

Sürdürülebilirlik ve Kurumsal Raporlama: Tarihsel ve Kavramsal Yaklaşım¹

Öğr. Gör. Dr. Salih TUTAR

Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi, Hendek MYO, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü, [salih_tutar@subu.edu.tr](mailto:salihtutar@subu.edu.tr), <https://orcid.org/0000-0002-1248-6234>

Prof. Dr. Duygu ANIL KESKİN

İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe Anabilim Dalı, danic@istanbul.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-3069-0615>

Özet

Günümüzde işletmeler, sadece finansal başarıya odaklanmakla birlikte yarattıkları etkileri ekonomik açıdan, çevresel açıdan ve sosyal açıdan da değerlendirerek sürdürülebilirlik performanslarını artırmaya çalışmaktadır. Yatırımcılar da giderek daha fazla işletmenin sürdürülebilirlik stratejileri ve performansına odaklanmaktadır. Bu makale, sürdürülebilirlik kavramını tarihsel gelişimi, ilkeleri, sürdürülebilirlikle ilgili makaleler ve raporlama pratikleri açısından kavramsal olarak ele almaktadır. Çalışmanın, literatüre katkı sağlaması ve işletmelerin sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşmalarına rehberlik etmesi beklenmektedir. Makale, sürdürülebilirliğin ekonomik, sosyal ve çevresel boyutlarını ayrıntılı bir şekilde incelemekte ve bu her bir boyutun aynı anda ele alınması gerektiğini vurgulamaktadır. Ekonomik boyut, insan refahını artırmayı hedeflerken; sosyal boyut, eşitlik ve sosyal adalet üzerine odaklanmaktadır. Çevresel boyut ise doğal kaynakların korunması ve ekosistemlerin sürdürülebilirliği üzerine yoğunlaşmaktadır. OECD'nin sürdürülebilirlik tanımı ve sürdürülebilir kalkınma endeksleri ile ilgili güncel uygulamaları da makalede yer almaktadır. Sürdürülebilirlik raporlaması, GRI G4 standartları ve BM Küresel İlkeler Sözleşmesi gibi uluslararası standartlar ve kılavuzlar çerçevesinde ele alınmıştır. Son olarak, makale sürdürülebilirlik performansının işletmeler ve yatırımcılar için önemi üzerinde durarak, sürdürülebilirlik raporlamasının şeffaflık ve güvenilirlik sağlamadaki rolünü vurgulamaktadır. Bu bağlamda, sürdürülebilirlik faaliyetlerinin uzun vadeli değer yaratma ve risk yönetimi üzerindeki etkileri tartışılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilirlik, Sürdürülebilirlik Raporlaması, Sürdürülebilirlik Modelleri, Sürdürülebilirlik İlkeleri, Sürdürülebilirliğin Tarihi

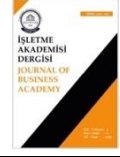
Makale Gönderme Tarihi: 10.09.2024

Makale Kabul Tarihi: 04.11.2024

Önerilen Atf:

Tutar, S., Anıl Keskin, D. (2024). Sürdürülebilirlik ve Kurumsal Raporlama: Tarihsel ve Kavramsal Yaklaşım, *İşletme Akademisi Dergisi*, 5 (4): 312-336.

¹ Bu çalışma İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme (İktisat)Anabilim Dalı'nda hazırlanan "Kâr Kalitesi ve Sürdürülebilirlik İlişkisi: BİST Sürdürülebilirlik Endeksinde Yer Alan İşletmeler Üzerine Bir İnceleme" isimli (Tez No: 864396) doktora tezinden üretilmiş ve geliştirilmiştir. Herkese açık verilere erişildiğinden dolayı etik kurul kararı veya onayı alınmamıştır.



Sustainability and Corporate Reporting: Historical and Conceptual Approach

Dr. Salih TUTAR

Sakarya University of Applied Sciences, Hendek Vocational School, Sakarya, Türkiye,

salih_tutar@subu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-1248-6234>

Prof. Dr. Duygu ANIL KESKİN

Istanbul University, Faculty of Economics, İstanbul, Türkiye. danil@istanbul.edu.tr,

<https://orcid.org/0000-0003-3069-0615>

Abstract

Today, companies are trying to improve their sustainability performance by taking into account the economic, environmental and social impacts they create, instead of focusing only on their financial success. Investors are also increasingly focusing on companies' sustainability strategies and performance. This article conceptually discusses the concept of sustainability in terms of its historical development, principles, sustainability-related articles and reporting practices. The study is expected to contribute to the literature and guide companies to achieve their sustainability goals. The article examines the economic, social and environmental dimensions of sustainability in detail and emphasizes that these three dimensions should be addressed simultaneously. While the economic dimension aims to increase human welfare; The social dimension focuses on equality and social justice. The environmental dimension focuses on the protection of natural resources and the sustainability of ecosystems. OECD's definition of sustainability and current practices regarding sustainable development indices are also included in the article. Sustainability reporting is handled within the framework of international standards and guidelines such as GRI G4 standards and the UN Global Compact. Finally, the article emphasizes the importance of sustainability performance for companies and investors, emphasizing the role of sustainability reporting in providing transparency and reliability. In this context, the effects of sustainability activities on long-term value creation and risk management are discussed.

Keywords: Sustainability, Sustainability Reporting, Sustainability Models, Sustainability Principles, History of Sustainability

Received: 10.09.2024

Accepted: 04.11.2024

Suggested Citation:

Tutar, S., Anıl Keskin, D. (2024). Sustainability and Corporate Reporting: Historical and Conceptual Approach, *Journal of Business Academy*, 5 (4): 312-336.

1. GİRİŞ

İşletmeler, toplumda gereksinim duyulan mal ve hizmetleri üretilip, ediniş ve satarak kazanç elde etmeyi amaçlayan ekonomik birimlerdir. İşletmeler faaliyetleriyle toplum üzerinde ekonomik, sosyal ve çevresel fayda sağlamayı amaçlamaktadırlar. Ancak bu faaliyetler söz konusu unsurlar üzerinde bazen olumlu bazen de olumsuz etkiler yaratabilmektedirler. İşletmenin ekosistemini oluşturan paydaşları açısından işletmelerin yarattığı etkiler önem kazanmaya başlamıştır. Paydaşların karar alma süreçlerinde kullandıkları geleneksel finansal veriler günümüzde artık tek başına yetersiz kalmakta ve finansal olmayan verilere de ihtiyaç duyulmaktadır. Paydaşlar, işletmenin, çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) konularında da karşı karşıya olduğu fırsat ve tehditlerin işletmenin performansı üzerindeki etkisine ilişkin veriyi talep etmektedirler. ESG sürdürülebilirlik raporları, işletme paydaşlarının ihtiyaç duydukları veri kaynağını sağlamayı amaçlamaktadırlar.

Bu bilgi gereksinimi, 1970'li yıllardan itibaren başta Birleşmiş Milletler olmak üzere birçok ülke ve kuruluşun da dikkatini çekmeye başlamıştır. Uluslararası Doğayı ve Doğal Kaynakları Koruma Birliği (IUCN, 1973) tarafından yayınlanan raporda sürdürülebilirlik kalkınma kavramı ilk kez tanımlanmıştır. Bu rapora göre sürdürülebilir kalkınma ile ilgili "İnsanoğlu, ekonomik gelişme ve doğanın zenginliklerinden yararlanma arayışında, kaynakların sınırlı olduğu gerçeğini ve ekosistemlerin taşıma kapasitelerini kabul etmeli ve gelecek nesillerin ihtiyaçlarının karşılanabilmesi için bunu dikkate almalıdır" temennisinde bulunulmuştur.

1987 yılında Sürdürülebilirlik Birleşmiş Milletler Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu (WCED) tarafından Brundtland Raporu yayınlamış ve raporda "bugünün gereksinimlerinin, gelecek kuşakların gereksinimlerini karşılama yeteneğinden ödün vermeden; ekosistemin kendini yenilemesine izin verecek şekilde kalkınmanın karşılanması" olarak tanımlanmıştır (WCED Report, 1987, s. 49). 2001 yılında ise OECD (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü) ise sürdürülebilirliğin tanımına ekonomik, sosyal ve çevresel hedefleri ekleyerek, gelecek kuşakların taleplerini karşılama yeteneğinden ödün vermeden, toplumsal refahı optimum seviyeye ulaştırmak amacıyla toplumun ekonomik, sosyal ve çevresel hedeflerini entegre etmek" şeklinde ifade etmiştir (OECD, 2001, s.11).

2015 yılında ise aralarında Türkiye'nin de yer aldığı Birleşmiş Milletler üyesi 193 ülke tarafından tüm ülkelerin ortak hareket etmeleri amaçlanarak 2030 yılında ulaşılması planlanan 17 Sürdürülebilir Kalkınma Hedefi (SDG) kabul edilmiştir. Hedeflere ulaşırken işletmeler, sektör fark etmeksizin özellikle çevresel ve sosyal konulara duyarlı iş stratejileri ve hedefleri geliştirmeye başlamışlardır. Paydaşların iş stratejisi geliştirirken karşı karşıya kaldıkları fırsat ve tehditlerle birlikte kalkınma hedeflerine yönelik bilgi talepleri, sürdürülebilirlik raporlarının önemini giderek artan bir seviyeye ulaştırmıştır.

İşletmeler, paydaşlarına ekonomik, sosyal, çevresel ve yönetim konularındaki performanslarına ve bu performansın aynı zamanda finansal etkisine ilişkin bilgilerini sürdürülebilirlik raporları ile bilgi sunmaktadır. Sürdürülebilirlik performansı, günümüzde hem tüketicilerin hem de yatırımcıların daha fazla dikkatini çekmektedir. Tüketiciler, satın alma kararlarının çevresel ve sosyal etkilerini daha fazla önemsemekte, yatırımcılar da sorumlu ve sürdürülebilir uygulamalar benimseyen işletmeleri tercih etmektedir. (Rukmiyati vd., 2023, s. 1565; Lopes, 2018, s.182). Ekosistemin her bir paydaşı farklı bir bilgi gereksinimiyle bu raporlardaki güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgiye her geçen gün daha fazla gereksinim duymaktadırlar. ESG piyasasının 2025 yılında 50 trilyon dolara ulaşarak küresel varlıkların üçte birini oluşturması beklenmekte ve bu nedenle sürdürülebilirlik bilgilerinin raporlanması ve güvence denetimi daha da büyük önem kazanmaktadır (KGK, 2023).

İşletmeler açısından sürdürülebilirliğin önemi, tüm işletmenin ekosistemini oluşturan unsurlar açısından farklı çalışmalarda ele alınmıştır. Bu çalışmada literatürdeki diğer çalışmalara ek olarak öncelikle sürdürülebilirliğin ne olduğu, kronolojik olarak hangi aşamalardan geçtiği, sürdürülebilirliğin her üç boyutu, sürdürülebilirlik performansının raporlanması ve ilkeleri hakkında bilgilere yer verilmiştir. Bunların yanı sıra sürdürülebilirlikle ilgili modeller, kurumsal sürdürülebilirliği sağlamaya yönelik geliştirilmiş modeller, işletmelerin sürdürülebilir olarak nasıl büyüyeceklerini hesaplamaya yarayan modeller gibi literatürde de bulunan sürdürülebilirlikle ilgili birçok modele yer verilmiştir.

2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK

18. yüzyılda buharlı makinenin bulunmasıyla başlayan ve günümüzde Endüstri 4.0 ile devam eden sanayi devrimleri sonucunda, dünya genelinde hız kazanan endüstriyel ve teknolojik ilerlemeler, üretim ve tüketim hacminin sürekli olarak artmasına yol açmıştır. Bu durumun bir sonucu olarak, aşırı nüfus artışı, yer altı ve yer üstü zenginliklerinin bilinçsizce kullanımı ve üretim faaliyetlerinin her geçen gün çevreye daha fazla zarar vermeye başlaması gibi sorunlar tartışılmaya başlanmıştır. Ancak 1960'lı yıllarda çevresel düzenin her geçen gün bozulduğuna yönelik görüş birliği oluşmaya başlamıştır (Özmehmet, 2008; s. 1860). Küresel ölçekte yaşanan değişimlerin ekolojik dengeye tehdit oluşturduğu algılandıktan sonra, sürdürülebilirlik kavramı hayatımıza girmiştir ve günümüzde her geçen gün daha da önemli hale gelmiştir.

Sürdürülebilirlik, yirminci yüzyılda küresel stratejileri, mevcut ekonomik sistemleri, enerji kaynaklarının kullanımını, teknolojileri ve üretim-tüketim modellerini şekillendiren kilit kavramlardan biridir. Bu bütüncül yaklaşım, sürdürülebilirliğin her üç boyutunu da kapsayarak, mevcut nesillerin ihtiyaçlarını karşılarken gelecekteki nesillerin de aynı gereksinimlerini karşılayabilecekleri bir dünya yaratmayı hedefler (Tufan ve Özel, 2018, s. 7). Sürdürülebilirlik, yer altı ve yer üstü zenginliklerinin rasyonel bir biçimde kullanımını, sosyal adalete ve eşitliği saygı duyulmasını ve ekonomik kalkınmanın kalıcı etkilerini değerlendirir. Bu çerçevede, sürdürülebilirlik sadece çevresel bir problem değil, toplumsal adalet ve ekonomik düzenin bir bileşeni olarak da görülmektedir.

