

TÜRKİYE'DE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI (2005-2017)*

Dr. Öğr. Üyesi Yasemin ERTAN^a

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Kasım 2018; 11 (3): 463-478

ÖZ

Sürdürülebilirlik raporları, işletmelerin faaliyetlerinin ekonomik, çevresel ve sosyal yönlerini kamuya iletilmesini sağlayan araçlardır. Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de, 2005-2017 yılları arasında yayınlanmış olan sürdürülebilirlik raporlarını inceleyerek geçmiş ve mevcut durumunu analiz etmektir. Çalışmada 2005- 2017 yılları arasında 120 işletme tarafından yayınlanmış 391 adet sürdürülebilirlik raporu incelenmiştir. Çalışmanın bulgularına göre Türkiye’de yıllar itibarı ile yayınlanan sürdürülebilirlik raporları sayısında artış olmuştur. Ayrıca, Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında en yaygın olarak kullanılan rehber, Küresel Raporlama Girişimi tarafından oluşturulmuş olan rehberlerdir. Yayınlanmış olan sürdürülebilirlik raporları uygulanma seviyeleri açısından incelendiğinde, yüksek uygulama seviyesinde hazırlanmış rapor sayısının az olduğu görülmüştür. Sürdürülebilirlik raporları sektör bazında incelendiğinde en çok raporun imalat sektöründe faaliyette bulunan işletmeler tarafından hazırlandığı ortaya konmuştur.

Anahtar Sözcükler: Sürdürülebilirlik, Sürdürülebilirlik raporları, Küresel Raporlama Girişimi.

JEL Kodları: M49, M14.

SUSTAINABILITY REPORTING IN TURKEY (2005-2017)

ABSTRACT

Sustainability reports are intermediaries that provide information to the public regarding the economic, environmental and social aspects of companies’ operations. The aim of this study is to analyze past and current situation in Turkey by examining sustainability reports published between 2005-2017. 391 sustainability reports published by 120 companies are examined in this study. According to the findings of the study, the number of sustainability reports has increased by years in Turkey. In addition, Global Reporting Initiatives guidelines are the most widely used frameworks in Turkey. When sustainability reports are examined in terms of application level, it is seen that number of reports prepared at high application level is low. And most of the reports are prepared by companies operating in manufacturing sector.

Keywords: Sustainability, Sustainability Reports, Global Reporting Initiative.

JEL Codes: M49, M14.

* Makalenin gönderim tarihi: 29.03.2018; Kabul tarihi: 19.05.2018, iThenticate benzerlik oranı %15

^a Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, yasertan@uludag.edu.tr

1. GİRİŞ

İnsanlık tarihinde önemli bir dönüm noktası olan sanayi devrimi, bir taraftan büyük ölçekli üretim yapabilen sanayi kuruluşlarının ortaya çıkmasını ve sayılarının artmasını sağlarken, diğer taraftan insanları, sınırsız tüketim arzuları nedeniyle, 1900'lü yıllara kadar farkına varamayacakları kaçınılmaz bir sonuca sürüklemiştir. Ekolojik dengenin bozulması ve çevre kirliliği olarak karşımıza çıkan ve insanlığın geleceğini tehdit eden bu sonuç, sürdürülebilir kalkınma kavramının gündeme gelmesine neden olmuştur.

Sürdürülebilir kalkınma “günümüz ihtiyaçlarının, gelecek kuşakların ihtiyaçlarını karşılama olanaklarından fedakârlık yapılmaksızın karşılanabilmesi” olarak tanımlanmaktadır (The World Commission on Environment and Development, 1987). Sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması, bu kavramın ülke ekonomilerini oluşturan birer ekonomik birim olan işletmeler düzeyinde ele alınmasını gerektirmektedir. İşletmelerin sürdürülebilir olması ise hem ekonomik açıdan, hem çevresel açıdan, hem de sosyal açıdan sürdürülebilir olmalarına bağlıdır (Heemskerk ve diğerleri, 2002: s.6).

Ekonomik sürdürülebilirlik, uzun dönemde işletmenin karlılığını koruyabilmek ve arttırabilmek amacıyla işletme varlıklarının etkin ve etkili bir şekilde kullanılmasıdır. Her ne kadar işletmelerin nihai hedefi kar elde etmek olsa da, işletme ile ilgili alınacak kararlarda ekonomik sürdürülebilirlik, çevresel ve sosyal sürdürülebilirlik ile bütünleşik bir şekilde ele alınmalıdır. Nitekim işletmenin finansal ve ekonomik performansının iyi olması, kısa dönemde faaliyetlerini sürdürebileceğinin bir göstergesi iken uzun dönemde işletmenin varlığını garanti etmemektedir. Uzun dönemli tahminlerin yapılabilmesi için işletmenin faaliyette bulunduğu çevrenin ve sosyal unsurların da dikkate alınması gerekmektedir (Doane, MacGillivray, 2001)

2000'li yıllarda kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması adıyla ortaya çıkarak günümüze kadar gelişerek varlığını sürdüren sürdürülebilirlik raporlaması ile, bilgi kullanıcıları işletmelerin ekonomik, çevresel ve sosyal faaliyetleri konusunda bilgi sahibi olabilmektedir. (Önce ve diğerleri,2015: s.235).

Sürdürülebilirliğin çevresel boyutu kuruluşun kara, hava, su ve ekosistemler de dahil olmak üzere yaşayan ve yaşamayan doğal sistemler üzerindeki etkisiyle ilgilidir (Global Reporting Initiative, 2013: s.52). Çevresel sürdürülebilirlik, işletmelerin stratejilerini oluştururken ve faaliyetlerini gerçekleştirirken, içinde buldukları çevrede oluşturacakları negatif etkileri en aza indirecek şekilde davranmalarını gerektirmektedir. İşletmeler enerji ve su gibi girdilere ve emisyonlar, atıklar gibi çıktılara ilişkin bilgileri sürdürülebilirlik raporları vasıtası ile kamu ile paylaşmaktadır.

