

MUHASEBECİ GÖZÜYLE KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİKTE YENİLİKLER, GELİŞMELER VE ÜLKE UYGULAMALARI

Nuran CÖMERT, Prof. Dr.
nurancomert@superonline.com, Marmara Üniversitesi

E. Serap KURT, Arş. Grv.
serap.kurt@marmara.edu.tr, Marmara Üniversitesi

Özet: 1980'li yıllarda ortaya çıkan ve gelişmeye devam eden sosyal raporlamaya örnek olarak Sürdürülebilirlik Raporu, Sosyal Sorumluluk Raporu, Çevresel Rapor, Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporu, vb. raporlar verilebilmektedir. Bu raporlamalar güvenilir bir bilgi sunulmasını zorlaştırmaktadır. Bu ihtiyaç sonucunda bütünleşik raporlama kavramı ortaya çıkmıştır ve en basit haliyle, şirketlerin finansal ve finansal olmayan bilgilerinin tek bir rapor halinde sunulduğu dışsal bir raporlama şeklinde tanımlanabilir.

Bu çalışmada kurumsal sürdürülebilirlikte meydana gelen gelişmeler değerlendirilmiştir ve bütünleşik raporlama konusunda teorik açıklamalar yapıldıktan sonra mevcut durum analiz edilmiştir. Kurumsal sürdürülebilirlikte muhasebe mesleğinin önemli rolünün anlaşılması ve bütünleşik raporlama konusunda farkındalığın artırılması amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Sosyal Raporlama, Sürdürülebilirlik Raporlaması, Bütünleşik Raporlama.

ACCOUNTANT PERSPECTIVE ON INNOVATIONS, DEVELOPMENTS AND COUNTRY PRACTICES IN CORPORATE SUSTAINABILITY

Abstract: Social reporting has arisen in 1980s and it's still emerging. Sustainability Reporting, Social Responsibility Reporting, Environmental Reporting, Corporate Governance Principles Compliance Report, etc. can be given as examples of social reporting. Even though these reporting has been made contributions to corporate sustainability, lots of reporting in number and their complexity are complicating presentation of transparent and reliable information to financial statements users. As a result of this requirement, integrated reporting concept emerged and it can be simply defined as an external reporting that companies present financial and nonfinancial information in a holistic one report.

In this study developments in corporate sustainability are evaluated and after explaining integrated reporting theoretically current situation is analyzed. Understood of accountant profession's important role in corporate sustainability and raising awareness about integrated reporting is aimed.

Keywords: Social Reporting, Sustainability Reporting, Integrated Reporting.

1. GİRİŞ

Gelişen teknoloji, artan rekabet şartları, değişen müşteri, çalışan ve menfaat sahipleri talepleri sonucunda işletmelerin yapılarında değişiklikler meydana gelmiştir. Kar maksimizasyonu odaklı hedefler günümüzde yetersiz kalmış ve bu nedenle hem finansal hem de sosyal içerikli beklentileri olan, çevreyi ve toplumsal değerleri koruyan, gözetin, sorumluluk bilinci yüksek uygulamalara yer veren işletmelerin sayısında artış meydana gelmiştir. Bir işletmenin ekonomik çıkarları ile sosyal ve çevresel konuları dengelemesi "sürdürülebilirlik" olarak adlandırılmaktadır. Bu tür bir yaklaşım kurumsal sürdürülebilirlik için de gereklidir.

Zaman içinde toplumun finansal raporlar yanında sosyal ve çevresel raporların da üretilmesini talep etmeye başlaması ile birlikte sosyal raporlama 1990'lı yıllarda ortaya çıkan "Üç Boyutlu Raporlama Modeli" (Triple Bottom Line Reporting) üzerinde anlam bulmuş ve işletmeler ekonomik, sosyal ve çevresel başarılarını birlikte sunmaya başlamışlardır. Bu model, günümüzdeki temel sosyal raporlama yaklaşımıdır. 1997 yılında kurulan Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative-GRI), sürdürülebilirlik raporlaması rehberleri geliştirmektedir. Türkiye'deki şirketler de GRI'nin sürdürülebilirlik raporlaması ilkeleri doğrultusunda raporlama yapmaktadırlar ve bu raporlar GRI tarafından derecelendirilmektedir. Borsa İstanbul'da 2010 yılından beri sürdürülebilirlik endeksi oluşturulması çalışmaları devam etmektedir.

Sosyal sorumluluk, sürdürülebilirlik, kurumsal yönetim kavramları ilk olarak daha çok yönetim bilimcileri tarafından tartışılrsa da, bu konular muhasebe meslek mensupları ve örgütleri için giderek daha önemli hale gelmektedir. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nden "Sosyal Sorumluluk Kavramı", muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında, belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gerektiğini ifade eder. Bunun sonucunda üretilen finansal raporlar sadece finansal bilgileri değil bunun yanı sıra finansal olmayan bilgileri de içermelidir. Böylelikle muhasebe sürdürülebilirliğe katkıda bulunacaktır. Muhasebenin temel varsayımlarından olan "Süreklilik" ilkesi, işletmenin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdürdüğünü ifade eder. Bu nedenle işletmelerin ömürleri, sahiplerinin ya da hissedarların yaşam sürelerinden bağımsızdır. Kurumsal sosyal sorumluluk anlayışı ile iyi kurumsal yönetim uygulamaları şirketlerin sürekliliklerinin sağlanmasına yardımcı olmaktadır. Ancak burada ifade edilmek istenen konu, işletmenin daha uzun süre faaliyet göstermesi değildir. Asıl önemli olan bu faaliyetler sürdürülürken çevreye duyarlı olunması ve sosyal fayda yaratılmasıdır.

