

ENTEĞRE RAPORLAMA VE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK İLKELERİ UYUM ÇERÇEVELERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

Durmuş ACAR

Prof. Dr., Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, İşletme Bölümü, dacar@mehmetakif.edu.tr, ORCID ID: orcid.org/0000-0003-4701-6045

Özlem Nilüfer KARATAŞ ARACI

Dr, Öğr. Üyesi, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Y.O., Konaklama İşletmeciliği Bölümü, onkaraci@mehmetakif.edu.tr, ORCID ID: orcid.org/0000-0001-9761-927X

Kadriye ARISOY

Doktora Öğrencisi, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, kadriyearisoy7@gmail.com, ORCID ID: orcid.org/0000-0002-7659-5464

ENTEĞRE RAPORLAMA VE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK İLKELERİ UYUM ÇERÇEVESİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

ÖZ

Entegre raporlama, kurumsal raporlama sistemi içerisinde finansal raporların ve sürdürülebilirlik raporlarının ürettikleri bilgilerin entegrasyonuna ve entegre düşünce temelinde şirketlerin kısa, orta ve uzun vadede ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerinin raporlanmasına dayanan yeni nesil bir raporlama türüdür. 1994 yılında üç boyutlu raporlama yaklaşımı olarak başlayan bu raporlama yaklaşımında günümüze kadar pek çok değişiklikler yapılmıştır. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'nde yapılan son güncelleme 1 Ocak 2022 ve sonrası raporlama dönemlerini kapsamaktadır. Bu bağlamda çalışmanın amacı; entegre raporlama ile ilgili güncel düzenlemeleri bir bütün olarak incelemek, sonuçlarını tartışmak ve bu doğrultuda hem profesyonellere hem de araştırmacılara bilgi sunmaktır. Çalışmada; entegre raporlama çerçevesi ve Kurumsal Yönetim Tebliği'ndeki "Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi" ile ilgili değişiklikler incelenmiştir. Revize edilen entegre raporlama çerçevesinde; entegre raporun sorumluluğu ve iş modeli kapsamında çerçevenin basitleştirilmesi ve tanımlamaların netleştirilmesi gibi temel değişikliklere yer verildiği görülmektedir. Diğer taraftan uluslararası düzenleyiciler mevcut entegre raporlara ek olarak gelecek itibarıyla değer raporlaması ve iklimle ilgili finansal raporlama gibi konuları da ön plana çıkarmaktadırlar. Türkiye'de ise Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi'nin; bu alandaki gereksinimleri büyük ölçüde karşıladığı, çerçeve doğrultusunda raporlama yapan şirketleri avantajlı konuma getirebileceği ve dolayısıyla entegre raporlama yapacak şirket sayısını da arttırabilecek önemli bir düzenleme olduğu düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Raporlama, Entegre Raporlama, Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi, Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi

AN EVALUATION ON THE CHANGES IN THE INTEGRATED REPORTING AND SUSTAINABILITY PRINCIPLES COMPLIANCE FRAMEWORKS

ABSTRACT

Integrated reporting is a new generation of reporting based on the integration of financial reports and sustainability reports within the corporate reporting system and the reporting of the economic, environmental and social impacts of companies in the short, medium and long term based on integrated thinking. Until today many changes have been made to this reporting approach, which started as a Triple Bottom-Line (TBL) reporting approach in 1994. The last update to the International Integrated Reporting Framework covers the reporting periods of 1 January 2022 and beyond. In this context, the aim of the study is to examine the current regulations related to Integrated Reporting as a whole, to discuss its results and to provide information to both professionals and researchers accordingly. In this study, changes related to the Integrated Reporting Framework and the "Sustainability Principles Compliance Framework" in the Corporate Governance Communication have been examined. In the revised integrated reporting framework, it is observed that basic changes such as simplifying the framework and clarifying the definitions are included within the scope of the responsibility of the integrated report and the business model. On the other hand, in addition to the existing integrated reports, international regulators also highlight issues such as value reporting and climate-related financial reporting, as of the future. In Turkey, the Sustainability Principles Compliance Framework; It is considered to be an important regulation that meets the requirements in this field to a great extent, can bring companies reporting in line with the framework to an advantageous position and therefore increase the number of companies that will make integrated reporting.

Keywords: Corporate Reporting, Integrated Reporting, International Integrated Reporting Framework Sustainability Principles Compliance Framework.

1. GİRİŞ

Son yıllarda, gerek işletmeler gerekse paydaşlar açısından finansal bilgilerin raporlanmasının yanı sıra finansal olmayan bilgilerin de raporlanması gittikçe önemini arttırmaktadır. Bundan dolayı işletmeler finansal raporlardan ayrı olarak; faaliyet raporları ve sürdürülebilirlik raporları gibi finansal olmayan bilgilerin yer aldığı farklı isimlerle raporlar yayımlamaktadırlar. Süreç içerisinde paydaşlara yönelik daha şeffaf ve kaliteli bilginin açıklanması amacıyla finansal ve finansal olmayan bilgilerin bir arada raporlanmasının daha faydalı olacağı düşüncesinden hareketle tüm bilgilere yer verilen entegre raporlama önemli hale gelmiştir (Emir vd., 2021: 261).

Entegre raporlamanın bir çıktısı olan entegre raporların hazırlanmasına kılavuzluk eden uluslararası alanda standart ve çerçeveler bulunmaktadır. Bu raporlarda gerekliliklerin karşılanması ancak standart ve çerçeve düzenlemelerinin yakından takip edilmesi ve bu düzenlemelere uyulması ile mümkün olabilmektedir.

Bu çalışmada son yıllarda bu çerçeve ve standartlarda yapılan değişiklik ve revizeler sonucu entegre raporlama düşüncesinin geldiği son nokta tartışılmaktadır. Bu tartışmanın daha iyi anlaşılması adına çalışma beş bölüme ayrılmıştır. Bu kapsamda; birinci bölümde entegre raporlamaya ilişkin literatür, ikinci bölümde entegre raporlama kavramı, üçüncü bölümde gözden geçirilmiş yeni sürüm entegre raporlama çerçevesi değişiklikleri, dördüncü bölümde entegre raporlama ile ilgili uluslararası düzenlemeler ve gelişmeler hakkında bilgi verilmektedir. Beşinci bölümde ise Türkiye’de entegre rapor sayısının artmasını teşvik edici bir düzenleme olarak düşünülen SPK Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi ve şirketlere etkileri hakkında bilgi verilmektedir.

İhtiyaca uygun raporların hazırlanması büyük oranda bu alandaki standart ve çerçevelerin etkin kullanımına bağlı olmaktadır. Öte yandan standart ve çerçevelerdeki güncel gelişmelerin takip edilmesi düzenlenen raporlar ve akademik çalışmalar açısından büyük önem arz etmektedir. Bu kapsamda çalışmanın gerek entegre rapor hazırlayan/hazırlayacak olan profesyonellere gerekse araştırmacılara bundan sonraki çalışmalarda fayda sağlayacağı ve yol göstereceği düşünülmektedir.

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Entegre raporlamaya ilişkin son dönemlerde yapılan gerek Dünya’da gerekse Türkiye’deki bazı araştırmalara örnekler şu şekilde özetlenebilir; Jensen ve Berg (2011), çalışmalarının amacı entegre raporlamanın belirleyicilerini analiz etmek ve şirketlerin neden farklı raporlama stratejilerini seçtiklerini açıklamaktır. Bu doğrultuda 43 ülkeden sürdürülebilirlik raporu ve entegre rapor yayınlayan şirketlerin raporlarını incelemişlerdir. Çalışma ile entegre raporlamada bir ülkenin finansal sistemi, eğitim ve işgücü sistemi, kültürel sistemi ve ekonomik sisteminin belirleyici olduğu, siyasi faktörlerin ise önemli bir etkisinin olmadığı sonuçlarına ulaşılmıştır.

Yanık ve Türker (2012), çalışmalarında çevresel raporlama, kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması, sürdürülebilirlik raporlaması ve entegre raporlamayı teorik açıdan incelemişlerdir. Çalışmada Novo Nordisk’in entegre raporundan esinlenerek entegre raporlamaya bir performans özet tablosu önerisinde bulunulmuştur. Öte yandan çalışma Türkiye’de entegre raporlamadan bahseden ilk araştırmalar arasındadır.

