

TÜRKİYE'DE ENTEGRE RAPORLARDA BİRLEŞMİŞ MİLLETLER SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA HEDEFLERİNİ AÇIKLAMA KALİTESİNİN BELİRLENMESİ*

Dr. Öğr. Üyesi Seçil ÖZTÜRK YÖNDEMLİ**

Araştırma Makalesi / *Research Article*

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi
2023, 25 (MODAVICA Özel Sayısı),
ÖS309-ÖS338

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, kurumsal raporlarda Sürdürülebilir Kalkınma Hedefi (SKH) açıklamaları konusunu irdelemek ve Türkiye’de entegre raporlarda SKH açıklama (raporlama) kalitesini araştırmaktır. Bu amaçla, literatür incelenmiş, imalat ve bankacılık sektörlerinde entegre raporlama yapan 18 şirketin 2021 yılı entegre raporları içerik analizi yöntemiyle değerlendirilmiştir. Sonuçlara göre, şirketlerin entegre raporlarında SKH açıklama kalitesi yüksektir ve sektörel olarak önemli farklılık bulunmamaktadır. Her iki sektörde de yoğunlaşılan SKH’ler “insana yakışır iş ve ekonomik büyüme”, “sanayi, yenilikçilik ve alt yapı”, “iklim eylemi” ve “amaçlar için ortaklıklar” olmuştur. Bankacılık sektöründe “nitelikli eğitim” ve “eşitsizliklerin azaltılması”, imalat sektöründe “sorumlu üretim ve tüketim” hedefleri öne çıkmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri, Entegre Raporlama, SKH Açıklama Kalitesi.

JEL Sınıflandırması: Q01, Q56, M40.

*Makale Gönderim Tarihi (Date of Submission): 02.12.2022; Makale Kabul Tarihi (Date of Acceptance): 27.02.2023

Bu çalışma, 22-25 Eylül 2022 tarihlerinde MÖDAV tarafından düzenlenen 19. Uluslararası Muhasebe Konferansında sunulan bildirinin, yeniden düzenlenmiş ve genişletilmiş halidir.

**Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Çan Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Uluslararası Ticaret ve İşletmecilik Bölümü, secilozturk@comu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-3357-3214>

Atıf (Citation): Öztürk Yöndemli, S. (2023). Türkiye’de Entegre Raporlarda Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri’ni Açıklama Kalitesinin Belirlenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Özel Sayı*, 309-338.

DETERMINING THE QUALITY OF DISCLOSURE OF THE UN'S SUSTAINABLE DEVELOPMENT GOALS IN INTEGRATED REPORTS IN TURKEY

ABSTRACT

The purpose of this study was to examine the subject of Sustainable Development Goal (SDG) disclosure in corporate reports and to investigate the quality of SDG disclosure (reporting) in integrated reports in Turkey. For this purpose, a literature review was conducted and the integrated reports of 18 businesses engaged in integrated reporting in the manufacturing and banking sectors for 2021 were evaluated by means of content analysis method. Accordingly, the quality of SDG disclosure is high in businesses' integrated reports. There is no industry-specific difference. The SDGs concentrated in both sectors were “decent work and economic growth”, “industry, innovation and infrastructure”, “climate action” and “partnerships for the goals”. The goals of “quality education” and “reduced inequalities” came to the fore in the banking sector, while, “responsible production and consumption” was prominent in the manufacturing sector.

Keywords: Sustainable Development Goals, Integrated Reporting, SDG Disclosure Quality.

JEL Classification: Q01, Q56, M40.

EXTENDED SUMMARY

PURPOSE AND MOTIVATION

The contributions of businesses are very important in achieving success in the 17 SDGs, which constitute the UN's 2030 Agenda for Sustainable Development. SDG reporting, on the other hand, it enables that the contributions made by the businesses to the achievement of the SDGs could be evaluated correctly. Integrated reports can serve as strategic tools for disclosure for the SDGs. In the literature, there is not enough research on SDG disclosures in corporate reports, especially in integrated reports. The main motivation of this study was constituted by contributing to the literature and increasing the awareness of businesses to integrate SDGs, which are beneficial in improving the corporate transparency and accountability, into value creation processes and reporting. The objective of this study was to examine the subject of SDG disclosures in corporate reports and to investigate the quality of SDG disclosure in integrated reports in Turkey.