İşletmelerin stratejileri ve politikaları, işletme çalışanlarını, tedarikçilerini, müşterilerini ve hatta toplum içinde işletme ile direkt ilişkisi olmayan kesimleri etkilemektedir. Sosyal sürdürülebilirlik, bu etkileşimin, gelecek nesillerin de en azından şimdiki neslin sahip olduğu yaşam kalitesine sahip olmalarını ve hatta gelecek neslin yaşam kalitesini arttırabilmeyi sağlayacak proaktif bir şekilde ele alınmasını ve yönetilmesini gerektiren bir kavramdır. İşletmeler sürdürülebilirlik raporlarında, işletmede çalışanlara ait demografik bilgilere, iş güvenliği ve sağlığına ilişkin olarak gerçekleştirilen faaliyetlere, işletmedeki eğitim faaliyetlerine, kadın ve erkek çalışanlara sağlanan haklara ilişkin bilgilere yer vermekte, böylece bilgi kullanıcıları işletmenin sosyal sürdürülebilirliği ile ilgili bilgi sahibi olabilmektedir.

Çalışmamızda öncelikle sürdürülebilirlik raporları ile ilgili bilgi verilmiş, daha sonra sürdürülebilirlik raporları ile ilgili olarak daha önce yapılmış olan çalışmalar irdelenmiştir. Son olarak da çalışmanın amacı doğrultusunda, Türkiye’de 2005-2017 yılları arasında hazırlanmış olan sürdürülebilirlik raporları analiz edilmiştir.

2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARI

İşletmelerin finansal ve finansal olmayan bilgilerinin kamu ile paylaşımlarında bir aracı olan sürdürülebilirlik raporları bazı ülkelerde yasaların zorunlu kıldığı bir uygulama iken, ülkemiz gibi bazı ülkelerde de gönüllülük esasına dayanan bir uygulama şeklindedir. Sürdürülebilirlik raporları hazırlamalarının işletmeler için yararları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kolk, 2004: s.54):

- İşletmelerin hedeflerini gerçekleştirme kabiliyetlerini arttırır,
- Çevresel stratejilerin uygulanmasını kolaylaştırır,
- İşletme içinde çevresel konularda bilinçlenmeyi sağlar,
- İşletme mesajının açık olarak ifade edilmesini sağlar,
- Şeffaflığı arttırdığı için kredibilitateyi de arttırır,
- İşletme itibarını arttırır,
- Maliyet tasarrufu sağlar,
- Verimlilik artışı sağlar,
- Çalışanları motive eder.

Sürdürülebilirlik raporları, işletmeler açısından sağladığı yararların yanında, hükümetlere işletmelerin ekonomiye etkisini ve katkısını değerlendirme imkânı vermekte, sürdürülebilir küresel ekonominin sağlanması açısından da hayati öneme sahip bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır ([Global Reporting Initiative](#)) .

Gerek işletmeler, gerek hükümetler gerekse küresel ekonomi açısından faydalarının yanında sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasının bazı zorlukları da bulunmaktadır. PricewaterhouseCoopers, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği tarafından 2011 yılında 215 Türk İşletmesi üzerinde yapılmış olan bir araştırmada, işletmeler tarafından, sürdürülebilirlikle ilgili uygulamalara ihtiyaç duyulmamış olmasının, bilgi eksikliğinin, maliyetin ve yetişmiş insan kaynağı eksikliğinin sürdürülebilirlik uygulamalarının önündeki engeller olarak görüldüğü ortaya konmuştur (PricewaterhouseCoopers, 2011: s.15). Geçen zaman zarfında sürdürülebilirlik kavramının bilinirliğinin arttığı, sürdürülebilirlik raporlarının aslında birer rekabet aracı olduğunun farkına varıldığı ve yetişmiş insan kaynağı ile ilgili problemin ortadan kalktığı varsayılsa da, kurumsal faaliyetlerin çevresel, sosyal ve ekonomik etkilerini ana hatları ile de olsa ortaya koyabilmek sürdürülebilirlik raporlarının en önemli zorluklarından biri olmaya devam etmektedir. Selimoğlu ve Çalışkan (2016: s.3) tarafından ifade edildiği gibi, çevresel, sosyal ve ekonomik etkiler; birbirleriyle çelişen amaçları, aralarındaki etkileşimi, öncelikleri ve karar alma süreçlerini de içermektedir. Sürdürülebilirlik raporlarının kendilerinden beklenen amaçları gerçekleştirmekte bir araç olarak kullanabilmesi için raporlama yapan kurumun sürdürülebilirlik performansının, hem pozitif hem de negatif sonuçlarıyla birlikte, dengeli ve makul bir sunumunun yapılması gerekmektedir.

