory and Research, *Academy of Management Review* 20(4): 1015-1052.

Global Reporting Initiative. 2002. *Sustainability reporting guidelines, version 2 (G2)*. Boston: Global Reporting Initiative.

Global Reporting Initiative. 2006. *Sustainability reporting guidelines*. Amsterdam: Global Reporting Initiative.

Global Reporting Initiative (GRI). 2010. Available at <http://www.globalreporting.org>.

Global Reporting Initiative (GRI). 2011. *Sustainability Reporting Guidelines: Version 3.1*, available at: www.globalreporting.org/resource/library/G3.1-Sustainability-Reporting-Guidelines.pdf

Gökten, S. 2016. Entegre Raporlama Yaklaşımı İçin Uygulamaya Yönelik Sistematik Bir Öneri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2016; 18(4):741-765.

Gökten, S., Okan Gökten, P. 2017. Value Creation Reporting: Answering the Question 'Value to Whom?' according to the International Integrated Reporting Framework. *Theoretical Journal of Accounting-ZTR*, 2017; 91(147):145-170.

Gray, R. 2010. Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. *Accounting, Organizations and Society*, 35: 47-62.

Gray, R., Haslam, J. 1990. External reporting by UK universities: An exploratory study of accounting change. *Financial Accountability & Management*, 6: 51-72.

Gray, R., Owen, D., Adams, C. A. 1996. *Accounting and Accountability: Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting*, London: Prentice-Hall

Greiling, D., Ther, D. 2010. Leistungsfähigkeit des Sustainable Value Ansatzes als Instrument des Sustainability Controlling. Ed: Prammer, K., Heinz; "Corporate Sustainability", Weisbaden, Gabler Verlag, s. 37-67.

GRI. 2002. *Sustainability Reporting Guidelines*, available at: http://www.globalreporting.org/guidelines/2002/gri_2002_guidelines.pdf.

GRI. 2006. *Sustainability Reporting Guidelines Version 3.0 (G3)*, p. 45. Global Reporting Initiative, Amsterdam.

GRI. 2006b. *Sustainability Reporting Guidelines*. Global Reporting Initiative, Amsterdam.

GRI. 2011a. *Sustainability reporting guidelines*, <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/G3-Guidelines-Incl-Technical-rotocol.pdf>

GRI. 2011b. *Sustainability reporting guidelines, version 3.1*, <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/G3.1-Guidelines-Incl-Technical-Protocol.pdf>

GRI. 2015. *GRI G4 Guidelines Part 1 Reporting Principles and Standard Disclosures*, <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRIG4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf>

GRI. 2015a. *G4 sustainability reporting guidelines; frequently asked questions*, <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/G4-FAQ.pdf>

Hackston, D., Milne, M.J. 1996. Some determinants of social and environmental disclosures in New Zealand companies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 9(1): 77-108.

Harborth, Hans-Jürgen. 1991. "The Debate About Sustainable Development: Starting Point for an Environment-Oriented International Development Policy", *Economics*, Vol. 44, ss. 7-31.

Hatfield, H.R. 1924. An historical defense of bookkeeping. *The Journal of Accountancy*, pp. 241-253.

Henriques, A., Richardson, J. (Eds.). 2004. *The triple bottom line, does it all add up? Assessing the sustainability of business and CSR*. Oxford: Earthscan.

Hines, R. D. Financial Accounting: In Communicating Reality, We Construct Reality, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, No. 3, 1988.

Hines, R. D. On Valuing Nature, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 4, No. 3, 1991b.

Hirshleifer, D., Siew, H. T. 2003. Limited attention, financial reporting and disclosure, *Journal of Accounting and Economics* 36, 337-386.

Hopwood, A. G. Accounting and Gender: An Introduction, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 1, 1987b.

Hopwood, A. G. Accounting and Organization Change, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 3, No. 1, 1990a.

Hopwood, A. G. 1983. On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, 8: 287-305.

