



**MUHASEBE MESLEĞİ İLE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK
RAPORLAMASI İLİŞKİSİ VE KAZAKİSTAN'DA BİR VAKA
İNCELEMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ
Sharizat TELMAN
Eskişehir 2024

**MUHASEBE MESLEĞİ İLE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK
RAPORLAMASI İLİŞKİSİ VE KAZAKİSTAN'DA BİR VAKA
İNCELEMESİ**

Sharizat TELMAN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Muhasebe Programı
Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Ergün KAYA**

**Eskişehir
Anadolu Üniversitesi
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
Eylül 2024**

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Sharizat TELMAN'ın "Muhasebe Mesleği ile Sürdürülebilirlik Raporlaması İlişkisi ve Kazakistan'da Bir Vaka İncelemesi" başlıklı tezi .../09/2024 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından değerlendirilerek "Anadolu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği"nin ilgili maddeleri uyarınca, Muhasebe Bilim dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Unvanı Adı-Soyadı

İmzası

Üye (Tez Danışmanı): Dr. Öğr. Üyesi Ergün KAYA

.....

Üye:

.....

Üye:

.....

Prof. Dr. Saime ÖNCE

Enstitü Müdürü

ÖZET

MUHASEBE MESLEĞİ İLE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI İLİŞKİSİ VE KAZAKİSTAN'DA BİR VAKA İNCELEMESİ

Sharizat TELMAN

Muhasebe Yüksek Lisans

Anadolu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Eylül 2024

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Ergün Kaya

İklim değişikliği ile mücadelenin anahtar kavramlarından olan sürdürülebilirlik her alanda güncel bir çalışma alanı olmaktadır. Birleşmiş Milletler örgütü başta olmak üzere pek çok kurum, kuruluş, devlet ve işletmeler sürdürülebilir kalkınmaya geçiş için çeşitli çabalar sarf etmektedir. Belirlenen hedeflere ulaşma çabalarından ve geçiş sürecinin ana araçlarından biri de sürdürülebilirlik raporlamasıdır. Bu araştırmada sürdürülebilir ekonominin uygulanmasında sürdürülebilirlik raporlamasının muhasebe mesleğiyle ilişkisi Kazakistan özelinde ortaya konulmaya çalışılmaktadır.

Yeşil ekonomi olarak da adlandırılan yeni iş ortamında, işletmelerin rekabetçi olabilmesi ve değişen dış ortamda istikrarlı bir konuma sahip olabilmesi için muhasebe uygulamalarının sürece katkısı belirlenmeye çalışılmaktadır. Araştırmanın uygulama bölümünde Kazakistan'da bulunan petrol ve gaz işletmeleri, özellikle Kazmunaygaz İşletmesi sürdürülebilirlik raporları, uluslararası raporlama çerçevelerinden Küresel Raporlama Girişimi (GRI) standartları ile karşılaştırılarak Şirketin sürdürülebilirlik raporlarının GRI standartlarıyla uyumluluğu incelenmiştir. Buna göre işletmenin sürdürülebilirlik raporlarında GRI standartlarına uygun raporlama olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte Kazakistan'da az sayıda şirketin sürdürülebilir kalkınma konusunda rapor verdiği göz önünde bulundurularak, bu alanda ekonomik yönden gelişmiş ülkelerle karşılaştırıldığında yetersiz olduğu söylenebilir.

Kazakistan'da sürdürülebilir kalkınma ilkelerine bağlı kalan ve bu uygulamaları takip eden şirket sayısı oldukça az olduğu için KazMunayGaz'ın sürdürülebilirlik raporları konusunda yapılan incelemeler sonucunda diğer şirketlere KazMunayGaz'ı örnek alabilecekleri, uygulamanın özendirilmesi, yasal çerçeve ile desteklenmesi ve mevcut uygulamanın iyileştirilmesi yönünde önerilerde bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilirlik raporları, Muhasebe mesleği, Vaka incelemesi, KazMunayGaz, Kazakistan.

ABSTRACT

THE RELATIONSHIP BETWEEN THE ACCOUNTING PROFESSION AND SUSTAINABILITY REPORTING AND A CASE STUDY IN KAZAKHSTAN

Sharizat TELMAN

Department of Accounting

Anadolu University Graduate School, September 2024

Advisor: Dr. Ergün Kaya

Sustainability, which is one of the key concepts in the fight against climate change, remains a contemporary field of work in all areas. Many institutions, including the United Nations, as well as governments and businesses, are making various efforts to transition towards sustainable development. Sustainability reporting is one of the main tools in achieving set goals and facilitating this transition process. In this research, the relationship of sustainability reporting with the accounting profession in the implementation of sustainable economy is tried to be revealed in Kazakhstan.

In the new business environment also known as the green economy, efforts are being made to determine the contribution of accounting practices to enable businesses to remain competitive and maintain a stable position in the changing external environment. In the practical part of the study, sustainability reports of oil and gas companies in Kazakhstan, especially KazMunayGaz, were compared with the Global Reporting Initiative (GRI) standards, to examine the alignment of the company's sustainability reports with GRI standards. It was found that the company's sustainability reporting aligns with GRI standards. However, considering that only a few companies in Kazakhstan report on sustainable development, it can be said that there is insufficient progress compared to economically developed countries in this area.

Due to the limited quantity of companies in Kazakhstan adhering to sustainable development principles and following these practices, the examination of KazMunayGaz's sustainability reports suggests that other companies could use KazMunayGaz as a model. Recommendations are made to encourage adoption, support through legal frameworks, and enhance existing practices in order to improve sustainability reporting.

Keywords: Sustainability reports, Accounting profession, Case study, KazMunayGaz, Kazakhstan.

TEŞEKKÜR

Yüksek lisans eğitimim ve tez çalışmam süresince benden yardımını ve ilgisini esirgemeyen, değerli bilgi, birikim ve tecrübeleriyle bana rehberlik edip destek olan eğitimim boyunca derslerini ve çalışmalarını imrenerek takip ettiğim ve kendime rol model edindiğim değerli danışmanım Dr.Öğr. Üyesi Ergün KAYA'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Eğitim hayatım boyunca attığım her adımda maddi ve manevi destek olan ve evlatları olmaktan gurur duyduğum canım aileme, dedem MukhitBİSSENALİN'e sonsuz teşekkür ederim. Her zaman yanımda olan dostlarıma teşekkür ederim.

Sharizat TELMAN

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmamın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan “bilimsel intihal tespit programı”yla tarandığını ve hiçbir şekilde “intihal içermediğini” beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

Sharizat TELMAN

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
İÇ KAPAK.....	i
BAŞLIK SAYFASI	ii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
TEŞEKKÜR.....	vi
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ.....	vii
İÇİNDEKİLER.....	viii
TABLolar DİZİNİ	ix
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	x
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI VE MUHASEBE MESLEĞİ	7
1.SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK KAVRAMI VE BOYUTLARI.....	7
1.1. Sürdürülebilirlik Kavramı.....	7
1.2. Sürdürülebilir Kalkınmanın Boyutları.....	8
1.3. Sürdürülebilirlik Raporlaması.....	13
1.3.1. Sürdürülebilirlik raporlamasının tanımı ve kapsamı.....	13
1.3.2. Sürdürülebilirlik raporlamasının amacı ve faydaları.....	15
1.3.3. Sürdürülebilirlik raporlama çerçevesi.....	16
1.3.4. Sürdürülebilirlik raporlama standartları.....	20
2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI İLE MUHASEBE İLİŞKİSİ.....	24
2.1. İşletme Yönetiminde Bir Araç Olarak Finansal Raporlama.....	24
2.2. Sürdürülebilirlik Bağlamında Finansal Olmayan Bilgileri Raporlamanın Önemi.....	27
2.3. Muhasebe ve Sürdürülebilirlik İlişkisi.....	29
2.3.1. Sürdürülebilirlik kavramı ve muhasebe etkileşimi.....	29
2.3.2. Sürdürülebilirlik muhasebesi.....	34
2.3.3. Sürdürülebilirlik denetimi.....	36

İKİNCİ BÖLÜM

KAZAKİSTAN’DA BİR VAKA İNCELEMESİ: KAZMUNAYGAZ A.Ş. FAALİYETLERİNİN ANALİZİ.....	39
1. İNCELEME YAPILAN ÜLKE VE İŞLETMENİN ÖZELLİKLERİ..	39
1.1. Kazakistan’ın Jeopolitik ve Sosyoekonomik Özellikleri.....	39
1.1.1. Tarihi, kültürel ve coğrafik özellikler.....	39
1.1.2. Ekonomik ve ticari ilişkiler.....	40
1.2. Kazakistan’da Sürdürülebilirlik Politikaları.....	41
1.3. Kazakistan’da Çevre Muhasebesi Uygulamaları.....	46
1.4. KazMunayGaz A.Ş. Örgütsel ve Ekonomik Özellikleri.....	50
1.5. KazMunayGaz A.Ş. Mali Durumu, Yatırım ve İnovasyon Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi.....	54
2. KAZMUNAYGAZ A.Ş.’NİN KAZAKİSTA’NIN SÜRDÜRÜLEBİLİR EKONOMİK KALKINMASINA KATKISI.....	63
2.1. Kazakistan’ın Sürdürülebilirlik Politikaları ile KazMunayGaz A.Ş. Faaliyetlerinin Uyum.....	63
2.2. KazMunayGazA.Ş. Sürdürülebilirlik Raporları ve GRI Standartlarına Uyum Durumu.....	67
2.3. KazMunayGaz A.Ş. Sürdürülebilirlik Uygulamaları ve Projeleri.....	69
2.4.KazMunayGaz A.Ş. Sürdürülebilirlik Uygulamalarının Değerlendirilmesi.....	81
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	84
KAYNAKÇA.....	90
ÖZGEÇMİŞ	

TABLÖLER DİZİNİ

	Sayfa
Tablo 1.1. Muhasebe Trend Matrisi.....	28
Tablo 2.1. Sürdürülebilirliğin Sağlanmasında Çevre Muhasebesinin Rolü.....	49
Tablo 2.2. KazMunayGaz'ın Kredi Notları.....	55
Tablo 2.3. Konsolide Finansal Sonuçlar.....	56
Tablo 2.4. KazMunayGaz A.Ş.'nin Konsolide Nakit Akış Tablosu.....	58
Tablo 2.5. Karşılaştırmalı Temel Finansal Göstergeler.....	59
Tablo 2.6. Borç Yükü Göstergeleri.....	62
Tablo 2.7. KazMunayGaz'ın Nakit Durumu.....	62
Tablo 2.8. KazMunayGaz'ın Sermaye Yapısı.....	63
Tablo 2.9. KMG'nin 2021-2023 Dönemi ESG Temel Göstergeleri.....	70
Tablo 2.10. Çevresel Performans Göstergeleri.....	73

ŞEKİLLER DİZİNİ

	Sayfa
Şekil 1.1. Sürdürülebilir Ekonomik Kalkınmanın Temel Bileşenleri.....	8
Şekil 1.2. Finansal Tabloların Kompozisyonu.....	25
Şekil 1.3. Gelir Tablosunun Yapısı.....	26
Şekil 1.4. Günümüz Ekonomisinde Muhasebeyi Etkileyen Faktörler.....	31
Şekil 2.1. KazMunayGaz A.Ş. ÖrgütYapısı.....	52
Şekil 2.2. KazMunayGaz'ın Kurumsal Yönetim Yapısı.....	53
Şekil 2.3. KazMunayGaz A.Ş.'nin Su İlkeleri.....	72
Şekil 2.4. Astana –Almaty Ağaç Dikme Etkinliği.....	74
Şekil 2.5. Ulusal Petrol Şirketlerinin Dekarbonizasyon Seviyesi.....	75
Şekil 2.6. Petrolle Kirlenmiş Arazilerde Islah Çalışmaları.....	77

KISALTMALAR DİZİNİ

A.Ş.	: Anonim Şirket
AIX	: Astana International Exchange (Astana Uluslararası Borsası)
BM	: Birleşmiş Milletler
COP 27	: Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi (UNFCCC) kapsamında düzenlenen 27. Taraflar Konferansı
EBITDA	: Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization (Faiz, Vergi, Amortisman ve İtfa Öncesi Kâr)
ESG	: Environmental, Social and Governance (Çevresel, Sosyal ve Yönetişim)
Fitch	: Fitch Ratings (Kredi derecelendirme kuruluşu)
IFRS	: International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
İLO	: Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO), işçilerin haklarını korumak için uluslararası kabul görmüş çalışma standartlarını belirleyen bir BM kurumudur.
KASE	: Kazakhstan Stock Exchange (Kazakistan Menkul Kıymetler Borsası)
GSYİH	: Gayrisafi Yurt İçi Hasıla
KEBCO	: Kazakhstan Export Blend Crude Oil (Kazakistan İhracat Karışım Ham Petrolü)
KMG	: KazMunayGaz A.Ş.
KPI	: Key Performance Indicator (Anahtar Başarım Göstergesi)
LLP	: Limited Liability Partnership (Sınırlı Sorumlu Ortaklık)
Moody's	: Moody's Investors Service (Kredi derecelendirme ve finansal analiz kuruluşu)
OECD	: Organization for Economic Co-operation and Development (Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Örgütü)
S&P	: Standard&Poor's Global Rating (Kredi derecelendirme kuruluşu)
UPŞ	: Ulusal petrol şirketleri
XBRL	: eXtensible Business Reporting Language (Genişletilebilir İş Raporlama Dili)
HBHK	: Hazar Boru Hattı Konsorsiyumu

GİRİŞ

Çağımızın iklim ve çevre sorunları hem uluslararası hem de ulusal düzeyde tanınan, başka kanıt gerektirmeyen acil ve önemli sorunlar kategorisindedir. Bununla birlikte dünya çapında ve ulusal ekonomilerde sorunun üstesinden gelebilmek için sorunların tanınmasından, temel fikirlerin bildirilmesinden öte somut eylemlerle çözüme yönelik yaklaşımlara, ekonomik çıkarların ve daha yüksek bir ahlaki karakterin dengelenmesine ihtiyaç bulunmaktadır.

Endüstriyel işletmelerin önemli bir sosyal rolü, işletme tarafından garanti edilen çevre kalitesinin korunmasını sağlayan çevresel sorumlulukla ilişkilidir. Bu durum özellikle madencilik endüstrisindeki işletmeler için ana faaliyetin çevre üzerindeki olumsuz etkisini azaltmak açısından önemlidir. Aynı zamanda işletmelerin asgari sosyal sorumluluk seviyesini düzenleyen faktörler, sosyal sorumluluk faaliyetleri üzerinde uyarıcı bir etkiye sahip değildir (Amanzholova, 2015:2-13).

Bir işletmenin çevresel başarısı, her biri mevcut bir bilgi tabanına dayanan ve sonuçta çevre üzerinde iyileştirici veya kötüleşen bir etkiye neden olan yöneticileri tarafından verilen makul ve tutarlı kararların sürekliliğine bağlıdır. Olumlu bir faktör, çevresel faaliyetlerin muhasebe ve kontrol sistemine dahil edilmesidir. Çevre yönetimi ile bu sistem arasındaki bağlantı "değiştiremez ve analize edemezseniz, yönetemezsiniz" ilkesine dayanmaktadır.

Bu bağlamda çevre yönetiminin sorunlarından biri finansal ve yönetim muhasebesi, çevresel göstergeler hakkında raporlama ve çevresel denetim içeren çevre muhasebe ve kontrol alanlarının ve ilkelerinin geliştirilmesi ve iyileştirilmesidir.

Araştırma konusu ve önemi

Güncel koşullarda ekonomik, çevresel ve sosyal gelişme dinamiklerini dikkate almadan ekonomik ilişkilerin dengeli ve istikrarlı şekilde yürütülmesi mümkün değildir. Temel olarak sosyal ilişkilerin tüm dönüşümleri sosyo-ekonomik dönüşümler açısından ele alınırken, doğal çevrenin durumu bazen gözden uzak kalabilmektedir. Sürdürülebilir kalkınma politikaları geliştirmek için ekonomik, sosyal ve çevresel bileşenlerin birbirine bağlılığını ve aralarındaki ilişkiyi dikkate almak gerekir.

Geleneksel ekonomik analiz araçları, örgütsel liderlerin çevresel stratejilerin ne kadar etkili olduğunu ve ekonomik politikaların çevrenin durumunu nasıl etkilediğini güvenilir bir şekilde belirlemelerine genellikle izin vermemektedir.

Çağdaş dünyada ekonomik durum son derece öngörülemez, istikrarsız ve ekonomiyi zayıflatan çok sayıda faktöre sahip olabilir. Bu çevrede faaliyet göstermek zorunda kalan işletmeler, ekonomik göstergelerin sürekli izlenmesi gerektiği ve aynı zamanda piyasadan ayrılma riskinin de bulunduğu durumlarda sıklıkla sorunlarla karşı karşıya kalmaktadır. Bu nedenle günümüzde işletmelerin sürekli ve istikrarlı gelişimini sağlamak bakımından sürdürülebilirlik konusu büyük önem kazanmaktadır.

Çeşitli risklerin ortaya çıkma olasılığı işletmenin ne kadar sürdürülebilir şekilde geliştiğine de bağlıdır. Örneğin finansal, operasyonel, teknolojik, çevresel, sosyal vb. pek çok riskle karşılaşmak ve onları yönetmek gerekmektedir.

Finansal riskler: Güçlü bir mali yapı, borçlarla ilgili riskleri azaltabilir. Ayrıca, nakit akışı yönetimi ve likidite durumu, finansal risklerin ortaya çıkma olasılığını etkileyebilir.

Operasyonel riskler: İyi bir işletme yönetimi ve süreçlerin optimize edilmesi, operasyonel riskleri azaltabilirken zayıf yönetim veya süreçlerin belirsizliği operasyonel riskleri artırabilir.

Rekabetçi riskler: İyi bir marka imajı ve müşteri sadakati, rekabetçi riskleri azaltabilirken hızlı pazar değişiklikleri veya rakip girişimleri rekabetçi riskleri artırabilir.

Çevresel riskler: Çevresel düzenlemelere uyum sağlamak riskleri azaltabilirken çevre kirliliği, kaynaklara erişim kısıtları ve iklim değişikliği çevresel riskleri artırabilir.

Sosyal riskler: Toplumsal sorumlulukları yerine getirmek riskleri azaltabilirken işçi hakları ihlalleri, toplumsal katkı projeleri gibi konular sosyal riskleri artırabilir.

Teknolojik riskler: Güncel teknolojiye yatırım yapmak ve dijital güvenlik önlemleri almak, teknolojik riskleri azaltırken eski altyapıya bağımlılık veya siber saldırılar gibi faktörler teknolojik riskleri artırabilir.

Bu faktörlerin hepsi işletmenin sürdürülebilirliğini etkileyen önemli unsurlardır. İşletmenin kurumsal risk yönetimi stratejilerinin belirlenmesinde söz konusu risk grupları göz önünde bulundurulmalıdır.

Çeşitli tanımlar yapılmakla birlikte sürdürülebilirlik, toplumların ihtiyaçlarını karşılamak için var olan kaynakları bir yandan özenli ve verimli şekilde kullanırken diğer yandan mevcut kaynakları gelecek kuşakların da kullanabilmesi için bunların korunması ve kontrol altında tutulması olarak ifade edilmektedir (Renda,1995:48-51).

1980 yılında yayınlanan Birleşmiş Milletler Çevre Programı ve Dünya Koruma Strateji Belgesinden sürdürülebilir bir hayata kavuşmanın var olanı korumak ve geliştirmekten geçtiği anlaşılmaktadır (Ballı, 2019:466). Sürdürülebilirlik, mevcut kaynakların dikkate alınarak ekolojik dengenin korunması ve insanların yaşam kalitesinin artırılması olarak da ifade edilebilir (Oral, 2006: 100-114).

Sürdürülebilir tüketim ise Oslo Yuvarlak Masa Toplantısında (1994) şu şekilde tanımlanmaktadır (Roy, 2020:54): "Temel ihtiyaçlara yanıt veren ve daha iyi bir yaşam kalitesi sağlayan, aynı zamanda doğal kaynakların, toksik maddelerin ve atık ve kirletici emisyonlarının kullanımını en aza indiren mal ve hizmetlerin kullanımı". Mont ve Bleischwitz (2007) OECD'nin tanımına dayanarak sürdürülebilir tüketimi şöyle ifade etmişlerdir: "Gelecek nesillerin ihtiyaçlarını riske atmadan, mal ve hizmetleri temel ihtiyaçlara uygun olarak tüketme eylemi". Dolayısıyla sürdürülebilir tüketim çeşitli anlamlara sahip geniş bir kavramdır. Örneğin bu amaçla daha az kaynak tüketerek elde edilen mamulleri gerektiği kadar tüketmek, maddi varlıklardan maddi olmayan hizmetlere geçiş, enerji tasarrufu, kullanımın paylaşılması ve daha uzun ömürlü, daha kaliteli malların kullanılması önerilmektedir (Lebel&Lorek, 2008).

Sürdürülebilirliğin işletme içinde hayata geçirilebilmesi, işletmenin tüm süreçlerine, birim ve faaliyetlerine nüfuz edebilmesi için ilgili tüm unsurlara ait verilerin toplanması ve bunların sürdürülebilirlik bağlamında analiz edilmesi gerekir. Bu konuda raporlama uzmanlığı ve deneyiminden yararlanılabilecek işlev ise muhasebedir. Muhasebe, bir işletmede gerçekleştirilen tüm işlemleri para değeriyle izleme ve ölçme kabiliyetine sahiptir. Bu nedenle sürdürülebilirliğin işletme düzeyinde uygulanabilmesi için muhasebe profesyonellerine önemli görevler düşmektedir.

Seçilen konunun önemi aynı zamanda sürdürülebilir ekonomik kalkınma alanında muhasebe ve raporlamanın daha da iyileştirilmesi için mevcut elverişli koşulların

gelişmekte olduğu gerçeğiyle de vurgulanmaktadır. Çünkü muhasebe ve raporlama alanını kapsayan yasal düzenlemeler getirilmiştir. Bu bağlamda çalışmanın önemi sosyal ve çevresel muhasebe ve raporlamanın sürdürülebilir ekonomik kalkınma amaçlarını gerçekleştirmede katkısını belirleme ihtiyacı ile de ilişkilidir.

Kazakistan'da sürdürülebilir ekonomik kalkınma ile ilgili konular yaklaşık 20 yıldır ele alınmaktadır. Ancak konunun birçok yönü henüz yeterince incelenmemiştir.

Bu *çalışmanın konusunu* sürdürülebilir kalkınma uygulamalarının muhasebe mesleği ile ilişkisi ve muhasebenin sürdürülebilirlik raporlamasında rolünün belirlenmesi, Kazakistan'da faaliyet gösteren bir şirketin incelenmesi oluşturmaktadır. *Çalışmanın bilimsel yeniliği ve önemi* sürdürülebilir raporlamanın iyileştirilme süreci ve ana bileşenleri, etkili ekonomik, sosyal ve çevresel bileşenler ile ilgili bir dizi konunun bir vaka incelemesi ile ortaya konulması ve Kazakistan özelinde sürdürülebilirlik çalışmalarına katkı sağlama düşüncesine dayanmaktadır.

İki bölümde yapılandırılan bu çalışmanın *birinci bölümünde* muhasebe mesleği ile muhasebe sistemi işleyişi ve sürdürülebilir kalkınma amaçlarının gerçekleştirilmesinde önemli bir araç olan sürdürülebilirlik raporları ilişkisi açıklanmıştır.

İkinci bölümde Kazakistan'da sürdürülebilir ekonomik kalkınma uygulamalarına değinilmiş ve çalışmanın uygulama alanını oluşturan KazMunayGaz A.Ş. faaliyetlerinin gelişim durumu ve eğilimleri göz önünde bulundurularak şirketin finansal durumu, ekonomik analizi, yatırım ve yenilik faaliyetleri değerlendirilmiştir. Şirketin Kazakistan ekonomisinin sürdürülebilir kalkınmasına katkısı belirlenmeye çalışılmıştır. Tezin son bölümünde ise elde edilen sonuçlar ve öneriler açıklanmıştır.

Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

Araştırmanın Amacı

Çalışmanın amacı sürdürülebilirlik raporlamasının muhasebe mesleği ile ilişkisini belirlemek ve Kazakistan'da faaliyet gösteren bir şirketin yaptığı sürdürülebilirlik raporlamasını GRI standartları çerçevesinde inceleyerek öneriler geliştirmektir.

Bu amaç çerçevesinde aşağıdaki alt amaçlar belirlenmiştir:

1. Sürdürülebilir bir ekonomide muhasebenin rolünü ve önemini araştırmak ve sürdürülebilirlik raporlarında muhasebenin katkısını belirlemek.

2. KazMunayGaz A.Ş. ulusal şirketinde çevresel faaliyetlerle ilgili giderlerin belirlenmesi ve raporlanmasını incelemek.

3. İncelenen KazMunayGaz A.Ş.'nin sürdürülebilirlik raporlarının içerik analizini yapmak.

Bu kapsamda aşağıdaki sorulara cevap aranmaktadır:

- Sürdürülebilir ekonomik kalkınmada muhasebenin rolü nedir?
- Kazakistan'da nasıl bir sürdürülebilirlik raporlaması yapılmaktadır?
- Sürdürülebilir muhasebe ve raporlama bakımından KazMunayGaz A.Ş. özelinde Kazakistan uygulamalarında ne tür değişiklikler yapılabilir?

Araştırma yöntemi

Çalışma için önce geniş bir literatür taraması yapılmış, süreli yayınlar, yasal düzenlemeler ve düzenleyici belgeler, bilimsel konferansların materyalleri ve genel ekonomik literatürden yararlanılmıştır. Kazakistan Cumhuriyeti muhasebe mevzuatı ve istatistiksel bilgileri, sürdürülebilir ekonomik kalkınmaya ilişkin yayınlar, sürdürülebilirlik raporlama standartları ve KazMunayGaz A.Ş.'nin web sitesindeki bilgiler incelenmiştir.

Çalışmanın uygulama kısmında vaka analizi araştırma yöntemi seçilmiştir. Vaka analizi hakkında bilgi vermek gerekirse; vaka analizi, genellikle bir olay, durum, problem veya konuyu detaylı bir şekilde inceleyerek anlama ve anlamlandırma süreci şeklinde ifade edilmektedir. Vaka çalışması, belirli bir sistemin işleyişini ve nasıl faaliyet gösterdiğini detaylı bir şekilde anlamak için kullanılan metodolojik bir yaklaşımdır. Bu yaklaşım, sistemin işleyişine dair derinlemesine bilgi edinmek amacıyla çoklu veri toplama yöntemlerini içermektedir (Chmiliar, 2010). Yin (1984) ise vaka çalışmasını; 1) araştırmada “nasıl” ve “niçin” sorularına odaklanıldığı, 2) araştırmacının olaylar üzerinde çok az kontrol sağladığına da hiç kontrolünün olmadığı, 3) olayı ya da olguyu kendi doğal yaşamı çerçevesinde çalıştığında, 4) olay ve gerçek yaşam arasındaki bağ yeterince açık olmadığı zamanlarda kullanılan araştırma yöntemi olarak tanımlamaktadır.

Vaka çalışmaları, deneysel yöntemlerden farklı olarak, karşılaştırmadan ziyade keşfetmeye odaklanan araştırma yaklaşımıdır. Araştırmacılar, hipotezleri test etmek veya ilişkileri kanıtlamak yerine, olayların ve davranışların farklı kategorilerini

tanımlamaya çalışırlar (Hancock&Algozzine, 2006). Vaka çalışması farklı şekillerde tanımlanmış olsa da “bir durumun derinlemesine çalışılıp betimlenmesi” tanımların ortak noktasıdır. Vaka analizi işletme, pazarlama, ekonomi, psikoloji, tıp, eğitim ve hukuk gibi farklı alanlarda sıkça kullanılan bir araştırma yöntemidir.

Yin (1984) veri toplama sürecinde altı kaynağı tanımlamaktadır: 1) belgeler, 2) arşiv kayıtları, 3) görüşmeler, 4) doğrudan gözlem, 5) katılımcı gözlem ve 6) fiziksel yapılar (teknolojik cihazlar, sanat eserleri ve diğer fiziksel kanıtlar). Bu altı kaynağa film, fotoğraf, video kaydı, yaşam hikayeleri gibi diğer kaynaklar da eklenebilir.

Durum çalışmaları için şu stratejiler kullanılabilir (Yin, 1984): a) birden fazla veri kaynağı kullanmak, b) bir veritabanı oluşturmak, c) kanıt zinciri kurmak.

Birden fazla veri kaynağı kullanımı çalışmanın geçerliliğini ve güvenilirliğini artırır. Ayrıca, araştırmanın kapsamını genişleterek zengin bir veritabanı oluşturur ve elde edilen sonuçlara daha kapsamlı bir bakış sağlar. Veritabanı oluşturma, toplanan verilerin düzenlenmesi ve dokümanite edilmesidir. Vaka analizi, karar verme süreçlerini bilgilendirmek, problem çözme yeteneklerini geliştirmek ve uygulamalı bilgiyi derinleştirmek için etkili bir araçtır. Ayrıca öğrenme ve bilgi paylaşımını teşvik etmek için de sıkça kullanılır. Bu yöntem, derinlemesine bir anlayış sağlar, çeşitli perspektifler sunar, uygulamalı bir yaklaşım ile hipotezleri test etme olanağı sunar ve bilgi paylaşımına katkı sağlar.

Bu araştırmada etik kurul izni gerekmemektedir.

Özetle, vaka analizi bu çalışmada olduğu gibi bir araştırma yöntemi olarak belirli bir durumu derinlemesine anlamak, açıklamak, bağlamsal olarak değerlendirmek ve teorik bilgi geliştirmek amacıyla kullanılabilir.

BİRİNCİ BÖLÜM

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI VE MUHASEBE MESLEĞİ

1. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK KAVRAMI VE BOYUTLARI

1.1. Sürdürülebilirlik Kavramı

Sürdürülebilirlik dilimize İngilizce “sustainability” kelimesinin karşılığı olarak girmiş ve Latince sustinere: dayanmak, ayakta kalmak kelimesinden türemiştir (Saraç ve Alptekin 2017:3). "Sürdürülebilirlik kavramı toplum içinde çevresel sorunlar kadar farklılık ve değişim gösteren bir kavramdır" (Hoşkara, 2007:9). Birleşmiş Milletler Eğitim ve Bilim İşbirliği Toplumsal Dönüşüm Programı sürdürülebilirliği şu şekilde tanımlar: Doğa ve toplum arasındaki ilişkilerin uzun süreli devam edebilmesi için yapılan çabalar. Başka bir tanımla sürdürülebilirlik ekonomik, sosyal ve çevresel etmenlerden doğan riskleri uygun stratejilerle azaltmak veya ortadan kaldırmak anlamına gelir (Yücel, 2016:160). Günümüzün küreselleşme ve rekabet eğilimleri sürdürülebilirlik kavramının giderek daha çok önemsenmesine neden olmaktadır.

Sürdürülebilirliğin önemi şöyle vurgulanmaktadır (Peattie, 2001:131-132):

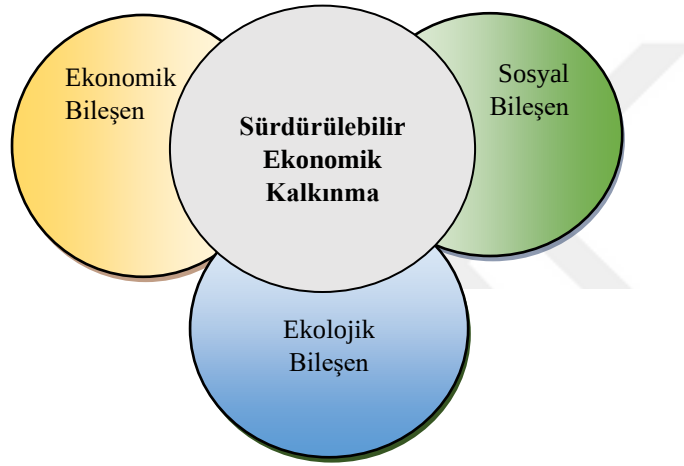
- ✓ Çevre, ekonomi ve toplum arasındaki konuları birleştirir ve ilişkileri tespit eder (yakın zaman kadar bu alanlar ekonomik faaliyetler dışında bırakılırdı).
- ✓ Hükümetlerin, şirketlerin ve çevre gruplarının sürdürülebilirlik kavramı üzerinde hemfikir olduğu husus, yeni ortaklıklar ve iş fırsatları sağlamasıdır (Bazı gruplar uzun vadede ekonomiyi, bazıları ise çevreyi sürdürmekte endişe duymuştur).
- ✓ Küresel bir bakış açısıyla çoğu çevresel sorun, sürdürülemez üretim ve tüketim sistemlerimizin belirtileri olarak kabul edilmektedir.
- ✓ İçeriği detaylı şekilde tartışılmakta ve en azından prensipte hükümet ve şirketlerin çoğu tarafından stratejik bir amaç olarak benimsenmektedir.

Günümüzde sürdürülebilirlik kavramı ekonomik, ekolojik ve sosyal olmak üzere üç temel bileşen içermektedir.

• *Çevresel sürdürülebilirlik*, doğal kaynakların korunması ve ekosistemlerin dengesinin sağlanması üzerine odaklanır. Bu boyut iklim değişikliği, biyolojik çeşitlilik kaybı, su ve hava kirliliği gibi çevresel sorunlarla mücadele etmeyi içerir. Yeşil enerji kullanımı, atık yönetimi ve doğa koruma gibi uygulamalar, çevresel sürdürülebilirlik çabalarının ayrılmaz bir parçasıdır.

•*Ekonomik sürdürülebilirlik*, kaynakların verimli şekilde kullanılmasını ve ekonomik büyümenin sosyal refahı artırırken gelecek nesillerin ihtiyaçlarını da karşılamaya yönelik olmasını hedefler. Adil ticaret uygulamaları, gelir eşitsizliğinin azaltılması, işletmelerin uzun vadeli kârlılığı ve kaynakların etkin kullanımı gibi konular bu kapsamda ele alınmaktadır.

•*Sosyal sürdürülebilirlik*, insanların yaşam kalitesini artırmayı ve toplumsal refahı güçlendirmeyi amaçlar. Eğitim ve sağlık hizmetleri, iş güvenliği, adalet ve toplumsal eşitlik gibi konular bu kapsamdadır. Sosyal sürdürülebilirlik farklı kültürlerin ve toplulukların ihtiyaçlarını karşılayarak kapsayıcı bir toplum oluşturmayı hedefler.



Şekil 1.1. *Sürdürülebilir Ekonomik Kalkınmanın Temel Bileşenleri*

Özetle sürdürülebilirlik yaklaşımı çevresel, ekonomik ve sosyal hedeflerin bir arada düşünülerek, insanların ve gezegenin gelecek nesiller için yaşanabilir bir dünyada sürdürülebilir bir şekilde var olmasını sağlamayı amaçlar. Bu nedenle sürdürülebilirlik çabaları ekonomik büyüme, çevresel koruma ve toplumsal refah arasında denge kurmayı hedefler.