İşletmelerin uzun vadeli sürdürülebilirliğini sağlamak için, yalnızca ekonomik faktörlerin etkin bir biçimde tüketilmesi veya yönetilmesi değil (Dyllick & Hockerts, 2002, s.135), aynı zamanda toplumsal ve ekolojik unsurların da etkili ve verimli bir biçimde yönetilmesi önemlidir (Jamali, 2006, s. 812). Sürdürülebilirlik kavramı makro düzeyde insan ihtiyaçlarının sürekli olarak karşılanması anlamına gelse de (Tutar, 2024) konuya işletmelerin perspektifinden bakıldığında gelecek dönemlerdeki olası paydaşlarının taleplerini ve ihtiyaçlarını göz önünde bulundurarak, gerek doğrudan gerekse dolaylı bir biçimde mevcut paydaşlarının taleplerinin karşılamaktır.

Sürdürülebilirliğe alternatif bir bakış açısı da Ratiu (2013) tarafından getirilmiştir. Ratiu (2013) sürdürülebilirliği bilimsel açıdan ortaya konulmuş ve mevcut durumun devamının sağlanması için uygulanabilir yöntemlerin kullanılması, yani kontrolü kaybetmeden ve dengeyi bozmadan sürekliliğin sağlanması şeklinde ifade etmiştir. McAteer (2019)'e göre sürdürülebilirlik, kaynakların toplumun tüm kesimlerinin refahını gözeterek kullanılması ve tüm zamanlar için eşit koşulların sağlanmasıdır. Besin, su ve enerji kaynakları gibi mevcut ve gelecek kuşakların ihtiyaç duyduğu ve duyacağı kaynaklara, küresel sistemi ve düzeni bozmadan erişilmesi veya bu kaynakların sağlanmasıdır.

Sürdürülebilirliğin işletmeler düzeyindeki uygulamasına "kurumsal sürdürülebilirlik" denilmektedir (Çıtak & Ersoy, 2016, s. 43-45) ve bu kavram sosyal, çevresel ve ekonomik göstergelerden oluşur (Karcioğlu & Öztürk, 2021, s. 21). Kurumsal sürdürülebilirlik, kârı maksimize etmeyi hedefleyen geleneksel yönetim yaklaşımına alternatif bir seçenek veya yeni bir yönetim biçimi sunmaktadır. Sürdürülebilirliğin ekonomik boyutunu kalkınma ve kâr elde etme

unsurlarının yanında, çevresel ve sosyal hedeflerin de dikkate alınmasını zorunlu kılmaktadır (Signitzer & Prexl, 2007, s. 16).

Bütün bu açıklamalar ışığında, sürdürülebilirlik kavramının anlaşılması, içselleştirilmesi ve tüm süreçlere entegre edilerek faaliyetlerin sürdürülmesi; işletmeler, insanlar ve hükümetler için başarı ve refahın anahtarı olarak öne çıkmakta ve bu alanda düzenlemeler yapılmaktadır. Sonuç olarak, sürdürülebilirliğe odaklanmak, gelecek nesillere daha yaşanabilir bir dünya bırakma hedefine hizmet ederken, aynı zamanda mevcut nesillerin de daha sağlıklı ve adil bir yaşam sürmelerine katkı sağlayacağı açıktır.

2.1. Sürdürülebilirliğin Tarihsel Gelişimi

Sürdürülebilirlik kavramı, geçmişten günümüze tarım, ormancılık, balıkçılık ve doğal kaynak yönetimi gibi pek çok alanda uygulanmıştır. Bununla birlikte, sürdürülebilirlik konusunda tarihteki ilk önemli çalışma olarak, 1732 yılında Alman ormancı Hans Carl Von Carlowitz'in yazdığı "Sylvicultura Oeconomica" isimli kitap kabul edilmektedir (Schumacher vd., 2023, s. 45). Bu eserde, ormanların sürdürülebilir şekilde yönetilmesi için gerekli usul ve esasları detaylı bir şekilde ele alınmıştır. Carlowitz, ormanların yalnızca ekonomik bir değere sahip olmadığını, aynı zamanda çevresel ve toplumsal bir önemi olduğunu belirtmiş ve bu kaynakların gelecekteki nesiller için korunması gerektiğinin altını çizmiştir (Von Carlowitz, 1732). Carlowitz'in bu çalışması, sürdürülebilirlik anlayışının gelişmesine önemli bir katkı sağlamış ve bu kavram ormancılık dışındaki alanlarda da giderek yaygınlık kazanmıştır. Sürdürülebilirlikle ilgili bir başka öncü eser ise, 1798 yılında Malthus tarafından yayımlanan "An Essay on The Principle of Population" adlı çalışmadır. Malthus, bu eserinde dünya üzerindeki mevcut gıda kaynaklarının, hızla artan insan nüfusuna yetişemeyeceğini öne sürerek (Malthus, 1798: s. 1-6), nüfus artışının sürdürülebilir bir şekilde düzenlenmesi gerektiğini vurgulamıştır.

Sanayi devriminin hız kazanmasıyla birlikte, doğal kaynakların kontrolsüzce tüketilmesi ve çevreye verilen zarar, sürdürülebilirlik kavramının önemini daha da arttırmıştır. 1970'li yıllarda çevresel sorunlarla ilgili çalışmalar küresel çapta hız kazanmış ve 1972'de Birleşmiş Milletler tarafından Stockholm'de düzenlenen "İnsan ve Çevre Konferansı" ile bu konular resmi olarak ele alınmaya başlanmıştır. Bunu takiben, 1987'de yayımlanan ve Brundtland Raporu olarak bilinen "Ortak Geleceğimiz" isimli rapor, çevre kirliliği ile doğal kaynakların sürdürülebilirliği arasındaki ilişkiye dikkat çekmiştir. Ayrıca, 1992'de Rio Konferansı'nda çevreye duyarlılık ve kaynakların sürdürülebilir kullanımı konularının önemi bir kez daha vurgulanmıştır. Bu raporlar ve konferanslar, sürdürülebilirlik konusundaki en önemli adımlardan bazılarını temsil etmektedir (Tüyen, 2020, s.102; Schumacher vd., 2023, s.66).

Sürdürülebilirlikle ilgili diğer önemli gelişmeler aşağıdaki tabloda kronolojik sırayla gösterilmiştir. 1972'den 2023'e kadar küresel ölçekte sürdürülebilir kalkınma konusunda gerçekleştirilen önemli toplantı, konferans ve girişimler özetlenmiştir. Her bir etkinlik, çevre sorunlarına yönelik farkındalığı artırmak, doğal kaynakların korunmasını teşvik etmek ve ekonomik, sosyal ve çevresel sürdürülebilirliği sağlamak amacıyla gerçekleştirilmiştir. Özellikle Rio Konferansları ve Kyoto Protokolü gibi dönüm noktası niteliğindeki etkinlikler, uluslararası düzeyde çevre politikalarının geliştirilmesi ve iklim değişikliği ile mücadele konularında önemli katkılar sunmuştur. Tablodaki gelişmeler, sürdürülebilir kalkınma hedeflerinin zamanla nasıl şekillendiğini ve küresel düzeyde daha fazla iş birliği ve taahhüt gerektiren bir konu haline geldiğini göstermektedir.

Tablo 1. Sürdürülebilirlikle İlgili Gerçekleştirilmiş Faaliyetler

Yıl	Konu	Amaç
1972	İnsan ve Çevre Konferansı	Çevre sorunlarına dikkat çekmek, küresel çevre politikalarını tartışmak ve çevre koruma önlemleri konusunda uluslararası iş birliğini artırmak
1976	Habitat 1: BM İnsan Yerleşimleri Toplantısı	Dünya genelinde insan yerleşimlerinin durumunu değerlendirmek ve sürdürülebilir kalkınma için stratejiler geliştirmek
1980	Dünya Koruma Stratejisi Programı	Doğal kaynakları koruyarak sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak
1987	Brundtland Raporu/ Ortak Geleceğimiz	Çevre sorunlarıyla ekonomik kalkınma arasındaki dengeyi sağlamak, sürdürülebilir kalkınma kavramını tanımlamak ve bu kavramı küresel politika gündemine yerleştirmek
1990	BM İnsani Gelişme Raporu	İnsani gelişmenin, ekonomik büyümeden daha geniş bir kavram olduğunu ve yaşam kalitesinin tüm yönlerini içerdiğini vurgulamak
1992	Rio Konferansı / Earth Summit	Çevre ve kalkınma alanındaki uluslararası iş birliğini güçlendirmek ve çeşitli sorunlara yönelik çözümler üretmek
1992	5. Çevre Eylem Programı	Çevre kalitesini iyileştirmek, çevre koruma politikalarını güçlendirmek ve sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak
1994	Nüfus ve Kalkınma Planı	Nüfus ve kalkınma arasındaki ilişkiyi ele almak ve sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması için nüfus politikaları geliştirmeye yönelik uluslararası eylem planı hazırlamak
1995	Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi	Sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması için iş dünyasının rolünü ele almak ve iş dünyasının bu konudaki sorumluluklarını tanımlamak
1996	Habitat II: BM İnsan Yerleşimleri Konferansı	Dünya genelinde sürdürülebilir kalkınma çerçevesinde insan yerleşimlerini teşvik etmek ve herkes için uygun barınma koşulları sağlamak için uluslararası bir eylem planı hazırlamak
1997	Rio +5 Zirvesi	Rio Deklarasyonu ve 27 Çevre ve Kalkınma İlkesi'nin uygulamasını gözden geçirmek ve sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması için yeni hedefler belirlemek
1997	Kyoto Protokolü	Sera gazı emisyonlarını azaltarak küresel ısınmayı 20. yüzyılın sonuna kadar sanayi öncesi seviyelerin 2 derece santigratla sınırlamak
2000	Binyıl Zirvesi	21. yüzyılda küresel kalkınmanın ve sürdürülebilirliğin sağlanması için ortak hedefler belirlemek ve uluslararası işbirliğini güçlendirmek
2002	Rio +10 Zirvesi	Rio Deklarasyonunda alınan kararların sonuçlarını gözden geçirmek ve sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması için yeni hedefler belirlemek
2007	Bali Eylem Planı	Kyoto Protokolü'nün yerine geçecek yeni bir uluslararası iklim değişikliği anlaşmasının müzakerelerini başlatmak
2009	Sürdürülebilir Borsalar Girişimi	Borsaların sürdürülebilirlik konularında daha aktif rol almasını teşvik etmeyi sağlamak
2012	Rio +20:BM Sürdürülebilir Kalkınma Konferansı	Sürdürülebilir kalkınma konusundaki politik kararlılığı yeniden vurgulamak, başlıca zirvelerin çıktılarını konusundaki gelişmeleri ve eksikleri ortaya koymak ve konuyla ilgili tehdit ve fırsatları belirlemek
2015	Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri	2030 yılına kadar küresel kalkınma ve yoksullukla mücadele gibi dünyanın en önemli sorunlarıyla mücadele etmek için uluslararası işbirliğinin güçlendirmek ve evrensel bir eylem planı oluşturmak
2022	Stockholm Konferansı	BM İnsan Çevresi Konferansı'nun 50. yıldönümünü kutlamak, çevresel sürdürülebilirliği teşvik etmek için küresel işbirliğini güçlendirmek ve 2030 Gündemi ile Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri'nin (SDG'ler) uygulanmasını hızlandırmak
2023	BM İklim Değişikliği Konferansı (COP-28)	Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi (UNFCCC)'nin uygulanması, sera gazı emisyonlarının azaltılması ve iklim değişikliğinin etkilerinin azaltılması için ortak hedefler ve eylemler belirlemek

Sürdürülebilirlik kavramı, her ne kadar tarihsel köklerini 17. yüzyıla dayandırsa da, çevre kirliliği ve benzeri sorunlar özellikle 1950'li yıllardan sonra daha geniş çapta tartışılmaya başlanmıştır (Schoanmaker ve Schramade, 2020, s. 5). Sürdürülebilirlikle alakalı geliştirilmiş ekonomik modeller, Sanayi Devrimi'nin başlamasıyla gelişme göstermeye başlamıştır. Üretim faaliyetleri esnasında emek ve sermayenin optimum seviyede tutulması gereken başlıca üretim faktörleri olarak kabul edilirken, doğal kaynakların kullanımı ile ilgili serbestçe hareket edilmiş ve doğal kaynak kullanımının optimum seviyeye ulaştırılmasına yeterince dikkat edilmemiştir. Ancak, artan enerji talebi fosil yakıtlar gibi doğal kaynakların tüketiminde özenli davranılması gerektiği açık bir şekilde göstermektedir (Gündoğdu, 2019, s. 52). İklim değişikliği nedeniyle ortaya çıkan aşırı doğa olayları (deniz seviyesinin yükselmesi, buzulların erimesi, sıcaklıkların artması ve biyo-çeşitliliğin azalması vb.), dünyanın her yerinde hissedilir hale gelmiştir. Bu gelişmeler, insanların sürdürülebilirlik konusundaki kaygılarını artırmıştır. Güneş ve rüzgâr enerjisi veya enerji verimliliği gibi konularda teknolojik ilerlemeler sonucunda maliyetlerinin düşmesi ve verimliliklerinin artması, sürdürülebilir çözümleri daha erişilebilir ve uygulanabilir hale getirmiştir. Tüketicilerin sürdürülebilir ürünleri her geçen gün daha fazla tercih etmeye başlaması, işletmeleri sürdürülebilirlikle ilgili daha özenli davranmaya yönlendirmektedir (Schumacher vd., 2023, s. 32). Bunun yanı sıra, hükümetler de sürdürülebilirliği teşvik etmek amacıyla yeni politikalar ve düzenlemeler uygulamaya başlamış, bu da sürdürülebilirlik faaliyetlerinin artmasına katkıda bulunmuştur.

