

Türk Çimento İşletmelerinin Entegre Faaliyet Raporları Üzerine Bir Değerlendirme

An Evaluation of Integrated Activity Reports of Turkish Cement Companies

Eren Durmuş-Özdemir^a , Adnan Dönmez^b 

^a Department of Business Administration, Akdeniz University, Antalya, Türkiye

^b Department of Business Administration, Akdeniz University, Antalya, Türkiye,
adonmez@akdeniz.edu.tr

Özet

Bu çalışmanın amacı, Türk çimento işletmelerinin entegre faaliyet raporlarında yer alan mevzuat ve performans bildirimlerinin düzenleyici çerçeveleri, raporların yayım şekli, rapor amacıyla bağımsız olarak doğrulanmama beyanı ve çevresel kapsam kriterlerinin içeriklerinde yıllar itibari ile bir değişim olup olmadığının incelenmesidir. Her bir kriterin çimento işletmelerinin çevresel, sosyal ve yönetim performansını, stratejik yönünü, şeffaflığını ve sürdürülebilirlik taahhütlerini değerlendirmede kritik öneme sahip olması araştırma sorusunun şekillenmesinde belirleyici olmuştur. Bu kapsamda araştırmada entegre faaliyet raporlarını kurumsal internet sitesinde kamuya açık olarak beyan etmiş 6 adet çimento işletmesinin raporları mevzuat ve performans bildirimlerinin düzenleyici çerçevelerine, raporların yayım şekline, rapor amacıyla bağımsız olarak doğrulanmamasının beyanına ve çevresel kapsama göre yıllar bazında incelenmiştir. Araştırmada 6 adet çimento işletmesine ait toplam 23 adet rapor doküman analizi ile değerlendirilmiştir. Bulgular işletmelerin tamamının uluslararası mevzuat ve performans bildirimlerinin düzenleyici çerçeveleri ve raporlarını yayımlama biçimleri kriterlerinde yıllar itibari ile benzer çerçeveleri ve yayım şekillerini dikkate aldıklarını, rapor amacıyla bağımsız olarak doğrulanmama beyanı ve çevresel kapsam kriterlerinde ise yıllara göre düşük düzeyde farklılıklar sergilediklerini işaret etmiştir. Son olarak araştırmada sadece 2 adet işletmenin 2021 ve 2022 tarihlerinde mevzuat ve performans bildirimlerinin düzenleyici çerçevelerinde değişime gittiği gözlemlenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Entegre Raporlama, Çimento Sektörü, Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi

Abstract

The aim of this study is to investigate whether there have been any changes over the years in the legislative and regulatory frameworks of performance disclosures, the publication format of reports, the declaration of independent verification, and the environmental scope criteria in the integrated activity reports of Turkish cement companies. The critical importance of each criterion in evaluating the environmental, social, and governance performance, strategic direction, transparency, and sustainability commitments of cement companies was decisive in forming the research question. In this context, the study examined the reports of six cement companies that have publicly declared their integrated activity reports on their corporate websites, based on the legislative and regulatory frameworks of performance disclosures, the publication format of the reports, the declaration of not being independently verified, and environmental scope over the years. The research involved a document analysis of 23 reports from six cement companies. The findings indicate that all the companies considered similar frameworks and publication styles for international legislation and regulatory frameworks of performance disclosures over the years, while showing minor variations in the declaration of not being independently verified and in environmental scope criteria. Lastly, the study observed that only two companies underwent changes in their choices of legislative and regulatory frameworks for performance disclosures in 2021 and 2022.

Keywords: Integrated Reporting, Cement Sector, International Integrated Reporting Framework

For Citation: Durmuş-Özdemir, E., Dönmez, A. (2023). Türk Çimento İşletmelerinin Entegre Faaliyet Raporları Üzerine Bir Değerlendirme. Journal of Academic Value Studies, 9(4), 266-283. <http://dx.doi.org/10.29228/javs.73960>

Received: 30.11.2023 Accepted: 30.12.2023

This article was checked by *intihal.net*



1. Giriş

Son yıllarda entegre faaliyet raporlamasını çeşitli yönleriyle ele alan çeşitli bilimsel alanlarda birçok akademik çalışmaya rastlamak mümkündür. Bu çalışmalarda entegre raporlamanın stratejik planlama, yönetim stratejileri ve yönetimle olan ilişkisi (Eccles ve Krzus, 2010; Busco, vd., 2013; De Villiers vd., 2014), entegre raporlamada özellikle çevresel ve sosyal performans açısından, şirketlerin sürdürülebilirlik hedeflerini gerçekleştirip gerçekleştiremeyecekleri (Kolk, 2010; Dumay, vd., 2017), entegre raporlamanın, finansal ve sürdürülebilirlik performans ölçümünde kolaylaştırıcı/yıpratıcı/karışık vb. etkileri ve entegre raporlamanın şirketlerin şeffaflığını ve hesap verilebilirliğini nasıl arttırdığına dair (Adams ve Frost, 2008) konulara ilgi gösterildiği gözlemlenmiştir. Özellikle son dönem çalışmalarda entegre raporlamanın uluslararası standartlarla uyumluluğunu ve bu süreçteki mevzuat zorluklarını inceleyen araştırmaların sayısında artış gözlemlenmiştir (Flower, 2015; Maroun, 2019; Dereköy, 2018; Sultanoğlu ve Akdoğan, 2020; Şaka ve Tükenmez, 2022). Konuya olan ilginin artmasında birkaç neden olabilir. Örneğin şirketlerin faaliyetlerinin uluslararası sınırları aşması ve dolayısıyla çeşitli ülkelerin mevzuatlarına uyum gerekliliğine yol açmış, bu durum, uluslararası standartlara ve düzenleyici çerçevelere uyum konusunda artan bir ihtiyaç yaratmış olabilir. İkinci olarak, yatırımcılar ve paydaşlar artık şirketlerden sadece finansal performans bilgileri değil, aynı zamanda çevresel, sosyal ve yönetim performansları hakkında da şeffaf ve güvenilir bilgiler beklediklerinden, bu raporların uluslararası mevzuat ve düzenleyici çerçevelere uyumunu ön plana çıkarmış olabilir. Üçüncü olarak, sürdürülebilirlik ve kurumsal sosyal sorumluluk konularında artan kamu bilinci ve beklentileri, şirketlerin bu alanlardaki performanslarını daha etkin bir şekilde raporlamalarını gerektirmiştir. Bu, uluslararası düzeyde kabul görmüş standartlara ve düzenleyici çerçevelere uyumlu raporlama ihtiyacını artırmış olabilir. Günümüzde entegre raporlama finansal verilerin ötesinde, şirketlerin genel sürdürülebilirlik performanslarını ve şeffaflığını kapsamlı bir şekilde yansıtan bir araç olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle Flower (2015) ve Maroun (2019) gibi araştırmacıların çalışmaları, entegre raporlamanın uluslararası standartlar ve mevzuatlarla uyumluluğuna odaklanmanın ve bu uyumluluğun şirketler için nasıl bir stratejik öneme sahip olduğunun vurgusunu ortaya koymuştur. Sonuç olarak, mevcut eğilimler, entegre raporlamanın uluslararası standartlar ve mevzuat uyumu konusundaki çalışmaların sayısının artmasına neden olmaktadır. Bu noktadan hareketle mevcut çalışmada çimento işletmelerinin entegre faaliyet raporunda yer alan mevzuat ve performans bildirimlerinde esas aldıkları düzenleyici çerçevelerin neler olduğu ve esas alınan bu çerçevelerde yıllar itibari ile bir değişim olup olmadığı sorgulanmıştır. Araştırmanın bir diğer sorusu Türk çimento işletmelerinin entegre faaliyet raporlarının hazırlık sürecinde kritik önem taşıdığı belirtilen (Kılıç ve Kuzey, 2018; Aras ve Crowther, 2010) raporun yayım şekli, bağımsız doğrulanmamasının beyanı ve çevresel kapsam değişkenlerinin içeriklerinde yıllara göre farklılık olup olmadığıdır. Her bir kriterin çimento işletmelerinin çevresel, sosyal ve yönetim performansını, stratejik yönünü, şeffaflığını ve sürdürülebilirlik taahhütlerini değerlendirmede kritik öneme sahip olması araştırma sorusunun şekillenmesinde belirleyici olmuştur. Kısaca Türk çimento sektöründe yapılan bu araştırma, çimento sektöründeki işletmelerin entegre raporlama pratiklerinin uluslararası standartlar ve mevzuat çerçevelerine uyum sürecindeki gelişmelerini ve bu süreçteki potansiyel değişimleri tespit etmeyi amaçlamaktadır. Bu kapsamda entegre faaliyet raporlarını kurumsal internet sitesinde kamuya açık olarak beyan etmiş Çimsa, Nuh Çimento, Adana Çimento, Aslan Çimento, Akçansa ve Oyak Çimento işletmelerine ait raporları mevzuat ve performans bildirimlerinin düzenleyici çerçevelerine, raporların yayım şekline, rapor amacıyla bağımsız olarak doğrulanmamasının beyanına ve çevresel kapsama göre yıllar bazında incelenmiştir. Çimento üretiminin diğer sektörlerle kıyasla karbon emisyonlarının ve doğal kaynak kullanımının önemli çevresel etkilere sahip olması ve Türkiye’de entegre faaliyet raporu yayımlayan öncü sektörlerden biri olması nedeniyle çimento işletmelerinin raporları incelenmek istenmiştir.

2. İlgili Alan Yazın İncelemesi

2.1. Kurumsal Raporlamadan Entegre Faaliyet Raporlamaya Geçiş Hakkında

Kurumsal raporlama, işletmelerin paydaşlarına performansları, stratejileri ve riskleri hakkında bilgi sağlama pratiğidir. Geleneksel olarak, bu raporlama genellikle finansal bilgilerle sınırlı kalmıştır. Ancak son yıllarda, işletmelerin faaliyetlerinin ekonomik, çevresel ve sosyal sonuçları üzerindeki artan odaklanma ile entegre raporlama kavramı ön plana çıkmıştır. 20. yüzyılın sonlarına doğru, ekolojik ve sosyal sorumluluk gibi mali olmayan faktörlerin ölçülmesine ve değerlendirilmesine yönelik daha kapsamlı bir araca ihtiyaç duyulması, şirketlerin o zamana değin sadece finansal performansı açıklayan kurumsal raporlamanın yetersizliğini ortaya çıkartmıştır. Esasen kurumsal raporlamadan entegre raporlamaya geçişin 1970’lerde başladığı söylenebilir. Zira 1970’lerde çevresel hareketlerin artmasıyla, şirketlerin çevresel performansları hakkında daha fazla bilgi talep edilmeye başlanmıştır (Gray, vd., 1996). 1980-1990’lı yıllarında ekolojik meselelere ek olarak sosyal sorumluluk raporlaması eklenmiş ve birçok şirket sosyal ve çevresel konularda özel raporlar yayımlamaya başlamıştır (Guthrie ve Parker, 1990). 2000’lerin başında, şirketlerin mali olmayan

performanslarını değerlendirme ve raporlamada sektörler özelinde çeşitli uluslararası çerçeveler oluşturulmuştur. Eccles ve Krzus (2010) bu dönüşümü, şirketlerin sadece finansal performanslarını değil, aynı zamanda çevresel ve sosyal performanslarını da raporlama ihtiyacını gösteren bir değişim olarak tanımlamıştır. Entegre raporlamanın tarihsel gelişimi, finansal performansın ötesinde şirketlerin genel sürdürülebilirlik performanslarını kapsayan bir raporlama biçimine doğru ilerlemiş ve bu süreçte küresel ilkeler ve standartlar belirlenmiştir.

