



Sürdürülebilir kalkınma hedefleri bağlamında BİST sürdürülebilirlik endeksinde yer alan işletmelerde sürdürülebilirlik performansının incelenmesi

Melek Yurdakul^{a*} Seçil Öztürk^b

^aDr. Öğr. Üyesi, İstinye Üniversitesi, İktisadi, İdari ve Sosyal Bilimler Fakültesi, 34290 İstanbul, Türkiye. E-posta: melek.yurdakul@istinye.edu.tr, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-0495-9334>

^bDoç. Dr., Çanakkale Onsekiz Martı Üniversitesi, Çan Uygulamalı Bilimler Fakültesi, 17100 Çanakkale, Türkiye. E-posta: secilozturk@comu.edu.tr, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-3357-3214>

MAKALE BİLGİSİ

Geliş: 25.04.2022
Kabul: 14.06.2024
Çevrimiçi kullanım tarihi: 28.06.2024
Makale Türü: Araştırma makalesi

Anahtar Kelimeler:

Sürdürülebilir kalkınma hedefleri, işletmelerde sürdürülebilirlik yönetimi, sürdürülebilirlik performansı, sürdürülebilirlik raporlaması, GRI.

ÖZ

Paris İklim Anlaşması, Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri (SKH) ve net sıfır emisyon hedefleri sürdürülebilirlik dönüşümünün gerekliliğini vurgulamaktadır. Bu dönüşümün gerçekleşmesinde işletmelere büyük sorumluluklar düşmekte bu nedenle yönetim kararlarının ve uygulamalarının sürdürülebilir nitelik taşıması büyük önem taşımaktadır. SKH oldukça yeni bir konu olduğundan literatürde işletmelerin SKH performansını ölçen çalışmalar çok yetersizdir. Bu eksikliği bir nebze gidermek için gerçekleştirilen bu çalışmanın amacı, Birleşmiş Milletler Sürdürülebilirlik Kalkınma Hedefleri bağlamında işletmelerin faaliyet ve hedeflerini ölçmek ve sürdürülebilirlik performansını ekonomik, sosyal ve çevresel anlamda ortaya koymaktır. Bu amaca yönelik olarak, BİST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan, sürdürülebilirlik raporları Küresel Raporlama Girişimi (GRI) ile uyumlu ve bağımsız denetimden geçmiş dört farklı sektörden 23 işletmenin 2020 yılına ait sürdürülebilirlik raporları içerik analizi yöntemiyle analiz edilmiştir. Analiz bulgularına göre SKH işletmelerin faaliyet ve hedeflerini şekillendirmeye başlamakla birlikte işletmelerin sürdürülebilirlik performanslarının arzu edilen düzeylerde olmadığı belirlenmiştir. İmalat sektörü hem ortalama sürdürülebilirlik hem de SKH performansı bakımından diğer sektörlerin gerisinde kalmaktadır. İşletmelerin performansını geliştirmesi gerekliliği açıktır. Bu nedenle işletmelerin tüm faaliyet alanlarını ilgilendiren kararlarının merkezine sürdürülebilir kalkınma hedeflerini koyması ve sürdürülebilirliği stratejik olarak ele alması çalışma kapsamında önerilmektedir. 2050 hedeflerine ulaşmada özel sektör kilit bir role sahip olması nedeniyle çalışmanın ortaya koyduğu bulgular karar alıcılar, işletme yönetimi ve literatür için katkı potansiyeli taşımaktadır.

* Sorumlu yazar

Doi: <https://doi.org/10.30855/gjeb.2024.10.2.001>

Examining the sustainability performance of businesses in the BIST sustainability index in the context of sustainable development goals

ARTICLE INFO

Received: 25.04.2022

Accepted: 14.06.2024

Available online: 28.06.2024

Article type: Research article

Keywords:

Sustainable development goals, sustainability management in businesses, sustainability performance, sustainability reporting, GRI.

ABSTRACT

The Paris Climate Agreement, the Sustainable Development Goals (SDGs), and net zero-emission targets highlight the necessity of sustainability transformation. Enterprises have significant responsibilities in realizing this transformation, so management decisions and practices must be sustainable. Since the SDGs are a pretty new subject, studies measuring the enterprises' SDGs performance are very insufficient in the literature. The study, which was carried out to fulfill this deficiency to some extent, aims to measure the enterprises' activities and targets in the context of the United Nations SDGs and reveal sustainability performance in economic, social, and environmental terms. For this purpose, 23 companies' 2020 sustainability reports from four different sectors, which fit the Global Reporting Initiative (GRI), are part of the BIST Sustainability Index and have undergone independent auditing, were analyzed by the content analysis method. According to the analysis findings, it has been determined that the enterprises' sustainability performances are not at the desired levels. However, the SDGs have begun shaping enterprises' activities and goals. The manufacturing sector lags behind other sectors regarding average Sustainability and SDGs performance. It is clear that businesses need to improve their performance, so it is recommended within the scope of the research that enterprises put SDGs at the center of their decisions concerning all fields of activity, and strategically addressing sustainability. Since the private sector has a key role in reaching the 2050 targets, the enterprises' performance indicators revealed by the research are important for decision-makers, business administration, and the literature.

1. Giriş

SKH 2030 yılına kadar yoksulluğu sona erdirmek, gezegeni korumak, insanların barış ve refah içinde yaşamasını sağlamak için Birleşmiş Milletler tarafından 2015 yılında kabul edilmiştir. Bu hedefler; sosyal, ekonomik ve çevresel alanları destekleyen 17 hedeften oluşmaktadır. COVID-19 döneminde bu hedeflere ulaşmak için çok taraflı ve çok paydaşlı toplu eylem gerekmektedir. SKH sürdürülebilir refahın sağlanması amacıyla ülkelere, sivil toplum kuruluşlarına ve işletmelere eylem çağrısında bulunmaktadır. Tüm hükümetler tarafından kabul edilen SKH'nin başarısı büyük ölçüde tüm aktörlerin eylem ve iş birliğine dayanmaktadır (UNDP, 2020). 2030 SKH'ye ulaşma noktasında özel sektör kilit bir role sahiptir. Buna göre, işletmelerin rolü geleneksel finansal ortak durumundan; topluluklar, hükümetler ve diğer paydaşlar ile ilişki kurmaya dayalı daha aktif bir ortaklığa dönüşmüştür (BCtA, 2022). Binyıl Kalkınma Hedeflerinden farklı olarak SKH, tüm işletmeleri sürdürülebilir kalkınma zorluklarını aşmak için yaratıcılığı ve inovasyonu uygulamaya açıkça çağırılmaktadır (SDG Compass, 2015).

Bu süreçte işletmelerin stratejilerini yeniden ele alması, davranışlarının SKH üzerindeki etkisini değerlendirmeleri gerekmektedir (PwC, 2015). İşletmelerin sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşması, sürdürülebilirliği stratejik düzeyde ele almalarına ve işletme faaliyetlerinin temeline koymalarına bağlıdır. Bu anlamda işletme vizyonu, misyonu, stratejik plan, hedef ve amaçlar sürdürülebilirlik anlayışını yansıtmalıdır. Sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşmada geniş paydaş katılımı gerekliliği işletmelerde paydaş yönetiminin önemini vurgulamaktadır. İşletme faaliyetlerini etkileyen paydaşlar işletmelerde sürdürülebilirlik yönetiminin önemli dinamiklerinden biridir. Paydaş grupları, ihtiyaçları

karşılıyan ürün ve hizmetlerin ekonomik sonuçlarıyla beraber toplum ve çevre üzerindeki etkilerini ve bu etkilerin nasıl yönetildiğini de sorgulamaktadır. Bu bakımdan, değişimi yönlendirmede paydaş etkileşiminin önemi her geçen gün artmaktadır. Sürdürülebilirlik yönetiminde hedeflerin belirlenmesi, izlenmesi, ölçülmesi ve raporlanması öncelikle işletmenin kendini değerlendirmesine, beraberinde sağlanan ilerlemenin paydaşlarla paylaşılmasına, iç ve dış paydaş üzerinde güven ve inancın inşa edilmesine imkân tanımaktadır.

SKH'ye odaklanan işletmelerde sürdürülebilirlik yönetiminin etkinliğini görmek için sürdürülebilirlik faaliyetlerinin ölçülmesi ve işletme düzeyinde açıklanması gerekmektedir. Bu ihtiyacın karşılanmasında ve işletme faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel boyutlarda sunulması sürecinde sürdürülebilirlik raporlaması işletmeler için bir araçtır (Öztürk, 2020, ss. 1-2; Önce, Onay ve Yeşilçelebi, 2015, s. 231). SKH 12. hedef kapsamında yer alan 11 hedeften 6.sı, hükümetleri “özellikle büyük ve uluslararası olmak üzere işletmeleri sürdürülebilir uygulamaları benimsemeleri ve sürdürülebilirlik döngülerini raporlama döngülerine entegre etmeleri” konusunda teşvik etmeye çağırılmaktadır. SKH'ye ulaşmak için sürdürülebilirlik hedefleri kurumsal raporlamaya yansıtılmalı, etkili bir raporlama için ise sürdürülebilir kalkınma konularının yönetimi günlük karar alma süreçlerine entegre edilmelidir (SDG Compass, 2015, ss. 25-26). Bu süreç, yeni verilerin temin edilmesi, raporlanması ve raporlamanın geliştirilmesi gerekliliğini beraberinde getirmektedir (PwC, 2015). Sürdürülebilirlik hedeflerine katkı sunabilmek için uluslararası boyutta kabul görmüş sürdürülebilirlik standartlarına sahip olmak işletmeler için oldukça önemlidir. Sürdürülebilirlik raporunun hazırlanması sürecinde yol gösteren çeşitli rehber, kılavuz ve standartlar mevcut olup, dünya genelinde en yaygın olarak uygulanan standart GRI'dir. SDG Compass (2015) tarafından hazırlanan çalışmada SKH sürdürülebilirlik raporlaması yolunda işletmelerin öncelikli konulara odaklanması gerektiği belirtilir. GRI sürdürülebilirlik raporlama rehberi tarafından tanımlandığı gibi bu öncelikler işletmenin ekonomik, sosyal ve çevresel durumunu yansıtan ve paydaşların değerlendirmelerini ve kararlarını önemli ölçüde etkileyen konular olarak tanımlanır.

Bu çalışmanın ortaya çıkmasındaki önemli nedenlerden biri SKH ile işletmelerde sürdürülebilirlik dönüşümünün daha da önemli bir hale gelmesidir. Çalışmanın esası, bu dönüşümün gerçekleşmesinde önemli aktörlerden biri olan işletme yönetiminin tutum ve kararlarını vurgulamaktır. İşletme yönetiminin sürdürülebilirlik tutum ve kararlarının sonuçlarını ölçmenin ve paylaşmanın en önemli yolu da sürdürülebilirlik raporlamasıdır. GRI ilkeleri, işletmelerin sürdürülebilirlik faaliyetlerinde SKH ile uyumlu öncelikli konuları kapsamlı bir şekilde paylaşmanın etkili bir yoludur. Literatür sürdürülebilirlik performansının şeffaf olarak ölçümünün ve karşılaştırılmasının, standartlaştırılmış raporlar ile yapılabileceğini varsayar (Boiral ve Henri, 2016). Aynı zamanda, sürdürülebilirlik raporlamanın gönüllülüğe dayandığı ülkelerde sürdürülebilirlik endeksleri önemli bir yere sahiptir (Aracı ve Yüksel, 2016). Bu nedenle çalışmada, BİST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan işletmelerin GRI uyumlu olarak hazırlanmış ve bağımsız denetimden geçmiş sürdürülebilirlik raporları üzerinden sürdürülebilirlik performansı ölçülmüştür. Literatürde işletmelerin sürdürülebilirlik raporları kapsamında hedef ve faaliyetlerini SKH ile ne düzeyde ilişkilendirdiğini araştıran akademik çalışmalar yetersizdir. Bu bağlamda literatürdeki ihtiyacı vurgulayan birçok akademik çalışma bulunmaktadır (Karadeniz ve Uzpak, 2020, Hummel ve Szekely, 2022; Erin, Bamigboye ve Oyewo, 2022; Trucco, Demartini ve Beretta, 2021). Türkiye'de de özellikle SKH'leri işletme düzeyinde inceleyen akademik çalışmalara ihtiyaç vardır (Öztürk, 2023). Sürdürülebilirlik yönetimine ve SKH'lere yönelik işletme yaklaşımları ve kararları hem uluslararası hem de ulusal düzeyde araştırılması ve geliştirilmesi gereken güncel konulardır. Ekonomik, toplumsal ve çevresel anlamda krizlerin yaşandığı günümüz koşulları ve uluslararası-ulusal anlaşmalar dikkate alındığında sürdürülebilirlik yönetimi ve SKH'lerin gün geçtikçe daha da önemli olacağı da aşikardır. Dolayısıyla SKH ve sürdürülebilirliğin farklı boyutları çerçevesinde işletme bazında, işletmeler ve sektörler arası karşılaştırmalara dayalı olarak açıklandığı bu çalışmanın literatüre katkı sunması ve karar alıcılara faydalı olması beklenmektedir.

2. Literatür

Araştırmanın kapsamına uygun olarak bu bölümde öncelikle sürdürülebilirlik yönetimi ve araştırmanın teorik arka planı ele alınmaktadır. Ayrıca, sürdürülebilirlik raporlamasına ve bu araştırmanın temel kavramları ile ilgili daha önce yapılmış araştırmalara yer verilmektedir.

2.1 Teorik arka plan ve işletmelerde sürdürülebilirlik yönetimi

Sürdürülebilir kalkınma kavramı ilk olarak 1987’de Brundtland Raporunda yer almış ve gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılama yeteneğinden ödün vermeden bugünün ihtiyaçlarını karşılama yeteneği olarak tanımlanmıştır. İşletmeler ekonomi ve yaşam üzerinde kuşkusuz önemli düzeyde etkilere sahiptir. Bu nedenle, sürdürülebilir kalkınmanın gerçekleşmesi işletmelerin ortaya koyduğu sürdürülebilirlik performansı ile mümkündür. Aksi halde sürdürülebilir kalkınmadan söz etmek mümkün değildir. Buna göre işletmelerin yönetim yaklaşımı işletmenin aynı zamanda ekonominin ve toplumun geleceğinin şekillenmesinde önemli bir aktördür. Yönetim faaliyetleri, örgütsel gelişim ve işletme modellerini şekillendiren kurumsal strateji ve vizyon gibi temel referans noktalarından kaynaklanan yönetsel kararlara dayanmaktadır (Schaltegger vd., 2012). İşletmelerin büyümeleri ve rekabet avantajı elde etmeleri çevresel ve sosyal beklentileri stratejik olarak ele almasına bağlıdır; ekonomik büyüme çevresel ve sosyal öncelikler ile bütünleştirilebilirse sürdürülebilir olur (Fisk, 2010; Esty ve Winston, 2008). Bu bakımdan sürdürülebilirlik stratejileri, sürdürülebilir kalkınma ve bununla birlikte bir şirketi piyasa rekabeti koşulları altında başarılı bir şekilde yönlendirmek için hayati öneme sahiptir (Schaltegger vd., 2012).