2.2. Türkiye ve Dünya'da Sürdürülebilir Kalkınma

Avrupa Birliği üyelik çalışmaları ve 1972 yılında düzenlenen Stockholm Konferansı öncelikli çevresel odaklı olarak sürdürülebilirlik faaliyetlerinin Türkiye'de başlamasına vesile olmuştur (Altun & Kılıç, 2014, s. 205; Ay, 2017, s. 94). 1978 yılında ise Başbakanlık Çevre Müsteşarlığı kurularak çevresel düzenlemeler ve gerek ulusal gerekse uluslararası eylemler kamu politikası haline getirilmiştir. 1982 Anayasası'yla birlikte çevresel düzenlemeler ve faaliyetler anayasal bir konu haline gelmiş, çevre politikaları ise yer altı ve yer üstü zenginliklerinin korunması ve çevre kirliliğinin azaltılması ve önlenmesine yönelik olarak gerçekleştirilmiştir (Ay, 2017, s. 92). 1983 yılında kabul edilen Çevre Kanunu, çevresel konuları bütüncül bir yaklaşımla ele almış, yalnızca çevre kirliliğinin önlenmesini değil, doğal kaynakların nasıl yönetileceğini de içermiştir (Okumuş, 2002). Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1985-1989)'nda, çevre kirliliğinin önlenmesi için politikalar oluşturulmasının gerekliliği ve önemi vurgulanmıştır. Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı (1990-1994) ve Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996-2000)'nda ise ekonomik kalkınma hedeflerine ulaşırken çevresel ve sosyal boyutların da dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir (Yıkılmaz, 2011, s.62). Bu dönemde çevresel konularla ilgili yayınlanan yönetmelikler kronolojik olarak şu şekilde sıralanabilir (Okumuş, 2002): Hava Kalitesi Kontrolü ve Gürültü Kontrolü Yönetmelikleri (1986), Su Kalitesi Kontrolü Yönetmeliği (1988), Katı Atık Kontrolü Yönetmeliği (1991), Çevresel Etki Değerlendirme Yönetmeliği (1992), Tıbbi Atık Kontrolü, Toksik Kimyasal Ürünler ve Maddelerin Kontrolü ile Zararlı Atık Kontrolü Yönetmelikleri (1993). 1998 yılına gelindiğinde ise, tüm toplumda çevresel duyarlılığı ve hassasiyeti artırmak için Türkiye Ulusal Çevre Eylem Planı (UÇEP) hazırlanmıştır. Ancak söz konusu eylem planından beklenen sonuç elde edilememiştir (Ay, 2017, s. 96). Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005)'nda, çevreyle ilgili alınan önlemler ile ekonomik rekabet gücü arasındaki ilişki kurularak sürdürülebilir kalkınmaya ilişkin yaklaşım geliştirilmiştir (Yıkılmaz, 2011, s. 34). Aşağıdaki tabloda sürdürülebilirlikle ilgili Türkiye'de gerçekleştirilen faaliyetlere yönelik ulusal ve uluslararası belgeler gösterilmiştir:

Tablo 2. Türkiye’de Gerçekleştirilen Sürdürülebilirlik Faaliyetleri

Ulusal Belgeler	SKA Türkiye’nin 2. Ulusal Gönüllü Gözden Geçirmesi “Ortak Hedeflere Doğru Güçlü Zemin”	T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2019)
	Sürdürülebilir Kalkınma için 2030 Gündeminin Uygulanmasına Yönelik Türkiye’nin İlk Adımlarına İlişkin Rapor	T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2019)
	Türkiye Sürdürülebilir Kalkınma Raporu: Geleceği Sahiplenmek Sürdürülebilir Kalkınma En İyi Uygulamaları	T.C. Kalkınma Bakanlığı (2012)
	Türkiye Sürdürülebilir Kalkınma Raporu Geleceği Sahiplenmek 2012	T.C. Kalkınma Bakanlığı (2012)
Değerlendirme Raporları	2020 BM Yüksek Düzeyli Siyasi Forum Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları 2018-2020 Türkiye Gelişmeleri	T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2020)
	Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları Değerlendirme Raporu	T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2020)
	Binyıl Kalkınma Hedefleri Raporu Türkiye 2010	T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı (2010)
	Birinci Türkiye İklim Değişikliği Ulusal Tebliği	T.C. Çevre ve Orman Bakanlığı (2007)
Plan ve Programlar	AB Entegre Çevre Uyum Stratejisi (2007-2023)	T.C. Çevre ve Orman Bakanlığı (2006)
	Çölleşme ile Mücadele Türkiye Ulusal Eylem Programı	T.C. Orman ve Su İşleri Bakanlığı (2005)
	Ulusal Biyolojik Çeşitlilik Stratejisi ve Eylem Planı 2007	T.C. Çevre ve Orman Bakanlığı (2008)
	Kalkınma Planları (7-8-9-10-11-12)	T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı
Uluslararası Belgeler	Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları ve Göstergeleri	Birleşmiş Milletler (2015)
	Post-2015 Gündemi Hakkında Genel Sekreter'in Sentez Raporu	Birleşmiş Milletler Genel Sekreteri (2015)
	Üst Düzey Tanınmış Kişiler Paneli'nin Post-2015 Kalkınma Gündemi Raporu	Birleşmiş Milletler Genel Sekreteri (2013)
	Sürdürülebilir Kalkınma Finansmanı Üzerine Hükümetler arası Uzman Komitesi Raporu	Birleşmiş Milletler (2013)
	Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları için Açık Çalışma Grubu Önerisi	Birleşmiş Milletler (2012)
	İstedığımız Gelecek	Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Konferansı (2012)
	Dayanıklı İnsanlar, Dayanıklı Gezegen: Tercihe Değer Bir Gelecek	Birleşmiş Milletler Yüksek Düzeyli Panel (2013)
	Gündem 21	Birleşmiş Milletler Dünya Çevre ve Kalkınma Konferansı (1992)
	Sürdürülebilir Kalkınma Dünya Zirvesi Uygulama Planı	Dünya Sürdürülebilir Kalkınma Zirvesi (2002)
	Rio Bildirgesi	Birleşmiş Milletler Çevre ve Kalkınma Konferansı (1992)
	Biyolojik Çeşitlilik Sözleşmesi	Birleşmiş Milletler Dünya Çevre ve Kalkınma Konferansı (1992)
	BM İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi	Birleşmiş Milletler Dünya Çevre ve Kalkınma Konferansı (1992)
Dünyamızı Dönüştürmek: Sürdürülebilir Kalkınma için 2030 Gündemi	Birleşmiş Milletler Genel Kurul (2015)	

Kaynak: T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, (2022), "Türkiye Sürdürülebilir Kalkınma ve Amaçları", <http://www.surdurulebilirkalkinma.gov.tr/dokumine/>

Genel olarak değerlendirildiğinde, Türkiye'deki sürdürülebilirlik faaliyetleri ve çalışmaları kamu ve özel sektör, sivil toplum kuruluşları, dernek ve vakıflar tarafından yürütülmektedir (Aydın, 2020, s. 36). Paris Anlaşması'nı imzalayan ve onaylayan ülkelerden birisi olan Türkiye, bu anlaşma çerçevesinde, 2030 yılına kadar sera gazı emisyonlarını 2010 seviyelerine göre %21 oranında azaltılması hedeflenmektedir. Ayrıca, 2015 yılında Türkiye, sürdürülebilir kalkınma çerçeve belirlemek amacıyla "Sürdürülebilir Kalkınma Stratejisi ve Eylem Planı"nı oluşturulmuştur (Özcan ve Ünal, 2023, s. 3). Bunların yanı sıra sürdürülebilir enerji kaynaklarının kullanımını desteklemek için Türkiye, yenilenebilir enerji yatırımlarına yönelik teşvikler sağlama, enerji verimliliğini artırma ve enerji altyapısını geliştirme gibi politikalar benimsemiştir.

Sürdürülebilirlik çalışmalarına özel sektör perspektifinden bakıldığında, Türkiye'de giderek daha fazla sayıda işletme, atıkların ve sera gazı emisyonlarının azaltılması, enerji verimliliğinin artırılması ve sosyal sorumluluk projelerinin desteklenmesi gibi sürdürülebilirlik hedefleri belirlemekte ve bu yönde faaliyet göstermektedir (Özcan ve Ünal, 2023, s. 12). Bazı işletmeler sürdürülebilirlik alanında öncü roller üstlenmekte, çevresel ve sosyal etkilerini azaltmak amacıyla çeşitli projeler yürütmektedir. Sivil toplum örgütleri de sürdürülebilirlik bilincini artırmak ve sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak amacıyla çok farklı faaliyetler yapmaktadır. Bu faaliyetler arasında eğitimlerin verilmesi, farkındalık kampanyalarının düzenlenmesi ve savunuculuk faaliyetleri sayılabilir (Öztürk, 2022, s. 15). Bu faaliyetler çerçevesinde değerlendirildiğinde sürdürülebilirlikle ilgili çok fazla sivil toplum örgütü vardır ve bu örgütler, sürdürülebilir kalkınma süreçlerinde önemli rol oynamaktadır.

Sürdürülebilirlik raporlamasıyla ilgili gelişmelere baktığımızda ise, Türkiye'deki ilk düzenlemenin Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayımlanan Kurumsal Yönetim İlkeleri Tebliği olduğu görülmektedir. SPK, 2003 yılında halka açık işletmelerin çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim çalışmalarını sürdürürken kamuya açıklamaları gereken temel ilkeleri belirlemek amacıyla Kurumsal Yönetim İlkeleri'ni yayınlamıştır. Bu ilkeler, 2020 yılında yapılan son değişikliklerle güncellenmiştir. İlkelerin uygulanması gönüllülük esasına dayalı olmakla birlikte, bu ilkelere uyulmaması durumunda nedenlerinin açıklanması zorunlu hale getirilmiştir (SPK, 2020, s.5).

Sürdürülebilirlik raporlamasıyla ilgili Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 4 Haziran 2022 tarihinde Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan değişiklikle birlikte Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarını belirlemek ve yayınlamak için yetkilendirilmesidir. 9 Kasım 2022 tarihinde ise 660 sayılı KHK'de yapılan değişiklikle birlikte "gerektiğinde değişik işletme büyüklükleri ve sektörler itibarıyla farklı düzenlemeler yapma ve sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin denetim yapacakları yetkilendirme ve gözetime tabi tutma yetkisi" de KGK'ya verilmiştir. Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları'nın temel amacı sürdürülebilirlik raporlarının daha şeffaf, birbiriyle karşılaştırılabilir ve daha güvenilir bir hale getirecek standartlar belirlemektir (KGK, 2022, t.y).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK), 2022 yılında Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarını (TSRS) geliştirmeye yönelik çalışmalara başlamış ve bu kapsamda iki önemli taslak hazırlamıştır: TSRS 1 "Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler" ve TSRS 2 "İklimle İlgili Açıklamalar" başlıklı standart taslakları oluşturulmuş ve 2023 yılı sonuna kadar kamuoyu görüşüne açılmıştır (KGK, t.y.). 29 Aralık 2023 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan düzenlemeyle, belirli kriterlere ulaşan işletmelerin 2024 yılı itibarıyla TSRS'ye uygun sürdürülebilirlik raporu hazırlaması zorunlu hale getirilmiştir.

05 Ocak 2024 tarihinde KGK tarafından yapılan duyuruda, sürdürülebilirlik raporlamasını yapmak zorunda olan işletmeler tanımlanmıştır. Buna göre, aktif toplamı 500 milyon TL, yıllık net satış hasılatı 1 milyar TL ve çalışan sayısı 250 kişi olan üç ölçütten en az ikisini, birbirini takip

eden iki raporlama döneminde aşan işletmelerin sürdürülebilirlik raporu hazırlaması zorunlu kılınmıştır. Ayrıca, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu bünyesindeki bankalar hariç olmak üzere, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'na (BDDK) tabi olan tüm bankalar da, herhangi bir ölçüt aranmaksızın zorunlu raporlama kapsamına alınmıştır. Kapsam dışında kalan işletmelerin ise gönüllülük esasına göre TSRS'ye uygun olarak sürdürülebilirlik raporu hazırlayabilecekleri belirtilmiştir (KGK, 2023).