Entegre raporlama, bir işletmenin finansal ve mali olmayan performansını, stratejilerini, yönetişimini, risklerini ve fırsatlarını tek bir raporda sunma süreci/aracı/anlayışı/yaklaşımı olarak tanımlanmaktadır. Bu raporlama biçimi, işletmelerin sadece finansal sonuçlarını değil, aynı zamanda çevresel, sosyal ve yönetim faktörlerini de kapsadığından kapsamlı bir *araç*, değer yaratma süreçlerini daha bütünsel ve şeffaf bir şekilde anlamalarını ve bu süreçleri paydaşlarına aktarmalarını sağladığından bir *süreç* ve bu süreçte gelişen bir *anlayış* olarak tanımlanabilir (Sevim vd., 2017). Yani entegre faaliyet raporlamasının sadece bir raporlama aracı olmanın ötesinde, şirketlerin stratejik yönetimine, paydaşların bilgilendirilmesine ve finansal raporlama kalitesine katkıda bulunan kapsamlı bir yaklaşım olduğu söylenebilir. Nitekim işletmeler entegre faaliyet raporlamasını sadece mali verilere dayalı olarak değil, aynı zamanda çevresel, sosyal ve yönetim faktörleri dikkate alarak değer yaratma kapasitelerini daha bütünsel bir şekilde değerlendirebilme ihtiyacından kaynaklı yapmakta olduğu belirtilmektedir. Bu, hem işletmelerin karar verme süreçlerini geliştirebileceği hem de yatırımcılar, düzenleyiciler ve diğer paydaşlar için daha kapsamlı bilgiler sunabileceği bir bakış açısını da yaratmaktadır (Busco vd., 2017). Entegre raporlamanın bir başka önemli yönü, sürdürülebilirlik ve sosyal sorumluluk konularının giderek daha merkezi hale gelmesidir. Günümüzde işletmeler, operasyonlarındaki ve tedarik zincirlerindeki sürdürülebilirlik uygulamaları hakkında daha fazla bilgi talep eden paydaşlarının artan taleplerini karşılamak için entegre raporlamasına ihtiyaç duyabilmektedir (Flower, 2015). Karar vericiler açısından, entegre raporlama, stratejik karar alma sürecinin verimli yönetilmesinde mali olmayan bilgilerin dahil edilmesi ile risk yönetimi ve fırsat tanımlama gibi konularda daha bilinçli kararlar alınmasını sağlamaktadır (Dereköy, 2018; Busco vd., 2013). Özetle entegre raporlama, işletmelerin kurumsal raporlama sürecinde bütünsel bir yaklaşım benimsemelerine olanak tanıyan önemli bir araçtır. Bu, hem işletmelerin performanslarını ve stratejilerini daha geniş bir bağlamda değerlendirmelerini sağlamak hem de paydaşlarına daha kapsamlı ve şeffaf bilgi sunmalarına yardımcı olmaktadır.

Entegre faaliyet raporlaması, son yıllarda iş dünyasında artan bir ilgi görmekte ve giderek daha fazla şirket tarafından benimsenmektedir. Çünkü şirketler entegre faaliyet raporlaması ile uzun vadeli değer yaratma potansiyelini hem finansal hem sürdürülebilirlik performanslarını bir arada değerlendireceği bir bakış açısı oluşturabilmektedir. Nitekim Busco, vd. (2013) tarafından yapılan araştırmada da, şirketlerin stratejik planlama ve yönetim süreçlerine katkıda bulunduğu belirtilmektedir. De Villiers, vd. (2014) tarafından yapılan çalışma, entegre raporlamanın kurumsal yönetim üzerindeki olumlu etkilerini ve şirketlerin yönetim uygulamalarına nasıl yön verdiğini ortaya koymaktadır. Öyle ise entegre raporlamanın işletmeler açısından kolaylaştırıcı bir etkisi olduğu söylenebilir. Ancak literatürde bazı çalışmalar entegre raporlama çalışmaları sırasında işletmelerin karşı karşıya kalabileceği sorunların, kolaylaştırıcı etkisinden daha fazla olumsuz bir etki yaratabildiğine bu nedenle raporlamayı tercih eden işletmelerin sayısında azlık olabildiğine işaret etmektedir. Örneğin De Villiers ve Maroun (2018) entegre raporlamanın karmaşıklığı ve şirketlerin bu yeni raporlama biçimine uyum sağlamasının zorlukları vurgulamışlardır. Entegre raporlamanın geleneksel finansal raporlama sistemlerine kıyasla daha fazla veri toplama ve analiz gerektirmesi bu durumun özellikle kaynak kısıtlamaları olan şirketler için zorlayıcı olabileceği belirtilmektedir. Nitekim raporlama sürecinde işletmelerin, sürdürülebilirlik verileri için bilgi sistemlerinin geliştirilmesine yatırım yapması ve bu verileri anlamlandırmak ve finansal raporlamaya dahil etmek için gerekli insan kaynağına ihtiyaç duyabilecekleri belirtilmektedir (Zozik ve Doğan, 2021). Gray vd. (2014)'e göre entegre raporlama şirketlerin kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerini geliştirmekte ve bu faaliyetler paydaşlarla yoğun ve etkili bir şekilde iletişimi arttırabilmektedir. Garcia-Sanchez vd. (2013) göre entegre raporlamanın çevresel ve sosyal raporlama standartlarıyla uyumlu olmanın önemli olduğu, uyum sürecinin özellikle uluslararası faaliyet gösteren şirketler için önemli bir avantaj sağlayabilirken, küçük ölçekli işletmeler açısından maliyet yükü getirebileceği belirtilmiştir. Nitekim Cheng vd. (2014) çalışmasında entegre raporlamanın uygulanması sırasında karşılaşılan maliyetler ve yönetim zorluklarını ele alınmıştır. Çalışmada entegre raporlamanın, şirketlerin mevcut raporlama süreçlerini yeniden yapılandırması ve geniş kapsamlı veri toplama ve analiz becerileri geliştirmesi gerektiği ifade edilmiştir. Entegre raporlamanın yaygınlaşmamasının önünde duran engellerden bir tanesi de gönüllülük esasına dayalı olması nedeniyle şirketler tarafından kolay benimsenmemesidir. Bu durum standardizasyon eksikliği, hassas bilgilerin açıklanmasına yönelik isteksizlik, finansal olmayan bilgilerin önemsenmemesi, raporlamanın ölçüm maliyeti, ölçüm zorlukları ve sürdürülebilirlik performansının birbirine bağlanması gibi ana faktörlerden kaynaklanabilmektedir (Oza, 2019).

2.2.Çimento Sektöründe Sürdürülebilirlik ve Entegre Raporlamanın Önemi

Çimento sektörü, hem küresel ekonomik faaliyetler için kritik bir endüstri dalıdır hem de önemli olumsuz çevresel etkilere sahip paydaşlar tarafından diğer sektörlerle kıyasla sıkı denetim ve gözlem altındadır. Çimento üretiminin küresel karbon salımının önemli bir bölümünden sorumlu olması (Gao vd., 2012), genellikle yüksek enerji tüketimi ve karbon emisyonları ile ilişkilendirilmesi sektörünün sürdürülebilirlik uygulamalarını benimsemesinin önemini arttırmaktadır. Aras ve Crowther (2008) çalışmalarında, çimento sektörünün çevresel sürdürülebilirlik konusundaki zorluklarına ve bu zorlukların etkili bir şekilde yönetilmesi gerekliliğine dikkat çekmişlerdir. Zira sektörün küresel karbon emisyonlarının önemli bir kaynağı olduğu ve bu durumun iklim değişikliğiyle mücadelede sektörün önemli bir rol oynaması gerektiğine işaret etmektedir. Böylece sektördeki işletmelerin hem çevresel sürdürülebilirliği artırabileceği hem de enerji maliyetlerini düşürerek ekonomik faydalar sağlayabileceği belirtilmektedir. Çimento sektöründe atık yönetimi ve geri dönüşüm uygulamalarının bölgesel ve küresel çevre kirliliklerini azaltmada araç olabileceği, atık malzemelerin çimento üretiminde alternatif hammaddeler olarak kullanılmasının hem çevresel yükü azalttığını hem de kaynak verimliliğini artırdığı ifade edilmektedir (Turner ve Collins, 2013). Türkiye’de çimento sektörü ekonomik açıdan katma değeri yüksek sektörlerden birisidir. Bu durum paydaşların işletmelerin sürdürülebilirlik uygulamalarını daha yoğun takip etmesine ve bilgi talep etmesine, işletmelerin ise uzun vadeli rekabetçiliği için sürdürülebilirlik uygulamalarını kritik bir araç olarak kullanmasına neden olabilmektedir. Örneğin Kılıç ve Kuzey (2018) Türk çimento sektöründe sürdürülebilirlik uygulamalarının, şirketlerin piyasa değerini ve itibarını artırdığını tespit etmişlerdir. Özetle, çimento sektöründe sürdürülebilir faaliyetler, çevresel etkilerin azaltılması, kaynak verimliliğinin artırılması, çalışan sağlığı ve güvenliğinin iyileştirilmesi ve sektörün uzun vadeli rekabetçiliğinin korunması açısından kritik anlam taşımaktadır. Bu nedenle çimento sektöründeki işletmelerin entegre faaliyet raporu yayımlamaları, sektörün özellikleri ve günümüz iş dünyasının gereklilikleri göz önünde bulundurulduğunda pek de şaşırtıcı gelmeyebilir. Zira sektörün özgün özelliklerinden -büyük ölçüde enerji tüketen ve yüksek düzeyde karbon emisyonlarına sebep olan vb.- ve sürdürülebilirlikle ilgili küresel beklentilerden kaynaklı entegre raporlama, sektörün çevresel, sosyal ve ekonomik etkilerini kapsamlı bir şekilde değerlendirmek ve raporlamak için kolaylaştırıcı bir süreç olabilmektedir. Josa vd. (2004) çimento sektöründe şirketlerinin çevresel performansını iyileştirmek için entegre raporlama uygulamalarını önemsemeleri gerektiğine ve sektördeki şirketlerin çevresel etkilerini ve enerji verimliliği stratejilerini raporlama süreçleri hakkında bilgi sunmaktadır. Moon ve Vogel, (2008) sektördeki şirketlerin toplumsal katkılarına ve kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerini entegre raporlamada ele alma biçimlerine vurgu yapmaktadır. Veltri ve Silvestri’e (2015) göre entegre raporlamanın küresel düzeyde kabul görmüş standartlara uyum sağlamada ve şirketlerin uluslararası rekabetçiliklerini desteklemede bir rol oynamaktadır.