İşletmeler için nispeten yeni bir olgu olan sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanması konusunda onlara yardımcı olmak ve farklı işletmeler tarafından hazırlanan raporların standardizasyonunu sağlamak amacıyla bazı rehberler ve standartlar oluşturulmuştur¹. Bu rehber ve standartlardan dünyada en çok uygulananı, Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative- GRI) tarafından oluşturulan sürdürülebilirlik rehberleridir. KPMG tarafından 2017 yılında yapılan Kurumsal Sorumluluk Araştırması sonuçlarına göre 49 farklı ülkedeki en büyük 100 işletmenin % 65'i, ve dünyadaki en büyük 250 işletmenin % 75'i sürdürülebilirlik raporlarını GRI rehberlerine göre hazırlamaktadır (KPMG, 2017: s.28)

GRI'ya göre sürdürülebilirlik raporlarının amaçları (GRI G3, 2000: s.3):

¹ Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative-GRI) tarafından hazırlanan sürdürülebilirlik raporu çerçeveleri, AccountAbility tarafından hazırlanan AA1000 standartları, Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi, Uluslararası Standartlar Örgütü (International Organization for Standardization- ISO) tarafından oluşturulan ISO 14000 ve ISO 26000, Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü tarafından oluşturulan OECD Çok Uluslu Şirketler Rehberi sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında işletmelere yol göstermesi amacıyla hazırlanmış rehberlerdir.

- İşletmelerin sürdürülebilirlik performanslarının yasalar, kurallar, yönetmelikler, performans standartları ve gönüllü girişimlerle kıyaslanması ve değerlendirilmesi,
- Kurumun sürdürülebilir kalkınma hakkındaki beklentileri nasıl etkilediğinin ve onlardan nasıl etkilendiğinin gösterilmesi ve
- Performansın, kurum içinde ve farklı kurumlarla zaman içinde karşılaştırılması olarak sıralanmıştır.

GRI 1997 yılında, büyüklükleri, sektörleri veya konularından bağımsız olarak kuruluşlar tarafından sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında yol gösterici olacak rehberler oluşturma ve yayımlanma amacıyla kurulmuş ve ilk raporlama çerçevesini 1998 yılında yayımlamıştır. İzleyen süreçte küresel gelişmeler ve ihtiyaçlara paralel olarak raporlama çerçeveleri revize edilmiş, sırasıyla 2002 (G2), 2006 (G3), 2011 (G3.1) ve 2013 (G4) yıllarında yeni çerçeveler yayımlanmıştır (<https://www.globalreporting.org/information/about-gri/gri-history/Pages/>). G3 ve G3.1 raporlama çerçeveleri, 3 farklı uygulama seviyesi seçeneği sunmaktadır. Bu seviyeler A, B ve C uygulama seviyesi olarak ifade edilmekte, sürdürülebilirlik raporlarını B seviyesinde hazırlamak için C seviyesinden, A seviyesinde hazırlamak için de B seviyesinden daha ayrıntılı bilgiler sunmak gerekmektedir. Raporun dış denetimden geçmiş olması durumunda bu seviyeler A+, B+ ve C+ seviyeleri ile ifade edilmektedir (<https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Turkish-G3-Application-Levels.pdf>, <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/G3.1-Guidelines-Incl-Technical-Protocol.pdf>). G4 raporlama rehberi ise, sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında uygulayıcılara iki seçenek sunmaktadır. Seçeneklerden biri, temel seviye olarak adlandırılmıştır. Bu seçeneğe göre oluşturulan sürdürülebilirlik raporları, bir sürdürülebilirlik raporunda mutlaka olması gereken bileşenleri içermektedir. Kapsamlı seçeneği ise kuruluşun stratejisi ve analizi, yönetişimi ile etik değerleri ve dürüstlüğü hakkında ek bildirimler yapılmasını gerektirmekte ve kuruluşun performansının, daha kapsamlı bir şekilde iletmesini sağlamaktadır (Global Reporting Initiative, 2013: s.11) GRI raporlama ilkelerinin en yeni sürümü olan G4 raporlama çerçevesi 2013 yılında yayımlanmış, 31.12.2015 tarihinden sonra bu raporlama çerçevesinin uygulanması önerilmiştir (Global Reporting Initiative, 2013: s.14).

KPMG, 1993 yılından beri yaptığı Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlaması araştırmasıyla sürdürülebilirlik raporlarının küresel gelişimini takip etmekte ve incelemektedir. Ülkemiz bu araştırmaya ilk defa 2017 yılında dahil olmuştur. Araştırmanın sonuçlarına göre araştırma kapsamında

ele alınan 49 ülkedeki en büyük 100 işletmenin kurumsal sosyal sorumluluk raporu yayımlama oranı %72 iken Türkiye'deki en büyük 100 işletmenin % 50'si kurumsal sosyal sorumluluk raporu yayınlamıştır. Türkiye ortalaması küresel ortalamanın oldukça altında kalmıştır (KPMG, 2017: s.16). Dolayısıyla her ne kadar son yıllarda ülkemizde sürdürülebilirlikle ilgili yapılmış olan çalışmaların sayısında ve konunun bilinirliğinde artış olmuşsa da, artışın ivme kazanarak devam etmesi için çalışmaların yapılması önem taşımaktadır.

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Literatürde, Türkiye'de sürdürülebilirlik raporlarının incelenmesi amacıyla yapılmış, farklı zaman dilimlerini ve farklı özelliklere sahip işletmeleri içeren çalışmalar bulunmaktadır.

Şahin ve diğerleri (2018), 2015 yılına kadar Türkiye'de faaliyet gösteren işletmeler tarafından GRI Rehberlerine göre hazırlanmış, GRI içerik endeksi bulunan ve GRI veri tabanına kayıt ettirilen 96 adet sürdürülebilirlik raporunda içerik analizi yapmış, raporlardaki açıklamalarda sektörlere ve yıllara göre farklılıklar araştırılmıştır. Çalışmanın sonucunda imalat, toptan ve perakende ticaret sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin, sürdürülebilirlik raporlarında, ekonomik performans göstergelerine, çevresel performans göstergelerine ve genel olarak sosyal performans göstergelerine ilişkin daha fazla açıklama yaptıkları ortaya konulmuştur. Ayrıca çalışmanın sonucunda 2008 yılından 2013 yılına doğru sürdürülebilirlik raporlarının sayılarının ve bu raporlarda yer alan açıklama miktarının da arttığı görülmüştür.