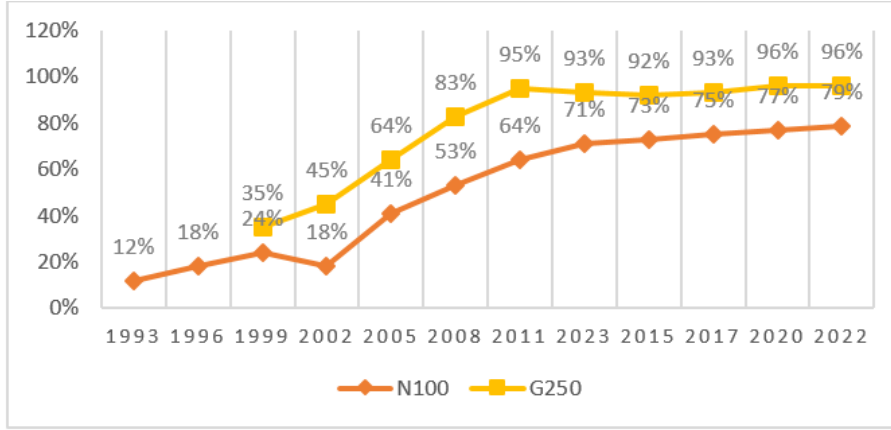
2024 yılında ise zorunlu kurumsal sürdürülebilirlik raporlamasına geçişle birlikte raporların kalitesini ve güvenilirliği arttırmak amacıyla eğitimler düzenlenmesine karar verilmiş ve ülke genelinde standardize edilmiş kaliteli bir eğitim programının yürürlüğe geçirmek için “Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması Eğitimlerine İlişkin Usul ve Esaslar” resmi gazetede yayınlanmıştır (KGK, 2024a). Eğitimlerle KGK, hem “Sürdürülebilirlik Denetçisi”, hem de “Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması Uzmanı” yetiştirilmesini hedeflenmektedir. 2024 yılında ayrıca Türkiye’de zorunlu sürdürülebilirlik raporlamasına geçişle birlikte, uluslararası yatırım kararlarında, değer zincirinin bir halkası olarak tercih edilen bir ülke olma ve yeşil finansmana erişim sağlama hedeflenmektedir. İşletmeler tarafından hazırlanan sürdürülebilirlik raporlarının küresel geçerliliği güvence denetiminden geçmiş olmalarına bağlıdır (Fuhrmann vd., 2017). Raporların güvenilirliği, finansal raporlamada olduğu gibi, sürdürülebilirlik raporlamasında da yapılan güvence denetimlerinin kalitesiyle doğrudan ilişkilidir. Bu doğrultuda KGK, sürdürülebilirlik raporlarını denetleyecek ve güvence verebilecek yetki ve yeterlilikte denetçi yetiştirmek amacıyla KAYİK denetimi yapma yetkisine sahip denetçiler arasında sınav düzenlemeye karar vermiştir (KGK, 2024b). Sürdürülebilirlikle ilgili gerçekleştirilen son çalışma ise KGK tarafından yapılan “Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlarına Yönelik Zorunlu Güvence Denetimlerine İlişkin Duyuru”dur. Söz konusu duyuruyla birlikte sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin güvence denetimleri zorunlu hâle getirilmiş, güvence denetimlerinin sınırlı güvence ile başlamasına zamanla yerini makul güvenceye bırakmasına karar verilmiştir. Ayrıca Kurumsal sürdürülebilirlik raporlarına yönelik güvence denetimleri SGDS 5000 yayımlanana kadar, GDS 3000 “Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri” ve GDS 3410 “Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri” standartları uyarınca gerçekleştirileceği ifade edilmiştir (KGK, 2024c).

İşletmelerin sürdürülebilir iş uygulamalarını beyan ettikleri sürdürülebilirlik raporlarında yer alan bilgilerin görsel, içerik ve nitelik açısından iyi uygulama örneklerini teşvik etmek amacıyla Türkiye’de ve Dünya’da “Sürdürülebilirlik ödülleri” verilmektedir. Başarılı sürdürülebilirlik örneklerinin öne çıkarılması, diğer kuruluşları benzer uygulamaları benimsemeye teşvik etmesi ve daha yeşil operasyonlar için rekabetçi bir iş ortamı yaratması açısından önemlidir. Ayrıca, bu ödüller sürdürülebilirlik konularına farkındalık kazandırarak kaynak verimliliği, karbon ayak izi azaltımı ve sosyal sorumluluk konularında yenilikçiliği de teşvik etmektedir. En iyi uygulamaların tanıtılması, rekabetçi avantaj sağlanması, yatırımcıların dikkatini çekme, ödüller aracılığıyla çalışanların motivasyonunu artırma ve inovasyonun teşvik edilmesi gibi avantajları olan bu gibi etkinliklerin yaygınlaştırılması ve daha çok tanıtılması sürdürülebilirlik açısından oldukça önemlidir.

Türkiye’de 2013 yılından itibaren her yıl düzenli olarak sürdürülebilir iş ödülleri, iş dünyasında daha iyi bir geleceği şekillendirmek ve bu yolda dönüşüm yaratmak üzere çalışan ve kar amacı gütmeyen Sürdürülebilirlik Akademisi tarafından düzenlenmektedir. Sürdürülebilir iş ödülleri kapsamında enerji yönetiminden, karbon yönetimine, sosyal etkiden, kadının güçlendirilmesine kadar birbirinden farklı 15 kategoride 56 farklı ödül verilmektedir. Ayrıca tüm bunların yanı sıra sadece start-upların başvurabildiği Yılın Startup’ı kategorisi de bulunmaktadır (Sürdürülebilir İş Ödülleri, t.y.). Küresel anlamda ise Reuters Etkinlikleri adı altında 2010 yılından itibaren verilen

sürdürülebilirlik ödülleri küresel anlamda önde gelen ödüllerin başında gelmektedir. Reuters Etkinlikleri kapsamında verilen sürdürülebilirlik ödüllerinin kategorileri ise strateji ve liderlik (iş dönüşümü, ürün yenilik, SDG öncü vb.), iklim ve doğa (net sıfır, sera gazı salınımı, biyoçeşitlilik vb.), raporlama ve yatırım (şeffaflık, paydaş katılımı, sorumlu yatırımcı vb.) ve sosyal (sosyal etki, çeşitlilik, eşitlik vb.) olmak üzere 4 ana kategoride 16 ödül verilmektedir.

Dünya’da sürdürülebilirlikle ilgili mevcut durum değerlendirildiğinde; Dünya genelinde ülkeler arasındaki gelir ve gelişmişlik düzeylerindeki farklılıklar, doğrudan bu ülkelerin sürdürülebilirlik faaliyetlerini, teşviklerini, yaklaşımlarını ve dolayısıyla performanslarını da etkilemektedir. Sürdürülebilirlikle ilgili faaliyetlerde bulunan ve sürdürülebilirlik raporlaması yayınlayan işletme ve ülke sayısı tam olarak raporlanamamaktadır. Bunun nedeni sürdürülebilirlik konusunun henüz tam anlamıyla yaygınlaşmamış olması, raporlamayla ilgili ulusal anlamda kabul edilen bir raporlama standardı olmaması, raporlama zorunluluğu ve söz konusu zorunluluk şartlarının ülkeden ülkeye göre değişiklik göstermesi gibi nedenler sıralanabilir. Bu nedenler ülkeler arasında karşılaştırma yapmayı da zorlaştırmaktadır. Ancak her geçen gün sürdürülebilirlik kavramının küresel ölçekte önemi arttığı ve bu konuda gerçekleştirilen faaliyetler de giderek yaygınlaştığı söylenebilir.



Grafik 1. İşletmelerin Sürdürülebilirlik Raporu Yayınlama Oranları

Kaynak: KPMG (2022).

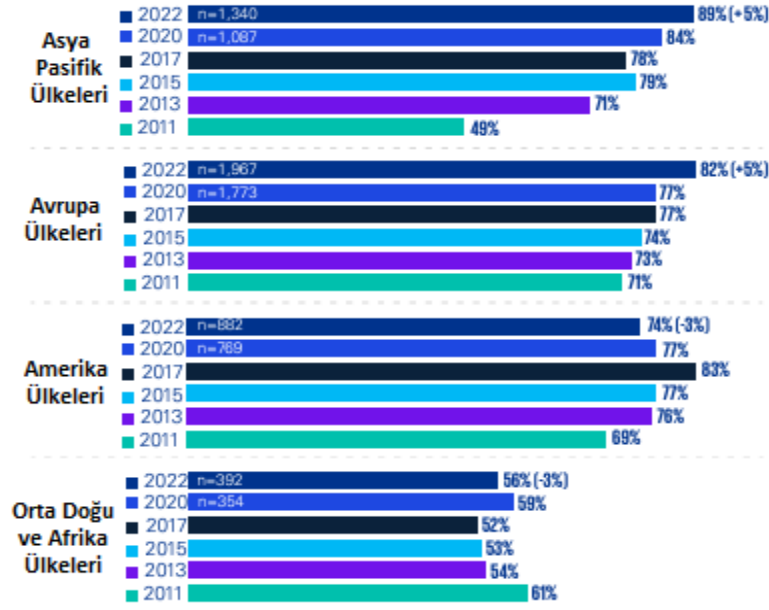
Yukarıdaki Şekil 1’de KPMG tarafından yayınlanan “Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması Araştırması” raporunda, N100² ve G250³ işletmelerinin sürdürülebilirlik raporu yayınlama oranları gösterilmiştir. Şekle göre söz konusu işletmelerin raporlama oranının her yıl arttığı görülmektedir. 2010 yılından itibaren G250 işletmelerinin yaklaşık %90’ı sürdürülebilirlik raporu yayınlarken, N100 işletmelerinde bu oran her ne kadar her geçen yıl artış gösterse de, 2022 yılında yaklaşık %80 seviyesinde kalmıştır.

Ayrıca, raporda bölgesel sürdürülebilirlik raporu yayınlama oranları aşağıdaki şekilde (şekil 2) belirtilmiştir. 2011-2022 yılları arasında Asya Pasifik, Avrupa, Amerika ve Orta Doğu ile Afrika bölgelerinde sürdürülebilirlik raporlaması oranlarının yıllar içinde artış gösterdiğini ortaya koymaktadır. Asya Pasifik ülkeleri 2022 yılında %89 ile en yüksek orana ulaşırken, bu bölgeyi %82 ile Avrupa takip etmektedir. Amerika’da sürdürülebilirlik raporlaması %74 oranına çıkarken, Orta Doğu ve Afrika’da bu oran %56 seviyesindedir. Her ne kadar Orta Doğu ve Afrika’da 2011’deki %61’lik oran 2020’de düşüş göstermiş olsa da, 2022’de yeniden artış

² 58 farklı ülke ve 5.800 işletme arasından seçilen en büyük 100 işletme

³ 2021 Fortune 500’de yer alan en büyük 250 işletme

yaşanmıştır. Tüm bölgelerde sürdürülebilirlik raporlamasına verilen önemin arttığı, özellikle Asya Pasifik ve Avrupa'nın bu konuda lider konumda olduğu görülmektedir.



Grafik 2. Bölgesel Sürdürülebilirlik Raporlama Oranları (2011-2022)

Kaynak: KPMG (2022a).

Günümüzde Türkiye ve dünya genelinde sürdürülebilir kalkınma konusunda yapılan çalışmalar her geçen gün artmakta ve bu alana verilen önem giderek daha da büyümektedir. Hem kamu hem de özel sektör, çevresel, sosyal ve ekonomik boyutlarda sürdürülebilirliği sağlamanın hayati önemini daha fazla kavramaktadır. Bu bilinçlenme, küresel düzeyde sürdürülebilir kalkınma hedeflerinin uygulanmasına hız kazandırmakta ve yeni stratejiler ile inovasyonların ortaya çıkmasını sağlamaktadır. Gelecekte sürdürülebilir kalkınma, sadece bir tercih değil, küresel toplumların hayatta kalabilmesi için bir zorunluluk haline gelecektir. Yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanımından, döngüsel ekonomi modellerine kadar birçok alanda yaşanacak ilerlemeler, dünyayı daha yaşanabilir kılacak ve kaynakların daha verimli kullanılmasına olanak sağlayacaktır. Bu süreçte, bireylerden devletlere kadar herkesin üzerine düşeni yapması, gelecek nesillerin sürdürülebilir bir dünyada yaşamlarını devam ettirebilmeleri için kritik bir adım olacaktır.

2.3. İşletmeleri Sürdürülebilirliğe Yönlendiren Faktörler

Günümüzde işletmeler, sadece kâr odaklı olmaktan çıkarak sürdürülebilirlik ilkelerini benimsemeye ve uygulamaya başlamıştır. Sürdürülebilirlik, iş dünyasında çevresel ve sosyal etkileri dikkate alarak faaliyet göstermeyi ifade eder. İşletmeleri sürdürülebilirlik stratejilerini geliştirmeye yönlendiren çeşitli etkenler vardır. Bu etkenler arasında çevresel değişiklikler, tüketici ve paydaş talepleri, hukuki regülasyonlar, kurum itibarı ve kaynak verimliliği yer almaktadır.