Ditlevsen vd., (2013), kurumsal iletişim çerçevesinde raporlama da entegrasyon sorununu ve kurumsal raporlamadaki fırsat ve zorlukları tartışmışlardır. Bu doğrultuda kurumsal raporlamayla ilgili son araştırmalar ve seçkin raporlama kurumları tarafından geliştirilen standartlardan, entegre raporlamanın ileriye giden yol olarak görüldüğü ve dolayısıyla işletmelerin paydaşlarına karşı sosyal meşruiyet kazanmalarında açık bir şekilde entegre bir stratejiyi benimsemeleri gerekliliği sonucuna varılmıştır.

Cheng vd.,(2014) entegre raporlamayı ve uluslararası entegre raporlama çerçevesini kavramsal açıdan inceleyerek entegre raporlamada gelecek araştırmalara yönelik 2013 yılında yayınlanan çerçeveden yola çıkarak önerilerde bulunmuşlardır. Bu kapsamda entegre raporlama alaka düzeyi, entegre raporlamada güvence, entegre raporlama uygulamaları, entegre raporlama ve sermaye piyasası alt başlıklarında araştırma sorularına ulaşılmıştır.

Kaya (2015), entegre raporlamanın şirketlere ve diğer ilgili taraflara faydalarını araştırmıştır. Entegre raporlamanın kavramsal açıdan incelendiği çalışmada gönüllük esasına dayalı uygulamanın birçok ülke ile birlikte Türkiye’de de zorunlu olabileceği öngörüsünde bulunulmuştur.

Gökten (2016), çalışmasının temel amacı entegre raporlamanın ilkesel olarak koyduğu çerçeveye dayanarak, entegre raporlamayı temel birleşenler açısından açıklamak ve özellikle uygulayıcılar için sistematik bir yol haritası önermektir. Bu doğrultuda çalışmada bir entegre rapor formatı önerisinde bulunulmuştur.

Saban vd., (2017), entegre raporlamayı kavramsal olarak açıklayarak IIRC tarafından yayınlanan uluslararası çerçevedeki kılavuz ilkeler ve içerik öğeleri mevcut yayınlanmış raporlar üzerinden değerlendirmişlerdir. Çalışma ile entegre raporlamanın iyi planlanması gereken bir süreç ve ekip çalışması gerektirdiği bununla birlikte finansal olmayan bilgilerin raporlanmasında standartların geliştirilmesinin entegre raporlamanın yaygınlaşmasına katkı sağlayacağı sonuçlarına ulaşılmıştır.

Dereköy (2018), çalışmasında çimento sektöründe yayınlanan entegre raporların uluslararası entegre raporlama çerçevesine uygunluğunu araştırmıştır. Bu kapsamda 9 işletmenin 2016 entegre raporlarını incelendiği çalışma ile raporların çerçeveye büyük oranda uyumlu olduğu ancak standart bir formatın olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Ömürbek ve Kılınç (2019), araştırmalarında muhasebe meslek mensuplarının entegre raporlamaya ilişkin bilgi düzeylerini tespit etmek amacıyla Isparta, Antalya ve Burdur illerinde bulunan 328 meslek mensubuna anket çalışması gerçekleştirmiştir. Uygulanan anket neticesinde meslek mensuplarının entegre raporlama hakkında bilgi sahibi oldukları ve entegre raporlamaya ihtiyaç duydukları sonuçlarına ulaşılmıştır.

Kurt (2019), araştırmasında entegre düşünceyi ve bu düşünce yaklaşımının entegre raporlama ve denetimle olan ilişkisini kavramsal çerçevede incelemiştir.

Sultanoğlu ve Akdoğan (2020), uluslararası entegre raporlama çerçevesi içerik öğeleri kapsamında, dünyada ve Türkiye’de entegre raporlamayı uygulayan işletmelerin raporlarını karşılaştırmalı olarak incelenmişlerdir. Çalışma sonucunda uluslararası uygulamalara göre Türkiye’deki uygulamaların henüz yeterli düzeyde olmadığı, özellikle geleceğe yönelik bilgi sunumunun kısıtlı olduğu ve entegre rapor hazırlayan Türk işletmelerinin sayısının çok az olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, sürdürülebilirlik raporlarındaki bilgilerin bir kısmının entegre raporlarda kullanılabileceği fakat birtakım ek yeni bilgilere de ihtiyaç olduğunu tespit etmişlerdir.

Ünlütürk (2020), şirketlerin raporlama kapsamında hangi çerçeveleri kullandıkları, açıklamalarında finansal ve finansal olmayan bilgilerin hangilerini kullandıkları ve bu bilgiler arasında nasıl bir ilişki kurduklarını araştırmıştır. Bu kapsamda dört savunma sanayi şirketine ait raporları analiz etmiştir. Çalışmanın sonucunda şirketlerin finansal olmayan bilgi açıklamalarında iyi oldukları alanlarda daha fazla açıklama yaptıkları, aynı bilginin farklı başlıklarda birden çok kez raporlandığı bu durumun ise mükerrerliklere sebebiyet vereceği ve dolayısıyla şirketlerin entegre rapor hazırlayarak açıklayacakları bilgileri tek bir raporda bağlantılı olarak vermelerinin olumlu katkı sağlayacağı sonuçlarına ulaşılmıştır.

Emir vd., (2021), çalışmalarında entegre raporlamanın bankacılık sektöründeki etkisini ölçmeyi amaçlamışlardır. Bu kapsamda 13 banka verisi üzerinden camels analizi, içerik analizi ve panel regresyon analizinin gerçekleştirildiği çalışmanın sonucunda entegre raporlama düzeyi ile sermaye yeterliliği ve karlılık arasında olumlu ilişki, yönetim kalitesi ile olumsuz bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

3. ENTEGRE RAPORLAMA

Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council-IIRC)’nin yayınladığı “Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi’ne (Integrated Reporting Framework-IRF)” göre entegre raporlama şu şekilde tanımlanmaktadır; “*Entegre düşünce biçimi üzerine inşa edilen ve bir kuruluş tarafından; zaman içinde değer yaratımı, korunması veya erozyonu hakkında bir entegre raporun ve değer yaratımı, korunması veya erozyonu sürecinin unsurları hakkındaki diğer ilgili bildirimlerin yayınlanmasıyla sonuçlanan bir süreçtir*” Aynı çerçeve entegre

raporu ise şöyle açıklamaktadır; “ Bir kuruluşun stratejisinin, kurumsal yönetiminin, performansının ve beklentilerinin, kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratımı, korunması veya erozyonu nasıl gerçekleştirdiğini kısa ve öz bir şekilde bildirilmesidir” (IIRC, 2021a:53).

Entegre raporlama, yatırımcıların ve diğer paydaşların bir kuruluşun gerçekte nasıl performans gösterdiğini anlamasını sağlayan bütünsel bir yaklaşımdır. Kararların ve eylemlerin uzun vadeli sonuçları üzerine odaklanır ve ekonomik, çevresel ve sosyal değer arasındaki bağlantıyı netleştirmektedir. Bir kuruluşun stratejisi, kurumsal yönetimi ve iş modeli arasındaki ilişkiyi göstermektedir. Entegre raporlama aynı zamanda önemli finansal ve finansal olmayan fırsatların, risklerin ve performansın değer zinciri boyunca etkilerinin ve birbiriyle bağlantılarının bir analizini de vermektedir (Druckman ve Fries , 2010: 81).

Entegre raporlama ile bütün faaliyetlerin finansal bilgilerle bağlantısı kurularak işletme değerinin ortaya konulması amaçlanmaktadır. Entegre raporlamada hem finansal raporlar, hem de kurumsal sosyal sorumluluk ve sürdürülebilirlik raporlarına yer verilerek işletmenin etkilediği/etkilendiği çevreye ilişkin bilgiler aktarılmaktadır (Gençoğlu ve Aytaç, 2016: 52).

4. REVİZE ENTEGRE RAPORLAMA ÇERÇEVESİ

Yatırımcıların, standart belirleyicilerin, muhasebe birliklerinin ve Birleşmiş Milletler (BM) temsilcilerinin katılımıyla Aralık 2009’da Sürdürülebilirlik için Muhasebe (A4S) forumu gerçekleştirilmiştir. Bu toplantıya katılan kuruluşlar, ekonomik sürdürülebilirliği teşvik etmek için 1997’de kurulan ve Birleşmiş Milletler Çevre Programı (UNEP) tarafından desteklenen Küresel Raporlama Girişimi (GRI) ile işbirliğini açıklamışlardır. Bu işbirliği, Ağustos 2010’da resmen ilan edilen Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) olarak bilinen tamamen yeni bir organın oluşturulmasıyla sonuçlanmıştır (Owen, 2013: 344).