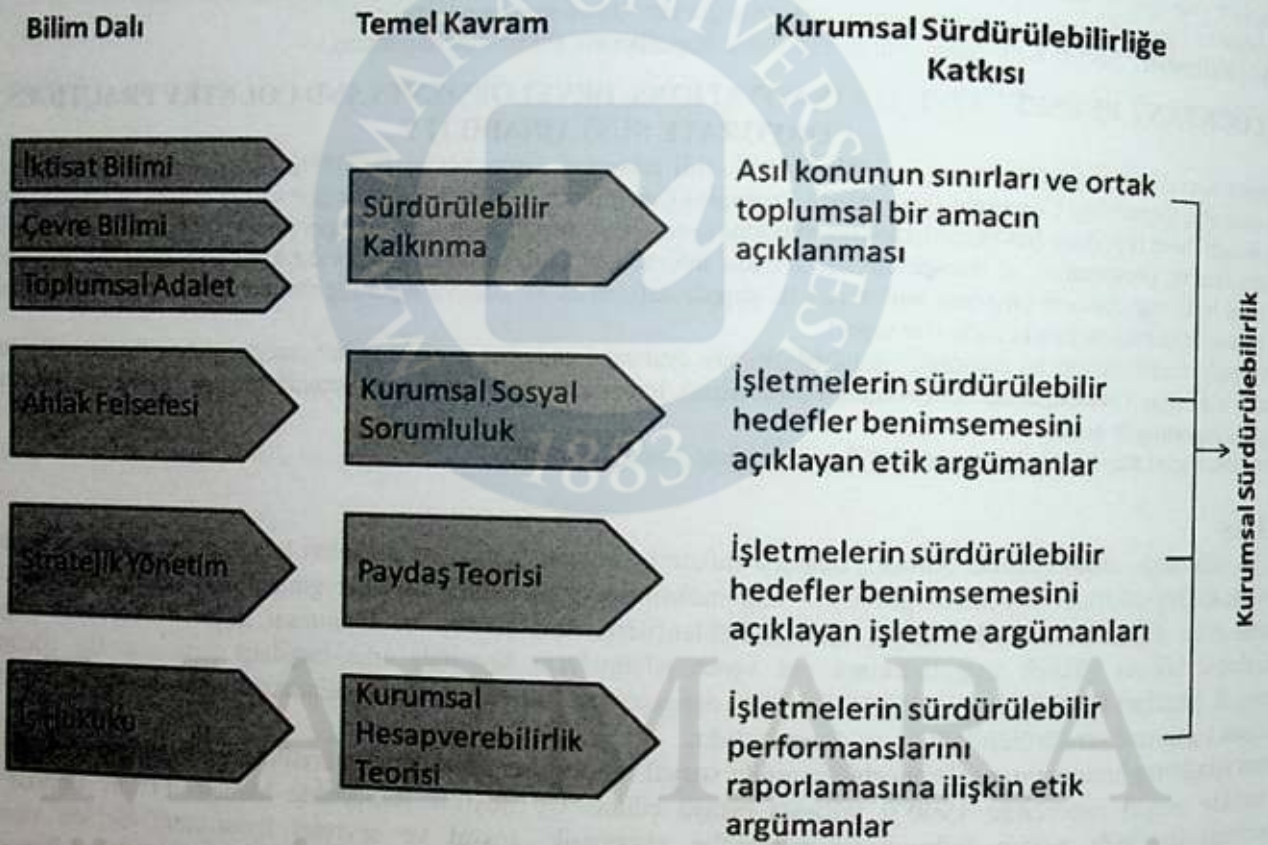
Bu çalışmada ilk olarak kurumsal sürdürülebilirlik kavramı ve unsurları açıklanmıştır. Daha sonra sürdürülebilirlik

raporlamasındaki gelişmeler ve bu konuda düzenlemeler yapan Küresel Raporlama Girişimi (GRI) ele alınmıştır. Bütünleşik raporlama kavramından ve bu konuda düzenleyici kurum olan Uluslararası Bütünleşik Raporlama Kurulu'nun (International Integrated Reporting Council-IIRC) çalışmalarından bahsedilmiştir. Son olarak bu konuda Türkiye'de ve dünyada yaşanan gelişmeler değerlendirilmiştir.

II. KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK KAVRAMI

Kurumsal sürdürülebilirlik, kurumsal büyüme ve karlılığın önemli olduğunun farkına varırken şirketin sürdürülebilir kalkınma ile ilgili olan çevrenin korunması, sosyal adalet ve eşitlik ve ekonomik kalkınma gibi toplumsal amaçları benimsemesini de gerektirmektedir. Literatür incelendiğinde, kurumsal sürdürülebilirlik kavramının yerleşik olan dört kavramdan unsurlar taşıdığı görülmektedir: 1) sürdürülebilir kalkınma 2) kurumsal sosyal sorumluluk 3) paydaş teorisi ve 4) kurumsal hesap verebilirlik teorisi. Bu dört kavramın katkıları Şekil-1'de açıklanmıştır. Her bir kavram ve kurumsal sürdürülebilirlikle olan ilişkisi aşağıda incelenmiştir (Wilson, 2003).

Şekil-1: Kurumsal Sürdürülebilirliğin Gelişimi



Kaynak: Wilson, 2003, <http://iveybusinessjournal.com/topics/social-responsibility/corporate-sustainability-what-is-it-and-where-does-it-come-from>.