Hopwood, A. G. 1990. Accounting and organisation change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 3: 7-17.

ICAEW. 1997. *Financial Reporting of Risk: Proposals for a Statement of Business Risk*. London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

ICAEW. 1999a. *Inside Out: Reporting on Shareholder Value*. London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

ICAEW. 1999b. *No Surprises: The Case for Better Risk Reporting*. London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

ICAS. 1999. *Business Reporting: The Inevitable Change?* Beattie, V. (ed.), Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland.

International Integrated Reporting Council (IIRC). 2011. *Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi*

IIRC. 2013. *The International Integrated Reporting Framework*. International Integrated Reporting Council, İngiltere.

IIRC. 2013a. *Basis for Conclusions*, The International Integrated Reporting Council. www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-Basis-for-conclusions-IR.pdf

IIRC. 2013b. *Consultation Draft of the International <IR> Framework - Integrated Reporting*, The International Integrated Reporting Council. www.theiirc.org/consultationdraft2013.

IIRC. 2013c. *Summary of Important Issues*. The International Integrated Reporting Council.

IIRC. 2013d. *The International <IR> Framework*, The International Integrated Reporting Council. www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf

International Integrated Reporting Council (IIRC). 2011. *Towards Integrated Reporting, Communicating Value in the 21st Century*. http://theiirc.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf [1December 2012].

International Integrated Reporting Council (IIRC). 2013d. *The international framework*, www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THEINTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf

International Integrated Reporting Council (IIRC). 2013a. *April newsletter*, available at: www.theiirc.org/2014/04/30/april-newsletter-2/

International Integrated Reporting Council (IIRC). 2014a. *Integrated reporting: the IIRC*, available at: www.theiirc.org/

IISD. 2012b. *Compendium: a Global Directory to Indicator Initiatives – Global Reporting Initiative Details [Online]*. International Institute for Sustainable Development (IISD), Winnipeg. <http://www.iisd.org/measure/compendium/DisplayInitiative.aspx?id=1608>

International Institute for Sustainable Development (IISD). 1992. *Business Strategy for Sustainable Development: Leadership and Accountability for the 90s*. IISD, Winnipeg, Canada viewed on 28 January 2013.

International Organization for Standardization. 2010. *ISO 26000 Guidance Standard*. IOS: Geneva, Switzerland.

INTOSAI. 2013. *Sustainability Reporting: Concepts, Frameworks and the Role of Supreme Audit Institutions*. INTOSAI Working Group on Environmental Auditing Publication

Ioannou, I., Serafeim, G. 2010. *The Impact of Corporate Social Responsibility on Investment Recommendations*, Best Paper Proceedings of the Academy of Management, Annual Meeting 6th-10th August, Montreal: Canada.

Ioannou, I., Serafeim, G. 2011. *The Consequences of Mandatory Corporate Sustainability Reporting*, working paper 11-100. Harvard Business School: Boston.

Ioana, D., Adriana, T. 2013. New corporate reporting trends. Analysis on the evolution of integrated reporting. *Annals of The University of Oradea, Economic Science Series*, 22 (1): 1221–1228.

Islam, S. M. M. 2017. Corporate Reporting Concept and the Emergence of Nonfinancial Information Reporting: A Literature Review. *Research Journal of Finance and Accounting* 8(8) :49-59.

ISO. 2009. *Draft International Standard ISO/DIS 26000. Guidance on Social Responsibility*. International Organization for Standardization, Geneva.

Itami, H. 1987. *Mobilizing Invisible Assets*, Harvard University Press, Cambridge, MA.

IULA-EMME. 1997. *Yerel Gündem 21*, Türkiye’de Yerel Gündem 21’lerin Teşviki ve Geliştirilmesi Projesi Bülteni, S. 1, İstanbul, Kasım.

Jensen, J. C., Berg, N. 2012. Determinants of traditional sustainability reporting versus integrated reporting. An institutional approach. *Business Strategy and Environment* 21: 299-316.