METHODOLOGY

The sample of the research consists of businesses engaged in the manufacturing and banking sectors that publish integrated reports in Turkey. As of 2021, there are a limited number of businesses which have published integrated reports in Turkey. Businesses that publish integrated reports are heavily active

in these two sectors and, in addition, the environmental impacts of the manufacturing sector and the social impacts of the banking sector are more intense; therefore, these two sectors were chosen as samples in order to reveal industry-specific differences more clearly. In this context, the integrated reports of 18 businesses for 2021 were analyzed by content analysis method. The research questions to be answered within the scope of the study are as follows:

Research Question 1: Are the SDGs included in the integrated reports of the businesses?

Research Question 2: What is the level of SDG disclosure quality in businesses' integrated reports? Are there any industry-specific differences?

Research Question 3: Which of the SDGs are explicitly referred to in the integrated reports? Are there any industry-specific differences?

In order to answer the first research question, it was examined whether the SDGs were referred to in the integrated reports within the scope of the study, and the reports that referred SDGs at least once were given a score of "1" and the reports that did not refer were given a score of "0". In order to find an answer to the second research question, the "Measurement Chart of SDG Reporting Quality" in the studies of Hummel and Szekely (2022) was used. A scoring form was built by giving "1" if the relevant items are included in the reports and "0" if they are not included. The scores of the businesses were proportioned to the disclosure quality index, which is "11" in total, and the SDG disclosure quality scores were obtained. The SDGs associated with the goals and/or outputs in each report were also identified. SDGs that were referred at least once in the reports were given a score of "1", while SDGs that were not referred at all were given "0".

RESULTS AND DISCUSSION

When the integrated reports are examined, it is observed that SDG disclosure quality scores are generally high. There is no significant difference on the basis of sectors. Apart from the reports with full scores, the issues that are mostly encountered and reduce the SDG disclosure quality scores in the reports are as follows: In some reports, the SDGs were not included in the executive summaries. In addition, some businesses emphasized their especially positive effects on SDGs similar to the studies of Hummel and Szekely (2022), however, negative effects were not included in many reports. Another issue is that while the SDGs are generally mentioned in the prioritization analysis, the association of outputs and outcomes with the SDGs is ignored. This outcome is supported by the finding of Sultanoğlu and Akdoğan (2020) that businesses that publish integrated reporting generally included the SDGs in the strategy and resource allocation chapters.

All businesses included at least one of the SDGs in their integrated reports. Although Hummel and Szekely (2022) were not taken into account in the measurement of SDG disclosure quality, another issue

detected in the reports was that 17 SDGs were generally included, and the number of businesses referring to 169 sub-goals related to 17 goals were low. Whereas, it is emphasized that the sub-goals should also be correlated for the integration of SDGs into corporate reports. Herein, the important point is that the businesses should determine the SDGs that they have affected or will affect positively and negatively, taking into account their fields of activity, risks, opportunities and priorities, and report their effects accordingly.

The SDGs may differ depending on the businesses' fields of activity and priority areas. All businesses within the scope of the study included at least one of the SDGs in their integrated reports. In both sectors, the goals of decent work and economic growth (SDG 8), industry, innovation and infrastructure (SDG 9), climate action (SDG-13), partnerships for the goals (SDG-17) were commonly focused on. The issues of gender equality (SDG-5) and reduced inequalities (SDG-10) came to the fore in the banking sector unlike the manufacturing sector. In the manufacturing sector, on the other hand, the goal of responsible production and consumption (SDG-12) was more prominent. Stewart et al. (2018) indicated that the goal of "SDG 12 Responsible Production and Consumption" draws attention to the role of the business world in sustainable development. Moreover, the goal of zero hunger (SDG 2) was not included in the reports of manufacturing sector, while, contributions to the goals of zero hunger and reduced poverty were noted in the banking sector. In both sectors, the goal of life below water (SDG 14) remained in the background.

CONCLUSION AND IMPLICATION

The integration of SDGs into business processes and corporate reports is being recommended by various international authorities (GRI, WBCSD, UN Global Compact). In order to ensure sustainable development within planetary boundaries, the International Integrated Reporting Council supports the good analysis of the external environment, the consideration of environmental factors in the value creation process and the inclusion of SDGs in integrated reports, which constitutes an important global vision.