Sürdürülebilirliği gündeme getiren ve organizasyonu harekete geçiren en önemli iç dinamiklerden biri liderdir. Lider vizyon sahibi olmadan ve destekçi oluşturmadan bir gemiyi yürütemez ve değişimi getiremez. Vizyon, değerler ve politikalar sürdürülebilirliğin ne anlama geldiğinin tanımı ve nihai hedeflerin ortaya konmasıdır. Organizasyonun dönüşümünde liderin bir takım oluşturması ve işletim sistemi (sürdürülebilirlik yönetim süreci) tasarlaması sürdürülebilirlik kültürünün oluşmasında ve inancının yayılmasında önemli bir yere sahiptir. Sürdürülebilirlik yönetim sürecinde stratejik planlama eylem önceliklerini belirler, kaynakları bu önceliklere aktarır ve en az kaynakla en büyük değişikliğe odaklanır. Stratejik planlama olmaması durumunda işletme yöneticileri kaynakları uygun gördükleri önceliklere tahsis eder. Büyük bir şirket için bu, ekiplerini bin farklı yöne yönlendiren bin farklı yönetici anlamına gelir. Bir işletme sürdürülebilirlikle ilgili riskleri ve fırsatları keşfetmeye kararlıysa, stratejik planlama bu çabaya odaklanmak için kritik bir araçtır (Blackburn, 2007). Sürdürülebilirlik yönetimi, sürdürülebilirlik yaklaşımını işletmenin olağan operasyonlarına entegre etmeyi amaçlarken (Sommer, 2012) sürdürülebilirliğe sahip olmayan yönetim anlayışı sosyal ve çevresel meseleleri ihmal ederek tüm kurumsal yapıda sürdürülebilirliğin gelişmesini engeller (Schaltegger vd., 2012). Sosyal olarak sorumlu ve etik olmanın maliyeti, sorumsuz ve etik olmamanın maliyetinden ve sonuçlarından çok daha azdır (Idowu vd., 2020). Sürdürülebilirliğe sadece halkla ilişkiler olarak bakan işletmelerin sığ sürdürülebilirlik programlarının başarılı olması mümkün değildir. Ancak işletme operasyonları temelinde ele alınan sürdürülebilirlik, işletmeleri daha güçlü ve rekabetçi hale getirebilir; risk yönetimini, güveni, uyumu ve üretkenliği güçlendirir. Hatta işletmelerin geçmiş hatalarını telafi etmesine, yeni fırsatların yakalanmasına imkân tanır, iyi ve kötü zamanlarda yaşam kaynağı haline gelerek işletmeye katkı sunar (Blackburn, 2007).

Toplumsal ve çevresel dönüşümde iş dünyası, karar alıcılardan yerel ve küresel ölçekte faaliyet ve yatırımlarını yönlendiren, inovasyon ve iş geliştirme kararlarını destekleyen açık, sağlam temelleri olan ve uzun vadeli politika çerçevesi oluşturmasını bekler. Bu anlamda SKH’ler özel sektör katılımını vurgulayan ve avantajlar sunan bir yapıya sahiptir (Pedersen, 2018). SKH’ler sürdürülebilir kalkınma zorluklarını ele almak için geliştirilecek ve uygulanacak iş odaklı çözümler ve teknolojiler için bir fırsat sunmaktadır. Yoksulluk, sağlık, eğitim, iklim değişikliği ve çevresel bozulma gibi şirketlerle ilgili çok çeşitli sürdürülebilir kalkınma konularını kapsayan SKH’ler, iş stratejilerini küresel önceliklerle birleştirmeye yardımcı olur (SDG Compass, 2015). Sorumlu işletme yöneticileri organizasyonları yönetme şeklini değiştirmek için kurumsal sosyal sorumluluğu (KSS) bir araç olarak kullanmaktadır. KSS ve sürdürülebilir kalkınma birçok işletme uygulamasını dönüştürmekte ve günümüz işletmelerinin her zamankinden daha sorumlu olmak için kendilerini organize etme ihtiyacına olumlu katkı sunmaktadır. KSS iş yapma, kaynakları kullanma, atık yönetimi, çevreye ve insanlara muamele biçimlerini iyileştirmede rol oynamaktadır (Idowu vd., 2020). Ancak, SKH’ler işletmenin özünden kopuk bir kurumsal sosyal sorumluluk stratejisiyle gerçekleştirilemez. SKH, işletme liderlerinin 2030 hedeflerini uzun vadeli iş stratejilerine dahil etmesini, paydaş katılımını ve işin nasıl yapıldığına ilişkin düşüncelerini yenilemesini gerektirmektedir (Pedersen, 2018). İşletmeler stratejilerini, hedeflerini ve faaliyetlerini şekillendirmek, yönlendirmek, iletmek ve raporlamak için kapsamlı bir çerçeve olarak

SKH'leri kullanabilir. Bu hedeflere ulaşmak için işletmelerin bulduğu çözümler yeni büyüme fırsatlarını ve düşük risk profilini beraberinde getirecektir. Bununla birlikte SKH işletmelerin bazı faydalar elde etmesine imkân tanır; yeni iş fırsatları belirler, kurumsal sürdürülebilirliğin değerini artırır, paydaş ilişkilerini güçlendirir ve politika gelişmelerine ayak uydurur, toplumları ve piyasaları istikrara kavuşturur ve ortak bir dil ve ortak amaç kullanır. GRI, UN Global Compact ve the WBCSD tarafından hazırlanan SDG compass işletmelerin SKH'lere katkı sunacak şekilde stratejilerini nasıl uyumlaştıracığını, ölçeceğini ve yöneteceğini açıklamaktadır. Bunun için beş aşamadan oluşan bir süreç oluşturulmuştur. Birincisi sürdürülebilir kalkınma hedeflerinin anlaşılmasıdır. İkincisi, önceliklerin belirlenmesidir. SKH'nin yarattığı fırsatları yakalamak ve riskleri azaltmak için işletmeler, değer zincirleri boyunca SKH'ler üzerindeki olumlu ve olumsuz, mevcut ve potansiyel etkilerinin değerlendirilmesine dayalı olarak önceliklerini belirlemeye teşvik edilir. Üçüncüsü, hedeflerin belirlenmesidir. Bu, iş başarısı için kritik öneme sahiptir ve kuruluş genelinde paylaşılan önceliklerin ve daha iyi performansın desteklenmesine yardımcı olur. Lider, hedefleri SKH'lerle uyumlu hale getirerek, sürdürülebilir kalkınmaya olan bağlılığını gösterebilir. Dördüncüsü entegre etme aşamasıdır. Sürdürülebilirliği temel iş ve yönetişime entegre etmek ve şirket içindeki tüm fonksiyonlara sürdürülebilir kalkınma hedefleri yerleştirmek, belirlenen hedeflere ulaşmanın anahtarıdır. Şirketler, ortak hedeflere ulaşmak veya sistemik zorlukların üstesinden gelmek için, değer zinciri boyunca, sektörleri içinde veya hükümetler ve sivil toplum kuruluşlarıyla giderek artan bir şekilde ortaklıklar kurmalıdır. Beşincisi raporlama ve iletişim aşamasıdır. SKH'ler, işletmelerin ortak göstergeler ve paylaşılan bir dizi önceliği kullanarak sürdürülebilir kalkınma performansına ilişkin bilgileri raporlamasına olanak tanır. (SDG Compass, 2015).

İşletmelerde sürdürülebilirlik yönetiminin etkili olmasında ve SKH'ye ulaşmada paydaş katılımı kritik bir noktadır. Paydaş kavramı, 1970'ler ile beraber stratejik yönetim literatüründe kendine yer bulmaya başladı, buna göre işletmelerin başarı ve başarısızlıklarına ortak olan bazı birey ve gruplardan oluşan paydaşlara sahip olduğu ileri sürüldü. Paydaşlar, işletme faaliyetlerini etkileyen ve bu faaliyetlerden etkilenen kişi ya da gruplar olarak tanımlanmaktadır. Paydaş teorisi, işletme yönetiminin tek başına hissedar açısından ele alınacak kadar basitleştirilemeyeceğini ileri sürmektedir. Teori değer yaratma ve işletmenin nasıl etkili yönetileceği ile ilgilidir; sorumluluk ilkesine dayanmaktadır. Yirmi birinci yüzyıl dünyasında işletmelerin yönetiminde ve anlaşılmasında teori yol göstericidir. Etik, sorumluluk ve sürdürülebilirlik konularını kapitalist ekonomi perspektifiyle ele alır (Freeman vd., 2010). Sürdürülebilirlik yönetimi ve paydaş teorisi kısa vadeli hissedar karını maksimize etmenin ötesinde bir anlayışa sahiptir. Doğayı sömüren kar arayışından farklı olarak her iki yaklaşım da sorumluluk alma, toplum için değer maksimizasyonu yaratma ve sürdürülebilir kalkınmayı destekleme arayışındadır. Her iki kavram da ahlak ve kar elde etme konusunda ortak bir noktadır; her ikisi de tüm paydaşlar ve doğa için sinerji ve karşılıklı fayda yaratmaya dayalı bir kar arayışını teşvik eder (Hörisch vd., 2014). Paydaş görüşünü stratejik kararlara yansıtılmak itibar kaybına, üretim gecikmelerine, verimsizliğe, boykot, grev, dava gibi problemlere neden olabilir. Bu gibi nedenlerle işletmelerin paydaşlarla etkileşimi giderek artmakta ve paydaşları iş süreçlerinin önemli bir parçası olarak görmektedir. Bu etkileşim yapıcı değişim sürecine yardımcı olur, kilit paydaşlar üzerinde güven yaratır ve daha uygulanabilir kararları destekler. İşletme yönetiminde hesap verebilirlik oldukça önemlidir. Hedefler koymak, ölçmek ve bunu raporlamak iç ve dış paydaşlar için ilerlemenin en net resmini ortaya koyar. Ölçülen şey yönetilir ve yönetilen şey yapılabilir. Bu nedenle işletme rapor aracılığıyla belirlediği yolda ilerleme durumunu görebilir, sürdürülebilirlik performansını artırır, paydaşların sürdürülebilirliğin doğasını daha iyi anlamasını sağlar, eksiklerini telafi ederek daha güçlü ve daha rekabetçi bir organizasyona dönüşebilir. Ayrıca, raporlama benchmarking yoluyla işletmede değişimin gerçekleşmesini etkiler (Blackburn, 2007).

2.2 Sürdürülebilirlik raporlaması

Kurumsal raporlama uygulamalarında 1970'lerde değişim başlamıştır. Bazen geleneksel finansal raporlar sosyal raporlar ile tamamlanmıştır. Sosyal raporlar, o dönemde özellikle Batı Avrupa'daki işletmeler tarafından yayınlanmıştır. 80'li yıllar sonrasında ise sosyal raporlama trendi yerini çevresel raporlara bırakmıştır. 1990-2000'li yıllarda üretimde çevresel boyutun artan önemi ve sürdürülebilirlik kavramındaki gelişme çevresel raporlara olan eğilimi artırmıştır (Kolk, 2005, s. 35; Habek ve Wolniak, 2016, s. 400). Daha kapsamlı kurumsal sosyal sorumluluk raporlarına ve sürdürülebilirlik raporlarına

odaklanılmaya başlanmıştır. Elkington tarafından 90'lı yılların ortalarında ortaya atılan ekonomik, çevresel, sosyal olmak üzere üç boyut sürdürülebilirliği işlevsel hale getirmiş (Dienes vd., 2016, s. 155), sonraki yıllarda bu üç boyut hakkında bilgi veren işletme sayısı giderek artmıştır. Sosyal ve çevresel boyutlar finansal olmayan rapor kavramıyla birleştirilmiş, aynı zamanda ekonomik konular da bu raporlarda yer almaya başlamıştır. Şirketler çeşitli şekillerde (sürdürülebilirlik raporları, bazen genişletilmiş faaliyet ve finansal raporlar, çevresel raporlar, sosyal raporlar, kurumsal sosyal sorumluluk veya kurumsal vatandaşlık raporları) ekonomik, çevresel ve sosyal açıdan raporlama yapmaya başlamıştır (Herzig ve Schaltegger, 2006, ss. 305-308; Habek ve Wolniak, 2016, s. 400).

Sürdürülebilirlik raporlaması; ekonomik, sosyal ve çevresel performansı bütünleşik olarak raporlamayı ifade etmektedir (Daup, 2007). Sürdürülebilir kalkınma hedefine doğru kurumsal performansla ilgili olarak ölçme, açıklama yapma, iç ve dış paydaşlara karşı sorumlu olma uygulamasıdır (GRI(b)). Sürdürülebilirlik raporlaması, önceleri güven oluşturma ve itibarı artırmanın bir yolu olarak görülse de artık sürdürülebilir karar verme süreçlerini desteklemek, kurumsal gelişimi teşvik etmek, daha iyi performans sağlamak, paydaşları sürece dahil etmek ve yatırım çekmek için de kullanılan stratejik bir araca dönüşmüştür (SDG Compass, 2015, s. 26). Sürdürülebilirlik raporlamasının en önemli amaç ve faydalarından bazıları şöyledir (Herzig ve Schaltegger, 2006, s. 301):

- İşletmelerin sosyal ve çevresel etkileri olan faaliyet, ürün ve hizmetlerinin meşrulaştırılması,
- Kurumsal itibar ve marka değerinde artış,
- Rekabet avantajı,
- Genel performans göstergesi olarak sürdürülebilirlik raporlaması ile yüksek rekabet gücüne işaret edilmesi,
- Finansal ve finansal olmayan performans ilişkilendirilerek uzun vadeli yönetim stratejisi, politikası ve iş planları düzenlenmesi,
- Şeffaflık ve hesap verebilirliğin artırılması,
- İşletmenin etki ve performansı hakkında paydaşların bilgilendirilmesi,
- İşletme risk ve fırsatlarının daha iyi şekilde değerlendirilmesi,
- İşletmelere, rakipler ile performansını karşılaştırma olanağı sağlanması,
- İç bilgi ve kontrol süreçlerinin yanında çalışan motivasyonun sağlanmasına ve desteklenmesine katkı,
- İşletmenin sürdürülebilir kalkınma yönündeki beklentileri nasıl etkilediğini ve nasıl etkilendiğini göstermesi.