II.1. Sürdürülebilir Kalkınma

Sürdürülebilir kalkınma, ekonomik büyüme ihtiyacını çevrenin korunması ve sosyal eşitlik ile dengeleyen, kapsamlı ve mantıklı bir kavramdır. İfade ilk olarak 1987 yılında Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu (World Commission for Environment and Development-WCED) tarafından yayınlanan "Our Common Future" isimli kitapla popüler olmuştur. WCED sürdürülebilir kalkınmayı, "mevcut kuşakların ihtiyaçlarını, gelecek nesillerin ihtiyaçlarını karşılama yeteneğini elinden almadan, karşılayan büyüme" olarak ifade etmiştir (Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu, 1987, s.43). Sürdürülebilir kalkınmanın kurumsal sürdürülebilirliğe iki açıdan katkısı vardır. İlk olarak şirketlerin çevresel, sosyal ve ekonomik performans ile ilgili odaklanacakları noktaları düzenlemelerine yardımcı olmaktadır. İkinci olarak şirketlere, devlete ve sivil topluma ekolojik, sosyal ve ekonomik sürdürülebilirliğe ulaşmak için ortak bir sosyal amaç sağlamaktadır. Buna rağmen sürdürülebilir kalkınma, şirketlerin bu konulara neden dikkat etmesi gerektiğine ilişkin tartışmaları içermez. Bu açıklamalar kurumsal sosyal sorumluluk ve paydaş teorisinden gelmektedir (Wilson, 2003).

II.2. Kurumsal Sosyal Sorumluluk

En genel haliyle, KSS (Kurumsal Sosyal Sorumluluk) işletmelerin toplumdaki rolleriyle ilgilenmektedir. Temel önermesi şirket yöneticilerinin, pay sahiplerinin ve kendilerinin çıkarlarını koruyacak şekilde davranmalarının yanı sıra

toplumun ihtiyaçlarını göz önünde bulundurma etik zorunluluğuna sahip olmalıdır. Pek çok açıdan KSS bir fikir çatışması olarak görülebilir ve asıl soru, yöneticilerin toplumun ihtiyaçlarını göz önünde bulundurma zorunluluğu olması değil bu ihtiyaçları ne derecede göz önünde bulunduracaklarıdır (Wilson, 2003). İşletme yöneticilerinin topluma karşı etik sorumluluklar taşıdığı görüşü dört felsefi teoriden gelmektedir, bunlar; toplumsal sözleşme teorisi, toplumsal adalet teorisi, haklar teorisi ve ahlak bilimi teorisidir.

KSS, işletme yöneticilerinin sürdürülebilir kalkınmanın daha ilerisi için neden çalışmaları gerektiği konusunda etik argümanlar ortaya koyarak kurumsal sürdürülebilirliğe katkı sağlamaktadır: toplumun geneli sürdürülebilir kalkınmanın yararlı bir amaç olduğuna inanırsa, şirketlerin toplumun bu yönde hareket etmesine yardımcı olmak gibi etik bir zorunluluğu vardır (Wilson, 2003).

II.3. Paydaş Teorisi

İlk olarak, R. Edward Freeman paydaşı "işletmenin amaçlarına ulaşmasından etkilenen ya da bu amaçlara ulaşmayı etkileyen herhangi bir grup ya da birey" şeklinde tanımlamıştır. Bu teorelin temel önermesi, dışsal gruplarla güçlü ilişkilere sahip olunması halinde işletme amaçlarına ulaşmanın kolaylaştığı, zayıf ilişkilere sahip olunması halinde zorlaştığıdır. Menfaat sahipleri (paydaşlar) ile güçlü ilişkilere sahip olmanız güvene, saygıya ve işbirliğine bağlıdır. KSS'den farklı olarak paydaş teorisi, orijinal ve hala önemli bir stratejik yönetim kavramıdır. Paydaş teorisinin amacı işletmelerin rekabet avantajı sağlamak için dışsal gruplarla ilişkilerinin güçlenmesine yardımcı olmaktır (Wilson, 2003). İşletmeleri bekleyen zorluklar paydaşların (menfaat sahiplerini) tanımlanması, bunları tanımlarken kullanılacak ölçütlerin açık olmaması ve işletme yöneticisinin menfaat sahipleri ile uğraşmak için stratejiler geliştirmesidir. Paydaş teorisinin kurumsal sürdürülebilirliğe katkısı, şirketlerin sürdürülebilir kalkınmaya ulaşmak için neden çalışmaları gerektiği hakkında argümanlar ilave etmiş olmasıdır. Paydaş teorisine göre şirketler en fazla ekonomik yararı bu şekilde davranarak elde edebilirler ve işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olacak menfaat sahipleri ile ilişkilerini güçlendirir (Wilson, 2003).