It can be a strategic tool for businesses to include SDG disclosures, which contribute to the improvement of corporate transparency and accountability, in the integrated reports where financial and non-financial information are presented interactively by bringing together the economic, social and environmental dimensions on balance in a single report. During the process of SDG planning, SDGs should be prioritized over priority goals, identified SDGs should be included in the strategies and associated with the outcomes of the activity. In other words, while building a value creation process, SDGs should be taken into account both in terms of setting the goals and evaluating the outcomes and presented in reports by making positive – negative, qualitative – quantitative disclosures.

As part of the future studies, changes in the SDG disclosure quality over the years in integrated reports, SDG disclosure quality in annual reports or sustainability reports, and the relation between SDG disclosure quality and various corporate characteristics can be investigated.

1. GİRİŞ

2030 yılına kadar kalkınmada sürdürülebilirliğin sağlanması için 2015 yılının Eylül ayında Birleşmiş Milletler (BM) üyesi 193 ülke tarafından Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri kabul edilmiştir. Hedefler, 17 hedef ve bu hedeflere bağlı 169 alt hedeften oluşmaktadır. BM tarafından 2030'a kadar “yoksulluğu ve açlığı sona erdirmek; ülkeler içindeki ve ülkeler arasındaki eşitsizliklerle mücadele etmek; barışçıl, adil ve kapsayıcı toplumlar inşa etmek; insan haklarını korumak, toplumsal cinsiyet eşitliğini, kadınların ve kız çocuklarının güçlendirilmesini teşvik etmek; gezegenin ve doğal kaynakların kalıcı olarak korunmasını sağlamak; farklı ulusal gelişme ve kapasite düzeylerini dikkate alarak, kapsayıcı ve sürdürülebilir ekonomik büyüme, paylaşılan refah ve herkes için insana yakışır iş koşulları yaratmak” hedeflenmektedir. Bu hedefler; insanlar, gezegen, refah, barış ve ortaklık olmak üzere birbirleriyle ilişkili ve eyleme geçirilmesi teşvik edilen “5P”yi oluşturmaktadır (people, planet, prosperity, peace, partnership). SKH’ler, 2000 yılında kabul edilerek 2015 yılına kadar ulaşılması amaçlanan Bin Yıl Kalkınma Hedefleri’ni temel almakta ve özellikle gelişmekte olan ülkeleri hedef alan Bin Yıl Kalkınma Hedefleri’nin daha ötesinde sorunların ortaklaşa çözümü için sanayileşmiş ülkeler dahil olmak üzere tüm ülkeleri kapsamaktadır. Hükümetler, kurumlar, işletmeler, sivil toplum gibi geniş paydaş gruplarını dikkate alarak ekonomik, sosyal ve çevresel boyutlara dengeli ve entegre bir şekilde yer vermektedir (United Nations General Assembly, 2015). SKH’ler, BM üye devletler tarafından belirlenen ancak yasal olarak bağlayıcılığı olmayan, küresel hedefleri bulunan yeni bir küresel yönetim şeklini ifade etmektedir (Kanie ve diğerleri, 2017). Hedefler birbirleriyle ilişkilidir. Örneğin; yoksulluğun azaltılması sağlıklı yaşama katkıda bulunurken, sağlıklı yaşam eğitime katılımı artırır. SKH’ler dünyayı daha iyi ve yaşanılabilir bir yer haline getirebilmek adına iddialı hedefler sunmakta, kalkınma ve etki yatırımı hakkında konuşmak için ortak bir dil sağlamaktadır (Schramade, 2017, s. 88).