Sürdürülebilirlik performansı hakkında rapor vermenin nedenlerinden biri kilit paydaşlar arasında güven ve güvenilirlik oluşturmaktır (Blackburn, 2007). Kilit paydaş gruplarına finansal olmayan bilgileri sunularak, kurumsal faaliyetlerin meşruiyeti sağlanır ve önemli kaynakların tedariki güvence altına alınır. Bu durum, şirketin, şirkete ait bazı yönetim kurulu kararlarının ve faaliyetlerin kamu (örneğin hükümet, medya veya çalışanlar gibi kilit paydaşlar, çevre koruma grupları, insan hakları dernekleri gibi baskı grupları) tarafından kabulü için önemlidir (Herzig ve Schaltegger, 2006, s. 301).

Sürdürülebilirlik raporlamasında son yıllarda dikkat çeken bir diğer konu da sürdürülebilirlik raporlarının SKH ile uyumlaştırılmasıdır. İşletmelerin raporlamasını SKH ile uyumlu hale getirmesi hem işletme performansının SKH beklentileri bağlamında tartışılmasını hem de paydaşlar arasında ortak bir dil sağlamak için açıklamaları SKH diliyle uyumlu hale getirmeyi mümkün kılmaktadır (SDG Compass, 2015, s. 28). 2015 yılında SKH'nin iş dünyasında yankı uyandırması sonrasında 2017 yılında 52 ülkenin ilk 100 şirketini temsil eden N100 ve dünyanın en büyük 250 şirketini ifade eden G250 arasından az sayıda işletme kurumsal raporlarındaki işletme faaliyetlerini SKH ile ilişkilendirirken, 2020 yılına gelindiğinde N100 işletmelerinin %69'u G250 şirketlerinin ise %72'si raporlama yaparken iş faaliyetlerini SKH ile ilişkilendirmişlerdir. Bu işletmelerin yaklaşık yarısı SKH ile ilgili performans hedeflerini raporlamaktadır. Fakat SKH'ye yönelik olarak raporlarda genellikle olumlu etkiler sunulurken, olumsuz etkileri raporlama konusunda işletmeler şeffaf olmamaktadır. N100 işletmelerinin

%86'sı, G250 işletmelerinin %90'ı gibi önemli bir çoğunluk, yalnızca olumlu SKH etkilerine odaklanarak, tek taraflı bir görüş bildirmektedirler. N100 işletmeleri arasında en çok öncelik verilen hedefler; SKH 8- İnsana Yakınsar İş ve Ekonomik Büyüme, SKH 13- İklim Eylem ve SKH 12- Sorumlu Tüketim ve Üretim iken, işletmeler tarafından en az değinilen hedefler SKH 14 – Su Altında Yaşam ve SKH 15 – Karada Yaşam gibi biyoçeşitliliğe odaklanan hedeflerdir (KPMG, 2020, ss. 44-49). Sürdürülebilirlik raporlarında sunulan konular ile İlişkili olarak tanımlanan her bir SKH için işletmeler şunları açıklayabilir (SDG Compass, 2015, s. 28):

- SKH'nin neden ve nasıl ilişkili olarak tanımlandığı,
- İlişkili SKH üzerinde olumlu veya olumsuz önemli etkiler,
- İlişkili SKH için hedefler ve bunlara ulaşmada kaydedilen ilerleme,
- İşletme genelinde entegrasyon yoluyla hedeflere ulaşmaya ve SKH ile ilgili etkileri yönetmeye yönelik stratejileri ve uygulamaları.

İşletmelerin sürdürülebilirlik raporlarını hazırlarken esas aldıkları çeşitli rehber, kılavuz ve standartlar mevcuttur: Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (Global Reporting Initiative-GRI), Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi (United Nations Global Compact-UNGC), Ekonomik İşbirliği Kalkınma Teşkilatı Çok Uluslu Şirketler Rehberi (Organisation for Economic Co-operation and Development), Karbon Saydamlık Projesi (Carbon Disclosure Project-CDP) , Uluslararası Standardizasyon Örgütü-ISO 26000 Sosyal Sorumluluk Yönetim Sistemi, Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi (Öztürk, 2020, ss. 6-8). Raporlama kılavuz ve standartları, kuruluşlara sürdürülebilirlik politikaları, uygulamaları ve performanslarıyla ilgili gönüllü olarak neyi kamuoyuna açıklamaları gerektiği konusunda rehberlik etmektedirler (Balckburn, 2007). 2020 yılı itibariyle N100 kapsamındaki işletmelerin %77'si, G250 kapsamındaki işletmelerin %84'ü sürdürülebilirlik bilgilerini raporlarken bir rehber ve standartları benimsemiştir. Dünya çapında 2020 yılı itibariyle GRI, en yaygın kullanılan standart olmaya devam etmektedir. N100 işletmelerinin yaklaşık üçte ikisi ve G250 işletmelerinin dörtte üçü sürdürülebilirlik raporlaması yaparken GRI standartlarını esas almaktadır (KPMG, 2020, s. 25).

GRI ilk versiyonu olan G1, 2000 yılında yayınlanmıştır. 2002 yılına gelindiğinde kılavuzun ilk güncellemesi olan G2, 2006 ve 2013 yıllarında kılavuz daha da genişletilerek G3 ve G4 yayınlanmıştır. 2016 yılında ise GRI, kılavuz yayınlamak yerine standart düzenlemeye geçiş yapmıştır (GRI(a)). GRI standartları işletmenin kendisi ve etkileri hakkında bilgileri paydaşlara ve diğer taraflara şeffaf ve yapılandırılmış şekilde raporlamasına imkân tanımaktadır. Standartlar üç seri halindedir. Bunlar, tüm kuruluşlar için geçerli olan GRI Evrensel Standartlar, belirli sektörler için geçerli olan GRI Sektör Standartları ve her biri farklı konuyu temsil eden GRI Konu Standartlarıdır. Standartlar, tüm sektörlerde, kamu veya özel sektör ya da farklı büyüklükteki kuruluşlarda uygulanabilir. Standartlar karşılaştırılabilir ve güvenilir raporlama yapmak için raportörler tarafından kullanılabilmesi gibi paydaşlar ve diğer bilgi kullanıcılarının işletmenin raporlarından beklentilerini karşılamalarına yardımcı olur (GRI(b)).

GRI, sürdürülebilirlik raporlaması için işletmelerin önemli konularda yüksek kaliteli bilgiler hazırlanmasına yardımcı on ilke tanımlamıştır. Bu ilkeler; paydaş kapsayıcılığı, sürdürülebilirlik bağlamı, önemlilik, eksiksizlik, denge, karşılaştırılabilirlik, doğruluk, zamansal tutarlılık, netlik ve güvenilirliktir. Bu ilkelerin bir kısmı, SKH ile daha da önemli ve uygulanabilir hale gelmiştir. Sürdürülebilirlik bağlamı ilkesi buna örnek olarak verilebilir. Şöyle ki; bu ilke ile işletmeler, daha fazla sürdürülebilir kalkınma koşulları ve hedeflerine atıfta bulunarak ve daha geniş sürdürülebilirlik bağlamında performansları ile ilgili bilgi sunmaya yönlendirilirken, SKH bu süreçte işletmelere sürdürülebilirlik bağlamını anlamaları için bir çerçeve sağlamaktadır (SDG Compass, 2015). Ayrıca, işletmelerin SKH katkılarını en üst düzeye taşımaları için atmaları gereken adımlardan bir diğeri de öncelikli konulara odaklanmalarıdır. Bu konular, sürdürülebilirlik raporlamasında işletmenin ekonomik, sosyal ve çevresel olumlu ya da olumsuz önemli etkilerini yansıtan konular olarak ifade edilmektedir. GRI 4'te ise öncelikli konular paydaş kararlarını önemli ölçüde etkileyen konular olarak tanımlanmıştır. Öncelikli konular şirketin stratejik önceliklerini içerebilir. Bu önceliklerden hareketle olumlu ve olumsuz yönler raporlanmalıdır. Böylece, işletmenin SKH'ye ilişkin temel sorumluluklarını nasıl karşıladığını, SKH üzerindeki olumsuz etkilerini nasıl ele aldığını ve SKH'nin gerçekleşmesine daha

fazla katkı sunmak için temel yetkinliklerini, teknolojilerini nasıl kullandığını ortaya koyması sağlanacaktır. Ayrıca etkili bir rapor paydaşlar için yüksek öneme sahip konuları ele almalıdır (SDG Compass, 2015). G4 kılavuzunda yer alan ekonomik, çevresel ve sosyal kategoriler altında bilgi verilmesi istenen unsurlar aşağıdaki Tablo 1’de özetlenmiştir.

Tablo 1

GRI kılavuzdaki kategori ve unsurlar

Kategoriler	Alt Kategoriler	Unsurlar
Ekonomik		Ekonomik performans, piyasa varlığı, dolaylı ekonomik etkiler, satın alma uygulamaları
Çevresel		Malzemeler, enerji, su, biyolojik, çeşitlilik, emisyonlar, atık sular ve atıklar, ürün ve hizmetler, uyum, nakliye, genel tedarikçilerin çevresel açıdan değerlendirilmesi, çevresel şikâyet mekanizmaları
	İşgücü Uygulamaları ve İnsana Yaraşır İş	İstihdam, işgücü/yönetim ilişkileri, iş sağlığı ve güvenliği, eğitim ve öğretim, çeşitlilik ve fırsat eşitliği, kadın ve erkek için eşit ücret, tedarikçilerin işgücü uygulamaları bakımından değerlendirilmesi, işgücü uygulamaları şikâyet mekanizmaları
Sosyal	İnsan Hakları	Yatırım, ayrımcılığın önlenmesi, örgütlenme ve toplu sözleşme hakkı, çocuk işçiler, zorla ve cebren çalıştırma, güvenlik uygulamaları, yerli halkların hakları, değerlendirme, tedarikçilerin insan hakları bakımından değerlendirilmesi, insan hakları şikâyet mekanizmaları
	Toplum	Yerel toplumlar, yolsuzlukla mücadele, kamu politikası, rekabete aykırı davranış, uyum, tedarikçilerin toplum üzerindeki etkileri bakımından değerlendirilmesi, toplum üzerindeki etkilere ilişkin şikâyet mekanizmaları
	Ürün Sorumluluğu	Müşteri sağlığı ve güvenliği, ürün ve hizmet etiketlemesi, pazarlama iletişimi, müşteri gizliliği, uyum

Kaynak: GRI(c)

G4 kılavuzu işletmelere sürdürülebilirlik raporunu hazırlarken içeriğin belirlenmesi için temel ve kapsamlı olmak üzere iki seçenek sunmakta olup, seçeneklerin kapsamı Tablo 2’de verilmiştir (GRI(c)).

Tablo 2

GRI, temel ve kapsamlı seçeneğinin kapsamı

Genel Standart Bildirimle	Temel (Core)	Kapsamlı (Comprehensive)
Strateji ve Analiz	G4-1	G4-1, G4-2
Kurumsal Profil	G4-3- G4-16	G4-3- G4-16

Tanımlanan Öncelikli Unsurlar ve Çerçeveseler	G4-17- G4-23	G4-17- G4-23
Paydaş Katılımı	G4-24- G4-27	G4-24- G4-27
Rapor Profili	G4-28- G4-33	G4-28- G4-33
Yönetişim	G4-34	G4-34, G4-35- G4-55
Etik ve Dürüstlük	G4-56	G4 -56, G4-57- G4-58
Sektörler İçin Genel Standart Bildirimler	Kuruluşun faaliyette bulunduğu sektör için mevcut ise gereklidir.	Kuruluşun faaliyette bulunduğu sektör için mevcut ise gereklidir.

Kaynak: GRI (c)

2.3. Yapılan çalışmalar

2030 sürdürülebilir kalkınma hedefleriyle birlikte sürdürülebilirlik konusu ülkelerin, işletmelerin aynı zamanda akademik literatürün gündeminde daha fazla yer almaya başlamıştır. KPMG'nin 2020 raporuna göre; 2020 yılı itibari ile dünya çapında N100 (5.200 işletme) kapsamındaki işletmelerden %80'i sürdürülebilirlikleri hakkında rapor oluşturmakta iken, G250 kapsamındaki işletmeler ise 2011 yılından beri %90 veya üzerinde oranda sürdürülebilirliklerini raporlamaktadır. Ülkemizde ise N100 kapsamında yer alan şirketlerin 2017 yılı itibariyle %50 olan sürdürülebilirlik raporlaması oranı 2020 yılında %56'a yükselmiştir (KPMG, 2020, ss. 10-15). GRI ve "Support the Goals" tarafından yapılan araştırmada, Dünya'da 2020 yılında GRI'ya uygun raporlama yapan 206 işletmeden oluşan örneğin yayınlanmış sürdürülebilirlik raporlarından ve web sitelerinden alınan bilgilere dayanarak SKH'lerle ilgili destek ve eylemlerini kamuya nasıl açıkladığına dair bir analiz ve değerlendirme yapılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre, işletmelerin %83'ü raporlarını SKH ile uyumlu hale getirmenin önemli olduğunu ve SKH'yi desteklediklerini, %69'u faaliyetleriyle ilgili hedefleri belirtirken, %61'i eylemleriyle SKH'yi nasıl desteklediklerini açıkça belirtmektedir. İşletmelerin %40'ı SKH'nin hayata geçmesinde nasıl yardımcı olacaklarını belirtirken, %20'i olumlu etkilerini açıklamaktadır (GRI, 2020).

