

Şubat 2024

# Eğitim Materyali

## İklimle ilgili risk ve fırsatların niteliği ve sosyal yönleri

Haziran 2023'te Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB), UFRS S1 *Sürdürülebilirlik ile İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler* (UFRS S1) ve UFRS S2 *İklimle İlgili Açıklamalar* (UFRS S2) adlı standartları yayınlamıştır. ISSB bu Standartların uygulanmasını destekleyeceğini taahhüt etmiştir. ISSB personeli tarafından geliştirilen bu eğitim materyali, bu taahhüdün yerine getirilmesinin bir parçasıdır. KGK tarafından ISSB standartlarıyla tam uyumlu Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları da Aralık 2023 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir.

TSRS 2, bir işletmenin iklimle ilgili riskler ve fırsatlar hakkındaki bilgileri açıklamasını gerektirmektedir. İşletmeler, iklim ve doğanın bağlantı noktasındaki (örneğin, su veya ormansızlaşma ile ilgili olanlar) iklimle ilgili risk ve fırsatların yanı sıra, daha düşük karbonlu bir ekonomiye adil geçiş gibi sosyoekonomik yönlerle yakından ilişkili olanları da belirleyebilirler. Paydaşlar, işletmelerinin iklimle ilgili açıklamalarını hazırlamak için TSRS 2'deki hükümleri uygularken, iklimle ilgili risk ve fırsatların 'niteliğini ve sosyal yönlerini' dikkate alıp almamaları gerektiğini, dikkate almaları gerekiyorsa, nasıl dikkate almaları gerektiğini sormuşlardır. Üç örnekten oluşan bu eğitim materyali, işletmelerin bu tür durumlarda genel amaçlı finansal rapor kullanıcılarına önemli bilgiler sağlamak için TSRS 2 ve TSRS 1'deki hükümleri nasıl uygulayabileceklerini açıklamakta ve örneklendirmektedir. Örnekler belirli hükümlere odaklanmaktadır ve bu nedenle, tartışılan riskler ve fırsatlarla ilgili olsalar bile, işletmenin TSRS 2 ve TSRS 1'deki tüm temel içerik hükümlerini nasıl uygulayacağını açıklama veya örneklendirme amacı taşımamaktadır.

Eğitim materyalleri TSRS'lerin bir parçası değildir ve Standartlara herhangi bir hüküm eklemeyi veya mevcut hükümleri değiştirmezler. Bu eğitim materyali farazi durumları tasvir etmekte ve bir işletmenin TSRS 2 ve TSRS 1'deki bazı hükümleri nasıl uygulayabileceğini açıklayıp örneklendirmektedir, ancak yorumlayıcı rehberlik sağlama amacı taşımamaktadır. Her bir örnekteki analiz, hükümlerin uygulanabileceği tek bir yöntemi temsil etme/gösterme

amacı taşımadığı gibi, örneklerin yalnızca gösterilen belirli sektörlere uygulanması da amaçlanmamaktadır. Örnekler açıklayıcıdır ve kasıtlı olarak basit olay örüntüleri kullanılmıştır. Her ne kadar örneklerin bazı yönleri gerçek olay örüntülerinde mevcut olsa da, işletme, TSRS 2 ve TSRS 1'i uygularken karşılaştığı olaylarda ilgili tüm durum ve koşulları değerlendirmek zorundadır.

### Örnek 1—İklimle ilgili bir risk hakkında ayrıştırılmış bilgilerin açıklanması (nitelik boyutu)

Örnek 1, bir işletmenin iş modeli ve değer zincirinde iklimle ilgili riskin nerede yoğunlaştığına ilişkin bilgiyi açıklamak için TSRS 2'nin 13(b) paragrafını ve TSRS 1'in B29-B30 paragraflarındaki toplulaştırma ve ayrıştırma ilkelerini nasıl uygulayabileceğini göstermektedir. Örnek, işletmenin bu paragrafları uygularken açıklaması gerekebilecek tüm bilgileri açıklamayı amaçlamamaktadır. Örnek, aynı zamanda işletmenin *TSRS 2'nin Sektör Bazlı Uygulanmasına İlişkin Rehber*deki bazı metrikleri nasıl açıklayabileceğini de göstermektedir.

### Olay Örüntüsü

İşletme tarım ürünleri sektöründe faaliyet göstermektedir. Buğdayı iki bölgede (Bölge 1 ve Bölge 2) kendisi yetiştirmektedir. İşletme aynı zamanda Bölge 1'de mahsul yetiştiren bir tedarikçiden de buğday satın almaktadır. İşletme, buğdayı öğütmekte ve müşterilere satmaktadır.