1.2. Sürdürülebilir Kalkınmanın Boyutları

"Sürdürülebilir kalkınma" 1987 yılında Uluslararası Çevre ve Kalkınma Komisyonu (Brundtland Komisyonu) tarafından gündeme getirilmiştir. Sürdürülebilirlik kavramı günümüzün ihtiyaçlarını karşılayabilecek kalkınmayı tanımlarken gelecek nesilleri ihtiyaçlarını karşılama yeteneğinden yoksun bırakılmamasını da gözetir.

Bu nedenle *sürdürülebilir kalkınma* terimi birbiriyle ilişkili iki temel kavramı içerir. Bunlar (Labyntsev&Popov, 2011:42-51);

- Öncelikler dahil olmak üzere ihtiyaçlar (nüfusun en yoksul kesimlerinin varlığı için gerekli),
- Teknoloji ve toplumun örgütlenmesi, çevrenin özellikle insanlığın mevcut ve gelecekteki ihtiyaçlarını karşılama yeteneğine getirdiği sınırlamalar.

Khilchevskaya'ya göre bugün sürdürülebilir kalkınma genel olarak kabul görmüş tek bir tanıma sahip değildir. Sürdürülebilir kalkınma, devletlerin yaptıkları yanında girişimcilerin sosyal sorunların çözümünü üstlenmesi gerektiği ve sosyal sorumluluk anlayışıyla hayırsever faaliyetlerin gerçekleştirilmesi anlamına da gelmektedir.

Uluslararası Çevre ve Kalkınma Komisyonu (Brundtland Komisyonu) tarafından sunulan küresel raporlama direktifinde belirtildiği üzere sürdürülebilir kalkınma kavramı beş önemli ilkeye dayanmaktadır (www.globalreporting.org). Bunlar aşağıda kısaca açıklanmaktadır.

1. *İnsanlık*, yaşayan insanların ihtiyaçlarını karşılamak için kalkınmayı uzun vadeli ve sürdürülebilir hale getirebilmekte, gelecek nesilleri ihtiyaçlarını karşılama fırsatından mahrum bırakmamaktır.

2. *Mevcut sınırlamalar*, özellikle doğal kaynakların sömürülmesi alanında görecelidir. Çünkü bunlar teknoloji ve sosyal örgütlenmenin mevcut gelişim düzeyiyle ve biyosferin insan faaliyetinin sonuçlarıyla başa çıkma yeteneğiyle bağlantılıdır.

3. İnsanlığın en *temel ihtiyaçlarını* karşılamamanın yanı sıra herkese sürdürülebilir kalkınmaya yardımcı olacak müreffeh bir yaşam için umutlarını gerçekleştirme fırsatı sağlamaya ihtiyaç vardır. Çevresel ve diğer felaketlerin en önemli nedenlerinden biri dünyada yaygın hale gelen yoksulluktur.

4. *Dünyanın ekolojik olanakları* (enerji tüketimi dahil) büyük parasal ve maddi kaynaklara sahip olanlarla koordine edilmelidir.

5. Dünya küresel ekolojik sisteminin *değişen üretim potansiyeli* ile *nüfus artış hızının* yanı sıra büyüklüğü de ilişkilendirmek gerekir. Yatırım yönü, kaynak sömürüsü, teknik gelişme yanı sıra kurumsal dönüşümün gelecek ve mevcut ihtiyaçlarla tutarlı olduğu bir değişim süreci ile sürdürülebilir kalkınmanın dinamik doğası gerçekleşebilir.

Sürdürülebilir ekonomik kalkınma kavramına mevcut yaklaşım birkaç on yıldır geliştirilmiş olan kalkınma alanındaki birikmiş deneyime dayanmaktadır. Bu kavramın ortaya çıkışı ve gelişimi büyük ölçüde Roma Kulübü çerçevesinde yürütülen

faaliyetlerle kolaylaştırılmıştır. Roma Kulübü raporlarıyla dünya toplumunun dikkatini küresel sorunlara çekmeye adanmış uluslararası bir kamu kuruluşudur. Bu yöndeki önemli nokta, kamuoyunun dikkatini küresel ölçekte çevre sorunlarına çeken *Büyümenin Sınırları* adlı çalışma olmuştur (Meadows, Meadows&Randers, 1994). Sürdürülebilir kalkınma kavramına temel yaklaşım, örneğin dinamik büyüme, organik büyüme ve dinamik denge kavramı gibi Roma Kulübü'nün çalışmalarında belirtilmiştir.

Bu yaklaşımların ortak noktası, küresel ekonomik sistemin organik büyüme kavramında özellikle belirgin olan canlı bir organizma ile eşleştirilmesidir. Kantitatif büyümenin biyolojik sistemlerin veya canlı organizmaların evriminde büyük bir rol oynamadığına dikkat edilmelidir. Burada canlılığın yanı sıra niteliksel olarak iyileştirme ve çevreye uyum sağlama yeteneğine de önemli bir yer verilir. Bu nedenle, organik büyüme, canlı ve aynı zamanda olgun bir organizmanın sürekli yenilenme eğiliminde olması nedeniyle dinamik dengeye yol açabilir. İstikrarlı ve dinamik denge durumuna ulaşmış bir toplum, iç ve dış koşullardaki belirli değişikliklere yanıt olarak hem kendi içinde hem de çevresinde yeni bir denge kurabilen toplumdur. Nicel büyümeye gelince er ya da geç durmalıdır. Doğada farklılaşmamış nicel büyümenin en belirgin örneği kanser hücrelerinin çoğalmasıdır. İnsanlığın maddi gelişiminin gerçek sınırları çevresel, biyolojik, psikolojik ve kültürel nedenlerle belirlenebilir.

Bununla birlikte *sıfır büyüme* kavramının yanı sıra *sonsuz büyüme* kavramının da yasadışı olduğunu belirtmek gerekir. Dolayısıyla büyüme oranlarının belirleyici bir değeri yoktur. Aynı zamanda yüksek büyüme oranları olumsuz çevresel sonuçlara yol açmayabilir. Ekonomik gerileme ile çevrenin durumu kötüleşebilir ve yenilenemeyen doğal kaynak rezervleri tükenir.

Sürdürülebilir kalkınma kavramı, Roma Kulübü'nün çalışmalarındaki gelişmekte olan kavramlar geleneksel ekonomi bilimindeki sürekli ekonomik büyüme kavramından temel farkını vurgulamaktadır. Büyümenin, ekonomik ölçekte nicel bir artışa doğru fiziksel bir yönü vardır. Bu, nüfusun ekonominin nicel büyümesinden geçen maddi ve enerji akışlarının hacminde ve hızında bir artış ve insan emeği ürünlerinin stoklarının hacminde bir artış anlamına gelir (<https://adilet.zan.kz/>).

Sürdürülebilir bir ekonominin gelişiminde, kuruluşun sürdürülebilir gelişimini yansıtan göstergeler olan üç bileşeni (etkin ekonomi, sosyal ve çevresel kalkınma) içermesi gereken raporlar hazırlamak gerekmektedir. Bunun için organizasyonun

sürdürülebilir gelişimi alanında bir taslak standart geliştirmek de gereklidir. Sürdürülebilir kalkınmanın gözden geçirilmesi, çağdaş ekonominin temel amacının "refah için tüketim" ilkesi yoluyla nüfusun yüksek düzeyde refahını sağlamak olduğunu ortaya koymuştur. Böylece sürdürülebilir ekonomik kalkınma kavramı, üç ana bakış açısının birleşimiyle ortaya çıkmıştır: ekonomik, sosyal ve çevresel.

Sürdürülebilir kalkınma kavramının özünü oluşturan ise ekonomik yaklaşımdır. Böylece doğal kalıpların dikkate alındığı uygulamada uzun vadeli ekonomik projelerin sonuçta uygun maliyetli olduğu ve uzun vadeli ekonomik sonuçları hesaba katmadan gerçekleştirilenlerin kârsız olduğu ortaya çıkmıştır. Sosyal bileşen, sosyal fenomenlerin ve süreçlerin bir karmaşasıdır. Nüfusun sayısı ve yapısal bileşim, eğitim seviyesi, yaşam tarzı, alışkanlıklar, gelenekler, iş ahlakı, vb. Çevresel sürdürülebilirlik açısından ise ekonomi şu özelliklere sahip olmalıdır: Çevresel yaşam koşullarının sağlanması zorunlu hale gelir, hammaddelerin ekonomideki payı azalır, doğal kaynak kullanma verimliliği ve tasarruflar kökten artar. Bu doğal kaynakların maliyetinde ve nihai sonucun birim başına kirlilik hacminde keskin bir düşüşe yansır, çevre kirliliği ve tahribatı azalır.

BM tarafından belirlenen Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri (SKH) vatandaşın yaşam kalitesini, devletin sosyo-ekonomik kalkınmasını ve çevresel sürdürülebilirliği iyileştirmeyi amaçlayan 2030 yılına kadar kapsamlı bir evrensel hedef ve gösterge kümesidir. SKH, 2030 yılına kadar ulaşılması gereken 17 hedefin yanı sıra bunlarla ilişkili 169 hedef ve 242 göstergeden oluşmaktadır. SKH ekonomik, sosyal ve çevresel olmak üzere üç bileşenin birleştirilmesi yoluyla sürdürülebilir kalkınmanın sağlanmasına katkıda bulunmayı amaçlamaktadır. Sürdürülebilir kalkınmanın üç bileşeni arasında yakın bir ilişkinin varlığı, iklim değişikliklerinin ciddi sonuçlarının ve sınırlı doğal kaynakları koruma ve yeşil bir ekonomiye geçiş ihtiyacının ortaya çıktığı koşullarda özellikle önem kazanmaktadır.

2030'a kadar Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri (SKH) şöyle belirlenmiştir:

Hedef 1. Her türlü yoksulluğun yaygın olarak ortadan kaldırılması.

Hedef 2. Açlığın ortadan kaldırılması, gıda güvenliğinin sağlanması, beslenmenin iyileştirilmesi ve tarımın sürdürülebilir kalkınmasının teşvik edilmesi.

Hedef 3. Her yaşta herkes için sağlıklı bir yaşam tarzı sağlanması ve refahın teşvik edilmesi.

Hedef 4. Her düzeyde adil, kaliteli bir eğitimin sağlanması ve herkes için yaşam boyu öğrenme olanaklarının teşvik edilmesi.

Hedef 5. Cinsiyet eşitliğinin sağlanması ve kadınların/kızların güçlendirilmesi.

Hedef 6. Herkes için su kaynaklarının sanitasyonunve sürdürülebilir su kullanımının sağlanması.

Hedef 7. Herkes için düşük maliyetli, güvenilir, sürdürülebilir ve çağdaş enerji kaynaklarına erişimin sağlanması.

Hedef 8. İlerici, kapsayıcı ve sürdürülebilir ekonomik büyümenin, tam ve üretken istihdamın ve herkes için onurlu çalışmanın teşvik edilmesi.

Hedef 9. Kalıcı altyapının oluşturulması, kapsamlı ve sürdürülebilir sanayileşmenin ve yeniliğin teşvik edilmesi.

Hedef 10. Ülkeler içinde ve arasında eşitsizliklerin azaltılması.

Hedef 11. Şehirlerin ve yerleşim yerlerinin açıklığının, güvenliğinin, dayanıklılığının ve çevresel sürdürülebilirliğinin sağlanması.

Hedef 12. Rasyonel tüketim ve üretim modellerine geçişin sağlanması.

Hedef 13. İklim değişikliği ve etkileriyle mücadele için acil önlemlerin alınması.

Hedef 14. Sürdürülebilir kalkınma için okyanusların, denizlerin ve deniz kaynaklarının korunması ve sürdürülebilir kullanımının sağlanması.

Hedef 15. Kara ekosistemlerinin korunması, restorasyonu ve rasyonel kullanımının teşvik edilmesi, rasyonel orman yönetimi, çölleşmeye karşı mücadele, arazi bozulma sürecinin sonlandırılması ve tersine çevrilmesi, biyolojik çeşitlilik kaybının sona erdirilmesi.

Hedef 16. Sürdürülebilir kalkınma için barışçıl ve açık bir toplumun inşasının teşvik edilmesi, herkes için adaletle erişimin sağlanması ve her düzeyde etkili, hesap verebilir ve katılıma dayalı kurumların oluşturulması.

Hedef 17. Sürdürülebilir kalkınma için küresel bir ortaklık çerçevesinde uygulama araçlarının güçlendirilmesi ve çalışmaların yoğunlaştırılması.

BM Genel Kurulu çerçevesinde 2015 sonrası kalkınma gündeminin kabulüne ilişkin BM zirvesinde, Kazakistan Cumhurbaşkanı N.A. Nazarbayev, BM üye devletleri

liderleriyle birlikte Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerinin (SKH) amaç ve kriterlerinin Kazakistan'ın öncelikleri ve hedefleriyle tamamen örtüştüğünü vurgulayarak, küresel kalkınmayı ilerletmek için bir belge imzalamıştır (www.tttu.edu.kz).

2023 Haziran ayında BM, Kazakistan'ı geçen yıla göre bir pozisyon kaybederek 166 ülke arasında 66. sırada yer alan, ancak puan sistemindeki performansı olası 100 üzerinden 71,1'den 71,65'e yükselten Sürdürülebilir Kalkınma Hakkında küresel bir rapor yayınlamıştır. Rapora göre Kazakistan'da yoksulluğun ortadan kaldırılması açısından iyileşme eğilimi, sağlık ve esenlik, temiz su ve sanitasyon, onurlu çalışma ve ekonomik büyüme, sanayileşme, yenilik ve altyapı, iklim değişikliğine karşı mücadele, barış, adalet, etkili kurumlar, sürdürülebilir kalkınma için ortaklıklar gibi göstergelerde ılımlı artışlar göstermektedir. Toplumsal cinsiyet eşitliği, sosyal koruma, güvenilir enerji arzının sağlanması, şehirlerin ekolojik sürdürülebilirliği, sorumlu tüketim ve üretime yönelik ulusal görevlerin uygulanmasında ise bazı sorunlar devam etmektedir.

1.3.Sürdürülebilirlik Raporlaması

1.3.1. Sürdürülebilirlik raporlamasının tanımı ve kapsamı

Sürdürülebilir kalkınma hedeflerini gerçekleştirmede önemli araçlardan biri de sürdürülebilirlik raporları olmaktadır. Her ne kadar sürdürülebilirlik raporlarının standartlaşması sağlanamamış olsa da özellikle büyük şirketlerin durumunu ortaya koymak ve sorumluluklarını kamuoyu ile paylaşmak için önemli bir işlevi yerine getirdiği de söylenebilir.

Sürdürülebilirlik raporlaması, genel anlamda paydaşlara bir şirketin toplum içindeki rolü ve topluma katkıları hakkında bilgi sunar ve bir şirketin ekonomik, çevresel, sosyal ve yönetim alanlarındaki performansını ortaya koyar. Sürdürülebilirlik raporu, müşteri hizmetlerinden iklim değişikliğine kadar finansal olmayan birçok konunun şirketin değer yaratma kapasitesine nasıl katkıda bulunduğunu veya bu kapasiteyi nasıl etkilediğini inceler (www.kgk.gov.tr).

Akademik literatür ve uygulamada sürdürülebilirlik raporlaması üçlü sorumluluk raporlaması, kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması, finansal olmayan raporlama gibi çeşitli terimlerle eş anlamlı olarak da kullanılmaktadır (GRI, 2011:3). Literatürde gezegen (planet), insan (people) ve kâr (profit) kelimelerinin İngilizce karşılıkları uyarınca “3P” olarak da adlandırılmaktadır. Bu yaklaşıma göre bir işletme faaliyetlerini

sürdürürken çevresel (gezegen), sosyal (insan) ve finansal (kâr) faktörlere eşit derecede önem verirse, yalnızca kâra odaklanan bir işletmeye kıyasla uzun vadede daha fazla değer yaratabilir, daha düşük risklerle karşılaşabilir ve rekabet avantajı elde edebilir (Asif vd. 2011:354).

Türkiye’de bir şirketin sürdürülebilirlik raporlaması yapma zorunluluğuna tabi olabilmesi için öncelikle Kamu Gözetimi Kurul Kararının 3’üncü maddesinin birinci fıkrasında belirtilen ve belirli kriterlere tabi olan işletmeler listesinde yer alan bir şirket türünde olması gerekmektedir. Bu liste, kamu yararını gözeten kuruluşlar baz alınarak hazırlanmıştır. Listede yer almayan şirketlerin sürdürülebilirlik raporlaması yapma zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu listeye dahil olan bir şirketin ayrıca aşağıdaki kriterlerden en az ikisini ardışık iki raporlama döneminde aşması gerekmektedir (www.kgk.gov.tr):

- ✓ Aktif toplamı 500 Milyon Türk Lirası
- ✓ Yıllık net satış hasılatı 1 Milyar Türk Lirası
- ✓ Çalışan sayısı 250 kişi

Belirtilen kriterleri sağlamayan şirketler sürdürülebilirlik raporlaması yapmak zorunda değildir. Bankalar için ise farklı bir durum geçerlidir: 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun denetimine tabi olan bankalar, herhangi bir eşik değere bağlı olmaksızın zorunlu raporlama kapsamındadır. Ancak Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu kapsamındaki bankalar bu uygulamadan muaftır. Zorunlu olmamakla birlikte kapsam dışındaki işletmeler Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarına uygun gönüllü raporlama yapabilirler.

Kazakistan'da şirketler için sürdürülebilirlik raporlaması zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak hisseleri Kazakistan Menkul Kıymetler Borsası'nda (KASE) işlem gören şirketler, borsanın kuralları ve gereklilikleri doğrultusunda sürdürülebilirlik raporlaması yapma zorunluluğu altındadır. Birçok şirket, sorumlu iş yapma taahhüdünü göstermek ve yatırımcılar ile müşteriler nezdinde itibarını artırmak için gönüllü sürdürülebilirlik raporları sunmaktadır. Devlet, şirketlerin sürdürülebilirlik ilkelerini faaliyetlerine entegre etmelerini özendirici önlemler öngörmektedir (www.kase.kz).

1.3.2. Sürdürülebilirlik raporlamasının amacı ve faydaları

Sürdürülebilirlik raporlamasının temel amacı; şeffaflığı arttırarak kurumsal yönetim kalitesini geliştirmek ve gelecek nesillere kendi ihtiyaçlarını karşılayabilecekleri bir dünya bırakmaktır (Albayrak, 2015:32).

GRI sürdürülebilirlik raporlamasının amaçları şöyledir (Yüksel vd. 2018:113);

- Sürdürülebilirlik performansını yasal düzenlemeler, kurallar, yönetmelikler, performans standartları ve gönüllü girişimlerle karşılaştırmak ve değerlendirmek,
- Kurumun sürdürülebilir kalkınma ile ilgili beklentilerini nasıl etkilediğini ve bu beklentilerden nasıl etkilendiğini göstermek,
- Performansı, kurum içinde ve diğer kurumlarla zaman içinde karşılaştırmak.

Sürdürülebilirlik raporu hazırlama süreci aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır (www.rospromeko.com).

- Veri konsolidasyon çevresinin tanımlanması,
- Rapora yansıyacak paydaş gruplarının belirlenmesi,
- Sürdürülebilir kalkınma raporunun biçim ve yapısının geliştirilmesi,
- Paydaşların görüşlerini dikkate alarak raporun kapsamının tanımlanması,
- Bireysel performans göstergelerinin hesaplanması prosedürü,
- Veri toplamak ve sürdürülebilirlik raporu hazırlamak,
- İç denetim yaparak sürdürülebilirlik raporunun kalitesini doğrulamak,
- Paydaş anketleri ve bağımsız dış denetimler,
- Tespit edilen eksikliklerin giderilmesi,
- Sürdürülebilirlik raporunu yayınlarak paydaşlar için erişilebilir hale getirmek.

Sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanması şirket ve kuruluşların çalışmaları sonucunda olur. Bu nedenle raporu hazırlayan kişiler olarak şirket yöneticileri ve çalışanları gösterilebilir. Bugün neredeyse her üç şirketten (%31) birinin sürdürülebilir kalkınma konularından sorumlu bağımsız bir departmanı vardır ve şirketlerin yaklaşık yarısında (%45) çevre departmanları bu konularla ilgilenmektedir. Buna ek olarak çoğu büyük şirketin sürdürülebilir kalkınma hedeflerinin ve şirketin iş stratejisinin ayrıştırılmasından sorumlu bir üst yönetim temsilcisi bulunmaktadır.

Sürdürülebilirlik raporlamasının faydaları (www.kgk.gov.tr):

- ✓ Risk ve fırsatların daha iyi anlaşılmasını sağlar.
- ✓ Finansal ve finansal olmayan performans arasındaki bağlantıyı vurgular.
- ✓ Uzun vadeli yönetim stratejisi ve politikası ile iş planlarını etkiler.
- ✓ Süreçleri düzenler, maliyetleri düşürür ve verimliliği artırır.
- ✓ Sürdürülebilirlik performansının yasa, norm, kod, performans standartları ve gönüllü girişimler açısından karşılaştırılmasını ve değerlendirilmesini sağlar.
- ✓ Çevresel, sosyal ve yönetim konularında başarısızlıkların önüne geçilmesine yardımcı olur.
- ✓ Performansın şirket içinde, şirketler arası veya sektörler arasında karşılaştırılmasına olanak sağlar.
- ✓ Olumsuz çevresel, sosyal ve yönetim etkilerinin azaltılması veya tersine çevrilmesine katkıda bulunur.
- ✓ Dış paydaşların şirketin gerçek değerini, maddi/maddi olmayan varlıklarını anlamalarını kolaylaştırır.

Sürdürülebilir kalkınma alanında düzenli raporlama, ticari kuruluşlara stratejik yönetim için bir dizi fayda sağlar. Tüm paydaşların ve bütün olarak toplumun beklentilerinin analizine dayanan daha iyi yönetim kararları vermeyi mümkün kılmak üzere risk yönetimi kalitesini artırmak için fırsatların yaratılması, takımdaki ahlaki iklimi iyileştirmek ve organizasyonun işgücü piyasasında rekabet gücünü ve çekiciliğini artırmak, kuruluşun iş ortaklarıyla bağlarını ve iletişimini güçlendirmek, kaynak/sermaye bulma yeteneğini arttırmak vb. bu kapsamda sayılabilir.

1.3.3. Sürdürülebilirlik raporlama çerçevesi

Çerçeveler, raporların genel yapısına yönelik ilkelere dayalı kılavuzlardır. Yani, bilgi nasıl oluşturulmalı, hazırlanmalı ve hangi ana konular açıklanmalı sorularına dair yol gösterirler. Standartlar ise açıklanacak her konu için belirlenen çerçeveler kapsamında neyin açıklanması gerektiğine dair özel, ayrıntılı ve yol gösterici kurallar sunar. Böylece standartlar ve çerçeveler birbirini tamamlar ve birlikte kullanılmak üzere tasarlanır (www.sasb.org).

İşletmeler kendi yapılarına en uygun sürdürülebilirlik çerçevesi veya standartlarını belirlerken şu ölçütleri göz önünde bulundurmaktadırlar (Göçer, 2023:52):

- Esas faaliyet konusu,

- Faaliyet gösterdiği sektör,
- İşletmenin büyüklüğü,
- Coğrafi konum,
- Paydaşlardan gelen talepler,
- Ulusal ve uluslararası mevzuat ile düzenlemeler,
- Ulusal ve küresel rekabet koşulları.

Sürdürülebilirlik raporlamasının uygun biçim ve içeriği konusunda raporlama çerçeveleri tarafından yayımlanan kılavuzlar ve rehberler işletmeler tarafından geniş çapta benimsenmiştir. Sürdürülebilirlik raporlaması yapan birçok işletme, başta Global Reporting Initiative (GRI) olmak üzere, Sustainability Accounting Standards Board (SASB), Carbon Disclosure Project (CDP) ve Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) çerçevelerini temel almaktadır. Bu çerçeveler işletmelerin çevresel, sosyal ve ekonomik performanslarına ilişkin bilgileri raporlamada kullandıkları ortak dilleri içermektedir (Göçer, 2023:52).

Söz konusu çerçeve ve standart setlerini kısaca incelemekte yarar var.

Karbon Saydamlık Projesi (Carbon Disclosure Project - CDP):

Karbon Saydamlık Projesi olarak da bilinen Karbon/Emisyon Açıklama Projesi şirketleri, şehirleri, eyaletleri ve bölgeleri çevresel etkilerini ölçmeleri ve açıklamaları için motive etmeye ve desteklemeye odaklanan, yatırımcı liderliğinde kâr amacı gütmeyen bir kuruluştur. Kuruluşların paydaşları tarafından talep edilen sürdürülebilirlik bilgilerini raporlamak için kullandıkları CDP Çevrimiçi Yanıt Sistemi (ORS) olarak bilinen küresel bir açıklama sistemi yürütmektedir. CDP ayrıca ORS aracılığıyla sağlanan verileri, kuruluşların sürdürülebilirlik performanslarını dört temel alanda kıyaslamak için kullanır. Bunlar: iklim değişikliği, ormanlar, su güvenliği ve tedarik zinciridir (www.onetrust.com).

- **Kuruluş:** 2000
- **Raporlayan şirket sayısı:** 13.000'in üzerinde
- **Tipik hedef kitle:** Açıklama talep eden yatırımcılar ve müşteriler.
- **Amaç:** Hükümetleri ve şirketleri çevresel etkilerini açıklamaya ve bunları azaltmak için harekete geçmeye motive etmek.
- **Odak:** Talep eden paydaşlar için dış çevresel etkiler.

- **Raporlananlar:** E ve G sütunları. İklim değişikliği, su güvenliği, ormanlar ve tedarik zinciriyle ilgili çevresel açıklamalar.
- **Kim bildiriyor:** Yatırımcı veya müşteri talebine yanıt veren şehirler ve şirketler, gönüllü gönderim.
- **Sektöre özel versiyonlar:** Yüksek etkili sektörlerin ek raporlama gereklilikleri vardır.
- **Çıktı şu amaçlar için kullanılır:** Yatırımcı veya müşteri sorgusuna yanıt, CDP kamu puanlaması (isteğe bağlı).

Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu (Sustainability Accounting Standards Board - SASB):

Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu standartları, şirketlerin yatırımcılarına finansal olarak önemli sürdürülebilirlik bilgilerini ifşa etmelerine yardımcı olmak için tasarlanmıştır. Şu anda, işletmelerin, yatırımcıların ve daha geniş toplumun çıkarlarını uyumlu hale getirmeye yardımcı olabilecek gelişmiş kurumsal açıklamaya odaklanan küresel bir kâr amacı gütmeyen kuruluş olan Value Reporting Foundation (VRF) tarafından yönetilmektedir. SASB standartları, 77 sektörde finansal performansla en ilgili çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) sorunlarının alt kümesini ana hatlarıyla belirtir. Standartlar şu şekilde düzenlenmiştir: (a) sürdürülebilirlik boyutları (geniş ESG temaları), (b) genel sorun kategorileri (sektörden bağımsız konular), (c) ifşa konuları (sektöre özgü sorunlar) ve (d) muhasebe ölçümleri (her konu için performans ölçümleri) şeklindedir (www.onetrust.com).

- **Kuruluş:** 2011
- **Bildirim yapan şirket sayısı:** 1.300
- **Tipik hedef kitle:** Finansal paydaşlar ve yatırımcılar
- **Amaç:** Şirketlerin yatırımcılarına finansal açıdan önemli sürdürülebilirlik bilgilerini açıklamalarına rehberlik edecek muhasebe/raporlama standartları.
- **Odak:** Çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) risklerinin finansal performans üzerindeki içsel etkisi.
- **Raporlananlar:** ESG hepsi. Bu standartlar işletmelerin çevresel, sosyal sermaye, insan sermayesi, iş modeli ve inovasyon ile liderlik ve yönetim alanlarında finansal önemi olan konularda raporlama yapmasına yardımcı olur.
- **Kim bildiriyor:** Herhangi bir kuruluş SASB standartlarını kullanabilir.

- **Sektöre özel versiyonlar:** 77 sektöre özel standart bulunmaktadır.
- **Çıktı şu amaçlar için kullanılır:** Şirketin kamuya açık ESG raporu ve diğerleri (sürdürülebilirlik endeksleri, ödüller, vb.).

İklimle Bağlantılı Finansal Beyan Görev Gücü (Task Force on Climate-related Financial Disclosures – TCFD):

İklimle Bağlantılı Finansal Beyan Görev Gücü tarafından yayınlanmış olan TCFD tavsiyeleri, kurumların iklim değişikliği ile ilgili risk ve fırsatlarını nasıl yönettiklerini raporlamalarına yönelik bir çerçevedir. G20 ülkeleri Finansal İstikrar Kurulu tarafından oluşturulan İklim Bağlantılı Finansal Beyanlar Görev Gücü'nün önerileri kurumları, ana akım finansal raporları içinde iklimle ilgili konularda gerçekleştirecekleri raporlamalar konusunda yönlendirmektedir. İlk tavsiyelerini 2017'de yayımlayan TCFD tavsiyeleri şirketlerden dört başlık kapsamında raporlama beklemektedir: Yönetişim, Strateji, Risk Yönetimi ve Metrikler&Hedefler. TCFD raporlarında şirketlerin üst yönetiminin iklim riskleri konusundaki sahipleniciliği (yönetişim), bunun kurum stratejilerine yansıtılması (strateji), iklim risklerinin yönetiminin kurumun diğer uygulamalarıyla uyum içinde olması ve risklerin izlenebilirliği (risk yönetimi) hakkında paydaşlarına bilgi aktarması hedeflenmektedir.

Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative - GRI):

Küresel Raporlama Girişimi, Birleşmiş Milletler Çevre Programı'nın (UNEP) bağımsız, uluslararası bir standart belirleme kurumu ve iş birliği merkezidir. ESG performansını açıklamak için en yaygın kullanılan sistemlerden biri olan GRI Standartları, kuruluşların etki raporlaması ve/veya karar alma süreçlerinde kullanabilecekleri karşılaştırılabilir, birbirine bağlı bir sistem sağlar. Standartlar şu şekilde düzenlenmiştir: (a) tüm kuruluşlara uygulanan evrensel standartlar, (b) 40 yüksek etkili endüstri için sektöre özgü standartlar ve (c) atık, sağlık ve güvenlik veya vergi gibi belirli konular için özel standartlar (www.onetrust.com).

- **Kuruluş:** 1997
- **Raporlayan şirket sayısı:** 10k+
- **Tipik hedef kitle:** Geniş paydaş tabanı

- **Amaç:** Kuruluşların şeffaf olmalarına ve etkilerinden sorumlu olmalarına yardımcı olmak için, bağımsız ve çok paydaşlı bir süreci içeren raporlama için ortak küresel standartlar oluşturmak.
- **Odak:** Dışsal çevresel, toplumsal ve ekonomik etkiler.
- **Raporlananlar:** Üç ESG ayağının tamamı. Genel açıklamalar, sektöre özgü açıklamalar ve konuya özgü açıklamalar.
- **Kim bildiriyor:** Dünya genelindeki büyük şirketlerin çoğu GRI standartlarını kullanıyor.
- **Sektöre özel versiyonlar:** Yüksek etkili sektörlerden başlayarak 40 sektöre özel standart söz konusu.
- **Çıktı şu amaçlar için kullanılır:** Şirketin kamuya açık ESG raporu ve diğerleri (sürdürülebilirlik endeksleri, ödüller, vb.).

Yöneticiler, bir şirketin iklim değişikliğiyle ilişkili finansal sonuçlarına ait belirli riskleri bildirmek istiyorlarsa CDSB'den (belirli bir standart) veya TCFD'den (daha geniş format) yararlanabilecekleri sonucuna varabilirler. Çok çeşitli konularda (örneğin, şirketin BM sürdürülebilir kalkınma hedeflerine ulaşılmasına katkısı) raporlama amacı taşıyan şirketler, artık tek bir Değer Raporlama Girişimi (Değer Raporlama Girişimi) altında birleştirilen SASB ve IIRC'den yararlanabilir. CDP standardı, şirketin sera gazı emisyonları üzerindeki etkisini yansıtmaktadır. CDP, şirketlerin iklim, su kütlelerinin ve ormanların durumu üzerindeki etkileri hakkında rapor vermelerine olanak tanır.

Bununla birlikte iklim raporları genellikle Sera Gazı Emisyonları Protokolüne dayanmaktadır. Son olarak çeşitli çevresel ve sosyal konularda raporlama yapmak isteyen şirketler GRI ve WEF IBC'den yararlanabilir. GRI, dünyada en yaygın kullanılan sürdürülebilirlik raporlama çerçevesidir. WEF IBC metrikleri ise, iki raporlama biçimine birbiriyle bir düzeyde karşılaştırılabilirlik sağlayan GRI standartlarına uygundur. İkinci bölümde incelediğimiz KazMunayGaz A.Ş. de GRI standartları çerçevesinde sürdürülebilirlik raporlaması yapmaktadır.

1.3.4. Sürdürülebilirlik raporlama standartları

2021 yılının Kasım ayında İskoçya'nın Glasgow şehrinde düzenlenen 2021 Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Konferansı'nda (COP26), Uluslararası Muhasebe

Standartları (IFRS) Vakfı tarafından Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu'nun (ISSB) kurulduğu duyurulmuştur. ISSB'nin kurulmasının temel amacı, sürdürülebilirlik bilgilerinin finansal bilgilerle aynı düzeyde titizlikle, kaliteyle ve küresel karşılaştırılabilirlikle üretilmesini sağlamaktır.

Bilindiği üzere IFRS Vakfı finansal raporlama için yüksek kaliteli, güvenilir ve küresel olarak karşılaştırılabilir bilgi ihtiyacını, bünyesindeki Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanan ve aralarında Türkiye'nin de bulunduğu 140'tan fazla ülkeden uygulanılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ile karşılamaktadır. Benzer şekilde sürdürülebilirlik alanında gerekli kaliteli, güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgilerin ISSB tarafından yayımlanacak Uluslararası Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları aracılığıyla sağlanması hedeflenmektedir.

Bu doğrultuda IFRS S1-"Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler" ve IFRS S2-"İklimle İlgili Açıklamalar" adlı taslak standartları yayımlamıştır. Daha iyi bilgi, daha iyi ekonomik kararlarla sonuçlanır ilkesinden hareketle, IFRS S1, şirketlerin kısa, orta ve uzun vadede karşılaştıkları sürdürülebilirlik risklerini ve fırsatlarını açıklamalarını zorunlu kılmaktadır. Standart hükümleri, şirketlerin yatırımcıların karar alırken ihtiyaç duydukları bilgileri sunmalarını sağlamak amacıyla tasarlanmıştır.

IFRS S2 ise, iklimle ilgili özel açıklamaları kapsar ve IFRS S1 ile birlikte kullanılmak üzere geliştirilmiştir. Her iki Standart da İklimle İlişkili Finansal Açıklamalar Görev Gücü'nün (TCFD) önerilerine dayanmaktadır. Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları, International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS) bünyesinde kurulan Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurumu (ISSB) tarafından hazırlanan raporlama standartlarının birebir Türkçe tercümesi olduğundan, TSRS'lere uygun olarak hazırlanan sürdürülebilirlik raporları uluslararası raporlarla tam uyumlu ve karşılaştırılabilir (www.kgk.gov.tr).

İşletmeler bu Standardı 1 Ocak 2024 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemleri için uygular. Erken uygulamaya izin verilir. Standardı erken uygulaması durumunda işletme bunu açıklar ve TSRS 2 İklimle İlgili Açıklamalar Standardını da aynı zamanda uygular.