Literatürde sürdürülebilirlik boyutları bağlamında sürdürülebilirlik performansını çeşitli yöntemlerle ölçen çalışmalar da bulunmaktadır. Öztel vd. (2012), Henkel işletmesinin 2007-2011 yıllarında sürdürülebilirlik performansını çok kriterli karar verme yöntemlerinden uzlaşık programlama çerçevesi ile ölçerek, çevresel sürdürülebilirliğin daha belirgin olmak üzere genel olarak sürdürülebilirlik performansında yükselme trendi olduğunu saptamıştır. Yine çok kriterli karar verme yöntemlerinden çok nitelikli fayda teorisini kullanan Alp vd. (2015), Linde işletmesinin 2009-2012 yıllarına ait raporlarındaki verilerden yola çıkarak ekonomik ve sosyal sürdürülebilirlik performansında artan eğilim, çevresel sürdürülebilirlik performansında istikrarsız bir görünüm tespit etmişlerdir. Figge vd. (2002), Kaplan ve Norton (1996) tarafından geliştirilmiş olan Kurumsal Performans Karnesi yöntemini, sürdürülebilirlik yönetimi ile ilişkilendirerek, ekonomik, sosyal ve çevresel yönetim sistemlerindeki eksikliklerin giderilmesine yardımcı olacağını öne sürmüştür. Özçelik (2013), sürdürülebilirliğin boyutlarını Performans Karnesi ile entegre eden yaklaşımları teorik olarak ele almıştır. Hu vd. (2011), Tayvan'daki işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarının kalitesini ve içeriğini değerlendirmek üzere GRI kılavuzu temelli bir model önermiştir. Ranganathan (1998), işletmelerin sosyal, çevresel ve ekonomik performanslarını ölçmek için esas alınabilecek göstergeleri araştırdığı çalışmasında, rekabet avantajı, çevresel yönetim sistemleri, tedarik zinciri, kredi ve yatırım olanakları,

hissedar beklentileri, uluslararası standartlar, düzenleyici inovasyon çabaları, rekabet baskısı, gönüllü raporlama temel ölçme ve raporlama göstergeleri olarak ifade edilmiştir. Çalışmaya göre, sürdürülebilirlik göstergeleri, karşılaştırılabilir, eksiksiz ve güvenilir olmalıdır ve sosyal, ekonomik ve çevresel göstergelerinin entegre bölümleri de mevcuttur. Ayrıca çalışmada materyal kullanımı, enerji tüketimi, üretim dışı çıktılar (atık miktarları ve türleri gibi), kirletici salınımlar çevresel performansın temel unsurları olarak ifade edilirken, sosyal performansın temel unsurları, istihdam uygulamaları, toplumsal ilişkiler, etik kaynak kullanımı, ürünlerin sosyal etkisi olarak belirtilmiştir.

Boiral ve Henri (2016), GRI uyumlu raporlama yapan maden işletmelerinin sürdürülebilirlik performansını nitel analiz yoluyla ölçmeyi ve işletmelerin birbirleriyle karşılaştırılabilirliğini analiz ettiği çalışmada, aynı sektördeki işletmelerin sürdürülebilirlik performanslarının karşılaştırılmasını olumsuz etkileyen unsurları sürdürülebilirliğin niteliksel yönleri, GRI protokollerine uyum eksikliği, belirsiz veya eksik bilgi, veri heterojenliği, raporların şeffaf olmaması olarak belirlemiştir. Sürdürülebilirliği kurumsal yönetim kapsamında inceleyen Ceran (2017) BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan işletmelerin raporlarını incelemiş ve sürdürülebilirliğin alt boyutlarını belirlemiştir. Araştırma sonucunda, sürdürülebilirliğin sosyal ve çevresel boyutlarının ilişkileri ortaya koyulmuştur ve sürdürülebilirlik unsurlarına değer, tüketim ve gelecek kavramları eklenmiştir.

Aracı ve Yüksel (2016) tarafından gerçekleştirilen çalışmada GRI raporlama ilkeleri esasına göre hazırlanan BİST Sürdürülebilirlik Endeksindeki işletme raporları içerik analizine tabi tutulmuş ve işletmelerin sürdürülebilirlik değerlendirmesi yapılmıştır. 8 raporun değerlendirmeye alındığı araştırma sonucunda sürdürülebilirlik skoru 0,75'tir. Sürdürülebilirlik alt boyutları çerçevesinde değerlendirildiğinde ekonomik sürdürülebilirlik skoru 0,88; çevresel sürdürülebilirlik skoru, 0,56; sosyal sürdürülebilirlik skoru 0,69'dur. Karadeniz ve Uzpak (2020) BİST sürdürülebilir endeksinde bankacılık, finans ve holdingler dışında yer alan işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarının incelenmesine yönelik yaptıkları çalışmada işletmeler farklı performanslar sergilemiştir. Raporların büyük oranda GRI ilkelerine dayalı hazırlandığı, emisyon, atık, ürün ve hizmetler ile ilgili çevresel konulara raporlarda daha çok yer verilirken biyoçeşitlilik konusunun göz ardı edildiği tespit edilmiştir. Sosyal bağlamda istihdam, iş sağlığı güvenliği, eğitim, çeşitlilik, fırsat eşitliği, cinsiyet, fırsat eşitliği, zorla çalıştırma, yolsuzluk konuları sıklıkla ele alınırken yerel halk hakları konusu zayıf kalmıştır. Tarquinio vd. (2018) tarafından üç ülkede işletmelerin GRI dayalı olarak sürdürülebilirlik açıklama performansı incelenmiştir. Yunanistan ve İtalya'ya göre İspanya, en yüksek düzeyde açıklama skoruna sahiptir. Bu İspanya'nın kurumsal sosyal sorumluluk sürecinin olgunluğuyla ilgili bir durumdur. Üç ülkede de çalışanlar ile ilgili sosyal göstergeler üzerinde çok durulan konu iken insan hakları konusu daha az ilgi görmüştür. Bunu takiben ekonomik belirleyiciler İspanya ve İtalya'da önemli düzeyde raporlanırken Yunanistan'da çevresel faktörler daha fazla yer almıştır.

Öztürk (2023) tarafından yapılan çalışmada kurumsal raporlamada SKH'lerin açıklanması konusu ele alınmış, Türkiye'de imalat ve bankacılık sektörlerinde faaliyette bulunan 18 şirketin entegre raporlarında SKH açıklama kalitesi araştırılmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre, entegre raporlarda SKH açıklama kalitesi genel olarak yüksektir ve sektörel farklılık bulunmamaktadır. Khaled vd. (2021) çalışmalarında gelişmekte olan piyasalar endeksinde yer alan işletmelerin yayınlamış olduğu sürdürülebilirlik raporlarını SKH kapsamında değerlendirmiştir. Çalışma sonucunda işletme sürdürülebilirlikleri ve SKH'ler arasında eşleşme yaparak bir model sunulmaktadır. Bu model ile işletmeler kendi performansları ve SKH arasında bağlantıları kurabilir ve somut bir ölçüm geliştirebilir. Araştırmanın önemli bulgularından biri incelenen göstergelerin SKH'nin sadece yaklaşık %24'ünü ilişkilendirilebileceği olmuştur. Diaz-Sarachaga (2021), Dow-Jones sustainability world index kapsamında yer alan İspanyol endüstrisi üzerinde 2018-2019 yılları rapor incelemesine dayalı olarak yaptığı çalışmada GRI açıklamalarıyla SKH ilişkisini 0,36 olarak belirlemiştir. Yurdakul (2023) Türk sanayi ve hizmet sektörünü karşılaştırdığı çalışmada, hizmet sektörünün SKH performansını %52 olarak belirlerken sanayi sektörünü performansını %48 olarak belirlemiştir. Ayrıca araştırma kapsamında, SKH performansının döngüsel işletme yaklaşımını olumlu etkilediği gözlenmiştir.

BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan işletmelerin finansal performansının sürdürülebilirlik raporu yayınlamada etkisini araştıran Dağıstanlı ve Çelik (2023), finansal büyüklük artıça sürdürülebilirlik raporu yayınlama eğiliminin arttığı sonucuna ulaşmıştır. Korga ve Aslanoğlu (2022), sürdürülebilirlik performansı ile finansal performans arasında anlamlı bir ilişki bulamazken, işletme

büyükliğünün sürdürülebilirlik performansını olumlu yönde etkilediğini tespit etmişlerdir. Sevim (2021), BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde bulunan işletmelerin çevresel yatırım harcamalarının finansal performansları üzerindeki etkisini araştırmış ve çevresel yatırımların finansal performans üzerinde olumsuz etkide bulunduğu sonucuna ulaşmıştır. Özmen vd. (2020) ise şirketlerin BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde dahil olmalarının finansal performanslarındaki etkisini araştırdıkları çalışmalarında, endekse dahil olmanın işletmelerin finansal performanslarında olumlu etkide bulunduğunu tespit ederken, Gürünlü (2019) çalışmasında uzun dönemde sürdürülebilirlik alanında yüksek performansa sahip olan endekse dahil işletmelerin sürdürülebilirlik performansı ile finansal performansı arasında zayıf ilişki olduğunu belirlemiştir.

İlgili alanda yapılan çalışmaların önemli bölümünün işletmelerin sürdürülebilirlik performanslarını değerlendirmeye yönelik olduğu belirlenmiştir. Bu çalışmada literatürden farklı olarak işletmelerin SKH performansı da değerlendirilmiştir. Diğer taraftan sürdürülebilirlik performansı COVID-19 pandemisi koşullarında faaliyet gösteren işletmeler üzerinde araştırılmaktadır, bu nedenle de literatürden farklılaşmaktadır. Pandeminin ekonomik ve toplumsal krizleri tetiklediği bu şartlarda işletmelerin ortaya koyduğu sürdürülebilirlik ve SKH performans göstergelerini inceleyen bu çalışma hem literatür hem de karar alıcılar için önemli çıktılar sunma potansiyeli taşımaktadır.

3. Yöntem

Bu çalışmanın esas amacı güncel yönetim yaklaşımlarından biri olan sürdürülebilirlik yönetiminin performansını ölçmektir. Daha açık bir ifadeyle bu çalışmada, sürdürülebilirlik yönetiminin önemli bir ölçüsü olarak yayınlanan raporlarda sürdürülebilirlik boyutlarını ve SKH performansını değerlendirmek amaçlanmaktadır. Bu değerlendirme sektörler ve işletmeler arası karşılaştırmalara dayalı olarak yapılmaktadır. Çalışmanın amacını gerçekleştirmeye yönelik içerik analizi yöntemi benimsenmiştir. Araştırma kapsamına alınan işletmelerin yayınladıkları sürdürülebilirlik ve entegre raporları GRI (2016) standartları temel alınarak analiz edilmiştir. GRI (2016) standardına izleyen yıllarda eklenen GRI (2018), GRI (2019) ve GRI (2020) standartları da dikkate alınmıştır. Sürdürülebilirlik açıklamalarının puanlanmasında ağırlıklandırılmış bir yaklaşım kullanılmıştır. GRI benimseyen işletmelerin açıklaması gereken standartlar açıklama endeksi olarak kabul edilmiştir. Eğer işletme endekste yer alan bir bilgiyi açıkladı ise "1" açıklamadı ise "0" puan verilerek puanlama formu oluşturulmuştur. Sonrasında işletmelerin aldıkları toplam puanlar açıklama endeksinde oranlanmış ve sürdürülebilirlik performans skorlarına ulaşılmıştır. İşletmelerin SKH performansları, Birleşmiş Milletlerin belirlediği 17 hedefe göre belirlenmiştir. İşletmeler raporlarında SKH'lere katkılarını açıklamakta veya SKH'leri hedefleriyle ilişkilendirmektedir. Bu nedenle 17 hedef doğrultusunda işletmelerin yayınladığı raporlar incelenmiş ve SKH hedeflerine ilişkin faaliyet ya da hedef bazında açıklamalara yer veren işletmeler "1" yer vermeyen işletmeler "0" olarak puanlanarak, puanlama formu oluşturulmuştur. 17 hedef endeks olarak kabul edilerek, işletmelerin aldıkları puanlar endekse oranlanmış ve işletmelerin SKH performanslarına ulaşılmıştır.

Çalışmanın evrenini Türkiye'de faaliyette bulunan ve kâr amacı güden işletmeler oluşturmaktadır. Çalışmanın amacını gerçekleştirmek için BIST Sürdürülebilirlik endeksinde yer alan ve GRI standartlarına sahip işletmeler örneklem olarak belirlenmiştir. BIST sürdürülebilirlik endeksi kapsamındaki işletmelerin seçilmesinin nedeni sürdürülebilirlik raporlaması anlamında temsiliyetlerinin görece yüksek olmasıdır. Endekste 62 işletme yer almaktadır. Bu işletmelerin 2020 sürdürülebilirlik raporları incelenmiş, GRI standardına sahip olmayan ve bağımsız (dış) denetim almayan işletmeler elenmiştir. Bu inceleme sonucunda bağımsız denetime tabi olan 23 sürdürülebilirlik raporu değerlendirmeye alınmıştır. Bu işletmelerin yüzde 37'sine karşılık gelmektedir.

4. Bulgular

Araştırma kapsamına alınan işletmelere ilişkin bilgiler ve analiz sonucunda ulaşılan sürdürülebilirlik performans skorları Tablo 3'te özetlenmiştir.