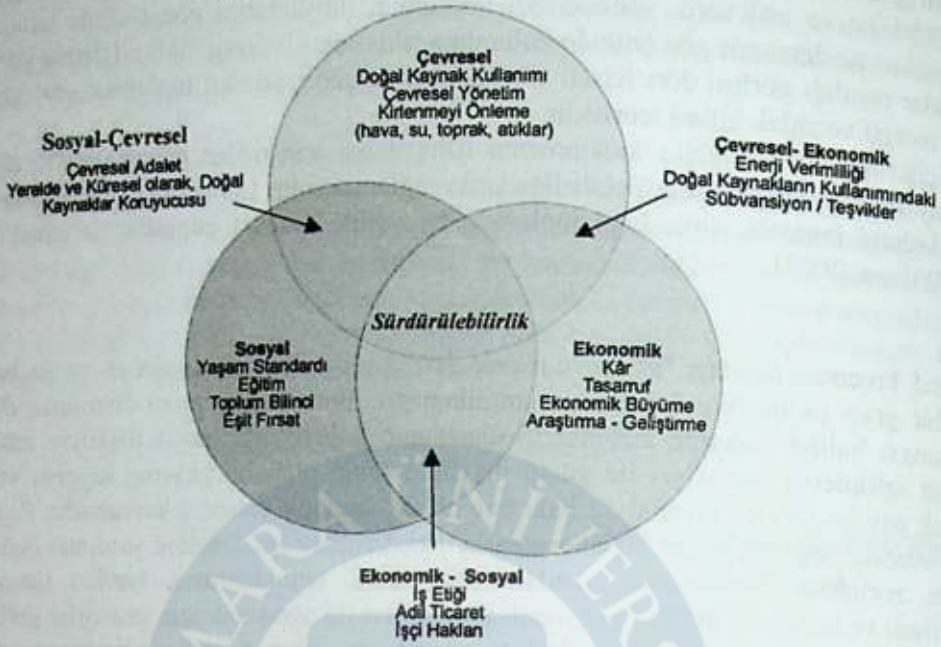
II.4. Kurumsal Hesapverebilirlik

Kurumsal sürdürülebilirliğin temelini oluşturan dördüncü ve son kavram kurumsal hesapverebilirliktir. Hesapverebilirlik, bir hesaptan ya da eylemin tahmininden sorumlu bir kişinin olmasını sağlayan yasal ve etik bir sorumluluktur (Wilson, 2003). Hesapverebilirlik sorumluluktan farklıdır. Sorumluluk bir kişinin belirli bir şekilde davranması gereğini ifade ederken, hesapverebilirlik bir kişinin eylemlerini açıklama, doğrulama ve raporlama görevi olduğunu ifade etmektedir.

Kurumsal hesapverebilirlik teorisinin kurumsal sürdürülebilirliğe katkısı, işletme yöneticileri ile toplumun geri kalanı arasındaki ilişkinin doğasının tanımlanmasına yardımcı olmasıdır. Ayrıca, şirketlerin finansal performanslarının dışında çevresel, sosyal ve ekonomik performanslarını da raporlamalarının nedenlerini göstermektedir. 1997 yılında John Elkington çevresel, sosyal ve ekonomik performansa ilişkin muhasebeyi, "üç boyutlu raporlama (triple bottom line reporting)" şeklinde tanımlamıştır (Wilson, 2003).

Sürdürülebilirlik, işletmelerde uzun vadeli değer yaratmak amacıyla kurumsal yönetim ilkeleri ile birlikte ekonomik, çevresel ve sosyal faktörlerin işletmenin faaliyetlerine ve karar mekanizmasına uyarlanması yoluyla risklerin yönetilmesidir. Şekil 2'de sürdürülebilirlik kavramı ve boyutları gösterilmiştir.

ÜNİVERSİTESİ



Kaynak: <http://suyapo.com/surdurulebilir/surdurulebilirlik.asp>

III. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI

Zaman içinde toplumun finansal raporlar yanında sosyal ve çevresel raporların da üretilmesini talep etmeye başlaması ile birlikte sosyal raporlama 1990'lı yıllarda ortaya çıkan "Üç Boyutlu Raporlama Modeli" (Triple Bottom Line Reporting) üzerinde anlam bulmuş ve işletmeler ekonomik, sosyal ve çevresel başarılarını birlikte sunmaya başlamışlardır. Bu model, günümüzdeki temel sosyal raporlama yaklaşımıdır.

Sürdürülebilirlik raporlaması, sürdürülebilir kalkınma hedefine ulaşmak için çaba gösterirken, kurumsal performansın ölçülmesi, açıklanması ve ondan sorumlu olunması uygulamasıdır. Bir sürdürülebilirlik raporu, rapor hazırlayan kurumun sürdürülebilirlik performansının dengeli ve makul sunumunu hem olumlu hem de olumsuz katkıları içerecek şekilde sağlar (GRI, 2006, s.3).

Sürdürülebilirlik raporu, şirketlerin sürdürülebilir gelişim amacı doğrultusunda yol alırken kendilerini, iç ve dış paydaşlara hesap verebilir ve güvenilir kılan bir araçtır. Sürdürülebilirlik raporu, ekonomik, çevresel ve sosyal parametreler üzerine hazırlanan raporlar için kullanılan genel bir kavramdır. Ayrıca bu raporlar şirketlerin sürdürülebilirlik stratejilerini, projelerini ve yönetim tarzlarını da açıkça anlatmalıdır. Genel hatları ile raporun bir şirketin tüm önemli paydaşlarının bilgi ihtiyacını karşılayacak içerik ve kalitede olması beklenmelidir (PwC, 2011, s.33). Küresel Raporlama Girişimi (GRI), Sürdürülebilirlik Raporlaması Rehberleri geliştirerek sürdürülebilir küresel bir ekonomi için çalışan kar amacı gütmeyen uluslararası bir organizasyondur. Kurumsal sürdürülebilirlikte önemli bir etkisi olan bu kurumdan kısaca bahsedilmiştir.

III.1. Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative-GRI)

Küresel Raporlama Girişimi (GRI), sürdürülebilir raporlama rehberi geliştirmek ve yaymak amacıyla 1997 yılında Çevreden Sorumlu Ekonomiler Birliği (CERES, Coalition of Environmentally Responsible Economies) ile Birleşmiş Milletler Çevre Programı (UNEP, United Nations Environment Programme) tarafından başlatılan ortak bir girişimdir (Angay, 2006, s.55). GRI'nin vizyonu bütün kurumlar tarafından yapılan ekonomik, çevresel ve sosyal performansla ilgili raporlamanın finansal raporlama kadar rutin ve karşılaştırılabilir olmasıdır. GRI bu vizyonu GRI'nin Sürdürülebilirlik Raporlaması Çerçevesini geliştirerek, sürekli iyileştirerek ve kullanımı için kapasite geliştirerek başarmaktadır. Bütün Raporlama Çerçevesi öğeleri küresel ve çok paydaşlı bir ortamda görüş birliği sağlanmasını amaçlayan bir yaklaşım kullanılarak geliştirilmektedir (www.globalreporting.org). Türkiye'deki şirketler de GRI'nin sürdürülebilirlik raporlaması ilkeleri doğrultusunda raporlama yapmaktadır. Ayrıca bu raporlar GRI tarafından derecelendirilmektedir.