TSRS 1 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler'in amacı, bir işletmenin sürdürülebilirlik ile ilgili risklerini ve fırsatlarını, genel amaçlı finansal raporların temel kullanıcılarının, işletmeye kaynak sağlama kararı alırken yararlanabileceği şekilde açıklamasını zorunlu hale getirmektir.

Kapsamı: İşletme sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgileri Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları'na uygun şekilde hazırlar ve raporlarken bu Standardı uygular. İşletme, ilgili genel amaçlı finansal tablolarının (bundan sonra "finansal tablolar" olarak anılacak) Türkiye Muhasebe Standartlarına ya da diğer genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanıp hazırlanmadığına bakılmaksızın TSRS'leri uygulayabilir.

Temel İçerik: İşletme aşağıdakiler hakkında açıklamalar yapar:

(a) Yönetişim: İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları izlemek ve yönetmek amacıyla kullandığı yönetim süreçleri, kontroller ve prosedürler.

(b) Strateji: İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları yönetmek için benimsediği yaklaşım.

(c) Risk yönetimi: İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları belirlemek, değerlendirmek, önceliklendirmek ve izlemek için uyguladığı süreçler.

(d) Metrikler ve hedefler: İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlarla ilgili performansı, bu performansın kendi belirlediği ya da mevzuat gereği ulaşması gereken hedeflere yönelik ilerlemeleri de kapsar.

Yönetişime ilişkin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların amacı, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları izlemek, yönetmek ve denetlemek için kullandığı yönetim süreçlerini, kontrollerini ve prosedürlerini anlamalarını sağlamaktır. Stratejiyle ilgili sürdürülebilirlik finansal açıklamalarının amacı, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, işletmenin sürdürülebilirlik risklerini ve fırsatlarını yönetme stratejisini anlamalarını sağlamaktır.

Risk yönetimiyle ilgili sürdürülebilirlik finansal açıklamalarının amacı, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının;

- İşletmenin sürdürülebilirlik risklerini ve fırsatlarını belirleme, değerlendirme, önceliklendirme ve izleme süreçlerinin, işletmenin genel risk yönetimi sürecine entegre edilip edilmediğini, entegre edildiyse nasıl bir şekilde entegre edildiğini ve bu süreçlerin genel risk yönetimine nasıl katkıda bulunduğunu anlamalarını sağlamak.

- İşletmenin genel risk profili ile genel risk yönetimi süreçlerini değerlendirmelerine olanak tanımadır.

Metrikler ve hedeflere ilişkin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların amacı, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, işletmenin kendi belirlediği hedeflere ve mevzuat uyarınca ulaşması gereken hedeflere yönelik ilerlemeleri de dâhil olmak üzere, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlarla ilgili olarak işletmenin performansını anlamalarını sağlamaktır.

Gerçeğe uygun sunum, işletmenin gelecekteki finansal durumunu etkilemesi makul ölçüde beklenen sürdürülebilirlikle ilgili riskler ve fırsatlar hakkında ihtiyaca uygun bilgilerin açıklanmasını ve bu bilgilerin bu Standartta belirtilen ilkelere göre doğru bir şekilde sunulmasını gerektirir. Gerçeğe uygun sunumu sağlamak amacıyla, işletme sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları tam, tarafsız ve doğru şekilde betimlemekle yükümlüdür. Ayrıca işletme, gelecekteki finansal durumunu etkilemesi makul ölçüde beklenen önemli sürdürülebilirlik risk ve fırsatlara ilişkin bilgileri açıklar.

TSRS 2 İklimle İlgili Açıklamalar'ın amacı, bir işletmenin genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcıları açısından, işletmeye kaynak sağlama kararı verirken faydalı olabilecek iklimle ilgili riskler ve fırsatlara ilişkin bilgileri açıklamasını zorunlu kılmaktır.

Kapsamı: Standart, aşağıdaki durumlar için geçerlidir:

- İşletmenin iklimle ilgili maruz kaldığı riskler
- İklimle ilgili fiziksel riskler
- İklimle ilgili geçiş riskleri
- İşletmenin iklimle ilgili sahip olduğu fırsatlar.

Bir işletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenmeyen iklimle ilgili risk ve fırsatlar bu Standardın kapsamı dışındadır.

Temel içerik şöyledir:

✓ Yönetişime ilişkin iklimle ilgili finansal açıklamaların amacı, genel amaçlı finansal rapor kullanıcılarının, işletmenin iklimle ilgili risk ve fırsatları izlemek, yönetmek ve denetlemek için kullandığı yönetim süreçlerini, kontrolleri ve prosedürleri anlamalarını sağlamaktır.

✓ Stratejiye ilişkin iklimle ilgili finansal açıklamaların amacı, genel amaçlı finansal rapor kullanıcılarının, işletmenin iklimle ilgili risk ve fırsatları yönetme stratejisini anlamalarını sağlamaktır.

✓ Risk yönetimine ilişkin iklimle ilgili finansal açıklamaların amacı, genel amaçlı finansal rapor kullanıcılarının, işletmenin iklimle ilgili risk ve fırsatları belirleme, değerlendirme, önceliklendirme ve izleme süreçlerinin işletmenin genel risk yönetimi sürecine entegre edilip edilmediğini, entegre edildiyse nasıl entegre edildiğini ve genel risk yönetimi sürecine nasıl bilgi sağladığını anlamalarını sağlamaktır.

✓ Metrikler ve hedeflere ilişkin iklimle ilgili finansal açıklamaların amacı, genel amaçlı finansal rapor kullanıcılarının, işletmenin iklimle ilgili belirlediği veya mevzuat gereği ulaşması gereken hedeflere yönelik ilerlemeleri de dahil olmak üzere, iklimle ilgili riskler ve fırsatlarla ilgili performansını anlamalarını sağlamaktır.

2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI İLE MUHASEBE İLİŞKİSİ

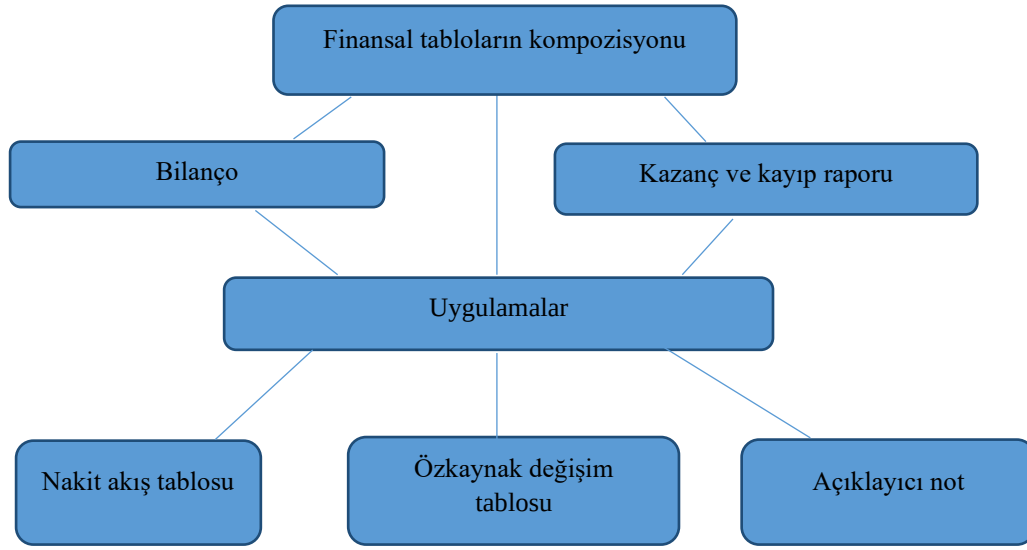
2.1. İşletme Yönetiminde Bir Araç Olarak Finansal Raporlama

Finansal raporlama bir kuruluşun mülkiyeti, finansal ve ekonomik durumu ve faaliyetlerinin sonuçları hakkında birleşik veri sistemidir. Çok sayıda kullanıcıya gerekli bilgileri sağlamak için, kuruluşlar finansal tabloları derlemekte ve sunmaktadır.

Bir kuruluşun finansal durumunu analiz etmek ve yönetim kararları almak için finansal tabloların en önemli unsurları bilanço ve finansal sonuç tablosudur.

Yıllık finansal tablolar şunları içerir: Bilanço, Finansal sonuç tablosu, Eşitlikteki değişikliklerin beyanı, nakit akış tablosu, Bilançonun netleştirilmesi ve finansal performans tablosu, kuruluşun finansal tablolarının güvenilirliğini teyit eden bir denetim raporu.

Mali tablolar bilanço, gelir tablosu ve eklerinden oluşur. Finansal analiz için kullanılan bilgi tabanının kalitesi, analizin etkinliğini büyük ölçüde belirler. Dış finansal analiz için ana bilgi kaynağı finansal tablolar ve konsolide tablolardır.



Şekil 1.2. *Finansal Tabloların Kompozisyonu (Studfile.net).*

Şekil 1.2’de gösterilen finansal tabloları kullanarak, işletmenin finansal durumunu, finansal bağımsızlığını, likiditesini, ödeme gücünü, kredibilitesini, finansal istikrarını objektif olarak değerlendirebilir, finansal durumun gelecekteki tahminini yapabilir. İşletmenin yıllık finansal tablolarının raporlama dönemi 1 Ocak - 31 Aralık tarihleri arasındaki takvim yılıdır. Yıllık finansal tabloların güvenilirliği denetçi raporu ile teyit edilir.

Finansal raporlama, uluslararası standartlara, muhasebe ve finansal raporlama mevzuatının gerekliliklerine uygun olarak kuruluşlar tarafından gerçekleştirilir. Finansal tabloların temel niteliksel özellikleri anlaşılabilirlik, uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirliktir (<https://adilet.zan.kz/>). Finansal durum değerlendirmesi ile ilgili finansal tabloların unsurları varlıklar, borçlar ve sermaye ile gelir ve giderlerdir.

Varlıklar, gelecekteki ekonomik faydaların beklendiği geçmiş olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen kaynaklar.

Yükümlülükler, kuruluşun geçmiş olaylardan kaynaklanan ve çözümü ekonomik faydalar içeren kaynakların elden çıkarılmasına yol açacak mevcut bir yükümlülüktür.

Sermaye, işletmenin borçları düşüldükten sonra kalan net varlıklarının değeridir.

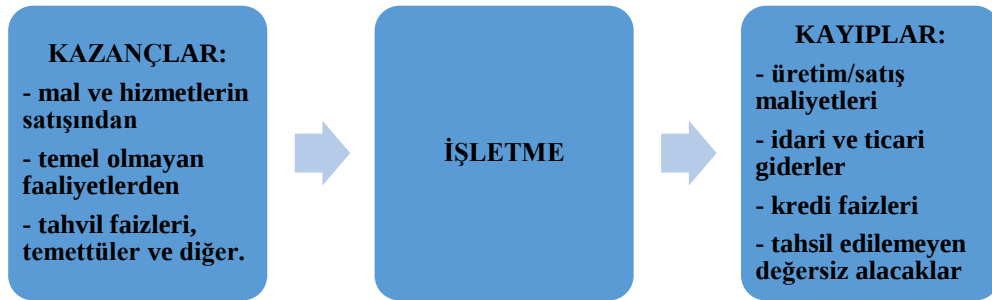
Gelir, raporlama döneminde sermayeye katılan kişilerin katkılarıyla ilişkili bir artış dışında, sermayede bir artışa yol açan bir giriş veya varlık artışı veya borçlarda bir azalma şeklinde ekonomik faydalardaki artıştır.

Gider, raporlama döneminde sermayeye katılan kişilere dağıtım ile ilişkili bir azalma dışında, varlıklarda bir çıkış veya azalma veya sermayede bir azalmaya yol açan yükümlülüklerin ortaya çıkması şeklinde ekonomik faydalarda bir azalmadır.

Mali tablolar kuruculara, istatistik alanında yetkili organlara, devlet kontrol ve denetleme organlarına mevcut mevzuata uygun olarak verilmektedir. Finansal tablolar, muhasebe ve finansal raporlama mevzuatı, muhasebe ve finansal raporlama standartlarının gereklerine uygun olarak diğer materyallerle desteklenebilir. Örneğin, bir denetim raporu ile desteklenebilir.

Derinlemesine iç analiz yaparken, raporlamaya ek olarak aşağıdakiler kullanılır: Bir finansal plan, yatırım projeleri, kurucu belgeler, resmi yazışmalar, mahkeme kararları, pazarlama araştırma materyalleri, vb. Bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosunun içeriği ve biçimleri bir raporlama döneminden diğerine uygulanır.

Bilanço ana finansal belge olup işletmenin varlıkları, öz kaynakları ve yükümlülüklerini yansıtır. Bilançoda, varlıklar ve borçlar uzun vadeli ve cari olarak sınıflandırılır. Bilanço pozisyonlarının zaman içinde ekonomik olarak okunması, paydaşların birçok sorusuna cevap verir (likidite, ödeme gücü, bağımsızlık, net varlıklar, finansal istikrar, vb.).



Şekil 1.3. Gelir Tablosunun Yapısı

Gelir tablosu, işletmenin raporlama dönemine ilişkin faaliyet sonuçlarını açıklar. Rapor aşağıdaki göstergeleri içermelidir: ürün/mamul/mal/hizmet satışından elde edilen gelir, satılan mal/hizmetlerin maliyeti, brüt kâr/zarar, dönem faaliyet giderleri, temel faaliyetlerden kâr/zarar, diğer faaliyetlerden kâr/zarar, vergi öncesi olağan

faaliyetlerden kâr/zarar, vergiler, net dönem kârı/zararı şeklinde sıralanır. İşletmenin gelir ve gider tablosunun yapısı Şekil 1.3'te gösterilmiştir.

Nakit akış tablosu, raporlama döneminde tüzel kişinin parasının alınması ve elden çıkarılması, raporlama döneminde tüzel kişinin faaliyet, yatırım ve finansal faaliyetleri hakkında fikir verir.

Özsermayedeki değişiklik beyanı, raporlama döneminde gerçekleşen özsermayedeki yapısal ve niceliksel değişikliklere ilişkin bilgileri açıklar.

Bilgilerin açıklanmasında özel bir rol, raporlama açıklamalarına aittir. Muhasebe politikasındaki değişiklikler, sabit varlıklar, envanter, ekonomik faaliyetin gerçeklerini belirleyen gelir ve giderler vb. hakkında ek bilgi sağlamalı ve bu da işletmenin mali durumunun objektif bir analizine katkıda bulunmalıdır.

2.2. Sürdürülebilirlik Bağlamında Finansal Olmayan Bilgileri Raporlamanın Önemi

Şirketlerin paydaşları, şirketlerin sorumlu birer tüzel kişilik olmalarını beklemekte ve hangi yöntemlerle katma değer oluşturdıklarına dair daha fazla bilgi ve şeffaflık talep etmektedir. Bu beklentiler, şirketleri, sürdürülebilirlik ve hesap verebilirlik çerçevesinde, yalnızca finansal verilerin yer aldığı geleneksel raporlamanın ötesinde, çevresel ve sosyal faaliyetleri içeren finansal olmayan raporlamalar yapmaya yönlendirmiştir. Finansal olmayan raporlar sayesinde paydaşlar, şirketin stratejileri, yönetim yaklaşımları ve hedeflerini değerlendirebilirken, çevresel ve sosyal performanslarına dair bilgi sahibi olmaktadır. Aynı zamanda finansal ve finansal olmayan performans arasında bağlantı kurulabilmektedir. Şirketler bu raporlarla somut olmayan değerlerini öne çıkararak kurumsal itibarı ve marka sadakatlerini güçlendirebilmektedir. Finansal olmayan bilgiler, sera gazının ton cinsinden belirtilmesi gibi niceliksel veriler olabileceği gibi, kurumun yönetim süreci, itibarı ve biyoçeşitlilik üzerindeki etkisini gösteren nitel bilgiler de olabilmektedir (Yükçü&Kaplanoğlu, 2016).

Şirketlerin şeffaflık düzeylerine bağlı olarak finansal olmayan performans ve politikalara olan ilginin, Bloomberg tarafından hesaplanan ESG Kamuyu Aydınlatma Puanlarına (Bloomberg ESG Disclosure Scores) olan ilgiden de anlaşılacağı görülmektedir. 11.000 şirketi ve 65 ülkeyi kapsayan Bloomberg ESG Verisini (Bloomberg ESG Data) kullanan müşteri sayısı, 2009 yılında 2.415'ten 2010 yılında 4.704'e, 2011 yılında 5.747'ye, 2012 yılında 7.779'a, 2013 yılında 9.669'a ve 2014

yılında 17.010'a çıkarak %76'lık bir artış göstermiştir. Finansal olmayan bilgiye olan bu yoğun ilginin, yatırımcıların finansal olmayan açıklamaları yönetim kalitesini değerlendirmek için kullanmalarından kaynaklanabileceği düşünülebilir. Ayrıca, finansal olmayan bilgiler arasında çevresel ve yönetim bilgilerine olan ilginin, sosyal konulara kıyasla daha fazla olduğu söylenebilir. Bunun nedeni, çevreyle ilgili uygulamaların daha kolay sayısallaştırılabilmesi ve değerlendirme modellerine dahil edilebilmesidir (Yükçü&Kaplanoglu, 2016).

Tablo 1.1'deki matris muhasebe eğilimlerini vurgulamak için mevcut yaklaşımın genelleştirilmesine dayanarak geliştirilmiştir. Önerilen matriste muhasebenin gelişimi için umut verici yönleri karakterize eden dört çeyrek oluşturulur. İlk alan edinilen ticari markaları içeren işletmenin stratejik gelişimini sağlayan kaynaklar hakkında bilgi sağlamak için muhasebenin yönlendirilmesini içerir. Bu alanın umut verici yönlerinden biri işletmenin dış ortam varlıklarının muhasebeleştirilmesidir. Tam olarak kontrol edilemeyen, ancak kullanımının gelecekte ekonomik faydalara yol açması beklenen işletme kaynakları (örn. işletmede yaratılan ticari markalar).

İkinci yön muhasebenin, işletmenin sosyal ve beşeri sermayesini içeren güvenilir nicel değerlendirmeye tabi olmayan işletmenin kaynakları hakkında finansal olmayan bilgilerin sağlanmasına yönlendirilmesini sağlar.

Tablo 1.1. Muhasebe Trend Matrisi (Legenchuk, 2011)

		Raporlama trendleri	
		İleri dönük finansal bilgiler	Finansal olmayan bilgiler
Genel olarak muhasebe trendleri	Mülkiyetten kaynaklara (mülkiyetten denetime)	İşletmenin stratejik gelişimini destekleyen kaynaklar hakkında bilgi (markalar)	Finansal olmayan göstergelere dayalı kurumsal kaynaklar (sosyal ve beşeri sermaye) hakkında bilgi
	Değerlendirmeden karar kavramına (geçerlilikten olasılığa)	Karar verme için ileriye dönük ve öngörülü olasılıksal bilgiler	Karar verme için finansal olmayan olasılıksal bilgiler

Üçüncü yön muhasebenin karar verme için umut verici ve öngörülebilir olasılıksal bilgilerin sağlanmasına odaklanmasını içerir. Aynı zamanda, modern araştırmanın temeli, şirketin stratejisinin uygulanmasına ilişkin bilgilerin sağlanmasını sağlamaya

odaklanan stratejik muhasebe alanındaki gelişmedir. Stratejik muhasebe sistemi, gelecekte meydana gelecek olayları yansıtmayı, yani stratejik raporlamanın derlendiği (bilanço ve stratejik raporlar, vb.) temelinde gerçek olayların modellenmesini içerir.

Dördüncü alan işletmenin mülkiyeti ve kaynakları hakkında umut verici ve öngörülebilir olasılıksal finansal olmayan bilgilerin sağlanması üzerine muhasebe odağı ile karakterize edilir.

Bu matrisin kullanımı, mevcut muhasebe sisteminin sanayi sonrası ekonominin gereksinimlerine yeterliliğini sağlamanın mümkün olduğu muhasebe gelişiminin umut verici alanlarını vurgulamamızı sağlar.

Finansal tablo dipnotlarının yetersiz kalması, bir şirketin sürdürülebilirlik performansını doğru ve eksiksiz bir şekilde değerlendirmeyi zorlaştırabilir. Dipnotlar, finansal tablolarda yer alan rakamların arkasındaki hikayeyi anlatmak ve şirketin sürdürülebilirlik ile ilgili riskleri, fırsatları ve stratejilerini açıklamak için kritik öneme sahiptir. Yetersiz açıklamalar, paydaşların şirketin uzun vadeli sürdürülebilirliğini tam anlamasını engelleyebilir ve potansiyel risklerin gözden kaçmasına neden olabilir.

IPCC'nin 1,5°C Raporu (Kasım 2018), şehirlerde iklim değişikliğinin etkileri olarak ısı stresinin, kara ve kıyı sellerinin, yeni hastalık vektörlerinin, hava kirliliğinin ve su kıtlığının bir arada yaşanacağını belirtmektedir. Bu durum, şehirlerin iklim değişikliğine uyum sağlamasının ne kadar önemli olduğunu vurgulamaktadır. İklim bilimi, seragazi emisyonlarında belirgin bir azalma sağlansa bile, iklim değişikliğinin kaçınılmaz etkileriyle uzun süre daha karşılaşacağımızı öngörmektedir. Burada “uyum”, iklim sistemindeki mevcut ve gelecekteki değişikliklere ayak uydurma süreçlerini ve alınan önlemleri ifade eder. Küresel iklim değişikliğinin olumsuz etkilerini azaltmaya yönelik çabalara genel olarak “uyum” çalışmaları denir. Bu çalışmalar, aynı zamanda fırsatları değerlendirme ve kaygıları olumlu hale getirme süreçlerini de kapsar. Özetle, iklim değişikliğiyle ilgili bilgilerin sürdürülebilirlik raporlamasında yer alması, şirketlerin stratejik hedeflerine ulaşmalarını kolaylaştırırken, aynı zamanda paydaşların bilinçli kararlar vermesine yardımcı olur.

2.3. Muhasebe ve Sürdürülebilirlik İlişkisi

2.3.1. Sürdürülebilirlik kavramı ve muhasebe etkileşimi

Muhasebe, işletmelerin mali nitelikli işlemlerini kaydeden, sınıflandıran ve elde ettiği sonuçları finansal tablolar aracılığıyla çıkar gruplarına ulaştıran bir bilim dalıdır

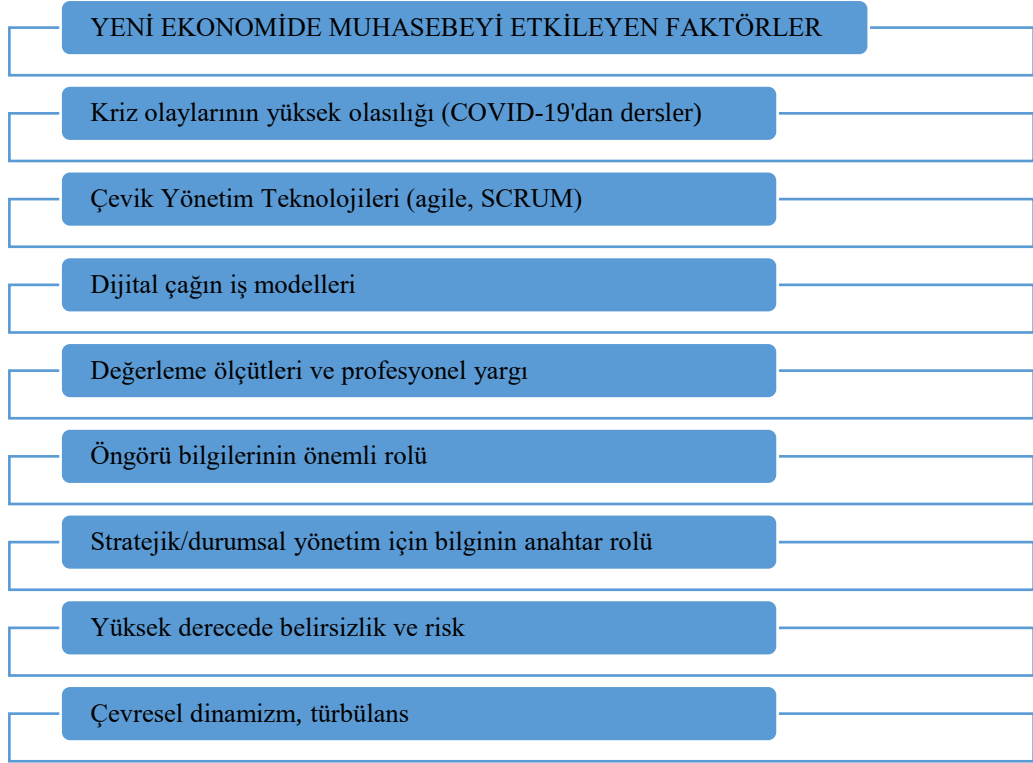
(Dinç ve Kaya, 2006:140). Türkiye'de muhasebe mesleğinin yasal düzenlemesi 13 Haziran 1989 tarihli 20194 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 3568 sayılı kanunla yapılmış ve ilk kez bu kanunla meslek olarak tanımlanmıştır (Sayım ve Usman, 2016:107).

Genel olarak *muhasebeci* terimi, muhasebe mesleğini icra eden kişiler için kullanılmaktadır. Muhasebeci, işletmedeki mali olayları kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, analiz eden, raporlayan ve sonuçlandıran, bütçe ve denetim için gerekli bilgileri hazırlayan ve yönetim faaliyetlerini takip eden kişidir. Muhasebeci, muhasebe politikalarının belirlenmesinde, muhasebe sisteminin kurulmasında, hesap planının hazırlanmasında ve finansal raporlamanın tasarlanmasında görevler alır. Asıl işi ise her türlü işletmenin muhasebe işlerini yürütmektir denebilir. Ayrıca, yönetimin ihtiyaç duyduğu özel raporları hazırlar ve vergi ile ilgili işlemleri gerçekleştirir (Bektöre, 2003:5). Muhasebecinin görevleri arasında şirketin mali kayıtlarını tutmak, bütçesini ve gelir-gider raporlarını ve bilançosunu hazırlamak önemli yer tutar. Ayrıca maaşların tahakkuk ettirilmesi, vergi dairesine ve fonlara raporların hazırlanması ve teslim edilmesiyle de ilgilenir. Muhasebeci, alınan bilgilerin vekaletnamesini kontrol eder ve para harcarken yasalara ve işletme politikalarına uygunluğu kontrol eder.

Yeni ekonominin önemli bir özelliği, genel sosyo-ekonomik ve politik manzaraya yüksek derecede bağımlılığıdır. Bir yandan çok sayıda uluslararası anlaşma düzeyinde ilan edilen küresel eğilim, insan ve doğalçevre dahil olmak üzere her türlü sermayenin korunmasını ve insani değerlerin önceliğini öngören insanlığın sürdürülebilir kalkınmasına yönelik hareketlerdir. Sürdürülebilir kalkınmanın bilgi ortamının oluşumundaki vurguyu belirleyen ve ağırlıklı olarak son on yılda gittikçe artan oranda finansal olmayan raporlama alanındaki gelişmelerin nedeni de genel olarak budur.

Dikkate alınan özellikler bağlamında bilgi ortamında muhasebenin vizyonu, bir dizi temel ve metodolojik özelliği belirli bir şekilde değişmektedir. Bu yaklaşımla muhasebenin iç yapılanması ve vizyonu da değişmektedir. Uzun süredir muhasebe bilgileri (finansal, yönetim) kullanıcısının ilgisini kaybetmektedir. Muhasebe türlerinin dağılımı stratejik, sosyal, aktüeryal, davranışsal, uyarlanabilir, çok amaçlı, yaratıcı, entelektüel gibi yeni türlerin tanımlanmasına yönelik girişimlerin hem destekçileri hem de rakipleri vardır.

Çağdaş ekonomide muhasebeyi etkileyen faktörler Şekil 1.4'te sunulmuştur.



Şekil 1.4. *Günümüz Ekonomisinde Muhasebeyi Etkileyen Faktörler (Odintsova, 2021)*

Sürdürülebilir kalkınma hedeflerine ulaşmak için faaliyetleri planlarken ve uygularken, iş çevrelerinin muhasebe ve analitik profil uzmanlarının mesleki, örgütsel, yönetsel ve iş becerilerine ihtiyacı vardır. Bu da muhasebe mesleğinin temsilcilerinin talebini gösterir. Profesyonel muhasebeciler, hedeflere ulaşmada, stratejiyi gerçekleştirmede, yönetim ve başarı için organizasyonların istikrarını etkileyebilirler. En yüksek ekonomik hedeflere ulaşmak için geleneklere aykırı stratejilerin belirlenmesi ve yönetilmesinde önemli bir rol oynarlar. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) da sürdürülebilir ekonomik kalkınmada karşılaşılan sorunların çözümüne profesyonel muhasebecinin nasıl katkıda bulunabileceğine özel bir önem verir.

-Sürdürülebilir ekonomik kalkınmanın ilk itici gücü, müşteri çıkarlarının göz önünde bulundurulmasıdır. Sürdürülebilir organizasyonların ortak özelliği, yeni ürün planlamasından satış sonrası hizmete kadar tüm faaliyetlerini, tüketici tercihleri ve çıkarları etrafında şekillendirmeleridir. Bu, müşteri ilişkileri yönetim sistemi oluşturma ve şirketin finans ve muhasebe dahil tüm fonksiyonlarını tüketici odaklı çözümleri

desteklemeye yönlendirme yoluyla gerçekleştirilir. Muhasebeci, müşteri gruplarını izleyebilir ve tercihlerindeki değişikliklerle ilgili olarak yönetime veri sağlayabilir.

-Etkili liderlik ve strateji, sürdürülebilir bir işin ayrılmaz bir parçasıdır. Çünkü şeffaf ve tutarlı bir strateji oluşturur ve uygulanmasını sağlar. Liderlik, sürdürülebilir ve uzun vadeli gelişime odaklanır. Bu, kararların uzun vadeli sonuçlarının yani faaliyetler, tüketiciler, çalışanlar ve şirketin itibarı üzerindeki etkilerinin dikkate alındığı anlamına gelir. Muhasebeci, şirketin faaliyetlerinin çevresel ve sosyal yönlerinin ekonomik sonuçlarını nasıl etkileyeceğini hesaplayabilir. Böylece stratejik planlamayı ve uzun vadeli kararların uygulanmasını desteklemiş olur.

-Yönetim, risk yönetimi ve iç kontrolün entegrasyonu. Yönetim yapılarından ve süreçlerinden ayrı olarak var olan risk yönetimi ve iç kontrol sistemleri, maliyetlerin artmasına ve şirketin performansının optimize edilmemesine yol açar. Muhasebeci, yönetim, risk yönetimi ve kontrol yöntemlerini, sistemlerini ve süreçlerini değerlendirebilir ve iyileştirebilir. Bunları sosyal, çevresel ve ekonomik değişikliklere uyumlu hale getirebilir.

-İnovasyon ve uyum sağlama. Sürdürülebilir organizasyonlar sürekli olarak ürünlerini ve hizmetlerini yeniler, yapılarını, süreçlerini ve sistemlerini değişen koşullara uyumlaştırır. Muhasebecinin görevi, yeniliklerin uygulanmasının sonuçlarını daha çok nicel olarak değerlendirmek ve analiz etmektir.

-Finansal yönetim. Sürdürülebilir organizasyonlar, karar alma sürecinin temeli olarak her zaman finansal yönetimi kullanır. Şirketin finansal sağlığı, gelecekteki büyümeye yatırımı teşvik eder, sosyal ve çevresel hedeflere ulaşılmasına yardımcı olur. Finansal yönetim profesyonel bir muhasebecinin organizasyondaki kilit işlevi olmuştur ve olmaya devam edecektir. Muhasebecinin ana faaliyet alanları şunları içerir: yönetime bilgi sağlama, bu bilgileri analiz etme ve strateji geliştirme, karar alma ve kontrol için yorumlama; finansal planlama yapma, işletme sermayesini yönetme, yatırım çekme, bütçeleme, tahmin yapma ve maliyetleri kontrol etme.

-İnsan sermayesinin yönetimi. Profesyonelleri çeken ve elde tutan organizasyonlar rekabetçi mücadelede kazanır. Sürdürülebilir şekilde gelişen organizasyonlar, insan sermayesinin yönetimini stratejik bir işlev ve şirketin başarısını belirleyen kilit bir faktör olarak görürler. Muhasebeci, yönetim muhasebesi verilerine dayanarak, bölümlerin ve çalışanların etkinliğini değerlendirebilir (sorumluluk muhasebesi).

-Gelişim stratejisinin uygulanması. Stratejik kararlar, operasyonel planlamada yansıtılmalıdır. Şirketin kaynakları, belirlenen hedef ve amaçlara uygun olarak dağıtılmalı ve sonuçlar izlenip değerlendirilmelidir. Muhasebeci, şirketin stratejik alanlardaki performans değerlendirme yöntemlerini ve sistemlerini pratikte uygular. Bunun için yönetim muhasebesi araçları, üretim maliyetleri analizi, stratejik ve operasyonel maliyet yönetimi, tüketilen kaynakların muhasebesi kullanılır. Muhasebeci, operasyonel yönetimde ve tedarik zincirlerinde aksaklıkları tespit eder, bilgiyi işler ve yönetime iletir.

-Etkili ve şeffaf bilgi açıklaması. Organizasyonlar, gelişimlerinin uzun vadeli eğilimlerini, stratejilerini ve faaliyetlerinin sonuçlarını açıklayan sürdürülebilirlik raporları yayınlırlar. Muhasebeci, finansal raporları, şirketin sosyal ve çevresel yönleri hakkındaki bilgilerle tamamlar.

Geleneksel muhasebe, yalnızca belirli varlıklar hakkında bilgi sağlar. Buna karşılık yeni ekonomide beş bileşen arasında stratejik karşılıklı bağımlılık vardır. Bunlar: finansal, beşeri, çevresel, sosyal ve üretim-teknolojik şeklindedir. Sonuç olarak, şirketler entegre bir temelde raporlama yapmak zorundadır. Bu arada denetçilerin de entegre raporlamanın doğruluğunu kontrol edebilmek için bilgilerini derinleştirmeleri gerekecektir. Dünyada giderek daha fazla sayıda şirket, entegre raporlarını hazırlamakta ve yayınlamaktadır. Muhasebe ve raporlama sistemlerinin gelecekteki gelişimi için, muhasebe durumunun ve sunulan kurumsal raporlamanın doğruluğunun zamanında denetlenmesi büyük önem taşımaktadır.

Sürdürülebilir bir ekonomide muhasebe alanındaki temel görev, muhasebe sürecinin organizasyonu ve raporlamanın bağımsızlığını sağlamaktır. Örneğin eğitim sürecinin organizasyonu için ilkeler ve gereksinimler ile temel muhasebe kuralları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ilke ve gereklilikleri dikkate alınarak oluşturulmalıdır. Böylece işletmeler UFRS de dahil olmak üzere farklı raporlama türleri için bilgi üretebilir. Sürdürülebilir bir ekonominin temel dinamikleri arasında sayılabilecek dijitalleşme, etik, kapsayıcılık ve dayanıklılık gibi kavramların muhasebe meslek mensupları tarafından içselleştirilmesi ve uygulamaya geçirilmesi kaçınılmazdır. Bilgi talebi bakımından finansal raporlamanın sınırları çoktan aşılmıştır.

