

Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması: Raporlama, KSS ve Temel Standartlar

Burcu Şimşek¹

Özet

Bu çalışma, sürdürülebilirlik raporlamasının kavramsal, kurumsal ve uygulamaya yönelik boyutlarını bütüncül bir perspektifle ele alarak; kurumsal sürdürülebilirlik, kurumsal sosyal sorumluluk (KSS), küresel raporlama standartları ve muhasebe disiplini arasındaki etkileşimi incelemeyi amaçlamaktadır. Küresel ölçekte artan çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) riskleri, işletmelerin performanslarının yalnızca finansal göstergelerle değerlendirilmesini yetersiz kılmakta; sürdürülebilirlik raporlamasını kurumsal yönetişimin temel unsurlarından biri haline getirmektedir. Bu bağlamda çalışma, sürdürülebilirlik raporlamasının gönüllülük temelli bir uygulamadan, ölçülebilir, karşılaştırılabilir ve denetlenebilir bir raporlama sistemine dönüşümünü ortaya koymaktadır.

Çalışmada öncelikle sürdürülebilirlik ve kurumsal sürdürülebilirlik kavramları ele alınmış; bu kavramlar, kurumsal sosyal sorumluluk yaklaşımıyla ilişkilendirilerek teorik çerçeve oluşturulmuştur. Ardından sürdürülebilirlik raporlamasının gelişim süreci, erken dönem sosyal ve çevresel açıklamalardan başlayarak standartlaşma, yatırımcı odaklı raporlama ve entegrasyon süreçleri çerçevesinde incelenmiştir. Bu kapsamda Küresel Raporlama Girişimi (GRI), Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (SASB), Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB) ve Entegre Raporlama Çerçevesi, amaçları, önemlilik yaklaşımları ve hedef paydaş grupları açısından karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiştir. Sonuç olarak sürdürülebilirlik raporlamasının işletmeler açısından etik bir sorumluluk alanının ötesinde, uzun vadeli değer yaratma, risk yönetimi ve stratejik karar alma süreçlerini destekleyen temel bir yönetişim mekanizması olarak değerlendirilmesi gerektiğini ortaya koymuştur.

1 Bilim Uzmanı, Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, İşletme Doktora Programı, e.burcushimsek@gmail.com, Orcid: 0009-0009-4757-200X

GİRİŞ

Modern iş dünyasında kurumsal performansın değerlendirilmesi, yalnızca finansal göstergelerle sınırlı olmaktan çıkmış; çevresel, sosyal ve yönetim (ÇSY ve ESG) boyutlarını da kapsayan bütüncül bir hesap verebilirlik anlayışına doğru evrilmiştir. Bu dönüşüm, işletmelerin faaliyetlerinin toplum, çevre ve ekonomi üzerindeki etkilerini daha şeffaf, ölçülebilir ve karşılaştırılabilir biçimde raporlamasını zorunlu kılmıştır. Özellikle küreselleşmenin hızlanmasıyla birlikte tedarik zincirlerinin karmaşıklaşması, iklim değişikliği, biyolojik çeşitlilik kaybı ve sosyal eşitsizlikler gibi makro riskler, işletmelerin yalnızca kısa vadeli kârlılık değil, uzun vadeli değer yaratma kapasiteleri üzerinden değerlendirilmesine neden olmuştur (Porter ve Kramer, 2011). Bu bağlamda sürdürülebilirlik raporlaması, işletmelerin ekonomik performansları ile çevresel ve sosyal etkileri arasındaki ilişkiyi görünür kılan temel bir yönetim aracı haline gelmiştir. Sürdürülebilirlik, artık yalnızca etik bir tercih ya da gönüllü bir sosyal sorumluluk faaliyeti olarak değil; risk yönetimi, sermayeye erişim, kurumsal itibar ve rekabet avantajı ile doğrudan ilişkili stratejik bir unsur olarak ele alınmaktadır (Eccles, Ioannou ve Serafeim, 2014).

Bu çalışmada öncelikle sürdürülebilirlik ve kurumsal sürdürülebilirlik kavramları kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) ele alınacak olup ardından GRI, SASB ve ISSB gibi temel küresel sürdürülebilirlik raporlama standartları detaylı biçimde incelenecektir. Son olarak sürdürülebilirliğin muhasebe disiplini üzerindeki dönüştürücü etkileri değerlendirilecektir.

1. KAVRAM VE BOYUTLARI AÇISINDAN SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI

1.1. Kavramsal Açıdan Sürdürülebilirlik ve Kurumsal Sürdürülebilirlik

1.1.1. Sürdürülebilirlik Kavramı

İktisadi açıdan yirminci yüzyılın ortalarından itibaren, kökenleri Sanayi Devrimi'ne dayanan sanayileşme sürecinin hız kazanması ve teknolojik ilerlemelerin yaygınlaşması ve dünya genelinde etkili olan büyük savaşların sona ermesiyle birlikte küresel ölçekte hızlı bir nüfus artışı gözlemlenmiş, nüfusun mekansal dağılımında önemli değişimler yaşanmış, nüfus yoğunluğu giderek kent merkezlerinde toplanmaya başlamıştır (Şahin, 2025; Crafts, 2001). Özellikle sanayileşmiş ülkelerde ekonomik üretim kapasitesinin ve kişi başına düşen refah düzeyinin belirgin biçimde arttığı gözlemlenmiştir (Guinnane, 2009). Ancak bu büyüme süreci, büyük ölçüde üretim ve tüketim artışına dayalı bir kalkınma anlayışı çerçevesinde gerçekleşmiş ve söz konusu sosyo-ekonomik

gelişmeler, çevresel ve toplumsal alanlarda çeşitli olumsuz sonuçların ortaya çıkmasına da neden olmuştur. Doğal kaynakların yoğun kullanımı ve tahribatı, çevresel bozulma ve üretim sürecinin temel unsurlarından biri olan emeğin ve çalışan haklarının yeterince korunamaması ve toplumsal eşitsizlikler gibi sorunlar, uzun vadeli sürdürülebilirlik sorunlarını da beraberinde getirmiştir (Özmehmet, 2008; Rogers, 1996; Yıldız ve Göktürk, 2019). Bu çerçevede; başlangıçta uluslarüstü bir nitelik taşıyan sürdürülebilirlik kavramı, zaman içerisinde küresel düzeyin yanı sıra ulusal, bölgesel ve örgütsel ölçeklerde hedeflenen ve uygulanan bir yaklaşım haline gelmiştir (Altuntaş ve Türker, 2012).

Sürdürülebilirlik kavramı, günümüz ekonomik ve yönetsel literatüründe çevresel, sosyal ve ekonomik boyutları bir arada ele alan bütüncül bir yaklaşım olarak tanımlanmaktadır. Kavramın en yaygın kabul gören tanımı, Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu'nun 1987 yılında yayımladığı *Our Common Future* raporunda yer almakta olup sürdürülebilirlik, “gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılama yeteneğinden ödün vermeden, günümüz ihtiyaçlarının karşılanması” şeklinde ifade edilmektedir (World Commission on Environment and Development, 1987).

Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu tarafından yapılmış olan tanım, sürdürülebilirliğin yalnızca çevresel koruma ile sınırlı olmadığını; ekonomik büyüme ve sosyal refahın da eş zamanlı olarak gözetilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Elkington (1998) tarafından geliştirilen Üçlü Sorumluluk/ Kâr (Triple Bottom Line) yaklaşımı, sürdürülebilirliği “insan, gezegen ve kâr” boyutları üzerinden ele alarak işletmelerin performans değerlendirme kriterlerini genişletmiştir (Alpay ve Varıcı, 2022). Günümüzde sürdürülebilirlik, işletmeler açısından etik bir tercih olmanın ötesinde, uzun vadeli risk yönetimini ve rekabet avantajını sağlayan stratejik bir unsur haline gelmiştir (Eccles, Ioannou ve Serafeim, 2014).

1.1.2. Kurumsal Sürdürülebilirlik Kavramı

Kurumsal sürdürülebilirlik; işletmenin ve paydaşlarının mevcut dönemdeki ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlarken aynı zamanda gelecekte faaliyetlerin devamı için gerekli olan beşeri ve doğal kaynakların korunmasını ve geliştirilmesini gözetken strateji ve uygulamaların işletme yönetimine entegre edilmesi olarak tanımlanabilir (Roca & Searcy, 2012). Bir başka deyişle kurumsal sürdürülebilirlik anlayışı ekonomik büyümenin çevresel sınırlar ve toplumsal beklentiler çerçevesinde gerçekleştirilmesini amaçlamaktadır.

Kurumsal sürdürülebilirliğin ekonomik boyutu, işletmelerin uzun vadeli finansal performanslarını güvence altına alırken aynı zamanda paydaşlar

için kalıcı değer yaratmalarını ifade etmektedir. Bu boyut, yalnızca kısa vadeli kârlılığın maksimize edilmesini değil; kaynakların etkin kullanımı, risk yönetimi, verimlilik artışı ve yenilikçi iş modelleri aracılığıyla işletmenin rekabet gücünün sürdürülebilir biçimde korunmasını kapsamaktadır (Bansal, 2005). Bu çerçevede ekonomik boyut, kurumsal sürdürülebilirliğin diğer boyutlarıyla bütünleşik bir yapı sergilemekte; sürdürülebilirliği işletmeler açısından etik bir tercih olmanın ötesinde, stratejik ve finansal bir zorunluluk hâline getirmektedir (Dyllick ve Hockerts, 2002). Çevresel boyut, işletmelerin doğal kaynak kullanımı, enerji tüketimi, atık yönetimi ve çevresel etkilerin azaltılmasına yönelik uygulamalarını kapsamaktadır. Bu boyut, çevresel risklerin yönetilmesi ve ekosistemlerin korunması açısından kurumsal sürdürülebilirliğin temel bileşenlerinden biri olarak değerlendirilmektedir (Özmehmet, 2008). Sosyal boyut ise çalışan hakları, iş sağlığı ve güvenliği, insan hakları, toplumsal katkı ve paydaşlarla ilişkiler gibi unsurları içermektedir. Sosyal sürdürülebilirlik, işletmelerin toplum üzerindeki etkilerini gözetmelerini ve sosyal adaletin desteklenmesini amaçlamaktadır (Altuntaş ve Türker, 2012).

Bu üçlü yapı, sürdürülebilirliğin işletme faaliyetlerine bütüncül biçimde entegre edilmesini amaçlamaktadır (Türhan ve diğerleri, 2018) ve günümüzde bu üç temel boyut, yönetim ilkeleriyle de desteklenerek kurumsal sürdürülebilirliğin uygulama alanını genişletmektedir. Böylece şeffaflık, hesap verebilirlik ve etik yönetim anlayışı, sürdürülebilirlik uygulamalarının kurumsal yapılara kalıcı biçimde entegre edilmesini sağlamaktadır (Aktaş ve diğerleri, 2013).

Bu anlayış, ayrıca, farklı yönetim ve örgüt teorileriyle açıklanabilen disiplinler arası kavramsal bir yapıya sahip olmakla birlikte literatürde öne çıkan başlıca teorik yaklaşımlar olan paydaş teorisi, kurumsal hesap verilebilirlik ve kurumsal sosyal sorumluluk yaklaşımlarıyla ilişkilendirilmektedir (Tüm, 2014).