İşletmenin iş modeli suya dayanmaktadır, çünkü buğday yetiştirmek yağışa ve diğer su kaynaklarından yapılacak sulamaya bağlıdır. Bölge 1'de halihazırda yüksek düzeyde su stresi bulunmaktadır ve işletme, su stresinin orta vadede daha da kötüleşmesini beklemektedir.

İşletme, su kıtlığını, iklimle ilgili maruz kaldığı bir risk olarak tanımlamaktadır. İklim değişikliği, Bölge 1'deki su kıtlığına artan sıcaklıklar ve değişen yağış düzenleri aracılığıyla neden olmaktadır. Sonuç olarak, bu bölgedeki mevcut su miktarında önemli bir azalma olması muhtemeldir. Su kıtlığı

işletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkileyebilir, çünkü örneğin su mevcudiyetinin azalması işletmenin kendi buğday üretimini kesintiye uğratabilir ve ürünü tedarikçisinden satın almak için ödediği fiyatı artırabilir.

## TSRS 2'nin Uygulanması

TSRS 2'nin 10'uncu paragrafı uyarınca işletme, genel amaçlı finansal rapor kullanıcılarının Bölge 1'deki su kıtlığını, işletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesinin makul ölçüde beklenebileceğini belirlediği iklimle ilgili bir risk olarak anlamalarını sağlayan bilgileri açıklar.

Su kıtlığı konuma özgü bir risktir. Bu nedenle işletme, bölgelere göre bu riske maruz kalan buğday miktarına ilişkin bilgilerin açıklanmasının genel amaçlı finansal rapor kullanıcılarına önemli bilgi sağlayacağına karar verir. Buna göre işletme, TSRS 2'nin 13(b) paragrafını ve TSRS 1'in B29–B30 paragraflarındaki toplulaştırma ve ayrıştırma ilkelerini uygulayarak, toplam buğday miktarını (yetiştirilen ve satın alınan, metrik ton cinsinden) yüksek su stresi olan bölge (Bölge 1) ve olmayan bölge (Bölge 2) olarak ayırır. Tablo 1 bu ayrıştırmayı göstermektedir.<sup>1</sup>

**Tablo 1:** Mahsulün bölgelere göre dağılımı (metrik ton cinsinden)

	Mevcut durumda su stresinin yüksek olduğu bölge (Bölge 1)			Diğer Bölge (Bölge 2)		
	Yetiştirilen	Satın alınan		Yetiştirilen	Satın alınan	
Toplam			Toplam			Toplam
E = C + D	A	B	C = A + B	D	—	D

TSRS 2'nin 23 ve 32'nci paragrafları uyarınca işletme sektör bazlı metrikleri açıklar. Açıklanacak sektör bazlı metrikleri belirlerken, *TSRS 2'nin Sektör Bazlı Uygulanmasına İlişkin Rehber*'de açıklanan açıklama konularıyla ilişkili sektör bazlı metriklerin uygulanabilirliğine atıfta bulunur ve bunları dikkate alır. İşletme, su yönetimine ilişkin Cilt 20-Tarımsal Ürünler'deki metrikleri belirler.

İşletme, faaliyetlerinde tüm kaynaklardan çekilen toplam su miktarını ve faaliyetlerinde tüketilen toplam su miktarını bin metreküp cinsinden açıklar ve bunların her birinin yüksek temel su stresine sahip Bölge 1'deki yüzdesini ayrı ayrı sunar (Bkz. metrik FB-AG-140a.1).

İşletme ayrıca, satın aldığı buğdayla ilgili tedarik zincirindeki su kıtlığı riski hakkında bilgi sağlamak amacıyla, satın aldığı buğdayın %100'ünün, temel su stresinin yüksek olduğu (Bkz. FB-AG-440a.2 metriği) Bölge 1'den geldiğini açıklar.

## Örnek 2—Bir işletmenin iklimle ilgili bir fırsata verdiği karşılığa ilişkin bilgilerin açıklanması (nitelik boyutu)

Örnek 2, bir işletmenin iklimle ilgili bir fırsata nasıl karşılık

verdiğine ve nasıl karşılık vermeyi planladığına ilişkin bilgileri açıklamak için TSRS 2'nin 14(a) paragrafındaki hükümlerin bazılarını nasıl uygulayabileceğini açıklamaktadır. Örnek, işletmenin bu paragrafı uyguladığında açıklaması gerekebilecek tüm bilgileri göstermeyi amaçlamaz; ancak bunun yerine, işletmenin azaltım çabaları hakkında açıklayabileceği bilgiler de dahil olmak üzere belirli bilgilere odaklanır. Örnek, aynı zamanda işletmenin *TSRS 2'nin Sektör Bazlı Uygulanmasına İlişkin Rehber*'de belirtilen bir metriği nasıl açıklayabileceğini de belirtir.