2.3.2. Sürdürülebilirlik muhasebesi

Çevre muhasebesi, işletmelerin faaliyetlerinin çevresel etkilerini hesaplama ve raporlama sürecini ifade eder. Bu yaklaşım özellikle doğal kaynakların kullanımı, atık yönetimi ve kirlilik gibi konularda çevresel sorumlulukların izlenmesine odaklanır. Ancak günümüzde karbon ayak izinin artan önemiyle birlikte çevre muhasebesi, daha özellikli bir boyuta taşınarak karbon muhasebesi ya da sera gazı muhasebesi olarak adlandırılan uygulamalara evrilmiştir. Bu uygulama özellikle sera gazı emisyonlarının hesaplanması ve azaltılmasına yönelik politikaları içerir. Bu bağlamda, işletmelerin karbon ve diğer sera gazı emisyonlarını kontrol altına alma çabaları, yeşil muhasebe kavramıyla daha geniş bir çerçeveye oturtulmuştur. Yeşil muhasebe, doğal kaynakların tüketimini ve çevreye verilen zararların maliyetini finansal tabloların bir parçası haline getirmeyi amaçlar.

Çevre muhasebesi, işletmelerin çevresel etkilerini izlemeye ve yönetmeye yönelik önemli bir araç olsa da günümüzde bu yaklaşım tek başına yeterli olmamaktadır. Sürdürülebilirlik muhasebesi ise çevre muhasebesinin ötesine geçerek sosyal ve ekonomik boyutları da içeren, daha kapsamlı bir yaklaşımı gerektirir. Bu bağlamda, çevresel sorumluluğun yanı sıra toplumsal ve ekonomik sürdürülebilirliği göz önünde bulunduran sürdürülebilirlik muhasebesi, işletmelerin uzun vadeli değer yaratma potansiyelini artırmayı amaçlar.

Geleneksel muhasebe bir işletmenin sahip olduğu varlıkların nasıl elde edildiğini, bu varlıkların nasıl kullanıldığını ve işletmenin faaliyetleri sonucunda bu varlıklarda meydana gelen değişiklikleri inceleyerek işletmenin finansal durumu hakkında bilgi sağlar. Sürdürülebilirlik muhasebesi ise geleneksel muhasebe özelliklerine ek olarak, işletmenin sürdürülebilirlik faaliyetlerini ölçmeyi, tüm paydaşlara karşı hesap verebilirliği sağlamayı ve yönetimin sürdürülebilirlik politikaları hakkında karar almasına yardımcı olacak bilgileri üretmeyi amaçlar (Senal ve Ateş, 2012). Sürdürülebilirlik performansını değerlendirmek için belirli ölçütler ve analiz yöntemlerinin kullanılması gereklidir.

Bu yöntemlerden bazıları kurumsal sürdürülebilirlikle ilgili alternatif kararlar için maliyet öngörülerini yapmayı amaçlar. Ayrıca, işletme performansının incelenmesinde girdi-çıkı analiz, yaşam döngüsü analizi ve sürdürülebilirlik performans karnesi gibi

araçlar kullanılabilir (Fülop&Hernadi, 2013). Girdi-çıkı analizi ve yaşam döngüsü analizi, özellikle işletmenin çevresel performansına dair verilerin toplanmasında önemli rol oynarken, sürdürülebilirlik performans karnesi geleneksel performans karnesinden farklı olarak finansal ve finansal olmayan boyutlar arasındaki ilişkileri değerlendirirken çevresel ve sosyal faktörleri de dikkate alan bir yöntem olarak öne çıkar (Düzer, 2018).

Sürdürülebilirlik muhasebesinde gerekli olan özellikler küresel raporlama ilkeleri ve geleneksel muhasebe bilgileri temel alınarak belirlenir. Bu özelliklerin başında şeffaflık ve denetlenebilirlik gelir. Şeffaflık, işletmenin tüm süreçlerini, prosedürlerini ve rapor hazırlama aşamasındaki tahminlerini, varsayımlarını açıkça ifade etmesini gerektirir. Denetlenebilirlik ise, raporlanan verilerin ve bilgilerin, denetçilerin verilerin güvenilirliğini kontrol edebilmesi için uygun şekilde kaydedilmesini, düzenlenmesini, analiz edilmesini ve açıklanmasını talep eder.

Sürdürülebilirlikle ilgili raporların sahip olması gereken diğer özellikleri arasında tamlık, güvenilirlik, tarafsızlık, açıklık, önemlilik, karşılaştırılabilirlik, zamanında sunum, doğruluk ve sürdürülebilirlik bağlamında olma yer alır (Fülop&Hernadi, 2013; Lamberton, 2005). Bu özellikler raporlanacak bilginin türü, kapsamı, niteliği ve zamanıyla ilgili unsurları kapsayarak sürdürülebilirlik muhasebesinin temelini oluşturur. Bu süreçte muhasebe meslek mensupları; işletmenin sürdürülebilirlik konumunun belirlenmesi, işletmenin altyapısının sürdürülebilirlik hedefleri doğrultusunda yapılandırılması, sürdürülebilirlik raporlaması ve denetimi, sürdürülebilirlik eğitimleri gibi çalışmalara katkı sağlayabilirler.

İşletmenin finansal faaliyetlerinin en önemli özelliği finansal sürdürülebilirliğidir. Mutlak finansal istikrarın varlığında, işletmelerin aynı alandaki diğer işletmelere göre kredi almak, tedarikçi seçiminde, yatırım çekmede avantajı vardır. Bu nedenle bir işletmenin finansal sağlığını analiz etmenin en önemli aşamalarından biri işletmenin finansal sürdürülebilirliğini değerlendirmektir. Finansman kaynaklarının bir parçası olarak öz sermayenin yeterli bir payı ile sağlanan işletmenin finansal durumunun istikrarına işletmenin finansal sürdürülebilirlik denir. Finansal sürdürülebilirliği analiz etmenin birincil rolü, işletmenin finansal faaliyetlerindeki eksiklikleri zamanında belirlemek ve ortadan kaldırmaktır. İşletmenin finansal durumunu iyileştirmek için varlık ve yükümlülüklerin mevcut tahsis yapısını anlamak ve rezervleri bulmak gerekir.

İşletmenin finansal sürdürülebilirliği; emtia piyasasındaki konumu, üretilen ürünlere olan talep, ticari itibarı, mevcut, finansal ve yatırım faaliyetlerinin kârlılığı, alacaklılara ve yatırımcılara bağımlılık düzeyi, alıcıların güvenilirliği ve yerleşim süreleri gibi faktörler kullanılarak belirlenir.

2.3.3. Sürdürülebilirlik denetimi

Muhasebe mesleğinin önemli bir uzmanlık alanı da iç ve dış denetimdir. İç denetim işletme içinde kurumsal yönetime destek amacı taşıırken bağımsız dış denetim işletmenin finansal raporlarının genel kabul görmüş ilke ve standartlar ile mevzuata uygunluğunun araştırılması ve raporlanmasını konu edinir. Bu faaliyetleri yürütürken denetçinin uzmanlığı yanında etik ilke ve kuralları gözeterek tarafsız davranması büyük önem taşır. Zira denetçi yaptığı işten dolayı işletme yönetimi ile zincirleme sorumludur. Muhasebe meslek mensuplarının uygulama ve raporlama alanı sürdürülebilirlik raporlaması eğilimleri doğrultusunda genişlerken denetim uygulamaları da aynı şekilde dönüşüme uğramaktadır.

Sürdürülebilir kalkınma denetimi kuruluşların çevre, toplum ve ekonomi üzerindeki etkilerini kapsamlı bir şekilde değerlendirmelerine olanak tanıyan stratejik bir mekanizma şeklinde işlemektedir. Doğası gereği sistematik olan bu incelemeler, yalnızca kurallara uymanın ötesine geçer. Bir şirketin sürdürülebilirlik uygulamalarına olan bağlılığını kapsamlı bir şekilde değerlendirmek için tasarlanmıştır.

Temel amaç iki yönlüdür. Birincisi kuruluşun mevcut çevresel, sosyal ve ekonomik performansını ölçmek ve anlamaktır. İkinci amaç ise iyileştirilmesi gereken alanları belirlemektir. Olağan uygunluk değerlendirmelerinin aksine sürdürülebilir kalkınma denetimleri, uzun vadeli çevresel ve sosyal refahı teşvik eden ileri görüşlü önlemleri vurgulayarak proaktif bir duruş sergilemektedir. Bu kaynak tüketiminin, atık yönetiminin, enerji verimliliğinin ve sosyal sorumluluğun inceliklerini derinlemesine araştırmak anlamına gelir.

Çok yönlü bir yaklaşım benimseyen sürdürülebilirlik denetimleri, kuruluşların ekolojik ayak izini ve sosyal etkilerini doğru şekilde değerlendirmelerine olanak tanır.

Sürdürülebilirlik denetiminin temel bileşenleri şunlardır
(<https://sigmaearth.com/ru>):

- Enerji tüketimi ve karbon ayak izi.
- Atık yönetimi.

- Tedarik zinciri değerlendirmesi.
- Su kullanımı.
- Biyoçeşitlilik etkisi.
- Sosyal sorumluluk.

Enerji tüketimi ve karbon ayak izi: Sürdürülebilirlik denetiminde enerji tüketiminin incelenmesi ve karbon ayak izinin anlaşılması çok önemlidir. Sorumlu iş uygulamalarının temeli olan denetimin bu bileşeni elektrik, yakıt tüketimi ve emisyon alanlarını kapsayan enerji kullanımının kapsamlı bir şekilde incelenmesini içerir. Kuruluşlar, bu unsurları inceleyerek çevre üzerindeki etkilerini kapsamlı bir şekilde anlar ve enerji verimliliğini artırmanın, buna karşılık karbon emisyonlarını azaltmanın yollarını bulmaya çalışır. Elektrik tüketiminin değerlendirilmesi kuruluşların faaliyetlerinde elektriği nasıl kullandıklarına ışık tuttuğu için çok önemlidir. Aynı zamanda çeşitli faaliyetlerde yakıt tüketiminin incelenmesi, ulaşımda, mühendislikte ve diğer operasyonel yönlerde enerji kullanımı hakkında fikir vermektedir. Ayrıca emisyonların, özellikle karbondioksit emisyonlarının değerlendirilmesi bu sürecin ayrılmaz bir parçasıdır. Karbon ayak izini anlamak, kuruluşların emisyonların azaltılabileceği alanları belirlemelerine olanak tanıyarak daha sürdürülebilir ve çevre dostu bir işletmeciliğe katkıda bulunur.

Atık yönetimi: Etkili atık yönetimi, sürdürülebilir iş uygulamaları, atık oluşumunun, atıkların bertaraf yöntemlerinin ve geri dönüşüm uygulamalarının kapsamlı bir değerlendirmesini gerektirir. Kuruluşlar, bu unsurları dikkatlice inceleyerek kaynakların sorumlu kullanımını teşvik ederek çevre üzerindeki olumsuz etkilerini stratejik olarak en aza indirebilirler. Sürdürülebilir atık yönetimi sisteminde; azaltma, yeniden kullanım ve geri dönüşüm olmak üzere üç ilkeye odaklanılmaktadır. İlk adım verimli süreçler uygulayarak, gereksiz tüketimi en aza indirerek atık oluşumunu azaltma fırsatlarının belirlenmesini içerir. Sonuç olarak bir kuruluş içinde malzemelerin yeniden kullanımına yapılan vurgu, kaynakların yaşam döngüsünü uzatarak ve sürekli üretim ihtiyacını azaltarak döngüsel ekonomiye katkıda bulunur.

Tedarik zinciri değerlendirmesi: Sürdürülebilirlik denetiminin kritik bir yönü de tedarik zincirinin dikkatli bir şekilde ve sürdürülebilir uygulamaların tedarik zincirinin her seviyesine nüfuz ettiğinden emin olarak değerlendirilmesidir. Bu kritik süreç bir organizasyonun sınırlarını aşarak, tedarikçi ve ortakların çevresel uygulamalarını değerlendirme imkanlarını genişletir. Başlıca amaç çevre koruma ve sosyal sorumluluk

ilkelerine bağılı kalınarak tedarikçi seçimine katkıda bulunmaktır. Bu değeriendirme kaynak kullanımı, atık yönetimi, tedarikçi ve ortakların çevresel standartlara uyumu gibi faktörleri dikkate almayı gerektirir. İyileştirilmesi gereken alanları belirlemeyi hedefler ve sürdürülebilir kalkınma yöntemlerinin bütüncül iyileştirilmesine yönelik işbirliğine katkıda bulunur. Sürdürülebilir tedarik zinciri sadece bir organizasyonun etik iş yapma taahhüdünün yansıması olmakla kalmaz aynı zamanda çevresel etkilerin kapsamlı şekilde azaltılması için stratejik bir adımdır. Sürdürülebilir kalkınma denetimi sırasında tedarik zincirinin değeriendirilmesi, işletmelerin daha sorumlu ve sürdürülebilir bir geleceğe doğru yol almasına yardımcı olur.

Su kullanımı: Su tüketim modellerinin anlaşılması ve su koruma önlemlerinin uygulanması, sürdürülebilirlik denetiminin ayrılmaz bir parçasıdır. Bu değeriendirme, sadece çevresel sorunlara çözüm getirmekle kalmaz aynı zamanda su sıkıntısı risklerini azaltmaya yardımcı olur.

Biyoeçeşitlilik etkisi: Yerel biyoeçeşitlilik üzerindeki etkinin değeriendirilmesi, büyük arazi kullanımına sahip işletmeler için hayati öneme sahiptir. Sürdürülebilirlik denetimleri, faaliyetlerin ekosistemlere olan etkilerini araştırır ve biyoeçeşitliliğin korunması için alınabilecek önlemleri içerebilir.

Sosyal sorumluluk: Çevresel unsurların yanı sıra sürdürülebilirlik denetiminin temelleri sosyal sorumluluğu da içerir. Şirketin adil iş uygulamalarına, çeşitliliğe ve kapsayıcılığa olan taahhüdünü, toplumun katılımını ve etik iş yapma standartlarını değeriendirir.

Sürdürülebilir kalkınmaya giderek daha fazla değeri verildiği bir dünyada düzenli sürdürülebilirlik denetimleri yapmak sadece kurumsal sorumluluk değil, stratejik bir zorunluluktur. İşletmeler çevresel ayak izlerini kapsamlı bir şekilde değeriendirerek çevresel ve sosyal sorumluluk sahibi yöntemler benimseyebilir. Böylece daha sürdürülebilir ve dayanıklı bir gelecek oluşturmaya katkıda bulunabilirler. Sürdürülebilir kalkınma kurumsal başarının temel taşı haline geldikçe, bu denetimlere öncelik veren organizasyonlar, büyüme ile çevresel koruma arasında denge sağlanmasını talep eden dünyada daha fazla başarı şansına sahiptirler.

İKİNCİ BÖLÜM

KAZAKİSTAN'DA BİR VAKA İNCELEMESİ: KAZMUNAYGAZ A.Ş.

FAALİYETLERİNİN ANALİZİ

1. İNCELEME YAPILAN ÜLKE VE İŞLETMENİN ÖZELLİKLERİ

1.1.Kazakistan'ın Jeopolitik ve Sosyoekonomik Özellikleri

1.1.1. Tarihi, kültürel ve coğrafik özellikler

Kazakların, Türk ve Moğol kabilelerinin karışımından ortaya çıktığı ileri sürülmektedir. Kazakistan'da ana din olarak İslam 14. yüzyılın ortalarında ilan edilmiş ve 1465 yılında Semirech Bölgesinde Zhanibek ve Kerey Kazak Hanlığı kurulmuştur. 150 yıl boyunca Çarlık Rusyası'nın etkisi altında kalmıştır. Kazakistan 16 Aralık 1991'de bağımsızlığını kazanmıştır. Bağımsızlık ilanının ilk saati içinde Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanı Turgut Özal'ın şahsında ilk tanınma gerçekleşmiştir. Kazakistan'ın başkenti Astana şehridir. Devlet dili Kazakça ve Rusça'dır. Para birimi tenge'dir (www.akorda.kz). Kazakistan Cumhuriyeti, cumhurbaşkanlığı hükümet biçimine sahip üniter bir devlettir. Anayasaya göre ülke en yüksek değerleri insan hayatı, hak ve özgürlükleri olan demokratik, laik, yasal ve sosyal bir devlet olarak tanımlanmaktadır. Yasama işlevleri, kalıcı olarak hareket eden Senato ve Mazhilis olmak üzere iki Odadan oluşan Parlamento tarafından yerine getirilir (www.akorda.kz).

Kazakistan'ın nüfusu günümüzde 20 milyonu aşmaktadır. 2021 Ulusal nüfus sayımına göre nüfusun etnik bileşimi şu şekildedir: Kazaklar %70,4, Ruslar %15,5, Özbekler %3,2, Ukraynalılar %2, Uygurlar %1,5, Almanlar %1,2, Tatarlar %1,1, Azeriler %0,8, Koreliler %0,6, Türkler %0,5, Dungan %0,4, Belaruslular %0,4, Tacikler %0,3 %, Kürtler %0,3, Polonyalılar %0,2, Kırgızlar %0,2, Çeçenler %0,2, diğer etnik köken %1,4 (www.akorda.kz).

İki milyon 724,9 bin kilometre karelik bir alanı kaplayan ülke, dünyanın en büyük dokuzuncu yüzölçümü büyüklüğüne sahiptir. Kuzeyde ve batıda cumhuriyetin Rusya ile 7.591 km (dünyanın en uzun kesintisiz kara sınırı), doğuda Çin ile 1.783 km, güneyde Kırgızistan ile 1.242 km, Özbekistan ile 2.351 km ve Türkmenistan ile 426 km ortak sınırları vardır. Ülkenin topraklarının büyük bir kısmı çöl %44 ve yarıçöl %14 niteliğindedir. Kazakistan topraklarının %26'sını bozkırlar, %5,5'ini ormanlar kaplamaktadır. Ülkede 8.500 civarında nehir bulunmaktadır (www.akorda.kz).

Kazakistan çinko, tungsten ve barit rezervlerinde dünyada birinci, gümüş, kurşun ve kromitlerde ikinci, bakır ve floritte üçüncü, molibdeninde dördüncü, altında altıncı olarak sıralanmıştır. Kazakistan batı bölgelerinde yoğunlaşan önemli petrol ve gaz kaynaklarına (onaylanmış petrol rezervleri açısından dünyada 9 sırada) sahiptir. Ayrıca kömür rezervlerinde 8. uranyum rezervlerinde 2. sırada yer almaktadır. Başlıca ihracat madencilik, yakıt ve enerji, metalurji ve kimya endüstrilerinin yanı sıra tahıl ürünleridir. Cumhuriyetin ana ticaret ortakları Rusya, Çin, Avrupa devletleri ve Bağımsız Devletler Topluluğu olmaktadır (www.akorda.kz).

1.1.2. Ekonomik ve ticari ilişkiler

İncelenen şirket hakkında değerlendirmeye katkı sağlaması bakımından Kazakistan'ın ekonomik göstergeleri şöyle özetlenebilir. 2000'li yıllardan bu yana Kazakistan ilk nesil yapısal reformların, hidrokarbon kaynaklarının bolluğunun ve doğrudan yabancı yatırımın yardımıyla etkileyici bir ekonomik büyüme yaşamıştır. Sürdürülebilir ekonomik büyüme, ülkeyi ortalamanın üzerinde gelir seviyesine taşımıştır. Bu da yaşam standardının artmasına ve yoksulluğun azalmasına yol açmıştır.

2023'te GSYİH esas olarak artan petrol üretimi, bütçe teşvikleri ve yüksek tüketim nedeniyle %5,1 artmış, petrol üretiminde %6'lık bir artış bu büyümeye önemli katkı sağlamıştır. İşsizlik %4,7'ye düşerken, asgari ücretteki önemli artışlar yoksulluk oranının %8,8'e (günlük 6,85 ABD Doları) düşürülmesine yardımcı olmuştur. Ancak son 10 yılda Kazakistan ekonomisinin büyümesi 2000-2007'de %10'dan %4'ün altına düşerek ekonominin hala hidrokarbonlara bağımlı olan ve üretkenlik artışında durgunlaşan kırılmalılığı vurgulamaktadır (www.akorda.kz).

Kazakistan'ın ekonomik ve ticari ilişkileri, uluslararası politikasında ve ekonomik kalkınmasında kilit rol oynamaktadır. Coğrafi konumu nedeniyle Kazakistan, Avrupa ve Asya'nın kesişme noktasındadır ve bu da onun transit ve ticaret için önemli bir merkez olmasını sağlar. Rusya ve Kazakistan, Avrasya Ekonomik Birliği (EAEU) çerçevesinde yakın ekonomik bağları sürdürmektedir. Çin, özellikle hammadde ihracatı (petrol, gaz, metaller), teknoloji ve bitmiş ürün ithalatı alanlarında Kazakistan'ın önemli bir ticaret ortağıdır. Ayrıca AB, Kazak enerji taşıyıcıları, özellikle petrol ve gaz için en büyük pazarlardan biridir. ABD ile ticaret enerji sektörüne, hidrokarbon üretimine ve yüksek teknoloji endüstrilerine yapılan yatırımlara odaklanmaktadır.

Ticari ilişkiler bakımından ele alındığında temel ihracat malların payı, katran minerallerinden elde edilen ham petrol ve petrol ürünleri (%54,2), rafine bakır ve işlenmemiş bakır alaşımları (%4,3), bakır cevheri ve konsantresi (%3,9), radyoaktif kimyasal elementler ve radyoaktif izotoplar (%3,3), ferro alaşımlar (%3), buğday ve meslin (%2,6) gibi mallardan gelmektedir.

Kazakistan Cumhuriyeti'nin ithalatına göre en büyük pay aşağıdaki mallara aittir: binek otomobil (%5,2), telefon cihazları (%3,1), motorlu taşıtların parça ve aksesuarları ile karoser ve kabinler (%2,7), ilaçlar (%2,2), petrol ve petrol ürünleri (%1,7). İhracatta ortak ülkeler ise şunlardır: İtalya (%18,8), Çin (%18), Rusya (%12,3), Hollanda (%5,8), Kore Cumhuriyeti (%5,6), Türkiye (%5,1). Kazakistan Cumhuriyeti'nin ithalatta ortak ülkeleri ise şunlardır: Rusya (%26,7), Çin (%25,5), Almanya (%5,1), Amerika Birleşik Devletleri (%4,5), Kore Cumhuriyeti (%3,8), Türkiye (%3,4) (www.inform.kz).

Özetle, Kazakistan, bağımsızlığını kazandığı 1991 yılından bu yana ekonomik ve ticari alanda önemli bir gelişme kaydetmiştir. Ülke, doğal kaynaklara dayalı bir ekonomiye sahip olmakla birlikte, son yıllarda ekonomik çeşitliliği artırma ve ticaret ortaklıklarını genişletme çabalarıyla dikkat çekmektedir. Bu süreçte, özellikle enerji sektörü ve dış ticaret Kazakistan'ın ekonomik büyümesinde kritik rol oynamıştır. Kazakistan ekonomisi büyük ölçüde petrol ve metal fiyatlarına bağımlıdır ve bu da onu dünya piyasalarındaki dalgalanmalara karşı savunmasız hale getirir. Uzun vadeli sürdürülebilirlik için Kazakistan, ulaşım, bilgi teknolojisi ve imalat gibi diğer sektörleri geliştirmek için çaba sarf etmesi lazım.

1.2. Kazakistan'da Sürdürülebilirlik Politikaları

Geleceğe baktığımızda “yeşil ekonomi”ye küresel geçişe uyum sağlamak Kazakistan için önemli zorluklar içermektedir. Ekonomik büyümenin ve üretkenliğin yeniden canlandırılması, devletin etkisini azaltarak, ekonomide rekabeti artırarak ve ekonominin karbondan arındırılmasını desteklemek için insan sermayesini ve politikalarını güçlendirerek özel sektörün gelişmesine ve ekonomik çeşitlendirmeyi teşvik etmesine olanak tanıyan daha cesur adımlar gerekmektedir.

Kazakistan Cumhuriyeti'nin “yeşil ekonomiye geçişi uygulaması”

Kazakistan-2050 stratejisi: Devletin Yeni Siyasi Rotası, ülke yeşil kalkınma yoluna geçerken sürdürülebilir ve etkili bir ekonomik piyasa modelinin inşasına yönelik

net yönergeler belirlemiştir (*Kazakistan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanı'nın 30 Mayıs 2013 tarihli (10.06.2024 tarihli Kararname ile değişik) 577 sayılı kararnamesi*).

Yeşil ekonomi, ekonomik refahı nüfusun yüksek yaşam kalitesi, çevre ve insan sağlığı üzerinde en az zararlı etkiye sahip doğal kaynakların sürdürülebilir kullanımı ile bütünleştirirken aynı zamanda mevcut ve gelecek nesillerin çıkarlarını göz önünde bulundurur. Belirlenen hedefler Rio ilkeleri, Gündem 21, Johannesburg Planı, Birleşmiş Milletler'in Sürdürülebilir Kalkınma hedefleri, Paris Anlaşması ve BM Biyolojik Çeşitlilik Sözleşmesi dahil olmak üzere ülkenin benimsediği uluslararası çevre taahhütlerine uygundur.

BM Genel Kurulu tarafından 25 Eylül 2015'te onaylanan 2030 Sürdürülebilir Kalkınma Gündemi ekonomik, sosyal ve çevresel olmak üzere üç temel kalkınma yönüne dayalı olarak 17 sürdürülebilir Kalkınma hedefini (bundan sonra SKH kullanılacak) özetlemektedir. Yeşil ekonomiye geçiş, Kazakistan'ın özellikle "açlığın ortadan kaldırılması" (SKH 2), "iyi sağlık ve esenlik" (SKH 3), "temiz su ve sanitasyon" (SKH 6), "uygun fiyatlı ve temiz enerji" (SKH 7), "sorumlu tüketim ve üretim" (SKH12), "iklim değişikliğine karşı mücadele" (SKH 13) ve "kara ekosistemlerinin korunması" (SKH15) gibi ülke için belirlenen birçok hedefe ulaşmada ilerlemesine izin verecektir. Yeşil ekonomiye geçiş, ekonomik ve çevresel sürdürülebilirliği, adil ve müreffeh bir toplumu, temiz ve sağlıklı bir çevreyi güvence altına alarak Paris Anlaşması çerçevesinde Kazakistan'ın sera gazı emisyonlarının azaltılmasına vaat ettiği katkıyı yerine getirerek SKH'ye ulaşmanın ana yoludur (www.adilet.zan.kz).

Kazakistan için yeşil ekonomiye geçişin uzun vadeli vizyonu, ekonomik kalkınmanın tüm kilit sektörleri için geçerlidir.

- Su kaynaklarının sürdürülebilir kullanımı, su tasarrufu sağlayan teknolojilerin daha fazla benimsenmesi, insan yapımı atık suyun derinlemesine arıtılması yoluyla sağlanacak, bu da iyi su kalitesine sahip su kütlelerinin sayısının artmasına ve tarım ve sanayide su kullanımının azaltılmasına olanak tanıyacaktır.

- Tarımın sürdürülebilir kalkınması için, organik ürünlerin payında bir artış, emek verimliliğinde bir artış, teknik ekipman ve modern tohum gen havuzunun sağlanması, üretkenliğin ve yeşilliğin iyileştirilmesinde önemli bir faktör olduğu varsayılmaktadır.

- Gayri safi hasılda (GSYİH) artış, enerji yoğunluğunun azaltılması, sanayi, ulaşım ve inşaat sektörlerinde enerji tasarrufu verimliliğinin artırılmasıyla sağlanacaktır.

- Elektrik sektörünün gelişimi, yenilenebilir enerji kaynaklarının payını artırarak, kömürden elektrik üretiminin kademeli olarak azalmasıyla karbon yakalama ve depolama teknolojilerinin geliştirilmesiyle karbon sıfıra ulaşmayı hedeflemektedir.

- Hava kirliliğini azaltmak için, Dünya Sağlık Örgütü'nün standartlarına geçiş ve endüstride ekonomik olarak en iyi teknolojilerin uygulanması planlanmaktadır.

- Atık yönetiminin temel görevlerinin uygulanmasının bir parçası olarak, ayrı bir atık toplama sisteminin yaygın şekilde uygulanması, endüstriyel ve belediye atıklarının geri dönüşümü ve artırılması öngörülmektedir.

- Ekosistemlerin korunması ve etkin yönetimi için biyolojik çeşitlilik açısından korunan doğal alanların payı dünya ortalamasına getirilecek, ağaçlandırma artırılabacaktır.

- Çevresel bilgilerin şeffaflığının artırılması, halkın doğal kaynakların yönetimine katılımının genişletilmesi ve nüfusun evrensel çevre eğitiminin yaygın şekilde tanıtılması yoluyla ekolojik kültürün ve sorumluluğun artırılması sağlanacaktır.

- Yeşil finansmanın geliştirilmesi, yeşil kredilerin, yeşil tahvillerin ve diğer finansal araçların tanıtılması yoluyla finansal kurumları çevresel iyileştirme ve restorasyon projelerinin uygulanmasına dahil etmeyi amaçlayacaktır.

Bu uygulama ile Kazakistan nüfusunun refahını, yaşam kalitesini artırarak ülkenin çevre üzerindeki yükü ve doğal kaynakların bozulmasını en aza indirirken dünyanın en gelişmiş 30 ülkesi arasına girme ve “yeşil ekonomiye geçiş” amacıyla derin sistemik dönüşümlerin temelleri atılmaktadır.

Ülkenin yeşil ekonomiye geçiş projesinin öncelikli hedefleri şunlardır:

- ✓ Kaynakların (su, toprak, biyolojik vb.) kullanım ve yönetiminin verimliliğinin artırılması,

- ✓ Mevcut altyapının yenilenmesi ve yeni altyapısının şası,

- ✓ Çevre üzerindeki baskıyı hafifletmenin uygun maliyetli yolları ile nüfusun refahının ve çevre kalitesinin artırılması,

- ✓ Su güvenliği de dahil olmak üzere ulusal güvenliğin iyileştirilmesi.

Bugüne kadar kamu politikası alanında yüksek bir dönüşüm oranı belirlenmiştir. Strateji - 2050, Kazakistan Cumhuriyetinin 2060 yılına kadar karbon nötr hedefine

ulaşma stratejisi, evre Kanunu, diğeri stratejik ve politika belgeleri, Kazakistan ekonomisinin mevcut gelişim yörüngesinde önemli bir değışiklik gerektirecektir. Bunun sonucunda 2050 yılına kadar ülkenin sürdürülebilir su ve arazi yönetimine girebileceğı ve büyük ölçüde Ekonomik İş birliğı ve Kalkınma Örgütüne katılan ülkelerle, diğeri gelişmiş ülkelerle doğal sermaye kullanımının ortalama verimlilik göstergelerine eşit olabileceğı vb. iddialı yeni hedefler belirlenmektedir (www.adilet.zan.kz).

Yeşil Köprü Ortaklık Programı

Bu program yeşil teknolojilerin desteklenmesini, yeşil ekonomide yeni işlerin yaratılmasını ve yeşil endüstrilerin teşvik edilmesini içerir. "Yeşil Köprü" ortaklık programı, Kazakistan'ın ilk Cumhurbaşkanı Nursultan Nazarbayev tarafından Mayıs 2010'da Astana Ekonomik Forumu'nda başlatılmıştır. Program, aynı yılın Ekim ayında Asya-Pasifik'in Çevre ve Kalkınma Bakanları Konferansında kabul edilmiştir. 2012 yılında Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Konferansı "Rio+20"nin sonuç bildirgesine de girmiştir. Ortaklık programının temel amacı 21. Yüzyılın ortalarına kadar tüm ülkelerde enerji ve diğeri doğal kaynakların optimum tüketim düzeyine ulaşmaktır. Aynı zamanda yeşil bir ekonomiye geçiş, devletin iş dünyası, halk ve uluslararası kuruluşlarla ortaklığına dayanmalıdır. Program çerçevesinde ortaklığın organizasyonu için özel bir belge (tüzük) hazırlanmıştır. Bu belge 15 ülke tarafından imzalanmıştır: Kazakistan, Rusya, Kırgızistan, Gürcistan, Almanya, Moğolistan, Belarusya, Karadağ, Letonya, Arnavutluk, Finlandiya, Macaristan, Bulgaristan, İsveç, İspanya ve 16 sivil toplum kuruluşu dahildir. Programa Çin, Güney Kore ve Özbekistan'ı dahil etmek için çalışmalar devam ediyor.

Yeşil Köprü projelerinden biri Akmola bölgesinin Arnasay köyünde Arnasay Yeşil Teknolojiler Merkezinin 2015 yılında açılmasıdır. Bu merkez enerji açısından verimli ve kaynak açısından verimli teknolojiler için bir test alanıdır. Merkezin Akmola bölgesindeki faaliyetleri sayesinde yeşil çözümlerin gerçek bir uluslararası transferi başlatılmıştır. Örneğin Arnasay'da inşa edilen yeni nesil "Solar bio vegetarianum" serasının tasarım ve tahmin belgeleri, Rusya'dan "GreenPeak" şirketi tarafından "Yeşil Köprü" tüzüğünün bir katılımcısı tarafından ücretsiz olarak teslim edilmiştir (informburo.kz).

Kazakistan Cumhuriyeti Çevre Kanunu

Kazakistan Cumhuriyeti Çevre Kanunu 2 Ocak 2021'de kabul edilmiş olup çevre üzerinde etkisi olan/olabilecek faaliyetlerin gerçek ve tüzel kişiler tarafından uygulanmasından kaynaklanan insan-doğa etkileşimi (çevre ilişkileri) alanındaki sosyal ilişkileri düzenlemektedir. Kazakistan Cumhuriyeti çevre mevzuatının amacı, Kazakistan Cumhuriyeti'nde tek devlet çevre politikasının uygulanmasına ilişkin yasal temelleri, görevleri, ilkeleri ve mekanizmaları belirlemektir. Kazakistan Cumhuriyeti çevre mevzuatının görevleri aşağıda açıklanmıştır (www.adilet.zan.kz).

- Çevre kirliliğini önlemeyi, herhangi biçimde çevresel zarara neden olmamayı, neden olduğu çevresel zararın sonuçlarının ortadan kaldırılmasını sağlamayı ve çevre üzerinde insan kaynaklı olumsuz etkilerin kademeli olarak azaltılmasını amaçlayan düzenlemelerin uygulanmasıyla yüksek düzeyde çevre korumasının sağlanması.

- İnsan yaşamına ve sağlığına uygun bir çevrenin sağlanması.

- Kazakistan'ın sürdürülebilir kalkınması için çevresel temellerin sağlanması.

- Kazakistan Cumhuriyeti'nin sürdürülebilir kalkınma bağlamında iklim değişikliği tehdidine küresel tepkinin güçlendirilmesine ve çevrenin korunması, iklim değişikliğine uyum ve yeşil ekonomiye geçiş için uluslararası, bölgesel ve sınır ötesi programların uygulanmasına katkısının sağlanması.

- Özel ekolojik, bilimsel, tarihi, kültürel ve rekreasyonel değeri olan alanlar ve tesisler dahil olmak üzere çevrenin korunması ve restorasyonu.