GRI raporlama çerçevesi kullanılarak geliştirilen sürdürülebilirlik raporları, raporlama dönemi esnasında kurumun taahhütleri, stratejisi ve yönetim yaklaşımı bağlamında ortaya çıkmış sonuçları kapsamaktadır. GRI raporlama çerçevesi, bir kurumun ekonomik, çevresel ve sosyal performansına dair genel kabul görmüş bir raporlama çerçevesi olarak hizmet etmektedir. Sürdürülebilirlik raporlaması, sürdürülebilir kalkınma için kurumsal performansın ölçülmesi, açıklanması ve bundan sorumlu olunması uygulamasıdır. Bir sürdürülebilirlik raporunda, rapor hazırlayan kurumun sürdürülebilirlik performansı, olumlu katkıları ve olumsuz etkileri içerecek şekilde sunulmaktadır (GRI, 2006, s.3). Raporlar, diğerlerinin yanı sıra, aşağıdaki amaçlar doğrultusunda kullanılabilir (GRI, 2006, s.3):

- Sürdürülebilirlik performansının yasalar, kurallar, yönetmelikler, performans standartları ve gönüllü girişimler-
le kıyaslanması ve değerlendirilmesi,
- Kurumun sürdürülebilir kalkınma hakkındaki beklentileri nasıl etkilediğinin ve onlardan nasıl etkilendiğinin
gösterilmesi ve
- Performansın, kurum içinde ve farklı kurumlarla zaman içinde karşılaştırılması.

III.2. Borsa İstanbul (BIST) Sürdürülebilirlik Endeksi

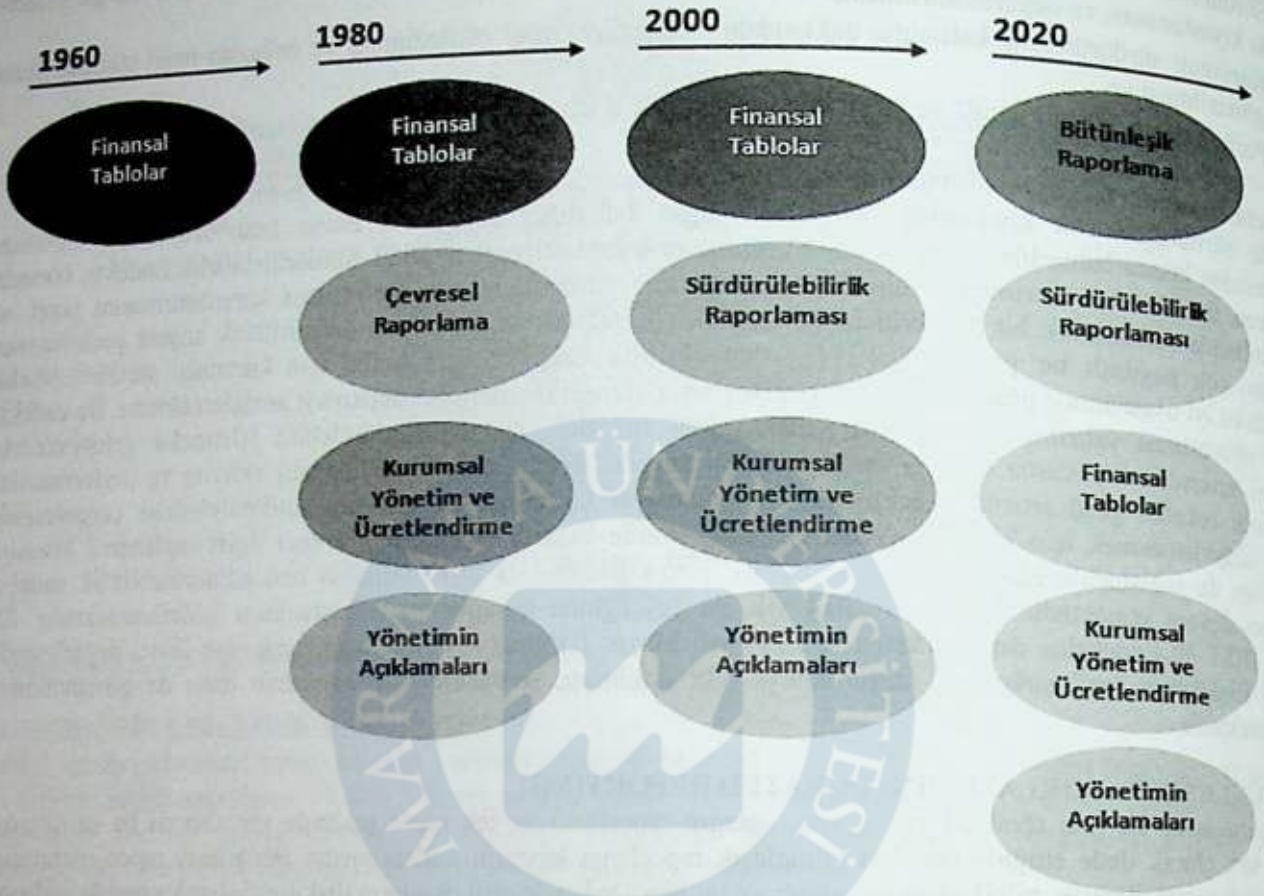
Türkiye'de sürdürülebilirlik konusunda çalışmalar yapan bir diğer kurum da Borsa İstanbul'dur. Bu kurumun çalışmalarından kısaca bahsedilmesi konunun anlaşılmasını kolaylaştıracaktır. BIST Sürdürülebilirlik Endeksi, borsada işlem gören firmalar ve yatırımcılar için Türk şirketlerinin sürdürülebilirlik performans karşılaştırmasını yerel ve küresel anlamda sunabilecek bir sürdürülebilirlik endeksi kurulması ve kriterlerin geliştirilerek hayata geçirilmesini hedefleyen, çok paydaşlı bir projedir. BIST Sürdürülebilirlik Endeksi, yatırımcılar için kurumsal sürdürülebilirlik konusunda en iyi uygulamayı gösteren Türk şirketlerinin yer alacağı bir platform sağlamayı amaçlamaktadır. Bu endeks, Türk ve uluslararası yatırımcılara, BIST'te işlem gören şirketler arasında sürdürülebilir işletmeler geliştirmedeki liderlikleri açısından kıyaslama olanağı verecektir. Bu sayede sürdürülebilirlik alanındaki aktivite ve performanslar geliştirilerek rekabet gücü artırılabilir. Ayrıca potansiyel kurumsal yatırımcılara sürdürülebilirlik çerçevesinde şirketleri değerlendirmek için bir araç verilecek ve bu yönde başarılı şirketlere yatırımcı ilgisi sağlanarak hissedar değeri artışı da sağlanabilecektir. (PwC, 2011, s.36). Borsa İstanbul'da 2010 yılından beri sürdürülebilirlik endeksi çalışmaları devam etmektedir. Endeksin 2014 yılı ilk çeyreğinde hesaplanmaya başlanması hedeflenmektedir. İlk aşamada BIST 30 Endeksine dahil şirketlerin, 2014 yılı Mayıs-Temmuz aylarında yapılacak olan ikinci değerlemede BIST 50 Endeksine dahil şirketlerin değerlemeye tabi tutulması, sonrasında ise kapsamın daha da genişletilmesi hedeflenmektedir.