Sürdürülebilirlik anlayışının işletmeler tarafından benimsenmesinin temel nedeni yasal düzenlemelerdir. Ayrıca, işletmelerin sürdürülebilirlik hedeflerinin, uzun vadede iş hedeflerine hizmet edeceği düşüncesi de önemli bir motivasyon kaynağıdır (McAteer, 2019, s. 21). İşletmelerin bu alandaki en geniş ve ayrıntılı analizlerini Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi (WBCSD) ve Uluslararası Sürdürülebilir Kalkınma Enstitüsü (IISD) yapmaktadır. Bu

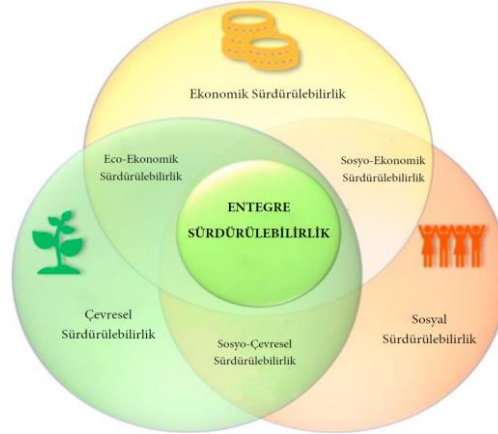
kuruluşlara göre, işletmelerin sürdürülebilirlik uygulamalarını benimsemesiyle elde edilecek avantajlar şu şekilde özetlenmiştir (IISD, 2012; WBCSD, t.y; Tutar, 2024):

- Maliyetlerin düşmesine (enerji verimliliği ve yenilenebilir enerji kullanımı) ve gelirlerin artmasına yardımcı olmaktadır.
- Çevre dostu üretim çevre vergilerinden tasarruf etmesine yardımcı olmaktadır.
- Müşterilerin, çevreye ve topluma duyarlı işletmeleri tercih ettiklerinden işletmelerin rekabet avantajı elde etmesine yardımcı olmaktadır.
- Kurum itibarının ve paydaşların işletmeye duyduğu güvenin artırmasına yardımcı olmaktadır.
- İşletmeler için yeni fırsatlar (yenilenebilir enerji teknolojileri, çevre dostu ürün ve hizmetler, finansmana erişim) yaratmaktadır.
- İşgücü kalitesinin artırmasına (çalışan hakları, teşvikler, vb. konulara önem verilmesi) yardımcı olmaktadır.
- Daha iyi yönetim uygulamaları (çevresel, sosyal ve ekonomik performansların sürekli takip edilmesi ve iyileştirmesi) geliştirmesine yardımcı olmaktadır.

İşletmelerin sürdürülebilirlik stratejilerini benimsemesi, hem kısa vadede hem de uzun vadede önemli faydalar sağlayabilir. Bu faydalar, finansal performansı artırmak, rekabet gücünü yükseltmek, kurumsal itibar sağlamak, yeni fırsatlar yaratmak, işgücü kalitesini geliştirmek ve yönetim uygulamalarını iyileştirmek gibi alanlarda kendini gösterebilir. Searchy ve Elkhawas (2012) tarafından yapılan bir çalışmada, işletmelerin sürdürülebilirlik raporlamasına yön veren ana faktörler şunlar olarak belirtilmiştir: paydaş beklentilerini karşılama, şeffaflığı artırma ve finansman erişimini kolaylaştırma, çevresel farkındalığı teşvik etme, itibarı güçlendirme ve maliyetleri azaltma.

2.4. Sürdürülebilirliğin Boyutları

Sürdürülebilirlik, ekonomik, sosyal ve çevresel olmak üzere üç temel boyuttan oluşur ve bu boyutların dengeli bir şekilde yönetilmesi esastır (Schoanmaker ve Schramade, 2020). Çevresel sürdürülebilirlik, sera gazı salınımı, atık yönetimi ve geri dönüşüm gibi çevresel konuları kapsarken; sosyal sürdürülebilirlik, gelir adaleti, eşitlik ve özgürlük gibi toplumu ilgilendiren sosyal konuları içerir. Ekonomik sürdürülebilirlik ise maddi konularla ilgilidir (Karcioğlu ve Öztürk, 2021, s. 15; McAteer, 2019, s.44). 1970'lerde sosyal muhasebe kavramı, işletme faaliyetleriyle birlikte önem kazanmaya başlamıştır. 1980'lerde çevresel duyarlılığın artırılması için gerçekleştirilen faaliyetler hız kazanmış ve 2000'li yılların başlarında üç boyutlu raporlama anlayışı gelişmeye başlamıştır (Çelik, 2018).



Şekil 1. Sürdürülebilirliğin Boyutları

Kaynak: Ranjbari, M. vd., (2021).

Sürdürülebilirliğin ekonomik boyutu, büyüme, kârlılık, verimlilik ve ekonomik istikrar gibi hedefleri içerir. Sosyal boyut ise tam istihdam, eşitlik, eğitim ve güvenlik gibi toplumsal konuları kapsar. Çevresel boyut ise, yenilenebilir enerji, geri dönüşüm, doğal kaynakların tüketimi, atık yönetimi ve biyoçeşitlilik gibi çevresel konularla ilgilenir (McAteer, 2019, s. 3).

Ranjbari ve arkadaşları (2021), bu boyutların kesişim noktalarını belirleyerek "entegrasyon sürdürülebilirliği" olarak adlandırmışlardır. Çevresel ve ekonomik boyutların kesişimi "eco-ekonomik sürdürülebilirlik"; sosyal ve ekonomik boyutların kesişimi "sosyo-ekonomik sürdürülebilirlik"; sosyal ve çevresel boyutların kesişimi ise "sosyo-çevresel sürdürülebilirlik" olarak tanımlanmıştır.

Sürdürülebilirliğin boyutlarının eksik olduğu bölgeler çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmuştur. Bu bölgeler "kabul edilebilir" (acceptable), "adil" (equitable, fair) ve "uygulanabilir" (viable) olarak adlandırılmıştır. Sürdürülebilirliğin sosyal ve çevresel boyutların kesiştiği bölge *kabul edilebilir bölge*, ekonomik ve çevresel boyutların kesiştiği bölge *uygulanabilir bölge*, ekonomik ve sosyal boyutların kesiştiği bölge ise *adil bölge* olarak tanımlanmaktadır (Baumgartner, 2014, s. 259). Bu nedenle, sürdürülebilirliğin sağlanabilmesi için çevresel, sosyal ve ekonomik boyutun her birinin eş anlı olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

3. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİKLE İLGİLİ GELİŞTİRİLEN MODELLER⁴

Bu başlık altında sürdürülebilirlik modelleri, kurumsal sürdürülebilirlik modelleri ve sürdürülebilir büyüme modelleri özet olarak ele alınacaktır. *Sürdürülebilirlik modelleri* işletmelerin faaliyetleri sonucunda meydana gelen çevresel, sosyal ve ekonomik etkileri tespit etmelerine ve yönetmelerine yardımcı olmakta ve sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşmak için izlenmesi gereken yolu belirlemelerine rehberlik etmektedir (Tutar, 2024). Sürdürülebilirlik modelleri, çeşitli disiplinlerden ilke ve uygulamaları birleştirerek insan faaliyetleri, ekosistemler ve toplumsal denge arasındaki karmaşık ilişkileri aydınlatmayı ve aynı zamanda gelecek nesillerin ihtiyaçlarını da dikkate almayı amaçlamaktadır. *Kurumsal sürdürülebilirlik modelleri* şirketlerin sürdürülebilirliğe olan bağlılık düzeyleri ve uygulamaları konusunda karşılaştırma yapılmasını sağlamak amacıyla tasarlanmıştır (Sari vd., 2021). Kurumsal sürdürülebilirlik modelleri, bütünsel bir yaklaşımı benimseyen, işletmenin dünya üzerindeki etkisini ve bu etkilerin işletmenin kendisine olan etkisini dikkate alan eksiksiz veya bütünsel iş modelleri olarak kavramsallaştırılabilir (Benn vd., 2014). Söz konusu modeller, değer akışının ve bir organizasyon biriminin değer unsurları arasındaki etkileşimlerin soyut bir şekilde temsil etmektedir. *Sürdürülebilir büyüme modelleri* ise işletmelerin gelir seviyesindeki artış düzeyiyle işletmenin sürdürülebilirlik anlayışı, misyonu ve vizyonu arasındaki uzun dönemli uyumu değerlendirmektedir. Sürdürülebilir büyümeyi hesaplayan modellerde Sürdürülebilir Büyüme Oranı (SBO) kullanılmaktadır. SBO bir işletmenin uzun vadeli başarısı ve dayanıklılığı için kritik bir faktördür. İşletmeler, sadece kısa vadeli kazançlar değil, aynı zamanda uzun vadeli değer ve etki yaratma kapasitesi açısından da değerlendirilir (Gillani vd., 2018). Uzun vadeli kârlılık, inovasyon ve rekabet avantajı, finansal güç, istihdam, çevresel ve toplumsal etki, güven ve itibar, risk diversifikasyonu gibi çeşitli açılardan sürdürülebilir büyüme oranı (SGR-Sustainable growth rate) işletmeler açısından oldukça önemlidir.

⁴ Sürdürülebilirlik modelleri, kurumsal sürdürülebilirlik modelleri ve sürdürülebilir büyüme hesaplama modelleriyle ilgili daha detaylı bilgi için "Kâr Kalitesi ve Sürdürülebilirlik İlişkisi: BİST Sürdürülebilirlik Endeksinde Yer Alan İşletmeler Üzerine Bir İnceleme" isimli doktora tezi incelenebilir.

3.1. Sürdürülebilirlik Modelleri

Üçlü Raporlama: Üçlü raporlama modeli "insan, gezegen ve kâr" odaklıdır. İşletmelerin finansal performansının yanında sosyal ve çevresel etkilerini de değerlendirmeye yönlendirmektedir.

Prizma Modeli: Problem Çözme, Entegrasyon ve Sürdürülebilirlik Modelini içeren Prizma Modeli'nin adı bu kavramların İngilizce baş harflerinden oluşmaktadır (**P**roblem - solving, **I**ntegration, and **S**ustainability **M**odel). Prizma modeli ekonomik, çevresel ve sosyal boyutların yanı sıra kurumsal boyutu da içermektedir.

Yumurta Modeli: Sürdürülebilir kalkınma tanımından geliştirilmiş bir modeldir. Ekosistemini temsil eden yumurtanın beyazı insanları temsil eden yumurtanın sarısını desteklediği ve çevrelediği yumurta metaforu kullanılmıştır (Guijt vd., 2001).

Eş Merkezli Çemberler Modeli: Eş merkezli çemberler modelinde üç çemberin içe içe geçmiş hali olarak görselleştirilmektedir. Modeldeki en büyük daire, ekonomiyi ve toplumu kapsayan doğal çevredir. İkinci çember ise ekonomi unsurunu kapsayan toplum unsurudur.

İki Aşamalı Sürdürülebilir Denge Modeli: Bu model, sürdürülebilir kalkınmayla ilgili alınan kararların, gelecekteki alınacak sürdürülebilir kalkınmaya kararlarını etkilediğini varsayarak sürdürülebilirlik konusuna zaman boyutunu eklemiştir.

Triple Bottom Line (TBL) Modeli: Yaşam döngüsü bakış açısını modele dahil ederek sürdürülebilirlik konusuna zaman boyunu ekleyen modellerden biridir. Ayrıca belirli bir dönemdeki üretim ve tüketim sürecini de modele dahil ederek sürdürülebilirlik konusunu yaşam döngüsünü kavramını da dahil etmiştir.

Ergoekoloji Modeli: Ergoekoloji modeli, ergonomik sistem insanlar (HB), nesnelere/makineler (O/M) ve fiziksel alan (PS) olmak üzere üç unsurdan oluşmaktadır. Sistemin çevresi, PESTE faktörleri olarak kısaltılan politik-yasal (P-L), ekonomik-finansal (E-F), sosyal-kültürel (S-C), teknolojik-bilimsel (T-S) ve ekolojik-coğrafi (E-G) faktörlerden oluşmaktadır.

Piramit Modeli: Piramit modelindeki temel amaç veri toplama ve analiz ederek herkes tarafından kabul edilebilecek bir sistem oluşturarak sürdürülebilir kalkınma sürecini kolaylaştırmaya yönelik rehberlik etmektedir.

Amip Modeli: Bu model sürdürülebilir kalkınmaya ulaşma sürecinde etkinliği ve verimliliği arttırmak için sürece inovasyonu ve eğitimi dahil eden güçlü bir tekniktir.

Sürdürülebilir Kalkınma Matrisi: Sürdürülebilir kalkınma, geniş kapsamlı bir yeşil kalkınma planını ifade eder. Bu strateji, insan refahı, çevresel koruma ve ekonomik kazanç arasındaki bağlantıları dikkate alan üçlü başarı modeli üzerine kuruludur.

Çiçek Modeli: Bu model sürdürülebilir büyümeyi teşvik eden temel finansal faktörleri belirlemenin en etkili yollarını araştırmaktadır. Sürdürülebilirliğin, enerji sistemleri, mali ve ekonomik sistemler, sosyal dinamikler ve çevresel etmenlerin etkisi altında olduğu belirtilmiştir.

3.2. Kurumsal Sürdürülebilirlik Modelleri

Stead ve Stead (1992) Modeli: İşletmelerin uzun vadeli dayanıklılıklarını arttırmaya yönelik çerçeve sunmaktadır. İşletmelerin ekonomik performanslarıyla çevresel hassasiyetleri arasındaki ilişkinin oldukça yakın olduğunu göstermektedir.

Van Someren (1995) Modeli: Ürün ve hizmetlerin planlama aşamasından başlayarak, geri dönüşüm veya yeniden kullanma aşamasına kadarki ürün yaşam döngüsüne odaklanmaktadır.

Shrivastava ve Hart (1995) Modeli: İşletmelerin sürdürülebilirlik hedeflerinin olması gerektiğini ve bu hedefin işletmenin tüm fonksiyonlarına, misyonuna ve vizyonuna yansıtılması gerektiğini ifade etmektedir.

Rydborg (1995) Modeli: "Temiz ürünler" veya "Çevreye duyarlı ürün geliştirme" yaklaşımının benimsenmesi ve uygulanması gerektiğini ifade etmektedir. Özellikle ürün yaşam döngüsü uygulamalarında teknolojik araçların ve yazılımların kullanılmasının önemini vurgulamaktadır.