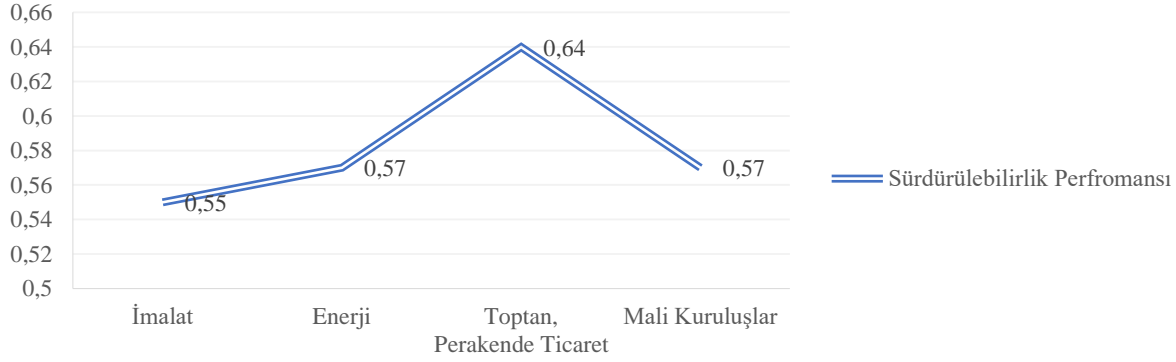
Tablo 3

İşletmelerin sürdürülebilirlik performans skorları

İşletme Adı	Sektör	Rapor Türü	GRI Seçeneği	Standart Sürdürülebilirlik Performansı
Arçelik	İmalat	Sürdürülebilirlik Raporu	GRI- Comprehensive	0,77
Cocacola	İmalat	Entegre Faaliyet Raporu	GRI- Core	0,62
Ülker	İmalat	Sürdürülebilirlik Raporu	GRI- Core	0,53
ÇİMSA	İmalat	Entegre Faaliyet Raporu	GRI- Core	0,56
Kordsa	İmalat	Sürdürülebilirlik Raporu	GRI- Core	0,57
Tofaş	İmalat	Sürdürülebilirlik Raporu	GRI- Core	0,57
Brisa	İmalat	Sürdürülebilirlik Raporu	GRI- Core	0,41
Anadolu Efes	İmalat	Sürdürülebilirlik Raporu	GRI- Core	0,49
Ford Otomotiv	İmalat	Sürdürülebilirlik Raporu	GRI- Core	0,49
Petkim	İmalat	Sürdürülebilirlik Raporu	GRI- Core	0,53
Enerjisa	Elektrik, Gaz ve Su	Sürdürülebilirlik Raporu	GRI- Core	0,51
Zorlu Enerji	Elektrik, Gaz ve Su	Sürdürülebilirlik Raporu	GRI- Core	0,64

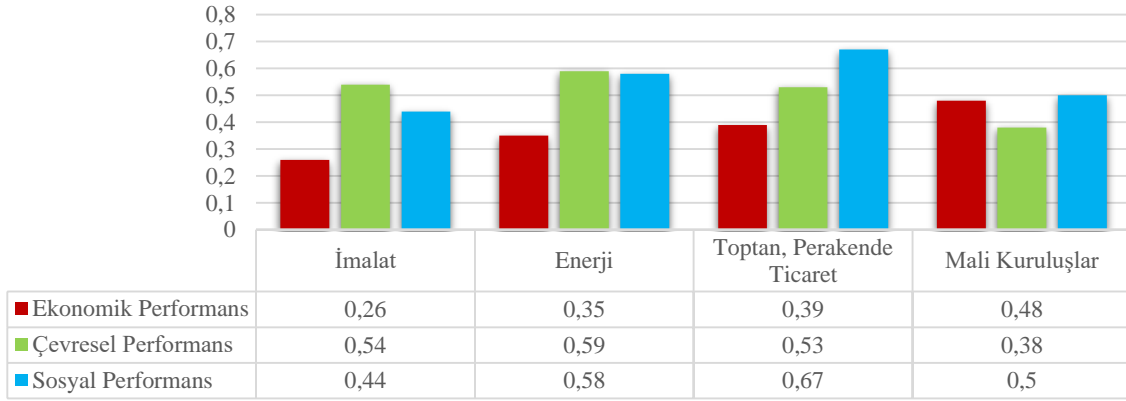
Doğuş Otomotive	Toptam Perakende Ticaret	Sürdürülebilirlik Raporu	GRI- Comprehensive	0,86
Mavi Giyim	Toptam Perakende Ticaret	Sürdürülebilirlik Raporu	GRI- Core	0,44
Migros	Toptam Perakende Ticaret	Sürdürülebilirlik Raporu	GRI- Core	0,62
Akbank	Mali Kuruluş	Entegre Rapor	GRI- Core	0,55
Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.	Mali Kuruluş	Sürdürülebilirlik Raporu	GRI- Core	0,53
Garanti Bankası	Mali Kuruluş	Entegre Faaliyet Raporu	GRI- Core	0,64
Halk Bankası	Mali Kuruluş	Entegre Rapor	GRI- Core	0,49
İş Bankası	Mali Kuruluş	Entegre Rapor	GRI- Comprehensive	0,84
TSKB	Mali Kuruluş	Entegre Faaliyet Raporu	GRI- Core	0,44
Vakıfbank	Mali Kuruluş	Entegre Faaliyet Raporu	GRI- Core	0,60
Yapı Kredi	Mali Kuruluş	Entegre Faaliyet Raporu	GRI- Core	0,48
Toplam Ortalama				0,57

4.1. Sektör bazında sürdürülebilirlik performansı ve sürdürülebilirlik boyutları
Sektörlere göre sürdürülebilirlik performansı Şekil 1’de verilmiştir.



Şekil 1. Sektörlere göre sürdürülebilirlik performansı

En yüksek skora sahip olan sektör toptan, perakende ticaret sektörüdür. Sonrasında, aynı skor ile enerji sektörü ve finans sektörü yer almaktadır. İmalat sektörü ise en düşük skora sahiptir. Sektörlere göre ekonomik, çevresel ve sosyal boyutlarda sürdürülebilirlik performansı Şekil 2’te gösterilmektedir.

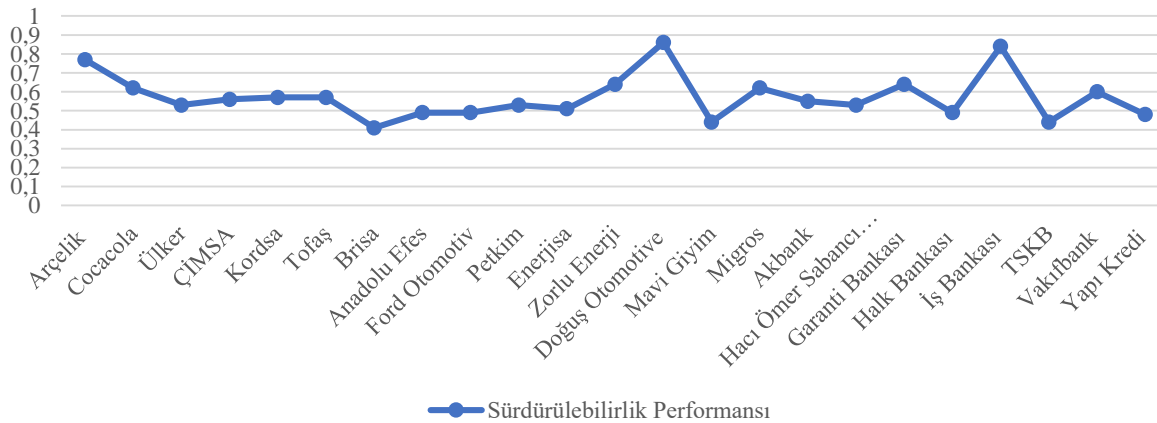


Şekil 2. Sektörlere göre ekonomik, çevresel ve sosyal boyutlarda sürdürülebilirlik performansı

Şekil 2’de tüm sektörlerde ayrı ayrı sosyal boyuta yönelik daha fazla açıklama yapıldığı görülmektedir. Sosyal boyuttan sonra çevresel performans skoru ekonomik boyuta kıyasla daha yüksektir. Sosyal boyutta en yüksek skor toptan, perakende ticaret sektöründe, çevresel boyutta en yüksek skor enerji sektöründedir.

4.2 İşletme bazında sürdürülebilirlik performansı ve sürdürülebilirlik boyutları

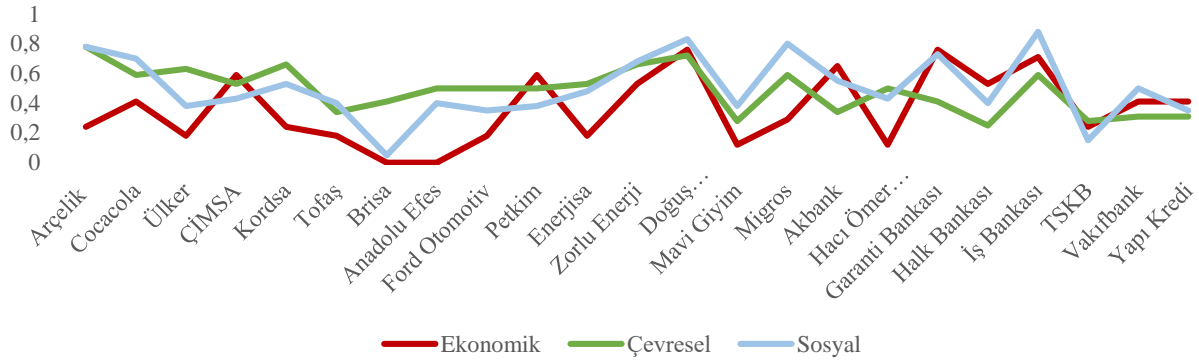
Şirketlerin sürdürülebilirlik performansı Şekil 3’te gösterilmektedir.



Şekil 3. İşletmelerin sürdürülebilirlik performansı

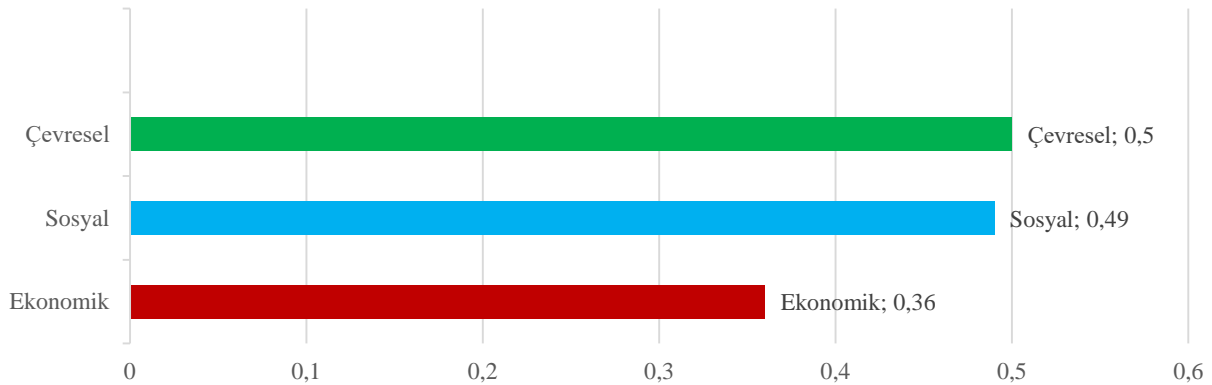
Şekil 3'te görüleceği üzere sürdürülebilirlik performansı en yüksek 3 şirket, Doğu Otomotiv, İş Bankası ve Arçelik olmuştur. En düşük sürdürülebilirlik performansına sahip şirket Brisa'dır.

Ekonomik, çevresel ve sosyal boyutlarda işletmelerin sürdürülebilirlik performansları ise Şekil 4'de gösterilmektedir.



Şekil 4. Şirketlerin ekonomik, çevresel ve sosyal boyutlarda sürdürülebilirlik performansı

Şekil 4'te şirket bazında sosyal ve çevresel boyutlardaki bilgilere ekonomik boyuta göre daha fazla yer verildiği görülmektedir. Tüm şirketlerin üç boyuttaki skorlarının ortalamaları ise Şekil 5'te gösterilmiştir.



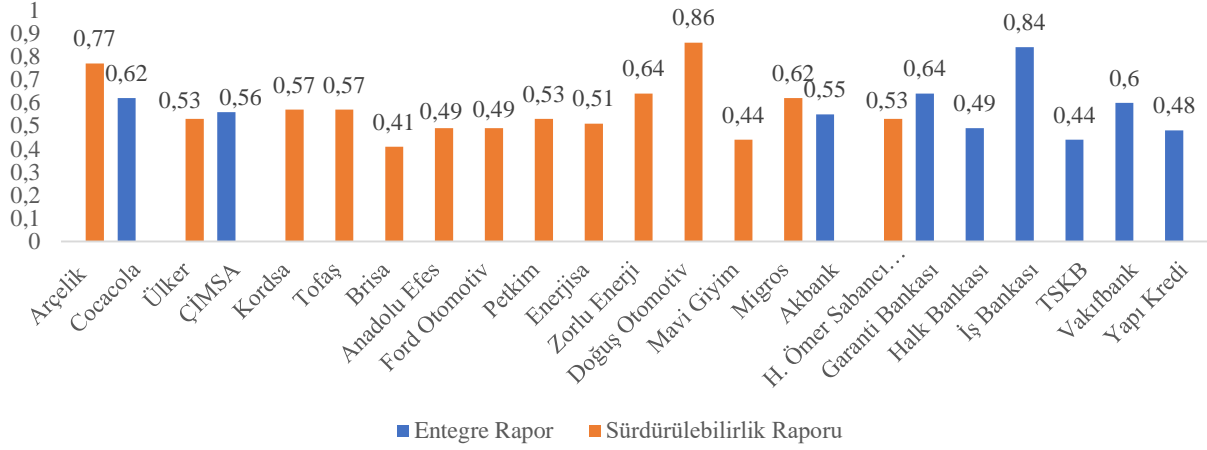
Şekil 5. Ekonomik, çevresel ve sosyal boyutlarda ortalama sürdürülebilirlik performansı

Şekil 5'te görüleceği üzere tüm şirketlerin sürdürülebilirlik boyutlarına ilişkin açıklamalarının ortalama skorları dikkate alındığında çevresel ve sosyal boyutlarda açıklama düzeyi birbirine yakındır. Ekonomik boyuttaki skorlar düşüktür.