Johnson, S. 2009. Guessing the costs of IFRS conversion. *CFO Magazine*.

Jones, T. 1995. Instrumental Stakeholder Theory: A Synthesis of Ethics and Economics. *The Academy of Management Review* 20(2): 404-437.

Joseph, G. 2012. Ambiguous but tethered: An accounting basis for sustainability reporting. *Critical Perspectives on Accounting* 23: 93-106.

Kaplan, R., Johnson, T. 1987. *Relevance Lost: The rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.

Karğın, S., Aracı, H., Aktaş, H. 2013. Entegre Raporlama: Yeni Bir Raporlama Perspektifi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6 (1): 27-46.

Katz, V.J. 2007. *The Mathematics of Egypt, Mesopotamia, China, India and Islam*. New Jersey: Princeton University Press.

Keleş, R., Hamamcı, C. 1993. *Çevrebilim*, İmge Kitabevi, Ankara.

Kestigian, M. 1991. The Greening of Accountancy, *Australian Accountant* 61(8): 20-28.

Kitzmueller, M., Shimshack, J. 2012. Economic Perspectives on Corporate Social Responsibility. *Journal of Economic Literature* 50(1): 51-84.

Kocamaz, H. 2012. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünya’da ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2 (2), 105-120.

Kolk, A., Van Tulder, R. 2010. International business, corporate social responsibility and sustainable development. *International Business Review*, 19(2): 119-125.

KPMG. 2013. *The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2013*, KPMG International.

Porter, M.E, Kramer, M.R. 2011. The Big Idea Creating Shared Value. *Harvard Business Review*, 89, 2-17.

Krızus, M. P. 2012. Entegre Raporlama: Şimdi Değilse Ne zaman?, *Kurumsal Yönetim*, 16: 64-67.

Larre, Dominique. 1986. “Çevre Yönetimi Konulu Dünya Sanayi Konferansı’nın Sonuçları ve Tavsiye Kararları”, Sanayi ve Çevre Konferansı, TÇSV, Ankara

Lazol, İ. 2000. SPK Uygulamaları, Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Üçgeninde Muhasebe. *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:7, Temmuz, ss: 9-11.

Lee, T.; Bishop, A., Parker, R. 2013. *Accounting History from the Renaissance to the Present- A Remembrance of Luca Pacioli*. A.B. Introductory material copyright 1996 by T.A. Lee, Ed. New York: Routledge.

Leebron, D. W. 1996. Lying down with Procrustes: An analysis of harmonization claims. *Fair Trade and Harmonization: Prerequisites for Free Trade*, 1, 41-117.

Levy, D. L., Brown, H. S., de Jong, M. 2010. The contested politics of corporate governance: The case of the global reporting initiative. *Business and Society* 49(1): 88-115.

Littleton. 1928. Paciolo and modern accounting. *The Accounting Review*, pp. 131-140.

Lozano, R. 2012. Towards better embedding sustainability into companies’ systems: an analysis of voluntary corporate initiatives. *Journal of Cleaner Production* 25(25): 14-26.

Lozano, R., Huisingh, D. 2011. Inter-linking issues and dimensions in sustainability reporting. *Journal of Cleaner Production* 19(4): 99-107.

Mackintosh, I. 2014. *The importance and Challenges of establishing standards for global Finance*. Retrieved from <http://www.ifrs.org/Alerts/Conference/Documents/2014/Ian-Mackintoshspeech- MBS-May-2014.pdf>.