- Çevrenin korunması alanında devlet organlarının faaliyetlerinin etkileşimini ve koordinasyonunu sağlayan etkili bir kamu yönetimi sisteminin oluşturulması.

Kazakistan Cumhuriyeti'nin ekolojik sürdürülebilirliği bozmadan elde edilen sosyo-ekonomik gelişimi, ekolojik güvenliğin sağlanması, günümüz ve gelecek nesillerin ihtiyaçlarını adil bir şekilde karşılamak için doğal kaynakların dengeli kullanılması sürdürülebilir kalkınma olarak kabul edilmektedir. Sürdürülebilir kalkınma ilkesi gereği, doğası ve kaynakları Kazakistan Cumhuriyeti'nin zenginliğini oluşturur ve bunların kullanımı sürdürülebilir olmalıdır. Devlet, günümüz ve gelecek nesillerin yararına doğal kaynakların dengeli ve rasyonel yönetimini sağlar. Çevrenin korunmasına ilişkin kararlarda, doğal ekolojik sistemlerin korunması ve sürdürülebilir işleyişinin sağlanması, su tasarrufu, enerji tasarrufu ve enerji verimliliğinin iyileştirilmesi, yenilenemeyen enerji ve hammadde kaynaklarının tüketiminin

azaltılması, yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanılması, atık üretiminin en aza indirilmesi ve bunların ikincil kaynaklar olarak kullanılmasına öncelik verilmektedir.

Kazakistan Cumhuriyeti'nin sürdürülebilir kalkınma çevresel temelleri şöyle belirlenmiştir:

- ✓ Çevre üzerindeki antropojenik etkileri en aza indirirken yenilenemeyen doğal kaynakların tüketimini azaltmak, bertaraf seviyelerini düşürürken bunların ikincil kaynak olarak kullanımını teşvik etmek, nüfusun refahını ve yaşam kalitesini artırarak sürdürülebilir üretim ve tüketim modellerini oluşturmak ve bunları sürdürmek.
- ✓ Doğal ekolojik sistemlerin sürdürülebilir işleyişi, biyolojik çeşitliliğin korunması ve sürdürülebilir kullanımı, doğal çevrenin bozulmasının önlenmesi ve iyileştirilmesi için önlemleri uygulamak ve çölleşmeye karşı mücadele etmek.
- ✓ Kazakistan Cumhuriyeti'nin iklim değişikliğini önlemek ve iklim değişikliğine uyum sağlamak ve atmosferin ozon tabakasını korumak için önlemler alarak iklim değişikliği tehdidine karşı küresel tepkiye katılmak.
- ✓ Kazakistan Cumhuriyeti'nin dünya ekosisteminin sağlıklı durumunu ve bütünlüğünü korumak ve eski haline getirmek için uluslararası işbirliği yapmak.
- ✓ Kazakistan Cumhuriyeti'nin çevre mevzuatının uluslararası hukukun ilke ve normlarıyla uyumlu hale getirilmesini ve uluslararası çevre hukukunun gelişmesini teşvik etmek.

Kazakistan Cumhuriyeti'nin 2060 Yılına Kadar Karbon Nötrlüğüne Ulaşma Stratejisi

Kazakistan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanı'nın 2 Şubat 2023 tarihli kararnamesi ile belirlenen stratejinin temel amacı, Kazakistan ekonomisinin 2060 yılına kadar iklim değişikliğine uyum sağlayarak karbonsuz sürdürülebilir kalkınmasını sağlamaktır. Stratejinin orta vadeli hedefi, 2030 yılına kadar sera gazı emisyonlarının 1990 yıl emisyon seviyesine göre %15 oranında azaltılması ve ekonominin karbondan arındırılması için uluslararası destek alınması şartıyla %25 oranında azaltılmasıdır (www.adilet.zan.kz).

1.3. Kazakistan'da Çevre Muhasebesi Uygulamaları

Kazakistan'daki çevresel durum, endüstriyel madenciliğin çevre üzerindeki antropojenik etkisinin yüksek olması ve geçmiş ekonomik faaliyetlerin olumsuz çevresel sonuçları ile kendini göstermektedir. Sürdürülebilir Kalkınma kavramının

uygulanmasında önemli bir rol, çevre koruma alanında devlet politikasının uygulanmasına yönelik mekanizmalar tarafından oynanmaktadır. Bunlardan biri sanayi işletmelerinin çevre üzerindeki olumsuz etkileri ve bu etkiyi azaltmaya yönelik önlemler konusunda bilgi şeffaflığını sağlamaktan geçmektedir.

Bu bağlamda sürdürülebilir kalkınma ile ilgilenen tüm tarafların bilgi ihtiyaçlarının özgünlüğü, Kazakistan'da çevresel muhasebe, raporlama ve denetimin geliştirilmesi gereğini belirlemektedir (Fribus,2014:309-312). Çevresel muhasebe hem iç hem de dış paydaşlara çevresel bilgilerin sağlanmasını içeren geniş bir kavramdır. Çevre muhasebesinin temel amacı hissedar ve diğer paydaşlar için rapor hazırlamak ve yönetime bilgi sağlamaktır. Çevresel maliyetlerin yönetimi muhasebe uygulamalarının bir parçasıdır. Bu amaçla hazırlanan bilgiler öncelikle kuruluş içinde karar vermek için kullanılırken bu bilgilerin önemli bir kısmı dış raporlamada da kullanılabilir. İç raporlama işletme faaliyetlerinin analizine yardımcı olur. İdeal olarak bu tür raporlama mevcut yönetim bilgilerini yansıtmak için düzenli olarak yapılmalıdır. Büyük şirketlerde yönetim raporları her iş kolu için ayrıntılı veriler sağlar. Bu bilgiler şirketin geçmiş performansını değerlendirmek ve gelecek hedeflerini nasıl geliştirebileceğini belirlemek için kullanılır.

Çevre yönetim muhasebesi ve denetimi muhasebe biliminin gelişmesiyle yakından ilişkilidir. Ulusal ekonominin kurumsal dönüşümünün neden olduğu muhasebe yapısındaki değişikliklerin sonucu olan muhasebe türlerinin detaylı ele alınmasında yarar vardır. Bu tür ayrıntılar objektif olarak değerlendirilmelidir (Taygaşinova, 2022:379). "Muhasebenin bilgi yapısı çok dinamiktir, bölümleri arasında net sınırlar yoktur, onlar her zaman bulanıktır. Yirminci yüzyılın başındaki muhasebe bu yüzyılın son çeyreğinde hızla değişmeye başlamıştır" (Sokolov, 2009:287). Çaykovskaya'ya göre muhasebe, yaygın olarak inanıldığından daha geniş bir sistemdir ve bunun nedeni gerçekleştirildiği kurumsal ortamın büyük ölçüde ekonomik kalkınma ve yönetimin sayısız koşul ve faktörüne bağlı olmasıdır (Sokolov, 2009.287). Bazı yazarlar ise "muhasebe teorisi alanındaki gelişmelerin nesnel olarak ortaya çıkan pratik problemlerin gerisinde kaldığına" inanmaya devam etmektedir (Paliy,2007:88).

Kazakistan Cumhuriyeti şirket ve kuruluşlarının 2023 yılındaki çevre koruma maliyeti 243,1 milyar tenge (510.300.000 ABD Doları) olarak gerçekleşmiştir. Maliyet dağılımının %34,5'i su kaynaklarının atık su kirliliğinden korunması, %27'si atmosferik

hava ve iklimin korunması, %23'ü atık yönetimi, %10,8'i toprak, yeraltı ve yüzey su kaynaklarının korunması/yenilenmesi, %4,7'si diğer çevre koruma faaliyetleri şeklindedir (www.stat.gov.kz).

Hükümetin çevre koruma konusundaki gerekliliklerini yerine getirme ihtiyacı şirketleri tüm dünyada büyüyen çevresel önlemlerin maliyetlerini üstlenmeye zorlamaktadır. Buna karşılık çevresel önlemlerin sonuçları ve maliyetleri iç muhasebeye yansıtılmamaktadır. Bunun temel nedeni yukarıda belirtildiği gibi, şirketlerin çevre yönetimi ve çevresel faaliyetleri ile ilgili muhasebe sisteminin gelişme aşamasında olmasıdır. Çevresel muhasebe özellikle son yıllarda kullanıcı çevresinin önemli ölçüde genişlediği şirketlerin genel muhasebe ve raporlama sisteminde önemli hale gelmiştir.

Çevre muhasebesi hem çevresel finansal muhasebe hem de çevre yönetim muhasebesi ile ilgilidir. Kazakistan Cumhuriyeti'nde çevre muhasebesinin geliştirilmesi başlangıç aşamasındadır. Almanya, Hollanda, Birleşik Krallık, Amerika Birleşik Devletleri ve diğer gelişmiş bazı ülkeler halihazırda çevresel muhasebe sistemleri örneklerine sahipken sanayi şirketlerinin yüzde 20'sinin çevresel maliyetlerin yüzde 80'inden sorumlu olduğunu belirten Çevre Yönetimi Kuralı yaygın olarak bilinmektedir (IFA Cboardissues ED, 2004:12). Bu, belirli şirketlerde çevre muhasebe sistemlerinin zorunlu hale gelmesi gerektiği anlamına gelir. Her şeyden önce, doğal kaynakları çıkaran, işleyen ve çevre koruma alanında çok sayıda yasa ve yönetmeliğin gerekliliklerine uyan büyük şirketlerde öncelikle uygulanmalıdır.

Kazakistan'da ve BDT ülkelerinin çoğunda çevresel muhasebe henüz ulusal mevzuatla düzenlenmemiştir. Bununla birlikte bu alanda; Seilova "Çevresel faaliyetlerin muhasebesi ve denetimi", Zhumabekova "Agro borsalarında muhasebe ve denetim organizasyonu", Zhumabekova ve Kypshakbayeva "Çevresel faaliyetlerin yönetim muhasebesi organizasyonu" gibi çevresel muhasebenin geliştirilmesine yönelik çalışmalar bulunmaktadır (Seilova, 2003:178). Çevresel muhasebe, bir gösterge sistemine dayanarak, şirketin raporlama dönemi için çevresel faaliyetlerinin düzeyini ve içeriğini objektif olarak değerlendirmeyi sağlayan bir bilgi modeli oluşturmayı ve sürekli olarak güncellemeyi amaçlamalıdır.

Kazakistan'daki çevre muhasebesi sorunlarını karmaşıklık derecesiyle sınırlandırarak, en ilgili konuların çevresel yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi konuları olduğu belirtilmelidir. Çoğu Kazak şirketi çevresel yükümlülüklerin varlığına

tanıklık eder, ancak buna rağmen bu yükümlülükleri belirli maliyet kalemlerine atama yönteminin kesin bir tanımına sahip değildir. Bu durumda en sorunlu olanı ise gerçek yükümlülüklerin büyüklüğünün güvenilir şekilde değerlendirilememesidir.

Tablo 2.1. Sürdürülebilirliğin Sağlanmasında Çevre Muhasebesinin Rolü

Örgütsel gelişim aşamaları	Eko-verimlilik sorunları	Eko-adalet sorunları
Çağdaş ekonomi teorisi çerçevesinde gelişme ve cinsiyet istikrarı derecesinin azaltılması	Atıkların muhasebeleştirilmesi, enerji verimliliği, kirlilik vb. Kavram: kirliten öder. Yatırım değerlendirme yöntemlerinin gözden geçirilmesi. Potansiyel borçlar, varlıkların yeniden değerlemesi ve diğer finansal raporlama konuları. Temel çevresel raporlama.	Çalışma ve istihdam alanında raporlama, toplu sözleşmenin sonuçlandırılmasına ilişkin müzakere için bilgi. Katma değer vergisinin hesaplanması. Sosyal denge. Topluma rapor vermek. Mülkiyet katılım analizi.
Sürdürülebilirlik gereksinimlerinin tanınması	Sürdürülebilirlik maliyetlerini hesaplama ve duyurma. Tüm masrafları hesaplayın. Ekoloji ve sürdürülebilirlik konusunda iyileştirilmiş raporlama.	Tam sosyal raporlama ve sosyal muhasebe sistemi. Dış kamu denetimi. Şirketler arası fiyatlandırma ve kaynak edinimi alanında şeffaflık.

Kaynak: (Welford, 1995:356).

Çevre sorunlarının kurumsal muhasebe ile birleştirilmesinin nedenleri Tablo 2.1’de gösterilmiştir. Bunlar aşağıda özetlenmiştir.

- Şirket hesapları, çevreye karşı tutumu ve çevresel faaliyetlerle ilgili risk ve yükümlülüklerin şirketin finansal durumu üzerindeki etkisini yansıtmalıdır.
- Yatırımcıların karar vermek için çevresel önlem ve faaliyetlerle ilgili giderler hakkında bilgi sahibi olmaları gerekir.
- Çevresel konular da yönetim faaliyetlerinin konusudur. Yöneticilerin çevre maliyetleri, üretilenlerin doğru şekilde değerlendirileceği ve yatırım kararlarının gerçek maliyet ve faydalara dayanacağı şekilde tanımlaması ve dağıtılması gerekir.
- İşletmeler mal ve hizmetlerin çevresel açıdan tercih edilebilir olduğunu gösterebilirlerse rekabet te avantaja sahip olabilirler.
- Çevresel muhasebe sürdürülebilir kalkınmanın anahtarıdır.

İşletmelerin sürdürülebilir kalkınma ilkelerini benimsemelerine rağmen belirli işletmelerde bunları uygulamada zorluklar yaşarlar. Eko-verimli çalışma, işletmenin

çevresel etkisini azaltırken kârlılığını artırır. Bununla birlikte verimlilik, çevresel kayıtların korunmasıyla yani çevresel maliyetler, tasarruflar ve çevresel etkiler hakkında doğru bilgi sağlayarak ölçülebilir.

Batı sermaye piyasalarından gelen finansman hacmini artırmak isteyen Kazakistanlı işletmeler, yeni Kazakistan bilançolarının çevresel yükümlülükler hakkında bilgi vermemesi durumunda, bunun yatırımcıların finansal hesaplara olan güvenini azaltacağını anlamaktadır. Bu durum Kazak işletmelerinin sermaye maliyetini artıracaktır.

Günümüzde çevresel muhasebe ve denetim konuları çevre yönetiminin henüz gelişmemiş bölümleridir. Aynı zamanda çevresel muhasebe ve denetimin özel önemi açıktır ve tüm yazarların eserlerinde vurgulanmaktadır (Adams,1997:164-185). Çevresel muhasebe kavramı, ekonomik ve çevresel teori ve pratikte kapsamlı bir şekilde oluşturulmuş bir bilgi sistemi şeklinde nihai bir anlayış ve mantıksal bütünlük kazanmamıştır. Kazakistan Cumhuriyeti ekonomisinin sürdürülebilir kalkınmasının yönleri ışığında, en önemli sorunlardan biri finansal ve yönetim muhasebesi, çevresel göstergeler ve çevresel denetim hakkında raporlama içeren çevresel muhasebe ve kontrol kavram ve ilkelerinin geliştirilmesi ve iyileştirilmesidir.

1.4. KazMunayGaz A.Ş. Örgütsel ve Ekonomik Özellikleri

Bu araştırmada sürdürülebilirlik raporları ile ilgili olarak seçilen ve vaka analizi yöntemiyle incelenen işletme KazMunayGaz A.Ş.'dir. KazMunayGaz (KMG) A.Ş. Kazakistan'ın önde gelen dikey entegre petrol ve gaz üretimşirketidir. KazMunayGaz A.Ş. ulusal petrol ve gaz şirketi Kazakhoil A.Ş. ile ulusal Petrol ve Gaz Taşımacılığı A.Ş.'nin Kazakistan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığının 20 Şubat 2002 tarih ve 811 sayılı Kararına dayanarak birleşmesiyle kurulmuştur (www.kmg.kz).

Aralık 2011'de şirketin Karaçaganak petrol ve gaz sahasının geliştirilmesi konsorsiyumuna katılması için bir anlaşma imzalanmıştır. Konsorsiyumun mevcut katılımcıları arasındaki hisse dağılımı şu şekildedir: British Gas ve Eni'nin her birinin %29,25'i, Chevron'un %18'i ve Lukoil'in %13,5'i kalacaktır. Şirketin hisselerinin %90'ı Kazakistan Devlet Varlık Yönetimi Şirketi Samruk-Kazyna A.Ş. tarafından yönetilmektedir. Hisselerin %10'u Kazakistan Cumhuriyeti Ulusal Bankası'na aittir.

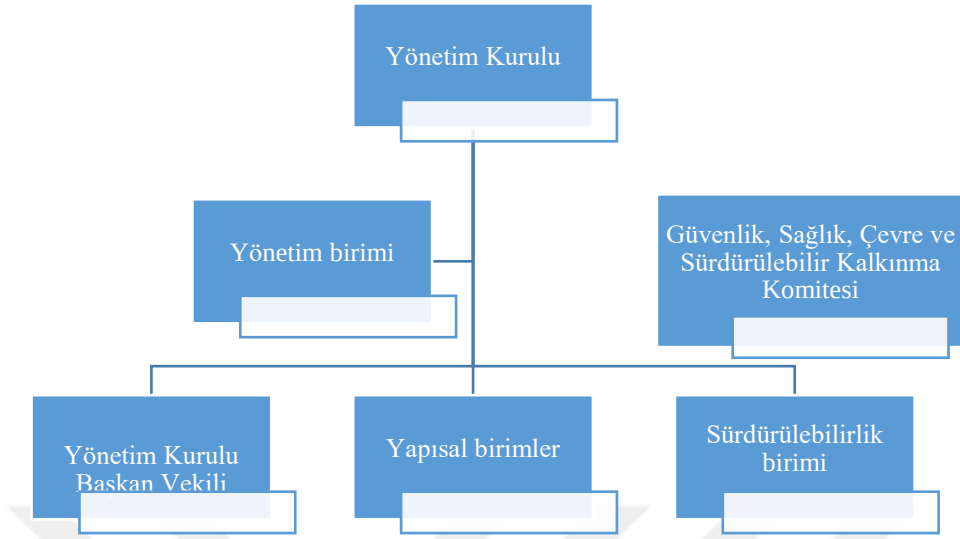
Şirketin 2020 yılı sonunda sürdürülebilir kalkınma sıralamasında risk göstergesi 28,4 puan olup ESG'nin önemli risklerini yönetmedeki güçlü konumunu vurgulamaktadır.

KazMunay-Gaz'ın ana faaliyet konusu şöyledir (www.kmg.kz);

- Petrol ve gaz endüstrisinde birleşik devlet politikasının uygulanmasına katılım.
- Cumhuriyetin petrol ve gaz kaynaklarının etkin ve verimli şekilde geliştirilmesini sağlamak.
- Petrol ve gaz kaynaklarının kullanımı, yeniden üretimi ve artırılması için strateji geliştirilmesine katılım.
- Sözleşmelere zorunlu katılım yoluyla petrol ve gaz faaliyetlerini yürüten yüklenicilerle yapılan sözleşmelerde devlet çıkarlarının temsili.
- Kazakistan'da petrol ve gaz işlemleri için ihale organizasyonuna katılım.
- Arama, geliştirme, üretim, işleme, satış, hidrokarbonların taşınması, tasarım, inşaat, petrol ve gaz boru hatlarının işletilmesi, petrol ve gaz altyapısı konularında kurumsal yönetim ve izleme.
- Kazakistan Cumhuriyeti'nin ulusal ve uluslararası petrol ve gaz işletme projelerine kanunla belirlenen usule uygun olarak katılmak.

KMG A.Ş. Mangistau ve Atyrau bölgelerinde 44 petrol ve gaz sahasına sahiptir. Toplam alanı 837,4 km²'dir. Şirketin üretim birimleri 90 yılı aşkın süredir faaliyet göstermektedir. Alanında derin bilgi birikimine ve geniş deneyime sahiptir. KMG A.Ş. Kazakistan Cumhuriyeti'nde gerçekleştirilen petrol taşımacılığının %65'ini, gaz taşımacılığının %100'ünü, tanker taşımacılığının %50'sini sağlamaktadır. Petrol, KazTransOil A.Ş. tarafından boru hatları ile taşınır, gaz KazTransGaz A.Ş. tarafından taşınır, tanker taşımacılığı KazMorTransFlot-National Maritime Shipping Company A.Ş. tarafından gerçekleştirilir. KMG A.Ş. şirketler grubu oy paylarının yüzde 50 ve daha fazlasına doğrudan veya dolaylı olarak 56 şirketin Kazakistan Cumhuriyeti'nde bulunduğu KMG'a ait 110 şirketi içermektedir (www.kmg.kz).

KazMunayGaz A.Ş. hidrokarbonların araştırılması ve üretilmesi, petrol ve gaz arama ve üretimi, petrol rafinerisi işletmeciliği, petrokimya, hampetrol ve petrol ürünlerinin pazarlanması, nakliyesi, işleme ve hizmet sağlanmasına kadar tüm üretim döngüsü boyunca varlığı yönetmektedir. KMG Yönetim Kurulu sürdürülebilir kalkınma ilkelerinin uygulanması konusunda stratejik yönetim ve kontrol faaliyetlerini yürütür, şirketin konsolide Sürdürülebilir Kalkınma Raporunu onaylar.



Şekil 2.1. KazMunayGaz A.Ş. Örgüt Yapısı (www.kmg.kz)

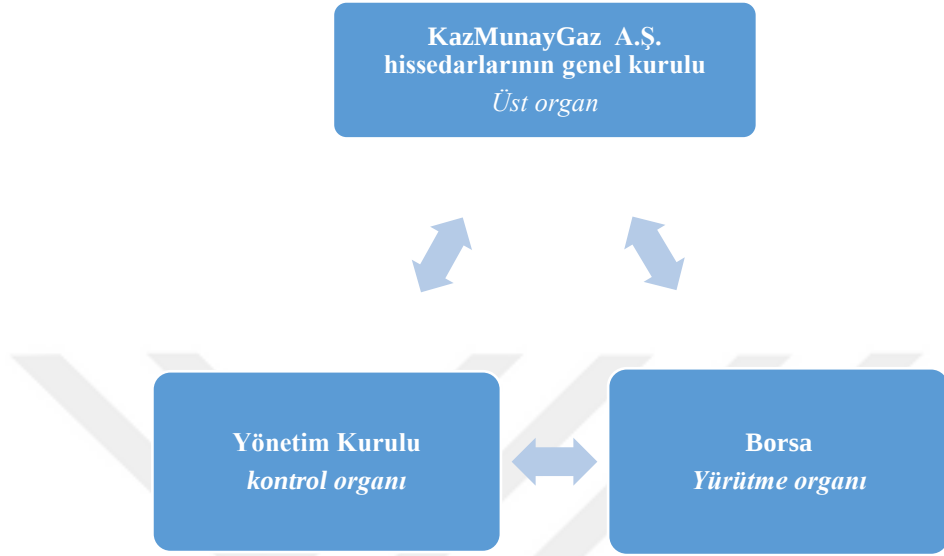
Şirket yönetim kurulu, sürdürülebilir kalkınma alanında ilke, politika, standartların ve eylem planının şirkette doğru şekilde uygulanmasını sağlar. Sürdürülebilir kalkınma alanındaki faaliyetleri izler, hedeflerin ve KPI'ların uygulanmasını değerlendirir.

Güvenlik, sağlık, çevre ve sürdürülebilir kalkınma komitesi. KMG Yönetim Kurulu, sürdürülebilir kalkınma konularını gözden geçirir ve düzenler. Sürdürülebilir kalkınma alanındaki politikaların onaylanmasına yönelik öneriler, şirketin sürdürülebilir kalkınmasına ilişkin günlük rapor, eylem planları ve diğer iç belgeleri hazırlar. Sürdürülebilir kalkınmanın sosyal, ekonomik ve çevresel bileşenlerinin uygulanması, sürdürülebilir kalkınma alanında yönetim sisteminin oluşturulması, hedef ve KPI'ların belirlenmesi, uygulamanın kontrolü ve sürdürülebilir kalkınmanın şirketin temel süreçlerine entegrasyonu görevleri arasındadır.

Sürdürülebilir kalkınma konularından sorumlu Yönetim Kurulu Başkan Yardımcısı, sürdürülebilir kalkınma alanındaki girişimlere yönelik hedeflere ulaşma yaklaşımlarını ve KPI'ları koordine eder, kurumsal standartların uygulanmasını ve rapor hazırlanmasını izler.

KMG *strateji ve yatırım portföy yönetimi* departmanı, sürdürülebilir kalkınma yönetim sisteminin başlatılması, koordinasyonu ve uygulanması, şirketin ticari faaliyetlerine entegrasyonu, sürdürülebilir kalkınma konularında metodolojik destek, yıllık hazırlıklar ve Sürdürülebilir Kalkınma Raporu'nun onaylanması, risklerin

belirlenmesi ve yönetilmesi, paydaş haritası ve etkileşim mekanizmalarının geliştirilmesi konularından sorumlu yapısal birimlere yardım sağlamakta ve aynı zamanda sürdürülebilir kalkınma alanında eğitim konusunu ele almaktadır.



Şekil 2.2. KazMunayGaz'ın Kurumsal Yönetim Yapısı (www.kmg.kz)

KazMunayGaz'ın kurumsal yönetim sistemi, Şirket üst yönetimi yanı sıra hissedarlar (Samruk-Kazyna A.Ş. ve RGU Kazakistan Cumhuriyeti Ulusal Bankası) ve Yönetim Kurulu arasındaki ilişkileri sağlayan bir dizi süreçtir. KMG organlarının yetkileri şirket tüzüğünde tanımlanmıştır.

Şirketin kurumsal yönetim organları şunları içerir:

1. En üst organ hissedarlar genel kuruludur.
2. Hissedarlar Genel Kuruluna karşı sorumlu Yönetim Kurulu.
3. Yönetim Kuruluna rapor veren Yürütme Kurulu.
4. İç Denetim Servisi. Kazakistan Cumhuriyeti Kanunu uyarınca Fon grubuna dahil olan KMG Şirketler Grubu'nun ve diğer kuruluşlarının finansal ve ekonomik faaliyetleri üzerinde kontrol uygulayan, doğrudan Yönetim Kuruluna bağlı ve sorumlu merkezi bir organdır. Ulusal Refah Fonu Hakkında, Şirketin ve KMG Grubunun faaliyetlerini geliştirmek amacıyla iç kontrol ve risk yönetimi alanında değerlendirme, kurumsal yönetim alanında yürütme danışmanlık yapar.
5. Kurumsal Sekreter. Görevlerini sürekli ve bağımsız olarak yerine getirir. Yönetim Kurulu üyesi ve Şirketin yürütme organı değildir. KMG Yönetim Kurulu

tarafından atanır ve Yönetim Kuruluna rapor verir. Kurumsal yönetim sisteminde kendi yetkisi dahilinde uygulama, kontrol ve denetim işlevlerini yerine getirir.

6. Uyum Hizmeti. Faaliyetleri yolsuzlukla mücadele konularında zorunlu düzenleyici gerekliliklere ve uluslararası en iyi uygulamalara uyumu ve Grubun iç kurumsal kültürünün oluşmasını sağlamayı amaçlayan Yönetim Kuruluna karşı sorumludur. Şeffaflık, çalışanlar arasında dürüstlük sağlamanın yanı sıra Kazakistan Cumhuriyeti'nin en iyi uluslararası standartlarına, iç politikalarına ve mevzuatına uygun olarak iş yapma koşullarını sağlamakla görevlidir.

7. Ombudsman. Yönetim Kurulu tarafından atanan ve kendisine başvuran KMG çalışanlarına tavsiyelerde bulunmak ve iş uyuşmazlıklarının, çatışmaların, sosyal ve emek niteliğindeki sorunların çözümüne yardımcı olmak ve ayrıca şirket çalışanları tarafından iş etiği ilkelerini gözetmekle sorumlu olan kişi.

KazMunayGaz'ın kurumsal yönetim sistemi, hissedarların ve kilit paydaşların haklarına ve meşru çıkarlarına saygıya dayanmaktadır. Kazakistan'ın gereksinimleri, standartlar ve uluslararası kurumsal yönetim uygulamaları ile Devlet, stratejik ortaklar, ilişkili taraflar (tedarikçiler ve alıcılar), yatırımcılar, çalışanlar, belediyeler, yerel topluluklar ve şirketin faaliyet gösterdiği bölge sakinlerinin görüşleri dikkate alınarak, Şirketin kurumsal yönetim sistemi sürekli olarak geliştirilmektedir.

1.5. KazMunayGaz A.Ş. Mali Durumu, Yatırım ve İnovasyon Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi

KazMunayGaz Anonim Şirketi, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (International Financial Reporting Standards – IFRS) uygun olarak hazırlanan konsolide finansal tablolarını bağımsız denetçi raporuyla birlikte yayınlamaktadır. KazMunayGaz A.Ş.'nin finansal tablolarından bir örnek aşağıda verilmiştir (www.kmg.kz).

Finansal piyasaların oynaklığına, yüksek enflasyon oranlarına ve zorlu bir jeopolitik duruma rağmen Şirket önemli sonuçlar elde etmeyi başarmıştır. Bu durum KazMunayGaz'ın sürdürülebilir gelişimini sağlayan stratejik görevlerin uygulanmasındaki sonuçlar için de geçerlidir. Aynı zamanda şirket çoğu zaman çok yönlü faktörlerin etkisi altında hareket etmek zorunda kalmaktadır.

Dünya petrol fiyatlarındaki artış ve üretim sonuçlarındaki olumlu dinamikler, 2022 yılı sonunda şirketin neredeyse tüm finansal göstergelerinin büyümesini

sağlamıştır. ABD Doları bazında gelir %24,3 artarak 18,8 milyar dolara ulaşmıştır. Serbest nakit akışı 2,4 milyar Dolara ulaşmıştır. Haziran 2022'de hissedarlara 200 milyar tenge (420.892.330 Dolar) tutarında temettü ödendiğini belirtmek gerekir.

Şirketin gelişiminde yerel borsalar KASE ve AIX'teki halka arz önemli bir stratejik adım olmuştur. Yerleştirme hacmi Kazakistan borsası için 154 milyar tenge (324.087.094 Dolar) veya KazMunayGaz hisselerinin %3'ü olarak gerçekleşmiştir. Aynı zamanda perakende yatırımcıların yerleştirme hacmindeki payı %52'ye ulaşmıştır. Bir hisse için teklif fiyatı, 11 milyar ABD Doları tutarında kapitalizasyonu varsayılarak 8406 tenge olarak gerçekleşmiştir. Nisan 2023'te hisse senetlerinin değeri 10 bin tenge'yi (21.194 Doları) aşmış ve piyasaya sürüldüğünden bu yana %20'den fazla bir artış göstermiştir. KazMunayGaz, kredi notunu yatırım düzeyinde tutmayı, yüksek kredi profilini korumayı ve olumlu şirket imajını korumayı amaçlamaktadır.

28 Ocak 2022'de petrol ve gaz arama, üretim ve arıtma sektörünün risk değerlendirmesinin gözden geçirilmesinin ardından S&P derecelendirme kuruluşu, KMG'nin kredi notunu «olumsuz» bir görünümle «BB» düzeyinde doğrulamıştır. 12 Ağustos 2022'de uluslararası derecelendirme kuruluşu Moody's, Kazakistan'ın egemen notundaki artış nedeniyle KMG'nin kredi notunu «Baa3» ten «Baa2» ye yükseltti. Derecelendirmeye göre tahmin «olumlu» dan «istikrarlı» olarak değiştirildi.

Tablo 2.2. KazMunayGaz'ın Kredi Notları (www.kmg.kz)

Moody's	S&P	Fitch
Baa1	BBB+	BBB+
Baa2 (kararlı)	BBB	BBB
Baa3	BBB-	BBB- (kararlı)
Ba1	BB+ (kararlı)	BB+
Ba2	BB	BB
Ba3	BB-	BB-
Kazakistan'ın devlet derecelendirmeleri		
Moody's	S&P	Fitch
Baa2(kararlı)	BBB-(kararlı)	BBB (kararlı)

20 Eylül 2022'de uluslararası derecelendirme kuruluşu Fitch Ratings, KMG'nin uzun vadeli temerrüt derecesini «BBB–» düzeyinde (egemen derecelendirmenin bir puan altında) doğruladı, tahmin «istikrarlı».

KazMunayGaz A.Ş. 2021 ve 2022 yıllarına ait finansal sonuçları Tablo 2.3'te gösterilmiştir. IFRS'ye uygun hazırlanmış finansal tablolardan özetlenen bu bilgiler Şirketin ekonomik-mali durumu ve finansal ilişkileri hakkında fikir vermektedir.

Tablo 2.3. Konsolide Finansal Sonuçlar (www.kmg.kz)

Gösterge	Ölçü birimleri	2022	2021
Petrol, Tarihli Brent	\$/bbl	101,32	70,91
Ortalama oran	Tenge/USD	460,93	426,06
Dönem sonu oranı	Tenge/USD	462,65	431,80
Hasılat	Milyar tenge	8686	6459
Müşterek kontrol edilen ortaklıklar ve ilişkili şirketlerin karlarında pay	Milyar tenge	991	680
	Milyon dolar ABD	2151	1597
Net kazanç	Milyar tenge	1317	1287
	Milyon dolar ABD	2858	3020
Ana şirketin hissedarlarına atfedilebilen net dönem kârı	Milyar tenge	1289	1305
	Milyon dolar ABD	2797	3062
EBITDA	Milyar tenge	2538	2015
	Milyon dolar ABD	5505	4730
Düzeltilmiş EBITDA	Milyar tenge	2009	1750
	Milyon dolar ABD	4358	4108
Serbest nakit akışı	Milyar tenge	1116	756
	Milyon dolar ABD	2421	1774
Serbest nakit akışı (temettü politikası)	Milyar tenge	-82	756
	Milyon dolar ABD	-179	1774
Toplam borç	Milyar tenge	4413	3746
	Milyon dolar ABD	8956	8676
Net borç	Milyar tenge	2143	1984
	Milyon dolar ABD	4632	4594
EBITDA: Gelir artı ortak girişim ve iştiraklerin gelirlerindeki pay, satın alınan petrol, gaz, petrol ürünleri ve diğer malzemelerin net, eksi maliyeti, eksi işletme giderleri, eksi genel ve idari giderler, eksi ulaşım ve satış giderleri, eksi vergiler, gelir vergisi hariç.			

Tablo 2.3 (devam)

Düzeltilmiş EBITDA: Satın alınan petrol, gaz, petrol ürünleri ve diğer malzemelerin gelir eksi maliyeti, eksi işletme giderleri, eksi genel ve idari giderler, eksi ulaşım ve satış giderleri, eksi vergiler, gelir vergisi hariç, artı ortak girişimlerden ve ortaklardan alınan temettüler.

Serbest nakit akışı: İşletme faaliyetlerinden alınan nakit akışı (ortak girişimlerden ve ortaklıklardan alınan temettüleri içerir), daha az mülk, tesis ve ekipman alımı, maddi olmayan duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve keşif ve değerlendirme varlıkları.