Sektörde sürdürülebilirlik uygulamalara yön vererek işletmeler için entegre faaliyet raporların hazırlanmasını gerekli kılacak önemli gelişmelerden biri Avrupa Yeşil Mutabakatıdır (European Green Deal). Avrupa Yeşil Mutabakatı kısaca yenilenebilir enerji, sürdürülebilir gıda sistemleri, sürdürülebilir sanayi ve inşaat, kirliliğin ortadan kaldırılması gibi birçok politika ve bu politikaları hayata geçirebilmek için araçlar yer almaktadır (European Commission, 2023). Bu konudaki önemli araçlardan bir tanesi de özellikle çimento sektörünün de aralarında bulunduğu ihracat odaklı sektörleri yakından etkileyecek Sınırdan Karbon Düzenleme (SKD) Mekanizmasıdır (Alpay ve Gökmen, 2023). SKD mekanizması, Avrupa Birliği (AB) Emisyon Ticaret Sistemindeki (EU-ETS) karbon kaçağı riskini önlemek amacıyla ortaya çıkmıştır. AB, sera gazı salınımını sınırlamak amacıyla 2005’ten beri fazlar halinde emisyon ticaret sistemini uygulamaktadır. Bu uygulama kapsamında belirlenen sektörlerde üretim yapan tesislerin satın alabilecekleri emisyon hakları belirlenmiş olup bu haklar her yıl azaltılarak uygulanmaktadır. Özellikle çimento sektörü gibi karbon kaçağı riskli sektörlerde ise tesislerin emisyon hakları AB içinde tayin edilen referans değerlere kadar ücretsiz verilmektedir. Referans değerlerin aşılması durumunda ise serbest piyasadan aşılacak miktar satın alınarak sera gazı salınım miktarının sınırlar içinde tutulması sağlanmaktadır (TÜSİAD, 2020: 9). SKD, ithal edilen ürünlerin karbon ayak izini izlemeyi ve kontrol etmeyi amaçladığından çimento gibi yüksek karbon emisyonlu ürünlerin ithalatında kullanıldığında, bu sektörlerin yüksek karbon emisyonlarını kontrol altına almayı ve azaltmayı teşvik etmektedir. Bu da Avrupa Yeşil Mutabakatının karbon nötr hedeflerine ulaşma çabalarını desteklemesi nedeniyle sektörel düzeyde zorunlu uygulamaları gündeme getireceği düşünülmektedir. Ayrıca karbon içeriği yüksek ürünlerin ithalatını engellemek veya bu ürünlerin fiyatını yükseltmek suretiyle karbon fiyatlandırmasını uygulayan SKD, çimento sektörünün karbon emisyonlarını düşürmek için mali teşvikler sağlarken ve çevresel sürdürülebilirliği teşvik edebilmektedir. Özetle çimento sektörü, AB yeşil mutabakatı ve 2026 yılında yürürlüğe girecek olan sınırdan karbon emisyon düzenlemesi içerisindedir ve bu düzenleme sektörü pek çok açıdan etkileyebilecektir. Bu nedenle işletmelerin entegre faaliyet raporlarını hazırlamaları faaliyetlerinin devamında önemli olabilecektir.

2.3. Çimento Sektöründe Esas Alınan Uluslararası Entegre Raporlama Düzenleyici Mevzuat ve Çerçevesi

Çimento sektöründe yer alan firmaların entegre raporları incelendiğinde birden fazla mevzuat/standart/çerçeveye uygun olarak hazırlandıkları görülmektedir. Tüm bu standartlar, şirketlerin faaliyetlerinin çeşitli yönlerini şeffaf bir şekilde raporlamalarını ve paydaşlarına kapsamlı bilgi sunmalarını teşvik ederken her standart, farklı odaklara sahip olabilmektedir. Mevzuat ve çerçeveler ile ilgili ulusal alan yazında Türkçe terminolojik çevirilerinde bir standart oluşmadığı gözlemlenmiştir. Nitekim hem işletmelerin entegre faaliyet raporlarındaki beyanlarında hem de akademik çalışmalarda bu çerçevelere dair farklı çevirilerin kullanıldığı görülmektedir (Örneğin Küresel Raporlama İnisyatifi, Küresel Raporlama Girişimi gibi..). Bu nedenle bu çalışmada uluslararası mevzuat ve çerçeveler hakkındaki aktarımlarda bu çerçevelerin İngilizce kullanımlarındaki ilk harflerden oluşan kısaltmaların kullanılması yazarlar tarafından uygun görülmüştür. Çerçevesi şu şekilde özetlenmektedir:

- *International Integrated Reporting Council (IIRC)*: IIRC 2010 yılında şirketlerin finansal ve finansal olmayan performanslarını bütünlük bir şekilde raporlamalarını sağlamak amacıyla, düzenleyici kurumlar, yatırımcılar, şirketler, standart belirleme otoriteleri, muhasebe uzmanları ve sivil toplum kuruluşları tarafından oluşturulmuş bir koalisyonudur. Konsey raporlama sürecinin gelişimine katkı sağlamak amacıyla IIRC'yi hazırlamıştır (IIRC, 2013: 1). 2013 yılında hazırlanan çerçeve revize edilmiş hali ile 2021 yılı Ocak ayında yeniden yayımlanmıştır. İlgili çerçevenin amacı; “bir entegre raporda yer alan Kılavuz İlkeler ve İçerik Öğelerini ve ilgili temel kavramları açıklamaktır” şeklinde ifade edilmiştir. Buna ilave olarak çerçevenin kuruluşun değer yaratma kabiliyetini değerlendirmede kullanmak üzere entegre rapora dahil edilecek bilgileri tanımladığı, bir kuruluşun stratejisinin kalitesi veya performansının seviyesi gibi faktörler için göstergeler oluşturmadığı vurgulanmıştır. Ayrıca özel sektör şirketlerinin yanı sıra kamu sektöründe veya kâr amacı gütmeyen özel kuruluşlar tarafından da kullanılabilirliği ifade edilmiştir (IIRC, 2021: 6). Diğer çerçeveler ile kıyaslandığında şirketlerin kapsamlı performanslarını anlatmalarını sağlaması açısından benzer iken finansal ve finansal olmayan verilerin entegrasyonuna odaklanması nedeniyle farklılık sunmaktadır. Türkiye’de bazı büyük şirketler tarafından, özellikle uluslararası faaliyet gösterenler ve sürdürülebilirlik konusunda öncü olanlar tarafından kullanılmaya başlanmıştır. IIRC’nin 2021 yılında yayımlanan revize edilmiş haline ait kapsam aşağıda Tablo 1’de sunulmuştur.

2021 yılında yayımlanan revize çerçevede 2013 versiyonuna göre yapılan ilk önemli değişiklik Çıktı – Sonuç (output – outcome) ayrımı ile ilgilidir. Revize edilen çerçeve metnin 4.19 no’lu paragrafına “Sonuç” tanımı eklenmiştir. Ve ayrıca 4.19 nolu paragrafın sonuna çıktı-sonuç ayrımını göstermek adına açıklayıcı örnekler ilave edilmiştir (IIRC 2021). Revize çerçevede iş modeline ilişkin diyagramda da değişiklik yapılmıştır. Daha önceki çerçevede girdilerden sonuçlara doğru doğrusal olan akış, yeni çerçevede sonuçların hem çıktılardan (ürünler, hizmetler, yan ürünler ve atıklar) hem de iş faaliyetlerinden gelebileceğini göstermek amacıyla revize edilmiştir. Bu iyileştirmeye, girdilerini iş faaliyetlerine aktığı ve dolayısıyla sonuçları da etkileyebileceği vurgulanmıştır (Borsa İstanbul, 2022: 42).

Revize çerçevede yer alan diğer bir değişiklik ise kurumsal sosyal sorumluluk ile ilgili hususlardadır. Revize çerçeveye 2013 versiyonuna ek olarak 1.21, 1.22, 1.23 ve 1.24 nolu paragrafların eklenmesi suretiyle özellikle “kurumsal yönetimden sorumlu olanlar”ın kapsamı daha anlaşılır bir şekilde ifade edilmiştir.

Tablo 1: IIRC Kapsamı

BÖLÜM 1: GİRİŞ	
1.ÇERÇEVENİN KULLANIMI	2.TEMEL KAVRAMLAR
A. Entegre Rapor Tanımı	A. Giriş
B. Çerçevenin Amacı	B. Kuruluş ve Diğerleri İçin Değer Yaratma
C. Entegre Raporun Amacı ve Kullanıcıları	C. Sermaye Ögeleri
D. İkelere Dayalı Bir Yaklaşım	D. Değer Yaratma, Koruma ve Erozyon Süreci
E. Rapor Biçimi ve Diğer Bilgilerle İlişkiler	
F. Çerçevenin Uygulanışı	
G. Bir Entegre Rapor ile İlgili Sorumluluk	
BÖLÜM 2: ENTEGRE RAPOR	
3.KLAVUZ İLKELER	4.İÇERİK ÖĞELERİ
A. Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim	A. Kurumsal Görünüş ve Dış Çevre
B. Bilgiler Arasında Bağlantı	B. Kurumsal Yönetim
C. Paydaşlarla İlişkiler	C. İş Modeli
D. Önemlilik	D. Risk ve Fırsatlar
E. Kısa ve Öz Olma (Anlaşılabilirlik)	E. Strateji ve Kaynak Kullanımı
F. Güvenilirlik ve Bütünlük	F. Performans
G. Tutarlılık ve Karşılaştırılabilirlik	G. Genel Görünüş
	H. Genel Raporlama İlkeleri
5. GENEL RAPORLAMA İLKELERİ	

Kaynak: <http://www.entegreraporlamatr.org/tr/images/pdf/IIRC-TR.pdf> (Erişim Tarihi: 28.11.2023)

Rapor genelinde yapılan bir önemli değişiklikle “değer yaratma süreci” ile ilgilidir. 2013 versiyonunda yer alan 2.Temel Kavramlar başlığı altındaki “Kuruluş ve Diğerleri İçin Değer Yaratma” alt başlığı revize edilen çerçevede “Kuruluş ve Diğerleri İçin Değer Yaratma, Değer Koruma ve Değer Tüketme” olarak, yine 2013 versiyonunda 2.Temel Kavramlar başlığı altındaki “Değer Yaratma” alt başlığı revize edilen çerçevede “Değer Yaratma, Koruma ve Erozyon Süreci” olarak değiştirilmiştir (IIRC, 2021).2013 Yılında yayımlanan ERC’de “Genel Raporlama İlkeleri” içerik öğelerinin bir unsuru olarak yer alırken 2021 yılında revize edilerek yayımlanan çerçevede ise beşinci bölüm olarak ayrı bir başlıkta yer almıştır

Global Reporting Initiative (GRI): 1997 yılında şirketlerin çevresel, sosyal ve yönetim (Environment-Social-Governance-ESG) performanslarını şeffaf bir şekilde raporlamalarını sağlamak için kurulmuştur. Şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerini desteklemesi nedeniyle diğer çerçeveler ile benzer bir yapı sunarken, ESG performansına daha spesifik bir odaklanma sunması çerçeveyi diğerlerinden ayırır. GRI G4 ise sürdürülebilirlik raporlamasında kullanılan bir standart olup, ESG faktörleriyle ilgili detaylı bilgiler sunmaktadır. GRI Temel (core) Seçeneği ve GRI Universal Standards-2021 standartları ise, GRI G4'ün güncellenmiş sürümleri olup daha kapsamlı ve güncel gereklilikleri yansıtmaktadır. GRI Universal Standards-2021, özellikle sürdürülebilirlik raporlamasını daha tutarlı ve evrensel hale getirmeyi amaçlamaktadır (<https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/> Erişim Tarihi:20.11.2023).