Liderlik (1995) Modeli: Sürdürülebilirlik performansının artırılmasına sosyal boyutun oldukça önemli olduğunu ifade eden model. Sosyal boyutun geliştirilmesinde en önemli unsurlardan birinin ise güçlü bir dönüşümsel liderlik anlayışı olduğunu ifade etmektedir.

Starik (1996) Modeli: Üç aşamalı bir model olarak geliştirilen Starik modelinin birinci aşamasını misyon, vizyon, hedefler, uygulama ve kontrol oluşturmaktadır. İkinci aşaması ise işletmenin tüm paydaşlarıyla olan iletişimin güçlendirilmesi ve sürdürülebilirlik anlayışının benimsetilmesidir. Modelin son aşaması ise ikinci aşamadan hareketle birinci aşamayı yenilemek, güçlendirmek ve uygulamaktır.

Callens ve Tyteca (1999) Modeli: Sürdürülebilirlik göstergeleri aracılığıyla toplanan nicel veriler analiz edilerek induksiyon yaklaşımıyla (özelden genele ulaşma) genel sürdürülebilirlik performansına ulaşılması gerektiğini savunmaktadır.

3Ps (1998) Modeli: Bu modelde, toplum, gezegen ve ürün boyutlarından oluşmaktadır. İşletmeler tarafından gerçekleştirilen faaliyetler sonucunda ortaya çıkan olumsuz etkilerin/dışsallıklarının asgari düzeye indirirken kârlılığı da azami seviyeye ulaştırmayı hedeflemektedir.

6Es (2013) Modeli: (1) çevre, (2) yetkilendirme, (3) ekonomi, (4) etik, (5) eşitlik ve (6) eğitim boyutlarından oluşan modelde; sürdürülebilirliğin sağlanmasında çevresel boyut kadar sosyal boyutta önemli olduğu ifade edilmektedir.

3.3. Sürdürülebilir Büyüme Hesaplama Modelleri

Higgins (1977) Modeli: İşletmenin sürdürülebilir büyüme oranını cari dönemde elde edilen gelirlerdeki artış seviyesi üzerinden hesaplamaktadır.

Van Horn ve James (1998) Modeli: Sürdürülebilir büyüme oranını (SBO) cari dönem satış artış oranı, finansman gücü ve temettü politikaları aracılığıyla ulaşılmaktadır ve SBO satış gelirlerinin bir varyansı olacak biçimde niteliksel bir açıklama getirmektedir.

BCG (1968) Modeli: Sürdürülebilir büyüme oranının hesaplamasını kârlılıkla birlikte kullanılan finansal araçlar ve temettü gibi mali politikalarında etkilediğini ifade etmektedir.

Geiger ve Reyes (1997) Modeli: İşletmelerin sürdürülebilir büyüme oranına ulaşmak için dağıtılmayan kârların oranı (RR), vergi sonrası kâr (EP), vergi sonrası borçlanma maliyeti (K) ve toplam borcun öz sermayeye oranı (E) aracılığıyla ulaşılmaktadır.

Vasiliou ve Karkazis (2002) Modeli: Sürdürülebilir büyüme oranını bankacılık sektörüne özgü olarak hesaplanması amacıyla geliştirilmiştir. Modele göre bankaların SBO'su, toplam aktiflerinin içsel olarak üretilen öz sermaye ile desteklenebilecek maksimum yıllık artış oranı üzerinden hesaplanmaktadır.

Shui ve Ying (2008) Modeli: Bu model sürdürülebilir büyüme oranı hesaplayan modellere entelektüel sermayeyi dahil etmekte ve fiziksel sermaye gibi entelektüel sermaye de sürdürülebilir büyüme yeteneğini olumlu yönde etkilediğini belirtmektedir.

Ashta (2008) Modeli: Mevcut sürdürülebilir büyüme modellerini, çok hızlı büyüyen ve mali sıkıntı içinde olan işletmelere de uygulayabilmek ve hesaplayabilmek amacıyla geliştirilmiştir.

Optimal Büyüme Oranı Modeli: Optimal büyüme oranı modeli, büyüme oranı ile ödeme oranını birlikte optimize etmek amacıyla geliştirilmiş dinamik bir modeldir.

Ivashkovskaya, Stepanova ve Eliseeva (2014) Modeli: İşletmelerin mevcut yönetim politikası ile finansman kaynakları arasındaki dengenin kurulması ve analiz edilmesi amacıyla geliştirilmiştir.

4. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİĞİN RAPORLANMASI VE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMA İLKELERİ

Sürdürülebilirlik raporlarının temel amacı, finansal verilerin yanı sıra finansal olmayan bilgilerin de paydaşlara duyurularak/raporlanarak değer yaratma gücünü artırmaktır (Süklüm ve Hiçyorulmaz, 2019, s. 1808). Bu raporlar, işletmelerle ilgili kararların alınmasında yatırımcılara, bankalara, finansörlere ve kamu kurumlarına yardımcı olmakta, işletmenin toplumsal ve çevresel duyarlılığını sergilemekte ve rekabet avantajı elde etmesini sağlamaktadır (Karcioğlu & Öztürk, 2021, s. 58-59; Ekergil & Göde, 2017, s. 862). Ayrıca, işletmelerin şeffaflığını ve hesap verebilirliğini arttırarak dış paydaşlar nezdinde olumlu bir imaj oluşturmaktadır (McAteer, 2019, s. 74).

Sürdürülebilirlik raporlarının, işletmelerin sosyal sorumluluk anlayışına uygun olarak, tüm paydaşlara açık ve güvenilir bilgiler sunacak şekilde şeffaf ve anlaşılır bir biçimde hazırlanması gerekmektedir. Sürdürülebilirlik raporları, işletmelerin sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşma derecelerinin, sürdürülebilirlik taahhütlerini gerçekleştirip gerçekleştirmediklerini ve sürdürülebilirlikle ilgili ne gibi planlamalar yapıldığını göstermelidir. Sürdürülebilirlik raporlarında, işletmelerin sürdürülebilirlik konusundaki yaklaşımları, sürdürülebilirlik ile ilgili misyonları, vizyonları, politikaları, stratejileri ve bu alandaki yatırımları da yer almalıdır (Daub, 2007, s. 77; Yıldırım vd., 2018, s. 91). Raporlarda, işletmelerin ekonomik, çevresel ve sosyal alanlarda kaydettikleri ilerlemeleri hem niceliksel hem de niteliksel olarak belirtmeleri önemlidir (Akarçay, 2014, s. 3).

Sürdürülebilirlik raporları hazırlayan işletme sayısı ve bu raporların içeriklerinin niteliği ile niceliği giderek artmaktadır (Ekergil ve Göde, 2017; Gbangbola ve Lawler, 2020). Bazı ülkelerde sürdürülebilirlik raporlaması zorunlu iken, diğerlerinde gönüllülük esasına dayanmaktadır (Karcioğlu & Öztürk, 2021, s. 77). Gönüllülük esasına göre raporlama, verimliliği artırabilirken, zorunlu raporlama şeffaflık ve objektifliği artırabilir (Hazır, 2018, s. 44). Bununla birlikte, gönüllü raporlama sürdürülebilirlik bilincinin yayılmasını yavaşlatabilir ve yanıltıcı bilgi paylaşımına neden olabilir. Zorunlu raporlama ise işletmelerin hazırlık eksiklikleri, deneyim yetersizlikleri ve belirsiz kural ve politikalar nedeniyle raporların karşılaştırılabilirliğini zorlaştırabilmektedir.

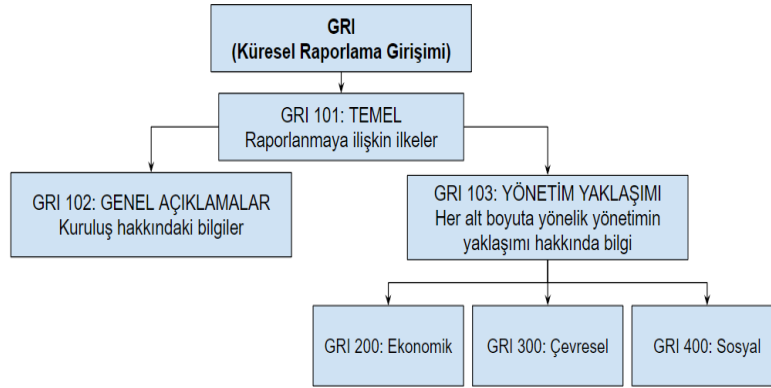
Sürdürülebilirlik raporu hazırlayan işletme sayısı her geçen gün artsa da, küresel ölçekte bir standart mevcut değildir (McAteer, 2019, s. 102). Bu nedenle, işletmeler hangi kriterlerin değerlendirilmesi gerektiğini, nelerin raporlanacağını ve hangi sıklıkla raporlama yapılacağına karar verirken genellikle kendi kararları ya da kamu politikaları çerçevesinde hareket ederler. Küresel Raporlama Girişimi (GRI), sürdürülebilirlik raporlaması için küresel bir standart oluşturma amacı gütmektedir (GRI, 2008). Ancak, standart eksikliği, karşılaştırılabilirliği, şeffaflığı azaltarak belirsizliği artırmakta, raporların değerlendirilmesi ve denetlenmesini zorlaştırmakta ve yanıltıcı bilgilerin paylaşımıyla paydaş güvenini sarsmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlamasının içeriği, kuruluşun faaliyet gösterdiği sektöre, coğrafyaya, yasal düzenlemelere, paydaş beklentilerine göre değişiklik gösterebilmektedir. Ancak, genel olarak, sürdürülebilirlik raporları sürdürülebilirliğin üç boyutu olan çevresel, sosyal ve ekonomik performansa ilişkin bilgileri kapsamalıdır (Daub, 2007, s. 80; Karcioğlu ve Öztürk, 2021, s. 24).

İşletmelerin sürdürülebilirliğe olan bağlılıklarını ifade etmelerine, performanslarını geliştirmelerine ve paydaşlarıyla etkileşimde bulunmalarına olanak tanınması açısından

sürdürülebilirlik raporu oldukça önemlidir. Küresel ölçekte sürdürülebilirliğe artan ilgi, bu raporlamayı benimseyen işletmelerin uzun vadede daha başarılı olma olasılığını artırmaktadır. Ülke özelinde değil de küresel düzeyde faaliyet gösteren işletmeler için sürdürülebilirlik raporlaması, uluslararası standartlara uygunluk seviyesini göstermektedir. Ayrıca dünya çapındaki müşteriler, tedarikçiler ve yatırımcılarla güçlü bir iletişim ve etkileşim aracı niteliği görür. Bu bağlamda, sürdürülebilirliğin temel hedefi olan gelecek nesillerin ihtiyaçlarını sürdürebilmek için işletmelerin sürdürülebilirliği bir zorunluluk olarak değil, gerçekleştirilmeli ve benimsenmeli bir değer olarak değerlendirmeleri gerekmektedir.

Sürdürülebilirlik raporları, paydaşlar tarafından geniş bir şekilde kullanılmakta ve kurumsal itibarın yanı sıra rekabet avantajları üzerinde önemli bir etki yaratmaktadır (Boiral vd., 2019, s. 705). Küresel Raporlama Girişimi (GRI), dünya çapında en yaygın şekilde benimsenmiş gönüllü sürdürülebilirlik raporlama çerçevesi olarak tanınmaktadır (KPMG, 2015; Ekeril ve Göde, 2017, s. 865). Dünya genelindeki büyük işletmelerin yaklaşık %75'i sürdürülebilirlik raporlarında GRI standartlarını kullanmaktadır (KPMG, 2022a). GRI, sürdürülebilirlik raporlamasında referans noktası olarak kabul edildiği için (Fonseca vd., 2014, s. 75), bu standartların benimsenmesi, işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarının güvenilirliğini, itibarını ve değerini artırmalarına yardımcı olmaktadır (KPMG, 2015; Diouf ve Boiral, 2017, s. 650).

Yüksek kalitede raporlamanın temel unsurlarından biride raporlama ilkeleridir (McCahey ve McGregor, 2013). Bu çerçevede, GRI'nın raporlama ilkeleri sürdürülebilirlik raporlarının kalitesini ve şeffaflığını artırmada önemli bir rol oynamaktadır (Willis, 2003). GRI, rapor kalitesini belirleyen sekiz ilkeyi doğruluk, denge, netlik, karşılaştırılabilirlik, tamlık, sürdürülebilir bağlam, doğrulanabilirlik ve zamanlılık olarak sıralamaktadır (Boiral vd., 2019, s. 711; GRI, 2016). Aşağıdaki şekilde GRI tarafından hazırlanan standartlar setinin yapısı gösterilmektedir.