## Olay Örneği

İşletme ormancılık yönetimi sektöründe faaliyet göstermektedir. Ağaç yetiştirip hasat etmekte ve keresteyi inşaat sektörü için ahşap bazlı ürünler üreten işletmelere satmaktadır.

İnşaat sektörü, iklim değişikliğinin ana etkeni olan önemli miktarda sera gazı (GHG) emisyonu üretmektedir. Son yıllarda sektörde bu tür emisyonların azaltılması amacıyla bir dizi yeni düzenleme, bina yönetmeliği ve diğer sektör standartları geliştirilmiştir. Sonuç olarak, diğer inşaat malzemeleri (çelik ve beton gibi) yerine kereste kullanılması;

<sup>1</sup> ISSB personeli, bilgilerin konuma göre ayrıştırılmasının, Doğayla İlgili Finansal Açıklamalar Görev Gücü'nün (TNFD) tavsiyeleri de dahil olmak üzere diğer sürdürülebilirlik raporlama standartları ve çerçeveleriyle tutarlı olduğunu gözlemlemiştir.

yeni düzenlemelerin, bina yönetmeliklerinin ve diğer sektör standartlarının karşılanmasına ve sektördeki karbondan arındırma hedeflerine ulaşılmasına yardımcı olabileceği için keresteye yönelik pazar talebi artmaktadır. Bunun nedeni ağaçların karbonu emip depolaması ve ahşap bazlı ürünlerin üretilmesinin diğer malzemelere kıyasla daha düşük sera gazı emisyonu üretmesidir.

İşletme, inşaat sektöründe keresteye yönelik artan pazar talebini, iklimle ilgili maruz kaldığı bir fırsat olarak tanımlamaktadır. İşletme, bu talebe yanıt vererek gelirini artırabileceğini belirler ve bu da işletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkileyebilir.

## TSRS 2'nin Uygulanması<sup>2</sup>

TSRS 2'nin 10'uncu paragrafı uyarınca işletme, genel amaçlı finansal rapor kullanıcılarının, inşaat sektöründe keresteye yönelik artan pazar talebini, işletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesinin makul ölçüde beklenebileceğini belirlediği iklimle ilgili bir fırsat olarak anlamalarını sağlayan bilgileri açıklar.

İşletme, stratejisinde ve karar verme sürecinde iklimle ilgili fırsatlara nasıl karşılık verdiğine ve nasıl karşılık vermeyi planladığına ilişkin bilgilerin açıklanmasının, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarına önemli bilgiler sağlayacağına karar verir. Buna göre işletme, TSRS 2'nin 14(a) paragrafını uygulayarak artan kereste talebine nasıl karşılık verdiğini ve nasıl karşılık vermeyi planladığını açıklar.

İşletme, ormanlık alanlarının yakın zamanda üçüncü taraf bir orman yönetimi standardına göre sertifikalandırıldığını açıklar. Söz konusu orman yönetimi standardı, işletmenin orman yönetim planlarını, orman yönetimi uygulamalarını ve çevresel etkileri (örneğin sera gazı emisyonları, biyolojik çeşitliliğin korunması, arazi kullanımı ve arazi kullanımı değişikliği) içeren çevresel kriterlere dayalı olarak orman alanlarını sürdürülebilir bir şekilde hasat ettiğini belgeledir. İşletme; inşaat sektöründeki karbondan arındırma hedefleri ve ilgili yeni düzenlemeler, bina yönetmelikleri ve sektör standartları nedeniyle müşterilerinin, özellikle bu fiyat farkını müşterilerine yansıtabildikleri takdirde, sürdürülebilir bir şekilde yetiştirilen sertifikalı kereste için daha fazla ödeme yapmaya istekli olduklarını açıklar. Ayrıca işletme, sertifikasyonun kendisine bu fiyatları sabitlemek ve kereste piyasasındaki dalgalanmaların bir kısmını yönetmek için bazı satış sözleşmeleri yapmasına olanak tanıdığını açıklar.