Ceran (2017) çalışmasında 2014-2015 döneminde BİST sürdürülebilirlik endeksinde yer alan ve sürdürülebilirlik raporlarına ulaşılabilen 23 firmanın sürdürülebilirlik raporları üzerinde içerik analizi yapmış, raporların birbiri ile tutarlı bir şekilde hazırlanmış olduğunu ve sürdürülebilirlik raporlarının içeriğinde ekonomik boyutun yer almamasına rağmen, ekonomiye ilişkin sözcüklerin de raporlarda sıkça kullanıldığını belirlemiştir.

Uyar (2017), 2004- 2013 tarihlerini kapsayan çalışmasında, BİST 100'de yer alan işletmelerin yalnızca 28'inin sürdürülebilirlik raporu yayımladıklarını ortaya koymuştur. Çalışmada incelenen toplam 97 sürdürülebilirlik raporunun % 85,6'sı GRI raporlama çerçevesine göre hazırlanmıştır. Raporların yıllara göre dağılımı ele alındığında 2004 yılından 2013 yılına doğru GRI raporlama çerçevesine göre hazırlanmış olan raporların sayısının ve raporların uygulama seviyelerinin yıllar itibarı ile arttığı tespit edilmiştir. Sürdürülebilirlik raporlarını yayınlayan işletmelerin % 33' ünün finans sektöründe faaliyet gösterdiği, % 25'inin sanayi işletmesi olduğu tespit edilmiştir.

Kuzey ve Uyar (2017), BIST 100’de işlem gören işletmelerin 2011-2013 yıllarına ait verilerini ele aldıkları çalışmalarında sürdürülebilirlik raporları ile firma değeri arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğunu ortaya koymuştur.

Özdemir ve Pamukçu (2016), BİST sürdürülebilirlik endeksinin yayımlanmaya başlandığı dönem olan 2014 yılı itibarı ile 4 Kasım 2014- 31 Ekim 2015 döneminde endekste yer alan işletmelerin % 60’ının sürdürülebilirlik raporu yayımladıkları ortaya konmuştur.

Aracı ve Yüksel (2016) 4 Kasım 2014 – 31 Ekim 2015 Döneminde BİST Sürdürülebilirlik Endeksi’nde yer alan işletmelerin 8’inin sürdürülebilirlik raporlarını incelenmiş, raporun gerektirdiği açıklamalara yer verip vermedikleri incelenerek sürdürülebilirlik açıklama skorları belirlenmiştir. Çalışmanın sonucunda çevresel ve sosyal sürdürülebilirlik açıklama skorunun, genel ve ekonomik sürdürülebilirlik açıklama skorundan nispeten düşük olduğu ortaya konmuştur.

Gücenme Gençoğlu ve Aytaç (2016), Kasım 2015 – Ekim 2016 döneminde BIST Sürdürülebilirlik İndeksinde yer alan 29 işletmenin 2009 yılından 2015 yılına kadar yayımladıkları yıllık faaliyet raporlarından yola çıkarak çevresel ve sosyal sürdürülebilirlik konusunda yaptıkları uygulamaları incelemişlerdir. Çalışmanın sonucunda, çevresel sürdürülebilirlik konusundaki çalışmaların ve çevreye verilen önemin arttığı, sosyal sürdürülebilirlik konusundaki bilgilerin de 2015 yılına kadar artış gösterdiği ortaya konmuştur.

Önce ve diğerleri 2015 yılında yaptıkları çalışmada, 2015 Mayıs ayı itibarı ile kurumsal sürdürülebilirlik portalına kayıtlı olan, 181 adet sürdürülebilirlik raporunu incelemiştir. Çalışmanın sonucunda yıllar itibarı ile yayınlanan sürdürülebilirlik raporu sayısının arttığı görülmüştür. Ayrıca Türkiye’de en çok imalat sektöründe faaliyette bulunan firmalar tarafından sürdürülebilirlik raporu yayınlandığı ortaya konulmuştur.

Bu araştırmanın amacı, Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlarının tarihsel gelişiminin ve mevcut durumunun analiz edilmesidir. Çalışmamızda 2005-2017 yılları arasındaki dönem baz alınmıştır. Bu dönemde Küresel Raporlama Girişimi’nin veri tabanına kayıt ettirilmiş olan sürdürülebilirlik raporları ile birlikte, kurumsal sürdürülebilirlik portalına kayıt ettirilmiş sürdürülebilirlik raporları ve Kasım 2017- Ekim 2018 döneminde BIST sürdürülebilirlik endeksinde yer alan işletmeler tarafından hazırlanmış olan sürdürülebilirlik raporları incelenmiştir. Çalışmamız kapsadığı dönem ve örneklem açısından daha önce yapılmış olan çalışmalardan farklılıklar içermektedir.

4. ARAŞTIRMA

4.1. Yöntem

Araştırmanın örnekleme kurumsal sürdürülebilirlik portalına ve küresel raporlama girişiminin veri tabanına kayıtlı olan sürdürülebilirlik raporları ile birlikte Kasım 2017-Ekim 2018 döneminde BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'nde yer alan işletmelerin web sayfalarında yayımlanmış oldukları sürdürülebilirlik raporlarını kapsamaktadır. Araştırmada 2005 ve 2017 yılları arasında yayımlanmış toplam 120 işletmeye ait 391 adet sürdürülebilirlik raporu incelenmiştir. Araştırma döneminin 2005 yılı ile başlamasının nedeni verilerin elde edildiği kaynaklarda bu tarihten önce yayımlanmış bir raporun bulunmamasıdır.