1.2. Raporlama Boyutu

1.2.1. Raporlama Kavramı, Kapsamı ve Aşamaları

Raporlama, bir kurumun belirli bir dönem içerisinde gerçekleştirdiği faaliyetlerin, elde edilen sonuçların ve kaynak kullanımının sistematik, tutarlı ve doğrulanabilir biçimde paydaşlara sunulması sürecidir (Senal ve Ateş, 2012) Geleneksel raporlama anlayışı ağırlıklı olarak finansal performans, yasal uyum ve operasyonel çıktılar üzerine odaklanmakta; bilanço, gelir tablosu ve faaliyet raporları gibi araçlarla kurumun ekonomik durumunu ortaya koymaktadır (Hartmann ve diğerleri, 2020).

Raporlama aşamaları genel olarak; (i) veri toplama, (ii) verilerin sınıflandırılması ve analiz edilmesi, (iii) rapor formatının belirlenmesi ve (iv) raporun paydaşlara sunulması aşamalarından oluşmaktadır. Bu aşamalar, hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerinin kurumsal yönetim yapısı içinde işlerlik kazanmasını sağlamaktadır (Gray ve diğerleri, 2017).

1.2.2. Sürdürülebilirlik Raporlaması Kavramı, Kapsamı ve Aşamaları

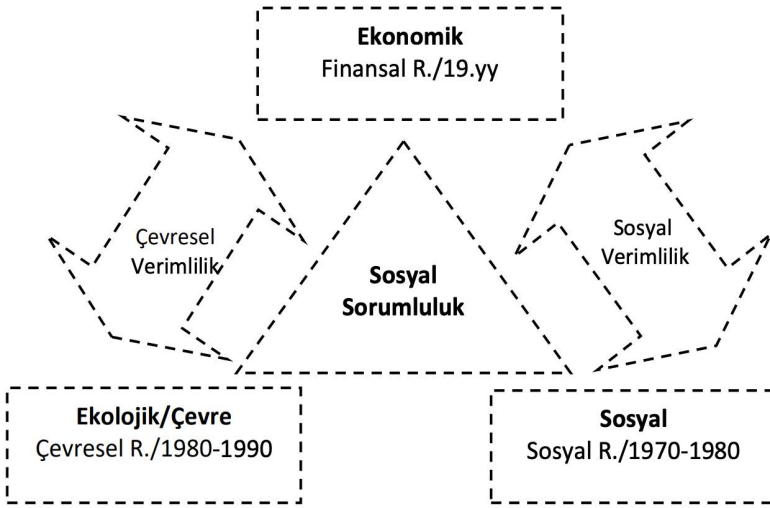
Sürdürülebilirlik raporlaması, yalnızca raporlama kapsamının genişlemesiyle sınırlı bir teknik gelişme değil; aynı zamanda muhasebe, kurumsal yönetim ve işletme performansının nasıl tanımlandığına ilişkin paradigmatik bir dönüşümü ifade etmektedir. Bu dönüşüm, işletmelerin ekonomik faaliyetlerini yalnızca finansal çıktılar üzerinden değerlendiren geleneksel yaklaşımın yetersiz kalmasıyla ortaya çıkmıştır (Battal, 2018). Özellikle çevresel bozulma, toplumsal eşitsizlikler ve yönetim krizleri, işletmelerin faaliyetlerinin çok boyutlu etkilerinin açıklanmasını zorunlu hale getirmiştir (Gray, 2010). Bu bağlamda sürdürülebilirlik raporlaması; ekonomik, çevresel ve sosyal ilkelerin bütüncül biçimde dikkate alınması, tüm paydaş gruplarına yönelik kapsamlı ve dengeli bir raporun oluşturulmasına katkı sağlamaktadır. Söz konusu bu üç ilke doğrultusunda hazırlanan sürdürülebilirlik raporları, işletmeler açısından yatırımcıların ilgisini çekmek, bağımsız denetim kuruluşları ile yetkili kurumlara karşı şeffaflığı ve hesap verebilirliği sağlamak ve aynı zamanda kamuoyuna karşı kurumsal kimliklerini ve sorumluluk anlayışlarını yansıtmak açısından önemli bir araç niteliği taşımaktadır (Yücel ve diğerleri, 2022). Özetle; sürdürülebilirlik raporlaması; kurumların yalnızca finansal performanslarını değil; aynı zamanda çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) boyutlarındaki etkilerini, risklerini ve katkılarını bütüncül bir yaklaşımla raporladıkları ileri düzey bir raporlama türüdür. Bu yaklaşım, işletmelerin uzun vadeli değer yaratma kapasitelerini ortaya koymayı amaçlamakta ve paydaş beklentilerini merkeze almaktadır (Elkington, 1997; Global Reporting Initiative [GRI], 2021). Söz konusu üç ilke doğrultusunda hazırlanan sürdürülebilirlik raporları, işletmeler açısından yatırımcıların ilgisini çekmek, bağımsız denetim kuruluşları ile yetkili kurumlara karşı şeffaflık ve hesap verebilirliği sağlamak ve aynı zamanda kamuoyuna kurumsal kimliklerini ve sorumluluk anlayışlarını yansıtmak bakımından önemli bir araç niteliği taşımaktadır.

Sürdürülebilirlik raporlaması aşamaları; (i) paydaş analizi ve önceliklendirme, (ii) önemlilik (materiality) analizi, (iii) çevresel ve sosyal performans göstergelerinin belirlenmesi, (iv) veri toplama ve doğrulama, (v) raporun hazırlanması ve güvence süreci aşamalarından oluşmaktadır. Bu aşamalar,

kurumların sürdürülebilir kalkınma hedefleriyle uyumunu güçlendirmekte ve kurumsal sorumluluğu ölçülebilir hale getirmektedir (KPMG, 2022).

1.2.3. Sürdürülebilirlik Raporlamasının Gelişimi

İlk yıllarda ağırlıklı olarak parasal göstergelere dayanan işletme raporları, özellikle 1970’li yıllardan itibaren sosyal bakış açısının yaygınlık kazanmasıyla birlikte, içerik ve kapsayıcılık açısından önemli bir dönüşüm sürecine girmiştir. Bu dönüşüm süreci Şekil-1’de görsel olarak sunulmaktadır (Herzig ve Schaltegger, 2006; akt Alpaya ve Varıcı, 2022)



Şekil-1: Raporlamanın Gelişimi

Kaynak: (Alpaya ve Varıcı, 2022:189)

Sürdürülebilirlik raporlamasının gelişimi erken dönem, kurumsallaşma süreci, standartlaşma süreci, yatırımcı odaklı yaklaşım ile entegrasyon ve düzenleyici dönem olmak üzere beş ana başlıkta değerlendirilmektedir. Buna göre:

a) Erken Dönem: Sosyal ve Çevresel Açıklamaların Ortaya Çıkışı (1960’lar–1980’ler)

Sürdürülebilirlik raporlamasının tarihsel kökenleri, 1960’lı ve 1970’li yıllarda güç kazanan sosyal sorumluluk anlayışına dayanmaktadır. Bu dönemde çevre kirliliği, işçi hakları, iş sağlığı ve güvenliği ile işletmelerin toplumsal etkileri kamuoyunda daha görünür hale gelmiş; geleneksel finansal raporlamanın işletme performansını bütüncül biçimde açıklamakta yetersiz kaldığı yönündeki

eleştiriler artmıştır. Bu bağlamda işletmeler, finansal bilgiler dışında kalan sosyal ve çevresel konulara ilişkin açıklamalar yapmaya başlamıştır.

İlk sosyal raporlar büyük ölçüde gönüllülük esasına dayalı, nitel, parçalı ve standart dışı bilgiler içermekte olup sistematik bir raporlama anlayışından uzaktır (Mathews, 1997). 1970’li yıllarda sosyal muhasebe ve sosyal raporlama kavramlarının akademik literatürde yer bulmasıyla birlikte, işletmelerin toplumsal sorumluluklarına ilişkin açıklamaların daha bilinçli biçimde ele alınması gündeme gelmiştir. Ancak bu dönemde gerçekleştirilen raporlamalar, ortak bir çerçevenin bulunmaması nedeniyle karşılaştırılabilirlik ve güvenilirlik açısından sınırlı kalmıştır (Gray ve diğerleri, 1996).

Buna rağmen söz konusu erken dönem uygulamaları, sürdürülebilirlik raporlamasının kuramsal temelini oluşturmuş; raporlama; işletmeler açısından toplumsal meşruiyetin sağlanmasında önemli bir araç haline gelmiştir (Deegan, 2002).

b) Kurumsallaşma Süreci: Kavramsal Genişleme ve Üçlü Sorumluluk/ Kâr Hanesi Yaklaşımı (1990’lar)

1990’lı yıllar, sürdürülebilirlik raporlamasının kavramsal açıdan önemli bir dönüşüm yaşadığı ve daha kurumsal bir yapıya kavuşmaya başladığı dönemdir. İşletme raporları, başlangıçta ağırlıklı olarak parasal göstergelere dayanırken; sosyal ve çevresel bakış açısının giderek güç kazanmasıyla birlikte içerik ve kapsam açısından önemli bir genişleme sürecine girmiştir. Bu dönüşüm, raporlamanın yalnızca finansal performansı değil, işletmenin toplumsal ve çevresel etkilerini de kapsamı gerektiği yönündeki anlayışı pekiştirmiştir (Herzig ve Schaltegger, 2006).

Bu dönemin en önemli teorik katkılarından biri, John B. Elkington tarafından 1994 yılında ortaya konulan ve 1997 yılında yayımlanan *Cannibals with Forks* adlı eserle literatüre kazandırılan üçlü sorumluluk / kâr hanesi (triple bottom line) yaklaşımıdır. Bu yaklaşım, işletme performansının ekonomik, çevresel ve sosyal boyutlar üzerinden birlikte değerlendirilmesi gerektiğini savunarak sürdürülebilirlik raporlamasının teorik çerçevesini belirgin biçimde genişletmiştir.

Üçlü sorumluluk/ kâr hanesi yaklaşımı, sürdürülebilirliği “üç ayrı alanın paralel yürütülmesi” olarak değil; bu boyutların eş zamanlı dengelenmesi ve bütünleşik değer yaratılması süreci olarak ele almaktadır (Elkington, 2013). Bu çerçevede sürdürülebilirlik, boyutlardan herhangi birinin diğerleri pahasına maksimize edilmesiyle değil, ekonomik başarı ile çevresel ve toplumsal sorumluluklar arasında denge kurulmasıyla mümkün hale gelmektedir (Bansal, 2005) ve üçlü sorumluluk yaklaşımının kavramsal ve

görsel düzeyde açıklanmasında Savitz Optimum Nokta Modeli önemli bir yer edinmektedir. Savitz ve Weber (2006), sürdürülebilirliği ekonomik kârlılık, çevresel sorumluluk ve sosyal faydanın kesişim alanında konumlandırmakta ve bu alanı “sürdürülebilirlik için optimum nokta” olarak tanımlamaktadır. Modele göre işletmelerin yalnızca kâr maksimizasyonuna odaklanması çevresel ve sosyal riskleri artırırken; yalnızca sosyal ya da çevresel hedeflere yönelmesi ekonomik sürdürülebilirliği zayıflatabilmektedir. Dolayısıyla uzun vadeli kurumsal başarı, bu üç boyutun dengeli biçimde yönetilmesini zorunlu kılmaktadır.