TSRS 2'nin 23 ve 32'nci paragrafları uyarınca işletme sektör bazlı metrikleri açıklar. Açıklanacak sektör bazlı metrikleri belirlerken işletme, TSRS 2'nin Sektör Bazlı Uygulanmasına İlişkin Rehber'de açıklanan açıklama konularıyla ilişkili sektör bazlı metriklerin uygulanabilirliğine atıfta bulunur ve bunları dikkate alır. İşletme, Cilt 41- Ormanlık Yönetimi'ndeki metrikleri belirler. İşletme, mevcut ormanlık alanının %100'ünün (X00.000 dönüm) üçüncü taraf orman yönetimi standardına göre sertifikalı olduğunu açıklar (Bkz. metrik RR-FM-160a.1).

İşletme, kereste üretimini artırmak amacıyla yakın zamanda saha satın aldığı belirten açıklamalarda bulunur. İşletme, bu alanları yeniden ağaçlandırma (reforestasyon) veya ağaçlandırma (aforestasyon) konusunda neden özellikle iyi bir konumda olduğunu ve yeni orman alanlarının, diğer orman alanlarıyla aynı üçüncü taraf orman yönetimi standardını karşıladığını belgeledirmeyi planladığını açıklar.

İşletme ayrıca, müşterilerinin kereste için ödemeye hazır olduğu fiyatı etkileyebilecek pazar payı için artan rekabet ve mevcut ormanlık alanlarına yönelik artan talep gibi iklimle ilişkin bu fırsatla ilgili belirsizlikleri de tanımlar.

## Örnek 3—Bir işletmenin iklimle ilgili bir riske verdiği karşılığa ilişkin bilgilerin açıklanması (sosyal boyut)

Örnek 3, bir işletmenin iklimle ilgili bir riske nasıl karşılık verdiğine ve nasıl karşılık vermeyi planladığına ilişkin bilgileri açıklamak için TFRS 2'nin 14(a) paragrafında yer alan bazı hükümleri nasıl uygulayabileceğini açıklamaktadır. Örnek, işletmenin bu paragrafı uyguladığında açıklaması gerekebilecek tüm bilgileri açıklamayı amaçlamamaktadır; bunun yerine, işletmenin iş modelinde ve iklimle ilgili geçiş planında beklenen değişiklikler hakkında açıklayabileceği bilgiler de dahil olmak üzere belirli bilgilere odaklanmaktadır.

## Olay Örüntüsü

Bir işletme elektrik hizmetleri ve enerji jeneratörleri sektöründe faaliyet göstermektedir. Hem yenilenebilir hem de fosil yakıt kaynaklarından elektrik üretmekte ve bu elektriği kendi ülkesindeki müşterilere satmaktadır.

İşletme, iklim değişikliğine ilişkin en son uluslararası anlaşmadan (TSRS 2 Ek A'da tanımlandığı üzere)

<sup>2</sup> TFRS 1, bir şirketin, bilgilerin halihazırda kamuya açık olmadığı sınırlı durumlarda, bilgilerin ticari açıdan hassas olması halinde sürdürülebilirlikle ilgili bir fırsat hakkındaki bilgileri açıklamamasına izin veren bir muafiyet sağlar (Bkz. TFRS 1'in 73 ve B34-B37 paragrafları). Örnek 2'de tartışılan bilgilerin bu muafiyete uygun olmadığı varsayılmaktadır.

kaynaklanan ulusal olarak belirlenmiş katkıya (NDC) sahip bir ülkede faaliyet göstermektedir. Bu NDC'ye uyum sağlamak amacıyla işletme, 20XY için bir sera gazı (GHG) emisyon azaltım hedefi belirlemiştir.

İşletme, sera gazı emisyonlarını azaltma hedefine ulaşmak için kömür bazlı santrallerini 20X0 yılına kadar aşamalı olarak kapatmayı ve yenilenebilir enerji üretimini %X artırmayı planlamaktadır. İşletmenin şu anda kömüre dayalı tesislerinde çalışan X00 çalışanı bulunmaktadır. Bu tesisler, şu anda X.000'den fazla kişinin istihdam edildiği, bölgede kalan tek kömür madenciliği sahasının yanında faaliyet göstermektedir.