4.3 Rapor türüne göre sürdürülebilirlik performansı ve sürdürülebilirlik boyutları

2000'li yıllardan sonraki süreçte sürdürülebilirlik raporlamasından sonraki adım olarak ifade edilen entegre raporlama kavramı doğmuştur. Entegre raporlama "finansal ve finansal olmayan bilgileri kapsayan ve aralarında etkileşim kuran, kısa orta ve uzun vadede kurumsal değer yaratma sürecine odaklanan, kuruluşun karşılaşması beklenen risk ve fırsatlarını dikkate alan, kuruluş stratejisini yansıtan geniş bakış açılı bütünsel bir raporlama yaklaşımı" olarak tanımlanabilir. Entegre raporlama ile sunulan bilgiler ışığında şirketin geçmiş performansının yanı sıra, şirketin hedeflerine nasıl ulaşacağı, nasıl hayatta kalacağı ve nasıl değer yaratacağı da açıklanmaktadır. Entegre raporlarda Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) tarafından yayınlanan Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi esas alınmakla birlikte, GRI standartları raporlar hazırlanırken işletmelerce benimsenmektedir. Entegre raporları sürdürülebilirlik raporlarından farklı kılan özellik olarak finansal bilgilerin sosyal ve çevresel boyutlar ile etkileşimleriyle tek bir raporda sunulmasıdır (Öztürk, 2019, ss. 2-3). GRI'ye göre entegre

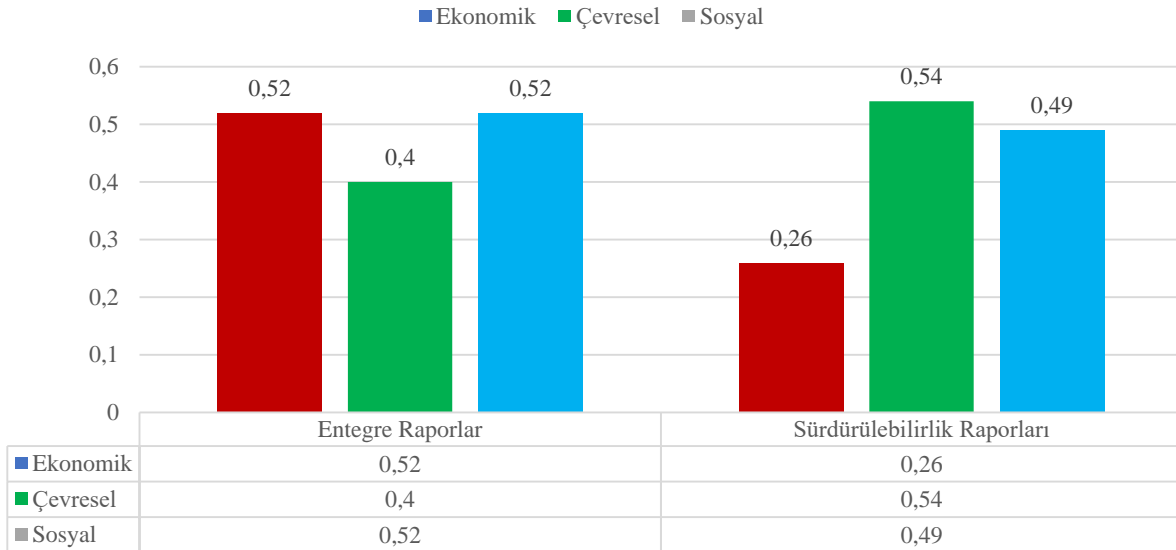
raporların temelinde sürdürülebilirlik raporlaması bulunmaktadır (GRI G4, 2013, s. 85). İşletmelerin 9'u sürdürülebilirlik bilgilerini entegre rapor/entegre faaliyet raporu şeklinde, 14'ü sürdürülebilirlik raporu şeklinde yayınlamıştır. Sürdürülebilirlik raporları ve entegre raporlarının içerik analizi sonucu ulaşılan sürdürülebilirlik performansları Şekil 6'da entegre rapor ve sürdürülebilirlik raporu bazında sunulmuştur.



Şekil 6. Rapor türüne göre işletmelerin sürdürülebilirlik performansları

Şekil 6'da görüleceği üzere işletmeler açısından entegre rapor veya sürdürülebilirlik raporu ile yayınlanan bilgiler açısından sürdürülebilirlik performansında önemli bir farklılık yoktur. Rapor türüne göre sürdürülebilirlik performanslarının ortalamaları alındığında entegre raporların ortalama sürdürülebilirlik performansı "0,58", sürdürülebilirlik raporlarının ortalama sürdürülebilirlik performansı "0,568" olarak ölçülmüştür. Entegre raporlarda skor nispeten daha yüksektir.

Sürdürülebilirlik ve entegre raporların ekonomik, çevresel ve sosyal boyutlarda ortalama sürdürülebilirlik performansı Şekil 7'de gösterilmektedir.

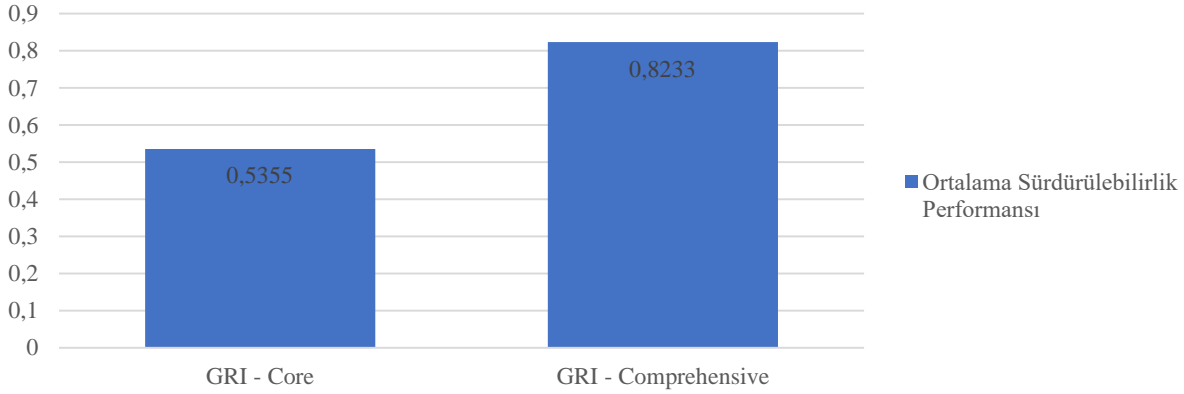


Şekil 7. Entegre ve sürdürülebilirlik raporu bazında ekonomik, çevresel ve sosyal boyutlarda sürdürülebilirlik performansı

Şekil 7'den görüleceği üzere entegre raporlarda ekonomik boyuta ilişkin bilgiler sürdürülebilirlik raporlarına kıyasla daha yüksektir. Sürdürülebilirlik raporlarında ise çevresel boyuta ilişkin bilgilerin öne çıktığı görülmektedir.

4.4. GRI standart seçeneğine göre sürdürülebilirlik performansı ve sürdürülebilirlik boyutları

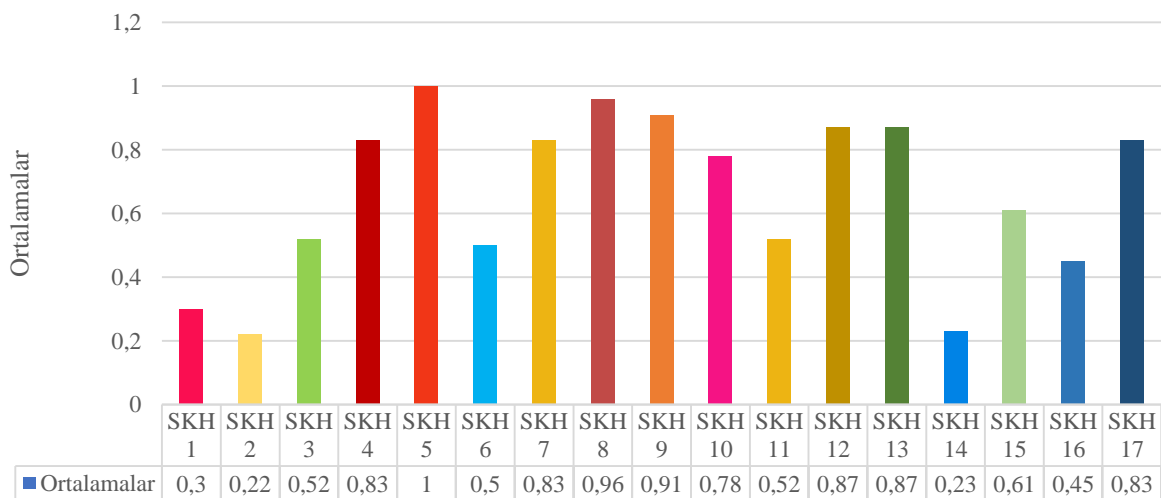
Araştırma kapsamında incelenen raporların 3'ünde GRI-comprehensive seçeneği, 20'sinde GRI-Core seçeneği benimsenmiştir. Sürdürülebilirlik performansı GRI kapsam seçeneği açısından incelendiğinde bu raporlardaki performans skorlarının ortalaması GRI-Core seçeneğinde yaklaşık 0,53 iken, GRI-Comprehensive seçeneğinde yaklaşık 0,82'dir. GRI-comprehensive seçeneğine göre hazırlanan raporlarda daha fazla sürdürülebilirlik bilgisine yer verildiği şeklinde yorum yapmak mümkündür.



Şekil 8. GRI seçeneğine göre sürdürülebilirlik performansı

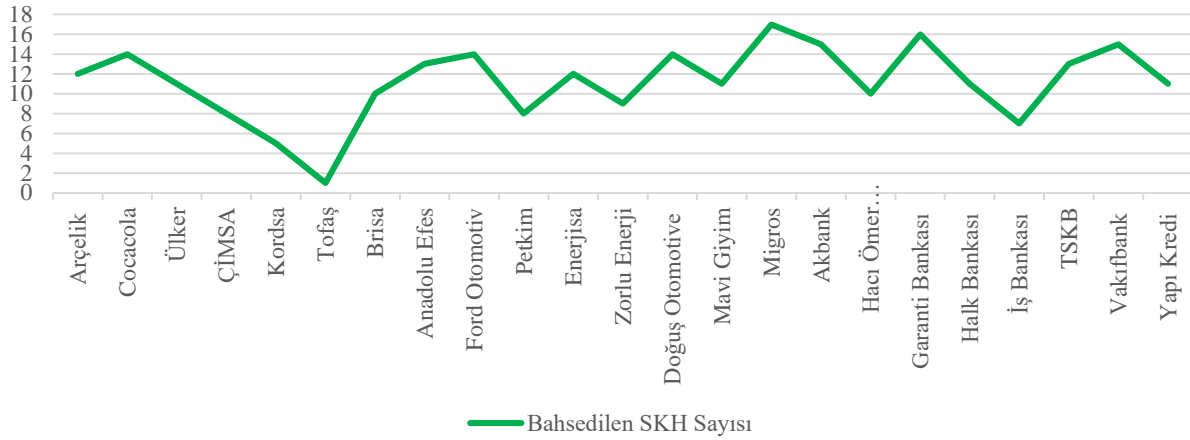
4.5. İşletme faaliyet sonuçlarının ve hedeflerinin SKH ile ilişkilendirilmesi

Araştırma kapsamında incelenen raporlarda hangi SKH'lara yer verilmiş olduğu sorusu bu başlıkta cevaplandırılmıştır. Şekil 9'da araştırma kapsamında incelenen 23 raporda, işletmelerin 17 SKH'den hangilerine değinildiğini açıklamaktadır. Buna göre, işletmelerin %100'ü 5. SKH hedefi "toplumsal cinsiyet eşitliği"ne, %96'sı 8. SKH hedefi "insana yakışır iş ve ekonomik büyüme"ye, %91'i 9. SKH hedefi "sanayi, yenilikçilik ve alt yapı"ya, %87'si 12. SKH hedefi "sorumlu üretim ve tüketim" ile 13. hedef "iklim eylemi"ne, %83'ü sırasıyla 4.,7. ve 17. SKH hedefleri olan "nitelikli eğitim", "erişilebilir ve temiz enerji" ve "amaçlar için ortaklıklar"a, %78'i 10. SKH hedefi "eşitsizliklerin azaltılması"na, %61'i 15. SKH hedefi "karasal yaşam"a, %52'si 3. SKH hedefi "sağlık ve kaliteli yaşam" ile 11. SKH hedefi "sürdürülebilir şehirler ve topluluklar"a, %50'si 6. SKH hedefi "temiz su ve sanitasyon"a, %45'i 16. SKH hedefi "barış adalet ve güçlü kurumlar"a, %30'u 1. SKH hedefi "yoksulluğa son"a, %23'ü 14. SKH hedefi "sudaki yaşam" ve %22'si 2. SKH hedefi "açlığa son" hedefine en az bir kez değinmiştir. Raporların tümünde değinilen hedef "toplumsal cinsiyet eşitliği" olurken, en az değinilen hedef "açlığa son" hedefi olmuştur. Hiç değinilmemiş SKH bulunmamaktadır.



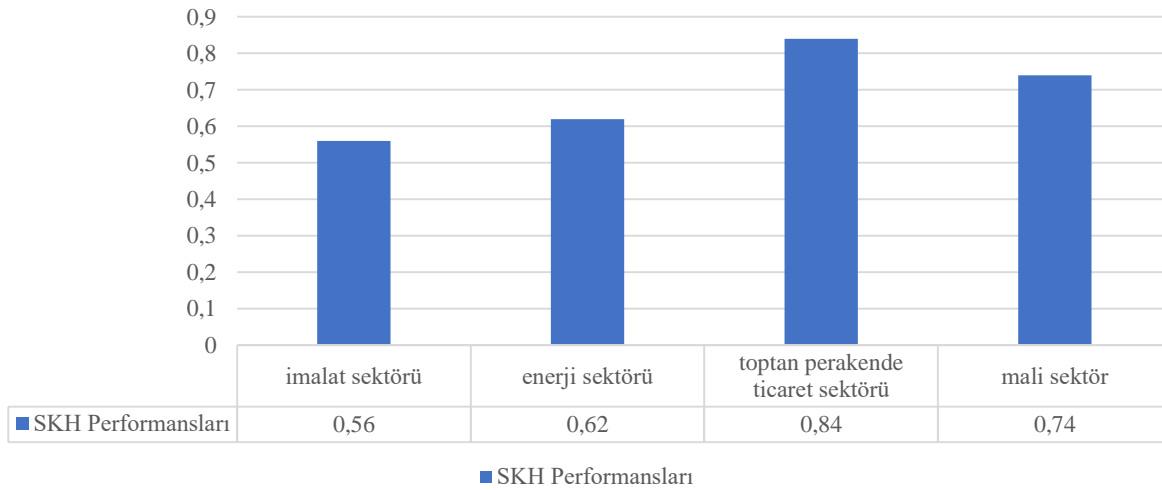
Şekil 9. İşletmelerce değinilen SKH'ler

İşletmelerin raporlarında 17 adet SKH'den yüzde kaçının hedefler ve faaliyet sonuçları ile ilişkilendirildiğini gösteren işletme performansları Şekil 10'da gösterilmektedir. En fazla sayıda SKH'ye değinen işletme Migros olurken, en az sayıda SKH'ye değinen işletme Tofaş olmuştur.