Kuruluş ilk olarak 2011 yılında bir tartışma metni yayınlamak için entegre raporlama çerçevesi için çalışmalara başlamıştır. IIRC Aralık 2013’te “Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi’nin ilk versiyonunu yayınlamıştır. Şubat 2020’de ise bir güncelleme süreci başlatmış ve güncellenen üç ana temasını belirlemiştir. Ocak 2021’de ise, entegre rapor için gerekli sorumluluk beyanının basitleştirilmesine odaklanan yeni çerçeveyi yayınlamıştır (<https://www.iasplus.com/en/resources/sustainability/iirc>).

Gözden geçirilmiş yeni çerçeve 19 Ocak 2021’de kamuoyu ile paylaşılmıştır. Kurulun 2013 yılında yayınladığı ilk çerçevenin Türkçe çevirisi bulunmaktayken 2021 sürüm yeni çerçeve henüz sadece İngilizce metin olarak yayınlanmıştır. Bununla birlikte revize çerçeve 1 Ocak 2022 ve sonrası raporlama dönemlerini kapsamakta olup erken dönem uygulamalarına da ağıttır.

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesine göre hazırlanan bir entegre raporun amacı, kurumsal yönetim ilkelerine uyum raporları, finansal raporlar veya sürdürülebilirlik raporları gibi diğer raporlarda üretilen bilgilerin bir özeti olmaktan daha çok işletmenin gelecekteki değerini nasıl oluşturduğu hakkında sunulan bilgiler arasında açık bir bağlantı kurmaktır (Sultanoğlu ve Akdoğan, 2020:29).

4.1. Güncelleme Amacı ve Ana Temalardaki Değişiklikler

Uluslararası entegre raporlama çerçevesine ilişkin güncelleme çalışmaları Şubat 2020’de IIRC’nin resmi internet sitesinden duyurulmuştur. Kamuoyu ile paylaşılan revize çalışmasının ilk aşamasında kurul tarafından 3 ana konu teması yayınlanmıştır. Söz konusu ana temalar Şekil 1’de açıklanmıştır.

Şekil 1. Entegre Raporlama Çerçevesine İlişkin Revize Ana Temaları



Güncellenen entegre raporlama çerçevesinde belirlenmiş ana temalardan iş modeli ve entegre rapor için sorumluluk, doğrudan entegre raporlama çerçevesinde yapılacak değişikliğe yöneliktir. İleriye yönelik yol planı değişikliğinde ise; genişletilmiş güvence ve entegre raporlamada teknolojinin rolü gibi gelecek planlamasına yönelik konulara ilişkin paydaşlara sorular yöneltilerek daha çok kurumsal raporlamanın geleceğine ve IIRC'nin uzun vadeli stratejik planına odaklanılmıştır.

Revizeye yönelik yayınlanan “Tartışma Metni” ile 2021 sürüm çerçevesinde revize edilmesi gereken 22 konu tespit edilmiştir. Bunlardan yedisi önemli (1.derecede), on beş konu ise daha az önemli (2.derece) şeklinde gruplandırılmıştır (IIRC, 2021b:1-2). Yayınlanan yeni sürümdeki revizenin amacı; uygulayıcılar için çerçevede kavramların netleştirilmesi, kılavuzun basitleştirilmesi ve daha kaliteli entegre raporların üretilmesidir. Özetle, revizenin odak noktaları açıklık, basitlik ve kalitedir.

4.2. Entegre Raporlama ve İçindekiler Bölümüne İlişkin Değişiklikler

Entegre raporlamanın amacı ve entegre düşünceye yönelik açıklamaların yer aldığı “Entegre Raporlama Hakkında” bölümündeki değişiklik entegre raporlama uygulamalarında özellikle güvence ve sürdürülebilirlik standartlarına dikkat çekerek raporlamaya ilişkin etkinlikte standart kullanımının önemine vurgu yapılmıştır. Bu kapsamda bölüme “Entegre raporlama, gelişen kurumsal raporlama sisteminin bir parçasıdır. Bu sistem, tüm sermayelerle ilgili ölçüm ve açıklamaları, uygun düzenlemeleri ve etkili güvenciyi ele alan kapsamlı çerçeveler ve standartlarla etkinleştirilir” paragrafı eklenmiştir (IIRC, 2021a: 3).

Entegre raporlama çerçevesi içindekiler bölümünde ise bölüm sınıflandırması açısından değişiklikler Tablo 1’deki gibidir.

Tablo 1: Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi İçindekiler Karşılaştırması

Entegre Raporlama Çerçevesi 2013 Sürümü (İlk Çerçeve)	Entegre Raporlama Çerçevesi 2021 Sürümü (Revize Çerçeve)
Bölüm 1 : Giriş	Bölüm 1 : Giriş
1. Çerçevenin Kullanımı	1. Çerçevenin Kullanımı
1A. Entegre raporun tanımı	1A. Entegre raporun tanımı
1B. Çerçevenin Amacı	1B. Çerçevenin Amacı
1C. Entegre raporun amacı ve kullanıcıları	1C. Entegre raporun amacı ve kullanıcıları
1D. İlkelerle dayalı bir yaklaşım	1D. İlkelerle dayalı bir yaklaşım
1E. Rapor biçimi ve diğer bilgilerle ilişkiler	1E. Rapor biçimi ve diğer bilgilerle ilişkiler
1F. Çerçevenin Uygulanışı	1F. Çerçevenin Uygulanışı
1G. Bir entegre raporla ilgili sorumluluk	1G. Bir entegre raporla ilgili sorumluluk
2. Temel Kavramlar	2. Temel Kavramlar
2A. Giriş	2A. Giriş

2B. Kuruluş ve diğerleri için değer yaratma	2B. Kuruluş ve diğerleri için değer yaratma, koruma veya tüketme (erozyon)
2C. Sermaye öğeleri	2C. Sermaye öğeleri
2D. Değer yaratma süreci	2D. Değer yaratma, koruma veya tüketme (erozyon)
Bölüm 2 : Entegre Rapor	Bölüm 2 : Entegre Rapor
<i>3. Kılavuz İlkeler</i>	<i>3. Kılavuz İlkeler</i>
3A. Stratejik odak ve geleceğe yönelim	3A. Stratejik odak ve geleceğe yönelim
3B. Bilgiler arası bağlantı	3B. Bilgiler arası bağlantı
3C. Paydaşlarla ilişkiler	3C. Paydaşlarla ilişkiler
3D. Önemlilik	3D. Önemlilik
3E. Kısa ve öz olma	3E. Kısa ve öz olma
3F. Güvenilirlik ve eksiksizlik	3F. Güvenilirlik ve eksiksizlik
3G. Tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik	3G. Tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik
<i>4. İçerik Öğeleri</i>	<i>4. İçerik Öğeleri</i>
4A. Kurumsal genel görünüm ve dış çevre	4A. Kurumsal genel görünüm ve dış çevre
4B. Kurumsal Yönetim	4B. Kurumsal Yönetim
4C. İş modeli	4C. İş modeli
4D. Riskler ve fırsatlar	4D. Riskler ve fırsatlar
4E. Strateji ve kaynak aktarımı	4E. Strateji ve kaynak aktarımı
4F. Performans	4F. Performans
4G. Genel görünüş	4G. Genel görünüş
4H. Hazırlık ve sunum temeli	4H. Hazırlık ve sunum temeli
4I. Genel raporlama ilkeleri	5. Genel raporlama ilkeleri
Sözlük	Sözlük
EK – Gereksinimlerin Özeti	EK – Gereksinimlerin Özeti

Kaynak:¹ IIRC, 2013: 3; IIRC, 2021a: 4 .

Tabloda da görüleceği gibi genel raporlama ilkeleri yeni çerçevede ayrı başlıkta açıklanmaktadır. Bir diğer değişiklik ise ilk sürüm çerçevedeki kalıplaşmış **değer yaratımı (value creation)** kavramına ilişkindir. Bu noktada değer yaratımı kavramına ek olarak **değerin korunması veya erozyonu (aşınması)** kavramları ilave edilmiştir ve revize sadece içindekiler bölümüyle sınırlı tutulmayarak çerçevede değer yaratımı ifadesinin kullanıldığı tüm alanlara yapılmıştır. Dolayısıyla çerçeve ile entegre raporlamada ‘değer’ kavramı olgusuna daha kapsamlı bir yaklaşım getirilmektedir.