GRI tarafından yayımlanan GRI G4 Raporlama Rehberi'nin "temel (core) seçeneği", şirketlerin sürdürülebilirlik raporları hazırlarken izleyebilecekleri daha esnek ve daha az kapsamlı bir raporlama yolu olarak tanımlanmaktadır. Bu seçenek, şirketlerin GRI standartlarına uygun şekilde temel bilgileri raporlamalarını sağlamakta ancak "kapsamlı (comprehensive)" seçeneğine göre daha az detay ve gösterge gerektirmektedir. Temel seçenek, özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler veya sürdürülebilirlik raporlamasına yeni başlayan şirketler için uygun bir başlangıç noktası sunduğu ifade edilmektedir. Bu sayede, şirketler sürdürülebilirlik performanslarını ve etkilerini daha geniş bir paydaş kitlesine etkili bir şekilde iletebilirler.

Value Reporting Foundation (VRF): VRF 2021 yılında IIRC ile Sustainability Accounting Standards Board (SASB) Değer Raporlama Vakfı'nı kurmuşlardır. Değer raporlama vakfı iş dünyası ve yatırımcıların karar verme süreçlerini; Entegre

Düşünce İlkeleri, Entegre Raporlama Çerçevesi ve SASB Standartları'ndan oluşan üç temel kaynakla desteklemektedir. IIRC ile benzer entegre raporlama yaklaşımlarını benimsemesine rağmen kurumsal değer raporlamasına daha geniş bir perspektif sunmaktadır. VRF'nin amacı, işletmelerin sürdürülebilirlik ve finansal bilgilerini entegre bir şekilde raporlamalarını sağlamaktır. VRF, işletmelerin ekonomik değer yaratma süreçlerini ve bu süreçlerin sosyal ve çevresel etkilerini daha iyi anlamalarına yardımcı olan standartlar ve rehberler geliştirmektedir. VRF, şirketlerin paydaşlarıyla daha etkili iletişim kurmalarını ve uzun vadeli stratejik planlama yapmalarını desteklemektedir (<https://www.integratedreporting.org/23.11.2023>).

Sustainability Accounting Standards Board (SASB): SASB, finansal raporlama sürecinde sürdürülebilirlik faktörlerinin entegrasyonunu desteklemek amacıyla 2011 yılında kurulmuş bir kuruluştur. SASB'nin temel amacı, işletmelerin sürdürülebilirlik performanslarını finansal performansları ile birlikte değerlendirebilecekleri standartlar ve rehberler geliştirmektir. SASB, şirketlerin, yatırımcıların ve diğer paydaşların karar alma süreçlerinde sürdürülebilirlik konularını daha etkin bir şekilde dikkate alabilmeleri için çalışmalar yürütmektedir. SASB'nin faaliyetleri, finansal raporlamada sürdürülebilirlik faktörlerinin entegrasyonunu kolaylaştıracak standartlar geliştirmeyi kapsar. Bu standartlar, çeşitli endüstrilere özgü olup, şirketlerin çevresel, sosyal ve yönetim faktörlerinin finansal sonuçlar üzerindeki etkilerini daha iyi anlamalarına ve raporlamalarına yardımcı olur. SASB, finansal raporlamada sürdürülebilirlik faktörlerinin şeffaf ve tutarlı bir şekilde ele alınmasını sağlamak amacıyla, endüstriye özgü sürdürülebilirlik konularını tanımlayarak ve bu konulara ilişkin metrikler ve raporlama rehberleri sunmaktadır. Örneğin, SASB'nin geliştirdiği standartlar, çimento sektöründeki şirketlerin enerji tüketimi, atık yönetimi ve işgücü uygulamaları gibi konularda raporlamalarını standartlaştırır. Bu, yatırımcılara ve diğer paydaşlara, şirketlerin sürdürülebilirlik performansları hakkında daha ayrıntılı ve karşılaştırılabilir bilgiler sunarak, daha bilinçli yatırım ve iş kararları alabilmelerine olanak tanımaktadır (<https://sasb.org/about/> (Erişim Tarihi:28.11.2023)).

United Nations Global Compact (UNGC): 2000 yılında iş dünyasının sürdürülebilir ve sorumlu iş uygulamalarını benimsemesini teşvik etmek amacıyla kurulmuştur. Bilhassa işletmelerin çalışanların insan haklarına, işçi haklarına, çevre korumaya ve yolsuzlukla mücadeleye yönelik on ilkeyi benimsemesini teşvik etmektedir. Kurumsal sosyal sorumluluk ilkeleri, insan hakları ve işçi hakları gibi spesifik konulara odaklanmaktadır. UNGC'nin amacı, küresel ölçekte sürdürülebilir ve sorumlu iş uygulamalarını teşvik etmektir. UNGC, işletmelere sürdürülebilirlik raporlaması konusunda rehberlik sağlamakta ve çeşitli eğitim programları ve iş birliği fırsatları sunmaktadır (<https://www.globalcompactturkiye.org> (Erişim Tarihi:28.11.2023)).

World Business Council for Sustainable Development/Cement Sustainability Initiative (WBCSD/CSI): WBCSD, 1995 yılında kurulmuş bir iş dünyası örgütüdür ve bünyesinde Cement Sustainability Initiative (CSI) gibi özel sektör inisiyatiflerini barındırır. CSI, 1999 yılında WBCSD çatısı altında çimento sektörüne özel olarak kurulmuştur. CSI'nin temel amacı, çimento sektöründeki sürdürülebilirlik uygulamalarını geliştirmektir. CSI, çimento üretimi sırasında karbon emisyonlarının azaltılması, enerji verimliliğinin artırılması, çevresel etkilerin azaltılması ve çalışan sağlığı ve güvenliği standartlarının iyileştirilmesi gibi konular üzerine odaklanmaktadır. CSI, sektördeki şirketler arasında bilgi paylaşımı ve en iyi uygulamaların yaygınlaştırılması için bir platform sağlamakta, çimento sektöründe sürdürülebilirlik uygulamalarını teşvik ederek sektöre özgü rehberlik sağlamaktadır (<https://www.wbcsd.org/Overview/Our-history> (Erişim Tarihi: 24.11.2023)).

International Financial Reporting Standards (IFRS): International Financial Reporting Standards (IFRS), küresel finansal raporlama standartları belirlemek amacıyla International Accounting Standards Board (IASB) tarafından oluşturulmuş ve ilk olarak 2001 yılında yürürlüğe girmiştir. IFRS'nin temel amacı, uluslararası düzeyde tutarlı, şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal raporlama standartları sağlayarak, dünya genelindeki şirketlerin finansal raporlarının anlaşılabilirliğini ve güvenilirliğini artırmaktır. IFRS, şirketlerin finansal durumlarını, finansal performanslarını ve nakit akışlarını, uluslararası kabul görmüş bir çerçevede sunmalarını sağlamak için bir dizi muhasebe ve raporlama kılavuzu sunar. Bu standartlar, yatırımcılar ve diğer paydaşlar tarafından şirketlerin mali raporlarının kolayca okunmasını ve anlaşılmasını sağlar, böylece farklı ülkelerdeki şirketler arasında finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğini artırır (Öktem ve Öktem, 2022).

3. Araştırmanın Amacı, Yöntemi ve Kapsamı

Bu çalışmanın amacı, Türk çimento sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin entegre faaliyet raporlarının bazı göstergelerinde (uluslararası mevzuat ve düzenleyici çerçevelere uyum, performans bildirimlerinin düzenleyici çerçevesi, raporun yayım şekli, bağımsız doğrulanmamasının beyanı ve çevresel kapsamı) yıllar itibari ile değişim olup olmadığının incelenmesidir. Keşfedici nitelikte olan bu çalışmanın araştırma soruları şunlardır: “Çimento işletmelerinin entegre faaliyet raporları yıllar itibari ile mevzuat ve performans bildirimlerinin düzenleyici çerçevesine göre değişim göstermekte midir? “Çimento işletmelerinin entegre faaliyet raporları yıllar itibari ile yayım şekli, bağımsız

doğrulanmamasının beyanı ve çevresel kapsama göre değişim göstermekte midir?" "İncelenen tüm kriterler işletmeler arasında farklılık göstermiş midir?" Bu araştırma sorularının çimento sektöründe işletmelerin entegre faaliyet raporlama içeriğinde değişim, uyum ve sorunları vb. tartışmalara katkı yapma imkânı da sunması umulmaktadır. Araştırmada kapsamında işletmelerin entegre faaliyet raporlarının çoğunlukla kapak sayfasının ardından beyan edilen "Rapor Hakkında" kısmındaki göstergelerden uluslararası mevzuat ve düzenleyici çerçevelere uyum, performans bildirimlerinin düzenleyici çerçevesi, raporun yayım şekli, bağımsız doğrulanmamasının beyanı ve çevresel kapsamı seçilmiştir. Bu faktörler şirketlerin yasal ve düzenleyici gerekliliklere ve endüstri standartlarına ne derecede uyduğunu göstermesi, işletmelerin zaman içindeki performansını ve stratejik gelişiminin aktarması, paydaşların şirketin finansal ve sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşımındaki başarısını değerlendirmesi, paydaşların bilgiye erişimini ve şirketlerin şeffaflığını göstermesi, raporun objektifliği ve güvenilirliği konusunda bilgi sunması, raporun doğruluğunu ve güvenilirliğini artırarak, paydaşların güvenini arttırması ve son olarak çevresel etkilerini nasıl yönettiğinin anlaşılması nedeniyle seçilmiştir (Eccles ve Saltzman, 2011; Adams ve Frost, 2008; Simnett ve Huggins, 2015; Owen, vd.2000). Her bir kriterin çimento işletmelerinin çevresel, sosyal ve yönetim performansını, stratejik yönünü, şeffaflığını ve sürdürülebilirlik taahhütlerini değerlendirmede kritik öneme sahip olması araştırma sorusunun şekillenmesinde belirleyici olmuştur. Entegre faaliyet raporlarının hazırlanma sürecinde, raporların yayım dönemleri ve mevzuat uyumu, şirketin zaman içindeki gelişimini ve yasal gerekliliklere olan bağlılığını göstermekte, bu da şeffaflık ve hesap verilebilirliği arttırmaktadır. Performans bildirimlerinin düzenleyici çerçevesi ve raporun yayım şekli, şirketin başarılarını ve zorluklarını açık ve anlaşılır bir şekilde sunarak paydaşların bilinçli kararlar almasına yardımcı olmaktadır. Bağımsız doğrulama eksikliği ve güvence beyanının varlığı, raporun güvenilirliğini etkilerken, çevresel kapsam kriterleri ise şirketin sürdürülebilirlik taahhütlerini ve çevresel etkilerini yansıtır, böylece uzun vadeli değer yaratma potansiyelini göstermektedir. Bu kapsamda araştırmada entegre faaliyet raporlarını kurumsal internet sitesinde kamuya açık olarak beyan etmiş 6 adet çimento işletmesinin raporları mevzuat ve performans bildirimlerinin düzenleyici çerçevelerine, raporların yayım şekline, rapor amacıyla bağımsız olarak doğrulanmamasının beyanına ve çevresel kapsama göre yıllar bazında incelenmiştir. Araştırmada 6 adet çimento işletmesine ait 23 adet rapor doküman analizi ile değerlendirilmiştir. Araştırma kapsamında Çimsa'ya ait 2016-2017-2018-2019-2020-2021-2022 yılları entegre faaliyet raporları, Nuh Çimento'ya ait 2017-2018-2019-2020-2021-2022 yılları entegre faaliyet raporları, Adana Çimento'ya ait 2016-2018-2019 yılları entegre faaliyet raporları, Aslan Çimento'ya ait 2016-2018-2019 yılları entegre faaliyet raporları, Oyak Çimento'ya ait 2020-2021 yılları entegre faaliyet raporları ve Akçansa'ya ait 2022 yılı entegre faaliyet raporu doküman analizi yöntemiyle incelenmiştir. Araştırmada doküman analizi tercih edilmiştir. Çünkü bu yöntem metinlerdeki içerik ve bağlamın sistematik ve objektif bir şekilde incelenmesine imkan tanımıştır. Ayrıca bu yöntem, rapordaki bilgilerin, trendlerin ve temaların derinlemesine anlaşılmasına yardımcı olmuş, niteliksel verilerin toplanmasına olanak tanımıştır. Özellikle entegre faaliyet raporları gibi karmaşık ve detaylı belgelerin analizinde, doküman analizi, veri toplama ve yorumlama süreçlerinde tutarlılık ve doğruluk sağlaması açısından önemli bulunmuştur (Forster, 1995).