IV. BÜTÜNLEŞİK RAPORLAMA (INTEGRATED REPORTING)

Türkçe yazında bu kavram tümleşik raporlama, entegre raporlama ve tek rapor şeklinde yer alsa da bu çalışmada, kavramı tam olarak ifade ettiğine inanılan bütünleşik raporlama kavramı kullanılmıştır. Bütünleşik rapor işletmenin finansal ve finansal olmayan bilgilerinin yer aldığı ve bu bilgilerden önemli olanların ilişkilendirilerek sunulduğu dışsal bir rapordur. Uluslararası Bütünleşik Raporlama Kurulu (International Integrated Reporting Council-IIRC) bütünleşik raporlamayı; "örgütün stratejisi, kurumsal yönetim ve finansal performansı ile sosyal, çevresel ve ekonomik çevresi arasındaki ilgiyi gösteren yeni bir raporlama yaklaşımıdır" şeklinde tanımlamaktadır. Şirketlerin finansal olmayan bilgilerini raporlamalarında geleneksel raporlama yetersiz kalmıştır. Günümüzde işletmeler, çevre raporu, sosyal sorumluluk raporu, kurumsal yönetim uyum raporu, sürdürülebilirlik raporu gibi pek çok raporlama yapmaktadırlar. Şekil-3'te kurumsal raporlamanın gelişimi yer almaktadır.

MARMARA
ÜNİVERSİTESİ

Şekil-3: Kurumsal Raporlamanın Gelişimi



Kaynak: IIRC (International Integrated Reporting Council), Towards Integrated Reporting: Communicating Value in the 21st Century, 2011, s.6-7; Kargın, Aracı ve Aktaş, 2013, s.31.

Bahsedilen tüm bu raporları kapsamı amacıyla Bütünleşik Raporlama kavramı ortaya çıkmaktadır. 17 Aralık 2009'da gerçekleştirilen Sürdürülebilirlik İçin Muhasebe (Accounting for Sustainability – A4S) Forumunda, Galler Prensi Charles tarafından A4S, GRI ve diğer organizasyonlar adına Uluslararası Bütünleşik Raporlama Kurulunu (International Integrated Reporting Council – IIRC) kurma talebi gelmiştir (Yanık ve Türker, 2012, s.302). Bütünleşik raporlama şirketler ve sermaye piyasaları arasındaki iletişimi iyileştirmeyi amaçlamaktadır. Bütünleşik rapor, bir şirketin iş ve sosyal stratejisi kapsamında performansı ve yönetişimi ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgileri sağlamaktadır. Şirketler iş modellerini ve kısa, orta ve uzun vadede nasıl değer yaratacaklarını açıklamalıdır. Bütünleşik raporun standart bir şekli yoktur ancak IIRC raporlama yapılırken kullanılacak ilkeleri yayınlamaktadır. Bütünleşik raporlama ilk evrelerini yaşamaktadır ve uygulamada gelişmeye devam etmektedir. Bunu deneyimlemek ve geliştirmek isteyen işletmeler kazançlı çıkacaktır (KPMG, 2011, s.5). IIRC 9 Aralık 2013 tarihinde Uluslararası Bütünleşik Raporlama Çerçevesini (International Integrated Reporting Framework) yayınlamıştır. Bütünleşik raporlamanın geleneksel raporlamadan farklılaştığı noktalar Tablo-1'de özetlenmiştir.

Tablo-1: Bütünleşik Raporlama ve Geleneksel Kurumsal Raporlamanın Karşılaştırması

	Geleneksel Raporlama	Bütünleşik Raporlama
Güven	Az açıklama	Daha fazla şeffaflık
Sorumluluk	Finansal	Bütün sermaye türleri
Düşünce	Ayrı	Bütünleşik
Odak noktası	Geçmiş, finansal	Geçmiş ve gelecek; bağlantılı; stratejik
Zaman dilimi	Kısa dönem	Kısa, orta ve uzun vadeli
Uyarlanabilirlik	Kurallara bağlı	Bireysel şartlara duyarlı
Kısaca	Uzun ve karmaşık	Özlü ve maddi
Teknoloji etkinliği	Belge esaslı	Teknoloji etkin

Kaynak: KPMG, 2011, s.3.