4.3. Sorumluluk ve Sorumluluk Beyanı Kapsamındaki Değişiklikler

Entegre raporun sorumluluğu ilk çerçevede sadece bir paragrafla açıklanırken yeni çerçevede bu bölüme ilişkin açıklamalar genişletilerek dört yeni paragraf eklenmiştir. Bu bölümde yapılan ana değişiklikler hem teknik çerçeve özellikleri hem de içerik açısından Tablo 2’de açıklanmıştır.

Tablo 2: Entegre Raporlama Çerçevesinde Sorumluluk Beyanı Açıklamalarına Yönelik Paragrafların Karşılaştırılması

Entegre Raporlama Çerçevesi 2013 Sürümü	Entegre Raporlama Çerçevesi 2021 Sürümü
Paragraf 1.20’de açıklanmaktadır. (gereklilikler)	Paragraf 1.20, (gereklilikler) Paragraf 1.21, (teşvik edici açıklamalar) Paragraf 1.22, (teşvik edici açıklamalar) Paragraf 1.23, (teşvik edici açıklamalar) Paragraf 1.24 (teşvik edici açıklamalar)’te açıklanmaktadır

Hem ilk sürüm çerçevede hem de yeni yayımlanan revize sürüm çerçevede kalın ve italik yazı tipinin olduğu paragraflar bir entegre raporda olması gereken gereklilikleri ifade etmektedir. Bu

¹ Çerçevenin 2013 sürümü yayından kaldırılmıştır.

Entegre Raporlama ve Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesindeki Değişiklikler Üzerine Bir Değerlendirme

bakımdan yeni çerçevede bir entegre rapor sorumluluk beyanında yer alması gereken unsurlar paragraf 1.20’de kalın ve italik yazı tipi olarak açıklanmış ve diğer teşvik edilen uygulamalar 1.21 ve 1.24 arasındaki maddelerde açıklanmıştır. Özetle entegre raporda sorumluluk beyanına ilişkin gereksinimler ve buraya yönelik teşvik edici kılavuz açıklamaları birbirinden ayrıştırılarak açıklık sağlanmaktadır.

Revize sürüm çerçevede kurumsal yönetime ilişkin kuruluşa özgü modeller ve süreç açıklamalarının teşvik edilmesi kapsamında değişikliğe gidilmiştir. 2021 sürüm çerçevede teşvik edicilik amacı taşıyan bu değişikliklere ilişkin yeni eklenen paragraflar şunlardır;

- **Paragraf 1.21;** *“Entegre raporun entegre raporlama çerçevesine uygun olarak sunulma derecesi, kalın italik yazıyla tanımlanan gereksinimlere göre değerlendirilir ve ek’te özetlenir” (IIRC,2021a:14). “Bir kuruluşun entegre raporlama çerçevesini benimseme sürecinde olduğu durumlarda, hangi şartların uygulanmadığını ve nedenlerini belirlemek yerindedir” (IIRC, 2021a:14).*

Kurumsal yönetimde kuruluşa özgü modellere yönelik açıklama şu paragrafla açıklanmıştır;

- **Paragraf 1.22;** *“Kuruluş 1.20 paragrafını uygularken, yetki alanının, kültürel ve yasal bağlamının, büyüklüğünün ve mülkiyet özelliklerinin bir işlevi olan kendi kurumsal yönetim yapısını dikkate alacaktır. Örneğin, bazı yetki alanları tek aşamalı bir yönetim kurulu gerektirirken, diğerleri iki aşamalı bir yönetim kurulu içinde denetim ve yürütme/yönetim işlevlerinin ayrılmasını gerektirir. İki aşamalı kurullar söz konusu olduğunda, sorumluluk beyanı genellikle kuruluşun stratejik yönünü denetlemekten sorumlu organ tarafından sağlanır. Kuruluşun stratejik yönünü denetlemekten sorumlu organın taahhüdü aracılığıyla entegre raporun bütünlüğünü teşvik etmek olan paragraf 1.20'nin amacını dikkate almak önemlidir” (IIRC, 2021a:14).*

Entegre raporlamada süreç açıklamaları ve bunların sorumluluk beyanına ek olarak teşvik edilmesi amacıyla eklenen paragraflar ise şunlardır;

- **Paragraf 1.23 ;** *“Yasal veya düzenleyici gerekliliklerin, üst yönetimden sorumlu olanların sorumluluk beyanını engellediği durumlarda, entegre raporun bütünlüğünü sağlamak için alınan önlemlerin açıklaması kullanıcılara önemli bilgiler sağlayabilir. Bu kapsamda entegre raporun hazırlanması ve sunulması için izlenen sürece ilişkin açıklamalar teşvik edilmektedir. Bu tür açıklamalar şunları içerebilir: • Temel sorumluluklar ve faaliyetler dahil olmak üzere ilgili sistemler, prosedürler ve kontroller • İlgili komiteler dahil olmak üzere, üst yönetimden sorumlu olanların rolü” (IIRC, 2021a:14).*

- **Paragraf 1.24;** *“Bu bilgiler entegre raporun bütünlüğünü sağlamak için alınan önlemleri gösterdiğinden, süreç açıklamaları, kurumsal yönetimden sorumlu olanların sorumluluk beyanına ek olarak teşvik edilir” (IIRC, 2021a:14).*

Entegre raporlamanın sorumluluğuna ilişkin yeni çerçevede gerekliliklerin açıklandığı 20. Paragrafa da ek bir düzenleme yapılmıştır. Bu yeni düzenlemede sorumluluk beyanına ilişkin açıklamalara yönelik engelleyici durumların açıkça belirtilmesinin bir gereklilik olduğu vurgulanmaktadır. Bir diğer ifade ile sorumluluk beyanına ilişkin açıklanan gerekliliklere bir yenisi daha eklenmiştir. Söz konusu paragraf açıklamasına getirilen yeni düzenleme şu şekildedir;

“Yasal veya düzenleyici gerekliliklerin, kurumsal yönetimden sorumlu olanların sorumluluk beyanını engellemesi durumunda, bu açıkça belirtilmelidir” (IIRC, 2021a: 14).

Entegre raporun sorumluluğu kapsamında kurumsal yönetime ilişkin tanımlamalarda ve modellerde açıklık sağlanmaktadır. Başlıca açıklanan konular; kurumsal yönetimden sorumlu olanların tanımı, kapsamı ve kuruluşa özgü modellerdir. Kurumsal yönetimden sorumlu olanların tanımı sözlük bölümünde açıklanmaktadır. Bu konudaki değişiklik Tablo 3’deki gibidir.

Tablo 3: Kurumsal Yönetimden Sorumlu Olanların Tanımına İlişkin Değişiklik

Entegre raporlama Çerçevesi 2013 Sürümü	Entegre Raporlama Çerçevesi 2021 Sürümü
<i>Kurumsal yönetim sorumluları:</i> Bir kuruluşun stratejik yönü ile hesap verebilirlik ve gözetim açısından yükümlülüklerini yönetmekten sorumlu kişi veya kurumlar (örneğin yönetim kurulu veya kayyum).	<i>Kurumsal yönetim sorumluları:</i> Bir kuruluşun stratejik yönünü ve hesap verebilirlik ve yönetim konusundaki yükümlülüklerini yönetmekten sorumlu olan kişi(ler) veya kuruluş(lar)dır. (Örneğin yönetim kurulu veya kayyum). Bazı kuruluşlar ve yetki alanları için, kurumsal yönetimden sorumlu olanlar üst yönetimi içerebilir.

Kaynak: IIRC, 2013:33 ; IIRC, 2021 :54.

Paydaşların görüşlerinden hareketle revize edilen konulardan biride kurumsal yönetimden sorumlu olanların tanımı ve beklenen yönetim düzeyine açıklık getirmesidir. 2021 sürüm çerçevesinde kurumsal yönetimden sorumlu olan kişiler netleştirilirken aynı zamanda Uluslararası Denetim Standardı 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (International Standart on Auditing 260 – ISA 260) standardında yer alan üst yönetimden sorumlu olanların tanımına da uyum sağlanmaktadır.

Entegre raporlamada sorumluluk ile ilgili değişiklikler Tablo 4’de açıklanmaktadır.