2009 yılında Johan Rockström ve Will Steffen’in öncülüğünde bir grup bilim insanı tarafından; sınırlı dokuz Dünya sistemi belirlenmiştir. Dünyamız şimdiden bu sınırların, iklim değişikliği ve biyosfer bütünlüğü dahil olmak üzere altısını (Kurnaz, 2022) aşmış durumdadır. Gezegenin sınırlar dahilinde yaşamın devam ettirilebilmesi başka bir ifadeyle sürdürülebilir kalkınmanın sağlanabilmesi için mevcut küresel vizyon 2030 yılına kadar ulaşılması beklenen 17 SKH olup, SKH’ler dokuz gezegen sınırının tatlı su (SKH 6), iklim (SKH 13), okyanuslar (SKH 14) ve biyolojik çeşitlilik (SKH 15) olmak üzere doğrudan dördünü, sürdürülebilir gıda sistemleri (SKH 2), temiz enerji (SKH 7), sürdürülebilir tüketim ve üretim (SDG 12), sürdürülebilir şehirler (SDG 11) olmak üzere dolaylı olarak tüm sınırları

kapsamaktadır. Gezegenel sınırları aşmamak adına SKH'lerde başarıya ulaşılması hayati öneme sahiptir (Rockström, 2021). BM Genel Sekreteri'nin 2030 Sürdürülebilir Kalkınma Gündemi ve 2015 Paris İklim Anlaşması'nın karara bağlanması sonrası ifade ettiği üzere: "Yoksulluğu sona erdirebilecek ilk nesil ve iklim değişikliğinin en kötü etkilerinden kaçınmak için adımlar atabilecek son nesiliz. Yeni bir kalkınma gündeminin, sürdürülebilir kalkınma hedeflerinin ve iklim değişikliği anlaşmasının benimsenmesiyle, daha iyi bir gelecek için dünyaya yön verebiliriz." (Biermann ve diğerleri, 2017, s. 29).

BM kararlarında tüm üye devletlerin hükümetlerinin hedeflere ulaşma noktasında isteklerinin yanı sıra SKH'lere ulaşılmasında işletmelerin sorumluluğuna da değinilmiştir (United Nations General Assembly, 2015). Hükümet politikalarına, halk ve kuruluşların (kamu sektörü ve özel sektör) ortaklaşa katılımı ile nihai olarak SKH'lere ulaşılabilir (Li ve diğerleri, 2018). Küresel olarak, sermaye akımlarının ve gayri safi yurtiçi hasılanın (GSYİH) büyük bölümünü özel sektör oluşturduğu için iş dünyasının SKH'lere ulaşmadaki rolü hükümetler, sivil toplum örgütleri ve sivil halkın rolü kadar kritiktir (Adams ve diğerleri, 2020, s. 5). Özel sektörün harekete geçirilmesi SKH'lerin başarıya ulaşmasında ön koşul olarak vurgulanmaktadır (Witte & Dilyard, 2017, s. 2). Özellikle, "sürdürülebilir üretim ve tüketim modelleri sağlamayı amaçlayan SKH 12 Sorumlu Üretim ve Tüketim hedefi sürdürülebilir kalkınmada iş dünyasının rolüne dikkat çekmektedir" (Stewart ve diğerleri, 2018, s.1751). Literatürde işletmelerin SKH'lere önemli ölçüde katkıda bulunacağını ifade eden çeşitli araştırmalar bulunmaktadır (Berrone ve diğerleri, 2019; Haffar & Searcy, 2017; Garcia-Sanchez ve diğerleri, 2020). Dolayısıyla SKH'lerde başarıya ulaşma noktasında, mikro ölçekte işletmeler ciddi sorumluluk sahibidir. SKH'lere ulaşılmasında işletmelerin katkılarına yönelik örnekler aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 1. SKH'lere Yönelik İşletmelerin Etki Örnekleri

SKH		İşletmelerin Hedeflere Etki Örnekleri
1.Hedef	Yoksulluğa Son	-Cehaletin farkındalığı ve eğitimin önemi konusunun desteklenmesi. -Geçim kaynağı yaratmak. -Eşit ücret ve güvenli çalışma koşulları sağlamak. -Tedarik zincirinde kölelik/bağlı çalışmanın ortadan kaldırılması.
2.Hedef	Açlığa Son	-Gıda israfı ve kaybını azaltmak -İhtiyaç sahiplerine gıda temin etmek. -Gıda israfını veya gıda kaybını azaltmak için sürdürülebilir gıda tüketimi konusunda farkındalığı desteklemek. -Sürdürülebilir tarım ve genetik çeşitlilik konusunda bilgi paylaşımı ve kapasite geliştirme.
3.Hedef	Sağlıklı ve Kaliteli Yaşam	-Etkili ve kapsayıcı ulusal sağlık sistemini desteklemek. -Sağlıklı yaşam tarzı farkındalığını desteklemek. -Hastalık yayılımı konusunda eğitim sağlamak. -Topluma uygun fiyatlı ve erişilebilir sağlık hizmetleri seçeneği sunmak.
4.Hedef	Nitelikli Eğitim	-Az gelişmiş bölgeler için eğitim altyapılarını desteklemek. -İmkânı olmayan çocuklara burs vermek. -Mesleki ve teknik eğitim programları sunmak. -Çalışanlar için çocuk bakımına destek sağlamak.