Bütünleşik raporlamanın yararları şu şekilde sıralanabilir (Karğın, Aracı ve Aktaş, 2013, s.32):

- Bütünleşik raporlama birçok analistin tek başına dikkate almadığı sürdürülebilirlik raporunun finansal verilerle ilgisini kurarak analizcilerin dikkatine sunabilmektedir,
 - Bütünleşik raporlama kurumsal sürdürülebilirlik performansının işletmenin sadece bu konu ile ilgili bölümünde kalmış bir olay olmadığını ortaya koymaktadır. İşletmenin değeri ve sürdürülebilirlik arasındaki ilişki doğru bir şekilde belirtilip ölçülebildiği zaman bu konu üst yönetimin ilgi alanına daha fazla girebilir,
 - Bütünleşik raporlama doğru bir şekilde yapılırsa finansal ve sürdürülebilirlik performanslarını artırır ve bu iki konunun birbirine bağlı olduğunu ortaya koyar.
- Bütünleşik raporlamada karşılaşılabilecek zorluklar ise şu şekilde belirtilmektedir (IIRC, 2011, s.21):
- Gerek finansal raporların gerekse sürdürülebilirlik raporlarının uzun olması nedeniyle okunmamları önemli eleştiri konusu olmaktadır. Dolayısıyla bütünleşik raporlar ile bu iki bilgi seti bir araya getirilirken, bu eleştirinin dikkate alınması gerekir.
 - Unutulmamalıdır ki finansal raporlamanın geçmiş 150 yılı bulmakta, sürdürülebilirlik raporlaması ise son 15 yılın ürünü olarak kabul edilmektedir. Bu iki farklı geçmiş zaman sürelerine sahip raporlardan güçlü tek rapor üretmek zor olabilir.
 - Yatırımcıların sürdürülebilirlik raporlarının sunduğu bilgilerden ne kadar çok yararlandığına dair önemli bulgular olsa da, karar verme aşamasında gerekli detayları sağlamadığı görüşü de bulunmaktadır.
 - İşletmelerin CEO'larının sürdürülebilirlik konusunun işletmenin temel stratejilerinde ve faaliyetleri ile ilgili kararlarında yer alması gerektiğine inanmalarına rağmen, halka açık işletmeler sürdürülebilirlik içeren fazla bilgi yayımlamaktadırlar.

Daha önce de ifade edildiği gibi bütünleşik raporlama finansal ve sürdürülebilirlik raporlarının tek bir rapor olarak sunulmasıdır. Bütünleşik raporlar Uluslararası Bütünleşik Raporlama Kurulu'nun yayımladığı, "King Report on Governance for South Africa 2009" (King III) yani King III kılavuzunda belirlenen sınırlar dahilinde yapılmaktadır. Bütünleşik raporlamada öncülük yapan ülkelerin başında Güney Afrika gelmektedir. Bütünleşik raporlamanın zorunlu kıldığı ilk ülke olan Güney Afrika'da Johannesburg Menkul Kıymet Borsası'nda (Johannesburg Stock Exchange-JSE) işlem gören halka açık işletmeler raporlarını King III kılavuzuna göre hazırlamaktadırlar ve Mart 2010 tarihinden itibaren bütünleşik rapor yayınlamaktadırlar. Güney Afrika Bütünleşik Raporlama Kurulu, 2010 yılında konu ile ilgili öncülük yapmak üzere kurulmuş, Profesör Mervyn King başkanlığında oluşturulan King Komitesi gibi çalışma grupları ile bütünleşik raporlamanın gelişimini sağlamıştır (Karğın, Aracı ve Aktaş, 2013, s.36). İngiltere'de 2013 yılından itibaren borsaya kote şirketler bu raporlamayı yapmak zorundadır.

IV.1. Uluslararası Bütünleşik Raporlama Kurulu (International Integrated Reporting Council - IIRC)

Bu kuruluştan bahsetmek konunun tarihsel gelişiminin anlaşılması için önem taşımaktadır. IIRC, 2010 yılında düzenleyiciler, yatırımcılar, yasa koyucular, muhasebe uzmanları ve Sivil Toplum Kuruluşları (STK) tarafından oluşturulan küresel bir koalisyondür. Koalisyon, şirket değeri yaratmak için iletişim içinde olmanın, kurumsal raporlamanın evrimindeki bir sonraki aşama olması gerektiği görüşünü savunmaktadır. IIRC'nin kurulmasının temel amaçları (Yanık ve Türker, 2012, s.303):

- Finansal Standart Koyucuları (IASB, FASB, IFAC), Menkul Kıymet Düzenleyicileri (IOSCO), ve Sürdürülebilirlik Standart Koyucuları (GRI, Accountability); işletmeler, yatırımcılar ve sivil toplum temsilcilerini bir araya getirerek bütünleşik raporlama modelini geliştirip bu modelin uygulamaya geçmesini sağlamaktır.
 - Yakınsamayı kolaylaştırarak, tutarlılığı arttırmak ve uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliği sağlamaktır.
- IIRC 9 Aralık 2013 tarihinde **Uluslararası Bütünleşik Raporlama Çerçevesini** (International Integrated Reporting Framework) yayınlamıştır.

V. SONUÇ

Türkiye'de sosyal raporlama gelişen bir konudur ve Sürdürülebilirlik Raporu, Sosyal Sorumluluk Raporu, Çevresel Rapor, Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporu, vb. raporlar sosyal raporlamaya örnek olarak verilebilmektedir. Ancak bu raporların finansal tablo kullanıcılarına şeffaf ve güvenilir bir bilgi sunmasının zor olması ve zaman alması nedeniyle bütünleşik raporlama kavramı ortaya çıkmıştır. En basit haliyle şirketlerin finansal ve finansal olmayan bilgilerinin tek bir rapor halinde sunulduğu bütünleşik raporlama, sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşılmasına katkı sağlayacaktır. Bütünleşik raporlamanın itibar riskini düşürmek, daha iyi kararlar alınmasını sağlamak, şeffaflığı artırmak, daha derin bir görev ve sorumluluk bilincinin gelişmesini sağlamak gibi bazı faydaları vardır ve önemi gittikçe artmaktadır.