Tablo 4: Entegre Raporlamanın Sorumluluğu Kapsamındaki Değişiklikler

Revize Konu Başlıkları	Revize Kapsamı	Revizenin Amacı	Yer Aldığı Paragraf
Sorumluluk beyanına yönelik açıklamalar	Gereklilik	Açıklık (Netleştirme)	Paragraf 1.20
Kurumsal yönetimden sorumlu olanların tanımı	Gereklilik	Açıklık (Netleştirme)	Sözlük Bölümü
Kurumsal yönetimden sorumlu olanların kapsamı	Teşvik Edicilik	Açıklık (Netleştirme)	Paragraf 1.22
Kuruluşa özgü modeller	Teşvik Edicilik	Açıklık (Netleştirme)	Paragraf 1.22
Süreç açıklamaları	Teşvik Edicilik	Kalite	Paragraf 1.23 ve 1.24

4.4. İş Modeline İlişkin Değişiklikler

Kuruluşun özünü tanımlayan ve sürdürülebilir değere ilişkin süreçleri haritalandıran iş modelinin tanımı çerçevesinin en önemli düzenlemeleri arasında yer almaktadır (E&Y,2014: 4). Entegre raporlama çerçevesinde iş modeli şu şekilde tanımlanmaktadır;

“Bir kuruluşun girdileri, iş faaliyetleri yoluyla stratejik hedeflerini karşılamayı amaçlayan ve kısa, orta ve uzun vadede değer yaratan çıktı ve sonuçlara dönüştürmede kullandığı sistemdir” (IIRC, 2021a:53).

Revize çerçeve ile paragraf 4.19’da iş modeli kapsamında iki ana değişiklik yapılmaktadır. Değişikliğin birincisi sonuçların tanımının güçlendirilmesi, ikincisi ise sonuçlar ve çıktıların ayırımına yöneliktir. Söz konusu paragrafta yeni eklenen sonuç tanımı şu şekildedir;

“Bir entegre rapor, temel sonuçları açıklar. Sonuçlar, bir kuruluşun ticari faaliyetlerinin ve çıktılarının bir sonucu olarak sermaye öğeleri için iç ve dış (olumlu ve olumsuz) sonuçlardır” (IIRC, 2021a: 43).

Bu tanım ile sonuçların sadece çıktılarla değil iş faaliyetleri ile de bağlantısının kurulabileceği ve aynı zamanda sonuçların sadece olumlu etkisinden değil olumsuz etkisinden bahsedilebileceği vurgulanmaktadır. Diğer taraftan paragrafta çıktılar ve sonuçların net ayırımının yapılması amaçlanmakta ve sonuçların daha dengeli raporlanması örnekler yoluyla detaylandırılmaktadır. Söz konusu paragrafta eklenen madde;

“Bir otomotiv üreticisi, ana çıktı olarak içten yanmalı motorlu arabalar üretiyor. Olumlu sonuçlar arasında finansal sermayedeki artışlar (şirkete ve tedarik zinciri ortaklarına sağlanan karlar,

Entegre Raporlama ve Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesindeki Değişiklikler Üzerine Bir Değerlendirme

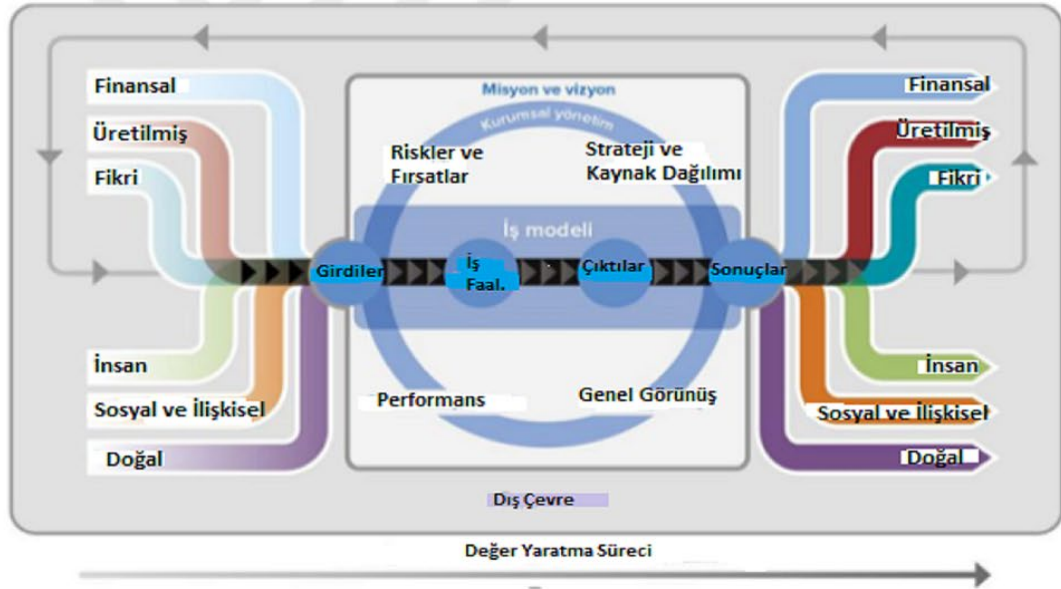
hissedar temettüleri ve yerel vergi katkıları yoluyla) ve geliştirilmiş sosyal ve ilişkisel sermayesi (memnun müşteriler ve kalite ve yeniliğe olan bağlılıkla desteklenen geliştirilmiş marka ve itibar yoluyla)

Olumsuz sonuçlar, doğal sermaye için olumsuz sonuçları (ürünle ilgili fosil yakıt tükenmesi ve hava kalitesinin azaltılması yoluyla) ve azaltılmış sosyal ve ilişkisel sermayesi (ürünle ilgili sağlık ve çevresel kaygıların işletme ruhsatına etkisi yoluyla) içerir” şeklindedir (IIRC,2021a: 43).

İş modeline ilişkin değişikliklerle çıktılar ve sonuçlar arasındaki net ayrımın ortaya çıkarılması ve sonuçların daha dengeli bir şekilde aktarılması amaçlanmaktadır. Diğer bir ifade ile şirketlerin sadece olumlu sonuçları aktarma eğiliminin dengelenmesinin önemi vurgulanmaktadır.

Entegre raporlama çerçevesinin revizyonu ile iş modeline ilişkin olarak yapılan bir diğer değişiklik değer yaratma sürecindeki görselin iyileştirilmesi kapsamındadır. Bir önceki sürümdeki şekil (Şekil 2) sonuçlar ve çıktılar arasında doğrudan bir ilişkiyi, sonuçlar ve iş faaliyetleri arasında yalnızca dolaylı bir ilişkiyi tasvir etmekte iken sonuçların kapsamı ile ilgili bir açıklamaya yer vermemektedir (IIRC, 2013: 13).

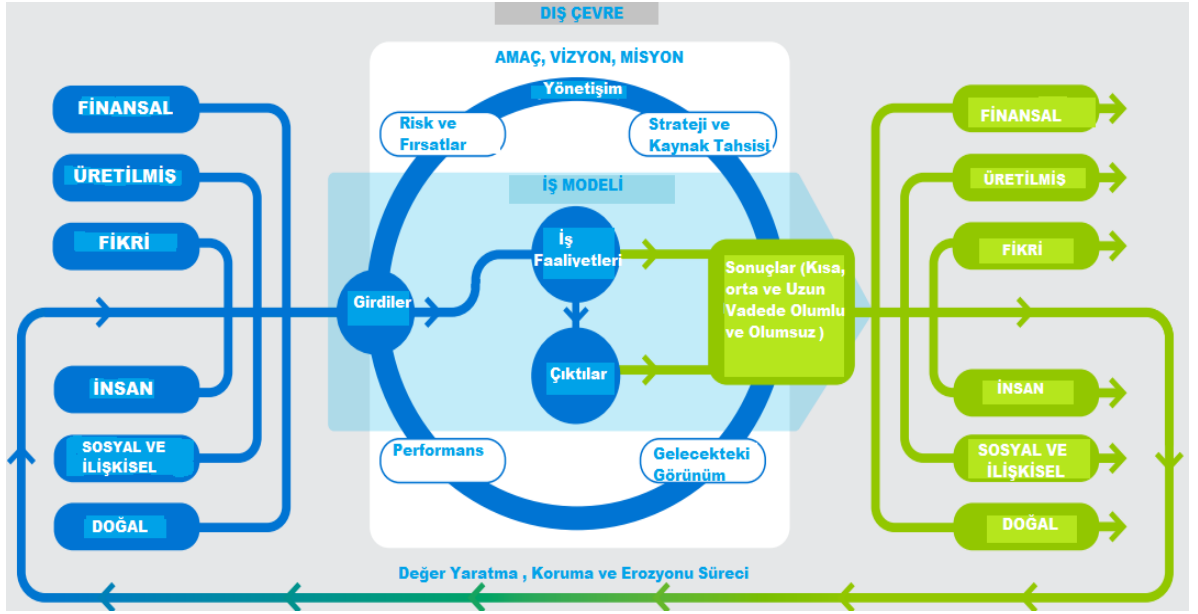
Şekil 2. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi Değer Yaratma Süreci (2013 Sürümü)



Kaynak: International Integrated Reporting Council (IIRC), 2013:13. (Yayından kaldırılmış sürüm)

Yeni sürümde (Şekil 3) sonuçların iş faaliyetleri ile bağlantısı sağlanmakta ve olumlu ve olumsuz sonuç ayrımı görsele taşınarak buranın dengeli olarak raporlanmasının önemi vurgulanmaktadır (IIRC, 2021a: 22).