- Mahoney, L. S., Thorne, L., Cecil, L., LaGore, W. 2013. A research note on standalone corporate social responsibility reports: Signaling or greenwashing? *Critical Perspectives on Accounting* 24(4-5): 350-359.
- Mammatt, J. 2009. *Integrated Sustainability Reporting and Assurance*, Paper for CIS Corporate Governance, 10-11 September 2009.
- Manetti, G. 2011. The quality of stakeholder engagement in sustainability reporting: empirical evidence and critical points. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management* 18(2): 110-122.
- Margolis, J. D. And Walsh, J. P. 2003. Misery loves companies. Rethinking social initiatives by business, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 48 No. 2, pp. 268-305.
- Mattessich, R. 1964. *Accounting and Analytical Methods*. Irwin. Reprinted 1977 with new Preface. Lawrence, Kansas: Scholars Book Co.
- Mattessich, R. 1994. Accounting as a cultural force: past, present and future. *The European Accounting Review*, pp. 354-374.
- McGuire, J. B., Sundgren, A., Schneeweis, T. 1988. Corporate Social Responsibility and Firm Financial Performance. *Academy of Management Journal* 31(4): 854-872.
- McKinsey and Company. 2015. *Strategic sustainability's strategic worth: McKinsey Global Survey results*.
- McSweeney, B. Management by Accounting, in A. G. Hopwood and P. Miller (eds), *Accounting as a Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, 1994.
- McWilliams, A., Siegel, D. 2001. Corporate Social Responsibility: A Theory of the Firm Perspective. *The Academy of Management Review* 26(1): 117-127.
- Metcalfe, B. 2014. *Egypt Hieroglyphics and the Rosetta Stone*. Retrieved from <http://www.historyshories.com/egypt-hieroglyphs-and-the-rosetastone.html>.
- Miller, P. Accounting and Objectivity: The Invention of Calculating Selves and Calculable Spaces', *Annals of Scholarship*, Vol. 9, No. 1, 1992.

- Miller, P. Accounting as Social and Institutional Practice: An Introduction, in A. G. Hopwood and P. Miller (eds), *Accounting as a Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, 1994.
- Miller, P., O'Leary, T. Accounting and the Construction of the Governable Person, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 3, 1987.
- Mitchell, R., Agle, B., Wood, D. 1997. Toward a theory of stakeholder identification and salience: Defining the principle of who and what really counts. *Academy of Management Review* 22(4): 853-886.
- Moneva, J.M., Rivera-Lirio, J.M., Munoz-Torres, M.J. 2007. The Corporate Stakeholder Commitment and Social and Financial Performance. *Industrial Management & Data Systems*, 107, 84-102.
- Moser, A. 2001. Science & Technology for the Future: Nature versus Economy. *Chemica and Biochemical Engineering Quarterly*, 15(2001), s. 33-41.
- Nahapiet, J., Ghoshal, S. 1998. Social capital, intellectual capital, and the organizational advantage, *Academy of Management Review*, Vol.23 No. 2, pp. 242-266.
- Nair, R. D., Frank, W. G. 1981. The harmonization of international accounting standards, 1973-1979. *The International Journal of Accounting*,17(1), 61-77.
- Napier, C. J. 1989. Research directions in accounting history. *The British Accounting Review*. 21: 237-254.
- Narayan, F.B., Godden, T. 2000. 'Financial Management and Governance Issues in VietNam, *ADB Diagnostic Study*, vol. 1.
- Neokleous, C.I. 2016. *Accounting for power: the history of an industry that shaped the world*. Retrieved from <http://theconversation.com/accounting-for-power-the-history-of-an-industry-thatshaped-the-world-61593>.
- Neu, D. 1992. The social construction of positive choices. *Accounting, Organizations and Society*, 17: 223-237.