4. Bulgular

Her bir firmanın kurumsal internet sayfalarında yayımladıkları "Entegre Faaliyet Raporları", firmaların ilk raporu yayımladıkları tarihten son rapora değin yıllar itibariyle "Mevzuat ve Düzenleyici Çerçeveye Uyum, Performans Bildirimlerinin Düzenleyici Çerçevesi, Raporun Yayım Şekli, Raporun Biçimsel Yapısı, Rapor Amacıyla Bağımsız Olarak Doğrulanmama İfadesi, Denetleyen Kurum ve Güvence Beyanı ve Çevresel Kapsamı" başlıkları altında detaylı olarak incelenmiştir. Doküman değerlendirmeleri her bir firma ve firmaların tamamı için yapılmıştır.

İlk bulgular *Çimsa Çimento San. Ve Tic. A.Ş'*ye aittir. Çünkü Türkiye'de hisseleri halka açık olan bir anonim şirket tarafından yayımlanmış sanayi sektöründeki ilk entegre raporun, Çimsa'ya ait olduğu ifade edilmektedir (<https://cimsa.com.tr/wp-content/uploads/2022/04/publication.pdf>, 2016 (Erişim tarihi:20.11.2023)). Tablo 2'de görüldüğü gibi Çimsa Çimento San. Ve Tic. A.Ş'nin 2016-2022 yılları arasında yayımladıkları entegre faaliyet raporları hakkında genel bilgiler değerlendirildiğinde raporların hazırlanış biçimlerinde bazı değişimler gözlemlenmiştir. Sırasıyla ilk göze çarpan tespit *mevzuat ve düzenleyici çerçeveye uyum ve performans bildirimleri* başlığında olmuştur. Çimsa, entegre faaliyet raporlaması süreçlerinde zaman içinde çeşitli uluslararası ve yerel düzenleyici standartlara uyum göstermiş ve bu standartları raporlama uygulamalarına entegre etmiştir. Ancak yıllar itibari ile bazı farklılıklar gözlemlenmiştir. Şirket 2016-2022 arasında IIRC, GRI Temel Seçeneği, UNGC ve ulusal düzeyde TTK, SPK prensiplerine uyum sağlamıştır. Daha ayrıntılı incelendiğinde şirketin 2016 ve 2017'de WBCSD/CSI, 2018-2022 yılları arasında WBCSD/GCCA prensiplerini esas aldığı, 2021'den itibaren SASB'ye uyum sağladığı görülmektedir. Şirket 2019-2021 tarihleri arasında GRI Standart'larına uyum sağlarken 2022'de GRI Universal Standards-2021 standartlarına geçiş yapmıştır. Aynı zamanda 2022 yılında Carbon Disclosure Project (CDP) Climate Change and Water Program ve İklim

Dayalı Verilerin Görev Gücü (TCFD) tavsiyelerini dikkate aldığı belirlenmiştir. Göze çarpan bulgulardan biri şirketin 2021'de IIRC yerine VRF prensiplerine, 2022'de ise IFRS ve prensiplerine uyum sürecine dahil olduğudur. Diğer farklılık raporun yayım şekli ile ilgilidir. Nitekim 2016-2017 yıllarında raporlar Çimsa'nın sürdürülebilirlik ve yatırımcı ilişkileri web sitelerinde yayımlanırken, 2018'den itibaren raporlar sadece şirketin ana web sitesinde yer alan sürdürülebilirlik sekmesinde yayımlanmıştır. Bir başka tespit raporlarda 2016 ve 2017 yıllarında bağımsız doğrulanmama ifadesi bulunmazken, 2018'den itibaren bu ifade raporlarda yer almaya başlamış olmasıdır. Raporu denetleyen kurum ve güvence beyanı ve kapsamı değerlendirildiğinde 2016-2019 yıllarında denetim Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. (Ernst&Young) tarafından yapılmış, 2020'den itibaren denetim RINA Services ve PwC tarafından yapılmış. Güvence beyanının kapsamı 2016'da kapsam 1, kapsam 2 ve kapsam 3 sera gazı emisyonlarını içermekteyken, sonraki yıllarda kapsam genişlemiştir. Son olarak Şirketin 2016'dan 2022'ye kadar yayımladığı raporlarında sayfa sayılarının sürekli arttığı gözlemlenmiştir.

Çimsa'yı takiben düzenli olarak entegre faaliyet raporunu 2017 yılından itibaren yayınlayan *Nuh Çimento'nun* entegre faaliyet raporları değerlendirildiğinde 2017-2022 yılları arasında sürekli olarak International Integrated Reporting Council (IIRC) tarafından önerilen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi ve Global Reporting Initiative (GRI) Tarafından Yayımlanan GRI Standartları Temel (Core) Seçeneğine uyum sağlandığı görülmektedir. Aynı zamanda, Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Sermaye Piyasası Kanunu (SPK)'nun faaliyet raporlamasına ilişkin asgari gerekliliklere de uyulmuş, 2020 yılından itibaren Sustainability Accounting Standards Board (SASB) tarafından Construction Materials Standard için önerilen konulara da uyum gösterildiği gözlemlenmiştir. Performans bildirimlerinde ise yıllar itibari ile sürekli olarak GRI içerik indeksi kullanılmış ve 2020'den itibaren GRI Standart göstergeleri ve SASB önerileri dahil edilmiştir. Tüm yıllarda raporlar, şirketin web sitesinin sürdürülebilirlik sekmesinde yayımlanmıştır. Rapor Amacıyla Bağımsız olarak Doğrulanmama İfadesine ilişkin 2017 ve 2018 raporlarında bu ifadenin yer almadığı, 2019'dan itibaren ise güvence beyanı raporlarda yer almaya başladığı tespitine ulaşılmıştır. 2017-2019 yılları arasında DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. (Deloitte) tarafından denetlenirken, 2021 ve 2022'de PwC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. tarafından denetlendiği görülmektedir. 2017'de güvence beyanı varken kapsam sadece Kapsam 1'i içeriyor; 2018'de Kapsam 1 ve Kapsam 2'ye, 2020 ve sonrasında ise Kapsam 1, Kapsam 2 ve Kapsam 3'e genişlemiştir (Tablo 3).

Bir başka değerlendirme *Adana Çimento* işletmesine aittir. Tablo 3'te de görüldüğü gibi işletmenin 2016-2018 ve 2019 yıllarına ait entegre faaliyet raporlaması sürecindeki dağılımlar incelendiğinde 2016 yılında IIRC, GRI G4 Raporlama Rehberi ve WBCSD CSI prensiplerine, 2018 yılında IIRC, GRI Temel (Core) Seçeneği ve Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma İlkelerine ve son olarak 2019 yılında IIRC, GRI Standartları ve Üçlü bilanço yaklaşımını esas aldığı görülmektedir. ve 2019 yıllarında raporların şirketin web sitesinde yayımlandığı beyan edilmiştir. Raporların sayfa sayıları incelendiğinde 2016'da 40 sayfa, 2018'de 74 sayfa, 2019'da 71 sayfa olduğu gözlemlenmiştir. Her üç yılda da bağımsız doğrulanmama ifadesi bulunmuş, güvence beyanı ve Kapsam tanımlarına rastlanmamıştır. Burada belirtilmesi gereken husus 2019 yılında şirketin, bu isimde çıkaracağı son entegre rapor olduğu, grubun diğer çimento fabrikalarıyla birleşmesinin gerçekleşeceği 2020 yılında isim değişikliği ile birlikte entegre rapor çıkarılmaya devam edileceğinin bildirilmiş olmasıdır (<https://assets.oyakcemento.com/contents/pdf/2021110/16189980564218077511618998078609118.pdf>, 2019 Erişim Tarihi 25.11.2023). Bir sonraki inceleme *Aslan Çimento'ya* aittir. Şirketin 2016-2018 ve 2019 yıllarına ait entegre faaliyet raporlaması sürecindeki dağılımlar incelendiğinde (Tablo 3) 2016 yılında IIRC, GRI G4 ilkeleri ve WBCSD/CSI, 2018 yılında IIRC, GRI Temel Seçeneği ve Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma İlkelerine ve 2019 yılında IIRC, GRI Standartları, ISO 9001, ISO 14001, ISO 50001 ve OHSAS 18001 standartlarına uyum sağladığı gözlemlenmiştir. Performans bildirimlerinin düzenleyici çerçevesi incelendiğinde 2016'da GRI G4, 2018 ve 2019'da GRI Temel Seçeneği ve Standartlarının kullanıldığı gözlemlenmiştir. Ayrıca şirket bu raporlarını kurumsal web sitesinde yayımladığını beyan etmiştir. Diğer değişkenler incelendiğinde raporun 2016'da 43 sayfa, 2018'de 54 sayfa, 2019'da 73 sayfa olarak artış gösterdiği, 2016 yılında raporda, rapor amacıyla bağımsız olarak doğrulanmama ifadesinin bulunmazken, 2018 ve 2019'da bulunduğu son olarak 2016, 2018 ve 2019 yıllarında güvence beyanı ve denetleyen kuruma dair bilgilerin bulunmadığı gözlemlenmiştir. Aslan Çimento, Adana Çimento ile aynı dönemde 2019 yılının son çeyreğinde 2020 itibarıyla OYAK Çimento markası altında faaliyetlerine devam ettiğinden entegre faaliyet raporu yayımlamamıştır.