Şekil-2: Savitz'in Optimum Nokta Modeli

Kaynak: (Yazar tarafından düzenlenmiştir)

Teorik açıdan Savitz'in yaklaşımı, paydaş teorisi ve kaynak temelli yaklaşım ile örtüşmektedir. Paydaş teorisine göre işletmelerin uzun vadeli başarısı, yalnızca hissedarların değil, tüm paydaş gruplarının beklentilerinin dengelenmesine bağlıdır (Freeman, 1984). Kaynak temelli yaklaşım ise çevresel ve sosyal yetkinliklerin işletmelere taklit edilmesi zor stratejik kaynaklar sağlayarak rekabet avantajı yarattığını ileri sürmektedir (Hart ve Milstein, 2003). Bu bağlamda optimum nokta, yalnızca etik bir tercih değil, aynı zamanda stratejik bir zorunluluk olarak değerlendirilmektedir.

Bu gelişmelerle birlikte sürdürülebilirlik raporlaması, işletmelerin etik sorumluluklarını yansıtan bir iletişim aracı olmaktan çıkarak uzun vadeli değer yaratma ve kurumsal performansın ölçülmesine yönelik stratejik bir araç haline gelmiştir (Bansal, 2005).

c) Standartlaşma Süreci: Küresel Raporlama Çerçevesinin Ortaya Çıkışı (1997–2010)

Sürdürülebilirlik raporlamasında kurumsallaşma süreci, 1997 yılında Küresel Raporlama Girişimi (GRI)'nin kurulmasıyla önemli ölçüde hız kazanmıştır. GRI, sürdürülebilirlik raporlaması için küresel ölçekte kabul gören ilk kapsamlı standart setini sunmuş; işletmelerin çevresel ve sosyal etkilerini paydaş odaklı bir önemlilik yaklaşımı çerçevesinde raporlamasını öngörmüştür (Global Reporting Initiative, 2021).

Bu dönemde sürdürülebilirlik raporları, özellikle çok uluslu işletmeler tarafından yaygın biçimde benimsenmiş; raporlama da kurumsal şeffaflık ve hesap verebilirliğin temel unsurlarından biri haline gelmiştir. Ancak raporlamanın büyük ölçüde gönüllülük esasına dayanması, içerik kalitesi ve güvenilirliği konusunda eleştirilerin sürmesine neden olmuştur (Deegan, 2002).

d) Yatırımcı Odaklı Yaklaşım ve ESG'nin Yükselişi (2010'lar)

2010'lu yıllarla birlikte sürdürülebilirlik raporlaması, yatırımcı odaklı bir bakış açısıyla yeniden şekillenmiştir. Çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) faktörlerinin işletmelerin finansal performansı ve uzun vadeli değer yaratma kapasitesi üzerindeki etkilerine ilişkin artan ampirik bulgular sürdürülebilirlik bilgilerinin yatırım kararlarında sistematik biçimde kullanılmasını hızlandırmıştır (Eccles ve diğerleri, 2014).

Bu dönemde sektör bazlı ve finansal açıdan maddi kabul edilen göstergelere odaklanan raporlama çerçeveleri geliştirilmiş; sürdürülebilirlik raporlaması finansal raporlamayla daha güçlü bir ilişki kurmaya başlamıştır (Eccles ve diğerleri, 2015).

e) Entegrasyon ve Düzenleyici Dönem: Finansal ve Finansal Olmayan Bilgilerin Birleşmesi (2020'ler)

Günümüzde sürdürülebilirlik raporlaması, gönüllü bir uygulama olmaktan çıkarak düzenleyici çerçevelerle desteklenen kurumsal raporlamanın temel bir bileşeni hâline gelmiştir. Finansal ve finansal olmayan bilgilerin entegrasyonunun ön plana çıkmasıyla birlikte, sürdürülebilirlik açıklamaları yatırımcılar açısından karar alma süreçlerinin ayrılmaz bir parçası olarak değerlendirilmeye başlanmıştır (Hansen, 2024; IFRS Foundation, 2023).

Bu kapsamda geliştirilen standartlar, sürdürülebilirlik raporlamasının muhasebe disipliniyle daha güçlü biçimde bütünleşmesini sağlamış; çevresel ve sosyal risklerin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin daha görünür hâle gelmesine katkıda bulunmuştur (TCFD, 2017; Adams ve diğerleri,

2022). Böylece sürdürülebilirlik raporlaması, işletmelerin yalnızca geçmiş performanslarını açıklayan bir araç olmaktan çıkarak, geleceğe yönelik risk ve fırsatları da kapsayan stratejik bir bilgi sistemi olarak konumlanmıştır (GRI, 2021; Eccles ve diğerleri, 2015).

2. KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUK (KSS) BOYUTU

Kurumsal Sosyal Sorumluluk (KSS), işletmelerin yasal yükümlülüklerinin ötesinde topluma ve çevreye karşı sorumluluk taşıdığı anlayışına dayanmaktadır. KSS kavramı, işletmelerin yalnızca hissedarların çıkarlarını değil; çalışanlar, tüketiciler, tedarikçiler ve toplumun tamamının beklentilerini dikkate alması gerektiğini savunmaktadır (Carroll, 1991).

Kavramsal açıdan KSS, işletmenin ekonomik faaliyetlerinin toplumsal sonuçlarını dikkate almasını zorunlu kılan normatif bir yaklaşımdır. Paydaş teorisi çerçevesinde KSS, işletmenin tüm paydaşlara karşı sorumluluk taşıdığı anlayışına dayanmaktadır (Freeman, 1984). Bu yaklaşım, sürdürülebilirlik raporlamasının teorik temelini oluşturarak paydaş beklentilerinin raporlama süreçlerine dahil edilmesini sağlamaktadır.

2.1. KSS Kavramının Sürdürülebilirlikle İlişkisi

Kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) uygulamalarının raporlanması, işletmelerin topluma ve paydaşlarına karşı üstlendikleri sorumlulukları şeffaf biçimde görünür kılar ve kurumsal meşruiyetlerini güçlendirme işlevi taşımaktadır. İlk dönem KSS uygulamaları, büyük ölçüde gönüllülük esasına dayanan, anlatı temelli ve standartlaşmamış açıklamalar şeklinde ortaya çıkmış; bu durum KSS bilgilerinin karşılaştırılabilirliğini ve karar alma süreçlerinde kullanılabilirliğini sınırlamıştır. Ancak paydaş beklentilerinin çeşitlenmesi ve bilgi talebinin artması, KSS uygulamalarının daha sistematik ve raporlanabilir bir yapıya kavuşturulmasını gerekli kılmıştır (Gray ve diğerleri, 1995; Unerman, 2008).

Bu bağlamda sürdürülebilirlik raporlaması, KSS faaliyetlerini dağınık anlatılar olmaktan çıkarak ölçülebilir göstergeler, performans kriterleri ve zaman içinde izlenebilir veri setleri aracılığıyla sunmayı hedeflemektedir. Böylece KSS, işletmenin yalnızca etik duruşunu yansıtan bir söylem alanı olmaktan çıkarak, kurumsal raporlama sistemine entegre edilmiş stratejik bir hesap verebilirlik mekanizması hâline gelmektedir (Hahn ve Kühnen, 2013; Michelon ve diğerleri, 2015).

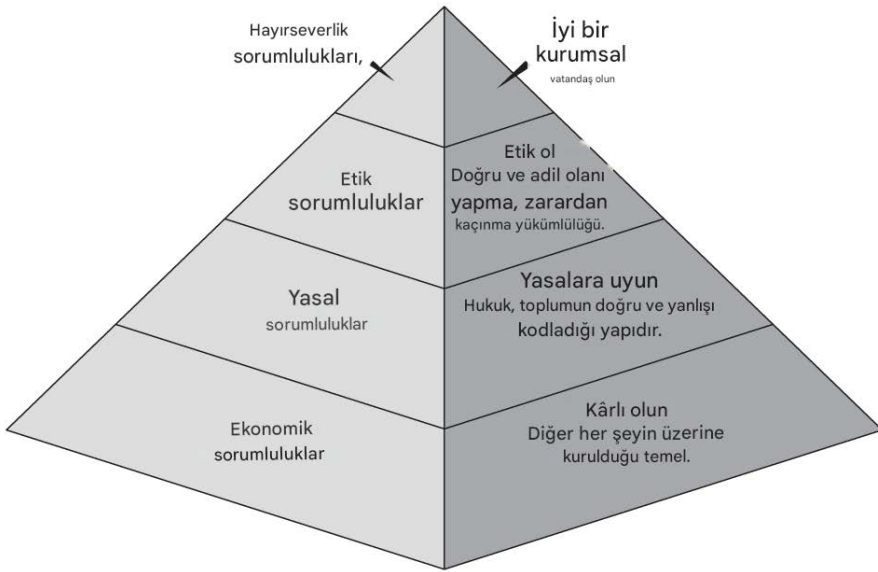
Günümüzde işletme değeri, yalnızca finansal göstergelerle değil, toplumsal faydayı yansıtan çok boyutlu ölçütler çerçevesinde değerlendirilmektedir (Yücel, 2024). Bu doğrultuda ekonomik, çevresel, sosyal ve kurumsal yönetime

ilişkin unsurların bir bütün olarak ele alınması ve söz konusu unsurlara bağlı riskler ile fırsatların etkin biçimde yönetilmesi olarak tanımlanan kurumsal sürdürülebilirlik yaklaşımı giderek daha yaygın biçimde benimsenmektedir. Paydaş beklentilerini dikkate alan işletmelerin, sürdürülebilirlik stratejilerini iş süreçlerine entegre etmeleriyle birlikte kurumsal değerlerinin arttığı gözlemlenmektedir (Aksoy, 2019).

2.2. KSS Piramidi

2.2.1. Carroll'ın Geliştirdiği KSS Piramidi

Carroll'ın geliştirdiği KSS Piramidi; kurumsal sorumlulukları ekonomik, yasal, etik ve hayırsever sorumluluklar şeklinde dört boyutta ele almaktadır. Bu model, KSS'nin çok katmanlı yapısını ortaya koyarak işletmelerin toplumsal meşruiyet kazanmasında etik ve gönüllü faaliyetlerin önemine vurgu yapmaktadır. Ancak literatürde KSS uygulamalarının çoğunlukla kısa vadeli ve proje bazlı kaldığı, işletmenin temel iş modeliyle yeterince bütünleşmediği yönünde eleştiriler bulunmaktadır (Lantos, 2001).



Şekil-3: Carroll'ın Geliştirdiği Kurumsal Sosyal Sorumluluk (KSS) Piramidi

Kaynak: (Carroll, 1991)

Carroll'ın geliştirdiği Kurumsal Sosyal Sorumluluk (KSS) Piramidi, işletmelerin topluma karşı sorumluluklarını hiyerarşik ve bütüncül bir çerçevede açıklayan klasik bir modeldir. Bu model, işletmelerin yalnızca ekonomik aktörler

olmadığını; aynı zamanda hukuki, etik ve gönüllü (hayırsever) sorumluluklar taşıdığını ileri sürmektedir (Carroll, 1991).