Araştırmada sürdürülebilirlik raporlarının yayımlandığı yıllar, raporlar hazırlanırken yararlanılan raporlama çerçeveleri, raporların uygulanma seviyeleri ve rapor hazırlayan işletmelerin sektörlerimize göre dağılımları incelenmiştir.

4.2. Bulgular

Bu araştırmada, kurumsal sürdürülebilirlik portalı ve Küresel Raporlama Girişimi'nin veri tabanına kayıtlı sürdürülebilirlik raporları ve Kasım 2017-Ekim 2018 döneminde BIST sürdürülebilirlik endeksinde yer alan işletmelerin yayımlanmış oldukları Sürdürülebilirlik Raporları incelenmiştir. Kasım 2017- Ekim 2018 döneminde BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'nde toplam 44 işletme bulunmaktadır. Bu işletmeler Borsa İstanbul'da işlem gören ve kurumsal sürdürülebilirlik performansları üst seviyede olan işletmelerdir. Araştırmada BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'nde yer alan 44 işletmenin 32 tanesinin diğer bir ifadeyle % 72,73'ünün sürdürülebilirlik raporu hazırladıkları ve yayınladıkları görülmüştür. 2005-2017 tarihleri arasında sürdürülebilirlik raporu yayımlanmış olan ve araştırma kapsamında incelenen 120 işletmenin % 26,67'si BIST sürdürülebilirlik endeksinde yer alan işletmelerdir. Araştırmada incelenmiş olan toplam 391 sürdürülebilirlik raporunun 166 tanesi (% 42,46'sı) BIST sürdürülebilirlik endeksine kayıtlı olan işletmeler tarafından oluşturulmuştur.

2005-2017 yılları arasında yayımlanmış olan sürdürülebilirlik raporunun yayımlanma tarihleri incelendiğinde, raporların 2005 yılında yayımlanmaya başladığı ve 2005 yılında yalnızca 1 işletmenin sürdürülebilirlik raporu yayımladığı görülmüştür. Tablo-1'de de görüldüğü gibi, 2017 yılına kadar geçen 12 yıllık zaman zarfında 2015 yılı dışında her yıl yayımlanan rapor sayısında artış olmuştur. 2014 yılında yayımlanmış sürdürülebilirlik raporu sayısı 65 iken 2015 yılında 53 sürdürülebilirlik raporu yayımlanmıştır. 2015 yılında yayımlanan rapor sayısının 2014 yılında yayımlanan rapor sayısına göre azalış göstermesinin nedeni, GRI tarafından 2013 yılında yayınlanan ve 31.12.2015 tarihinden itibaren uygulanması öngörülen G4 raporlama çerçevesinin yarattığı geçiş etkisinden kaynaklanıyor olabilir. Çalışmada

incelenen 391 adet sürdürülebilirlik raporunun 75 tanesi 2016 yılında yayınlanmıştır. 2016 yılı en fazla sayıda sürdürülebilirlik raporunun yayımlandığı yıldır. 2017 yılında ise 34 rapor yayınlanmıştır. Bu rakam 2016 yılında yayımlanmış olan rapor sayısının oldukça altındadır. 2017 yılında yayınlanmış rapor sayısının az olmasının nedeni, bazı işletmelerin 2017 yılında kendi web sayfalarından halka açıklanmış oldukları sürdürülebilirlik raporlarını verilerin toplandığı tarih itibarı ile henüz kurumsal sürdürülebilirlik portalına veya Küresel Raporlama Girişimi'nin veri tabanına kayıt ettirmemiş olmaları olabilir. Bununla birlikte yıllar itibarı ile yayımlanan rapor sayısının artması, sürdürülebilirlik raporlarının bilinirliğinin arttığını ve öneminin kavranmaya devam ettiğini gösteren olumlu bir gelişmedir.

Tablo-1: Yıllara Göre Rapor Sayısı

Yayınlanma Yılı	Rapor Sayısı
2005	1
2006	2
2007	2
2008	7
2009	12
2010	27
2011	33
2012	37
2013	43
2014	65
2015	53
2016	75
2017	34
TOPLAM	391

Tablo-2’de yayımlanmış olan sürdürülebilirlik raporlarının türü ve derecesi görülmektedir. 2005-2017 yılları arasında yayımlanmış olan raporların 72 tanesi GRI raporu değildir. 23 tanesi GRI referanslı olarak hazırlanmıştır. Raporların 297 (% 75,77’si) tanesi ise GRI raporudur. Bu sonuca göre, Türkiye de sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında en yaygın olarak kullanılan rehber GRI tarafından oluşturulan rehberlerdir.

Tablo-2: Rapor Türleri

	İşletme Sayısı
GRI Değil	72
GRI G2	3
GRI G3	74
GRI G3.1	76
GRI G4	144
GRI REFERANSLI	23