Tablo 2. Çimsa Çimento San. Ve Tic. A.Ş'nin 2016-2022 Yılları Arasındaki Entegre Faaliyet Raporlarının Kapsam Özellikleri

Firma Adı	Rapor Dönemi	Mevzuat ve Düzenleyici Çerçeveye Uyum	Performans Bildirimlerinin Düzenleyici Çerçevesi	Raporun Yayım Şekli	Rapor Amacıyla Bağımsız olarak Doğrulanmama İfadesi	Güvence Beyanı Var/Yok	Kapsam
ÇİMSA	2016	IIRC tarafından önerilen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi GRI Standartları Temel (Core) Seçeneği	GRI-G4 göstergeleri UNGC ilerleme ilkeleri WBCSD/ CSI prensipleri	ww.cimsa.com.tr adresinde Sürdürülebilirlik ve Yatırımcı İlişkileri sekmesi www.cimsadasurdurulebilirlik.org	Bulunmaktadır.	Var	Kapsam 1 Kapsam 2 Kapsam 3
	2017	IIRC tarafından önerilen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi GRI Standartları Temel (Core) Seçeneği	GRI-G4 göstergeleri UNGC ilerleme ilkeleri WBCSD/ CSI prensipleri	ww.cimsa.com.tr adresinde Sürdürülebilirlik ve Yatırımcı İlişkileri sekmesi www.cimsadasurdurulebilirlik.org	Bulunmaktadır.	Var	Kapsam 1 Kapsam 2
	2018	IIRC tarafından önerilen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi GRI Standartları Temel (Core) Seçeneği	GRI İçerik İndeksi WBCSD/ GCCA prensipleri	ww.cimsa.com.tr adresinde Sürdürülebilirlik ve Yatırımcı İlişkileri sekmesi www.cimsadasurdurulebilirlik.org	Bulunmaktadır.	Var	Kapsam 2
	2019	IIRC tarafından önerilen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi GRI Standartları Temel (Core) Seçeneği	GRI Standart göstergeleri UNGC ilerleme ilkeleri WBCSD/ GCCA prensipleri	www.cimsa.com.tr adresinde yer alan Sürdürülebilirlik ve Yatırımcı İlişkileri sekmesi www.cimsadasurdurulebilirlik.org	Bulunmaktadır.	Var	Kapsam 1 Kapsam 2
	2020	IIRC tarafından önerilen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi GRI Standartları Temel (Core) Seçeneği	GRI Standart göstergeleri UNGC ilerleme ilkeleri WBCSD/ GCCA prensipleri	.www.cimsa.com.tr- adresinde yer alan Sürdürülebilirlik ve Yatırımcı İlişkileri sekmesi	Bulunmaktadır.	Var	Kapsam 1 Kapsam 2
	2021	VRF tarafından önerilen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi GRI Standartları Temel (Core) Seçeneği	GRI Standart göstergeleri UNGC ilerleme ilkeleri WBCSD/ GCCA prensipleri	www.cimsa.com.tr adresinde yer alan Sürdürülebilirlik sekmesi	Bulunmamaktadır.	Var	Kapsam 1 Kapsam 2 Kapsam 3
	2022	IFRS tarafından önerilen Entegre Raporlama Çerçevesi GRI Universal Standards-2021	SASB-Yapı Malzemeleri önerileri GRI Standart göstergeleri UNGC ilerleme ilkeleri WBCSD/ GCCA prensipleri SASB-Yapı Malzemeleri önerileri	www.cimsa.com.tr adresinde yer alan Sürdürülebilirlik sekmesi	Bulunmamaktadır.	Var	Kapsam 1 Kapsam 2 Kapsam 3

Tablo 3. Nuh Çimento Sanayi A.Ş., Adana Çimento ve Aslan Çimento'nun Entegre Faaliyet Raporlarının Kapsam Özellikleri

Firma Adı	Rapor Dönemi	Mevzuatı ve Düzenleyici Çerçeveye Uyum	Performans Bildirimlerinin Düzenleyici Çerçevesi	Raporun Yayım Şekli	Rapor Amacıyla Bağımsız olarak Doğrulanmama İfadesi	Güvence Beyanı Var/Yok	Kapsamı
NUH Çimento	2017	IIRC tarafından önerilen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi	GRI İçerik İndeksi	www.nuhcimento.com.tr/entegre-faaliyet-raporlarimiz/	Bulunmamaktadır.	Var	Kapsam 1
		GRI Standartları Temel (Core) Seçeneği		Sürdürülebilirlik sekmesi			
	2018	IIRC tarafından önerilen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi	-GRI İçerik İndeksi	www.nuhcimento.com.tr/entegre-faaliyet-raporlarimiz/	Bulunmamaktadır.	Yok	Kapsam 1 Kapsam 2
		GRI Standartları Temel (Core) Seçeneği		Sürdürülebilirlik sekmesi			
	2019	IIRC tarafından önerilen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi	-GRI İçerik İndeksi	www.nuhcimento.com.tr/entegre-faaliyet-raporlarimiz/	Bulunmamaktadır.	Var	Kapsam 1 Kapsam 2
		GRI Standartları Temel (Core) Seçeneği		Sürdürülebilirlik sekmesi			
	2020	IIRC tarafından önerilen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi	GRI göstergeleri	.www.nuhcimento.com.tr/entegre-faaliyet-raporlarimiz/	Bulunmaktadır.	Var	Kapsam 1 Kapsam 2
		GRI Standartları Temel (Core) Seçeneği	SASB-Yapı Malzemeleri sektör için önerileri	Sürdürülebilirlik sekmesinde			
	2021	IIRC tarafından önerilen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi	GRI göstergeleri	www.nuhcimento.com.tr/entegre-faaliyet-raporlarimiz/	Bulunmamaktadır	Var	Kapsam 1 Kapsam 2
		GRI Standartları Temel (Core) Seçeneği	SASB-Yapı Malzemeleri sektör için önerileri	Sürdürülebilirlik sekmesi			Kapsam 3
2022	IIRC tarafından önerilen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi	GRI göstergeleri	www.nuhcimento.com.tr/entegre-faaliyet-raporlarimiz/	Bulunmamaktadır	Var	Kapsam 1 Kapsam 2	
	GRI Standartları Temel (Core) Seçeneği	SASB-Yapı Malzemeleri sektör için önerileri	Sürdürülebilirlik sekmesi			Kapsam 3	
Adana çimento	2016	IIRC tarafından önerilen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi	WBCSD/ CSI prensipleri	Açıklamaya rastlanmamıştır.	Bulunmaktadır.	Yok	-----
		GRI-G4 Raporlama Rehberi					

	2018	IIRC tarafından önerilen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi GRI Standartları Temel (Core) Seçeneği	UNGC ilerleme İlkeleri	www.adanacimiento.com.tr	Bulunmaktadır.	Yok	-----
	2019	IIRC tarafından önerilen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi GRI Standartları	Üçlü bilanço yaklaşımı	www.adanacimiento.com.tr	Bulunmaktadır.	Yok	-----
Aslan çimento	2016	IIRC tarafından önerilen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi GRI-G4 Raporlama Rehberi	WBCSD/ CSI prensipleri	www.aslancimento.com.tr	Bulunmamaktadır	Yok	-----
	2018	IIRC tarafından önerilen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi GRI Standartları Temel (Core) Seçeneği	UNGC ilerleme İlkeleri	www.aslancimento.com.tr	Bulunmaktadır.	Yok	-----
	2019	IIRC tarafından önerilen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi GRI Standartları	ISO 9001-14001-50001 OHSAS 18001 standartları	www.aslancimento.com.tr	Bulunmaktadır.	Yok	-----

Son olarak Tablo 4'te OYAK Çimento ve Akçansa tarafından yayınlanan faaliyet raporları ile ilgili inceleme sonuçlarına yer verilmiştir.

Tablo 4. OYAK Çimento'nun ve Akçansa'nın Entegre Faaliyet Raporlarının Kapsam Özellikleri

Firma Adı	Rapor Dönemi	Mevzuat ve Düzenleyici Çerçeveye Uyum	Performans Bildirimlerinin Düzenleyici Çerçevesi	Raporun Yayın Şekli	Rapor Amacıyla Bağımsız olarak Doğrulanmama İfadesi	Güvence Beyanı Var/Yok	Kapsamı
Oyak	2020	IIRC tarafından önerilen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi GRI Standartları	Açıklamaya rastlanmamıştır.	www.oyakcimento.com	Bulunmaktadır.	Yok	-----
	2021	IIRC tarafından önerilen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi GRI Standartları	Açıklamaya rastlanmamıştır.	www.oyakcimento.com	Bulunmaktadır.	Yok	-----
	2022	IFRS tarafından önerilen Entegre Raporlama Çerçevesi GRI Universal Standards-2021	UNSG	www.oyakcimento.com	Bulunmaktadır.	Var	Kapsam 1 Kapsam 2
Akçansa	2022	GRI Universal Standards-2021	UNGC WEPs	https://www.akcansa.com.tr/surdurulebilirlik/surdurulebilirlik-raporlarimiz/ Sürdürülebilirlik sekmesi	Bulunmaktadır.	Var	Kapsam 1 Kapsam 2 Kapsam 3

OYAK Çimento'nun 2020,2021 ve 2022 yıllarına ait entegre faaliyet raporları incelendiğinde 2020-2021 yıllarında IIRC tarafından önerilen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi ve GRI tarafından yayımlanan Raporlama Rehberi'ne uyum sağlandığı, 2022 yılında ise IFRS tarafından önerilen Entegre Raporlama Çerçevesi, GRI Universal Standards-2021 ve SPK Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesine uyum sağlandığı gözlemlenmiştir. Raporun sayfa sayısı üç yıl için ortalama 90 civarında olup güvence beyanına dair ifadeler rastlanmamıştır. Son olarak Akçansa'nın 2022 yılındaki 203 sayfalık raporunun GRI Universal Standards-2021 Uyum Çerçevesine göre hazırlandığı görülmektedir (Tablo 4). Ayrıca, rapor kapsamında Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi'ni (United Nations Global Compact - UNGC) ve Birleşmiş Milletler Kadının Güçlenmesi Prensipleri'ne (Women Empowerment Principles - WEPs) ilkelerini dikkate aldıkları dikkat çekmektedir.

5.Sonuç ve Değerlendirme

Bu çalışmanın amacı, Türk çimento işletmelerinin entegre faaliyet raporunda yer alan mevzuat ve performans bildirimlerinin düzenleyici çerçeveleri, raporların yayım şekli, rapor amacıyla bağımsız olarak doğrulanmama beyanı ve çevresel kapsam kriterlerinin içeriklerinde yıllar itibari ile bir değişim olup olmadığının incelenmesidir. Her bir kriterin çimento işletmelerinin çevresel, sosyal ve yönetim performansını, stratejik yönünü, şeffaflığını ve sürdürülebilirlik taahhütlerini değerlendirmede kritik öneme sahip olması araştırma sorusunun şekillenmesinde belirleyici olmuştur. Bu kapsamda araştırmada entegre faaliyet raporlarını kurumsal internet sitesinde kamuya açık olarak beyan etmiş 6 adet çimento işletmesinin raporları mevzuat ve performans bildirimlerinin düzenleyici çerçevelerine, raporların yayım şekline, rapor amacıyla bağımsız olarak doğrulanmamasının beyanına ve çevresel kapsama göre yıllar bazında incelenmiştir. Araştırmada 6 adet çimento işletmesine ait 23 adet rapor doküman analizi ile değerlendirilmiştir. Araştırma sorusu keşfedici nitelikte olup, entegre raporlardaki değişimin içeriğini anlamak üzerinedir. Bulgular aşağıda değerlendirilmektedir.