Tablo 1. SKH'lere Yönelik İşletmelerin Etki Örnekleri (devamı)

5.Hedef	Toplumsal Cinsiyet Eşitliği	-Düşük gelirli topluluklarda yaşayan kızlar için eğitim fırsatları sağlamak. -Politika ve süreçlere toplumsal cinsiyet eşitliği ilkelerini yerleştirmek. -Tercih edilen tedarikçiler olarak yerel kadın girişimcileri teşvik etmek.
6. Hedef	Temiz Su ve Sanitasyon	-Temiz su ve sanitasyonun önemi konusunda farkındalığı sağlamak. -Yenilikçi teknoloji, güvenli içme suyu ve sanitasyon için yeni ürünler geliştirmek. -Hem toplum hem işyerleri için yağmur suyu toplama üniteleri inşa etmek. -Tedarik zincirinde su kullanımının etkilerini ve su haritalamanın etkilerini kavramak. -Nehir ve kanalları temizlemek -İçme suyu planlarını desteklemek, tuvaletler inşa etmek ve su yönetimini iyileştirmek. -Tedarik zinciri boyunca işyerinde çalışanların suya erişimini sağlamak için işletme konumundan yararlanmak.
7.Hedef	Erişilebilir ve Temiz Enerji	-Sürdürülebilir enerji çözümlerini araştırmak. - Sürdürülebilir enerji çözümlerine/yeşil enerjiye yatırım yapmak. - Temiz enerji üretmek ve yenilenebilir enerji paylarını artırmak için tedarikçilerle çalışmak. - Yatırımları yenilenebilir enerji kaynaklarına ve teknolojilerine yeniden yönlendirmek için karbona dahili bir fiyat belirlemek.
8.Hedef	İnsana Yakınsır İş ve Ekonomik Büyüme	- Tedarikçilerin adil seçimi ve tedarik zinciri boyunca ekonomik katılımın iyileştirilmesi için çerçeve politikalar oluşturmak. - Kendi tedarik zincirinde tutarlı uygulamalar gerçekleştirmek. - İşyerinde çalışanlara finansal tavsiye vermek. - Dışlanmış kırsal bölgelerdeki gençler için mesleki eğitim programları sunmak ve onlara istihdam fırsatları sağlamak.
9.Hedef	Sanayi, Yenilikçilik ve Altyapı	- Daha iyi bir gelecek arayışında yenilikçi teknoloji trendlerini keşfetmek. -Ürün ve hizmetlerin tüm yaşam döngüsü boyunca sosyal, ekonomik ve çevresel etki değerlendirmeleri yapmak. -Tedarik zinciri ve iş modeli boyunca kaynak verimliliği, sürdürülebilirlik ve dayanıklılık sağlamak.
10.Hedef	Eşitsizliklerin Azaltılması	-Aynı düzeyde işlerde erkek ve kadın işçilere eşit ücretlendirme için adil bir ücret politikası çerçevesi hazırlamak. - Erkek ve kadın için aynı istihdam fırsatlarını yaratmak. - Etnik azınlıklar için staj imkânı sağlanmak.
11.Hedef	Sürdürülebilir Şehirler ve Topluluklar	-İş modelleri ve tedarik zincirleri için bir afet risk yönetim planı geliştirmek. -Çalışanlar, tedarik zinciri faaliyetleri ve diğer hizmetler için güvenli ve düşük karbonlu bir ulaşım politikası geliştirmek. - Uygun fiyatlı konut, ulaşım, kültürel mirasın korunması, atık yönetimi ve yeşil kamu hizmetlerinin sürdürülmesi gibi yenilenebilir enerjiye yatırım yapmak.
12.Hedef	Sorumlu Üretim ve Tüketim	-Yenilenebilir enerji kullanımına odaklanan döngüsel modeller geliştirmek. - Tüketici bilincini teşvik etmek ve tüketicileri sürdürülebilir kalkınmaya dahil etmek için farkındalık çalışmaları yürütmek. - Firmaların satılmayan ürünlerini ihtiyaç sahiplerine bağışlamak. -Doğal kaynakları verimli bir şekilde yönetmek, tedarik zincirleri boyunca gıda kayıplarını azaltmak, kimyasal atıkları güvenli bir şekilde yönetmek, atık oluşumunu azaltmak ve sürdürülebilir yaşam tarzları hakkında bilgi sağlamak.
13.Hedef	İklim Eylemi	- Sera gazı emisyon verilerini ve malzeme iklim risk bilgilerini açıklamak. - Erken uyarı teknolojilerine ve sistemlerine yatırım yapmak, iklim ve doğal afetlerle ilgili etkiler konusunda paydaşlar ve topluluklardan oluşan bir ağ oluşturmak. - Karbon ayak izlerini azaltmak için faaliyetleri sürekli olarak izlemek ve kontrol etmek.