Tablo-3' de G3 raporlama çerçevesine göre hazırlanmış sürdürülebilirlik raporlarının uygulanma seviyeleri yer almaktadır. Tablo 3'de görülebileceği gibi toplam 74 adet sürdürülebilirlik raporunun büyük çoğunluğu (dış denetimi yapılmış olanlarla birlikte toplam 34 tanesi) C seviyesindedir. En yüksek seviye olan ve en çok açıklama yapılmış olmasını gerektiren A seviyesinde hazırlanmış olan 5 adet sürdürülebilirlik raporu (dış denetimi yapılmış olanlarla birlikte) bulunmaktadır. 17 adet sürdürülebilirlik raporunun uygulama seviyesi belirtilmemiştir. Türkiye'de sürdürülebilirlik raporları gönüllülük esasına göre hazırlanmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlarının işletmelere sağlayacağı avantajlardan biri işletmenin itibarının artmasıdır. Diğer taraftan sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanması işletmelerin, raporlama ile ilgili bazı maliyetlere katlanmaları sonucunu doğurmaktadır. Üstelik sürdürülebilirlik raporlarına güvence hizmetlerinin alınması da bu maliyetleri arttırmaktadır. A seviyesinde hazırlanmış olan raporların sayısının (5 rapor) diğer seviyelerde hazırlanmış rapor sayısından az olması (52 rapor) raporun içeriğindeki bilgilerin derecesi arttıkça maliyetinin de artmasından kaynaklanmış olabilir. Diğer taraftan dış denetimden geçmiş olan rapor sayısının az olması da (uygulama derecesi belirtilmiş toplam 57 raporun 8 tanesi), dış denetimin işletmelere getireceği ek maliyetlerden kaynaklanıyor olabilir.

Tablo-3: GRI G3 Raporlarının Uygulanma Seviyesine Göre Dağılımı

Uygulama Derecesi	Belirtilmemiş	A	A+	B	B+	C	C+	Toplam
İşletme Sayısı	17	3	2	14	4	32	2	74

G3.1 raporlama çerçevesine göre hazırlanmış olan sürdürülebilirlik raporlarının uygulanma seviyelerinin gösterildiği Tablo 4 incelendiğinde en kapsamlı uygulama seviyesini ifade eden A seviyesinde hazırlanmış 10 adet, A seviyesinde hazırlanmış ve dış denetimi yapılmış olan 12 adet, B seviyesinde hazırlanmış 26 adet ve B seviyesinde hazırlanmakla birlikte dış denetimi yapılmış 2 adet sürdürülebilirlik raporunun bulunduğu

görülmektedir. G3 raporlama çerçevesi kullanılarak oluşturulmuş sürdürülebilirlik raporlarına benzer şekilde G3.1 raporlama çerçevesine göre oluşturulmuş raporların da uygulama seviyeleri düşüktür. Uygulama seviyesi belirtilmiş toplam 71 adet sürdürülebilirlik raporunun yalnızca 22 tanesi A seviyesinde hazırlanmıştır. Ayrıca yalnızca 16 rapor için güvence hizmeti alınmıştır. Bu durum işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin maliyetleri düşük tutma çabasından kaynaklanıyor olabilir.

Tablo-4: GRI G3.1 Raporlarının Uygulanma Seviyesine Göre Dağılımı

Rapor Türü/Uygulama Derecesi	Belirtilmemiş	A	A+	B	B+	C	C+	Toplam
GRI G3.1	5	10	12	26	2	19	2	76

G4 raporlama çerçevesine göre hazırlanmış raporlar incelendiğinde ise toplam 144 sürdürülebilirlik raporunun 6'sının seviyesinin belirtilmediği, 111 tanesinin (% 77,08) temel seviyede, 27 tanesinin de (% 18,75) kapsamlı seviyede hazırlandığı görülmektedir. G4 raporlama çerçevesine göre hazırlanan sürdürülebilirlik raporlarında da yoğun olarak daha az kapsamlı bilginin verildiği temel seçenek tercih edilmiştir.

Tablo-5: GRI G4 Raporlarının Uygulanma Seviyesine Göre Dağılımı

Rapor Türü/Uygulama Derecesi	Belirtilmemiş	Temel	Kapsamlı	Toplam
GRI G4	6	111	27	144

Tablo-6' da 2005-2017 yılları arasında hazırlanmış olan sürdürülebilirlik raporlarının ve sürdürülebilirlik raporu hazırlayan işletmelerin sektörlere göre dağılımı yer almaktadır. Tablo-6' da görüldüğü gibi 2005- 2017 yılları arasında sürdürülebilirlik raporu hazırlayan işletmelerin % 50'si (60 işletme) imalat sektöründe faaliyet göstermektedir. Bununla birlikte bu işletmeler tarafından hazırlanmış olan raporlar toplam raporların % 43,48'ini oluşturmaktadır. Ayrıca sürdürülebilirlik raporu hazırlayan işletmelerin % 25,83'ü mali kuruluşlardır. Mali kuruluşlar toplam raporların % 35,81'ini hazırlanmıştır. Diğer bir ifadeyle imalat sektöründe faaliyette bulunan 60 işletme tarafından toplam 170 rapor yayınlanırken, 31 mali kuruluş tarafından toplam 140 rapor yayınlanmıştır. Örnekleme dahil olan işletmelerin 2'si eğitim, sağlık, spor ve diğer sosyal hizmetler sektöründe, 5'i elektrik, gaz ve su sektöründe 2'si mesleki, bilimsel ve teknik faaliyetler sektöründe, 4'ü teknoloji sektöründe, 2'si toptan ve perakende ticaret sektöründe, 10'u ulaştırma, haberleşme ve depolama sektöründe faaliyette

bulunmaktadır. Sürdürülebilirlik raporu yayımlayan 2 kamu kuruluşu ve 2 kar amacı gütmeyen kuruluş bulunmaktadır.