Şekil 10. İşletmeler bazında değinilen SKH sayıları

Sektörlerin SKH performansları ise Şekil 11'de verilmiştir. %84 SKH performansı ile toptan ve perakende ticaret sektöründe diğer sektörlere göre daha fazla sayıda farklı hedefe değinilmiştir. Sektörde en az değinilen hedefler "sudaki yaşam" ve "açlığa son" hedefleri olmuştur. SKH performansı açısından toptan ve perakende ticaret sektörünü %74 ortalama ile mali sektör, %62 ortalama ile enerji sektörü ve %56 ortalama ile imalat sektörü takip etmektedir. İşletmelerin tamamının SKH performansı 0,67'dir.



Şekil 11. Sektörler bazında SKH performansları

Sürdürülebilirlik performansın da olduğu gibi SKH performansında da en yüksek değere toptan perakende ve ticaret sektörü (0,84) ve en düşük değere imalat sektörü (0,56) sahiptir.

Entegre raporlar ve sürdürülebilirlik raporları açısından sınıflandırma yapıldığında, raporların SKH performansları açısından önemli bir farklılık bulunmamakta, sürdürülebilirlik raporlarına (%62) kıyasla entegre raporlar kapsamında (%73) nispeten daha çok sayıda SKH hedefine yer verildiği görülmektedir.

5. Sonuç ve tartışma

Paydaş teorisine dayalı olarak gerçekleştirilen bu çalışmada işletme karar alıcılarının sürdürülebilirlik yönetimini sosyal, ekonomik ve çevresel açıdan ele almak ve SKH performanslarını

ölçmek amaçlanmaktadır. Türkiye'nin 2021 yılında resmi olarak Paris İklim Anlaşmasına taraf olması, 2053 net sıfır emisyon hedefini benimsemesi ve SKH ile işletmelere oldukça önemli sorumluluklar düşmektedir. Bu hedeflere işletmelerin katkısı olmadan ulaşmak mümkün değildir. Bu nedenle, sürdürülebilir olmayan kaynak kullanımı ve iş yapma yöntemleri sonucunda yaşanan çevresel ve toplumsal sorunların çözümünde sürdürülebilirlik konusunun işletme yönetimi düzeyinde ele alınması kritik öneme sahiptir. Bu araştırma bu anlamda literatüre ve uygulamaya dönük katkılara sahiptir.

Çalışmamızda, işletmelerin sürdürülebilirlik performansları SKH'ye ve GRI standardına uyumlu olarak ekonomik, sosyal ve çevresel olmak üzere üç boyutlu olarak değerlendirilmiştir. BIST Sürdürülebilirlik endeksinde yer alan ve GRI standardına sahip 23 işletmenin 2020 yılına ait ortalama sürdürülebilirlik performansı 0,57 iken ekonomik performansı 0,36, sosyal performansı 0,49 ve çevresel performansı 0,50'dir. Aracı ve Yüksel (2016) tarafından yapılan çalışmada BIST Sürdürülebilirlik endeksinde yer alan ve GRI standardına sahip 8 işletmenin 2013 yılı ortalama sürdürülebilirlik performansı 0,75 iken ekonomik performansı 0,88, sosyal performansı 0,69 ve çevresel performansı 0,56 olarak belirlemiştir. Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri (2020) raporunda, toplumsal ve ekonomik krizlerin özellikle kırılgan ve hassas gruplar üzerinde önemli etkilere neden olduğu ve sürdürülebilirlik ile ilgili kararları olumsuz etkilediği (Sachs vd., 2020) belirtilmiştir. COVID-19 pandemisi, işletmelerin sürdürülebilirlik performansını önemli ölçüde etkilemiştir. Bu etkiler hem olumlu hem de olumsuz olarak gerçekleşirken özellikle gelişmekte olan ülkelerde daha çok olumsuz olarak kendini göstermiştir. Düzenlemelerin ve altyapının zayıf olması nedeniyle atık yönetimi ve çevreyi koruma uygulamaları gelişmekte olan piyasa işletmelerinde yetersiz kalmıştır (ILO, 2020). Sağlık sistemleri üzerinde artan baskı, sosyal eşitsizlikleri bu dönemde daha da belirginleştirmiştir (World Bank, 2020). Aynı zamanda, işletmeler finansal olarak ciddi düzeyde pandemiden etkilenmiştir. Pandemi nedeniyle, birçok işletme kapanmış, işsizlik ve yoksulluk artmıştır (ILO, 2020). Araştırma bulguları farklı araştırma ve raporların bulgularıyla (ILO, 2020; World Bank, 2020; Sachs vd., 2020) paralellik taşımaktadır.

Çalışmanın önemli bulgularından bir diğeri işletmelerin SKH performansı olmuştur. Sürdürülebilirlik dönüşümünde Birleşmiş Milletler tarafından belirlenen 17 SKH'nin işletmelerin faaliyetlerini şekillendirmeye başladığı gözlenmiştir. Değerlendirmeye alınan tüm işletmeler ya faaliyetlerini ya da hedeflerini SKH ile ilişkilendirmektedir. İşletmelerin SKH performansı 0,67 olarak belirlenmiştir. Bu bulgu GRI (2020) raporu bulgusuyla uyumluluk göstermektedir. İşletmelerin tamamı SKH'nin 5. hedefi olan toplumsal cinsiyet eşitliğine yönelik aksiyon almaktadır. Bunu insana yakışır iş ve ekonomik büyüme (SKH 8) ve sanayi, yenilikçilik ve alt yapı (SKH 9) takip etmektedir. Buna karşın işletme kararlarında en az etkisi görülen SKH hedefleri sırasıyla açlığa son (SKH 2), sudaki yaşam (SKH 14) ve yoksulluğa son (SKH 1) olmuştur. Sektörel bakımdan toptan, perakende ticaret sektörü 0,84 ile en yüksek SKH performansına sahipken imalat sektörü 0,56 ile en düşük SKH performansına sahiptir. Benzer şekilde sürdürülebilirlik karşılaştırılmasında toptan ve perakende ticaret sektörü 0,64 ile en yüksek performansa sahipken bu sektörü 0,57 ile enerji ve mali sektör takip etmektedir, imalat sektörü ise 0,55 ile en düşük performansa sahiptir. Sektörler arası karşılaştırmaya dayalı olarak Şahin vd. (2018) tarafından gerçekleştirilen araştırma bulgusu da toptan ve perakende ticaret sektörünün sürdürülebilirlik bakımından en yüksek ortalamaya sahip olduğunu göstermekte ve bu çalışma bulgusuyla örtüşmektedir. Toptan ve perakende ticaret sektöründeki işletmeler daha detaylı ele alındığında Doğu Otomotiv'in önemli bir farklılık yarattığı gözlenmektedir. Tüm işletmeler içerisinde bu işletme sürdürülebilirlik konusunu kapsamlı ele alan işletmelerden birdir ve en yüksek sürdürülebilirlik performansına sahiptir. Bu işletmeyi dışarda bıraktığımızda sektörün ortalaması 0,53'e düşmektedir. Bu oran tüm sektörlerin sürdürülebilirlik performansının altındadır.

Enerji sektörü ve mali kuruluşların sürdürülebilirlik performansları tüm işletmelerin performans ortalamasıyla uyumludur. Enerji sektörü, dünya çapında karbon emisyonlarının en büyük sorumlularındandır. Sektör çevre açısından karbon emisyonlarının düşürülmesi ve doğal kaynakların korunması, toplumsal açıdan enerji erişimi ve halk sağlığı, ekonomik açıdan enerji güvenliği ve kalkınma konularını önemli ölçüde etkilemektedir. Bu konuların iyileştirilmesinde ve performans sağlanmasında enerji şirketleri stratejik öneme sahip (IEA, 2021) olmasına karşın ortaya koyduğu performans tatmin edici değildir. Diğer taraftan, sürdürülebilirlik yatırımlarında ihtiyaç duyulan sermayeyi sağlayan mali kuruluşlar işletmeleri teşvik eder, risklerin yönetilmesine ve uzun vadeli değer yaratılmasına katkıda bulunur (GSIA, 2020). Bu nedenle mali kuruluşların sürdürülebilirlik odağının

artması, yeterli yatırım teşviği ve uzun vadeli değer yaratılması adına gereklidir. EEA (European Economic Area/Avrupa Ekonomik Alanı) tarafından 2020 yılında yayınlanan ülkelerin 2017 yılı kirlilik profiline göre 33 ülke içinde Türk imalat sektörü enerji tüketiminde ikinci sırada iken su tüketiminde dördüncü sıradadır. Bu ülkedeki toplam enerji tüketiminin %25,5'i ve toplam su tüketiminin %3,6'sına karşılık gelmektedir. (EEA, 2020). Aynı zamanda imalat sektörü, dünya 2020 yılı toplam 34807 milyon ton karbondioksit yayılımının (Global Carbon Atlas, 2022) %21'inden sorumludur. Bunun önemli bölümü enerji elde etmek için fosil yakıtların kullanımından kaynaklanmaktadır (EPA). Bulgular karbon yayılımının düşürülmesinde, kirliliğin önlenmesinde ve doğal kaynakların korunmasında imalat işletmelerinin önemini vurgulamaktadır. Sürdürülebilirlik konusunun holistik bir yaklaşıma sahip olması nedeniyle arzu edilen hedeflere ulaşmak tüm sektörlerin ve işletmelerin performansına bağlıdır. Enerji, imalat ve mali kurumların sürdürülebilirlik dönüşümündeki önemine karşın araştırma kapsamındaki performans bulguları tatmin edici düzeyde değildir. RTMEU (2021) ve ILO (2020) net sıfır emisyon hedefine ulaşılmasında enerji verimliliği, yenilenebilir enerji, düşük karbon teknolojilerine geçiş ve atık yönetimi konularının önemini vurgulamaktadır. Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalar, SKH ve benimsediği net sıfır emisyon hedefine ulaşması için daha kapsamlı stratejilerin uygulanması gerekmektedir.

Ortalama sürdürülebilirlik performansı en yüksek işletmeler sırasıyla Doğu Otomotiv, İş Bankası ve Arçelik'tir. Bu işletmeler, diğer işletmelerden sürdürülebilirlik konusunu kapsamlı (GRI-comprehensive) ele almasıyla farklılaşmaktadır ve bu işletmelerin sosyal sürdürülebilirlik odakları (0,83) hem diğer işletmelere göre hem kendi içinde diğer boyutlara göre daha yüksektir. Tüm işletmeler içerisinde kapsamlı raporlama standardına sadece bu üç işletme (%13) sahiptir ve GRI (core-comprehensive) standart seçeneğine göre performans göstergelerinin önemli düzeyde farklılaştığı görülmektedir. GRI-comprehensive çerçevesinde rapor hazırlayan işletmelerin sürdürülebilirlik performansı 0,82 iken GRI-core çerçevesinde rapor hazırlayan işletmelerin sürdürülebilirlik performansı 0,53'tür. GRI-comprehensive ve GRI-core arasındaki önemli farklardan biri işletmelerin stratejisi, yönetim yaklaşımı ve performansıdır. GRI-comprehensive bu konularla ilgili daha kapsamlı ve ayrıntılı bilgileri paylaşır. GRI-core raporlamanın başlangıç aşamasındaki işletmeler için uygundur ve sadece en önemli göstergelere odaklanır (GRI(d)). Bir diğer önemli farklılık sürdürülebilirlik boyutları, rapor türüne göre değerlendirildiğinde karşımıza çıkmaktadır. Buna göre entegre rapor hazırlayan işletmelerde ekonomik ve toplumsal sürdürülebilirlik boyutlarının ağırlığı yüksek iken sürdürülebilirlik raporu hazırlanan işletmelerde çevresel sürdürülebilirlik boyutunun ağırlığı yüksek çıkmıştır. Bu bağlamda entegre raporlarda sürdürülebilirlik raporlarına kıyasla daha fazla ekonomik bilginin, finansal olmayan bilgiler ile etkileşiminin de dikkate alınarak sunulması beklentisi, ulaşılan sonuçlarla desteklenmektedir.

Bu araştırmanın en önemli katkısı sürdürülebilirlik ve SKH performanslarını işletme ve sektör düzeyinde ortaya koymasıdır. SKH konusu hem literatür hem uygulama açısından oldukça yeni bir konu olması nedeniyle katkılara açıktır. Diğer taraftan, Türkiye'nin 2021'de Paris anlaşmasına taraf olması ve 2053 net sıfır emisyon hedefini benimsemesi araştırma bulgularını daha da önemli hale getirmektedir. Araştırma katkılarıyla beraber bazı sınırlılıklara sahiptir. Bunlardan biri GRI standartlarına uygun olarak raporlamanın gönüllülüğe dayalı olması nedeniyle işletmelerin önemli bölümünün bu standarda uygun raporlama yapmamasıdır. Diğer taraftan GRI standardına göre rapor hazırladığını belirtmekle birlikte işletmenin rapor için herhangi bir dış denetim almaması örneklemin istenen büyüklüğe ulaşmasını engellemiştir. Bir diğer kısıt, yıllar itibariyle işletmelerin düzenli olarak GRI standardına uygun rapor hazırlamamasıdır. Bu verilerin belirli bir yıl aralığından alınmasını engellemekte ve yıllar içindeki değişimi ortaya koymayı zorlaştırmaktadır. Bu çalışmada işletmeler için oldukça güncel olan SKH kararları ve uygulamaları ikincil veriye dayalı olarak ele alınmıştır. Gelecek çalışmalarda, işletmelerin SKH kapsamındaki uygulamalarını, yaklaşımlarını ve tutumlarını anlamaya yönelik birincil veriye dayalı analizler yapılabilir. Çalışmamız analiz bulgularına dayalı olarak, sürdürülebilirlik dönüşümünün gerçekleşmesinde işletme yönetimlerinin geleneksel yönetim yaklaşımlarından işletmenin tamamını kapsayan sürdürülebilirlik yönetimi yaklaşımına geçiş yapmasını önermektedir.

Yazar beyanı**Araştırma ve yayın etiği beyanı**

Bu çalışma bilimsel araştırma ve yayın etiği kurallarına uygun olarak hazırlanmıştır.

Etik kurul onayı

Bu çalışma için etik kurul onayı gerekmemektedir.

Yazar katkıları

Yazarlar çalışmaya eşit oranda katkıda bulunmuştur.