Şekil 3. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi Değer Yaratma, Koruma veya Erozyon Süreci (2021 Revize Sürüm)



Kaynak: International Integrated Reporting Council (IIRC), 2021:22.

5. ENTEGRE RAPORLAMAYI İLGİLENDİREN DİĞER DÜZENLEMELERE İLİŞKİN DEĞİŞİKLİKLER

Entegre raporlamayı yakından ilgilendirilen ve güncel olarak tartışılan konuların başında entegre raporlamanın önemli bir bileşeni olarak sunulan finansal olmayan bilgilerin açıklanması ile ilgili sürdürülebilirlik raporlaması hakkındaki düzenlemeler gelmektedir.

Entegre raporlamada sürdürülebilirlik bilgilerinin raporlanmasına ilişkin uluslararası alanda standart üreten birçok kuruluş bulunmaktadır. Bunlara örnek gösterilebilecek kuruluşlar ve standart kapsamaları şu şekilde özetlenebilir (Barby, 2021:7);

- Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative - GRI); sürdürülebilirlik verilerinin açıklanmasında paydaş odaklı raporlama hakkındaki esasları belirlemektedir.
- Karbon Saydamlık Projesi (Carbon Disclosure Project- CDP); küresel bir çevresel açıklama sistemini teşvik etmektedir.
- İklimle İlişkili Finansal Açıklamalar Görev Gücü (Task Force on Climate-related Financial Disclosures- TCFD); iklimle ilgili raporlamalarla ilgilenecektir.
- Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu (Sustainability Accounting Standards Board -SASB), yatırımcılar için finansal açıdan önemli raporlamaya odaklanmaktadır.
- Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council - IIRC); yatırımcılarla ilgili çevresel, sosyal ve yönetim önlemlerini finansal bilgilerle entegre etmek için bir çerçeve belirlemektedir.

Günümüzde entegre rapor hazırlayan şirketler raporlama hakkında bilgiler sundukları bölümlerde başta IIRC'nin uluslararası entegre raporlama çerçevesi olmak üzere yukarıda belirtilen birçok sürdürülebilirlik standartlarını benimseyip uygunluk sağladıklarını açıklamaktadırlar. Ancak standartların ana odak noktaları açısından ayrışması küresel anlamda karşılaştırılabilirliği sağlayacak bir standart oluşturulması gerekliliğini ortaya çıkartmaktadır. Bu kapsamdaki ihtiyaca yönelik hemen her kesimden gelen çağrılar sonucunda yakın zamanda düzenleyicilerin atmış oldukları bazı adımlar bulunmaktadır. Uluslararası alanda son dönemde meydana gelen başlıca önemli gelişmeler ve bu gelişmelerin içerikleri şu şekilde özetlenebilir;

- IIRC ve SASB'nin Değer Raporlama Kurumu (Value Creation Foundation)'nu kurarak birleşmeyi açıklaması,

Entegre Raporlama ve Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesindeki Değişiklikler Üzerine Bir Değerlendirme

Kasım 2020'de, IIRC ve SASB, 2021'in ortalarında birleşik bir kuruluş olan “Değer Raporlama Kurumu” altında birleşmeyi duyurmuşlardır. Değer Raporlama Kurumu'nun amacı, SASB ve IIRC'yi entegre raporlama çerçevesini koruyan, entegre düşünceyi savunan ve kurumsal değer yaratımı için sürdürülebilirlik açıklama standartlarını belirleyen güvenilir, uluslararası bir organizasyonda birleştirmek şeklinde belirlenmiştir. Bu birleşme amacından da anlaşılacağı üzere uluslararası entegre raporlama çerçevesi ile SASB Standartlarının birbirini tamamlaması ve entegre raporlamaya büyük ölçüde katkı sağlaması beklenmektedir. (<https://www.sasb.org/blog/answering-your-questions-about-the-value-reporting-foundation>). Şöyle ki; sektörel bazda standart üretiminde ihtisaslaşmış olan SASB entegre raporların karşılaştırılabilirliğine önemli katkılar sunarken entegre raporlama çerçevesi de SASB standartlarını kullanan şirketlere birbirini tamamlayan bir çerçevenin sunulması ve raporların hazırlanması aşamasında kolaylık sağlayabilmektedir.

IIRC'nin yeni sürüm çerçevede değer kavramı olgusunu değer aşınması (erozyonu) kapsamında genişletmesi ve ardından Değer Raporlama Kurumu oluşumunun ilan edilmesi ilerleyen dönemde değer raporlaması ve buna ilişkin standartların öneminin artacağını göstermektedir.

- *CDP, CDSB, GRI, SASB ve IIRC'nin İklimle İlgili Finansal Açıklama Standardı prototipini yayınlanması,*

Uluslararası öneme sahip beş çerçeve ve standart belirleyici kurum CDP, CDSB, GRI, SASB ve IIRC, daha kapsamlı bir kurumsal raporlama sistemi için birlikte çalışma taahhüdü ile bir araya gelmiştir (Statement of Intent to Work Together Towards Comprehensive Corporate Reporting, 2020: 2). Söz konusu kuruluşlar Eylül 2020'de ortak çalışma niyetlerini duyurduktan sonra kurumsal değer raporlanması kapsamında iklimle ilgili bir finansal açıklama standardı prototipini yayınlamışlardır. Üç bölümden oluşan prototip çerçevenin birinci bölümünde kapsamlı kurumsal raporlama sistemi açıklanmaktadır. İkinci bölümünde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) Finansal Raporlama için Kavramsal Çerçevesi'nin, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarının uygunluğu incelenerek hem finansal raporlama standartlarının hem de sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklama standartlarının geliştirilmesinde ortak olan çerçeve bileşenleri belirlenmektedir. Üçüncü bölümde ise; her çerçeve ve standardın ilgili bileşenin iklimle ilgili bir finansal açıklama standardının geliştirilmesinde nasıl temel oluşturabileceği açıklanmaktadır (Reporting on Enterprise Value Illustrated with a Prototype Climate-Related Financial Disclosure Standard, 2020: 4).

- *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Kurumu (IFRS Foundation)'nun yayınladığı Sürdürülebilirlik Raporlaması için tartışma metni,*

UFRS Kurumu, son zamanlarda entegre raporlamada karmaşıklık düzeyini azaltmak ve sürdürülebilirlik raporlamasında daha fazla tutarlılık sağlamak için birkaç çağrıda bulunmuştur. Kurum küresel standart ihtiyacında rol almasına yönelik bu çağrılara örnek olarak Accountancy Europe, IFAC ve Euromedion gibi kuruluşları örnek göstermektedir (IFRS, 2020:7). UFRS Kurumu bu çağrılar doğrultusunda, Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (SSB) oluşturma ihtiyacını incelemek amacıyla Eylül 2020'de Sürdürülebilirlik Raporlaması hakkında bir danışma belgesi yayınlamıştır. Belgeye yanıt olarak, bu temaya olan ilgiyi gösteren 564 yorum mektubu gelmiştir. Kurumun yayınladığı danışma belgesine göre SSB Kurulu, UFRS Kurumu'nun yönetim yapısına dahil edilebilecek ve küresel sürdürülebilirlik standartlarını geliştirme hedefine sahip olabilecektir. Standartlar aşamalı olarak tanıtılacak ve içerdiği doğal riskler nedeniyle iklim konularına öncelik verilecektir. Risk alanları, halihazırda UFRS'nin kavramsal çerçevesinin bir parçasını oluşturan önemlilik ilkesi doğrultusunda belirlenecektir (Garvey vd., 2021:7).