Tablo-6: İşletme Sayısının Ve Rapor Sayısının Sektörlere Göre Dağılımı

Sektörler	İşletme Sayısı	İşletme Yüzdesi	Rapor Sayısı	Rapor Yüzdesi
Eğitim, Sağlık, Spor Ve Diğer Sosyal Hizmetler	2	1,67	2	0,51
Elektrik, Gaz Ve Su	5	4,17	20	5,12
İmalat	60	50	170	43,48
Mali Kuruluşlar	31	25,83	140	35,81
Mesleki, Bilimsel Ve Teknik Faaliyetler	2	1,67	5	1,28
Teknoloji	4	3,33	12	3,07
Toptan Ve Perakende Ticaret	2	1,67	4	1,02
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	10	8,33	31	7,93
Kamu Kuruluşu	2	1,67	4	1,02
Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş	2	1,67	3	0,77
Toplam	120	100	391	100

5. SONUÇ

Günümüz ihtiyaçlarının, gelecek kuşakların ihtiyaçlarını karşılama olanaklarından fedakarlık yapılmaksızın karşılanabilmesi olarak tanımlanabilen sürdürülebilir kalkınmanın sağlanabilmesi, toplumdaki tüm taraflara bazı sorumluluklar yüklemektedir. Bu sorumluluklar işletmeler açısından ele alındığında işletmelerin ekonomik sürdürülebilirliği sağlamakla birlikte, faaliyetleri sonucunda çevrede oluşacak negatif etkileri en aza indirgeyecek ve toplum içinde etkileşimde buldukları tüm tarafların yaşam kalitelerini arttıracak şekilde davranmalarını gerektirmektedir. Ayrıca günümüzde, yatırımcılar sosyal açıdan sorumlu yatırımlar yapabilmek için, müşteriler ürünlerini kullandıkları ve hizmetlerinden yararlandıkları işletmeleri tanıyabilmek için finansal bilgilerinin yanında çevresel ve sosyal bilgilere de ihtiyaç duymaya başlamıştır. Sürdürülebilirlik raporları işletmelerin faaliyetlerine ilişkin ekonomik, çevresel ve sosyal bilgilerini toplumla paylaşmalarını sağlayan raporlardır.

Finansal raporlara nispeten yeni bir olgu olmasına rağmen, dünya çapında sürdürülebilirlik raporlarına verilen önem doğrultusunda, sürdürülebilirlik

raporlarının bilinirliği ve hazırlanan sürdürülebilirlik raporu sayısı gittikçe artmaktadır.

Kasım 2017- Ekim 2018 tarihleri arasında BİST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan işletmeler tarafından oluşturulan sürdürülebilirlik raporlarının, Küresel Raporlama Girişimi'nin veri tabanına kayıtlı olan sürdürülebilirlik raporlarının ve kurumsal sürdürülebilirlik portalına kayıtlı olan sürdürülebilirlik raporlarının incelendiği bu araştırmada, 2005 yılından 2016 yılına kadar 2015 yılı dışında kalan tüm yıllarda sürdürülebilirlik raporu yayımlayan işletmelerin sayısında artış olduğu ortaya konmuştur. Sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin bu trend, ülkemizde sürdürülebilirlik raporlarının bilinirliğinin ve sürdürülebilirlik raporlarına verilen önemin arttığını göstermektedir. Bununla birlikte KPMG tarafından 2017 yılında yapılmış olan çalışmada Türkiye'nin sürdürülebilirlik raporlarını yayımlayan işletme sayısı itibarı ile dünya ortalamasının altında olduğu ortaya konmuştur. Dolayısıyla sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin olarak 2005-2016 yılları için Türkiye'de mevcut olan trendin ivme kazanarak devam etmesi gerekmektedir. Çalışmamızda 2017 yılında yayımlanmış olan sürdürülebilirlik raporu sayısının, 2016 yılına göre önemli ölçüde az olduğu görülmüştür. Ancak tarafımızca, sayının azlığının 2017 yılı içinde hazırlanmış olan sürdürülebilirlik raporlarının, çalışmanın verilerinin toplandığı tarihte henüz Küresel Raporlama Girişimi'nin veri tabanına ve kurumsal sürdürülebilirlik portalına kayıt ettirilmemiş olmasından kaynaklanabileceği düşünülmektedir.

Türkiye'de sürdürülebilirlik raporları hazırlanırken kullanılan raporlama çerçevelerine ilişkin olarak yapılan analizde, örnekleme dahil olan 391 sürdürülebilirlik raporunun % 75,77'sinin GRI raporlama çerçevelerine göre hazırlandığı olduğu ortaya konmuştur. Dolayısıyla Türkiye'de en çok kullanılan sürdürülebilirlik raporlaması çerçevesi GRI'dır. 2005-2017 yılları arasında yayımlanmış olan GRI raporlarının seviyeleri incelendiğinde hem GRI G3, hem GRI G3.1 hem de GRI G4 raporlama çerçevesine göre hazırlanmış olan raporların çoğunluğunun uygulama seviyelerinin düşük olduğu, diğer bir ifadeyle işletmelerin raporlarına kısıtlı miktarda bilgiyi dahil ettikleri görülmüştür.

Sürdürülebilirlik raporlarını yayımlayan işletmelerin ve sürdürülebilirlik raporu sayılarının sektörlere dağılımı incelendiğinde, örnekleme oluşturan 120 işletmenin 60'ının imalat sektöründe faaliyette bulunan işletmeler, 31'inin mali kuruluşlar olduğu görülmüştür. Diğer sektörlerde faaliyette bulunan ve sürdürülebilirlik raporu yayımlayan işletmelerin sayısı oldukça sınırlıdır. Ayrıca çok az sayıda kamu kuruluşu ve kar amacı gütmeyen kuruluş sürdürülebilirlik raporu hazırlamıştır. Bu sayıların artması, sürdürülebilirlik kavramının öneminin ve sürdürülebilirlik raporlarının

işletmeler açısından faydalarının bilinirliğinin artması ile mümkün olabilecektir. Bu çalışma sürdürülebilirlik raporlarının Türkiye'deki mevcut durumunun belirlenmesi, farkındalığın artması ve eksikliklerin belirlenmesi açısından literatüre katkıda bulunmaktadır.