İşletmenin kendi ülkesindeki NDC göz önüne alındığında, işletme daha düşük karbonlu bir ekonomiye 'adil bir geçiş'i hedeflemektedir. Diğer bir ifadeyle işletme, ilgili herkes için mümkün olduğunca adil ve kapsayıcı olan ve tüm topluluklar, işçiler ve sosyal gruplar arasında insana yakışır iş fırsatlarını en üst düzeye çıkaracak şekilde daha düşük karbonlu bir ekonomiye geçiş yapmaktadır. İşletme, kendi ülkesinin, işletmelerin daha düşük karbonlu bir ekonomiye geçişlerini bu şekilde gerçekleştirmelerini gerektiren düzenlemeleri getireceğini öngörmektedir.

Sonuç olarak işletme, kendi ülkesindeki NDC ile ilişkili düzenleme riskini, maruz kaldığı iklimle ilgili bir risk olarak tanımlamaktadır. İklim değişikliğine ilişkin en son uluslararası anlaşma ve bundan doğan NDC, iklim değişikliğiyle mücadele amacıyla geliştirilmiştir. İşletmenin NDC ile ilgili 'adil geçiş' hükümlerine uyum sağlayamaması durumunda, işletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkileyebilecek düzenleme, itibar ve hukuki sonuçlar ortaya çıkabilir.

## TSRS 2'nin Uygulanması

TSRS 2'nin 10'uncu paragrafı uyarınca işletme, genel amaçlı finansal rapor kullanıcılarının, işletmenin daha düşük karbonlu bir ekonomiye geçiş sürecinde işgücünü nasıl yönettiğiyle ilgili düzenleme riskini gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesinin makul ölçüde beklenebileceğine karar verdiği iklimle ilgili bir risk olarak anlamasını sağlayan bilgileri açıklar.

İşletme, stratejisinde ve karar verme sürecinde iklimle ilgili düzenleme riskine nasıl karşılık verdiğine ve nasıl karşılık vermeyi planladığına ilişkin bilgilerin açıklanmasının, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarına önemli bilgiler

sağlayacağına karar verir. Buna göre işletme, TSRS 2'nin 14(a) paragrafını uygulayarak, kömüre dayalı santrallerinin aşamalı olarak durdurulması ve yenilenebilir enerji üretiminin artırılmasının bir sonucu olarak işgücüne yönelik planlarına ilişkin bilgileri açıklar.

İşletme, mümkün olduğunca çok sayıda kömür bazlı tesis çalışanını yeniden eğitime ve işletmedeki diğer rollere, özellikle de büyüyen yenilenebilir enerji işine yeniden yerleştirme planını açıklar. İşletme, diğer çalışanların geçiş sürecini desteklemek amacıyla sendikalarla nasıl çalışmayı planladığını açıklar (örneğin, emeklilik planları ve gönüllü istifa paketleri).

İşletme özellikle aşağıdaki bilgileri açıklar<sup>3</sup>:

- Çalışanları işletmenin diğer bölümlerine yeniden yerleştirmek için uygulayacağı programların türü ve kapsamı ile sağlayacağı eğitim ve
- İleriye yönelik istihdam edilebilirliği ve örneğin gönüllü istifa ve emeklilikten kaynaklanan kariyer sonlarının yönetimini desteklemek ve kolaylaştırmak için sağlayacağı paket ve programların türü, kapsamı ve beklenen maliyeti.

TSRS 2'nin 33'üncü paragrafı uyarınca işletme, mümkün olduğu kadar çok sayıda kömür bazlı tesis çalışanını yeniden görevlendirme hedefine ulaşma yönündeki ilerlemeyi izlemek için belirlediği iklimle ilgili niceliksel hedefi de açıklar. İşletme özellikle, kömüre dayalı tesislerinde çalışan X00 çalışanın %X'ini 20X0 yılına kadar işletmenin diğer bölümlerine yeniden yerleştirme hedefi ve bu hedefe nasıl ulaşmayı planladığı hakkındaki bilgileri açıklar.

İşletme aynı zamanda yerel yönetimler ve sendika temsilcileriyle nasıl iş birliği yapmayı planladığını da açıklar, çünkü kömüre dayalı santrallerinin aşamalı olarak durdurulması, işletmenin ülkesindeki yerel kömür üretimindeki düşüşü hızlandıracak ve zorlu bir istihdam piyasasında doğrudan X.000 kömür madenciliği işinin kaybına neden olacaktır.

<sup>3</sup> ISSB personeli, bu bilgilerin açıklanmasının Küresel Raporlama Girişimi (GRI) Standardında belirtilen açıklamalara benzer olduğunu, özellikle bu bilgilerin bir kısmının GRI 404: Eğitim ve Öğretim 2016 Açıklama 404-2 ile uyumlu olduğunu gözlemlemiştir.