Tablo 1. SKH'lere Yönelik İşletmelerin Etki Örnekleri (devamı)

14.Hedef	Sudaki Yaşam	<ul style="list-style-type: none">- Su kaynakları, atık toplama, yeniden kullanım ve geri dönüşümün önemi konusunda farkındalığı desteklemek.- Denizcilik konuları ile ilgili sertifikalar (su ürünleri yetiştiriciliği gibi) almak veya tedarikçilerin bu sertifikaları almasını sağlamak.- Deniz kirliliğini azaltmak.-Deniz teknolojileri geliştirmek.-Küçük ölçekli balıkçılığa pazar erişimi sağlamak.
15.Hedef	Karasal Yaşam	<ul style="list-style-type: none">-Sürdürülebilir ormancılığı teşvik ederek arazi korumasının önemi konusunda farkındalığı desteklemek.-Orman ürünlerine ilişkin orman yönetim sertifikaları ve sertifikalarının alınması veya tedarikçilerin bu sertifikaları almasını sağlamak.-Tüm kaynaklardan toprak kirlenmesini önlemek için toprak ve arazi bozulma riskini değerlendirilmek.
16.Hedef	Barış, Adalet ve Güçlü Kurumlar	<ul style="list-style-type: none">-Risk belirlemeleri, etki değerlendirmeleri, yönetim önlemleri, raporlama, şikâyet mekanizmaları ve diğer paydaşların katılım süreçleriyle ilgili durum tespiti araçlarının uygulanmasını sağlamak.- Çalıştaylar ve seminerler aracılığıyla çalışanlar arasında ilgili yasa, yönetmelik ve yönergeler hakkında farkındalık yaratmak.- Üst yönetimde yolsuzluk ve rüşvete karşı sıfır tolerans politikası ve yaklaşımı oluşturmak.-Liderlik becerilerini geliştirmek.
17.Hedef	Amaçlar İçin Ortaklıklar	<ul style="list-style-type: none">-Çok paydaşlı girişimlere katılmak.-Yerel işletmelere yardımcı olmak ve onları küresel değer zincirlerine entegre etmek.

Kaynak: (Gunawan ve diğerleri, 2020, Tablo 1; KPMG, 2017, ss. 9-15)

SKH'ler toplum ve hissedarlar için değer yaratmaya giden yolu gösterirken, bunu yapabilmek için işletmelere ve yatırımcılara risk ve fırsat sunarlar. Dolayısıyla işletmeler ve yatırımcılar kendilerini SKH'lere hazırlamalıdır. Bunun için yapılması gerekenler, öncelikle SKH'lerin ne olduğunu keşfetmek, ikinci olarak, SKH'lerin nasıl tanımlandığını ve hangi riskleri ve fırsatları ortaya çıkardığını belirlemek, üçüncüsü bu hedefleri etkili temel performans göstergelerine (KPI) bağlı teşviklere entegre ederek kendi özel hedeflerini belirlemek, son olarak SKH'leri ölçmek ve raporlamaktır. Ancak şirketlerin çok az kısmı raporlarında SKH'lere katkılarını yer vermektedir (Schramade, 2017, ss. 87-88).