2.2.2. KSS Piramidinin Boyutları

a) Ekonomik Sorumluluklar (Economic Responsibilities)

Piramidin temelini oluşturan bu boyut, işletmelerin kâr elde etme, istihdam yaratma ve ekonomik değer üretme yükümlülüğünü ifade etmektedir. Carroll'a göre diğer tüm sorumlulukların yerine getirilebilmesi, işletmenin ekonomik olarak sürdürülebilir olmasına bağlıdır (Carroll, 1991, s. 40). Türkiye'de yapılan çalışmalar da işletmelerin ekonomik sorumluluklarını yerine getirmelerinin, KSS faaliyetlerine yönelik algının oluşmasında belirleyici olduğunu ortaya koymaktadır (Özdemir, 2017).

b) Hukuki Sorumluluklar (Legal Responsibilities)

İşletmelerin faaliyetlerini yürütürken yürürlükteki yasa ve düzenlemelere uyması beklenmektedir. Bu boyut, toplumun işletmelerden “oyunun kurallarına uygun” davranmasını talep ettiğini göstermektedir (Carroll, 1979). Türk literatüründe hukuki sorumluluklar, KSS'nin asgari koşulu olarak değerlendirilmekte ve özellikle çalışma hayatı, çevre mevzuatı ve tüketici hakları bağlamında ele alınmaktadır (Yılmaz, 2025).

c) Etik Sorumluluklar (Ethical Responsibilities)

Etik sorumluluklar, yasal zorunlulukların ötesinde, toplum tarafından adil, doğru ve dürüst olarak kabul edilen davranış standartlarını kapsamaktadır. Bu düzey, işletmelerin paydaş beklentilerini dikkate alarak ahlaki normlara uygun hareket etmesini öngörmektedir (Carroll ve Buchholtz, 2015). Türkiye'de etik sorumluluklar, kurumsal etik kodlar ve şeffaflık ilkeleri çerçevesinde KSS'nin temel unsurlarından biri olarak değerlendirilmektedir (Aras ve Crowther, 2008).

d) Gönüllü / Hayırsever Sorumluluklar (Philanthropic Responsibilities)

Piramidin en üstünde yer alan bu boyut, işletmelerin toplumsal refahı artırmaya yönelik gönüllü katkılarını (eğitim, kültür, sanat ve sosyal projeler vb.) ifade etmektedir. Bu sorumluluklar zorunlu olmamakla birlikte, “iyi kurumsal vatandaşlık” anlayışının bir göstergesi olarak değerlendirilmektedir (Carroll, 1991). Türkiye bağlamında hayırseverlik faaliyetleri, KSS algısının en görünür boyutlarından biri olarak öne çıkmaktadır (Ersöz, 2009).

2.3. KSS, Meşruiyet ve Kurumsal İtibar İlişkisi

KSS raporlamasının önemli işlevlerinden biri, işletmelerin toplumsal meşruiyetini koruma ve güçlendirme sürecine katkı sağlamasıdır. Meşruiyet teorisine göre işletmeler, faaliyetlerini toplumun değerleri ve beklentileriyle uyumlu biçimde sürdürmek zorundadır. Bu uyumun bozulması, işletmenin faaliyetlerini sürdürme yetisini tehdit edebilmektedir (Suchman, 1995).

Sürdürülebilirlik raporlaması kapsamında sunulan KSS açıklamaları, işletmenin toplumsal beklentilere verdiği yanıtı görünür kılarak kurumsal itibarı desteklemektedir. Araştırmalar, sosyal performansına ilişkin şeffaf açıklamalar yapan işletmelerin paydaş güvenini artırdığını ve itibar risklerini daha etkin yönettiğini göstermektedir (Bebbington ve diğerleri, 2008).

2.4. KSS Raporlaması ve Paydaş Teorisi

Sürdürülebilirlik raporlamasının KSS boyutu, büyük ölçüde paydaş teorisine dayanmaktadır. Freeman'a (1984) göre işletmelerin başarısı, yalnızca hissedarların değil, tüm paydaş gruplarının beklentilerinin dengelenmesine bağlıdır. Bu yaklaşım, KSS raporlamasını işletmeler için etik bir tercih olmaktan çıkarak stratejik bir zorunluluk hâline getirmektedir.

Paydaşlar; çalışan hakları, iş sağlığı ve güvenliği, toplumsal katkılar, insan hakları uygulamaları ve tedarik zinciri sorumluluğu gibi konularda işletmelerden şeffaf bilgi talep etmektedir. Türkiye'de yapılan çalışmalar, paydaş odaklı KSS uygulamalarının işletmelerin sürdürülebilirlik performansını olumlu yönde etkilediğini göstermektedir (Sakarya ve Kara, 2010). Sürdürülebilirlik raporları, bu taleplere yanıt vererek işletmenin sosyal performansını paydaşlar açısından değerlendirilebilir kılmaktadır (AccountAbility, 2018).

2.5. KSS'nin Raporlanabilir Bir Boyut Haline Gelmesi

Sürdürülebilirlik ve KSS kavramları literatürde sıklıkla birlikte ele alınmakta, ancak kavramsal ve stratejik açıdan farklılıklar göstermektedir. Kurumsal sosyal sorumluluk, genellikle işletmenin topluma yönelik gönüllü faaliyetlerini kapsarken; sürdürülebilirlik, işletmenin uzun vadeli değer yaratma kapasitesini korumayı hedefleyen daha bütüncül ve stratejik bir yaklaşımı ifade etmektedir (Porter ve Kramer, 2011). Bu çerçevede KSS, sürdürülebilirlik yaklaşımının sosyal boyutunu oluşturan temel bileşenlerden biri olarak değerlendirilmektedir.

Sürdürülebilirlik raporlaması bağlamında KSS, işletmelerin sosyal sorumluluk anlayışını yalnızca uygulama düzeyinde bırakmayarak ölçülebilir, izlenebilir ve raporlanabilir bir yapıya kavuşturmaktadır. Bu yönüyle KSS, sürdürülebilirlik raporlamasının sosyal boyutunun teorik temelini oluşturmaktadır (Gray, 2010).

KSS'nin sürdürülebilirlik raporlamasındaki önemi, uluslararası raporlama standartlarında açık biçimde vurgulanmaktadır.

Bunun yanı sıra, entegre raporlama çerçevesi ve Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB) tarafından yayımlanan standartlar da sosyal faktörlerin işletmenin uzun vadeli değer yaratma kapasitesi üzerindeki etkilerine dikkat çekmektedir. Bu durum, KSS raporlamasının yalnızca etik bir sorumluluk alanı olarak değil, aynı zamanda işletmenin finansal performansını ve kurumsal değerini etkileyen stratejik bir unsur olarak ele alındığını göstermektedir (IFRS Foundation, 2023).

2.6. KSS ve Küresel Standartlar Boyutu

Sürdürülebilirlik raporlaması bağlamında KSS, işletmelerin sosyal sorumluluk anlayışını yalnızca uygulama düzeyinde değil; ölçülebilir, izlenebilir ve raporlanabilir bir yapı haline getirmektedir. Bu yönüyle KSS, sürdürülebilirlik raporlamasının sosyal boyutunun teorik temelini oluşturmaktadır (Gray, 2010). Türkiye'de yapılan çalışmalar da KSS'nin raporlama yoluyla kurumsal şeffaflık ve hesap verebilirlik mekanizmalarına entegre edildiğini ortaya koymaktadır (Aksoy ve Güner, 2018).

KSS'nin sürdürülebilirlik raporlamasındaki önemi, uluslararası raporlama standartlarında açık biçimde yer almaktadır. Özellikle GRI Standartları, sosyal boyuta ilişkin kapsamlı göstergeler sunarak KSS uygulamalarının sistematik biçimde raporlanmasını mümkün kılmaktadır. GRI kapsamında; istihdam, iş sağlığı ve güvenliği, eğitim, çeşitlilik, insan hakları ve toplumla ilişkiler gibi başlıklar KSS'nin temel raporlama alanları olarak ele alınmaktadır (GRI, 2021). Türkiye bağlamında GRI temelli raporlamanın özellikle büyük ölçekli işletmelerde yaygınlaştığı ve KSS uygulamalarını kurumsallaştırdığı görülmektedir (Öztürk, 2024).

Bunun yanı sıra, entegre raporlama çerçevesi ve ISSB standartları, sosyal faktörlerin işletmenin uzun vadeli değer yaratma kapasitesi üzerindeki etkilerine vurgu yapmaktadır. Bu durum, KSS raporlamasının yalnızca etik bir sorumluluk değil, aynı zamanda finansal performansı etkileyen stratejik bir unsur olarak değerlendirildiğini göstermektedir (IFRS Foundation, 2023; Topçu ve Korkmaz, 2015).

Sürdürülebilirlik raporlamasının karşılaştırılabilir ve güvenilir hâle gelmesi, küresel standartların geliştirilmesini zorunlu kılmıştır. Bu bağlamda en yaygın kullanılan çerçevelerden biri olan GRI, paydaş odaklı önemlilik yaklaşımıyla işletmelerin çevresel ve sosyal etkilerini raporlamasını esas almaktadır (GRI, 2021). Yatırımcı odaklı raporlamayı temel alan SASB, sektör bazlı finansal açıdan önemli sürdürülebilirlik konularına odaklanmaktadır (SASB, 2018).

ISSB tarafından yayımlanan IFRS S1 ve S2 standartları ise sürdürülebilirlik açıklamalarının finansal raporlamayla entegrasyonunu hedefleyerek küresel uyumlaştırma sürecini hızlandırmıştır (IFRS Foundation, 2023).

3. KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİĞİN SAĞLANMASI AÇISINDAN RAPORLAMA STANDARTLARI

Sürdürülebilirlik raporlamasına yönelik standartların çeşitlenmesi, farklı paydaş gruplarının bilgi ihtiyaçlarına cevap verme arayışının bir sonucudur. Bazı standartlar işletmelerin toplum ve çevre üzerindeki etkilerine, bazıları ise sürdürülebilirlik risklerinin finansal performans üzerindeki sonuçlarına odaklanmaktadır.

Kurumsal sürdürülebilirliğin sağlanmasında raporlama standartları, işletmelerin sürdürülebilirlik performanslarını sistematik biçimde izlemelerine ve karşılaştırmalarına imkan tanımaktadır. Aşağıda verilmiş olan Tablo 1’de de görüldüğü gibi GRI, SASB ve ISSB standartları, farklı paydaş gruplarının bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde farklı kuruluşlar tarafından yapılandırılmıştır. Bu standartlar sayesinde sürdürülebilirlik raporlaması, gönüllü bir uygulamadan kurumsal yönetişimin ayrılmaz bir unsuru haline gelmiştir (IFRS Foundation, 2023).

Tablo 1: Sürdürülebilirlik Raporlaması ile İlgili Kuruluşlar

Yıl	Kuruluş / Çerçeve	Açıklama
1992	Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi (WBCSD)	Ekonomik büyüme, çevresel koruma ve sosyal kalkınma boyutlarını bütüncül bir yaklaşımla ele alan, küresel ölçekte 200’ün üzerinde şirketten oluşan uluslararası bir iş dünyası koalisyonudur. Sürdürülebilir kalkınma hedeflerine yönelik ortak kurumsal taahhütlerin geliştirilmesini amaçlamaktadır. Türkiye’deki resmi temsilcisi olarak 2004 yılında kurulan SKD Türkiye, WBCSD’nin ülkedeki tek iş ortağıdır.
1995	Avrupa Kurumsal Sosyal Sorumluluk Birliği (CSR Europe)	Kurumsal sosyal sorumluluk anlayışının Avrupa ve uluslararası düzeyde yaygınlaştırılmasını hedefleyen bir ağıdır. Gönüllülük esasına dayalı faaliyetlerini; sürdürülebilir kalkınma, kurumsal yönetim ve çok paydaşlı iş birlikleri temelinde yürütmektedir. Türkiye Kurumsal Sosyal Sorumluluk Derneği 2005 yılında kurulmuş, 2008’den itibaren CSR Europe üyesi olmuştur.