Şekil 2 : GRI Standartlar Setinin Yapısı

İşletmeler, sürdürülebilirlik raporlarını GRI Standartlarına uygun olarak hazırladıklarını iddia edebilmek için belirli raporlama ilkelerini uygulamalıdır. Bu ilkeler, raporlanan bilgilerin kalitesini ve doğruluğunu sağlamak amacıyla işletmelere rehberlik eder (GRI, 2016). Yüksek kaliteli bilgiler, bilgi kullanıcılarının işletmelerin sürdürülebilirlik performansı ve bu performansın sürdürülebilir kalkınmaya olan katkısı hakkında bilinçli değerlendirmeler yapmasına ve etkili kararlar almasına olanak tanır (Safari ve Areeb, 2020, s. 351). GRI tarafından sunulan GRI 101: Temel Dosya, raporlama sürecinde uyulması gereken temel ilkeleri içermektedir. Bu ilkeler aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 3. Rapor Kalitesinin Tanımlanmasına Yönelik GRI İlkelerinin Şematik Tablosu

İlke	Tanım
Doğruluk	İşletmelerin sürdürülebilirliğe yönelik faaliyetlerinin değerlendirilmesine imkân tanıyacak şekilde doğru ve yeterince ayrıntılı bilgileri raporlaması gerektiğini ifade etmektedir.
Denge	İşletmelerin, raporladıkları bilgileri tarafsız bir şekilde ve işletmeyle ilgili olumlu ve olumsuz etkilerinin adil bir şekilde temsil etmesi gerektiğini ifade etmektedir.
Açıklık	İşletmelerin raporladıkları bilgiler ve raporlar erişilebilir ve anlaşılır bir şekilde sunulması gerektiğini ifade etmektedir.
Karşılaştırılabilirlik	Zaman içerisinde işletmelerin sürdürülebilirlikle ilgili faaliyet sonuçlarında meydana gelen değişikliklerin ve bu sonuçların diğer işletmelere göre analizini mümkün kılmak için raporların tutarlı bir şekilde sunulmasını ve hazırlanmasını ifade etmektedir.
Tamlık	İşletme, raporlama dönemi boyunca işletmenin sürdürülebilirlik faaliyetlerinin sonuçlarının değerlendirilmesine olanak sağlayacak yeterli bilgiyi sağlaması gerektiğini ifade etmektedir.
Sürdürülebilirlik Bağlamı İlkesi	İşletmenin, sürdürülebilir kalkınmaya yönelik performansına ve faaliyetlerine yönelik bilgileri içerecek şekilde raporlama hazırlamasını ifade etmektedir.
Zamanındalık	İşletme, bilgileri düzenli bir programa göre raporlamalı ve bilgi kullanıcılarının karar verme sürecinden önce hazır olması gerektiğini ifade etmektedir.
Doğrulanabilirlik	İşletmelerin, raporlanan bilgilerin kalitesinin belirlenmesi amacıyla incelenmesini sağlayacak şekilde bilgileri toplaması, kaydetmesi, derlemesi ve analiz etmesi gerektiğini ifade etmektedir.

“Başta Pandemi ve Rusya-Ukrayna savaşı olmak üzere son yıllarda yaşanan gelişmeler, küresel ölçekte tüm ülkeleri etkilemiş, işletmelerin tedarik ve üretim süreçlerinde aksaklıklara sebep olmuş ve işletmelerin finansal tablolarında gösterilmeyen risklerin aslında işletmelerin finansal performansını da etkileyeceğini göstermiştir.” (KGK, 2023) Bu göstergeler, işletmelerden çevresel, ekonomik ve yönetim konularındaki fırsat ve tehditlerin de finansal etkisinin talep edilmesine neden olmuştur. Özellikle iklim değişikliğinin sebep olduğu finansal, sosyal ve çevresel boyutların önemi ve etkilerinin tüm işletme paydaşları açısından açıklanma talebi kritik boyutlara ulaşmıştır. Söz konusu etkilerin şeffaf olarak, özellikle karşılaştırılabilir ve güvenilir olarak standardizasyonu sağlayarak, raporlanması önem kazanmıştır.

Standardizasyonu sağlam amacıyla, 2021 Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Konferansında (COP26); Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı tarafından Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulunun (ISSB) kurulduğu ilan edilmiştir. Bu ilanla birlikte, sürdürülebilirlik raporlaması kurumsal ve küresel bir geçerlilik kazanmıştır. Türkiye’de ise uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarını belirlemeye ve yayımlamaya, gerektiğinde değişik işletme büyüklükleri ve sektörler itibarıyla farklı düzenlemeler yapmaya ve bu konularda denetim yapacakları yetkilendirmeye ve gözetime tabi tutmaya” Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yetkili kılınmıştır. KGK, bu amaçla Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını da yayınlayan, uluslararası geçerliliği kabul edilmiş ve 140 ülkede tanınan Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı’nın alt kuruluşu olan Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulunun (ISSB) yayınladığı Türkiye

Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarını terminoloji ve ilke birliği sağlayabilmek amacıyla benimsemiş ve yayınlamıştır. Uluslararası Düzenleyici Kurumlar Birliği (International Organization of Securities Commissions, IOSCO) 'ne bağlı 138 ülkede ISSB standartlarını kullanması için açıklamada bulunması da bu standartların uluslararası anlamda geçerliliği olduğunu göstermektedir.

Avrupa Birliği, sürdürülebilirlik raporları alandaki önemli regülatörlerden biridir. Avrupa Komisyonu, Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (EFRAG) tarafından hazırlanacak AB Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarının uygulanmasını öngören Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifini 5 Ocak 2023'te kabul etmiştir. EFRAG tarafından Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB) ve Küresel Raporlama Girişimi (GRI) ile uyumlu 12 Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standardı (ESRS) hazırlanmıştır. Avrupa Komisyonu tarafından 31 Temmuz 2023 tarihinde öncelikle Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi kapsamına dâhil işletmeler tarafından kullanılmak üzere Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarını kabul etmiştir (EU Commission, 2023). Standartlarda "çifte önemlilik" kavramı vurgulanarak, işletmelerin, sürdürülebilirlikle ilgili hem finansal hem de etki açısından önemlilik değerlendirmeleri yapmaları ve iki boyutta da önemli olan hususları raporlamaları gerekecektir. (KPMG, 2022b)

CSRD'ye tabi olacak işletmeler için eşik değerler belirlenmiştir. Ancak raporlama yükümlülüğü sadece eşik değerini aşan işletmeler için değil, kademeli olarak bu işletmelerin değer zincirinde yer alan işletmeleri de kapsayacaktır. Raporlamaya tabi işletmeler, EFRAG tarafından hazırlanan ve Avrupa Komisyonu tarafından onaylanacak Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlaması Standartları (European Sustainability Reporting Standards-ESRS) kullanacaklardır. ESRS uygun raporlamayla birlikte, işletmelerin yeşil yıkama (greenwashing) faaliyetlerinin de engellenerek, daha güvenilir, tutarlı ve karşılaştırılabilir sürdürülebilirlik raporlaması yapması hedeflenmektedir (Yeşil büyüme, t.y.)

KGK, 2022 yılında Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarını (TSRS) geliştirmeye başlamış ve bu kapsamda TSRS 1 adı altında "Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler" ve TSRS 2 olarak adlandırılan "İklimle İlgili Açıklamalar" standartlarının taslaklarını oluşturmuştur. 2023 yılı sonuna kadar bu taslaklar kamuoyunun görüşlerine sunulmuştur (KGK, t.y.). 29 Aralık 2023 tarihli Resmi Gazete'de, belirli işletmelerin 2024 yılı itibarıyla belirlenen eşik değerlere ulaşmaları durumunda zorunlu olarak TSRS'ye uygun sürdürülebilirlik raporu hazırlamaları gerektiği duyurulmuştur. 5 Ocak 2024 tarihinde KGK tarafından yapılan açıklamada, zorunlu sürdürülebilirlik raporlamasına tabi olacak işletmelerin kriterleri belirlenmiştir. Bu kriterler arasında aktif toplamı 500 milyon TL, yıllık net satış hasılatı 1 milyar TL ve çalışan sayısı 250 kişi olarak sıralanmış ve bu üç kriterden en az ikisini iki takip eden raporlama döneminde aşan işletmelerin sürdürülebilirlik raporu hazırlaması zorunlu kılınmıştır. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu bünyesindeki bankalar hariç, BDDK'ya tabi bankalar da herhangi bir kriter aranmaksızın raporlama zorunluluğuna tabi tutulmuştur. Ayrıca, bu kapsam dışındaki işletmelerin gönüllülük esasına göre TSRS'ye uygun sürdürülebilirlik raporu hazırlayabilecekleri belirtilmiştir (KGK, 2023).

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Kurumsal sürdürülebilirlik raporlarının, işletmelere, sürdürülebilir kalkınma hedefleri kapsamında iş stratejileri geliştirme; fırsat ve tehditleri değerlendirme, bunların finansal ve etkileri açısından önemini belirleme, finansal ve finansal olmayan işletme performansı arasında etkileşim kurmayı sağlama, süreçleri düzenleme, maliyetleri düşürme, gelirleri, pazar payını ve verimliliği artırma, dış paydaşların işletmenin gerçek değerini, maddi ve maddi olmayan varlıklarını anlamalarını sağlama, olumsuz çevresel, sosyal ve yönetim etkilerinin azaltılması

veya tersine çevrilmesine katkıda bulunma, işletme itibarının ve marka sadakatının artırılmasına yardımcı olma, performansın işletme içinde ve işletmeler ve sektörler arasında karşılaştırılmasına olanak sağlama, işletmenin sürdürülebilirlik performansının yasalar, normlar, kodlar, performans standartları ve gönüllü girişimler açısından karşılaştırılmasını ve değerlendirilmesini sağlama faydaları bulunmaktadır (KGK, 2023)

Bu sebeple işletmelerin finansal bilgilerle birlikte finansal olmayan (üretim sürecinde kullanılan doğal kaynaklar, faaliyetlerin çevresel etkileri, risk yönetimi, kurumsal yönetim anlayışı, çalışan memnuniyeti, sosyal ve toplumsal çıktıları) birçok bilginde paylaşıldığı güvenilir, tutarlı ve karşılaştırılabilir sürdürülebilirlik raporlarının önemi her geçen gün artmaktadır.

ESG piyasasının 2025 yılında 50 trilyon dolara ulaşarak küresel varlıkların üçte birini oluşturması beklenmekte ve bu nedenle sürdürülebilirlik bilgilerinin raporlanması ve güvence denetimi tüm paydaşlar açısından daha da büyük önem kazanmaktadır.

Sürdürülebilirliğe önem veren sorumlu yatırımcıların yatırım kararlarını sürdürülebilirlik performansı yüksek veya bu konuda bilinçli işletmeler lehine vermelerini, işletmelerin daha geniş sermaye havuzuna sahip olmalarına katkı sağlamaktadır. Bunun yanı sıra sürdürülebilirlik raporları, işletmeleri inovatif düşünmeyi teşvik ederek yeni iş modelleri ve ürünler geliştirmelerine yardımcı olarak rekabet avantajı elde etmelerine ve dolayısıyla uzun dönemli başarı sağlamalarına yardımcı olmaktadır (Sanchez ve Hernandez, 2021, 64). Sürdürülebilirlik ilkelerine uygun olarak faaliyetlerini sürdüren işletmelerdeki çalışanlar daha yüksek bağlılık ve motivasyona sahip olmaktadır (Petrescu vd., 2020). Bu yüksek bağlılık, çalışanların iş memnuniyetini ve üretkenliğini artırarak işletmenin uzun vadeli başarısına katkı sağlamaktadır (Hazır, 2018, s. 51).

2015 yılından itibaren endeksteeki firmalar hakkında bilgi yayınlamaya başlayan BİST Sürdürülebilirlik endeksi 2014 yılında oluşturulmuştur. Dünya'daki gelişmelere paralel olarak Türkiye'de sürdürülebilirlik endeksinde yer alan işletme sayısı 2015 yılında 29 firma ile sınırlı iken 2024 yılında 82 firmaya ulaşmıştır. Bu durum Dünya'daki ülkelerde ve kuruluşlarda olduğu gibi Türkiye'de de sürdürülebilirliğe verilen önemin ve sürdürülebilirlikle ilgili farkındalığın her geçen yıl arttığına bir göstergesidir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından Şubat 2023'te yayınlanan rapordaki bulgular, 21 ülkeden 1350 işletmeyi kapsamaktadır. Rapora göre "sürdürülebilirlik açıklaması yapan ve güvence denetimi yaptıran işletmelerin sayısında yıllar itibarıyla önemli oranda artış olduğu beyan edilmektedir. (KGK, 2023)

Kurumsal sürdürülebilirlik raporlamasının niteliği kadar, sunulan bilginin güvenilir, tutarlı ve karşılaştırılabilir olması önemlidir. Özellikle işletmelerin yeşil yıkama (greenwashing) uygulamalarını önlemenin temel aracı olarak güvence denetimlerinin yapılması bilgi kullanıcıları açısından kritik önem taşımaktadır. Türkiye'de ve Dünya'da gönüllü raporlamanın bir yere kadar fayda sağladığı görülmektedir. Bilginin güvenilir, tutarlı ve karşılaştırılabilir olmasına araç olacak güvence denetimlerine ilişkin getirilen yasal düzenlemeler, bilgi kullanıcılarının sağlıklı karar almalarını sağlayacak olan raporların niteliğini arttırmada önemli bir güvence mekanizması olacaktır.

Makalenin teorik ve pratik katkısını özetlemek istersek; teorik katkısı, finans, muhasebe ve sürdürülebilirliğin ortak kesişim noktasında mevcut bilgiye katkı sağlamak, ampirik kanıtlar sunmak, teorik ve pratik çıkarsamalarda bulunmak ve potansiyel olarak politika ve kurumsal uygulamaları daha sürdürülebilir sonuçlara ulaşmak adına ilerletmek ve etkilemektir. Makalenin pratik katkısı ise, işletmenin tüm paydaşlarına (yatırımcılar, politika yapımcılar ve kurumsal karar alıcılar vb.) güncel bilgiler sunmaktadır. Makale, sürdürülebilirlik ilkelerinin raporlama standartlarına entegre edilmesi sürdürülebilirlik uygulamalarını iyileştirmeye teşvik edecek

politikaların tasarlanması, düzenlenmesi ve standartların geliştirilmesi konusunda da bilgiler sunmaktadır.