UFRS Kurulu'nun Eylül 2021 sonunda SSB kurulunun kurulması ve standartların oluşturulması ile ilgili bir zaman çizelgesi duyurmayı hedeflediği tahmin edilmektedir. Bununla beraber muhtemelen Kasım 2021'de Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Konferansı COP 26 toplantısında SSB'nin oluşturulduğu ilan edilecektir (<https://www.ifrs.org/news-and-events/2021/02/trustees-announce-next-steps-in-response-to-broad-demand-for-global-sustainability-standards/>). UFRS Kurumu'nun kendi bünyesinde bir kurul ile sürdürülebilirlik standartlarını oluşturmak için paydaşlarından görüş toplaması kurumun 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nu (IASB) bildirmesinden bu yana belki de en önemli gelişme olarak kaydedilmektedir.

6. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK İLKELERİ UYUM ÇERÇEVESİNE İLİŞKİN DEĞİŞİKLİK

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1)'nde değişiklik yapılmasına dair tebliğ 2/10/2020 tarihli ve 31262 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Söz konusu tebliğ değişikliği (II-17.1.a) ile iki önemli düzenleme yapılmıştır. Bunlardan ilkinde; *Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi*, ikincisinde ise; gönüllü uygulamaya tabi olan bu ilkelerin uygulanıp uygulanmadığına ilişkin şirketlere “uy ya da açıkla” yaklaşımı düzenlenmektedir. Bu kapsamda şirketlerin çevresel, sosyal ve yönetim (ÇSY/ESG) konularına yönelik bilgilerini paylaşmaları, paylaşmamaları durumunda bunun nedeninin açıklanması istenmektedir. Söz konusu tebliğdeki sürdürülebilirlik ilkelerine ilişkin uy ya da açıkla yaklaşımını ifade eden madde şu şekildedir:

“Yıllık faaliyet raporlarında, sürdürülebilirlik ilkelerinin uygulanıp uygulanmadığına, uygulanmıyor ise buna ilişkin gerekçeli açıklamaya, bu ilkelere tam olarak uymama dolayısıyla çevresel ve sosyal risk yönetiminde meydana gelen etkilere ilişkin olarak açıklamaya yer verilir”(Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1),md:8) .

SPK ve Borsa İstanbul Sürdürülebilirlik Platformu'nun çok taraflı olarak geliştirdiği Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi; Birleşmiş Milletler (BM)'in Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerinden (SKH) 12.ci kalkınma hedefi olan “Sorumlu Tüketim ve Üretim”in alt amacına uyumlu önemli bir adım olarak görülmektedir (Kutluca, 2020:1).

BM SKH 12. Kalkınma hedefi 12.6'nın amacı; *başta büyük, çok uluslu şirketler olmak üzere, şirketlerin, sürdürülebilirlik uygulamalarını kabul etmesini ve sürdürülebilirlik bilgisini raporlama süreçlerine dahil etmesini teşvik etmek* (BM Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri, 2020: md.12.6) olarak açıklanmaktadır.

Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi içeriği 4 ana bölümden oluşmaktadır. Bunlar genel ilkeler, çevresel ilkeler, sosyal ilkeler ve kurumsal yönetim ilkeleridir. Ana bölümler ve alt bölümler Tablo 5'deki gibidir.

Tablo 5. Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi İçerik Bölümleri

ANA BÖLÜMLER	ALT BÖLÜMLER
A. Genel İlkeler	A1. Strateji, politika ve hedefler
	A2. Uygulama/ İzleme
	A3. Raporlama
	A4. Doğrulama
B. Çevresel İlkeler	-
C. Sosyal İlkeler	C1. İnsan Hakları ve Çalışan Hakları
	C2. Paydaşlar, Uluslararası Standartlar ve İnisiyatifler
D. Kurumsal Yönetim İlkeleri	-

Genel ilkeler kapsamında raporlama ilkesi faaliyetlerin hangi BM SKH'leri ile ilişkili olduğunun açıklanması ile ilgili düzenlemeleri, doğrulama ilkesi ise sürdürülebilirlik performans ölçümlerinin bağımsız üçüncü taraflarca (bağımsız sürdürülebilirlik güvence sağlayıcılarınca) onaylanması durumunda kamuya açıklanması gerekliliğini ortaya koyan önemli düzenlemeler arasındadırlar (Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi, 2020:2). Diğer bir deyişle doğrulama ilkesi ile sürdürülebilirliğe ilişkin nesnel verilerin üçüncü taraflarca doğrulanmasının, dolayısıyla gerçeğe aykırı veri paylaşımının engellenmesinin amaçlandığı ifade edilmektedir.

Raporlamaya ilişkin olarak açıklanan düzenleme ile de SKH'lerin mevcut raporlara entegre edilmesi amaçlanmaktadır.

Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi ana ilkelerinden sosyal verilerin açıklanmasına yönelik olan ilkelere; insan ve çalışan hakları, paydaşlar, uluslararası standartlar ve inisiyatifler alt ilkeleri yer almaktadır. Bu kapsamda özellikle şirketlerin sürdürülebilirliğe ilişkin konularda paydaşların

Entegre Raporlama ve Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevelerindeki Değişiklikler Üzerine Bir Değerlendirme

önceliklerini dikkate alması teşvik edilmektedir. Yine raporların hazırlanmasında şirketlerin benimsediği uluslararası standartları açıklaması da sosyal ilkeler kapsamındaki düzenlemeler arasında yer almaktadır. Bu doğrultuda IIRC'ye ve diğer sürdürülebilirlik raporlaması standartlarına yer verilmektedir. Söz konusu madde şu şekildedir;

“Benimsediği uluslararası raporlama standartlarını (Karbon Saydamlık Projesi (CDP), Küresel Raporlama Girişimi (GRI), Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC), Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu (SASB), İklimle İlişkili Finansal Açıklamalar Görev Gücü (TCFD) vb.) kamuya açıklar” (Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi, 2020:5).

Entegre ve sürdürülebilirlik raporları hazırlayan şirketler düzenledikleri raporlarında, “Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi” kapsamında açıklanması öngörülen bilgilere büyük ölçüde yer vermektedir. Bu kapsamda entegre rapor ve sürdürülebilirlik raporlaması hazırlayan şirketler söz konusu düzenlemeye hazır sayılabilirler. Ancak, raporların yayınlanma zamanında çeşitli sebeplerden dolayı farklılaşma olmaktadır. Söz konusu tebliğe göre şirketlerin bu bilgileri faaliyet raporu ile eşzamanlı olarak açıklanması gerekmektedir. Dolayısıyla, şirketler “Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi” ile uyumlu olarak açıklayacakları bilgileri faaliyet raporlarına ekleyebilecekleri gibi, bu bilgilere sürdürülebilirlik veya entegre rapor içerisinde yer vermeyi tercih etmeleri halinde bu raporlarını faaliyet raporları ile birlikte eş zamanlı olarak yayınlamaları ve faaliyet raporlarında da bu bilgilere atıfta bulunmaları gerekmektedir. Bu durumda "tek bir rapor" hazırlığı uygulamada şirketler açısından en pratik çözüm olarak görünmektedir. "Entegre Faaliyet Raporu", bu gerekliliği sağlayacak en uygun raporlama düzeni olarak karşımıza çıkmaktadır. Özetle Entegre Faaliyet Raporu hazırlayan şirketler zaten bu gereklilikleri karşılamaktadırlar (https://www.dunya.com/kose-yazisi/spk-surdurulebilirlik-ilkeleri-uyum-cercevesi-neler-getiriyor/487360_2020).

SONUÇ

Kurumsal raporlamanın önemli bir parçası olan entegre raporlamaya ilişkin 2020 ve 2021 yıllarında mevcut birçok düzenleme ve gelişme olmaktadır. Bunlardan ilki; entegre raporlamada ana düzenleyici kuruluşun, 1 Ocak 2022 ve sonrası raporlama dönemi için geçerli olan revize edilmiş çerçeveyi yayınlanmasıdır. Entegre raporlama çerçevesindeki değişikliklerin amaçları, çerçevedeki tanımlamalara açıklık getirilmesi, çerçevenin basitleştirilmesi ve daha kaliteli raporların üretilmesi için dengeli bir raporlama gerçekleştirmektir. Bu kapsamda yeni sürüm çerçevedeki ana değişiklik konuları; entegre raporun sorumluluğu ve iş modeli olmuştur. Entegre raporun sorumluluğuna ilişkin kurumsal yönetimden sorumlu olanların tanımı ve kapsamı ile kuruluşa özgü modellere açıklık getirilmektedir. Bu bölümde kurumsal yönetim sorumlularının tanımı Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 260'deki tanıma uyumlaştırılmıştır. İş modeli kapsamında ise sonuçların tanımı gözden geçirilerek sonuçların hem çıktılarla hem de iş faaliyetleri ile bağlantısı sağlanmaktadır. İş modeli kapsamında yapılan değişiklikler sonuçlar ve çıktılar net ayrımının sağlanması ve sonuçların kapsamının olumlu ve olumsuz olarak değerlendirilmesiyle dengeli bir raporlamanın sağlanması amaçlanmaktadır.