1997	Küresel Raporlama Girişimi (GRI)	Kuruluşların ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerini şeffaf, karşılaştırılabilir ve güvenilir biçimde raporlamasını sağlamak amacıyla geliştirilen, dünyada en yaygın kullanılan sürdürülebilirlik raporlama standartlarını sunmaktadır. GRI Standartları, çok paydaşlı bir yönetim modeliyle oluşturulmakta ve gönüllülük esasına dayalı olarak uygulanmaktadır.
2000	Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi	İş dünyasında ortak bir etik ve sürdürülebilirlik kültürü oluşturmayı amaçlayan küresel bir girişimdir. İnsan hakları, çalışma standartları, çevre ve yolsuzlukla mücadele alanlarında on evrensel ilke sunmaktadır. Katılım gönüllülük esasına dayanmakta olup, Türkiye Ulusal Ağı 2002 yılında kurulmuştur.
2008	Karbon Saydamlık Projesi (CDP)	Şirketlerin iklim değişikliği, su güvenliği ve ormansızlaşma gibi çevresel etkilerine ilişkin verileri açıklamalarını teşvik eden küresel bir raporlama platformudur. Amaç, yatırımcıların ve karar vericilerin çevresel riskleri daha etkin değerlendirmesine katkı sağlamaktır. CDP Türkiye yapılanması 2010 yılında oluşturulmuştur.
2010	Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC)	Kurumsal raporlamada finansal ve finansal olmayan bilgilerin bütünlük biçimde sunulmasını amaçlayan küresel bir koalisyonudur. Değer yaratma sürecinin kısa, orta ve uzun vadeli boyutlarıyla açıklanmasını savunmaktadır. Geliştirilen Entegre Raporlama Çerçevesi, kuruluşların strateji, yönetim, performans ve beklentilerini bütüncül biçimde raporlamasına olanak tanımaktadır.
2011	Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (SASB)	Halka açık şirketlerin finansal açıdan önemli sürdürülebilirlik konularını yatırımcı odaklı biçimde raporlamasına yönelik sektör bazlı standartlar geliştiren, bağımsız ve kâr amacı gütmeyen bir kuruluştur.
2021	Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB)	IFRS Vakfı bünyesinde kurulan ISSB, sermaye piyasaları için küresel ölçekte karşılaştırılabilir ve tutarlı sürdürülebilirlik açıklama standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır. ISSB standartları, yatırımcıların karar alma süreçlerine yönelik finansal açıdan önemli sürdürülebilirlik bilgilerinin raporlanmasına odaklanmaktadır.

Kaynak: (Önce ve diğerleri, 2015)

Küresel Raporlama Girişimi (GRI) tarafından geliştirilen sürdürülebilirlik raporlama çerçevesinin, küresel ölçekte en yaygın kabul gören raporlama standartları arasında yer aldığı görülmektedir. Bununla birlikte, sürdürülebilirlik raporlamasında ihtiyaç duyulan güvenilir, karşılaştırılabilir ve tutarlı bilgilerin üretilmesi ve denetlenmesi sürecinin esasen muhasebe fonksiyonu aracılığıyla gerçekleştirilebileceği ortaya konulmaktadır (Saban ve diğerleri, 2017). Bu bağlamda muhasebe, sürdürülebilirlik raporlamasının temel bileşenlerinden

biri olarak merkezi bir rol üstlenmektedir. Ayrıca muhasebe sistemi, işletme faaliyetlerinin ölçülmesinde temel bir araç olmasının yanı sıra, performansın değerlendirilmesini ve işletmenin ekonomik değerinin etkin ve verimli bir biçimde yönetilmesini mümkün kılmaktadır (Saban ve diğerleri, 2017).

Bu bağlamda geliştirilen küresel standartlar, raporlamada karşılaştırılabilirliği artırmayı, güvenilir veri üretimini teşvik etmeyi ve sürdürülebilir kalkınma hedefleriyle uyumu güçlendirmeyi amaçlamaktadır.

3.1. Temel Raporlama Çerçevesi ve Standartları

3.1.1. Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative – GRI)

Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative – GRI), kuruluşların ekonomi, çevre ve insanlar (insan hakları dahil) üzerindeki etkilerini sistematik bir biçimde açıklamalarını sağlayan ve dünya genelinde en yaygın biçimde kullanılan sürdürülebilirlik raporlama standart setlerinden biri olarak kabul edilmektedir. GRI yaklaşımı, raporlama sürecini “yatırımcı odaklı finansal önemlilik” anlayışından bağımsız biçimde ele almakta ve etki temelli önemlilik (impact materiality) yaklaşımı doğrultusunda kurgulamaktadır (Dumay ve diğerleri, 2010). Bu kapsamda kuruluş, en önemli etkilerini belirlemekte ve söz konusu etkileri nasıl yönettiğini açıklamakla yükümlü olmaktadır. Bu amaç ve kapsam, GRI Standartlarının kuruluşun ekonomi, çevre ve insanlar üzerindeki en önemli etkiler hakkında raporlama yapılmasını mümkün kıldığı yönündeki vurgusuyla açık biçimde tanımlanmaktadır (GRI, 2021).

Aşağıda sunulan şekilde görüldüğü gibi GRI Standartları çerçevesinde sürdürülebilirliğin ekonomik, çevresel ve sosyal boyutlarını sistematik bir yapı içinde sınıflandırmaktadır. Tablo, kuruluşların faaliyetlerinin ekonomik performans, çevresel etkiler ve sosyal sorumluluk alanlarında yarattığı etkileri bütüncül bir bakış açısıyla ele almayı amaçlamaktadır. Ekonomik boyutta piyasa varlığı ve dolaylı ekonomik etkiler öne çıkarken; çevresel boyutta kaynak kullanımı, emisyonlar ve tedarik zinciri uygulamaları değerlendirilmektedir. Sosyal boyut ise işgücü uygulamaları, insan hakları, toplum üzerindeki etkiler ve ürün sorumluluğu alt başlıklarıyla detaylandırılmaktadır (GRI, 2002). Bu sınıflandırma, sürdürülebilirlik raporlamasında kuruluşların en önemli etkilerini belirlemesine ve bu etkileri şeffaf, karşılaştırılabilir ve izlenebilir biçimde raporlamasına olanak sağlamaktadır.

Kategori	Ekonomik	Çevresel
Unsurlar ^{II}	• 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 İnsana Yaraşır İş	İnsan Hakları
Unsurlar ^{II}	• İstihdam • İşgücü/Yönetim İlişkileri • İş Sağlığı ve Güvenliği • Eğitim ve Öğretim • Çeşitlilik ve Fırsat Eşitliği • Kadın ve Erkekler için Eşit Öcret • Tedarikçinin İşgücü Uygulamaları Bakımından Değerlendirilmesi • İşgücü Uygulamaları Şikayet Mekanizmaları	• Yatırım • Ayrımcılığın Önlenmesi • Örgütlenme ve Toplu Sözleşme Hakkı • Çocuk İşçiler • Zorla veya Cebren Çalıştırma • Güvenlik Uygulamaları • Yerli Halkların Hakları • Değerlendirme • Tedarikçilerin İnsan Hakları Bakımından Değerlendirilmesi • İnsan Hakları Şikayet Mekanizmaları
		Toplum
		• Yerel Topluluklar • Yolsuzlukla Mücadele • Kamu Politikası • Rekabete Aykırı Davranış • Uyum • Tedarikçinin Toplum Üzerindeki Etkiler Bakımından Değerlendirilmesi • Toplum Üzerindeki Etkilere İlişkin Şikayet Mekanizmaları
		Ürün Sorumluluğu
		• Müşteri Sağlığı ve Güvenliği • Ürün ve Hizmet Etiketlemesi • Pazarlama İletişimi • Müşteri Gizliliği • Uyum

Şekil 4: Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzunda Yer Alan Kategori ve Unsurlar

Kaynak: (Saban ve diğerleri, 2017'den yazar tarafından düzenlenmiştir)

2021 yılında revize edilen Evrensel Standartlar ile “önemlilik” kavramı, işletmenin dış dünyaya olan etkileri temelinde yeniden tanımlanmış ve sürdürülebilirlik raporlamasında paydaş merkezli raporlama anlayışı güçlendirilmiştir (GRI, 2021; GRI, 2023).

GRI Standartları; Evrensel Standartlar, Sektör Standartları ve Konuya Özgü Standartlar olmak üzere üç ana bileşenden oluşmaktadır.

a) Evrensel Standartlar (GRI 1, GRI 2, GRI 3): GRI raporlamasının temelini oluşturmaktadır.

- GRI 1: Temel İlkeler (Foundation) 2021, GRI Standartlarının nasıl kullanılacağını, raporlama ilkelerini ve GRI'ya uygun raporlama gerekliliklerini tanımlamaktadır (GRI, 2021).
- GRI 2: Genel Açıklamalar (General Disclosures) 2021, kuruluşun faaliyetleri, yönetim yapısı, politika ve uygulamaları ile paydaş ilişkilerine ilişkin genel açıklamaları kapsamaktadır (GRI, 2021).
- GRI 3: önemli Konular (Material Topics) 2021, önemli konuların nasıl belirleneceğini ve bu konuların raporlamada nasıl ele alınacağını standartlaştırmaktadır (GRI, 2021).

GRI tarafından 2021 yılında revize edilen Evrensel Standartları 1 Ocak 2023 itibarıyla yürürlüğe girmiştir ve tüm kuruluşlar için uygulanabilir hale getirilmiştir (GRI, 2021).

b) Sektör Standartları: Belirli sektörlerin karakteristik etkilerini dikkate alarak raporlamada karşılaştırılabilirliği güçlendirmeyi amaçlamaktadır. Petrol ve gaz, madencilik, tarım ve balıkçılık gibi yüksek etki potansiyeline sahip sektörler için geliştirilen bu standartlar, sektör bazlı risk ve fırsatların raporlanmasını sistematik hale getirmektedir (GRI, 2022).

c) Konuya Özgü Standartlar: Çevre, sosyal ve ekonomik alanlardaki spesifik etkilere ilişkin ayrıntılı açıklama gerekliliklerini içermektedir. Bu standartlar; iklim değişikliği, enerji kullanımı, biyoçeşitlilik, istihdam, iş sağlığı ve güvenliği, insan hakları ve toplumsal etkiler gibi alanlarda ölçülebilir göstergeler sunarak raporlamanın derinliğini artırmaktadır (GRI, 2023).

3.1.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) Vakfı

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) Vakfı, küresel sermaye piyasalarında şeffaflık, karşılaştırılabilirlik ve hesap verebilirliğin sağlanması amacıyla kamu yararına çalışan bağımsız bir standart belirleyici kuruluştur. Vakıf, işletmelerin finansal durumlarını gerçeğe uygun ve güvenilir biçimde raporlamalarını sağlayan uluslararası standartları geliştirmekte ve bu standartların küresel ölçekte benimsenmesini desteklemektedir (IFRS Foundation, 2023). IFRS Vakfı'nın temel yaklaşımı, yatırımcıların ve diğer finansal bilgi kullanıcılarının karar alma süreçlerinde ihtiyaç duyduğu yüksek kaliteli bilgilerin tutarlı ve karşılaştırılabilir biçimde sunulmasını sağlamaktır (Arsoy, 2016).