Çimsa, ilk raporlama yayımladığı yıllarda IIRC ve GRI G4 gibi temel sürdürülebilirlik raporlama standartlarına odaklanmışken, zaman içinde daha kapsamlı ve çeşitlendirilmiş standartlara geçiş yapmıştır. Bu, sürdürülebilirlik raporlamasında daha kapsamlı bir yaklaşımı ve sürekli gelişimi işaret etmektedir. Ayrıca raporların hem uluslararası (IIRC, GRI, UNGC, SASB, CDP, TCFD) hem de yerel (TTK, SPK, BİST Refinitiv) düzenlemelere uyum gösterdiği gözlemlenmiştir. Bu durum, global standartlarla uyumlu olmanın yanı sıra yerel mevzuata da önem verildiği biçiminde yorumlanabilir. Şirketin yıllar itibari ile WBCSD/CSI'den GCCA ve Innovandi gibi daha geniş kapsamlı çerçevelere geçiş yaptığı, 2021 ve 2022 yıllarında VRF ve IFRS gibi yeni düzenleyici çerçeveler eklediği gözlemlenmiştir. Bu durum, şirketin sektörel ve finansal açıdan sürdürülebilirlik konularını daha geniş bir perspektiften ele almayı hedeflediğine dair bir sonuç olabilir. Son olarak GRI Standartlarına ve Universal Standards-2021'e geçiş, raporlamada detay ve derinliğin arttığını işaret ederken, TCFD ve SASB gibi standartlar, iklim değişikliği ve sürdürülebilirlik konularını finansal açıdan değerlendirmeye olanak tanımaktadır. Özetle, ÇİMSA'nın entegre raporlarında dikkate alan değişkenler incelendiğinde dağılımlar, şirketin sürdürülebilirlik raporlamasında zaman içinde uluslararası standartlara ve güncel gelişmelere uyum sağlama çabasını ve bu alanda sürekli bir gelişim gösterdiğini yansıtmaktadır. Her yıl farklı standartlar ve prensipler eklenerek raporlama kapsamının genişletilmesi, şirketin sektördeki sürdürülebilirlik uygulamalarını sürekli olarak güncel tutma ve geliştirme çabasını gösterdiği söylenebilir. Nitekim Çimsa, entegre faaliyet raporlaması süreçlerinde zaman içinde çeşitli uluslararası ve yerel düzenleyici standartlara uyum göstermiş ve bu standartları raporlama uygulamalarına entegre etmiştir. Her yıl eklenen yeni standartlar ve prensipler, şirketin sürdürülebilirlik performansını sürekli olarak güncel tutma ve geliştirme çabasını yansıtmaktadır.

Nuh Çimento'nun 2017-2022 yılları arasındaki entegre faaliyet raporlarındaki dağılımlarını ve bu dağılımlarda görülen değişim ve sabit kalan unsurları değerlendirmek gerekirse, IRC ve GRI standartlarına sürekli uyum, şirketin sürdürülebilirlik konusunda uluslararası standartlara bağlılığını ve bu alandaki sürekli gelişim çabası içinde olduğu biçiminde yorumlanabilir. Bu, şirketin global pazarda rekabetçiliğini artırmayı ve uluslararası yatırımcıların güvenini kazanmayı hedeflediğini işaret edebilir. 2020 yılından itibaren SASB standartlarına geçiş ve GRI Standart göstergelerinin dahil edilmesi, Nuh Çimento'nun raporlama kapsamını ve derinliğini artırma yönünde adımlar attığı biçiminde değerlendirilebilir. Bu, sürdürülebilirlik performansını daha kapsamlı bir şekilde değerlendirme arzusunu ve sektörel özgüllükleri dikkate alma çabasını yansıtmaktadır. Denetleyen kurumun değişimi ve bağımsız doğrulanmama ifadesinin 2019'dan itibaren raporlara dahil edilmesi, raporlama süreçlerinin kalitesini ve güvenilirliğini artırma amacı olarak yani paydaşların ve yatırımcıların beklentilerine yanıt verme ve raporlamadaki şeffaflığı arttırma niyetinin varlığına işaret ettiği biçiminde yorumlanabilir. Son olarak güvence beyanının kapsamının zaman içinde genişlemesi, Nuh Çimento'nun çevresel etkiler konusunda daha detaylı ve kapsamlı bir yaklaşımı benimsediğini göstermektedir. Zira sera gazı emisyonlarının yönetimi ve raporlamasında küresel düzeyde artan farkındalık ve bu sonuca neden olmuş olabilir. Özetle entegre raporlarda incelenen değişkenlere ait değişim ve sabit kalan unsurlar, Nuh Çimento'nun sürdürülebilirlik alanındaki sürekli gelişim çabasını, şeffaflık ve hesap verebilirlik anlayışını ve çevresel ve sosyal sorumluluklarını yerine getirme konusundaki kararlılığı olarak açıklanabilir.

Adana Çimento'nun 2016, 2018 ve 2019 yıllarında yayımladıkları entegre faaliyet raporları değerlendirildiğinde şirketin raporlama standartlarını geliştirme çabası içinde olduğu gözlemlenmektedir. Raporlama süreçlerindeki bu değişimler, şirketin sürdürülebilirlik performansını daha kapsamlı ve şeffaf bir şekilde değerlendirme ve raporlama konusundaki kararlılığını yansıtmaktadır. Raporlama kapsamının ve sayfa sayısının artması, raporlamanın detay ve derinliğine önem verdiği biçiminde yorumlanabilir. Şirket 2019 son entegre raporunda "Şirketimizin, bu isimde çıkaracağı bu son entegre rapor olup, grubumuzun diğer çimento fabrikalarıyla birleşmesinin gerçekleşeceği 2020 yılında isim değişikliği ile birlikte entegre rapor çıkarılmaya devam edilecektir." ifadesi ile OYAK grubu bünyesinde faaliyetlerine devam etmiş, bu nedenle

2019 yılı sonrasında rapor yayımlamamıştır. Aslan Çimento'nun 2016, 2018 ve 2019 yıllarında yayımladıkları entegre faaliyet raporları değerlendirildiğinde Adana Çimento'nun faaliyet raporlarına benzer yapıda olduğu söylenebilir. Zira Aslan Çimento OYAK (Ordu Yardımlaşma Kurumu) ile birleşmesi 2018 yılında gerçekleşmiştir. Genel olarak değerlendirildiğinde Aslan Çimento'nun entegre faaliyet raporlamasında zaman içinde uyum süreçlerini ve raporlama standartlarını geliştirdiği gözlemlenmiştir. Şirketin Raporlama kapsamının ve sayfa sayısının artması, raporlamanın detay ve derinliğinin zamanla arttığı söylenebilir. OYAK çimento'nun 2020,2021 ve 2022 yıllarına ait entegre faaliyet raporlarına ait tespitler değerlendirildiğinde şirketin entegre faaliyet raporlamasında zaman içinde uyum süreçlerini ve raporlama standartlarını geliştirdiğini, özellikle 2022 yılında IFRS ve GRI Universal Standards-2021'e geçiş, raporlamanın daha kapsamlı ve uluslararası standartlara uygun hale geldiğini göstermektedir. Ayrıca, raporlama süreçlerindeki süreklilik ve bağımsız doğrulanmama ifadesinin varlığı, şirketin sürdürülebilirlik alanındaki şeffaflık ve hesap verebilirlik anlayışını yansıtmaktadır. Rapor sayfa sayısındaki değişim, raporlamanın detay ve derinliğinin zamanla arttığına işaret etmektedir. Son olarak Akçansa'nın 2022 yılındaki 203 sayfalık raporunun GRI Universal Standards-2021 Uyum Çerçevesine göre hazırlandığı görülmektedir. Özetle, bulgular işletmelerin uluslararası mevzuat ve performans bildirimlerini düzenleyen çerçeveleri ve raporlama biçimlerini yıllar itibarıyla benzer şekillerde dikkate aldığını göstermektedir. Bununla birlikte bulgular, bağımsız doğrulama beyanı ve çevresel kapsam kriterleri konusunda yıllar arasında bazı küçük farklılıklar olduğunu da ortaya koymaktadır. Son olarak araştırmada sadece 2 adet işletmenin 2021 ve 2022 tarihlerinde mevzuat ve performans bildirimlerinin düzenleyici çerçevelerinde değişime gittiği gözlemlenmiştir.

Çimento sektöründe Türkiye'deki firmaların entegre faaliyet raporlarının hazırlanış sürecine dair genel bir değerlendirme yapmak gerekirse, incelenen işletmelerin raporlama kapsamında sürdürülebilirlik kriterlerine uyum ve şeffaflık beyanını esas alınan uluslararası standartlarda benzer çerçeveleri dikkate alarak daha kapsamlı değişikliklerle evrildiği söylenebilir. Raporların sayfa sayılarındaki artış, raporun yayım şeklindeki benzerlikler, bağımsız doğrulanma beyanı ve çevresel kapsam kriterlerindeki tespitler bu evrilmeye bir ipucu oluşturmuştur. Örneğin Çimsa, Nuh Çimento, Adana Çimento, Aslan Çimento ve OYAK Çimento gibi firmaların entegre faaliyet raporları, başlangıçta IIRC ve GRI G4 gibi temel sürdürülebilirlik raporlama standartlarına odaklanmışken, zaman içinde daha kapsamlı ve çeşitlendirilmiş standartlara (örneğin, Universal Standards-2021) geçiş yapmışlardır. Çimento sektöründeki firmaların entegre faaliyet raporlarının hazırlanış sürecindeki evrimi, uluslararası standartlara daha kapsamlı uyum ve artan şeffaflık gerekliliğiyle açıklanabilir. Nitekim GRI (Global Reporting Initiative) ve SASB (Sustainability Accounting Standards Board) gibi sektöre özgü sürdürülebilirlik kriterleri belirleyen kuruluşların, raporlama standartlarını ayrıntılandığı gözlemlenmektedir. Çimento sektörünün yapısı gereği işletmelerin faaliyetlerinin artan iklim meseleleri ile doğrudan ilgili olması kapsamlı standartlara olan ihtiyacı ortaya çıkartmış olabileceği şeklinde yorumlanabilir. Çimento üretiminin çevresel etkileri ve sürdürülebilir uygulamaların bu etkileri azaltmada oynadığı rol nedeniyle mevcut çalışmada çimento işletmelerinin entegre faaliyet raporunda yer alan mevzuat ve performans bildirimlerinde esas aldıkları düzenleyici çerçevelerini yıllar itibarıyla *-ufakta olsa-* değiştirdiğine işaret etmektedir. Bu tespit çimento sektöründe sürdürülebilirlik ve şeffaflık uygulamalarını destekleyen raporlama biçimlerinin ve uluslararası standartlarla uyumun önemini vurgulamak açısından alana bir katkı olarak değerlendirilebilir. Türk çimento sektörü açısından işletmelerin finansal performansları gözlemlendiğinde, uluslararası standartlar ve düzenleyici çerçevelere yıllar itibarıyla hızlı uyum sağladığı söylenebilir. Bu, şirketlerin sadece finansal performans değil, çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) faktörlerini de kapsamlı bir şekilde ele almayı hedeflediği biçiminde yorumlanabilir. Özetle, keşfedici nitelikte olan bu araştırma sonuçları çimento üretiminin çevresel etkileri nedeniyle Türk işletmelerinin sektöre özgü sürdürülebilir uygulamalarla ilgili taahhütlerinde artış olabileceğine dair bir öngörü oluşturmuştur. Bu nedenle çimento sektöründe sürdürülebilirlik performans kriterlerinin standardize edilmesi ve/veya ulusal bağlamda standartların oluşturulmasının sektörün uluslararası arenada rekabetçiliğini yükseltebileceği düşünülmektedir. Gelecek araştırmalarda özellikle raporların hazırlık sürecinde yer alan karar vericilerle yapılacak derinlemesine görüşmelerin alana katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Kaynakça

- Adams, Carol A. & Frost, Geoffrey R. (2008). Integrating sustainability reporting into management practices. Accounting forum, Elsevier, vol. 32(4), pages 288-302.
- Alpay, E., & Karahan-Gökmen, M. (2023). Sınırdaki karbon düzenleme (SKD) mekanizması çerçevesinde karbonsalınımı açıklamalarının incelenmesi. Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 16(4), 970–986.
- Aras, G., & Crowther, D. (Eds.). (2010). *NGOs and social responsibility*. Emerald Group Publishing Limited.