- Neu, D., Warsame, H., Pedwell, K. 1998. Managing public impressions: Environmental disclosures in annual reports. *Accounting, Organizations and Society* 23(3): 265-282.
- Newell, G., Muhammad Najib, B. M. R., Martin Juanil, D. 2010. Assessing Client Perceptions of the Quality of Commercial Valuation Reports in Malaysia. *Pacific Rim Property Research Journal*, 16(4), 458-476.
- Nielsen, A. E., Thomsen, C. 2007. Reporting CSR: What and how to say it? *Corporate Communications*, 12(1): 25-40.
- Nikolaeva, R., Bicho, M. 2010. The role of institutional and reputational factors in the voluntary adoption of corporate social responsibility reporting standards. *Journal of the Academy of Marketing Science* 39: 136-157.
- Nobes, C.W. 1987. The Pre-Pacioli Indian Double-entry System of Bookkeeping: A Comment. *ABACUS*, 23, pp. 182-184.
- O'Connor, M., Spangenberg, J.H. 2007. A methodology for CSR reporting: assuring a representative diversity of indicators across stakeholders, scales, sites and performance issues. *Journal of Cleaner Production* 16(13): 1399-1415.
- O'Dwyer, B., Owen, D. 2005. Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation. *The British Accounting Review*, 37(2), 205-229.
- OECD. 2004. *OECD Principles of Corporate Governance*. Organisation of Economic Cooperation and Development. Paris.
- Oman, Charles P. 2001. *Corporate Governance and National Development OECD Development Centre*, Working Paper No. 180, Research programme on: Corporate Governance in Developing Countries and Emerging Economies.
- Omolehinwa, E.O. 2000. *Coping with cost accounting*. 4th edition. Lagos State, Nigeria: Pumark Nigeria Limited Educational Publishers.
- Orlitzky, M., Schmidt, F. L., Rynes, S. L. 2003. Corporate social and financial performance: a meta analysis, *Organizational Studies*, Vol. 24, pp. 403-441.

Ott, C. 2016. *Investors' Perceptions of Integrated Reporting*.

Owen, G. 2013. Integrated Reporting: A review of Developments and Their Implications for the Accounting Curriculum, *Accounting Education: An International Journal*, 22 (4): 340-356.

Özçelik, F. 2013. Sustainability Balanced Scorecard. *Journal of Yaşar University* 30(8): 4985-5008.

Özdemir, H. 2014. "Entegre Raporlama ve Değer Yaratma" konulu panel konuşması

Parker, L. D., and J. Guthrie, The APS in the 1990s: New Accountability Regimes in Motion, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol.2, No.1, 1993.

Penrose, E. T. 1959. *The Theory of the Growth of the Firm*, John Wiley, New York, NY.

Perrini, F. 2005. Building a European portrait of corporate social responsibility reporting. *European Management Journal* 23(6): 611-627.

Phuong, N. C., Richard, J. 2011. Economic transition and accounting system reform in Vietnam. *European Accounting Review*, 20(4), 693-725.

Porter, M.E., Kramer, M.R. 2011. The Big Idea: Creating Shared Value. *Harvard Business Review* 89: 2-17.

Potter, B. N. 2005. Accounting as a social and institutional practice: Perspectives to enrich our understanding of accounting change. *Abacus*. 26: 1-16.

Prado-Lorenzo J-M, Gallego-Alvarez I, Garcia-Sanchez IM. 2009. Stakeholder engagement and corporate responsibility reporting: The ownership structure effect. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management* 16(2): 94-107.

Radebaugh, L. H., Gray, S. J., Black, E. L. 2006. *International accounting and multinational enterprises*. New York, NY: Wiley.

Rappaport, A. 1986. *Creating Shareholder Value. The New Standard for Business Performance*. Free Press: New York.