Finansal raporlama standartları kapsamında bakıldığında, IFRS Vakfı bünyesinde faaliyet gösteren Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board – IASB) tarafından geliştirilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ile daha önce yayımlanmış olan Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS), işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasına ilişkin küresel çerçeveyi oluşturmaktadır. Bu standartlar; finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu gibi temel finansal raporların hazırlanmasına ilişkin ilkeleri belirlemekte; gelirlerin, giderlerin, varlıkların ve yükümlülüklerin nasıl ölçüleceğini düzenlemektedir (IASB, 2023).

IFRS standartları, yalnızca muhasebe tekniklerini düzenleyen kurallar bütünü olmanın ötesinde, kurumsal şeffaflığı ve hesap verebilirliği güçlendiren bir yönetim aracı niteliği taşımaktadır. Bu yönüyle finansal raporlama, işletme performansının yalnızca geçmişe dönük bir yansıması olmaktan çıkarak, finansal risklerin ve geleceğe ilişkin beklentilerin değerlendirilmesine imkân tanıyan stratejik bir bilgi kaynağı haline gelmiştir (Gray, 2010).

3.1.3. Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB)

ISSB'nin kuruluşu, 3 Kasım 2021'de COP26 kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) Vakfı tarafından kamuoyuna duyurulmuştur (IFRS Foundation, 2021). Bu tarihsel adım, sürdürülebilirlik raporlamasında farklı çerçeveler arasındaki parçalanmışlığın azaltılması ve finansal raporlamaya benzer şekilde küresel ölçekte karşılaştırılabilir bir açıklama zemininin oluşturulması hedefiyle ilişkilendirilmektedir (IFRS Foundation, 2021). IFRS Vakfı bünyesinde kurulan ISSB, IFRS S1 ve IFRS S2 standartlarıyla sürdürülebilirlik açıklamalarının finansal raporlamayla entegrasyonunu hedeflemektedir (IFRS Foundation, 2023). ISSB'nin temel amacı, sürdürülebilirlikle ilişkili risk ve fırsatların işletmelerin finansal performansı, nakit akışları ve uzun vadeli değer yaratma kapasitesi üzerindeki etkilerini standartlaştırılmış bir çerçevede raporlatmaktır. Bu yaklaşım, sürdürülebilirlik bilgisini gönüllü bir iletişim unsuru olmaktan çıkararak finansal raporlamayla entegre bir karar destek sistemi haline getirmeyi hedeflemektedir (IFRS Foundation, 2023).

ISSB tarafından geliştirilen yeni sürdürülebilirlik standartları, büyük ölçüde İklimle İlgili Finansal Açıklamalar Görev Gücü'nün (TCFD) önerileri ile GRI ve IIRC ilkeleri, SASB Standartları ve Dünya Ekonomik Forumu tarafından geliştirilen metrikler temel alınarak oluşturulmuş ve bu çerçeveler bütüncül bir yapıda bir araya getirilmiştir.

ISSB'nin geliştirdiği standartlar “IFRS Sustainability Disclosure Standards” olarak yayımlanmakta olup, bu standartlar özellikle işletme değeri/kurumsal değer (enterprise value) perspektifinden, sürdürülebilirlik konularının finansal etkilerinin şeffaf biçimde açıklanmasına odaklanmaktadır (IFRS Foundation, 2021; IFRS Foundation, 2023). Söz konusu kurumsal bütünleşme, işletmelerin halihazırda sürdürülebilirlik açıklamalarına yönelik olarak gerçekleştirdikleri yatırım ve uygulamalardan yararlanmalarını mümkün kılarken, raporlama süreçlerinde yaşanan karmaşıklığın azaltılmasına katkı sağlamaktadır. Standartların geliştirilmesi sürecinde, küresel ölçekte kabul görebilecek açıklama standartlarının oluşturulması, uluslararası destek sağlanması, karar alma süreçleri açısından anlamlı ve önemli bilgilerin sunulması, mevcut raporlama girişimlerinin güçlendirilmesi, mükerrer raporlamanın önlenmesi, işletmelerin dünya genelinde uygun maliyetlerle iletişim kurabilmelerinin sağlanması ve finansal tablolarla sürdürülebilirlik açıklamaları arasındaki bağın kurulması temel hedefler olarak belirlenmiştir. Bu doğrultuda standartlar, kapsamlı istişare süreçleri sonucunda geliştirilmiş; daha geniş sürdürülebilirlik raporlaması çerçeveleriyle birlikte çalışabilirliği artırmayı ve kapasite geliştirmeye yönelik iş birliklerini teşvik edecek şekilde tasarlanmıştır (IFRS Foundation, 2023; IFRS Foundation, 2025).

3.1.4. Sürdürülebilir Muhasebe Standartları Kurulu (SASB)

Sürdürülebilir Muhasebe Standartları Kurulu (Sustainability Accounting Standards Board – SASB), sürdürülebilirlik konularını yatırımcı perspektifiyle finansal önemlilik çerçevesinde ele almaktadır. SASB standartları, 77 farklı sektör için finansal açıdan önemli sürdürülebilirlik konularını ve ölçülebilir performans göstergelerini tanımlamaktadır (IFRS Foundation, 2023). Bu yaklaşım, raporlamayı tek tip göstergeler yerine sektörel özgüllük ilkesine dayandırmakta; sürdürülebilirlik kaynaklı risk ve fırsatların yatırımcılar açısından karşılaştırılabilir biçimde açıklanmasını amaçlamaktadır. Bu bağlamda SASB Standartları, günümüzde ISSB'nin sürdürülebilirlik açıklama standartlarının uygulanmasında endüstri bazlı rehberlik sağlayan temel kaynaklardan biri olarak değerlendirilmektedir (IFRS Foundation, 2025).

SASB'nin temel ayırt edici özelliği, önemliliği finansal önemlilik ekseninde ele almasıdır. Bu çerçevede sürdürülebilirlik konuları, işletmenin finansal durumu, performansı ve risk profili üzerindeki potansiyel etkileri açısından değerlendirilmektedir (IFRS Foundation, 2023). Dolayısıyla SASB, raporlamayı özellikle sermaye sağlayıcılarının bilgi ihtiyaçları doğrultusunda yapılandırmaktadır (IFRS Foundation, 2025). Bu yönüyle SASB, etki temelli raporlama yaklaşımını benimseyen GRP'den ayrılmaktadır.

IFRS Vakfı, SASB Standartlarının ISSB standartlarına geçiş sürecinde tamamlayıcı bir araç işlevi gördüğünü vurgulamakta ve bu yaklaşımı “SASB’den ISSB’ye geçiş yolu” olarak tanımlamaktadır. Bu kapsamda ISSB, SASB içeriklerinin ISSB standartlarıyla uyumunu güçlendirmeye yönelik güncelleme ve rehberlik çalışmalarını sürdürmektedir (IFRS Foundation, 2025).

3.1.5. Entegre Raporlama (IR) Çerçevesi

Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) tarafından geliştirilen Entegre Raporlama (Integrated Reporting – IR) Çerçevesi, işletmelerin finansal ve finansal olmayan bilgileri bütünlük bir bakış açısıyla sunmalarını amaçlayan yenilikçi bir kurumsal raporlama yaklaşımıdır. Entegre raporlama, işletmenin kısa, orta ve uzun vadede nasıl değer yarattığını açıklamaya odaklanmakta; bu yönüyle geleneksel finansal raporlamanın kapsamını aşan stratejik bir raporlama modeli sunmaktadır (IIRC, 2011)).

Entegre raporlama aracılığıyla kuruluşlar, değer yaratma ve değer dönüşüm süreçlerine ilişkin bilgileri açık, özlü ve güvenilir bir biçimde sunarak hem finansal performanslarına hem de sürdürülebilirlik boyutlarına ilişkin verileri bütüncül bir çerçevede açıklamaktadırlar. Bu raporlamanın temel amacı; finansal, üretilmiş, fikri, insan, sosyal ve ilişkisel ile doğal sermaye unsurları açısından hesap verebilirliği güçlendirmek, özellikle finansal sermaye sağlayan paydaşlara sunulan bilgilerin niteliğini artırmak ve kurumsal faaliyetlere ilişkin daha entegre, bütüncül ve etkin bir bakış açısı geliştirmektir. Bu bağlamda entegre raporlar, işletmelerin kaynak sağlayıcılarına, kuruluşun zaman içerisinde nasıl değer yarattığını, dönüştürdüğünü ve sürdürdüğünü açıklamayı hedeflemektedir (O’Dwyer ve diğerleri, 2024).

Sürdürülebilirlik raporları ile entegre raporlar arasındaki temel farklılıkları belirli başlıklar altında özetlemek mümkündür. Genel olarak sürdürülebilirlik raporları, geniş bir paydaş grubunu hedef almakta ve işletmenin ekonomik, çevresel ve sosyal alanlardaki kurumsal etkilerine ilişkin kapsamlı bilgiler sunmaktadır. Buna karşılık entegre raporlar, ağırlıklı olarak sermaye sağlayıcıları hedefleyerek işletmenin kısa, orta ve uzun vadede nasıl değer yarattığını ve bu değeri nasıl sürdürdüğünü açıklamaya odaklanmaktadır. Bu iki raporlama türü arasındaki temel ayrımlar; amaç, hedef kitle ve kapsam boyutları çerçevesinde aşağıdaki tabloda özetlenmiştir (Akdoğan, 2024).

Tablo 2: Entegre Rapor ile Sürdürülebilirlik Raporu Arasındaki Farklar

	ENTEGRE RAPOR	SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORU
AMAÇ AÇISINDAN	Finansal sermaye sağlayan taraflara işletmenin zaman içinde nasıl değer oluşturduğunu ve oluşturacağını açıklamak	İşletmenin daha geniş sosyal ve çevresel etkileri, stratejileri ve hedefleri hakkında bilgi vermek
HEDEF KİTLE	Finansal sermaye sağlayan taraflar ile işletmenin değer oluşturma yeteneğiyle ilgilenen diğer kesimler	Çok çeşitli paydaş grupları
KAPSAM	- İşletmeye genel bakış ve dış çevre - Yönetim - İş modeli - Risk ve fırsatlar - Strateji ve kaynak aktarımı - Performans - Görüntüm - Hazırlama ve sunum esasları	Aşağıdaki performans alanlarındaki önemli etkiler: - Yönetişim - Çevresel - Sosyal konular İşgücü uygulamaları, insan hakları ve daha geniş sosyal etkiler dâhil

Kaynak: (Akdoğan, 2024)

3.2. Raporlamanın Muhasebe Yansımaları

Sürdürülebilirlik raporlaması bağlamında muhasebenin temel yansımalarından biri, finansal olmayan unsurların ölçüm ve raporlama süreçlerine dahil edilmesidir. Çevresel maliyetler, karbon emisyonları, enerji ve su kullanımı, atık yönetimi, çalışan sağlığı ve güvenliği gibi unsurlar, geleneksel muhasebe sistemlerinde çoğu zaman dolaylı ya da görünmez maliyetler olarak ele alınmıştır. Ancak sürdürülebilirlik raporlaması, bu unsurların tanımlanmasını, sınıflandırılmasını ve izlenebilir hale getirilmesini zorunlu kılarak muhasebe bilgi sistemlerinin kapsamını genişletmiştir. Bu durum, çevresel maliyet muhasebesi, sürdürülebilirlik muhasebesi, çevre muhasebesi ve yeşil muhasebe gibi yaklaşımların önem kazanmasına neden olmuştur (Akdoğan,2024; Yücel ve Yücel, 2022; Yücel ve Eroğlu, 2022).