Bu çalışmanın amacı, kurumsal raporlarda SKH açıklamaları konusunu irdelemek, Türkiye'de entegre raporlarda SKH açıklama kalitesini araştırmaktır. Bu amaçla, literatür incelenmiş, Türkiye'de imalat ve bankacılık sektörlerinde entegre raporlama yapan 18 şirketin 2021 yılı entegre raporları içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. Türkiye'de entegre raporlama yapan şirketlerin çoğunluğu imalat ve bankacılık sektöründe faaliyette bulunmaktadır. Ayrıca imalat sektörünün çevresel ve bankacılık sektörünün sosyal etkilerinin yoğunlukta olması sebebiyle SKH açıklamaları konusunda sektör farklılıklarının olup olmadığını tespit etmek için bu iki sektör örneklem olarak seçilmiştir.

Hummel ve Szekely (2022), Ike ve diğerleri (2019), Haffar ve Searcy (2018), Witte ve Dilyard (2017) ve Kolk ve diğerleri (2017), Mio ve diğerleri (2020), Bebbington ve diğerleri (2017) tarafından da belirtildiği üzere, literatürde SKH'lerin işletmelerde uygulanması ve raporlanması konusunu

inceleyen akademik çalışmalar az sayıdadır. İşletmeleri SKH ile ilişkilendiren ve işletme raporlarının SKH'ler ile entegrasyonunu konu alan akademik çalışmalara ihtiyaç vardır. Gelişmiş ülkelerde SKH raporlamasını konu alan sınırlı sayıda araştırma mevcut olsa da özellikle gelişmekte olan ülkelerde SKH raporlamasına yönelik akademik araştırmalar yetersizdir (Erin ve diğerleri, 2022). Bilhassa entegre raporlamanın SKH'lerin uygulanması ve desteklenmesi konusundaki rolü üzerine çalışma sayısı çok daha yetersizdir (Trucco ve diğerleri, 2021). Bu ihtiyaca yönelik olarak çalışmanın literatüre önemli katkı sağlaması beklenmektedir. Ayrıca, bu çalışma kurumsal şeffaflığın ve hesap verebilirliğin gelişmesinde faydası olan SKH'leri iş süreçlerine ve raporlamaya entegre etmeleri konusunda şirketlerin farkındalık düzeylerini artırmak adına bir adım olacaktır. Çalışmaya farklı iki sektörün dahil edilmesi ile SKH raporlaması konusunda sektörel farklılıkların olup olmadığının belirlenmesi sağlanacaktır. Öte yandan, Türkiye'de SKH'lerin açıklama kalitesini araştıran akademik çalışmaya rastlanmamıştır. Bu bağlamda, çalışmanın ulusal literatürde gelecek araştırmalara farklı bir bakış açısı kazandırması beklenmektedir.

Çalışmada giriş bölümünden sonra kurumsal raporlamada SKH açıklamaları bölümü yer almaktadır. Üçüncü bölümde önceki çalışmalar incelenmiş, dördüncü bölümde yöntem açıklanmıştır. Sonrasında bulgular sunulmuştur. Altıncı ve son bölümde ise ulaşılan sonuçlar ortaya konulmuştur.

2. KURUMSAL RAPORLAMADA SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA HEDEFİ AÇIKLAMALARI

SKH'lerin iş stratejilerine entegrasyonunu kolaylaştırmak, stratejileri SKH'ler ile uyumlu hale getirmek ve başarılarına katkıda bulunmak için işletmelerin atmaları gereken adımları açıklayan bir kılavuz olan SKH Pusulası (SDG Compass); BM Küresel İlkeler Sözleşmesi, Küresel Raporlama Girişimi (GRI) ve Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi tarafından yayınlanmıştır. İşletmelerin stratejilerini SKH'lere nasıl uyumlaştıracığı, ölçeceği ve yöneteceği bu raporda beş adımlı süreç ile açıklanmıştır. İlk dört adım şöyledir: SKH'lerin anlaşılması, önceliklerin belirlenmesi, hedeflerin belirlenmesi ve SKH'lerin işletme süreçlerine entegre edilmesi. Beşinci adım ise raporlama ve iletişim olup, sürdürülebilir kalkınma performansı bilgilerinin kurumsal raporlamaya dahil edilmesini ifade etmektedir (GRI, 2015).