- Rasche, A., Esser, D. E. 2006. From stakeholder management to stakeholder accountability. *Journal of Business Ethics* 65(3): 251-267.
- Rexhepi, S. 2015. *Basics of Accounting*. Prishtinë: N.G.B. Grafika Rezniki.
- Reynolds, M. A., Yuthas, K. 2008. Moral discourse and corporate social responsibility reporting. *Journal of Business Ethics* 78: 47-64.
- Rikhardsson, P., Holm, C. 2006. The effect of environmental information on investment allocation decisions: An experimental study. *Business Strategy and the Environment*, 17, 382-397.
- Roca, L. C., Searcy, C. 2012. An analysis of indicators disclosed in corporate sustainability reports. *Journal of Cleaner Production*, 20(1): 103-118.
- RSA. 1995. *Tomorrow's Company*. London: Royal Society for the Encouragement of Arts, Manufacturers and Commerce.
- RSA. 1998. *Sooner, Sharper, Simpler: A Lean Vision of an Inclusive Annual Report*, The Centre for Tomorrow's Company. London: Royal Society for the Encouragement of the Arts, Manufacturers and Commerce.
- Ryan, J. 2014. Historical Note: Did double-entry bookkeeping contribute to economic development, specifically the introduction of capitalism. *Australasian Accounting Business and Finance Journal*, p. 96.
- SAI. 2007. *Overview of SA 8000*, available at: <http://www.sa-intl.org/index>.
- Samuels, J. M., Piper, A. 1985. *International accounting: A survey*. Taylor & Francis.
- Sanchez, I. M. G., Ariza, L. R., Aceituno, J. V. F. 2013. The Cultural System and Integrated Reporting, *International Business Review*, 22: 828-838.
- Sanjay. (2002, February 02). *Accounting History*. Accountable, p. 76.
- Saudagaran, S. M., Diga, J. G. 1997. Accounting regulation in ASEAN: a choice between the global and regional paradigms of harmonization. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 8(1), 1-32.

Saw, P. 2011. *A Global Accounting Standard: The Holy Grail? In Theory and practice of corporate social responsibility* (pp. 193-207). Springer Berlin Heidelberg.

Schmandt-Besserat, D. 2015. *From-accounting-to-writing*. Retrieved from <https://sites.utexas.edu/dsb/tokens/from-accounting-to-writing>

Schumacher, E. F. 1995. *Küçük Güzeldir*, Osman Deniztekin (çev.), 3. Baskı, Cep Kitapları A. Ş., İstanbul.

Scott, W. R. 2008. *Institutions and organizations (3rd ed.)*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.

Scott, E. M., McKinnon, J. L., Harrison, G. L. 2003. Cash to accrual and cash to accrual: A case study of financial reporting in two NSW Hospitals 1857 to post-1975. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16: 104-140.

Searcy, C., Buslovich, R. 2012. Corporate views on the future of sustainability reporting. *American Society of Engineering Management Annual Conference*, Virginia Beach, U.S.A, October 17-20, 2012.

Securities and Exchange Commission (SEC). 2010. *SEC Issues Interpretative Guidance Regarding Disclosure Related to Climate Change*. SEC: Washington.

Sierra-Garcia, L., Zorio-Grima, A., Garcia-Benau, M. A. (2013). Stakeholder Engagement, Corporate Social Responsibility and Integrated Reporting: An Exploratory Study. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. 22(5): 286-304.

Siew, R. Y. J. 2015. A review of corporate sustainability reporting tools (SRTs). *Journal of Environmental Management* 164: 180-195.

Simnett, R., Huggins, A. L. 2015. Integrated reporting and assurance: where can research add value? *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 6 No. 1, pp. 29-53.

Smith, S. S. 2014. Integrated Reporting, Corporate Governance, and the Future of the Accounting Function, *International Journal of Business and Social Science*, 5 (10): 58-63.

Snider, J., Hill, R., Martin, D. 2003. Corporate social responsibility in the 21st century: A view from the world's most successful firms. *Journal Business Ethics*, 48:175-187.

Solomons, D. 1978. The politicization of accounting. *Journal of Accountancy* (pre-1986) (1978): 65.

Soussan, J. G. 1992. "Sustainable Development", *Environmental Issues in the 1990's*, A. M. Mannion and S. R. Bowlby (ed.), John Wiley & Sons, West Sussex, England, ss. 21-35.

Suchman, M. C. 1995. Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20(3): 571-610.

SustainAbility. 2003. *The triple bottom line*. <http://www.sustainability.com/philosophy/triple-bottom/tbl-intro.asp>.

Szekely, F., Knirsch, M. 2005. Responsible leadership and corporate social responsibility metrics for sustainable performance. *Eur. Manag. J.* 23(6): 628-647.