Muhasebe disiplini açısından bir diğer önemli yansıma, önemlilik (materiality) kavramının yeniden yorumlanmasıdır. Geleneksel finansal raporlamada önemlilik, büyük ölçüde finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyebilecek parasal büyüklükler üzerinden değerlendirilirken; sürdürülebilirlik raporlaması ile birlikte çevresel ve sosyal etkilerin de önemlilik değerlendirmesine dahil edildiği görülmektedir (Deniz ve Çukacı, 2018). Özellikle GRI Standartları etki temelli önemlilik yaklaşımını benimseyerek, işletmelerin toplum ve çevre üzerindeki en önemli etkilerinin raporlanmasını

öngörmektedir. Buna karşılık ISSB ve SASB standartları, sürdürülebilirlik konularını finansal performans ve işletme değeri üzerindeki etkileri açısından ele almakta ve muhasebe temelli karar alma süreçleriyle daha doğrudan ilişki kurmaktadır. Bu farklı yaklaşımlar, muhasebenin hem paydaş odaklı hem de yatırımcı odaklı bilgi üretiminde merkezi bir rol üstlendiğini göstermektedir (Senal ve Ateş, 2012).

Sürdürülebilirlik raporlamasının muhasebeye yansıyan bir diğer boyutu, risk yönetimi ve finansal raporlama arasındaki ilişkinin güçlenmesidir. İklim değişikliği, doğal kaynak kıtlığı, tedarik zinciri kırılganlıkları ve sosyal riskler gibi sürdürülebilirlik kaynaklı unsurlar, işletmelerin finansal durumu ve nakit akışları üzerinde doğrudan ya da dolaylı etkiler yaratmaktadır. Bu kapsamda IFRS S1 ve IFRS S2 standartları, sürdürülebilirlikle ilişkili risk ve fırsatların finansal tablolarla ilişkilendirilmesini zorunlu kılarak muhasebe disiplininin stratejik rolünü daha da pekiştirmektedir. Böylece muhasebe, yalnızca finansal sonuçların raporlandığı bir alan olmaktan çıkarak, sürdürülebilirlik risklerinin ölçülmesi ve yönetilmesine katkı sağlayan bir karar destek sistemi haline gelmektedir (Altınay, 2016; Kavas, 2024).

Son olarak sürdürülebilirlik raporlaması, muhasebe mesleğinin etik ve toplumsal sorumluluk boyutunu da güçlendirmektedir. Şeffaflık, hesap verebilirlik ve güvenilirlik ilkeleri, hem finansal hem de finansal olmayan bilgilerin raporlanmasında muhasebenin temel referans noktaları hâline gelmiştir. Bu bağlamda muhasebe, işletmelerin sürdürülebilirlik performanslarını güvence altına alan, paydaş güvenini artıran ve kurumsal meşruiyeti destekleyen kritik bir işlev üstlenmektedir (Reyhan, 2025). Dolayısıyla sürdürülebilirlik raporlamasının muhasebe üzerindeki yansımaları, yalnızca teknik bir genişleme değil; aynı zamanda muhasebenin kurumsal yönetim ve sürdürülebilir kalkınma hedefleriyle bütünleşmesini ifade eden yapısal bir dönüşüm olarak değerlendirilmektedir.

SONUÇ

Bu çalışma, sürdürülebilirlik raporlamasının kavramsal, kuramsal ve uygulamaya dönük boyutlarını bütüncül bir perspektifle ele alarak; kurumsal sürdürülebilirlik, kurumsal sosyal sorumluluk (KSS), raporlama standartları ve muhasebe disiplini arasındaki çok yönlü ilişkiyi ortaya koymayı amaçlamıştır. Küresel ölçekte yaşanan ekonomik, çevresel ve toplumsal dönüşümler, işletmelerin performanslarının yalnızca finansal göstergelerle değerlendirilmesinin yetersiz kaldığını açık biçimde göstermiştir. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik raporlaması, işletmelerin topluma, çevreye ve sermaye piyasalarına karşı hesap verebilirliklerini güçlendiren temel bir yönetim aracı haline gelmiştir.

Çalışmada ele alındığı üzere sürdürülebilirlik kavramı; çevresel, sosyal ve ekonomik boyutları kapsayan çok katmanlı bir yapı sergilemekte, kurumsal sürdürülebilirlik ise bu boyutların işletme stratejilerine entegre edilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu entegrasyon süreci, KSS anlayışının gönüllülük temelli uygulamalarla sınırlı kalmayıp ölçülebilir, izlenebilir ve raporlanabilir bir yapıya kavuşmasını beraberinde getirmiştir. Sürdürülebilirlik raporlaması bu bağlamda, KSS'nin söylem düzeyinden çıkarılarak kurumsal raporlama sisteminin ayrılmaz bir bileşeni hâline gelmesini sağlamaktadır.

Çalışma kapsamında incelenen GRI, SASB, ISSB ve Entegre Raporlama Çerçevesi gibi küresel raporlama standartları, farklı paydaş gruplarının bilgi ihtiyaçlarına yanıt verecek biçimde yapılandırılmıştır. GRI Standartları etki temelli ve paydaş odaklı bir yaklaşım benimserken; SASB ve ISSB standartları yatırımcı odaklı finansal önemlilik ekseninde sürdürülebilirlik açıklamalarını ön plana çıkarmaktadır. Entegre raporlama yaklaşımı ise finansal ve finansal olmayan bilgileri tek bir değer yaratma anlatısı altında birleştirerek işletmenin kısa, orta ve uzun vadeli performansını bütüncül biçimde ortaya koymaktadır. Bu durum, sürdürülebilirlik raporlamasında tek bir “en iyi” çerçeveden ziyade, amaç ve hedef kitleye bağlı olarak tamamlayıcı raporlama modellerinin önem kazandığını göstermektedir.

Çalışmanın ortaya koyduğu bir diğer önemli bulgu, sürdürülebilirlik raporlamasının muhasebe disipliniyle giderek daha güçlü bir biçimde bütünleştiğidir. Çevresel ve sosyal risklerin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin görünür hale gelmesi, muhasebenin yalnızca geçmiş performansı kaydeden bir teknik araç olmaktan çıkarak stratejik karar alma süreçlerini destekleyen bir bilgi sistemine dönüşmesine katkı sağlamaktadır. Bu dönüşüm, sürdürülebilirlik raporlamasının güvenilirliği, karşılaştırılabilirliği ve denetlenebilirliği açısından muhasebenin merkezi rolünü pekiştirmektedir.

Sonuç olarak sürdürülebilirlik raporlaması; işletmeler açısından yalnızca yasal uyum ya da kurumsal itibar aracı değil, aynı zamanda uzun vadeli değer yaratma, risk yönetimi ve stratejik yönetim mekanizması olarak değerlendirilmektedir. Bu dönüşüm; KSS, küresel raporlama standartları ve muhasebe uygulamalarıyla bütünleşen bir yaklaşım olarak işletmelerin sürdürülebilir ekonomik sistemler içerisinde rekabet avantajı elde etmelerine ve muhasebe disiplininin stratejik rolünü artırarak sürdürülebilir ekonomik sistemlerin oluşmasına katkı sağlamaktadır.

Kaynakça

- AccountAbility. (2018). AA1000 stakeholder engagement standard. <https://www.accountability.org/standards/aa1000-stakeholder-engagement-standard/>
- Adams, C. A., Abhayawansa, S. (2022). Connecting the COVID-19 pandemic, environmental, social and governance (ESG) investing and calls for ‘harmonisation’ of sustainability reporting. *Critical perspectives on accounting*, 82, 102309.
- Akdoğan, M. U. (2024). Sürdürülebilirlik Bilgilerinin Raporlanmasında Kullanılan Raporlama Çerçevesine Toplu Bakış ve Tek Raporlama Çerçevesine Duyulan İhtiyaç-Güncel Gelişmeler. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 24(72), 217-238.
- Aksoy, F. (2019). İşletmelerde sürdürülebilirlik raporlama çerçeveleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(2), 324-346.
- Aktaş, R., Kayalidere, K. and Kargın, M. (2013). Corporate sustainability reporting and analysis of sustainability reports in Turkey. *International Journal of Economics and Finance*, 5(3), 113-125.
- Alparslan, A. M., Aygün, D. (2013). Kurumsal sosyal sorumluluk ve kurumsal itibar ilişkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 18(3), 435-448.
- Alpay, E. E., Varıcı, İ. (2022). Üçlü Sorumluluk Açıklamalarının Kazanç Yönetimi Uygulamaları Üzerinde Kısıtlayıcı Rolü Var mıdır?. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (37), 187-204.
- Altınay, A. T. (2016). Entegre raporlama ve sürdürülebilirlik muhasebesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (25), 47-64.
- Altuntaş, C., Türker, D. (2012). Sürdürülebilir tedarik zincirleri: sürdürülebilirlik raporlarının içerik analizi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14(3), 39-64.
- Aras, G., & Crowther, D. (2008). Evaluating sustainability: a need for standards. *Issues in Social and Environmental Accounting (ISEA)*, 2(1), 19-35.
- Arsoy, A. P. (2016). New control model under IFRS 10. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 9(1), 1-13.
- Bansal, P. (2005). Evolving sustainably: A longitudinal study of corporate sustainable development. *Strategic management journal*, 26(3), 197-218.
- Bansal, P. (2005). Evolving sustainably: A longitudinal study of corporate sustainable development. *Strategic management journal*, 26(3), 197-218.
- Battal, Ü. (2018). Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Entegre Raporlama: Türk Hava Yolları Ve Güney Afrika Hava Yolları İncelemesi. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 11(3), 393-424.
- Bebbington, J., Larrinaga, C. and Moneva, J. M. (2008). Corporate social reporting and reputation risk management. *Accounting*,

- Auditing & Accountability Journal, 21(3), 337–361. <https://doi.org/10.1108/09513570810863932>
- Carroll, A. B. (1979). A three-dimensional conceptual model of corporate performance. *Academy of Management Review*, 4(4), 497–505. <https://doi.org/10.5465/amr.1979.4498296>
- Carroll, A. B. (1991). The pyramid of corporate social responsibility: Toward the moral management of organizational stakeholders. *Business horizons*, 34(4), 39-48.
- Carroll, A. B., Buchholtz, A. K. (2015). *Business and society: Ethics, sustainability, and stakeholder management* (9th ed.). Cengage Learning.
- Crafts, N. (2001). Chapter I Globalization And Growth in The Twentieth Century. *World Economic Outlook 2000*.
- Deegan, C. (2002). Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures—a theoretical foundation. *Accounting, auditing & accountability journal*, 15(3), 282-311.
- Deniz M. B., Çukacı, Y. C. (2018). Mevcut Muhasebe Uygulamaları ve Muhasebe Standartları Açısından Önemlilik Kavramı ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Bu Bağlamda Değerlendirilmesi. *Turkish Studies*, 13(22), 147.
- Dumay, J., Guthrie, J. and Farneti, F. (2010). GRI sustainability reporting guidelines for public and third sector organizations: A critical review. *Public Management Review*, 12(4), 531-548.
- Dyllick, T., Hockerts, K. (2002). Beyond the business case for corporate sustainability. *Business strategy and the environment*, 11(2), 130-141.
- Eccles, R. G., Krzus, M. P. (2010). One report: Integrated reporting for a sustainable strategy. John Wiley & Sons. <https://www.wiley.com/en-us/One+Report%3A+Integrated+Reporting+for+a+Sustainable+Strategy-p-9780470587516>
- Eccles, R. G., Ioannou, I. and Serafeim, G. (2014). The impact of corporate sustainability on organizational processes and performance. *Management Science*, 60(11), 2835–2857. The Impact of Corporate Sustainability on Organizational Processes and Performance | Management Science
- Eccles, R. G., Krzus, M. P., Rogers, J. and Serafeim, G. (2015). The need for sector-specific materiality and sustainability reporting standards. *Journal of Applied Corporate Finance*, 27(2), 65–71. <https://doi.org/10.1111/jacf.12100>
- Elkington, J. (2013). Enter the triple bottom line. In *The triple bottom line* (pp. 1-16). Routledge.
- Elkington, J. (1997). The triple bottom line. *Environmental management: Readings and cases*, 2(1997), 49-66.