KAYNAKÇA

- Akarçay, Ç. (2014). Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu. *Öneri Dergisi*, 4.
- Altun, A. A., & Kılıç, Z. (2014). Sürdürülebilir Kalkınma Ve Sürdürülebilir Bankacılık: AB ve Türkiye'deki Uygulamalar. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(42), 203-212.
- Ay, S. (2017). Sürdürülebilir Kalkınmayı Ölçmek: Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme. *Paradoks Ekonomi Sosyoloji ve Politika Dergisi*, 85-100.
- Aydın, S. (2020). *Türkiye'de Sürdürülebilir Kalkınma*. İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- Baumgartner, R. (2014). Managing Corporate Sustainability and CSR: A Conceptual Framework Combining Values, Strategies and Instruments Contributing to sustainable Development. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 21(5), 258-271.
- Benn, S., Edwards, M., & Williams, T. (2014). *Organizational Change For Corporate Sustainability*. Routledge.
- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., & Brotherton, M.-C. (2019). Assessing and Improving the Quality of Sustainability Reports: The Auditors' Perspective. *Journal of Business Ethics*, 155(3), 703–721.
- Çelik, Y. (2018). *Sürdürülebilirlik Muhasebesi, Sürdürülebilirlik Raporlama İlkeleri (GRI BİST Sürdürülebilirlik Endeksinde İşlem Gören Bankaların Sürdürülebilirlik Raporlarının Karşılaştırılması)* (Unpublished Master's Thesis). Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çıtak, L., & Ersoy, E. (2016). İşletmelerin BİST sürdürülebilirlik Endeksinde Alınmasına Yatırımcı Tepkisi: Olay Çalışması ve Ortalama Testleri ile Bir Analiz. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 8(1), 43-57.
- Daub, C. (2007). Assessing the Quality of Sustainability Reporting: An Alternative Methodological Approach. *Journal of Cleaner Production*, 15(1), 75–85.
- Diouf, D., & Boiral, O. (2017). Quality of Sustainability Reports and Impression Management: A Stakeholders Perspective. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 30(3), 643–667.
- Dyllick, T., & Hockerts, K. (2002). Beyond the Business Case For Corporate Sustainability. *Business Strategy and the Environment*, 11(2), 130-141.
- Ekerşil, V., & Özgür Göde, M. (2017). Küresel Raporlama Girişimi (GRI) Standartlarına Göre Seçilen Otellerin Sürdürülebilirlik Raporlarının Analizi Ve Değerlendirilmesi. *Business and Economics Research Journal*, 8(4), 859-871.
- EU Commission, (2023), "The Commission Adopts the European Sustainability Reporting Standards", https://finance.ec.europa.eu/news/commission-adopts-european-sustainability-reporting-standards-2023-07-31_en
- Fonseca, A., Mcallister, M. L. & Fitzpatrick, P. (2014), Sustainability Reporting Among Mining Corporations: a Constructive Critique of the GRI Approach, *Journal of cleaner production*, 84, 70-83.
- Fuhrmann, S., Ott, C., Looks, E., & Guenther, T. W. (2017). The Contents of Assurance Statements for Sustainability Reports and Information Asymmetry. *Accounting and Business Research*, 47(4), 369-400.

- Gbangbola, K., & Lawler, N. (2020). *Gold Standard Sustainability Reporting: A Step by Step Guide to Producing Sustainability Reports*. Routledge.
- Gillani, S. M., Ramakrishnan, S., Raza, H., & Ahmad, H. (2018). Review of Corporate Governance Practices and Financial Distress Prediction. *International Journal of Engineering & Technology*, 7(28), 30-33.
- Global Reporting Initiative (GRI). (2008). *Global Reporting Initiative Sustainability Report (GRI)*.
- Global Reporting Initiative (GRI). (2016). *GRI 101: Foundation [GRI Standards]*. <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/>
- Gündoğdu, A. (Ed.). (2019). *Türkiye’de Sürdürülebilir Finans Uygulamaları*. Gazi Kitabevi.
- Hazır, Ç. (2018). *Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Sürdürülebilirlik Performans Ölçümü*. Türkmen Kitabevi.
- International Institute for Sustainable Development (IISD). (2012). *The Business Case for Sustainability: A Review of the Evidence*. https://www.iisd.org/system/files/publications/investigation_tripple_bottom_line.pdf
- International Union for Conservation of Nature (IUCN). (1973). The First Quarter Century of IUCN: Looking Back and Looking Ahead. *IUCN Yearbook*, 15–55.
- İç, Y. T. (2020). COVID-19 Yayılımının Ülke Bazında Etkilerinin Analizine Yönelik Bir Topsis Modeli. In M. Kabak & Y. Çınar (Eds.), *Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleri MS Excel çözümlü Uygulamalar* (pp. 85-100). Nobel Yayıncılık.
- Jamali, D. (2006). Insights Into Triple Bottom Line Integration From A Learning Organization Perspective. *Business Process Management Journal*, 12(6), 809-821.
- Karcioğlu, R., & Öztürk, S. (2021). *Sürdürülebilirlik Muhasebesi Ve Raporlaması*. Gazi Kitabevi.
- KGK, (Kamu Gözetimi Kurumu) (2023). “Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı” Kapsamında Sürdürülebilirlik Raporlamasına Tabi Olacak İşletmelerin Belirlenmesi. *Duyuru* (No. 2024-5), https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/sustainability/Duyuru_Surdurulebilirlik.pdf
- KGK, (Kamu Gözetimi Kurumu) (2024a), “Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması Eğitimlerine İlişkin Usul ve Esaslar” Duyurusu, Tarih: 5/6/2024, Sayı, 2024-41, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Surdurulebilirlik/Duyuru/Surdurulebilirlik%20Egitimi%20Usul%20Esaslar%20Duyuru.pdf>
- KGK, (Kamu Gözetimi Kurumu) (2024b), Sürdürülebilirlik Denetçiliği Sınavının Konularına İlişkin Duyuru, Tarih: 28/6/2024, Sayı: 2024-46, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Surdurulebilirlik/Duyuru/Duyuru%20-%2045%20Surdurulebilirlik.pdf>
- KGK, (Kamu Gözetimi Kurumu) (2024c), Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlarına Yönelik Zorunlu Güvence Denetimlerine İlişkin Duyuru, Tarih: 5/9/2024, Sayı: 2024-59, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Surdurulebilirlik/Duyuru/KurumsalSurdurulebilirlikRaporlarınaYonelikZorunluGuvenceDenetimlerineIliskinDuyuru.pdf>
- KGK, (Kamu Gözetimi Kurumu) (n.d.). *KGK sürdürülebilirlik, hakkımızda*. <https://kgk.gov.tr/surdurulebilirlik-hakkimizda>

- KGK, (2023), Soru ve Cevaplarla Sürdürülebilirlik Raporlaması, https://kgk.gov.tr/Portalv2/Uploads/files/Sustainability/Soru_ve_Cevaplarla_Surdurulebilirlik_Raporlamasi_30_05_2023__.pdf
- KPMG, (2022b) “First Set of ESRs is Now Out”, <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2022/05/european-sustainability-reporting-standards-eu-esrs.html>
- KPMG. (2015). *Currents of Change: The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2015*. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/11/kpmg-internationalsurvey-of-corporate-responsibility-reporting-2015.pdf>
- KPMG. (2022a). *The KPMG Survey of Sustainability Reporting*. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/se/pdf/komm/2022/Global-Survey-of-Sustainability-Reporting-2022.pdf>
- Lopes, A. P. (2018). Audit Quality and Earnings Management: Evidence from Portugal. *Athens Journal of Business & Economics*, 4(2), 179-192.
- Malthus, T. (1798). An Essay on the Principle of Population. In *British Politics and the Environment in the Long Nineteenth Century* (pp. 77-84). Routledge.
- McAteer, P. (2019). *Sustainability is the New Advantage: Leadership, Change, and the Future of Business*. Anthem Press.
- McCahey, J., & McGregor, W. J. (2013). The Conceptual Framework: Cornerstone of High Quality Financial Reporting. *Commentaries on financial reporting*.
- Okumuş, K. (2002). *Turkey's Environment*. Regional Environmental Center for Central and Eastern Europe.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2001). *Strategies for Sustainable Development: Practical Guidance for Development*. OECD Publishing.
- Özcan, C., & Ünal, S. (2023). Türkiye’de Sürdürülebilirlik Faaliyetlerinin Finansmanı. *Sürdürülebilir Kalkınma Dergisi*, 17(1), 1-16.
- Özmehmet, E. (2008). Dünyada ve Türkiye’de Sürdürülebilir Kalkınma Yaklaşımları. *Journal of Yaşar University*, 3(12), 1853-1876.
- Öztürk, A. (2022). *Sürdürülebilir Kalkınma Stratejisi ve Eylem Planı’nın Değerlendirilmesi*. Nobel Yayınevi.
- Petrescu, A. G., Bilcan, F. R., Petrescu, M., Holban Oncioiu, I., Türkeş, M. C., & Căpuşeanu, S. (2019). Effective Business Sustainability Through an Integrated Reporting-Based MCDM Framework. *Sustainability*, 11(4), 1163.
- PwC, (2017). *PwC Global Annual Review 2017*. <https://www.pwc.com/gx/en/about/global-annual-review-2017/pdf/pwc-global-annual-review-2017.pdf>
- Ranjbari, M., Esfandabadi, Z. S., Zanetti, M. C., Scagnelli, S. D., Siebers, P. O., Aghbashlo, M., ... & Tabatabaei, M. (2021). Three Pillars of Sustainability in the Wake of COVID-19: A Systematic Review and Future Research Agenda for Sustainable Development. *Journal of Cleaner Production*, 297
- Ratiu, D. E. (2013). Creative Cities and/or Sustainable Cities: Discourses and Practices. *City, culture and society*, 4(3), 125-135.
- Rukmiyati, N., Purbawangsa, I., Baskara, I., & Candraningrat, I. (2023). The Role of Investor Recognition Mediates the Effect of Sustainability Reporting Quality on Firm value. *Uncertain Supply Chain Management*, 11(4), 1561-1568.

- Safari, M. ve Areeb, A. (2020), A Qualitative Analysis of GRI Principles for Defining Sustainability Report Quality: an Australian Case From the Preparers' Perspective, *Accounting Forum*, 44(4), 344-375, Routledge.
- Sanchez-García, J. C. ve Hernandez-Sanchez, B. (Eds.). (2021), *Sustainable Organizations: Models, Applications, and New Perspectives*, BoD–Books on Demand.
- Schumacher, M., Gius, E., ve Marienberg-Milikowsky, I. (2023), *Stories of Sustainability*, Sustainable Development, 13, 79.
- Signitzer, B. ve Prexl, A. (2007), Corporate Sustainability Communications: Aspects of Theory and Professionalization, *Journal of Public Relations Research*, 20(1), 1-19.
- SPK, (2020), Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (II-17.1.a), <https://spk.gov.tr/data/639035148f95db2c38f512b3/Kurumsal%20Y%C3%B6netim%20Tebli%C4%9F%20II-17.1.pdf/>.
- Süklüm, N., & Hiçyorulmaz, E. (2019). BİST Sürdürülebilirlik Endeksindeki İşletmelerin Sosyal Sorumluluk ve Çevre Muhasebesi İlişkisi Açısından İncelenmesi: Bir içerik analizi, *Business and Management Studies: An International Journal*, 17(4), 1806-1824.
- Sürdürülebilir İş Ödülleri (t.y), Kategoriler, <https://www.surdurulebilirisodulleri.com/kategoriler/>
- Tufan, M. Z. ve Özel, C. (2018), Sürdürülebilirlik Kavramı ve Yapı Malzemeleri İçin Sürdürülebilirlik Kriterleri, *Uluslararası Sürdürülebilir Mühendislik ve Teknoloji Dergisi*, 2(1), 6-13.
- Tüyen, Z. (2020), İşletmelerde Sürdürülebilirlik Kavramı ve Sürdürülebilirliği Etkileyen Etmenler, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(37), 91-117.
- United Nations (UN). (1987). *Our Common Future: Report of the World Commission on Environment and Development*. Oxford University Press.
- Von Carlowitz, H. C. (1732). *Sylvicultura Oeconomica*, Worbey Zugleich Eine Gründliche Nachricht Von Dem in Churfl. Sächß. Landen Gefundenen Turff... befindlich (Vol. 1). Bey Johann Friedrich Brauns sel. Erben.
- WCED S. W. S. (1987), World Commission on Environment and Development, *Our Common Future*, 171 1-91
- WBCSD (World Business Council for Sustainable Development). (1999). *Corporate Social Responsibility: Meeting changing expectations*. WBCSD Publications.
- Yeşil Büyüme (t.y) “Zorunlu Sürdürülebilirlik Raporlamasına İlk Adım: Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi”, <https://yesilbuyume.org/zorunlu-surdurulebilirlik-raporlamasina-ilk-adim-kurumsal-surdurulebilirlik-raporlama-direktifi>
- Yıkılmaz, R. (2011), Sürdürülebilir Kalkınmanın Ölçülmesi ve Türkiye için Geliştirilmesi, Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi, DPT Müsteşarlığı, Sosyal Sektörle ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, Ankara.