- Borsa İstanbul, Şirketler İçin Entegre Raporlama Rehberi, 2022 (<https://www.borsaistanbul.com/files/sirketler-icin-Entegre-raporlama-rehberi.pdf>) (Erişim Tarihi: 25.11.2023).
- Busco, C., Frigo, M. L., Riccaboni, A., & Quattrone, P. (2017). *Integrated reporting: Concepts and cases that redefine corporate accountability*. Springer.
- Busco, C., Frigo, M. L., Riccaboni, A., & Quattrone, P. (2013). *Integrated reporting. Concepts and Cases that*. Erişim: <https://core.ac.uk/download/pdf/28973355.pdf>
- Cheng, M., Green, W., Conradie, P., Konishi, N. & Romi, A. (2014), The International Integrated Reporting Framework: Key issues and future research opportunities. *Journal of International Financial Management & Accounting*, Vol. 25, No. 1, 90-119.
- Cheng, B., Ioannou, I., & Serafeim, G. (2014). Corporate social responsibility and access to finance. *Strategic management journal*, 35(1), 1-23.
- Dereköy, F. (2018), Entegre Raporlama Uygularının Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi Bağlamında Değerlendirilmesi, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt:16, Sayı:32, 589-608.
- De Villiers, C., Rinaldi, L., & Unerman, J. (2014). *Integrated Reporting: Insights, Gaps and an Agenda for Future Research*. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 27, No. 1, 1042-1067.
- De Villiers, C., & Maroun, W. (Eds.). (2017). *Sustainability accounting and integrated reporting*. Routledge.
- Dumay, J., Bernardi, C., Guthrie, J., & La Torre, M. (2017). Barriers to implementing the International Integrated Reporting Framework: A contemporary academic perspective. *Meditari Accountancy Research*, 25(4), 461-480.
- Eccles, R. G., & Krzus, M. P. (2010). *One report: Integrated reporting for a sustainable strategy*. John Wiley & Sons.
- Eccles, R. G., & Saltzman, D. (2011). Achieving Sustainability through Integrated Reporting. *Stanford Social Innovation Review*, 9, 56-61.
- European Commission (2023). *Delivering the European Green Deal*. Erişim: https://commission.europa.eu/strategy-and-policy_en.
- Flower, J. (2015). The international integrated reporting council: a story of failure. *Critical Perspectives on Accounting*, 27, 1-17.
- Forster, N. (1995), *The Analysis of Company Documentation*, in *Qualitative Methods in Organizational Research: A Practical Guide*, Nigel King (ed.), London: Sage Publications.
- Gao, T., Shen, L., Shen, M., Liu, L., & Zhao, L. (2012). Identifying critical impact factors of greenhouse gas emissions from concrete production in China. *Habitat International*, 36(2), 280-288.
- García-Sánchez, I. M., Rodríguez-Ariza, L., & Frías-Aceituno, J. V. (2013). The cultural system and integrated reporting. *International business review*, 22(5), 828-838.
- Gray, R., Owen, D., & Adams, C. (1996). *Accounting & accountability: changes and challenges in corporate social and environmental reporting*. Prentice hall.
- Guthrie, J., & Parker, L. D. (1990). Corporate social disclosure practice: a comparative international analysis. *Advances in public interest accounting*, 3, 159-175.
- Josa, A., Aguado, A., Heino, A., Byars, E., & Cardim, A. (2004). Comparative analysis of available life cycle inventories of cement in the EU. *Cement and concrete research*, 34(8), 1313-1320.
- Kılıç, M., & Kuzey, C. (2018). Determinants of forward-looking disclosures in integrated reporting. *Managerial Auditing Journal*, 33(1), 115-144.
- Kolk, A. (2010). The social responsibility of international business: From ethics and the environment to CSR and sustainable development. *Journal of World Business*, 45(1), 23-34. DOI: 10.1016/j.jwb.2009.09.012
- Maroun, W. (2019). Does external assurance contribute to higher quality integrated reports?. *Journal of Accounting and Public Policy*, 38(4), 106670.
- Moon, J., & Vogel, D. (2008). Corporate social responsibility, government, and civil society.

- Oza, K. (2019). Challenges in Implementation of Integrated Reporting, *Journal of Emerging Technologies and Innovative Research*, Vol.6, Issue: 4, 84-97.
- Öktem, B., & Öktem, R. (2023). Sürdürülebilirlik Raporlamasının IFRS Kapsamında Değerlendirilmesi: Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 44, Sayı: 2, 2587-2672.
- Sevim, Ş.; Kestane, A. & Yılmaz, N.D. (2017). Entegre Raporlamanın Yatırımcılar Açısından Analizi: Entegre Yatırım Analizi Algoritması, *International Journal of Academic Value Studies*, Vol:3, Issue:14, 154-170.
- Sultanoğlu, B., & Akdoğan, N. (2020). IIRC Çerçevesi Kapsamında Entegre Raporlardaki İçerik Öğelerinin Türkiye ve Uluslararası Karşılaştırılması ve Entegre Raporların Düzenlenmesinde Sürdürülebilirlik Raporlarındaki Bilgilerin Kullanımı. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22 (Özel Sayı), 20-46.
- Şaka, H., & Tükenmez, N.M. (2022). Garanti Bankası ve Çimsa'nın Ulsulararası Entegre Raporlama Çerçevesi Kapsamında Değerlendirilmesi. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(2), 169-182.
- Turner, L. K., & Collins, F. G. (2013). Carbon dioxide equivalent (CO₂-e) emissions: A comparison between geopolymer and OPC cement concrete. *Construction and building materials*, 43, 125-130.
- TÜSİAD (2020). Ekonomik göstergeler merceğinden yeni iklim rejimi. Erişim adresi:<https://tusiad.org/tr/yayinlar/raporlar/item/10633-ekonomik-gostergeler-merceginden-yeni-i-klimrejimi-raporu>.
- Veltri, S., & Silvestri, A. (2015). The Free State University integrated reporting: a critical consideration. *Journal of Intellectual Capital*, 16(2), 443-462.
- Zozik, A., & Doğan, Z. (2021), Türkiye'de Entegre Raporlama Sürecinde Karşılaşılabilecek Sorunların Tespiti Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Say:63, 83-110.

İnternet Kaynakları:

- <http://www.entegreraporlamatr.org/tr/images/pdf/IIRC-TR.pdf> (Erişim Tarihi: 28.11.2023)
- <https://www.integratedreporting.org> (Erişim Tarihi: 23.11.2023).
- <https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/> (Erişim Tarihi:20.11.2023).
- <https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>
- <https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/01/InternationalIntegratedReportingFrame>
- <https://sasb.org/about/> (Erişim Tarihi:28.11.2023)
- <https://www.globalcompactturkiye.org> (Erişim Tarihi:28.11.2023).
- <https://www.wbcds.org/Overview/Our-history> (Erişim Tarihi: 24.11.2023)
- <https://www.akcansa.com.tr/docs/akcansa-entegre-faaliyet-raporu-2022.pdf> (Erişim Tarihi: 10.11.2023)
- <https://assets.oyakcimento.com/contents/pdf/2021110/16189980564218077511618998078609118.pdf> (2019)
(Erişim Tarihi: 08.10.2023)
- <https://assets.oyakcimento.com/contents/pdf/2021110/16189980361910015271618998061464889.pdf> (2018)
(Erişim Tarihi: 08.10.2023)
- <https://assets.oyakcimento.com/contents/pdf/2021110/161899797412321988761618998025528348.pdf> (2016)
(Erişim Tarihi: 08.10.2023)
- <https://assets.oyakcimento.com/contents/pdf/2021110/161899775216291208041618997866782357.pdf> (2016)
(Erişim Tarihi: 08.10.2023)
- <https://assets.oyakcimento.com/contents/pdf/2021110/16189978897260270641618997914823248.pdf> (2018)
(Erişim Tarihi: 10.10.2023)
- <https://assets.oyakcimento.com/contents/pdf/2021110/16189979239509118461618997950863300.pdf> (2019)
(Erişim Tarihi: 10.10.2023)

- <https://cimsa.com.tr/wp-content/uploads/2023/07/Cimsa-2022-EFR-TR-Rev.pdf> (2022) (Erişim Tarihi: 10.10.2023)
- <https://cimsa.com.tr/wp-content/uploads/2022/08/2021-Entegre-Faaliyet-Raporu.pdf> (2021) (Erişim Tarihi: 10.10.2023)
- https://cimsa.com.tr/wp-content/uploads/2022/12/CIMSА-EFR20TR_KOD_GUNCEL.pdf (2020) (Erişim Tarihi: 12.10.2023)
- <https://cimsa.com.tr/wp-content/uploads/2022/04/38192671A8AD4F3F8101061F0B56D507-1.pdf> (2019) (Erişim Tarihi: 12.10.2023)
- <https://cimsa.com.tr/wp-content/uploads/2022/04/DF9F61E4882B4D9787A6436D7EA5E04A-2.pdf> (2018) (Erişim Tarihi: 12.10.2023)
- <https://cimsa.com.tr/wp-content/uploads/2022/04/D5A708991A1646559D32BF6CF68B956E8-2.pdf> (2017) (Erişim Tarihi: 12.10.2023)
- <https://cimsa.com.tr/wp-content/uploads/2022/04/publication.pdf> (2016) (Erişim Tarihi: 01.10.2023)
- <https://assets.oyakcimento.com/contents/pdf/2021173/162446013910784217161624460163752706.pdf> (2020) (Erişim Tarihi: 01.10.2023)
- <https://assets.oyakcimento.com/contents/pdf/2022153/80451654273713602514.pdf> (2021) (Erişim Tarihi: 13.10.2023)
- <https://assets.oyakcimento.com/contents/pdf/2022153/80451654273713602514.pdf> (2022) (Erişim Tarihi: 13.10.2023)
- <https://www.nuhcimento.com.tr/wp-content/uploads/Y%C4%B1ll%C4%B1k-Faaliyet-Raporu.pdf> (2017) (Erişim Tarihi: 13.10.2023)
- <https://www.nuhcimento.com.tr/wp-content/uploads/Y%C4%B1ll%C4%B1k-Faaliyet-Raporu-1.pdf> (2018) (Erişim Tarihi: 13.10.2023)
- <https://www.nuhcimento.com.tr/entegrefaaliyetraporu2019/> (2019) (Erişim Tarihi: 13.10.2023)
- https://www.nuhcimento.com.tr/wp-content/uploads/Entegre_Faaliyet_Raporu.pdf (2020) (Erişim Tarihi: 13.10.2023)
- https://www.nuhcimento.com.tr/entegrefaaliyetraporu2021/#dfliр-df_24298/1/ (2021) (Erişim Tarihi: 13.10.2023)
- <https://www.nuhcimento.com.tr/wp-content/uploads/2022.pdf> (2022) (Erişim Tarihi: 13.10.2023)