- Elkington, J. (1998). Partnerships from cannibals with forks: The triple bottom line of 21st-century business. *Environmental quality management*, 8(1), 37-51.
- Elkington, J., Rowlands, I. H. (1999). Cannibals with forks: The triple bottom line of 21st century business. *Alternatives Journal*, 25(4), 42.
- Ernst & Young (EY). (2021). Applying IFRS to climate-related matters. EY Global IFRS Resources. https://www.ey.com/en_gl/ifrs-technical-resources/applying-ifrs-to-climate-related-matters
- Ersöz, H. (2009). İşletmelerin Sosyal Sorumluluk Anlayışının Gelişiminde Meslek Kuruluşlarının Rolü *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, (57), 87-123.
- Freeman, R. E. (1984). Strategic management: A stakeholder approach. Pitman.
- Global Reporting Initiative. (2021). GRI 1: Foundation 2021. <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/gri-1-foundation-2021/>
- Global Reporting Initiative. (2022). GRI sector standards. <https://www.globalreporting.org/standards/sector-standards>
- Global Reporting Initiative. (2023). GRI topic standards. <https://www.globalreporting.org/standards>
- 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(1), 47-62.
- Gray, R., Adams, C. and Owen, D. (2017). Social and environmental accounting. In *The Routledge companion to critical accounting* (pp. 243-259). Routledge.
- Gray, R., Kouhy, R. and Lavers, S. (1995). Corporate social and environmental reporting: A review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(2), 47-77. <https://doi.org/10.1108/09513579510146996>
- Gray, R., Owen, D. and Adams, C. (1996). *Accounting & accountability: changes and challenges in corporate social and environmental reporting*. Prentice hall.
- GRI, G. R. I. (2002). Global reporting initiative (GRI).
- Guinnane, T. W. (2009). *Contours of the World Economy, 1-2030 AD: Essays in Macro-Economic History*.
- Hahn, R., Kühnen, M. (2013). Determinants of sustainability reporting: A review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research. *Journal of Cleaner Production*, 59, 5-21. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2013.07.005>

- Hansen, J. L. (2024). The Nordic approach to corporate governance and ESG. In *Research Handbook on Environmental, Social and Corporate Governance* (pp. 397-420). Edward Elgar Publishing.
- Hart, S. L., Milstein, M. B. (2003). Creating sustainable value. *Academy of Management Perspectives*, 17(2), 56-67.
- Hartmann, F., Kraus, K., Nilsson, G., Anthony, R. and Govindarajan, V. (2020). EBOOK: Management Control Systems, 2e. McGraw Hill.
- IASB. (2023). International financial reporting standards. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards>
- IFRS Foundation. (2023). IFRS S1: General requirements for disclosure of sustainability-related financial information. <https://www.ifrs.org>
- IFRS Foundation. (2025). International Sustainability Standards Board (ISSB): About the ISSB. IFRS Foundation. <https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/>
- IIRC (2011). Towards Integrated Reporting: Communicating Value in the 21st Century. See: https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2011/09/IRDiscussion-Paper-2011_spreads.pdf. Last accessed December 7th, 2023.
- International Integrated Reporting Council. (2021). The international <IR> framework. <https://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/>
- Jasch, C. (2003). The use of environmental management accounting (EMA) for identifying environmental costs. *Journal of Cleaner Production*, 11(6), 667–675. [https://doi.org/10.1016/S0959-6526\(02\)00107-5](https://doi.org/10.1016/S0959-6526(02)00107-5)
- Jenkins, H., Yakovleva, N. (2006). Corporate Social Responsibility in The Mining Industry: Exploring Trends in Social and Environmental Disclosure. *Journal of Cleaner Production*, 14 (3-4), 271-284.
- Kavas, T. (2024). Sürdürülebilirlik Raporlamasında Muhasebenin Yeri. *UIK* 2024, 506.
- KPMG. (2022). Survey of sustainability reporting. <https://kpmg.com>
- Lantos, G. P. (2001). The boundaries of strategic corporate social responsibility. *Journal of Consumer Marketing*, 18(7), 595–630. <https://doi.org/10.1108/07363760110410281>
- Mathews, M. R. (1997). Twenty-five years of social and environmental accounting research: is there a silver jubilee to celebrate?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10(4), 481-531.
- Michelon, G., Pilonato, S. and Ricceri, F. (2015). CSR reporting practices and the quality of disclosure: An empirical analysis. *Critical Perspectives on Accounting*, 33, 59–78. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.10.003>

- O'Dwyer, B., Humphrey, C. and Rowbottom, N. (2024). From institutional integration to institutional demise: The disintegration of the International Integrated Reporting Council (IIRC). *Critical Perspectives on Accounting*, 99, 102699.
- Önce, S., Onay, A., & Yesilcelebi, G. (2015). Corporate sustainability reporting and situation in Turkey. *Journal of Economics Finance and Accounting*, 2(2).
- Özdemir, Ö. (2017). Kurumsal Sosyal Sorumluluk Uygulamaları Ve Starbucks Kampanyaları Üzerine Bir Araştırma. *Uluslararası Türk Kültür Coğrafyasında Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(1), 71-85.
- Özmehmet, E. (2008). Dünyada ve Türkiye Sürdürülebilir Kalkınma Yaklaşımları. *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, 3(12), 1853-1876.
- Öztürk, A. (2024). Rekabet avantajının kurumsal sosyal sorumluluk ve örgütsel performans arasındaki ilişki üzerine aracılık etkisi: Kobi'ler üzerine bir araştırma.
- Porter, M. E., Kramer, M. R. (2011). Creating shared value. *Harvard Business Review*, 89(1-2), 62-77. <https://hbr.org/2011/01/the-big-idea-creating-shared-value>.
- Reyhan, Y. (2025). Sürdürülebilir Denetçilik: Yeşil Mesleğin Evrimi Üzerine Bir Değerlendirme. *Bozok Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(3), 212-218.
- Roca, L. C., Searcy C. (2012). An Analysis of Indicators Disclosed in Corporate Sustainability Reports. *Journal of Cleaner Production*, (20), 103-118.
- Rogers, P. (1996). Beyond Growth: The economics of sustainable development.
- Saban, M., Küçüker, H. and Küçüker, M. (2017). Kurumsal sürdürülebilirlik ile ilgili raporlama çerçeveleri ve sürdürülebilir raporlamada muhasebenin rolü. *İşletme Bilimi Dergisi*. 5 (1), 101-115.
- Sakarya, Ş., Kara, S. (2010). Paydaş yaklaşımı ve sürdürülebilirlik raporlaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (47), 121-134.
- Savitz, A. (2013). The triple bottom line: how today's best-run companies are achieving economic, social and environmental success-and how you can too. John Wiley & Sons.
- Senal, S., Ateş, B. A. (2012). Kurumsal sürdürülebilirlik için muhasebe ve raporlama. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (36), 83-98.
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571-610. <https://doi.org/10.5465/amr.1995.9508080331>
- Sustainability Accounting Standards Board. (2018). Conceptual framework. <https://www.sasb.org/standards/conceptual-framework/>
- Şahin, S. (2025). Kamu Lojman Satışlarında İşlem Maliyetlerinin Kamu Bütçesine Etkilerinin Değerlendirilmesi, (ed.) Altunok, B., 6. BİLSEL

- Uluslararası Harput Bilimsel Araştırmalar Kongresi, 30-31 Ağustos, Elazığ/TÜRKİYE, 418 – 437.
- Task Force on Climate-related Financial Disclosures. (2017). Final report: Recommendations of the Task Force on Climate-related Financial Disclosures. <https://www.fsb-tcfd.org>
- Topçu, M. K., Korkmaz, G. (2015). Entegre raporlama: Kavramsal bir inceleme. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 30(1), 1-22.
- Turhan, G. D., Özen, T. ve Albayrak, R. S. (2018). Kurumsal sürdürülebilirlik kavramı, stratejik önemi ve sürdürülebilirlik performansı ölçümü. Ege Stratejik Araştırmalar Dergisi, 9(1), 17-37.
- Tüm, K. (2014). Kurumsal sürdürülebilirlik ve muhasebeye yansımaları: Sürdürülebilirlik muhasebesi. Akademik Yaklaşımlar Dergisi, 5(1).
- Unerman, J. (2008). Strategic reputation risk management and corporate social responsibility reporting. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 21(3), 362–364. <https://doi.org/10.1108/09513570810863961>
- United Nations. (2015). Transforming our world: The 2030 agenda for sustainable development. <https://sdgs.un.org/2030agenda>
- Value Reporting Foundation. (2022). About the Value Reporting Foundation. Value Reporting Foundation. <https://www.valuereportingfoundation.org/about/>
- World Commission on Environment and Development. (1987). Our common future. Oxford University Press. <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/5987our-common-future.pdf>
- Yıldız, T., Göktürk, T. B. (2019). Sanayileşme, şehirleşme ve çevre kirliliği arasındaki ilişki: Türkiye için bir ARDL sınır testi yaklaşımı. Journal of Academic Value Studies, 5(2), 217-229.
- Yılmaz, H. (2025). Muhasebe Çerçevesinde Kurumsal Sosyal Sorumluluk: Bibliyometrik Bir Analiz. *Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi*, 7(4), 1015-1032.
- Yücel, R., ve Yücel, D. (2022). Yeşil yönetimde değişen bilgi ihtiyacı ve yeşil muhasebenin rolü. N. T. İrge (Ed.), Yönetmel kavramlara güncel bakış içinde (ss. 321–336). Nobel Akademik Yayıncılık.
- Yücel, R., ve Eroğlu, F. (2022). Bibliometric Analysis Of Green Accounting 2001-2021 Period In The Relationship Between Accounting And Sustainability. Presented At The IV. International Scientific Conference Of Economics And Management Researchers, Bakü.
- Yücel, D., Yücel, R. ve Karavaş, A. (2022). Sürdürülebilirlik Kapsamında Kurumsal Yönetim ve Firma Performansı İlişkisi: Bist Ky Endeksinde Bir Analiz. Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi, 57(4), 2829-2846.

Yücel, T. S. (2024). Sürdürülebilirlik ve Kurumsal Sürdürülebilirlik Kavramının İncelenmesi ve Muhasebe ile İlişkisi: Teorik Bir Araştırma. Kesit Akademi Dergisi, (5), 158-181.