Güney Afrika'da 2010, İngiltere'de ise 2013 yılından beri, halka açık şirketler bütünleşik raporlama yapmak zorundadır. Türkiye'de ise bu kavram iş ve akademik çevreler tarafından fazla bilinmemektedir. Bu konuda farkındalık yaratılması amacıyla konuya ilişkin çalışmalar yapılmalı, kongreler düzenlenmeli, muhasebe meslek mensuplarını bilgilendirici toplantılar yapılmalıdır. Bu raporlamanın yaygınlaşması ile birlikte, raporların denetlenme konusu da

gündeme gelecektir. Bu nedenle konunun iyi bilinmesi ve küresel düzeydeki gelişmelerin takip edilmesi önem taşımaktadır. Ayrıca IIRC'nin Ekim 2011'de başlattığı ve Eylül 2014'te bitecek olan araştırmasına (IIRC Pilot Programme-Business Network) dünya çapında 100'ün üzerinde firma katılırken, Türkiye'den bir tek Garanti Bankası A.Ş. katılmıştır. IIRC'nin Türkiye ayağını Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD) ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği ile birlikte oluşturulan "Entegre Raporlama Platformu" üstlenmektedir.

KAYNAKÇA

- Aktaş, R., Kayalidere K. ve Kargın M., "Corporate Sustainability Reporting and Analysis of Sustainability Reports in Turkey", *International Journal of Economics and Finance*, Vol.5, No.3, 2013, ss.113-125.
- Angay, B., "Halka Açık İşletmelerde Sosyal Raporlama ve Türkiye Uygulaması", *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, 2006.
- COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), *Demystifying Sustainability Risk - Research Paper*, May 2013, http://www.coso.org/documents/COSO-ERM%20Demystifying%20Sustainability%20Risk_Full%20WEB.pdf (30 Ekim 2013).
- Deloitte, *Integrated Reporting: Navigating your way to a Truly Integrated Report*, February 2012, http://www.deloitte.com/assets/Dcom-SouthAfrica/Local%20Assets/Documents/integrated_reporting_2.pdf (16 Ağustos 2013).
- Deloitte, *Integrated Reporting: Navigating your way to a Truly Integrated Report*, Ekim 2011, http://www.deloitte.com/assets/Dcom-SouthAfrica/Local%20Assets/Documents/deloitte_integrated_reporting.pdf (10 Ağustos 2013).
- Ernst & Young, *Driving value by combining financial and non-financial information into a single, investor-grade document*, 2012, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Integrated_reporting:_driving_value/\\$FILE/Integrated_reporting-driving_value.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Integrated_reporting:_driving_value/$FILE/Integrated_reporting-driving_value.pdf) (13 Eylül 2013).
- GRI (Global Reporting Initiative), *Sürdürülebilirlik Raporlaması İlkeleri*, 2006, <https://www.globalreporting.org/resource/library/Turkish-G3-Reporting-Guidelines.pdf> (20 Ağustos 2013).
- IIRC (International Integrated Reporting Council), *The International Integrated Reporting Framework*, 2013, <http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf> (12 Aralık 2013).
- IIRC (International Integrated Reporting Council), *Understanding Transformation: Building the Business Case for Integrated Reporting*, 2012, http://www.blacksunplc.com/corporate/iirc_understanding_transformation/projet/BUILDING-THE-BUSINESS-CASE-FOR-INTEGRATED-REPORTING.pdf (2 Eylül 2013).
- IIRC (International Integrated Reporting Council), *Towards Integrated Reporting: Communicating Value in the 21st Century*, 2011, http://theiirc.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf (1 Eylül 2013).
- IIRC (International Integrated Reporting Council), *Consultation Draft of the International <IR> Framework*, April 2013, <http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/Consultation-Draft/Consultation-Draft-of-the-InternationalIRFramework.pdf> (2 Eylül 2013).
- Kargın, S., Aracı H. ve Aktaş H., "Entegre Raporlama: Yeni Bir Raporlama Perspektifi", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU)*, 2013-1, ss.27-46.
- KPMG, *Integrated Reporting: Performance insight through Better Business Reporting*, 2011, <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/road-to-integrated-reporting.pdf> (16 Ağustos 2013).
- PwC, *Türk İş Dünyasında Sürdürülebilirlik Uygulamaları Değerlendirme Raporu*, Ekim 2011, http://www.pwc.com.tr/tr_TR/tr/publications/arastirmalar/pdf/PwC_Surdurulebilirlik_Raporu-2012.pdf (20 Ağustos 2013).
- PwC, *What does your reporting say about you?*, 2010, http://www.pwc.com/gx/en/corporate-reporting/assets/integrated_reporting_2010.pdf (25 Ağustos 2013).
- WCED (Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu), *Our Common Future*, Oxford: Oxford University Press, 1987.
- Wilson, M., "Corporate sustainability: What is it and where does it come from?", *Ivey Business Journal*, Vol.67, Issue.6, July 2003, <http://iveybusinessjournal.com/topics/social-responsibility/corporate-sustainability-what-is-it-and-where-does-it-come-from> (30 Ocak 2014).
- Yanık, S. ve Türker İ., "Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Raporlamasındaki Gelişmeler (Tümleşik Raporlama)", *İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, No.47, Ekim 2012, ss. 291-308.
- <http://www.tbcsd.org>
- <http://www.surdurulebilirlikakademisi.com>
- <https://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx>
- <http://www.theiirc.org/>
- <http://www.tkyd.org.tr>
- <http://borsaistanbul.com/>
- <http://www.sustainabilitysa.org/>