Serbest nakit akışı (temettü politikasına göre): Şirketin faaliyet faaliyetlerinden kaynaklanan konsolide nakit akışı (Ortak girişimler ve ortaklıklardan alınan temettüler dahil, ancak petrol arzı için alınan avanslar açısından işletme sermayesindeki net değişimi içermez) Sabit varlıkların daha az satın alınması (sabit varlıklar için avanslar dahil) Maddi olmayan duran varlıkların eksi iktisabı, kalkınma varlıklarının eksi iktisabı, değerlendirme ve arama varlıklarının eksi iktisabı, bağlı ortaklık/ortak girişimin faizinin eksi iktisabı, artı bağlı ortaklık/ortak girişim/iştirakin faizinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler (30 Aralık 2015 tarih ve 29 Aralık 2020 tarih ve 1141 sayılı Kazakistan Cumhuriyeti Hükümeti Kararlarında onaylanan listelere göre Şirket varlıklarının rekabet ortamına aktarılmasından elde edilen fonlar hariç olmak üzere) raporlama dönemi faaliyet sonuçlarına göre.

Toplam borç: Tahvil ve kredileri (kısa vadeli ve uzun vadeli) içerir. Verilen garantiler hesaplamaya dahil değildir.

Net borç: Tahvil artı krediler, eksi nakit ve nakit eşdeğeri, eksi banka mevduatı (kısa/uzun vadeli).

İncelenen işletmenin finansal durumu, göstergelerin dinamiklerinde herhangi bir dalgalanma olmaksızın istikrarlı görünmektedir. Kuruluşun mali durumunun değerlendirilmesinin, finansal istikrarın bir analizi olmadan eksik olacağını belirtmek gerekir. Bu durum finansman gereksiniminin karşılanmasında etkili olacaktır. Pek çok işletme için net satışlar (yıllık ciro), genel olarak da net kâr önemli bir başarımlar göstergesi olmakla birlikte uluslararası/ küresel büyüklükte iş yapan işletmelerin çoğunda EBITDA önemli bir gösterge olarak değerlendirilir. Çünkü ülke mevzuatlarına ve mesleki düzenlemelere göre faiz, vergi ve amortisman uygulamalarında önemli farklılıklar oluşmakta bu da gerçek faaliyet başarımlarını etkilemektedir.

Tablo 2.4. KazMunayGaz A.Ş.'nin Konsolide Nakit Akış Tablosu (milyon tenge)
(www.kmg.kz)

Faaliyet faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları	2022 yıl	2021 (yeniden hesaplandı)
Devam eden faaliyetlerden gelir vergisi öncesi gelir	1810 566	1255310
Durdurulan faaliyetlerden gelir vergisi öncesi gelir	-	407 993
Gelir vergisi öncesi kâr	1810 566	1663 303
Amortisman, tükenme ve itfa	506 585	523 044
Durdurulan faaliyetlerden kaynaklanan amortisman ve tükenmeler	-	63 502
Mülkiyet, tesis ve ekipman, maddi olmayan duran varlıklar ve satılık olarak sınıflandırılan varlıkların değer düşüklüğü	708	20 724
Keşif giderleri	12 113	79 083
Ortak girişim ve ortaklıktaki yatırımların bozulması	-	64
Petrol ürünleri için üretim araçlarından gerçekleşen kayıplar	121 539	14 954
Finansal gelir	120 587	58 226

Tablo 2.5'te gösterilen Şirketin finansal göstergeleri topluca değerlendirildiğinde aşağıdaki görünüm ortaya çıkmaktadır.

KazMunayGaz A.Ş. 2023 yılında 2022 yılına göre finansal göstergeler:

- Gelir, 8.693 milyar tengeye (18.860 milyon ABD doları) kıyasla 8.320 milyar tenge (18.236 milyon ABD doları) olarak gerçekleşmiştir.
- EBITDA 2.536 milyar tengeye (\$5.502 milyon) kıyasla 1.995 milyar tenge (\$4.372 milyon) olarak gerçekleşmiştir.
- Ortaklaşa kontrol edilen işletmeler ve bağlı şirketlerdeki kâr payı dikkate alındığında şirketin net kârı, 1,307 milyar tengeye (\$2,835 milyon) kıyasla 924 milyar tenge (\$2,026 milyon) olarak gerçekleşmiştir.
- Müşterek kontrol edilen kuruluşlar ve iştiraklerdeki kâr payına göre düzeltilmiş net kâr, 778 milyar tengeye (\$1,687 milyon) kıyasla 1,010 milyar tenge (\$2,214 milyon) olarak gerçekleşmiştir.
- Serbest nakit akışı 1.116 milyar tengeye (\$2.421 milyon) karşılık 984 milyar tenge (\$2.157 milyon) olarak gerçekleşmiştir.
- Toplam borç 3.757 milyar tenge (\$8.265 milyon)'a 4.154 milyar tenge (\$8.980 milyon)'dan gerçekleşmiştir.

• Net borç 1.645 milyar tenge (\$3.620 milyon)'a 2.154 milyar tenge (\$4.655 milyon)'dan gerçekleşmiştir.

Tablo 2.5. Karşılaştırmalı Temel Finansal Göstergeler (www.kmg.kz)

Gösterge adı	Ölçü birimi	2023	2022	%
Petrol, Tarihli Brent	\$/varil	82,64	101,32	-18,4%
Petrol, Tarihli Urallar	\$/varil	64,69	76,87	-15,8%
Yağ, KEBCO	\$/varil	81,74	77,20	-
Ortalama oran	Tenge/ABD doları	456,21	460,93	-1,0%
Hasılat	ABD doları	8 320	8 693	-4,3%
Müştereken kontrol edilen işletmelerin ve ilişkili şirketlerin karlarındaki pay	Milyar tenge	534	991	-46,1%
Müştereken kontrol edilen kuruluşlardan ve ilişkili şirketlerden alınan temettüler	Milyar tenge	620	462	34,1%
Net gelir	Milyar tenge	924	1 307	-29,2%
Müşterek kontrol edilen işletme ve iştiraklerde paya göre düzeltilmiş net gelir	Milyar tenge	1 010	778	29,9%
FAVÖK	Milyar tenge	1 995	2 536	-21,4%
Ayarlanmış FAVÖK	Milyar tenge	2080	2007	3,6%
Sermaye harcamaları (tahakkuk esas)	Milyar tenge	804	535	50,2%
Sermaye harcamaları (nakit yöntemi)	Milyar tenge	683	451	51,4%
Serbest nakit akışı	Milyar tenge	984	1 116	-11,8%
Toplam borç	Milyar tenge	3 757	4 154	-9,6%
Net borç	Milyar tenge	1 645	2 154	-23,6%

Gelir 8.320 milyar tenge (\$18.236 milyon) olarak gerçekleşti, 2022'ye göre %4,3 daha düşük. Ortak girişimlerin ve ilişkili şirketlerin kâr payı %46,1 azalarak 534 milyar tenge (\$1,171 milyon) olmuştur. Bu durum esas olarak Tengiz chevroil LLP'nin

kârındaki 402 milyar tenge (\$864 milyon) ve TBM' nin 53 milyar tenge (\$114 milyon) karşılığında azalmanın bir sonucudur.

2023 için FAVÖK 1,995 milyar tenge (\$4,372 milyon) olarak gerçekleşti ve 2,536 milyar tenge (\$5,502 milyon) ile karşılaştırıldığında %21,4 azaldı. Çünkü bir yıl önce, özellikle Brent ham petrolünün ortalama fiyatındaki düşüş nedeniyle petrol ve gaz arama ve üretim sınıfındaki %21,9'luk düşüş buna neden olmuştur. Düzeltilmiş FAVÖK, ortak girişim ve iştiraklerin gelirlerinde pay yerine ortak girişim ve iştiraklerden alınan temettüleri yansıtarak 2,080 milyar tenge (\$4.560 milyon) olarak, TBK'dan elde edilen temettülerdeki artış nedeniyle %3,6 artmıştır.

Şirketin net kârı 2022 yılına kıyasla %29,2 azaldı ve 924 milyar tenge (\$2.026 milyon) oldu. Müştereken kontrol edilen işletmeler ve ilişkili şirketlerdeki pay için düzeltilmiş net kar, 778 milyar tengeden (\$1.687 milyon) 1.010 milyar tengeye (\$2.214 milyon) kadar %29,9 oranında artmıştır.

Raporlama döneminde satın alınan petrol, gaz, petrol ürünleri ve diğer malzemelerin maliyeti %6,8 azalarak 4.622 milyar tenge (\$10.131 milyon) seviyesine ulaşmıştır. Maliyetteki düşüş büyük ölçüde yeniden satış için satın alınan petrolün ortalama fiyatındaki düşüşünden kaynaklanmaktadır. Üretim giderleri esas olarak çalışanların ücretlerinin endekslenmesi, ayrıca ulaşım ve kısa vadeli kiralama giderlerindeki artış nedeniyle 1.220 milyar tenge (\$2.674 milyon) olarak %6,6 artış gösterdi. Ulaşım ve satış giderleri 2022'ye göre %19,6 daha yüksek olarak 246 milyar tenge (\$538 milyon) olarak gerçekleşti. Büyüme KMG Kashagan B.V.'nin petrol satış hacmindeki artışın yanı sıra KMG International'ın petrol ürünleri satış hacmindeki artıştan kaynaklanmaktadır.

Genel ve idari giderler %10,8 artarak 178 milyar tenge (\$390 milyon) oldu. Artış, bordro giderlerindeki artış ve UFRS gerekliliklerine uygun olarak oluşturulan alacak hesaplarına ilişkin karşılıklardaki artıştan kaynaklandığı değerlendirilmektedir.

Vergiler (gelir vergisi hariç) özellikle ham petrol ihracatındaki kira vergisindeki düşüş, düşük petrol fiyatları, maden çıkarma vergisinin yanı sıra ihracat gümrük vergilerindeki düşüş nedeniyle %12,4 azalarak 594 milyar tenge (\$1.302 milyon) oldu.

Şirketin faaliyet sonuçları dışında varlık değerlemesi ve bunlara ilişkin değişimlerin değerlendirmesi de aşağıda özetlenmiştir.

Mülkiyet, tesis ve ekipman ile maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü. 2023 sonu itibariyle, Zhenis projesi kapsamında elde edilen olumsuz sondaj sonuçları nedeniyle Kazakistan Cumhuriyeti Enerji Bakanlığı'ndan, Aktoty ve Kainar yeraltı alanlarıyla ilgili olarak yeraltı kaynaklarını kullanma hakkının sona erdirilmesine ilişkin bir bildirim alınması, Toplam değeri 114,5 milyar tenge olan arama ve değerlendirme varlıklarında değer düşüklüğü tespit edildi. Özellikle petrol ve gaz piyasasındaki rafinaj marjının volatilitésinin artması, değer düşüklüğü göstergelerinin varlığı nedeniyle, KMG International, sabit varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar için bir değer düşüklüğü testi gerçekleştirdi ve 95 milyar tenge değerinde değer düşüklüğü saptandı.

Haziran 2023'te, KMG International'ın bir yan kuruluşu olan Petromidia rafinerisinde, Yumuşak Hidrokraking ünitesinin geçici olarak devreden çıkarılmasına yol açan bir olay meydana geldi. Petromedia, olayın sonuçlarını değerlendirmek için çalışmalar yürüttü ve 2.7 milyar tenge tutarında sabit kıymetlerde değer düşüklüğü olduğunu kabul etti. Böylece KMG şirketler grubu için 2023'te sabit kıymetlerin, maddi olmayan duran varlıkların ve arama giderlerinin değer düşüklüğünden kaynaklanan toplam zarar miktarı 230.6 milyar tenge olarak gerçekleşti.

Tahakkuk esasına göre sermaye harcamaları (Şirket'in bölüm raporlamasında açıklanmıştır) 804 milyar tenge (\$1,761 milyon) olarak gerçekleşmiştir. Özellikle Ozenmunaygas A.Ş. Embamunaygaz A.Ş.'deki sondaj kuyularının maliyeti, Uzen-Atyrau-Samara boru hattı bölümünün değiştirilmesi ve Astrakhan-Mangyshlak ana su boru hattının yeniden inşası ve genişletilmesi nedeniyle %50,2 arttı.

Ortak girişimlerden ve ortaklardan alınan temettüler de şöyledir; aynı döneme kıyasla ortak girişimlerden ve ilişkili şirketlerden alınan temettüler esas olarak Tengiz chevroil LLP'den temettülerdeki 219 milyar tenge (\$485 milyon) ve PETROSUN LLP için 29.4 milyar tenge (\$65 milyon) artış nedeniyle %34,1 artarak 620 milyar tenge (\$1.359 milyon) olarak gerçekleşmiştir. Bu dönemde serbest nakit akışı %11,8 azalarak 984 milyar tenge (\$2.157 milyon) olarak gerçekleşti. Göstergedeki düşüş, petrol fiyatlarındaki düşüş ve sermaye harcamalarındaki artışla ilişkilidir.

31 Aralık 2023 itibariyle toplam borç 3.757 milyar tenge (\$8.265 milyon) olarak gerçekleşti, tenge bazında 31 Aralık 2022'ye göre %9,6, dolar bazında ise %8 oranında azalış olduğu görülmektedir. Nisan 2023'te 2025'te olgunlaşması beklenen KMG, 500 milyon ABD doları tutarında Eurobond'ların erken geri ödemesi yapılmıştır. Aralık

2023'te Sınırlı Sorumlu Ortaklık "Atırau Petrol Rafinerisi", VTB Bank'tan alınan kredinin ücret dahil olmak üzere 42.371 milyon ruble (213.729 milyon tenge=442 milyon Dolar) tutarında geri ödemesini yaptı ve ayrıca Narodnyy Bank'tan toplam 102.674 milyon tenge (212 milyon Dolar) için kredinin kısmi geri ödemesi yapılmıştır.

Tablo 2.6. Borç Yükü Göstergeleri (www.kmg.kz)

Gösterge adı	Ölçü birimi	31 Aralık 2023	31 Aralık 2022	%
Tahviller	Milyar tenge	3 046	3 282	-7,2%
Krediler	Milyar tenge	711	873	-18,5%
Toplam borç	Milyar tenge	3 757	4 154	-9,6%

Toplam borçtaki düşüş KMG International tarafından \$307 milyon sendikasyon kredisi çekilmesiyle (140 milyar tenge), Bank of Tokyo Mitsubishi UFJ'den kredi kısmen dengelendi. Ltd, işletme sermayesini finanse etmek amacıyla 101 milyon ABD Doları (46 milyar tengeye eşdeğer) ve Banque de Commerce et de Placements'tan 83 milyon ABD Doları (38 milyar tengeye eşdeğer) tutarında kredi aldı. Böylece 2023 itibarıyla net borç 1.645 milyar tenge (\$3.620 milyon) olarak gerçekleşmiştir. Tenge bazında 2022'ye göre %23,6, dolar bazında ise %22,3 azaldığı görülmektedir.

Tablo 2.7. KazMunayGaz'ın Nakit Mevcudu (www.kmg.kz)

Gösterge adı	Ölçü birimi	31.12.2023	31.12.2022	%
Nakit ve nakit eşdeğerleri	Milyar tenge	1.051	763	37,7%
Kısa vadeli mevduat	Milyar tenge	997	1.178	-15,4%
Uzun vadeli mevduat	Milyar tenge	64	59	7,9%
Nakit ve eşdeğeri ile mevduat toplamı	Milyar tenge	2.112	2.001	5,6%

Mevduat şeklinde nakit dahil konsolide nakit, nakit benzerleri, 31 Aralık 2023 itibarıyla 2022'ye göre %5,6 artarak 2,112 milyar tenge olarak gerçekleşmiştir. Dolar bazında ise bu tutar 31 Aralık 2022'ye göre %7,4 artarak 4 milyar 646 milyon dolara ulaşmaktadır.

Tablo 2.8. *KazMunayGaz'ın Sermaye Yapısı (www.kmg.kz)*

Sahibi	Ortak hisse, adet	Ortak hisse, %	Toplam pay, adet	Toplam pay, %
Ulusal Refah Fonu Samruk-Kazyna A.Ş.	533395161	87,42	533395161	87,42
"Kazakistan Cumhuriyeti Ulusal Bankası"RGU	58420748	9,58	58420748	9,58
Azınlık hissedarları	18303584	3,00	18303584	3,00

KMG'nin halka arzı, Kazakistan Cumhuriyeti hükümeti tarafından onaylanan 2021-2025 Kapsamlı Özelleştirme Planının uygulanmasının bir parçası olarak gerçekleştirilmektedir. Halka arz yapılmadan önce sahiplik yapısı aşağıdaki gibidir:

- Samruk-Kazyna A.Ş. %90,42
- Kazakistan Cumhuriyeti Ulusal Bankası %9,58

Halka arz sonrası serbest halka arz payları %3'tür. Fon, toplam KMG hissesinin %87,42'sine sahiptir. Kazakistan Cumhuriyeti Ulusal Bankası'nın payı aynıdır (%9,58).

KMG, mevcut halka arz sonucunda hisse satışından herhangi bir nakit almadı. Bunun nedeni, Fonun sahip olduğu KMG hisselerinin satılmış olmasıdır.

2. KAZMUNAYGAZ A.Ş.'NİN KAZAKİSTAN'IN SÜRDÜRÜLEBİLİR EKONOMİK KALKINMASINA KATKISI

2.1. Kazakistan Sürdürülebilirlik Politikaları ile KazmunayGaz A.Ş. Faaliyetlerinin Uyumu

KazMunayGaz'ın sürdürülebilir kalkınma konularına yaklaşımı Şirket çıkarları ve planları ile Kazakistan'ın BM'nin temel ilkeleri, evrensel insani değerleri, küresel eğilimleri ve kalkınma öncelikleri ile tutarlılığına dayanmaktadır. Şirket, BM'nin 17 Sürdürülebilir Kalkınma Hedefinin tamamına bağlı kalmaktadır. Nüfus için uygun bir yaşam ortamı yaratmak ve hava kalitesinin iyileştirilmesi, rafineriler dahil olmak üzere çevresel durumun iyileştirilmesi amacıyla Kazakistan Cumhuriyeti'nin *yeşil ekonomiye geçiş projesi* göstergelerine karşılık gelen önlemler uygulanmaktadır. Emisyonların beş yılda %20 oranında azaltılması öngörülmektedir. 2022-2031 dönemi için Düşük Karbonlu Kalkınma Programının uygulanmasına yönelik önlemler için bir plan geliştirilmiş ve onaylanmıştır.

Enerji verimliliğini artırmak için öncelikli faaliyetler şöyle belirlenmiştir (www.kmg.kz);

- Enerji yönetimi optimizasyonu ve enerji yönetimi hizmetlerinin oluşturulması,
- Yakıt ve enerji kaynaklarının otomatik muhasebesi ve yönetimi uygulanması,
- Çıgır açan projelerin belirli kuruluşlarda uygulanabilirliğinin belirlenmesi,
- Mevcut en iyi tekniklerin uygulanması,
- Mekanik fonun modernizasyonunun uygulanması, ulaşım tesisinin teknikler bileşiminin optimizasyonu ve modernizasyonu.

2023 yılı 60 önlemin uygulanmasıyla yakıt enerji kaynaklarının tahmini tasarrufu 22,2 bin ton olarak gerçekleşti. Bu da 45 bin ton CO² emisyonunun azaltılmasına eşdeğer. Aralık 2023'te yenilenebilir enerji üretim kaynaklarından elektrik tüketimini doğrulamak için 10.000 yeşil I-REC sertifikası satın alındı. KMG, GRI standardı ve Ülke Girişimi OECD Eylem 13'e göre vergilerle ilgili bilgileri açıklar (www.kmg.kz).

KMG Yönetim Kurulu tarafından 5 Ekim 2023 tarihinde onaylanan ESG-risk Derecelendirmesini iyileştirmeye yönelik yeni Önlemler Planına uygun olarak Şirket, Kazakistan Cumhuriyeti Hükümeti tarafından 2023 yılında onaylanan 2060 yılına kadar Karbon Nötre Ulaşma Stratejisine uygun hale getirmek için 2060 yılına kadar Düşük Karbonlu bir Kalkınma Programı geliştirmiştir. Yeni program uluslararası standartlara göre tüm kapsamlar (1, 2, 3) ve Paris Anlaşmasına uygun sera gazı emisyonlarını azaltmak için kısa, orta ve uzun vadeli hedefler belirlemiştir.

İkinci adım metan emisyonlarını azaltmak için hedefleri ölçmek ve belirlemektir. Ayrıca yenilenebilir enerji santrallerinin geliştirilmesi, enerji verimliliğinin iyileştirilmesi, yeşil yatırım vb. için hedefler belirlenmiştir. KMG için 2060 yılına kadar düşük karbonlu Kalkınma Programının ana alanları enerji verimliliği ve enerji tasarrufu, yenilenebilir enerji santrallerinin geliştirilmesi, metan yönetiminin uygulanması, düşük karbonlu katma değeri yüksek malların üretimi, ofset projelerinin uygulanması, karbon düzenlemesi, finansman ve yeşil yatırım konularını belirlemiştir (www.kmg.kz).

Kazakistan Cumhuriyeti Çevre Kanunu'na uygun karbon kotalarının tahsisi, Kazakistan Cumhuriyeti Ekoloji, Jeoloji ve Doğal Kaynaklar Bakanlığı tarafından 19 Temmuz 2021 tarih 260 sayılı kararnameyle onaylanan kriterler uygulanarak hesaplanır. Petrol ürünlerinde geçerli kıyaslama çoğunlukla ağır petrol ürünlerini hesaba katan

verilerden geliştirilmiştir. Hafif petrol ürünleri üretimi teknolojik olarak daha karmaşık bir süreçtir. Çok sayıda ürün arıtma aşaması olup en büyük üç hafif petrol üreticisinin: ANPZ, PKOP ve PNHZ her yıl ek kota talep etmesi temelinde, koyu renkli petrol ürünlerinin üretimine kıyasla daha enerji ve karbon yoğun bir süreçtir. KMG tesislerinde adil kıyaslama kurulmasını doğrulamak ve kota açığını azaltmak amacıyla 2023 yılında hafif petrol ürünleri için kıyaslamaların hesaplanması üzerine çalışmalar yapılmıştır. 2024 yılında Kazakistan Cumhuriyeti Ekoloji ve Doğal Kaynaklar Bakanlığı'nda yeni kriterlerin koordinasyonu ve onaylanması üzerine çalışmaların devam etmesi planlanmaktadır (www.kmg.kz).

KazMunayGaz'ın sürdürülebilir kalkınmasının yönetimi aşağıdaki ilkelerin uygulanmasına dayanmaktadır (www.kmg.kz):

Açıklık	Toplantılara, tartışmalara ve diyaloga açığız, karşılıklı çıkarları göz önünde bulundurarak paydaşlarla uzun vadeli işbirliği kurmaya, haklara saygı göstermeye, kuruluş ve paydaş çıkarları arasında denge kurmaya çalışıyoruz.
Sorumluluk	Ekonomi, çevre ve toplum üzerindeki etki için hesap verebilirliğimizin farkındayız.
Saydamlık	Kararlarımız ve eylemlerimiz paydaşlar için açık ve şeffaf olmalıdır.
Etik davranış	Kararlarımızın ve eylemlerimizin merkezinde saygı, dürüstlük, açıklık, takım ruhu ve güven, dürüstlük ve adalet gibi değerlerimiz vardır.
Saygı	Paydaşların mevzuattan, akdedilen sözleşmelerden veya dolaylı olarak iş ilişkileri çerçevesindeki hak ve menfaatlerine saygı duyarız.
Yasallık	Kararlarımız, eylemlerimiz ve davranışlarımız Kazakistan Cumhuriyeti mevzuatına ve kuruluşların organlarının kararlarına uygundur.
İnsan haklarına saygı	Kazakistan Cumhuriyeti Anayasasının ve uluslararası belgelerin öngördüğü insan haklarına saygı duyuyor ve bunlara uyulmasına katkıda bulunuyoruz.
Yolsuzluğa sıfır tolerans	Tüm paydaşlarla işbirliği içinde tüm tezahürlerinde yolsuzluğa sıfır tolerans ilan ediyoruz.
Çıkar çatışması yok	Bir memurun veya bir çalışanın kişisel çıkarları, iş görevlerinin tarafsız bir şekilde yerine getirilmesini etkilemez.
Kişisel örnek	Her birimiz eylem ve davranışlarımızda ve karar vermede sürdürülebilir kalkınma ilkelerinin günlük olarak uygulanmasına katkıda bulunuyoruz; Yönetici pozisyonunda olan yetkililer ve çalışanlar, kişisel örnekleriyle, sürdürülebilir kalkınma ilkelerini uygulamak için onları motive etmelidir.

KazMunayGaz 2022-2031 yılları için yeni Kalkınma Stratejisinde sürdürülebilir kalkınmayı ve üretim karbon yoğunluğunun aşamalı olarak azaltılmasını stratejik hedeflerinden biri olarak belirlemiştir. Buna dayanarak tüm iş ve karar alma süreçleri sürdürülebilir kalkınma ilkelerine entegre edilmektedir.

Kazakistan'ın en büyük şirketlerinden biri olan KazMunayGaz ekonomiyi, çevreyi ve toplumu etkilemenin önemini kabul etmektedir. Şirket, sürdürülebilir kalkınma ilkeleri tarafından yönlendirilir ve hissedarlarla etkileşimde bulunurken dengeli ve rasyonel bir yaklaşım uygular. Sürdürülebilir kalkınma ilkeleri, KazMunayGaz'ın sürdürülebilir gelişimi alanında Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kanunu ve Konsept'te yer almaktadır. Yıllık Sürdürülebilir Kalkınma Eylem Planını geliştirirken uluslararası beyan ve standartlar (Çokuluslu Şirketler için OECD İlkeleri, BM İş ve İnsan Hakları Rehberi, ISO 26000 Sosyal Sorumluluk Rehberi, BM Çevre ve Kalkınma Bildirgesi) ve sürdürülebilir kalkınmaya ilişkin uluslararası konferanslarda kabul edilen sözleşmeler dikkate alınmaktadır.

2022 yılında Kazakistan ekonomisi, bölgedeki ve dünyadaki şok olayları göz önüne alındığında önemli bir başarı olarak kabul edilen %3,4'lük bir artış gösterdi. Kazakistan ekonomisi hükümetin etkili mali önlemleri ve Kazakistan Cumhuriyeti Ulusal Bankası'nın para politikası sayesinde mümkün olan çeşitli stres faktörlerine karşı direnç göstermiştir. Ancak alışlagelmiş lojistik zincirlerinin tutmaması, yüksek iç talep ve dış göç, 2022'de ülkede enflasyonu yüzde 20,3'e çıkardı. Gıda fiyatları %25,3, gıda dışı ürünler %19,4, ücretli hizmetler %14,1 arttı.

Orta vadede dış faktörlerin, özellikle mal ve hizmetlere olan küresel talebin azalması ve dünya merkez bankalarının parasal koşullarının sıkılaşması nedeniyle enflasyonun düşmesine katkıda bulunması beklenmektedir. Bununla birlikte gıda fiyatlarının genel olarak güçlü kalacağı tahmin edilmektedir. Risklerden biri Ukrayna'da devam eden askeri çatışmadır. Kazakistan'da öngörülen enflasyonun %11-13 olarak tahmin edildiği bir dezenflasyonist eğilim dünyada şekillenmektedir. Bu eğilimin ön koşulları yüksek emtia fiyatları, Tenge'nin ülkenin ana ticaret ortaklarının para birimlerine karşı güçlendirilmesi ve Kazakistan Cumhuriyeti'nin etkileyici bir pozitif ticaret dengesidir. 2024'te iç talebin büyümesi ve enflasyon beklentilerinin düşmesi nedeniyle enflasyonun yüzde 7-9'a gerileyeceği tahmin edilmektedir.

Ukrayna'daki çatışmanın bir sonucu olarak KazMunayGaz A.Ş., şirket üzerindeki krizi azaltmaya yönelik önlemleri başarıyla geliştirdi ve uyguladı. Bu önlemlerin amacı, artan enflasyonla başa çıkmak, ikincil yaptırım tehditlerini etkisiz hale getirmek ve şirketin mümkün olan en yüksek üretim ve insan potansiyelini korurken, bölgedeki tedarik zincirlerindeki değişiklikleri uygulamak için önlemler almaktır.

2.2. KazMunayGaz Sürdürülebilirlik Raporları ve GRI Standartlarına Uyum Durumu

KazMunayGaz A.Ş. (KMG) 2008 yılından beri sürdürülebilir kalkınma alanındaki faaliyetlerini yıllık olarak raporlamakta olup 2012 yılından itibaren Global Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative - GRI) standartlarına göre raporlama yapmaktadır. Şirket, paydaşlarına yönelik faaliyetlerini şeffaf şekilde sunarak sürdürülebilir kalkınma, sosyal, ekonomik ve çevresel sorumluluk yaklaşımını vurgulamaktadır. Uluslararası sürdürülebilir kalkınma girişimlerinin rehberliğinde KMG, BM Küresel İlkeler Sözleşmesine bağlı kalmakta ve Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerini (SKH) faaliyetlerine entegre etmektedir.

2023 Sürdürülebilirlik Kalkınma Raporu sürdürülebilirlik alanında raporlama için uluslararası standart olan Global Reporting Initiative (GRI) Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları ve petrol ve gaz şirketleri için sektör ekleri (GRI 11: Petrol ve Gaz Sektörü 2021) ile uyumlu olarak hazırlanmıştır. Raporun önemli konuları Şirketin insan hakları üzerindeki etkileri de dahil olmak üzere ekonomi, çevre ve insanlar üzerindeki en önemli etkileri ve bu etkinin nasıl yönetileceği hakkında bilgi vermektedir.

Rapor, önemli konuları değerlendirmek ve açıklamak için Google Forms platformuna dayalı bir çevrimiçi anket hazırlamış ve hem dış hem de iç paydaşlardan elde edilen verileri analiz etmiştir. Ankete 150'den çok katılımcı katılmıştır. Anket, GRI 11: Petrol ve Gaz Sektörü 2021'in 20 sektör konusundan 12'sini önemli olarak belirledi. Rapor ESG gündeminin bir parçası olarak 2023 yılında KMG tarafından Karbon Ayakizi azaltma programı kapsamında 60 önemli etkinlik gerçekleştirilmiştir. Dekarbonizasyon projelerinin aktif olarak hayata geçirilmesi, şirketin sürdürülebilir kalkınma ve çevresel etkisinin azaltılması yolunda önemli bir adımdır.

Sosyal açıdan KMG grup şirketlerinde çalışan sağlığı yönetimi programı uygulanmakta olup bu kapsamda yeni bir Zorunlu Sağlık Muayene Kurumsal Standardı eklenmiştir. Ayrıca şirket genelinde Çalışma Sağlığı ve Güvenliği Denetim Programı

uygulanarak çalışanların sağlık ve güvenlik seviyesinin artırılması hedeflenmektedir. Kurumsal yönetim alanında ise hesap verebilirlik, şeffaflık, etik davranışlar ve uluslararası standartlara uygunluk özel bir önem taşımaktadır. Bu doğrultuda KMG performans göstergelerini analiz ederek ESG hedeflerini yönetici strateji ve orta vadeli hedefler sistemi içine entegre etmiştir. Ayrıca şirkette ESG risk yönetim sistemleri uygulanmakta olup bu sistem ESG konularını içeren riskleri etkin şekilde tanımlamak, değerlendirmek, gerekli kararları almak ve riskleri azaltmak için tasarlanmıştır.

Sustainalytics verilerine göre 2023 yılında KMG'nin ESG risk puanı 32.3 olarak belirlenmiş olup çevresel koruma, sosyal sorumluluk ve kurumsal yönetim alanlarında yönetim kalitesini yansıtmaktadır. Küresel sıralamada 315 petrol ve gaz şirketi arasında 40. sırada yer alarak sürdürülebilir kalkınma konusundaki bağlılığını ve etkinliğini göstermektedir. ESG risklerini azaltma ve ESG risk puanını daha da iyileştirme amacıyla çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim risklerini yönetmeye yönelik 42 önlem içeren ESG Planı güncellenmiştir. KazMunayGaz A.Ş. Yönetim Kurulu, sürdürülebilir kalkınma konularına yüksek öncelik vermektedir.

Raporda, 01/01/2023 – 31/12/2023 raporlama dönemi için GRI standartlarına uygun olarak hazırlandığı açıkça belirtiliyor. GRI 1: Foundation 2021'in ana standartları ve GRI 11: Petrol ve Gaz Sektörü 2021 endüstri standardı kullanılmaktadır. Bu, şirketin küresel gereklilikleri karşılamaya olan bağlılığını göstermektedir. Rapor, kuruluşla ilgili ayrıntıları (GRI 2-1), raporlama çevresini (GRI 2-2), personel bilgilerini (GRI 2-7) ve diğer genel açıklamaları içermektedir. Örneğin, yönetim yapısı ve ücretlendirme politikası hakkındaki bilgiler 190-192. sayfalarda yansıtılmaktadır.

Rapor ayrıca önemli konuların belirlenmesi sürecine (GRI 3-1) ve bu konuların listesine (GRI 3-2) dikkat çekmektedir. Bu, şirketin sürdürülebilirlik konularına nasıl öncelik verdiğini göstermek için önemlidir. Uygulama, hangi öğelerin açıklandığını ve ilgili bilgilerin hangi sayfalarda bulunabileceğini gösteren bir GRI “İçerik Dizini” içerir. Bu, raporlama verilerinin şeffaflığını ve izlenebilirliğini sağlamaya yardımcı olur. Raporda ayrıca BM Küresel İlkeler Sözleşmesi ve 17 küresel SKH ile bağlantı ele alınarak uluslararası standartlara uygunluğunun altı çiziliyor.

Bununla birlikte GRI'nin temel gerekliliklerine uyulmasına rağmen izleme mekanizmalarının olmaması veya bilgi toplamanın özgünlüğü nedeniyle bazı veriler eksik açıklanır veya açıklanmaz. Örneğin çalışanların sayısına ilişkin veriler tam olarak

toplanamamıştır. KMG grubuna göre ödenen toplam para cezalarını izlemek için bir mekanizmanın olmaması nedeniyle idari para cezaları hakkında bilgi mevcut değildir. Kuruluş dışındaki enerji tüketiminin muhasebeleştirilmesi yoktur. Yeni çalışanların işe alınması ve personel devri kısmen açıklanmaktadır.

Bazı raporlama bölümleri ayrıntıdan yoksundur. Örneğin biyoçeşitlilik üzerindeki etkileri azaltmaya yönelik önlemlere ilişkin bilgiler, belirli sonuçlar veya projeler belirtilmeden genelleştirilmiş şekilde sunulmuştur. Bu da petrol ve gaz sektörü için GRI endüstri standartlarına uyumu azaltır (GRI 304: Biyoçeşitlilik).

2023 raporu, SO_x ve NO_x emisyonlarının yoğunluğu, ilişkili petrol gazının bertaraf oranı, tarihi atıkların geri kazanılması gibi belirli önlemlere daha çok odaklanıyor. Bu, çevre sorunlarına 2022 yılının raporuna göre daha ayrıntılı bir yaklaşımın göstergesidir. 2023 yılında şirketin yeni gereksinimlere uyumunu, sürdürülebilir kalkınma alanındaki stratejik önceliklerin gözden geçirilmesini yansıtabilecek açıklama prosedüründe değişiklikler yapılmıştır. Bu raporda 19 GRI standardı açıklanırken, 2022 yılının raporunda 22 standart açıklanmıştır. Bu, belki de şirketin önceliklerindeki veya raporlama metodolojisindeki bir değişiklik nedeniyle ifşa edilen bilgi miktarında bir azalmaya işaret etmektedir.