Türkiye'de sürdürülebilirlik raporları gönüllülük esasına göre hazırlanmaktadır. Dolayısıyla işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarının hazırlarken yararlanacakları raporlama çerçeveleri, raporlama dönemlerinin uzunlukları, dönemler itibarı ile sürekli olarak rapor hazırlayıp hazırlamayacakları işletmelerin inisiyatifindedir. Bu durum çalışmamızda bazı kısıtların olmasına neden olmuştur. Ayrıca işletmelerin sürdürülebilirlik raporları dönemleri birbirinden farklılıklar gösterdiği için yapılan analizlerde rapor dönemi kullanılamamış, yayımlanma yılı baz alınmıştır. Türkiye'de hazırlanmış olan tüm sürdürülebilirlik raporlarının kayıtlarının tutulduğu bir ortam olmaması nedeniyle, veri toplama sürecinde BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'nde yer alan işletmelerin web sayfaları, kurumsal sürdürülebilirlik portalı ve Küresel Raporlama Girişiminin veri tabanı kullanılarak mümkün olduğunca geniş bir örneklem elde edilmeye çalışılmıştır.

İşletmelerin faaliyetlerinin ekonomik, çevresel ve sosyal yönlerinin kamuya iletilmesinde aracı vazifesi gören sürdürülebilirlik raporlarının sayısının artması önemli ve olumlu bir gelişmedir. Ancak bu raporlarının kendilerinden beklenen faydaları sağlayabilmesi doğru ve samimi bir şekilde hazırlanmaları ile mümkün olabilecektir. Sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence hizmetleri, sürdürülebilirlik raporlarının işletmeden bağımsız üçüncü bir tarafın doğrulamasının alındığı hizmetlerdir. Gelecekte yapılacak olan çalışmalarda, Türkiye'de sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence hizmetlerinin sayısı ve kapsamı incelenebilir.

KAYNAKÇA

Aracı, H., Yüksel, F. (2016). Sürdürülebilirlik Performansının Ölçülmesi: BİST Sürdürülebilirlik Endeksindeki İşletmelerin Sürdürülebilir Katma Değerinin Hesaplanması. Uluslararası Yönetim, İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı, 786-801.

Ceran E. B. (2017). Kurumsal Sürdürülebilirlik Kavramı ve Ölçümüne İlişkin Bir Ön Çalışma. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, 46, 59-70.

Doane, D., MacGillivray, A. (2001). Economic Sustainability The business of staying in business, Çevrimiçi http://www.projectsigma.co.uk/RnDStreams/RD_economic_sustain.pdf

Global Reporting Initiative. The Benefits Of Sustainability Reporting. Çevrimiçi <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/The-benefits-of-sustainability-reporting.pdf>

Global Reporting Initiative (2013). G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Klavuzları. Çevrimiçi <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Turkish-G4-Part-One.pdf>

Gücenme Gençoğlu, Ü., Aytaç, A. (2016). Kurumsal Sürdürülebilirlik Açısından Entegre Raporlamanın Önemi ve BIST Uygulamaları. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 72, 51-66.

Heemskerk, B., Pistorio, P., Scicluna, M. (2002). Sustainable Development Reporting: Striking the Balance. Çevrimiçi <https://www.wbcd.org/Projects/Reporting/Resources/Sustainable-Development-Reporting-Striking-the-balance>

Çevrimiçi <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/gri-history/Pages/GRI's%20history.aspx>

Çevrimiçi <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/G3.1-Guidelines-Incl-Technical-Protocol.pdf>

Çevrimiçi <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Turkish-G3-Application-Levels.pdf>

Kolk, A. (2004). A Decade Of Sustainability Reporting: Developments And Significance. International Journal Environment and Sustainable Development, 3(1), 51-64.

KPMG (2017). The Road Ahead. Çevrimiçi <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/10/kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2017.pdf>

Kuzey,C., Uyar, A. (2017). Determinants of sustainability reporting and its impact on firm value: Evidence from the emerging market of Turkey. Journal of Cleaner Production, 143, 27-39.

Önce, S., Onay, A., Yeşilçelebi, G. (2015). Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Türkiye'deki Durum. Journal of Economics, Finance and Accounting, 2(2), 230-252.

Özdemir Z., Pamukçu, F. (2016). Kurumsal Sürdürülebilir Raporlama Sisteminin Borsa İstanbul Sürdürülebilirlik Endeksi Kapsamındaki İşletmelerde Analizi. Mali Çözüm Dergisi, 134, 13-35.

PricewaterhouseCoopers, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği (2011). Türk İş Dünyası'nda Sürdürülebilirlik Uygulamaları Değerlendirme Raporu, Çevrimiçi https://www.pwc.com.tr/tr/publications/arastirmalar/pdf/pwc_surdurulebilirlik_raporu-2012.pdf

Selimoğlu, S. K., Çalışkan, A. Ö. (2016). Sürdürülebilirlik Bağlamında: Uluslararası Güvence Denetimi Standardı GDS (ISAE) 3410- Sera Gazı Beyanları-2. Muhasebe ve Denetime Bakış, 48, 1-20

Şahin, Z., Çankaya, F., Karakaya, A. (2018). Sürdürülebilirlik Raporlarının Sektörlere ve Yıllara Göre Analizi, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 20, 17-32

The World Commission on Environment and Development (1987). Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future, Çevrimiçi <http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf>

Uyar, A. (2017). Stand-Alone Sustainability Reporting Practices in an Emerging Market: A Longitudinal Investigation, Journal of Corporate Accounting & Finance, 28(2), 62-70.