Tang Z, Hull C.E., Rothenberg S. 2012. How corporate social responsibility engagement strategy moderates the CSR- financial performance relationship. *Journal of Management Studies* 49(7): 1274-1303.

Tilley, C. 2014. In order to write an integrated report, organisations must apply integrated thinking, *Financial Management*, 65.

Topçu, M, Korkmaz, G. 2015. Entegre Raporlama: Kavramsal Bir İnceleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 30(1): 1-22.

Türker, İ. 2011. *Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri*. Ankara: TÜRMOB

Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu (TİSK) ve Proje Ortakları. 2016. *Herkes İçin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Projesi, Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlaması Ulusal İnceleme Raporu*

UN, United Nations. 1987. *Report of the World Commission on Environment and Development*, General Assembly Resolution 42/187, December 1987.

UNEP. 1999. *Engaging stakeholders*. The Social Reporting report, London: United Nations Environment Programme (UNEP)/SustAnability.

Urif, F. *History, Advantages, Disadvantages, Barriers to the International Harmonization, and Discussion on the Progress of Harmonization Accounting Standards in ASEAN Countries (Malaysia, Singapore, and Thailand): A Review of the Research Literature* (August 21, 2015).

Van der Tas, L. G. 1992. Evidence of EC financial reporting practice harmonization: The case of deferred taxation. *European Accounting Review*, 1(1), 69-104.

Van Marrewijk, M. 2003. Concepts and Definitions of CSR and Corporate Sustainability: Between Agency and Communion. *Journal of Business Ethics* 44(2/3): 95-105.

V Sayar, Z. 2002. Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Işığı Altında Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl:2, Sayı 7, Ekim: 75-78.

Waddock, S., & Graves, S. 1997. The Corporate Social Performance-Financial Performance Link. *Strategic Management Journal* 18(4): 303-319.

White, G. 2005. How to Report a Company's Sustainability Activities. *Management Accounting Quarterly*, Fall 7(1): 36-43.

Willis, A. 2010. *Integrated reporting in a disconnected world? The macro measurement Challenge In The Landscape of Integrated Reporting*. Reflections and Next Steps, Eccles RG, Cheng B, Saltzman D (eds). Harvard Business School: Massachusetts; 22-24.

Willis, A. 2003. The role of the global reporting initiative's sustainability reporting guidelines in the social screening of investments. *Journal of Business Ethics* 43: 233-237.

Wilson, M. 2003. Corporate Sustainability: What Is It and Where Does It Come from? *Ivey Business Journal*, (March-April 2003): 1-5.

Wollmert, P., Wagner, T. 2002. *International Accounting Standards Committee (IASC)*. von Wolfgang Ballwieser/Adolf G. Coenenberg/Klaus v. Wysocki, 3, 1191-1200.

Wood, F., Sangster, A. 2005. *Business Accounting*. Pearson Education Limited.

Wood, D. J. 1991. Corporate social performance revisited, *The Academy of Management Review*, Vol. 16, No:4, pp. 691-718.

World Bank. 2003. *Report on the observance of standards and codes (ROSQ Bangladesh Accounting and Auditing)*. Available at: http://www.worldbank.org/ifa/roscaa_bgd.pdf

World Business Council for Sustainable Development (WBCSD). 2002. *Sustainable development reporting: Striking the balance*. Geneva: World Business Council for Sustainable Development.

World Commission on Environment and Development (WCED). 1987. *Our Common Future*, Oxford University Press, Oxford.

Xu, L., Zhang, E. 2013. *Exploring hegemonic change in China: a case of accounting evolution*. Retrieved from <http://ro.uow.edu.au/cgi/>

Yükçü, S., Kaplanoğlu, E. 2016. Sürdürülebilir Kalkınmada Finansal Olmayan Raporlamanın Önemi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, vol.18, 63-101.

Yüksel, F. 2017. *Entegre raporlama finansal ve finansal olmayan bilgilerin entegrasyonu*. Bursa: Ekin Yayınevi