KazMunayGaz 2023 yılının Sürdürülebilir Kalkınma Raporu, güncel endüstri standartlarının kullanımını dikkate alarak ve kilit alanlarda ayrıntılı bilgi sağlayarak genel olarak GRI standartlarına uygundur denilebilir. Şirket ayrıca denetim, vergilendirme, işlem takibi ve danışmanlık alanlarında uluslararası lider olan EY'den 30 Nisan 2024 tarihinde olumlu bağımsız denetim raporu sonucuna sahiptir. Ancak bazı verilerin toplanmasındaki sınırlamalarla ilgili küçük istisnalar vardır.

2.3. KazMunayGaz A.Ş. Sürdürülebilirlik Uygulamaları ve Projeleri

Rapor döneminde Güvenlik, İş Sağlığı, Çevre ve Sürdürülebilir Kalkınma Komitesi beş toplantı düzenlemiş ve bu konularla ilgili 30'dan fazla maddeyi görüşmüştür. Bu konular arasında havanın ve su kaynaklarının korunması, yeşillendirme/ağaçlandırma faaliyetleri, atık yönetimi, çalışma verimliliği, biyoçeşitliliğin korunması gibi sürdürülebilirlikle yakın ilişkili konular bulunmaktadır.

Aşağıda (Tablo 2.9) KazMunayGaz A.Ş.'nin 2021-2023 dönemindeki ESG performansına ait temel göstergeler topluca gösterilmiştir.

Tablo 2.9. KMG'nin 2021-2023 Dönemi ESG Temel Göstergeleri (www.kmg.kz)

	2021	2022	2023	2021- 2022	2022- 2023		2021- 2022	2022- 2023
Su alımı milyon m3	84,3	83,7	80,4	-0,6	-3,3	%	-1%	-4%
İlişkili petrol gazinin bertaraf oranı %	98	98,8	98,9	0,8	0,1	%	1%	0%
Doğrudan co2 emisyonları milyon ton	6,9	7,6	7,44	0,7	-0,16	%	10%	-2%
Kurtarılan tarihi atıkların hacmi bin ton	541	693,7	1145	153,2	451,34	%	28%	65%
Enerji tasarrufu bin gj	340	2057	717	1717	-1340,4	%	505%	-65%
Karadaki petrol sızıntılarının hacmi ton	330	290	120	-40	-170	%	-12%	-59%
Aşağıdakiler dahil olmak üzere atmosfere kirletici emisyonları:	110	120,6	120	10,4	-1,1	%	9%	-1%
NOx emisyonları	12,7	16	15,2	3,3	-0,8	%	26%	-5%
SOx emisyonları	12,2	10,5	11	-1,7	0,5	%	-14%	5%
Diğer kirleticilerin emisyonları	85,3	94,1	93,2	8,8	-0,9	%	10%	-1%
Çalışanlara sosyal destek milyar tenge	22	24	27,7	2	3,65	%	9%	15%
Çalışanların cirosu %	6	6	4,5	0	-1,5	%	0%	-25%
Cinsiyete göre ayrılmış işçiler % Erkekler	82	82	81	0	-1	%	0%	-1%
Cinsiyete göre ayrılmış işçiler % Kadınlar	18	18	19	0	1	%	0%	6%
Çalışanlar arasında LTIR oranı	0,31	0,36	0,3	0,05	-0,06	%	16%	-17%
Çalışanlar arasında FAR oranı	2,93	1	2,11	-1,93	1,11	%	-66%	111%
Çalışan başına ortalama yıllık akademik saat sayısı	17	22	18	5	-4	%	29%	-18%
ESG risk değerlendirmesi	28,4	28,5	32,3	0,1	3,8	%	0%	13%
Ülkenin bütçesine ödenen vergiler ve diğer zorunlu kurumsal ödemeler milyar tenge	787	1176	1162	389	-14	%	49%	-1%
Kâr milyar tenge	1287	1307	924	20	-383	%	2%	-29%
KMG Şirketler Grubuna göre teslim edilen mal, iş ve hizmetlerin hacmi	1216	1700	2186	484	486	%	40%	29%
Ülke içi değerin satın almadaki payı %	78	82	77	4	-5	%	5%	-6%

Su kaynaklarının korunması ve sürdürülebilir su kullanımı. Şirket su kaynaklarının korunması ve suyun verimli kullanımının artırılması amacıyla temiz su tüketimini azaltmayı, arıtılmış atık suların döngüsel ve tekrar kullanımını artırmayı hedeflemektedir. Şirket 2020 yılından beri su ayak izini hesaplamakta ve su güvenliği anketi kapsamında su kaynakları yönetimi bilgilerini Carbon Disclosure Project platformunda paylaşmaktadır. 2023 yılında 2022 anket sonuçlarına göre KMG'ye CDP tarafından "C" derecesi verilmiştir. Şirket bu derecesini program uygulamaları kapsamında aşamalı olarak iyileştirmeyi planlamaktadır. KMG Grubu tarafından 2023 yılında su tüketimi toplam 80,44 milyon m³ olup bunun içinde yüzey kaynaklarından 35,40 milyon m³, yeraltı kaynaklarından 21,02 milyon m³, şehir su sistemlerinden 10,63 milyon m³, denizden 13,29 milyon m³ ve diğer işletmelerin atık sularından 0,1 milyon m³ alınmıştır. Suda mineralizasyonu 1000 mg/l'ye kadar olan kategori için üretim amaçlı su tüketimi 37,58 milyon m³ iken 1000 mg/l ve üzeri için ise 42,85 milyon m³ olarak gerçekleşmiştir.

World Resource Institute (WRI) tarafından yapılan araştırmalara göre, Kazakistan'ın su kaynaklarını kritik düzeyde kullanma eşiğinde olduğu ve önümüzdeki 15-20 yıl içinde su kaynakları baskısının çok yüksek olacağı öngörülmektedir. Arıtılmış atık suların sadece petrol rafinerilerinde ikincil olarak kullanıldığı, 2023 yılında 4,28 milyon m³ arıtılmış atık suyun tekrar kullanıldığı ve bunun çoğunlukla döngüsel su tedarik sistemlerini beslemek için kullanıldığı belirtilmektedir. KMG tesislerinde suyun tekrar kullanım oranı, "Petrol Rafinajı" kategorisinde su alımı miktarının %25'ine denk gelmektedir. Toplamda, KMG rafineri tesislerinde 2023 yılında 437,53 milyon m³ suyun döngüsel su tedarik sistemlerinde kullanıldığı rapor edilmiştir.

Şirketin önündeki en önemli görevlerden biri arıtılmış atık suların teknolojik süreçlerde geri dönüşümlü olarak kullanımı, yeşil alan sulaması, inşaat sahalarında tozun bastırılması ve yolların sulanması gibi alanlarda artırmaktır. Arıtılmış atık suların bir kısmı araç yıkama, toz bastırma ve yangın söndürme sistemleri beslemesi için tekrar kullanılmaktadır. Üç yıl boyunca su alım hacmindeki düşüş, su kaynaklarının daha sürdürülebilir şekilde kullanıldığını gösterebilir. Bu da şirketin sürdürülebilir gelişimi üzerinde olumlu etkiye sahiptir. Bu durum daha verimli su yönetimi teknolojisi ve yöntemlerinin uygulanmasının bir sonucudur. Su alımının azaltılması, doğal su kaynakları üzerindeki baskıyı azaltır ve şirketin sürdürülebilir kalkınma üzerinde

olumlu etkileri olan ekolojik ayak izini azaltmasına yardımcı olur. Su kaynaklarının kullanımı açısından, Şekil 2.3'te gösterilen, KMG'nin «sekiz su ilkesi» 2018 yılında onaylanan Kurumsal Su Yönetimi Standardına yansıtılmaktadır.



Şekil 2.3. KazMunayGaz A.Ş.'nin Su İlkeleri (www.kmq.kz)

Çevre koruma. KMG'nin çevresel faaliyetleri atmosferik hava koruması, su kaynaklarının rasyonel kullanımı, maden ve arazi kaynaklarının korunması, atık yönetimi gibi çeşitli alanlarda gerçekleştirilmektedir. KMG'nin çevre politikası, üretim faaliyetlerinden kaynaklanan atmosfere bırakılan emisyonların azaltılması yoluyla çevresel etkiyi en aza indirmeye odaklanmıştır. Politikanın temel ilkeleri arasında üretim faaliyetlerinden kaynaklanan kirletici emisyonların azaltılmasıyla çevresel etkinin azaltılması, üretimde çevre güvenliğinin artırılması ve çevresel performansın iyileştirilmesi bulunmaktadır.

Bu hedeflere ulaşmak için tarihi petrol atıklarının bertaraf edilmesi ve petrol ile kirlenmiş arazilerin temizlenmesi gibi çevre güvenliği sağlamaya yönelik bir dizi önlem uygulanmaktadır. Ayrıca çalışanlar arasında çevre koruma konularında farkındalık çalışmalarının güçlendirilmesi, ağaç dikme kampanyalarına katılım, emisyonların azaltılmasına yönelik eylem planlarının geliştirilmesi, çevresel programların hayata geçirilmesi gibi faaliyetler gerçekleştirilmektedir.

2023 için temel metrikler şöyledir:

- SOx emisyon yoğunluğu – 0,23 (IOGP – 0,09)
- NOx emisyon yoğunluğu – 0,36 (IOGP - 0,35)
- İlişkili petrol gazının (İPG) yanma yoğunluğu - 1,4 (IOGP – 8,6)
- İPG kullanım oranı - %98,9
- Tarihi atıkların ve petrolle kirlenmiş toprakların geri kazanılması: 1.145,04 bin ton (2022 - 693,7 bin ton)
- CDP'nin iklim değerlendirmesi: C
- CDP'nin su güvenliği derecesi: C

Tablo 2.10. Çevresel Performans Göstergeleri (ton) (www.kmg.kz)

Yıllar	SOx emisyon yoğunluğu	NOx emisyon yoğunluğu	Ham gaz alevlenme oranı	Ham gaz kullanım oranı, %
2021	0,22	0,24	2,09	98
2022	0,21	0,31	1,5	98,8
2023	0,23	0,36	1,4	98,9

2023 yılında KMG Şirketler Grubuna göre NOx emisyonlarının petrol eşdeğeri cinsinden toplam hidrokarbon üretimine oranının ortalama göstergesi bin ton UVC üretimi başına 0,36 ton iken, ortalama IOGP oranı 0,35'tir. 2022'ye kıyasla, yüklenici kuruluşlardan yeni kaynakların eklenmesiyle bağlantılı olarak özgül NOx emisyonları %13 arttı. KMG Şirketler Grubuna göre SOx emisyonlarının petrol eşdeğeri cinsinden toplam hidrokarbon üretimine oranının ortalama göstergesi bin ton UVC üretimi başına 0,23 ton, ortalama IOGP göstergesi 0,09'dur. 2022'ye kıyasla özgül SOx emisyonlarda %9,5'lik bir artış gerçekleşmiştir.

Kazakistan'da 2021 yılı “Ekoloji Yılı” olarak belirlenmiştir. Ekoloji yılı çerçevesinde KMG, petrol atıklarının bertarafı ve yağlı toprakların temizlenmesi gibi çevre güvenliğini sağlamaya yönelik bir dizi önlem uygulamıştır. Şirket çalışanlar arasında çevre korumayı teşvik etme çabalarını güçlendirmiş, periyodik temizlik günleri düzenlemiş, çalışanların çocuklarının çizimleri için yarışmalar düzenlemiştir.

Ağaç dikme kampanyalarına katılım, hava emisyonlarını azaltmak için eylem planları geliştirmek, çevre programları vb. etkinliklere katılım gibi uygulamalara bazı örnekler şöyledir:

- Uluslararası çevre eylemi "Dünya Saati"
- Varlık bölgelerinin iyileştirilmesi ve sıhhi temizliği için ay
- Cumhuriyetçi eylem "Birge taza Kazakistan"
- Çevresel eylem "Öz ağashyndy otyrgyz"
- Bölgesel çevre yarışması "Plastikten yapılmış canavar"
- Çalışanlar ile "bölgeni temiz tut" kampanyaları
- Sıhhi koruma bölgeleri (SPZ) topraklarında ağaç dikimi.

17 Eylül 2021'de 191 ülkede "Dünya Temizlik Günü" düzenlendi. Bu küresel hareket ve eko-inisiyatif "Birge-taza Kazakistan!" çerçevesinde Ekoloji Yılı'nın yanı sıra KMG, Astana'nın Almaty ilçesi yönetimiyle birlikte ağaç dikme etkinliği düzenledi.



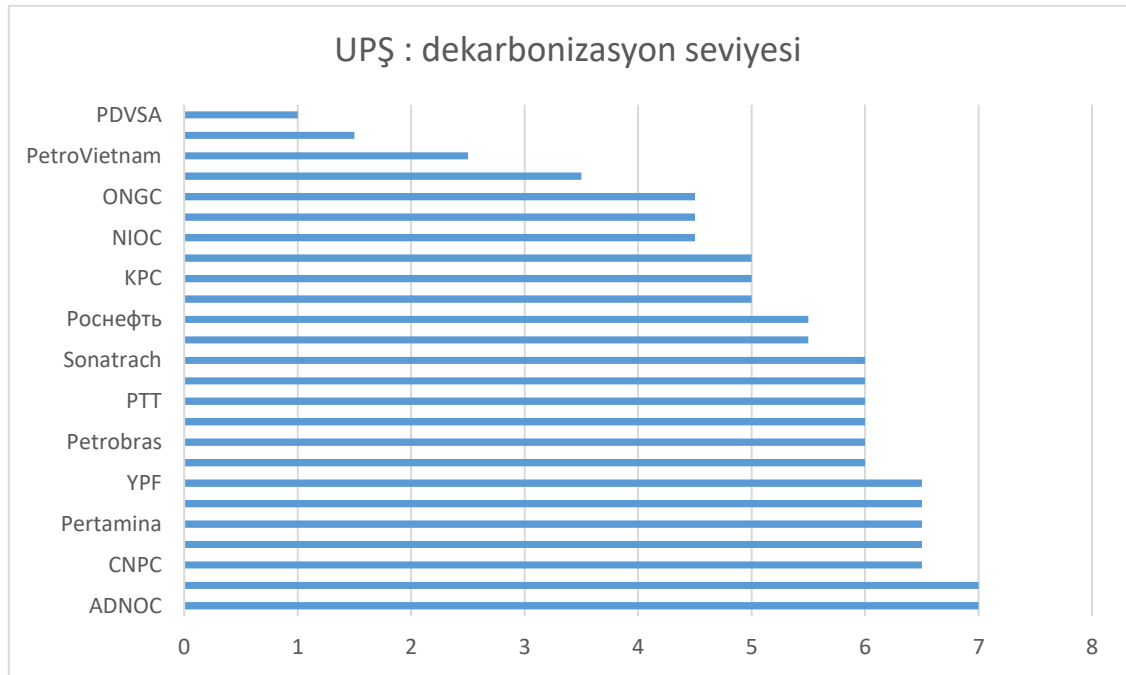
Şekil 2.4. Astana - Almaty ilçesinde Ağaç Dikme Etkinliği (www.kmg.kz)

Havanın korunması. KMG'nin çevre koruma alanındaki öncelikli hedefleri arasında atmosferik hava kirliliği emisyonlarının yönetimi, ham gazın fakel yakılmasının azaltılması, su kaynakları yönetimi, üretim atıkları ve arazi ıslah çalışmaları, biyoçeşitliliğin korunması bulunmaktadır. 2023 yılında KMG Grubu tarafından geri dönüşüme 39,653 ton ticari petrol ürünü işlenmiştir. Bu, çevresel koşulların iyileştirilmesine, çevre üzerindeki antropojenik etkilerin azaltılmasına, flora ve faunanın geliştirilmesine ve insan sağlığı üzerindeki zararlı etkilerin azaltılmasına katkı sağlamaktadır. KMG Grubuna göre tüm kirleticilerin havaya normal emisyon hacmi 2023 yılında 120 bin ton (2022'de: 120,6 bin ton) olmuştur. Atmosferik kirletici

emisyollarının 2022 yılına kıyasla %1 azaltılması gerçeği, yardımcı kaynaklardan (kaynak işleri, boya işleri) gözlenmektedir.

Hükümetlerarası İklim Değişikliği paneli tarafından hazırlanan bir rapora göre, önümüzdeki 20 yıl boyunca dünya ortalama sıcaklık artışının sanayi öncesi seviyelerin 1,5-2 °C üzerinde olacağı, geri dönüşü olmayan bir noktaya yaklaşacaktır. COP 27 toplantısında, sıcaklık artışını en fazla 1,5 °C oranında tutma yeteneğini korumak için ülkelerin fiili karbon azaltma taahhütlerini gözden geçirme ihtiyacı belirlenmiştir.

İklim değişikliği sorunları petrol ve gaz endüstrisi üzerinde güçlü etkiye sahiptir. Sadece petrole odaklanmayı amaçlayan çoğu ulusal petrol şirketinin, iklim değişikliğini ele almak için yeni gerçeklere uyum sağlama ihtiyacı söz konusu. Bu şirketler petrol ve gaz sektörlerinde faaliyet göstermek için sosyal bir lisans sağlamak amacıyla mevcut operasyonlarını karbondan arındırmak için giderek daha fazla adım atıyorlar.



Şekil 2.5. Ulusal Petrol Şirketlerinin Dekarbonizasyon Seviyesi (S&P Global Commodity Insights. Veriler (12 Ocak 2023))

Bu ve benzer "yeşillendirme" faaliyetlerine yapılan önemli yatırımlar söz konusudur. Metan kullanımının yoğunluğunu azaltmak için sera gazı (UPŞ) emisyonlarını azaltmak (daha önce alevlenmiş gazı yakalayarak) ve açık deniz operasyonlarını elektrikleştirmek, daha fazla operasyonel verimlilik sağlamak ve çevre korumasına katkıda bulunmak gibi.

2021 yılında kabul edilen 2022-2031 yılları için KazMunayGaz Kalkınma Stratejisi ve KazMunayGaz Düşük Karbonlu Kalkınma Programının "Sürdürülebilir kalkınma ve üretimin karbon yoğunluğunun aşamalı olarak azaltılması" stratejik hedefinin uygulanması kapsamında, doğrudan ve dolaylı SO2 emisyonlarının 2019 yılı seviyesinden 2031 yılına kadar %15 oranında azaltılması planlanmaktadır. Ayrıca, enerji geçişindeki uzun vadeli eğilimleri dikkate alan KazMunayGaz, sıfır emisyonlu finansal başarısını korumak için düşük karbonlu proje portföyünün oluşturulması için çalışıyor.

Doğal gazın etkin kullanımı. Şirket, ısınma ve elektrik üretimi için doğalgaz kullanımını artırarak, petrol gazının yakılmasıyla oluşan zararlı maddelerin ve sera gazlarının emisyonlarını azaltmıştır. 2023 yılında ham gazın geri kazanım oranı %98,9 olarak gerçekleşmiştir. 2017 yılına göre ham gazın fakel yakılma miktarı %89,4 azalmıştır. Gaz yakma oranı, 1.000 ton ham petrol eşdeğeri başına 1,4 ton seviyesindedir (2021 yılında 2,1, 2022 yılında 1,5). Bu oran 2022 yılına göre %7 daha düşük ve IOGP sektör ortalamasına göre %84 daha düşüktür. Şirket, ham gazın yakılma miktarını en az seviyeye indirme hedefindedir. İlişkili petrol gazının bertaraf oranındaki kademeli artış, çevresel verimlilikte iyileşme olduğunu göstermektedir. Şirket yakılan gaz miktarını azaltırken sera gazı emisyonlarını azaltıyor ve çevre güvenliğini artırıyor.

Atık yönetimi ve arazi rehabilitasyonu. KMG'nin üretim faaliyetleri sondaj atıkları (kullanılmış sondaj çözümleri ve çamur), petrol içeren atıklar (deniz dibindeki tortular, petrolle kirlenmiş toprak, petrol çamuru), kullanılmış katalizatörler ve kimyasal reaktifler gibi üretim atıklarına neden olmaktadır. Ayrıca tüm tesislerde inşaat atıkları, yağlı atıklar, kullanılmış yağlar vb. gibi yardımcı faaliyetlerden kaynaklanan atıklar da mevcuttur. 2023 yılında KMG'nin üretilen ve biriken atıkların rehabilitasyonu için harcamaları 22,9 milyar tenge olarak gerçekleşmiştir. 2023 yılında toplam 1.145,04 bin ton tarihi atık geri kazanılmıştır. 2022 ve 2023 yıllarında %28 ve %65 oranında bertaraf edilen atık hacmindeki önemli artış, şirketin birikmiş atıkları temizlemeye yönelik güçlü eylemlerine işaret ediyor. Atık depolama alanlarının rehabilite edilmesi için çalışmalar yapılmakta ve kalan tarihi petrol atık miktarlarına ilişkin çalışmalar sürdürülmektedir.

Petrol kaçaklarının önlenmesi ve yok edilmesi. Hazar Denizi kapalı olması nedeniyle petrol kirliliğine son derece duyarlı bir doğal alan olarak kabul edilir. Şirket için petrol sızıntılarının ana nedeni, petrol borularındaki korozyon süreçlerinden

kaynaklanan boru patlamalarıdır. Kolektörün patlaması ve borunun çelik kısmının aşınması sonucunda petrol sızıntıları meydana gelebilir. Şirket petrol içeren toprakların temizlenmesi ve su-yağ emülsiyonunun atık su tankına taşınmasıyla ilgili çalışmalar yapmakta ve bu atıkları sonradan temizleme işlemleri için dış kuruluşlara aktarmaktadır.

Biyolojik rehabilite sürecinde, türlerin özelliklerine uygun olarak çok yıllık bitkiler dikilmiştir. 2023 yılında KMG Grubu'nda 119 petrol sızıntı olayı kaydedilmiştir. Tüm sızıntı vakaları karada, hidrokarbonların üretimi ve taşınması sırasında gerçekleşmiştir. KazTransOil A.Ş.'nin kolluk kuvvetleriyle yakın işbirliği içinde, borularına yapılan yasadışı saldırılar kırılmıştır. Son 4 yılda ana hat borularına yapılan yasadışı saldırı olayları sıfıra indirilmiştir. Şirket, endüstriyel boru hatlarında meydana gelen arıza ve patlamaları azaltma çalışmalarına devam etmektedir. Bu amaçla boruların bütünlüğünü ve güvenilirliğini artırmak için zamanında ve kaliteli teşhis, değiştirme, rekonstrüksiyon, inhibitörlerle koruma ve temizlik faaliyetlerini yerine getirmektedir. Karadaki petrol sızıntılarının üç yıl içinde %12 ve %59 oranında azalması, şirkette çevre güvenliğinde ve risk yönetiminde iyileşmeye işaret etmektedir.

Kazakistan Cumhuriyeti Ekoloji, Jeoloji ve Doğal Kaynaklar Bakanlığı ile KMG arasında petrol içeren atıkların bertarafı ve çevre kirliliğinin temizlenmesi konusunda çalışma yürütme yükümlülüklerini içeren bir “İşbirliği Zaptı” imzalanmıştır (6/8/2019).



Petrolle kirlenmiş arazileri
temizlemeden önce



Temizlikten sonra

Şekil 2.6. Petrolle Kirlenmiş Arazilerde Islah Çalışmaları (www.kmg.kz)

Mutabakatın uygulanması kapsamında Eylül 2019'dan bu yana MMG, OMG ve KBM sözleşme bölgelerinin envanterleri çıkarılmıştır. Bu envanter çerçevesinde atığın özellikleri, atıktaki petrol ürünlerinin içeriği ve hacimleri belirlenmiştir. Envantere

dayanarak petrolle kirlenmiş arazilerin ıslahına yönelik projeler geliştirildi ve projeler çerçevesinde Devlet yetkilileriyle mutabakata varıldı. Petrolle kirlenmiş atıkların bertarafına yönelik güvenli ve etkili teknolojiler seçilerek önerilen programla petrolle kirlenmiş toprakların ıslahı için 2024 yılı sonuna kadar hazırlıklar yapılmaktadır.

KazMunayGaz Çevre Politikası kapsamında şunları taahhüt etmektedir:

- Nadir, nesli tükenmekte olan ve değerli hayvan türlerinin yaşam alanı olarak özel değere sahip, özel olarak korunan doğal alanlarda faaliyet yürütmemek, çevresel açıdan hassas alanlarda çalışma yaparken risk değerlendirmesi yapmak.

- Üretim faaliyetlerini planlarken ve uygularken, biyolojik çeşitlilik üzerindeki etkileri hafifletmek için dört temel eylemi dikkate alarak bir önlemler hiyerarşisi uygulamak: potansiyel önemli doğrudan etkilerin önlenmesi, en aza indirilmesi, onarılması ve telafi edilmesi.

- Çevre koruma ve biyolojik çeşitliliğin korunması alanında bilgiyi geliştirmek ve yenilikçi çözümler için araştırma programlarına ve endüstri ortaklıklarına katılmak.

- Sözleşme bölgelerinde yüklenici ve alt yüklenicilerin yanı sıra çalışanlarının yasa dışı avcılık, balıkçılık, flora ve faunanın diğer şekilde kullanımını önlemek.

Çevre yönetimi eğitimleri. KazMunayGaz Grubu'nda iş güvenliği, endüstriyel güvenlik, yangın güvenliği ve çevre koruma konularında personel eğitimi önemini korumaktadır. Bu bağlamda zorunlu eğitim, hazırlık ve personelin bu alanlarda yetkinliklerinin artırılması önceliklidir. 2022 yılından itibaren KMG Mühendislik A.Ş. platformunda KMG Kontrol Merkezi personeline iş sağlığı ve güvenliği, endüstriyel güvenlik ve yangın teknik konularında zorunlu eğitimler verilmektedir. KMG Grubu'nda çevre koruma konularında çalışanlar için yıllık eğitimler ve seminerler düzenlenmektedir. Bu kapsamda 2023 yılında 12,055 kadın ve 96,409 erkek olmak üzere toplamda 108,464 kişi eğitim almıştır. 2023 yılında KMG-Gönüllü adlı hareket başlatılmıştır. Gönüllü hareketinin etkinlik planı ve Kazakistan Cumhurbaşkanı'nın halka mesajının uygulanması kapsamında, gönüllüler A. Bokeyhan adlı başkent okulu lisesi alanında ağaç dikimi etkinliği düzenlemiştir. 2020-2021 Enerji denetiminin tavsiyelerine göre 2022-2027 Enerji Tasarrufu ve Enerji Verimliliği Önlem Planının uygulanmasından 2022'de enerji tasarrufu göstergesinde %505'lik bir artış olmuştur.

KazMunayGaz'ın 2021-2023 dönemi performansı, çevresel verimliliği iyileştirme ve çevre üzerindeki olumsuz etkileri azaltma arzusunu göstermektedir. Bu çabalar, şirketin sürdürülebilir kalkınma alanındaki konumunu güçlendirmeye katkıda bulunur ve günümüzün çevresel gerekliliklerine uygundur. Sürdürülebilir kalkınma, uygulamalarının ve yeniliklerin sürekli iyileştirilmesini gerektirmektedir.

İstihdam. 2023 yılında KMG, iş sahasında 49 binden fazla kişiye istihdam sağladı. 2023 yılı sonunda KMG Grubu için fiili çalışan sayısı 46.603, dış kaynak kullanımı 3.107 kişiydi. Şirketin faaliyet alanının zor, tehlikeli ve zararlı çalışma koşulları içerdiği göz önüne alındığında, erkeklerin oranı %81, kadınların oranı %19'dur. Aynı zamanda kadın yöneticilerin payı %3 azalarak KMG Şirketler Grubundaki toplam yönetici sayısının %15'ini oluşturdu. Toplam uzman sayısının %38'i kadınlardan oluşmaktadır. Raporlama döneminde iş ilişkilerinin sona erdiği işçi sayısı 2.124 kişi veya ortalama %4.5'i olmuştur. İşçilerin devir hızı 2023'te %1,5'e düşmüştür. Bu, artan işçi memnuniyetini, daha iyi çalışma koşullarını veya daha etkili bir personel tutma politikasını gösterebilir. Bu durum yeni çalışanları işe alma ve eğitme maliyetlerini düşürdüğü ve şirket içinde bilgi ve deneyim birikimini desteklediği için genellikle şirketin sürdürülebilir gelişimi üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir.

Personel gelişimi. KMG, personelin eğitimini ve gelişimini sağlamaktadır. KMG Grubu çalışanlarının gelişimi için yeni yaklaşımlar ve programlar oluşturulur. Çalışan başına yıllık ortalama akademik süre 18 saattir. Çalışanların eğitimi ve gelişimi cinsiyete ve pozisyona bakılmaksızın gerçekleştirilir. Enerji geçişi, sera gazı emisyonları, karbondan arındırma ve diğer hususlar dahil olmak üzere sürdürülebilir kalkınma konuları da bir bütün olarak Şirket ve stratejik hedeflerinin gerçekleştirilmesi için önemlidir. Çalışanlar, dünya standartlarına ve trendlerine uygun olarak her yıl bilgi ve becerilerini geliştirmektedir. Çalışanların eğitimi beşerî sermayenin gelişiminin ve şirketin sürdürülebilir kalkınmasının önemli bir unsurudur.

Fırsat eşitliği ve motivasyon. KMG Şirketler Grubu cinsiyete göre maaş ve ücret ödeme sisteminde farklılık göstermemektedir. KMG kuruluşlarındaki ücret seviyesi pozisyona bağlıdır, yani aynı pozisyonda çalışan kadın ve erkeklere, kuruluştaki ücret kurallarında öngörülen aynı ücret ve diğer ödemeler verilir. Yönetim kadrosunda yer alan çalışanların payı, toplam çalışan sayısının yaklaşık %10'udur. LTIR'deki düşüş, işle ilgili yaralanmalarla ilişkili sosyal ve ekonomik riskleri azalttığı için sürdürülebilir

kalkınma için önemli olan işyerlerinde daha iyi güvenlik koşullarının göstergesidir. FAR oranı, milyon çalışma saati başına düşen ölümcül kaza sayısını gösterir. 2022'deki önemli düşüş, iş güvenliğini iyileştirmeye yönelik başarılı çabalara işaret edebilir, ancak 2023'teki artış, bu alanın daha fazla dikkat edilmesi gerektiğini gösteriyor.

İnsan haklarına saygı ve sosyal destek. Şirket, Uluslararası İnsan Hakları Bildirgesi'nde, ILO'nun Çalışma Alanındaki Standartlarında yer alan uluslararası kabul görmüş insan haklarına kendini adanmıştır. BM iş ve insan Hakları Yönergelerinin uygulanmasına kendini adanmıştır. 2023 yılında KMG Grubunda tüm sosyal yardım ve garantiler korunmakta ve toplu sözleşmelere uygun olarak ödenmektedir. Genel olarak, 2023 yılı için çalışanlara ve emeklilere 27,65 milyar tenge değerinde sosyal destek sağlanmıştır. Sağlık programlarını, sosyal yardımları, emeklilik programlarını ve diğer destek biçimlerini içerebilecek çalışanlara sosyal destek için 2021-2022'de %9, 2022-2023'te %15'lik bir maliyet artışı söz konusudur.

Bu göstergeler KMG Şirketinin özellikle sosyal açıdan sürdürülebilir kalkınma alanındaki çabalarını yansıtmaktadır. Azalan ciro ve iyileştirilmiş işyeri güvenliği performansı ilerlemenin göstergesidir. Çalışanların sosyal desteğinin artan maliyetleri, şirketin çalışanlarının sosyal refahını iyileştirme taahhüdünü göstermektedir. Bu da sürdürülebilir gelişimi üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir.

Ekonomik verimlilik. Şirket, sürdürülebilir ekonomik faaliyetler sağlamaya kendini adanmıştır. Şirketin finansal ve operasyonel göstergelerinin elde edilmesi, stratejik ve iş planlaması sürdürülebilir kalkınma ilkeleri göz önünde bulundurularak yürütülmektedir. KMG, her yıl ülkenin sosyo-ekonomik potansiyelinin iyileştirilmesine ve Şirketin faaliyet bölgelerinin gelişmesine önemli ölçüde katkıda bulunmaktadır. Şirketin raporlama döneminde net kârı 924 milyar tenge olarak gerçekleşmiştir. Şirketin kârı 2022'de %2 arttı, ancak ardından 2023'te önemli ölçüde %29 düşmüştür. IFRS göre Polimer Prodüksiyon Llp'sinin %100 hissesinin dahil edilmesi dikkate alınarak 2022 yılı için KMY göstergeleri yeniden hesaplandığı da göz önünde bulundurulmalıdır. Kârdaki düşüş piyasa koşulları, işletme maliyetleri veya dış etkenlerle ilgili zorluklara işaret edebilir. Azalan kâr, şirketin sürdürülebilirlik projelerine ve uzun vadeli büyümeyi hedefleyen diğer girişimlere yatırım yapma yeteneğini etkileyebilir.

Bulundukları bölgelerdeki en büyük vergi mükelleflerinden biri olan KMG, vergiler ve diğer ödemeler için ülkenin bütçesine katkıda bulunmaktadır. Bu sayede 2023 yılında bütçeye 1.162 milyar tenge vergi ve diğer zorunlu ödemeler katılmıştır.

Şirket ayrıca 49 binden fazla kişiye istihdam sağlayarak sadece istikrarlı ücretler değil aynı zamanda çalışanlara ve ailelerine sosyal destek de sağlıyor. Yerli üreticileri desteklemek için programlara katılmak ve satın almalarda ülke içi değeri artırmak KMG'nin öncelikli hedefidir. 2023 yılı sonunda KMG Grubuna teslim edilen toplam mal, iş ve hizmet hacmi 2.186 milyar tenge olmuştur. Tedarik edilen mal, iş ve hizmetlerin hacminde önemli bir artış söz konusudur. Bu da şirket faaliyetlerinin genişlediğini ve üretim kapasitesinin arttığını gösteriyor. Bunun ekonomik kalkınma üzerinde olumlu bir etkisi vardır ve şirketin sürdürülebilirliğine katkıda bulunabilir. Ülke içi değerın yüksek payı, sürdürülebilir kalkınma için önemli olan yerel tedarikçilere ve ülke ekonomisine verilen desteği göstermektedir.

2.4. KazMunayGaz A.Ş. Sürdürülebilirlik Uygulamalarının Değerlendirilmesi

KazMunayGaz'ın 2021-2023 rakamları, sürdürülebilir kalkınma açısından hem olumlu hem de olumsuz yönleri göstermektedir. ESG risklerindeki artış, önemli vergi kesintilerine ve iş genişlemelerine rağmen çevresel ve sosyal konulara daha fazla dikkat edilmesini gerektirmektedir. 2023'te alımlarda azalan kâr ve ülke içi değer payı, daha sürdürülebilir büyüme elde etmek ve dış riskleri azaltmak için stratejilerin gözden geçirilmesi gerektiğini göstermektedir.