Entegre raporlamayı ilgilendiren diğer uluslararası düzenleme ve gelişmeler ise; finansal olmayan bilginin raporlanması konusundadır. Bu doğrultuda küresel anlamda standart üretici kuruluşlar kurumsal raporlamada kapsamlı bir çerçeve oluşturulması amacı ile birlikte bir prototip çerçeve yayınlamışlardır. Bu kuruluşlara ek olarak bir diğer düzenlemede; Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurumu'nun bünyesinde Sürdürülebilirlik Standartları Kurumu (SSB)'nu oluşturup sürdürülebilirlik standartları üretmeye yönelik bir danışma belgesi duyurmasıdır. Kurum 2021 Kasım ayında bu oluşumu resmi olarak duyurabileceğini açıklamıştır. Öte yandan bu durum kurumun 2001 yılında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurumu (IASB)'nu duyurmasından bu yana belki de en önemli gelişmedir. Oluşum sürecindeki kurulun amacı, uluslararası alanda tek bir standart seti ihtiyacını karşılamaktır. Söz konusu her iki gelişmenin ortak noktası ilk etapta iklimle ilgili finansal verilerinde açıklanmasını kapsamıdır. Bu durum ise sürdürülebilirlik standartlarındaki ortak çerçeve arayışının iklimle ilgili verinin finansal etkisinin raporlanması temelinde olacağını düşündürmektedir. Son olarak Türkiye'de ise; SPK tarafından Kurumsal Yönetim Tebliği'nde değişiklik yapılarak “uy ya da açıkla yaklaşımı” ile “Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi” açıklanmıştır. Bu çerçeve düzenlemesi ile şirketlerin başta entegre raporlama çerçevesi olmak üzere benimsedikleri diğer standart ve çerçeveleri de raporlarında belirtmeleri gereği ortaya konulmaktadır. Bununla birlikte çerçevenin

halihazırda entegre rapor hazırlayarak gereklilikleri büyük ölçüde karşılayan şirketler için büyük bir kolaylık olabileceği ve düzenlemenin Türkiye’de entegre rapor uygulamalarını da arttırarak teşvik edici olabileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Barby, C.- Barker, R. - Cohen, R.- Eccles, R. G. - Heller, C.- Mayer, C.- Roche, B.- Serafeim, G.- Stroehle, J. - Younger, R.- Zochowski, T., (2021). “Measuring Purpose: An Integrated Framework”, *SSRN*, 1-9.

Cheng M- Green, W.- Conradie, P.- Konishi, N.- Romi, A. (2014). “The International Integrated Reporting Framework: Key Issues and Future Research Opportunities”, *Journal of International Financial Management & Accounting*, 25:1, 91-119.

Dereköy, F., (2018). “Entegre Raporlama Uygulamalarının Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi Bağlamında Değerlendirilmesi”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt:16, Sayı:32, 589-608.

Druckman, P. ve Fries J., (2010). “Integrated Reporting: The Future of Corporate Reporting?”, Edt. Eccles, R.G.- Cheng, B.- Saltzman, D., *The Landscape of Integrated Reporting Reflections and Next Steps*, The President and Fellows of Harvard College Cambridge, Massachusetts, 02138.

Ditlevsen, M.G.- Nielsen A.E.- Thomsen, C. (2013). “Corporate Reporting: An Integrated Approach to Legitimacy Claims”, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, December , Vol. 9, No. 12, 1637-1643.

Emir, S- Aracı Karataş, Ö.N.- Kıymık, H. (2021). “Entegre Raporlama Anlayışının Camels Analizi ile Finansal Performans Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (62), 259-284.

E&Y, (2014), *Integrated Reporting Tips for Organizations on Elevating Value*, 1-9.

Garvey, A.- Parte, L.- McNally, B.- Gonzalo-Angulo, J.A. (2021). “True and Fair Override: Accounting Expert Opinions, Explanations from Behavioural Theories, and Discussions for Sustainability Accounting”, *Sustainability*, 13(1928), 1-23.

Gençoğlu, Ü. G. ve Aytaç, A. (2016). “Kurumsal Sürdürülebilirlik Açısından Entegre Raporlamanın Önemi ve BIST Uygulamaları”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:72,51-66.

Global Indicator Framework for The Sustainable Development Goals and Targets of The 2030 Agenda for Sustainable Development, (2020), 1-21.

Gökten, S., (2016). “Entegre Raporlama Yaklaşımı İçin Uygulamaya Yönelik Bir Sistematik Bir Öneri”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Aralık, 18 (4), 741 – 765.

Jensen, J. C. ve Berg, N. (2011), “Determinants of Traditional Sustainability Reporting Versus Integrated Reporting. An Institutional Approach”, *Business Strategy and the Environment*, 299-316.

Kaya, H.P., (2015). “Entegre Raporlama Sisteminin Ortaya Çıkış Sebepleri ve Şirketlere Sağlayacağı Faydalar”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Haziran, 113-130.

Kurt, E. S., (2019). “Entegre Düşünmek Nedir?”, *TİDE Academia Research*, Sayı:1, 109-129.

Kutluca, S. S. (2020).“SPK Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi”, *TUYİD*, Aralık, 1-2.

Owen, G. (2013). “Integrated Reporting: A Review of Developments and their Implications for the Accounting Curriculum”, *Accounting Education: An International Journal*, Vol. 22, No.4, 340–356.

Ömürbek, V., ve Kılınç, Z.,(2019). “Entegre Raporlamaya İlişkin Farkındalık Düzeylerinin Belirlenmesi: Göller Bölgesinde Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 1(2),157-182.

Reporting on Enterprise Value Illustrated with a Prototype Climate-Related Financial Disclosure Standard, 2020, CDP,CDSB,GRI, IIRC, SASB, December, 1-53.

Entegre Raporlama ve Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesindeki Değişiklikler Üzerine Bir Değerlendirme

Saban, M., Vargün, H., Gürkan, S., (2017). “Yatırımcılara Bilgi Sağlama Aracı Olarak Entegre Raporlama”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Aralık, 19(4), 915-936.

SPK, (2020), 2/10/2020 tarihli ve 31262 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (II-17.1.a).

SPK, (2020), Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi.

Sultanoğlu B. ve Akdoğan, N. (2020). “IIRC Çerçevesi Kapsamında Entegre Raporlardaki İçerik Öğelerinin Türkiye ve Uluslararası Karşılaştırılması ve Entegre Raporların Düzenlenmesinde Sürdürülebilirlik Raporlarındaki Bilgilerin Kullanımı”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 22 (Özel Sayı),20-46.

Statement of Intent to Work Together Towards Comprehensive Corporate Reporting, 2020, CDP, CDSB,GRI, IIRC, SASB, 1-20. September.

Ünlütürk, A.Ç., (2020). Finansal ve Finansal Olmayan Bilgilerin Şirket Raporlarında Bir Arada Kullanılması: Savunma Sanayi Şirketleri Üzerine Bir İnceleme, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ,Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Yanık, S., ve Türker, İ., (2012). “Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Raporlamasındaki Gelişmeler (Tümleşik Raporlama)”, *İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi* ,Ekim, No:47, 291-308.

IFRS Foundation, (2020), Consultation Paper on Sustainability Reporting, September.

International Integrated Reporting Council (IIRC), (2013), INTERNATIONAL<IR> FRAMEWORK (Yayından kaldırılmış sürüm).

International Integrated Reporting Council (IIRC), (2021a), INTERNATIONAL<IR> FRAMEWORK, January.

International Integrated Reporting Council (IIRC), (2021b), Treatment of Consultation Draft Feedback, Volume 3, January.

<https://www.iasplus.com/en/resources/sustainability/iirc>. Erişim Tarihi: 12 .02.2021.

<https://www.sasb.org/blog/answering-your-questions-about-the-value-reporting-foundation>. Erişim Tarihi: 20.02.2021.

<https://www.ifrs.org/news-and-events/2021/02/trustees-announce-next-steps-in-response-to-broad-demand-for-global-sustainability-standards/>. Erişim Tarihi: 20.02.2021.

<https://www.dunya.com/kose-yazisi/spk-surdurulebilirlik-ilkeleri-uyum-cercevesi-neler-getiriyor/487360>. Erişim Tarihi: 21.02.2021.