Çıkar çatışması

Yazarlar açısından ya da üçüncü taraflar açısından çalışmadan kaynaklı çıkar çatışması bulunmamaktadır.

Destek beyanı

Bu çalışma için herhangi bir destek alınmamıştır.

Kaynakça

- Alp, İ. Öztel, A. ve Köse, M. S. (2015). Entropi tabanlı MAUT yöntemi ile kurumsal sürdürülebilirlik performansı ölçümü: Bir vaka çalışması. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11, 65-81. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/gjeb/writing-rules>
- Aracı, H., ve Yüksel, F. (2016). Şeffaflık ve hesap verilebilirliğin sağlanmasında sürdürülebilirlik raporları: BIST sürdürülebilirlik endeksindeki şirketlerin sürdürülebilirlik raporlarının incelenmesi. *World of Accounting Science*, 18 (özel sayı-1), 103-1301.
- BCtA (2022). *Private sector in development and the SDGs*. Erişim, 29 Ocak 2022, <https://www.businesscalltoaction.org/about-bcta>.
- Blackburn, W. R. (2007). *The sustainability handbook: the complete management guide to achieving social, economic and environmental responsibility*. UK and US: Earth Scan. ISBN: 13-978-1-84407-495-2.
- Boiral, O. ve Henri, J. F. (2016). Is sustainability performance comparable? A study of GRI reports of mining organizations. *Business & Society*, 56(2), 283-317. Doi: <https://doi.org/10.1177/00076503155761>
- Ceran, E. B. (2017). Kurumsal sürdürülebilirlik kavramı ve ölçümüne ilişkin bir ön çalışma. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 46, 59-70. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/369443>
- Dağıstanlı, H. A., ve Çelik, İ. (2023). Sürdürülebilirlik raporlaması ve firma performansı: BIST sürdürülebilirlik endeksi üzerine bir uygulama. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 76, 1-16. Doi: <https://doi.org/10.51290/dpusbe.1153330>
- Daup, C. (2007). Assessing the quality of sustainability reporting: An alternative methodological approach. *J. Clean. Prod*, 15, 75–85. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2005.08.013>.
- Diaz-Sarachaga, J. M. (2021). Shortcomings in reporting contributions towards the sustainable development goals. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 28(4), 1299-1312. Doi: <https://doi.org/10.1002/csr.2129>
- Dienes, D., Sassen, R. ve Fischer, J. (2016). What are the drivers of sustainability reporting? A systematic review. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 7(2), 154-189. Doi: <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-08-2014-0050>
- Erin, O. A., Bamigboye, O. A. ve Oyewo, B. (2022). Sustainable development goals (SDG) reporting: an analysis of disclosure. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 12(5), 761789. Doi: <https://doi.org/10.1108/JAEE-02-2020-0037>
- Esty, D. C., ve Winston, A. S. (2008). *Yeşilden altına: Akıllı şirketler çevreci stratejiler ile nasıl avantaj sağlar?*. İstanbul: MediaCat.
- EEA (2020). *Turkey-Industrial pollution profile 2020*. Erişim, 29 Ocak 2022, <https://www.eea.europa.eu/themes/industry/industrial-pollution/industrial-pollution-country-profiles-2020/turkey>.
- EPA. *Global emissions by economic sector*. Erişim, 29 Ocak 2022, <https://www.epa.gov/ghgemissions/global-greenhouse-gas-emissions-data>.

- Figge F, Hahn, T., Schaltegger, S., ve Wagner, M. (2002). The sustainability scorecard-linking sustainability management to business strategy. *Business Strategy and the Environment*, 11(5), 269-284. Doi: 10.1002/bse.33
- Fisk, P. (2010). *Sürdürülebilir büyüme: İnsanlar, gezegen ve kar*, (Çev. E. Yıldırım). İstanbul: MediaCat.
- Freeman, R. E., Harrison, J. S., Wicks, A. C., Parmar, B. L., ve De Colle, S. (2010). *Stakeholder theory: The state of the art*. UK: Cambridge University Press. ISBN:978-0-521-13793-5
- Global Carbon Atlas (2022). *Country emissions*. Erişim, 15 Ocak 2022, <http://www.globalcarbonatlas.org/en/content/welcome-carbon-atlas>
- Global Sustainable Investment Alliance (GSIA). (2020). *Global Sustainable Investment Review 2020*. Erişim, 11 Haziran 2024, <https://www.gsi-alliance.org/wp-content/uploads/2021/08/GSIR-20201.pdf>
- Global Reporting Initiative (GRI) (2020). *State of progress: Business contributions to the SDGs*. Erişim, 10 Ocak 2022, <https://www.globalreporting.org/media/ab51un0h/stg-gri-report-final.pdf>.
- Global Reporting Initiative (GRI)(a). *GRI-mission and history*. Erişim, 10 Ocak 2022, <https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/>.
- Global Reporting Initiative (GRI)(b). *A short introduction to the GRI standards*. Erişim, 10 Ocak 2022, <https://www.globalreporting.org/media/wtafl4tw/a-short-introduction-to-the-gri-standards.pdf>
- Global Reporting Initiative (GRI)(c). *G4 sustainability reporting guidelines: reporting principles and standard disclosures*. Erişim, 10 Aralık 2021, <https://www.commddev.org/publications/global-reporting-initiative-g4-sustainability-reporting-guidelines-reporting-principles-and-standard-disclosures/>
- Global Reporting Initiative (GRI)(d). *GRI Standards: Core and Comprehensive Options*. Erişim, 11 Haziran 2024, <https://www.globalreporting.org/standards/>
- Gürünlü, M. (2019). Sürdürülebilirlik ve finansal performans arasındaki ilişki: BİST şirketleri üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 84, 177-190. Doi: 10.25095/mufad.625803.
- Habek, P. ve Wolniak, R. (2016). Assessing the quality of corporate social responsibility reports: the case of reporting practices in selected european union member states. *Qual Quant*, 50, 399-420. Doi: <https://doi.org/10.1007/s11135-014-0155-z>
- Herzig, C., ve Schaltegger, S. (2006). Corporate sustainability reporting: an overview. *Sustainability Accounting and Reporting*, (Ed. S. Schaltegger, M. Bennett, ve R. Burritt). Dordrecht: Springer.
- Hörisch, J., Freeman, R. E., ve Schaltegger, S. (2014). Applying stakeholder theory in sustainability management. *Organization & Environment*, 27(4), 328-346. doi:10.1177/1086026614535786
- Hu, A. H., Chen, L. T., Hsu, C. W. ve Ao, J. G. (2011). An evaluation framework for scoring corporate sustainability reports in taiwan. *Environ. Eng. Sci.* 28(12), 843-858. Doi: <https://doi.org/10.1089/ees.2010.028>.
- Hummel, K. ve Szekely, M. (2022). Disclosure on the sustainable development goals – evidence from Europe. *Accounting in Europe*, 19(1), 152-189. Doi: 10.1080/17449480.2021.1894347.
- Idowu, S. O., Díaz Díaz, B., Capaldi, N., ve Schmidpeter, R. (2020). Responsible business in a changing world: An introduction. *Responsible business in a changing world: new management approaches for sustainable development*, (Ed. Diaz, Belen Diaz vd.). Switzerland: Springer. ISSN 2196-7075.
- International Energy Agency (IEA). (2021). *Net Zero by 2050: A Roadmap for the Global Energy Sector*. Erişim, 11 Haziran 2024, <https://www.iea.org/reports/net-zero-by-2050>
- International Labour Organization (ILO). (2020). *COVID-19 and the world of work: Impact and policy responses*. Erişim 11 Haziran 2024, https://www.google.com/url?sa=i&url=https%3A%2F%2Fwww.ilo.org%2Fmedia%2F9996%2Fdownload&psig=AOvVaw3XZtSonm6_FxbxRsmzl4xX&ust=1718182319405000&source=images&cd=vfe&opi=89978449&ved=0CAcQrpoMahcKEwjYw52HltOGAxUAAAAAHQAAAAAQBA
- Kaplan, R. S., ve Norton, D. P. (1996). Focusing your organization on strategy—with the balanced scorecard. 2nd Edition. HBR (January-February).
- Karadeniz, E., ve Uzpak, B. D. (2020). Borsa İstanbul sürdürülebilirlik endeksinde sürekli olarak yer alan şirketlerin sürdürülebilirlik faaliyetlerinin analizi. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(3), 492-511. Doi: 10.25287/ohuibf.667720.

- Khaled, R., Ali, H., ve Mohamed, E. K. A. (2021). The sustainable development goals and corporate sustainability performance: mapping, extent, and determinants. *Journal of Cleaner Production*, 311, 127599. Doi:10.1016/j.jclepro.2021.127599
- Kolk, A. (2005). Sustainability reporting. *VBA Journal*, 21(3), 34-42.
- Korga, S., ve Aslanoğlu, S. (2022). Sürdürülebilirlik performansı ile finansal performans ilişkisi üzerine bir araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 25(2), 633-645. Doi: <https://doi.org/10.29249/selcuksbmyd.1114641>
- KPMG (2020). *The time has come: the KPMG survey of sustainability reporting 2020*. Erişim, 12 Aralık 2021, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/11/the-time-has-come.pdf>
- Önce, S., Onay, A. ve Yeşilçelebi, G. (2015). Kurumsal sürdürülebilirlik raporlaması ve Türkiye'deki durum. *Journal of Economics, Finance & Accounting-JEFA*, 2(2), 230-252.
- Öznel, A., Köse, M. S. ve Aytekin, İ. (2012). Kurumsal sürdürülebilirlik performansının ölçümü için çok kriterli bir çerçeve: Henkel örneği. *Tarih, Kültür ve Sanat Araştırmaları Dergisi*, 1(4), 32-44.
- Özçelik, F. (2013). Sürdürülebilirlik performans karnesi. *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, 8(30), 4985-5008. Doi: <https://doi.org/10.19168/jyu.32424>.
- Özmen, A., Karakoç, M., ve Yeşildağ, E. (2020). Sürdürülebilirlik raporlaması: Sürdürülebilirlik endeksinde yer alan şirketler üzerine bir uygulama. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 63, 153-174.
- Öztürk, S. (2023). Türkiye'de entegre raporlarda birleşmiş milletler sürdürülebilir kalkınma hedeflerini açıklama kalitesinin belirlenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 25(MODAVICA Özel Sayısı), 300-328. Doi: 10.31460/mbdd.1213456.
- Öztürk, S. (2020). Kurumsal sürdürülebilirlik raporlaması. *Muhasebe Bakış Açısıyla Sürdürülebilirlik ve Raporlama Üzerine Seçme Yazılar*, (Ed. N. Kurnaz), Konya: Eğitim Yayınevi. ISBN:978-605-70056-8-7.
- Öztürk, S. (2019). Geleceğin kurumsal raporlama yaklaşımı olarak entegre raporlama: garanti bankası örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 81, 1-20. Doi: 10.25095/mufad.510443.
- Pedersen, C. S. (2018). The UN sustainable development goals (SDGs) are a great gift to business!. *Procedia Cirp*, 69, 21-24. Doi:10.1016/j.procir.2018.01.003.
- PwC (2015). *Make it your business: engaging with the sustainable development goals*. Erişim, 29 Ocak 2022, https://www.pwc.com/gx/en/sustainability/SDG/SDG%20Research_FINAL.pdf.
- Ranganathan, J. (1998). Sustainability rulers: measuring corporate environmental and social performance. *Sustainability Enterprise Perspective*, 1-11.
- Republic of Turkey, Ministry of Environment and Urbanization (RTMEU). (2021). *Turkey's Long-Term Climate Strategy and Action Plan*. Erişim, 11 Haziran 2024, <https://csb.gov.tr>
- SDG Compass (2015). *The guide for business action on the SDGs*. Erişim, 29.01.2020, <https://sdgcompass.org>
- Sevim, U. (2021). İşletmelerin çevresel yatırım harcamalarının finansal performans üzerine etkisi: BİST sürdürülebilirlik endeksi üzerine bir araştırma. *Gazi İktisat ve İşletme Dergisi*, 7(1), 55-67. Doi: <https://doi.org/10.30855/gjeb.2021.7.1.004>.
- Schaltegger, S., Freund, F. L., ve Hansen, E. G. (2012). Business cases for Sustainability: the role of business model innovation for corporate Sustainability. *International Journal of Innovation and Sustainable Development*, 6(2), 95-119. Doi:10.1504/ijisd.2012.046944.
- Sommer, A. (2012). *Managing green business model transformations*. Verlag Berlin Heidelberg: Springer Science & Business Media. ISSN 2194-0541. Doi: 10.1007/978-3-642-28848-7.
- Sachs, J., Schmidt-Traub, G., Kroll, C., Lafortune, G., Fuller, G., Woelm, F. 2020. *The Sustainable Development Goals and COVID-19. Sustainable Development Report 2020*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Şahin, Z., Çankaya, F., ve Karakaya, A. (2018). Sürdürülebilirlik raporlarının sektörlere ve yıllara göre analizi. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (20), 17-32. Doi: 10.18092/ulikidince.311026.
- Tarquinio, L., Raucci, D. ve Benedetti, R. (2018). An investigation of global reporting initiative performance indicators in corporate sustainability reports: Greek, italian and spanish evidence. *Sustainability*, 10(4), 897. Doi: <https://doi.org/10.3390/su10040897>

- Trucco, S., Demartini, M. C. ve Beretta, V. (2021). The reporting of sustainable development goals: Is the integrated approach the missing link?. *SN Bus Econ*, 1(35), 1-13.
- World Bank. (2020). *The Global Economic Outlook During the COVID-19 Pandemic: A Changed World*. Erişim, 11 Haziran 2024, <https://www.worldbank.org/en/news/feature/2020/06/08/the-global-economic-outlook-during-the-covid-19-pandemic-a-changed-world>
- UNDP (2020). *Annual status report 2020. United Nations Development Programme*. Erişim, 29 Ocak 2022, <https://www.undp.org/publications/annual-status-report-2020-global-project-managing-effective-development-cooperation>.
- Yurdakul, M. (2023), Corporate Sustainability and Circular Economy in Turkish Service and Industrial (Ed. Michael O. Erdiaw-Kwasie ve G.M.Monirul Alam), *Circular Economy Strategies and the UN Sustainable Development Goals*, Singapore: I Palgrave Macmillan, 417–457. ISBN 978-981-99-3083-8.