KazMunayGaz, 2021-2023 döneminde çevresel performansını iyileştirme hedefiyle önemli adımlar atmıştır. Şirketin düşük karbonlu kalkınma stratejisi, karbon emisyonlarını kademeli olarak azaltmayı ve yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanımını artırmayı hedeflemektedir. Özellikle, 2060 yılına kadar karbon nötr olma hedefi doğrultusunda emisyon azaltımı, enerji verimliliği projeleri ve metan yönetimi gibi alanlara odaklanılmıştır. Şirket, karbon emisyonlarını beş yıl içinde %20 oranında azaltma hedefi koymuş ve bu doğrultuda birçok önlem almıştır. Örneğin 2023 yılında 45 bin ton CO₂ emisyonunun azaltılması sağlanmıştır. Ancak SO_x emisyon yoğunluğu %14 artmış, bu da belirli alanlarda daha fazla iyileştirme ihtiyacı olduğunu göstermektedir.

2022-2023 yılları arasında tarihi atıkların bertarafında %65 oranında artış sağlayarak çevreye olumsuz etkisini azaltma yönünde önemli adımlar atmıştır. Bu tür adımlar sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşmada önemli bir başarı olarak değerlendirilebilir. Su kaynaklarını daha verimli kullanma stratejisi kapsamında 2021-2023 döneminde su alımını %4 oranında azaltmış ve suyun tekrar kullanımına yönelik projeler geliştirmiştir. Ancak su kullanımında sürdürülebilirlik için atılan adımların geliştirilmesi gerektiği görülmektedir. Kazakistan'ın su kaynakları üzerindeki baskının artması, su yönetimi stratejilerinin ileri düzeyde optimize edilmesini gerektirmektedir.

KazMunayGaz, çalışanlarının refahına ve gelişimine yönelik çeşitli programlar yürütmektedir. Sosyal sürdürülebilirlik uygulamaları, çalışan sağlığı ve güvenliği, eğitim fırsatları ve toplumsal desteğe odaklanmıştır. Şirket, iş güvenliği alanında önemli iyileştirmeler yapmış, 2022'de iş kazaları nedeniyle ölüm oranlarını (FAR) %66 oranında azaltmıştır. Ancak 2023 yılında bu oran yeniden yükselmesi, iş güvenliği alanında daha fazla iyileştirme yapılması gerektiğini göstermektedir. Çalışan sağlığı ve güvenliği konusundaki programların genişletilmesi, sürdürülebilir gelişim açısından büyük öneme sahiptir. Çalışanların eğitimi ve gelişimi şirketin insan kaynağı yönetiminde önemli bir yer tutmaktadır. 2023 yılında sürdürülebilir kalkınma, enerji geçişi ve çevre koruma konularında eğitimlerin verildiği, çalışan başına yıllık akademik süre 18 saat olarak belirlenmiştir. Bu durum çalışanların bilgi ve becerilerinin sürdürülebilir kalkınma doğrultusunda artırıldığını göstermektedir. Şirketin çalışanlara sağladığı sosyal destek, 2021-2023 döneminde %15 oranında artırılmıştır. Bu destekler çalışanların sağlık programlarını, emeklilik haklarını ve diğer sosyal yardımları kapsamaktadır. Artan sosyal destek, çalışan memnuniyetini artırdığı gibi sürdürülebilir kalkınma hedeflerine ulaşma konusunda da önemli bir unsur olarak öne çıkmaktadır.

KazMunayGaz, ekonomik sürdürülebilirliği sağlamaya yönelik önemli çabalar göstermiştir. Ancak 2022-2023 yılları arasında şirketin kârlılığı %29 oranında azalmıştır. Bu durum sürdürülebilirlik projelerine ve uzun vadeli büyüme hedeflerine ayrılacak kaynaklar açısından risk teşkil edebilir. Şirket Kazakistan'ın en büyük vergi mükelleflerinden biri olarak, 2023 yılında ülkenin bütçesine 1.162 milyar tenge katkıda bulunmuştur. Bu katkılar, şirketin faaliyet gösterdiği bölgelerde ekonomik kalkınmaya olumlu etkisini göstermektedir. KMG'nin tedarik zincirindeki sürdürülebilirlik uygulamaları da dikkat çekicidir. 2023 yılında şirketin yerel tedarikçilerden yaptığı alımların ülke içi değeri %77 olarak belirlenmiştir. Bu oran yerel ekonomiye verilen

desteği ve sürdürülebilir kalkınmanın ekonomik boyutunu vurgulaması bakımından dikkat çekicidir.

KazMunayGaz, çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) risklerini etkin bir şekilde yönetmek için yeni stratejiler ve uygulamalar geliştirmiştir. 2023 yılında şirketin ESG risk puanı 32.3 olarak belirlenmiş ve bu puan küresel petrol ve gaz şirketleri sıralamasında 40. sırada yer almıştır. Bu, şirketin ESG performansını iyileştirmek için önemli çabalar sarf ettiğini göstermektedir. Ancak, ESG risklerindeki artış, şirketin bu alanda daha fazla dikkat etmesi gereken zorluklar olduğuna da işaret etmektedir.

KazMunayGaz, 2021-2023 döneminde sürdürülebilirlik alanında önemli başarılar elde etmiş olsa da bazı zorluklar ve geliştirilmesi gereken alanlar mevcuttur. Çevresel performansın bazı alanlarında (özellikle emisyonlar ve su kullanımı) daha fazla iyileştirme yapılması gerekmektedir. Sosyal açıdan ise çalışan sağlığı, güvenliği ve eğitimi konularında başarılı programlar yürütölmekte ancak iş güvenliği riskleri daha dikkatle yönetilmelidir. Ekonomik sürdürülebilirlik açısından, kârdaki düşüşün şirketin gelecekteki projelerine ve yatırımlarına etkisi göz önünde bulundurularak, daha sağlam bir stratejik planlama yapılmalıdır. ESG risklerinin yönetiminde daha proaktif bir yaklaşım benimsenmelidir. KazMunayGaz, sürdürülebilir kalkınma hedeflerine ulaşmak için stratejik adımlar atmaya devam etmeli ve bu süreçte karşılaştığı zorluklarla başa çıkmak için daha ileri teknoloji ve yenilikçi çözümler arayışında olmalıdır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Sonuç

Sürdürülebilirliğin işletme içinde hayata geçirilebilmesi tüm süreçlere, birimlere ve faaliyetlere nüfuz edebilmesi için işletme ile ilgili tüm unsurlara ait verilerin toplanması ve bunların sürdürülebilirlik bağlamında analiz edilmesi gerekmektedir. Sürdürülebilirliğin işletme düzeyinde uygulanabilmesi için muhasebe sistemi ve muhasebe profesyonellerine önemli görevler düşmektedir.

Geleneksel muhasebe bir işletmenin sahip olduğu varlıkların nasıl elde edildiğini, bu varlıkların nasıl kullanıldığını ve işletme faaliyetleri sonucunda bunlarda meydana gelen değişiklikleri inceleyerek işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlar. Sürdürülebilirlik muhasebesi ise geleneksel muhasebe özelliklerine ek olarak işletmenin sürdürülebilirlik faaliyetlerini ölçmeyi, tüm paydaşlara karşı hesap verebilirliği sağlamayı ve yönetimin sürdürülebilirlik politikaları hakkında karar alıcılara yardımcı olacak bilgileri üretmeyi amaçlar. Sürdürülebilir muhasebenin özellikleri şunları içerir: çevresel ve sosyal etkilerin raporlanması, uzun vadeli bakış açısı, şeffaflık ve hesap verebilirlik, etkin kaynak yönetimi, etik ve sosyal sorumluluk, tüm paydaşların çıkarlarının dengeli gözetilmesi.

Bu noktada sürdürülebilirlik muhasebesinin kapsamını hatırlamakta yarar var.

Çevresel ve sosyal etkilerin raporlanması. Finansal faaliyetlerin yanında çevre ve toplum üzerindeki etkinin de muhasebeleştirilmesi anlamına gelir. *Uzun vadeli bakış açısı.* Yalnızca kısa vadeli kârlara değil uzun dönemde sürdürülebilir kalkınma hedeflerine odaklanmayı gerektirir. Bu kapsamda sera gazı emisyonları, doğal kaynakların kullanımı, biyolojik çeşitlilik üzerindeki etkiler, çalışma koşulları ve sosyal yatırımlar gibi finansal olmayan göstergeler de raporlamaya dahil edilmelidir. Bu durum GRI (Global Reporting Initiative), SASB (Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu) gibi raporlama standartlarının ve entegre raporlamanın uygulanmasını gerektirir. *Şeffaflık ve hesap verebilirlik.* Tüm taraflar için doğru ve şeffaf bilgilerin sağlanmasıdır. *Kaynak yönetimi.* Doğal kaynakların verimli ve sürdürülebilir kullanımını sağlamak üzere, sürdürülebilir satın alma ve tedarik zincirinden yeniden kullanım ve geri dönüşümün sağlanmasına kadar tüm süreçleri kapsar. *Etik ve sosyal sorumluluk.* İşletme içi uygulamalar ve dış paydaşlarla ilişkilerde etik ve sosyal sorumluluk ilke ve kurallarını gözeterek iş yapmayı gerektirir.

Tüm paydaşların çıkarlarının dengeli korunması. Hissedarlar yanında çalışanlar, müşteriler ve diğer paydaşların çıkarlarının muhasebeleştirilmesidir. Bu özellikler işletmelerin ekonomik, çevresel ve sosyal yönleri arasında denge kurarak sürdürülebilir kalkınmaya ulaşmalarına yardımcı olur.

Bu çalışmada muhasebenin sürdürülebilirlik boyutu ele alınarak Kazakistan'da faaliyet gösteren KazMunayGaz A.Ş. uygulamaları ele alınmış, KMG A.Ş.'nin sürdürülebilirlik raporlarının GRI standartlarına uyum durumu değerlendirilmiştir. Çalışmada Kazakistan Cumhuriyeti'nin sürdürülebilirlik yaklaşımı, politika ve yasal düzenlemeleri ve KMG şirketinin bu düzenlemelerle uyumu da incelenmiştir.

Kazakistan Cumhuriyeti'nin "Yeşil Ekonomiye Geçiş Uygulaması" ile Kazakistan nüfusunun refahı, yaşam kalitesi artırılarak ülkenin çevre üzerindeki yükü ve doğal kaynakların bozulmasını en aza indirirken dünyanın en gelişmiş 30 ülkesi arasına girme hedefiyle "yeşil ekonomiye" geçişin temelleri atılmaktadır. KMG Şirketinde projenin göstergelerine karşılık gelen önlemler uygulanmaktadır. Örneğin, emisyonların beş yılda %20 oranında azaltılması öngörülmektedir. 2022-2031 dönemi için Düşük Karbonlu Kalkınma Programının uygulanmasına yönelik önlemler için plan geliştirilmiş ve onaylanmıştır.

Yeşil Köprü Ortaklık Programı kapsamında 21. yüzyılın ortalarına kadar dünyadaki tüm ülkelerde enerji ve diğer doğal kaynakların optimum tüketim düzeyine ulaşması amaçlanmaktadır.

Kazakistan Cumhuriyeti Çevre Kanunu ile Kazakistan Cumhuriyeti'nde devlet çevre politikasının uygulamasının yasal temelleri, görevleri, ilkeleri ve mekanizmaları belirlenmektedir. Şirkette Çevre Kanunu'na uygun olarak karbon kotalarının tahsisi, Ekoloji, Jeoloji ve Doğal Kaynaklar Bakanlığı tarafından 19 Temmuz 2021 tarih ve 260 sayılı kararnameyle onaylanan kriterler uygulanarak hesaplanmaktadır.

Kazakistan Cumhuriyeti'nin 2060 Yılına Kadar Karbon Nötrlüğüne Ulaşma Stratejisinin amacı Kazakistan ekonomisinin 2060 yılına kadar iklim değişikliğine ve karbon nötrlüğüne karşı sürdürülebilir kalkınmasını sağlamaktır. Şirket stratejiyi uygun hale getirmek için 2060 yılına kadar Düşük Karbonlu Kalkınma Programı geliştirmiştir. Yeni programla uluslararası standartlara göre tüm bölümleri (1, 2, 3) kapsayan ve Paris Anlaşmasına uygun sera gazı emisyonlarını azaltmak için kısa, orta ve uzun vadeli hedefler belirlenmiştir.

Finansal piyasaların oynaklığına, yüksek enflasyon oranlarına ve zorlu jeopolitik duruma rağmen KMG A.Ş.'nin sürdürülebilirlik konusunda önemli sonuçlar elde etmeyi başardığı değerlendirilmektedir. Bu durum üretim ve finansal göstergelerin yanı sıra KMG'nin sürdürülebilir gelişimini sağlayan stratejik uygulamaların sonuçları için de geçerlidir.

Dünya petrol fiyatlarındaki artış ve üretim sonuçlarındaki olumlu dinamikler, 2022 yılı sonunda şirketin neredeyse tüm finansal göstergelerinin büyümesini sağlamıştır. ABD Doları bazında gelirler %24,3 artarak 18,8 milyara ulaşmıştır. Serbest nakit akışı 2,4 milyar dolardır. Haziran 2022'de hissedarlara 200 milyar tenge tutarında temettü ödendiğini belirtmek gerekir.

Şirketin gelişiminde önemli bir stratejik adım, yerel borsalar KASE ve AIX'teki halka arz olmuştur. Dağıtım sonuçlarına göre KMG'nin toplam adi hisse sayısının %3'ünü temsil eden toplam 153,9 milyar tenge üzerindeki başvurular kabul edilmiştir. Bir hisse için teklif fiyatı KMG'nin 11 milyar ABD doları tutarında kapitalizasyonu varsayılarak, 8.406 tenge olarak gerçekleşmiştir. Nisan 2023'te hisse senetlerinin değeri 10 bin tenge'yi aşmış ve %20'den fazla artış göstermiştir.

KMG Sürdürülebilirlik Raporlarının GRI standartlarına uyumluluğu incelendiğinde 2023 Raporunda, GRI standartlarına uygun olarak hazırlandığı açıkça belirtilmektedir. Raporda GRI 1: Foundation 2021'in ana standartları ve GRI 11: Petrol ve Gaz Sektörü 2021 endüstri standardı kullanılmaktadır. KMG 2023 yılı Sürdürülebilir Kalkınma Raporu güncel endüstri standartlarının kullanımını dikkate alarak ve kilit alanlarda ayrıntılı bilgi sağlayarak GRI standartlarına uygun hazırlandığı söylenebilir. Şirket ayrıca denetim, vergilendirme, işlem takibi ve danışmanlık alanlarında uluslararası denetim kurumu EY'den 30 Nisan 2024 tarihinde olumlu bağımsız denetim raporuna sahiptir. Bazı verilerin toplanmasında sınırlamalarla ilgili küçük istisnalar da vardır.

Şirket, üretim tesislerinde Kazakistan Cumhuriyeti çevre mevzuatına uygunsuzluğu tespit etmek, sorunlu alanları belirlemek ve mevzuatın gerekliliklerine uyulmasını sağlamak için önlemler almak üzere risk yönetimi uygulamaktadır. Kazakistan'da Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) gibi yerel bir sürdürülebilirlik raporlama standardı henüz bulunmamaktadır. Bununla birlikte Ülkede sürdürülebilirlik konusundaki farkındalık artarken, şirketler ve finansal kurumlar sürdürülebilirlik raporlama ve denetimi konularında belirli adımlar atmaktadırlar.

Kazakistan'da sürdürülebilirlik muhasebesi ve denetimi alanında ilerleme sağlanması için şirketler arasında bilgi paylaşımı ve işbirliğinin artırılması, düzenleyici kurumların teşvik edici önlemler alması ve uluslararası iyi uygulama örneklerinin yerel koşullara uyumu gerekmektedir. Bu şekilde sürdürülebilirlik raporlama ve denetim uygulamaları etkin şekilde geliştirilebilir ve yaygınlaştırılabilir.

Öneriler:

Çalışmanın giriş kısmında belirtilen sorulara cevap niteliğinde ulaşılan sonuçlar ve getirilen öneriler şöyledir:

Soru 1: Sürdürülebilir ekonomik kalkınmada muhasebenin rolü nedir?

Cevap 1. Sürdürülebilirlik muhasebesi geleneksel muhasebe işlevlerine ek olarak, işletmenin sürdürülebilirlik faaliyetlerini ölçmeyi, tüm paydaşlara karşı hesap verebilirliği sağlamayı ve yönetimin sürdürülebilirlik politikaları hakkında kararlara yardımcı olacak bilgileri üretmeyi amaçlar. İşletmelerin çevre üzerindeki etkilerini azaltmalarına yardımcı olmak için karbon ayak izi, yenilenebilir enerji tüketimi ve atık yönetimi gibi faktörleri dikkate alır. Çalışan hakları, iş güvenliği, toplumsal katkı ve etik iş uygulamaları gibi konulara odaklanır. Şirketlerin uzun vadeli ekonomik sürdürülebilirliğini sağlamaya yönelik strateji geliştirmelerine yardımcı olur. Finansal raporlama ve yönetim pratiğini sürdürülebilirlik hedefleriyle uyumlu hale getirir. Şirketlerin sürdürülebilirlik performansını açık ve anlaşılır şekilde raporlar. Böylece şeffaflık, paydaşların bilgiye erişimi ve hesap verebilirliği artar. Uzun vadeli sürdürülebilirlik hedeflerine odaklanır. Böylece işletmenin gelecekteki risk ve fırsatlarını değerlendirmeyi ve sürdürülebilir kalkınmayı gerçekleştirmeyi destekler.

Soru 2: Kazakistan'da nasıl bir sürdürülebilirlik raporlaması yapılmaktadır?

Cevap 2. Kazakistan'da sürdürülebilirlik raporlaması yapma zorunluluğu ve genel bir düzenleme bulunmamaktadır. Araştırmamıza konu olan KMG, 2008 yılından beri sürdürülebilirlik alanındaki faaliyetlerini yıllık olarak raporlamakta olup 2012 yılından itibaren Global Raporlama Girişimi (GRI) standartlarına uygun raporlama yapmaktadır. Şirket, paydaşlarına yönelik faaliyetlerini şeffaf bir şekilde sunarak sürdürülebilir kalkınma, sosyal, ekonomik ve çevresel sorumluluk yaklaşımını her yıl vurgulamaktadır. Uluslararası sürdürülebilir kalkınma girişimlerinin rehberliğinde KMG, BM Küresel İlkeler Sözleşmesine bağlı kalmakta ve Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerini faaliyetlerine entegre etmektedir. Rapor ekonomi, çevre ve insanlar üzerindeki önemli etkileri ve bu etkinin nasıl yönetileceği hakkında bilgi vermektedir.

Soru 3: *Sürdürülebilir muhasebe ve raporlama bakımından KazMunayGaz A.Ş. özelinde Kazakistan uygulamalarında ne tür değişiklikler yapılabilir?*

Cevap 3. Sürdürülebilir muhasebe bakımından KMG 2023 Raporu GRI'nin temel gerekliliklerine uyulmasına rağmen izleme mekanizmalarının olmaması veya bilgi toplamının özgünlüğü nedeniyle bazı veriler eksik açıklanmakta veya hiç açıklanmamaktadır. Değişiklik olarak KMG grubunda çalışanların sayısına ilişkin verilerin tam olarak toplanması, KMG grubunda çevre ihlalleri ile ilgili ödenen para cezalarını izlemek için bir mekanizmanın kurulması, kuruluş dışındaki enerji tüketiminin muhasebeleştirilmesi gibi öneriler getirilebilir.

Çevresel yükümlülük ve maliyetlerin ayrıntılı raporlamasını gerektiren çevresel muhasebe düzenleme ve uygulamaları geliştirilebilir. Çevresel performansın bazı alanlarında (özellikle karbon emisyonları ve su kullanımı) iyileştirme yapılması gerekmektedir. Karbon emisyonları, enerji verimliliği, su kullanımı ve atık geri dönüşüm oranları hakkında ayrıntılı veriler sağlanabilir. Ayrıca, bu göstergelerin zaman içindeki değişimi ve bunun yönetim stratejileriyle ilişkisi açıklanmalıdır.

Belirli bir proje kapsamında gerçekleştirilen habitat restorasyon çalışmaları, türlerin izlenmesi ve koruma stratejileri hakkında ayrıntılı veriler ve sonuçlar paylaşılabilir. Sosyal sürdürülebilirlik alanında daha şeffaf ve hesap verebilir bir yapı oluşturulabilir. Çalışan sağlığı, güvenliği ve eğitimi konularında başarılı programlar yürütülmekle birlikte iş güvenliği riskleri dikkatle yönetilmelidir. Çalışan memnuniyeti ve bağlılığı ile ilgili anket sonuçlarına yer verilebilir.

Ekonomik sürdürülebilirlik açısından kârdaki düşüşün şirketin gelecekteki projelerine ve yatırımlarına etkisi göz önünde bulundurularak daha sağlam bir stratejik planlama yapılmalıdır. Şirket, enerji fiyatlarındaki dalgalanmalara karşı dayanıklılığını artırmak için düşük maliyetli yenilenebilir enerji projelerine yatırım yapabilir ve böylece fosil yakıtlara olan bağımlılığını azaltabilir. ESG risklerinin yönetiminde de daha proaktif bir yaklaşım benimsenmelidir.

Sürdürülebilir kalkınma uygulamalarının ve yeniliklerin sürekli iyileştirilmesi gerekir. KazMunayGaz, çevresel etkilerini en aza indirmek ve pozitif sosyal katkısını arttırmak için süreçlerini uyumlaştırma çalışmalarına devam etmelidir.

- Çevresel bilgiler anlaşılır ve güvenilir raporların hazırlanmasında ayrılmaz bir rol oynar. Kazakistan'da çevresel yükümlülüklerin ve maliyetlerin ayrıntılı raporlaması ve finansal raporlamasını gerektiren çevresel muhasebe düzenlemeleri eksiktir.

Gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Avrupa Birliği'nin çevresel raporlama düzenlemeleri veya gelişmiş ülkelerin raporlama standartlarından en iyi uygulamalar incelenerek Kazakistan'ın ihtiyaçlarına göre uyarlaması yapılabilir.

- Çalışanların işe alınması ve personel devri ile ilgili bilgiler net olarak açıklanmalıdır. GRI standartlarına uyumluluğu sağlamak için işe alım oranları, personel devir oranları, ayrılma nedenleri ve çalışan eğitim programları hakkında ayrıntılı raporlar hazırlanmalı, potansiyel çevresel cezaları önlemek için şeffaflığın, operasyonel hızın artırılması ve insan hatalarının en aza indirilmesine çaba gösterilmelidir. Bu konuda çalışanlara eğitim ve seminerler verilebilir.
- Bazı raporlama bölümleri ayrıntıdan yoksundur. Örneğin biyoçeşitlilik üzerindeki etkileri azaltmaya yönelik önlemlere ilişkin bilgiler, belirli sonuçlar veya projeler belirtilmeden genelleştirilmiş şekilde sunulmakta, bu da petrol ve gaz sektörü için GRI endüstri standartlarına uyumu azaltmaktadır. Çevresel risklerin değerlendirilmesi için kullanılan metodoloji, risk yönetim stratejileri ve bunların uygulama sonuçları hakkında bilgiler içeren ayrıntılı raporlar hazırlanabilir.
- Çevre koruma alanında bütünleşik bilgi alanının oluşturulması gerekmektedir.
- Toprak, atmosferik hava veya su kaynaklarının ikincil kirliliğini önleyen atık geri kazanım teknolojilerinin çok hızlı şekilde uygulanması gerekmektedir. Kaynak tasarruflu, düşük atık üreten ve çevre dostu teknolojiler kullanılmalıdır.

Sürdürülebilirlik kavramının hayata geçirilmesinde verilerin kayıt altına alınması izlenmesi ve raporlanması önem taşımaktadır. Ancak bunlar yeterli değildir. Bu açıdan muhasebe hem finansal hem de finansal olmayan raporlamalara ya doğrudan ya da dolaylı şekilde katılmaktadır. Muhasebe sisteminin sürdürülebilirlik raporları gibi finansal olmayan bazı raporlamaları kapsayacak şekilde genişletilmesi gerekmektedir.

Türkiye'deki TSRS benzeri Sürdürülebilirlik Standartlarının Kazakistan için de belirlenmesi ve uygulanması önerilebilir. Muhasebe ve denetim meslek mensuplarının sürdürülebilirlik faaliyetlerine aktif katılımı Kazakistan ya da Türkiye ile sınırlı olmayıp küresel boyutta ele alınması gereken bir gerçektir. Sürdürülebilirlik kapsamında kişi, kurum, meslek ya da ülke ayrımı yapılmaksızın herkim ne yaparsa dünyamızın sürdürülebilirliğine bir nebze katkı sağlamış olacaktır.

KAYNAKÇA

- Adams, R. (1997). Modern Çevre Muhasebesinin Gelişiminin Ana Yönleri. *Çevresel Muhasebe ve Denetim: Makalelerin Toplanması*. (Ed. Steydmann L.Z.). M. FBK-Press. (164-185).
- Albayrak, M. (2015). İç Denetçiler İçin Sürdürülebilirlik Raporlamalarına Güvence Verme Kılavuzu. *İç Denetim Dergisi*. 41, (32-37).
- Amanzholova, B. A. (2015). Çevre Muhasebesinin Teorik ve Metodolojik Temellerinin Geliştirilmesi İçin Beklentiler. (Ed. Amanzholova, B. A. Ve Friebus, N. V.) *Uluslararası Muhasebe*. Nu.9 (351), (2-13).
- Asif, M., Searcy C., Zutshi A.&Ahmad. N. (2011). An Integrated Management Systems Approach to Corporate Sustainability. *European Business Review*. 23 (4), (353-367).
- Ballı, A. (2019). Sürdürülebilirlik, Sürdürülebilir Girişimcilik ve Türkiye’de Sürdürülebilir Girişimcilik. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 11(29), (464-483).
- Bektöre, S. (2003). Muhasebe Mesleği, Etik ve Enron Olayı. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 19, (5-9).
- Chmiliar, I. (2010). Multiple-case designs. In (Ed. A.J. Mills, G. Euepas& E. Wiebe), *Encyclopedia of Case Study Research*. (582-583). USA: SAGE Publications.
- Dinç, E.&Kaya, U. (2006). Muhasebe Meslek Mensuplarının “Meslek Ahlakı Kuralları” Açısından Hizmet Satın Alanlar Tarafından Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış*. 17, (139-152).
- Düzer, M. (2018). Sürdürülebilirlik Performans Göstergelerine İlişkin Açıklamaların Finansal Performans Üzerine Etkisi. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Fribo, N.V. (2014). Çevresel Muhasebe ve Raporlama Beklentileri, Yenilikler: Tüm Rusya Genç Bilim Adamları Bilimsel Konferansı'nın materyalleri. Novosibirsk, Ch.8-T.2. (309-312).

- Fülop, G.&Hernadi, B.H. (2013). *Sustainability Accounting: A Success Factor in Corporate Sustainability Strategy*. New Challenges of Economic and Business Development. 9 (13), (229-241).
- Göçer, T. (2023). Süreklilik Eleştirisi Altında Kurumsal Sürdürülebilirlik, Sürdürülebilirlik Muhasebesi, Raporlaması ve Denetimi (Türkiye Örneği). Ankara: T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- GRI (Global Reporting Initiatives). (2011). *Sustainability Reporting Guidelines* (<https://www.globalreporting.org/resource/library/G3.1-Sustainability-Reporting-Guidelines.pdf>). (Erişim tarihi: 03.06.2024).
- Gupta, V.K. (2011). *Çevresel Muhasebe ve Raporlama. Hindistan Kurumsal Sektörünün Analizi*. URL: <http://www.wbiconpro.com/110-Gupta.pdf> (Erişim tarihi: 03.03.2024).
- Hancock, R.D.&Algozzine, R. (2006). *Doing Case Study Research*. New York: Teachers College Press.
- Hoşkara, E. (2007). Ülkesel Koşullara Uygun Sürdürülebilir Yapım İçin Stratejik Yönetim Modeli. Doktora Tezi. İstanbul: İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.
- <http://rospromeco.com/expertnoe-mnenie/28-analytic/expertnoe-mnenie/88-mnenie-2> (Erişim tarihi: 08.06.24).
- https://adilet.zan.kz/kaz/docs/Z070000234_/compare (Erişim tarihi: 12.05.24).
- <https://informburo.kz/stati/programma-partnyorstva-zelyonyy-most-cto-eto-za-iniciativa-i-pochemu-ona-vazhna-dlya-kazahstana.html> (Erişim tarihi: 15.07.24).
- <https://kase.kz/ru/> (Erişim tarihi: 02.06.24).
- <https://sasb.ifrs.org/> (Erişim tarihi: 25.05.24).
- <https://sigmaearth.com/ru/essentials-of-sustainability-audits-assessing-corporate-eco-footprints/> (Erişim tarihi: 12.05.24).
- <https://studfile.net/preview/11791074> (Erişim tarihi: 10.05.24).
- <https://tttu.edu.kz/ru/kratkaya-informaciya-o-realizacii-celey-ustoychivogo-razvitiya-v-kazaxstane/> (Erişim tarihi: 08.06.24).

- https://www.akorda.kz/ru/republic_of_kazakhstan/kazakhstan (Erişim tarihi: 12.05.24).
- https://www.inform.kz/ru/vneshnyaya-torgovlya-kazahstana-istoricheskiy-rekord-i-novye-vyzovy_5 (Erişim tarihi: 25.05.24).
- <https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/4874/UFRS-S1-> (Erişim tarihi: 13.06.24).
- <https://www.kgk.gov.tr/surdurulebilirlik-sss> (Erişim tarihi: 10.05.24).
- <https://www.kmg.kz> (Erişim tarihi: 17.12.2023).
- <https://www.onetrust.com/blog/cdp-sasb-gri-sustainability-reporting-standards/> (Erişim tarihi: 10.05.24).
- IFA Cboardissues ED. (2004). *Yeminli Mali Mũřavirler Dergisi*.
- Kazakistan Cumhuriyeti Ulusal Ekonomi Bakanlığı. (2023). *Kazakistan Cumhuriyeti'nde Çevre Koruma Maliyetleri*. URL: http://www.stat.gov.kz/faces/wcnav_externalId/homeNumbersEnvironment?_af (Erişim tarihi: 15.12.2023).
- Khilchevskaya, R.I. (1996). Sũrdũrũlebilir Kalkınma Kavramı Işığında Çevre Ekonomisi Problemleri. *Ekonomi ve Matematiksel Yũntemler*. Moskova. T.32. Nu.3. (85-95).
- Labyntsev, N.T.&Popov, L.L. (2011). Sũrdũrũlebilir Bir Ekonominin Gelişimi Bağlamında Muhasebe Raporlaması: Uluslararası Bilimsel ve Pratik Konferansın Materyalleri. M.: RUDN Őniversitesi. (42-51).
- Lamberton, G. (2005). Sustainability Accounting- A Brief History and Conceptual Framework. *Accounting Forum*. 29, (7-26).
- Lebel, L.&Lorek, S. (2008). Sũrdũrũlebilir Őretim-Tũketim Sistemlerinin Sağlanması.
- Legenchuk, S.F. (2011). Sanayi Sonrası Ekonomide Muhasebenin Gelişmesindeki Kũresel Eğilimler. *Uluslararası Muhasebe*. 8(158).
- Meadows, D.H., Meadows, D.L.&Randers, Y. (1994). *Bũyũmenin Sınırları*: Roma Kulũbũ Raporu, 1972'de yayınlandı. Moskova.

- Mont, O.&Bleischwitz, R. (2007). *Yaşam Döngüsü Düşüncesi Işığında Sürdürülebilir Tüketim ve Kaynak Yönetimi*.
- Odintsova, T.M. (2021). *Ekonomisinin Dijitalleşmesi Bağlamında Muhasebenin Gelişimi*. Rusya, Sivastopols.
- Oral, G. K., (2006). Ekolojik yaklaşımda iklimle dengeli yapı tasarımı. *21 Dergisi*, (47), (100- 114).
- Paliy, V.F. (2007). *Muhasebe Teorisi: Modern Problemler: Muhasebe*.
- Peattie, K. (2001). Towards Sustainability: The Third Age of Green Marketing. *The Marketing Review*. 2, (131-132).
- Renda, Y. (1995). Sürdürülebilir Turizm. *İstanbul: Bilim ve Teknik Dergisi*.
- Roy, M. (2020). *Sustainable Development Strategies: Engineering, Culture and Economics*. Butterworth-Heinemann.
- Saraç, B.&Alptekin, N. (2017). Türkiye’de İllerin Sürdürülebilir Kalkınma Göstergelerine Göre Değerlendirilmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*. 13(1), (19-49).
- Sayım, F.&Usman, Ö. (2016). Muhasebe Mesleği İçin Mesleki Durum Analizi Kriterlerinin Belirlenmesi, *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*. 6(12), (105-122).
- Seilova, M.M. (2003). *Çevresel Faaliyetlerin Muhasebesi ve Denetimi (Kimya ve Petrol Üretim Endüstrilerindeki İşletmeler Örneği)*: dis.cand. Ekonomi. Almaty.
- Senal, S.&Ateş, A.B. (2012). Kurumsal Sürdürülebilirlik İçin Muhasebe ve Raporlama, *Muhasebe ve Denetim Bakış*. 36, (83-96).
- Shapiguzov, S.M.&Schneidman, L.Z. (1997). İşletmenin Çevresel Faaliyetleri İçin Muhasebe Sistemi. *Çevresel Muhasebe ve Denetim*. - FBK-PRESS. (7-10).
- Sokolov, Ya.V. (2009). *Muhasebe Tarihi: Ders Kitabı*. 3. Revize (Ed. Sokolov, Ya.)
- Stiching Küresel Raporlama Girişimi (GR1).-URL: www.globalreporting.org (Erişim tarihi: 12.12.2023).
- Taygaşınova, K.T. (2022). *Çevre Muhasebesi ve Denetiminin Oluşumu ve Geliştirilmesi Sorunları. Teori ve Pratik: Monografi*. Almaty: Zhania-Polygraph.

- Welford, R. (1995). *Çevresel Strateji ve Sürdürülebilir Kalkınma. 21. Yüzyılın Kurumsal Meydan Okuması*. Londra.
- Yin, R. (1984). *Case Study Research: Design and Methods*. California: Sage Publications.
- Yücel, T.S. (2016). Sürdürülebilirlik ve Kurumsal Sürdürülebilirlik Kavramının İncelenmesi ve Muhasebe ile İlişkisi: Teorik Bir Araştırma. *Kesit Akademi Dergisi*. 5, (158-181).
- Yükçü, S.&Kaplanoğlu, E. (2016). Sürdürülebilir Kalkınmada Finansal Olmayan Raporlamanın Önemi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 18(1). (63-101).
- Yüksel, F., Kayali, C.&Kayali, N. (2018). Sürdürülebilirlik Raporlaması ve XBRL, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. (10.yıl özel sayısı) (110-131).

ÖZGEÇMİŞ

AdıSoyadı: Sharizat TELMAN

Yabancı Dil: Kazakça, Türkçe, Rusça, İngilizce

Doğum Yeri ve Yılı:

E-posta:

Eğitim ve MeslekiGeçmişi:

- 2017-2020, Kazak Ulusal Tarım Üniversitesi, İşletme ve Hukuk Fakültesi Muhasebe ve Denetim Dalı
- 2020-2021, Kasiyer, ATF Bank