SKH raporlaması, bir kuruluşun SKH'leri nasıl ele aldıklarını başka bir deyişle SKH'leri yerine getirme taahhütlerini kamuya açık raporlama uygulamasıdır (Rosati & Faria, 2019a, s. 1313). SKH'lerin kurumsal raporlara entegrasyonunun sağlanmasında 3 adım aşağıdaki tabloda açıklanmıştır.

Tablo 2. SKH'lerin Kurumsal Raporlamaya Entegrasyonunda İzlenecek Adımlar

	Alt Adımlar	Açıklama
Adım 1 Öncelikli Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarına Hedef Belirlenmesi	Adım 1.1 SKH'ları ve hedeflerini anlamak	SKH'ler incelenir ve insanlara, çevreye yönelik riskler dikkate alınarak işletme faaliyetleri ile ilgili olan SKH'ler belirlenir. Ayrıca SKH'lere ilişkin faydalı ürün, hizmet ve yatırımlar ile mevcut yetkinlikler ve yeni yöntemler kullanılarak ulaşılabilecek SKH'ler tespit edilir.
	Adım 1.2 SKH hedeflerinin belirli prensiplere göre önceliklendirilmesi	İşletmelerin belirli SKH'ler üzerindeki etkileri daha önemlidir. İlgili etkilerin stratejilere ve raporlamaya entegre edilmesi için söz konusu SKH'lere öncelik verilmelidir. İşletmenin SKH üzerindeki olumlu etkisini en üst düzeye çıkarabilmek için işletme faaliyetleri ve değer zinciriyle ilişkili olarak insanlar ve çevreye yönelik öncelikli riskler (mevcut ve olası) değerlendirilerek en olumsuz etkiler (en şiddetli, ortaya çıkma olasılığı en yüksek) önceliklendirilir. Öncelikli riskler ile SKH'ler ilişkilendirilir (Hedef Seti 1). Ayrıca faydalı ürün, hizmet ve yatırımlar ile en fazla katkı sunulabilecek SKH'ler tespit edilir (Hedef Seti 2).
	Adım 1.3 SKH'ler ile ilişkili rapor içeriğinin belirlenmesi	Bir önceki aşamada belirlenen her iki hedef seti ve paydaş görüşleri ve ilgili raporlama standartları da dikkate alınarak rapor içeriği belirlenir.
Adım 2 Ölçüm ve Analiz	Adım 2.1 Şirket hedeflerinin belirlenmesi	Önceki adımda belirlenmiş öncelikli SKH'lere uygun olarak işletmenin olumsuz sonuçlarını azaltacak ve olumlu sonuçlarını en üst düzeye çıkaracak hedef ve stratejiler belirlenir.
	Adım 2.2 Uygun beyanların seçimi	Hedefler oluşturulduktan sonra nitel ve nicel açıklamalar kullanılarak ölçme ve raporlama göstergeleri (spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir, ilgili ve zamana bağlı) belirlenir.
	Adım 2.3 Verilerin toplanması ve analizi	Daha önce belirlenen göstergelere ilişkin nitel ve nicel veriler toplanır ve SKH önceliklerine ulaşılma durumu değerlendirilir.
Adım 3 Değişimin Raporlanması, Entegrasyonu ve Uygulanması	Adım 3.1 SKH'lere ilişkin rapor hazırlanırken iyi uygulamaların genel özelliklerinin dikkate alınması	SKH ve şirketin önceliklerine ve stratejisine entegre edilme sürecini açıklamak için SKH ile ilgili bilgiler raporlara dahil edilmelidir. SKH'lerine katkı sunulurken açıklamalar diğer uluslararası anlaşmalar ve taahhütler ile ilişkilendirilebilir. Her bir öncelikli SKH için gerçekleşen ilerleme raporlanmalıdır. Olumsuz etkilerin çözümlerine yer verilmelidir.
	Adım 3.2 Veri kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarının hesaba katılması	SKH raporlaması paydaşların bilgi ihtiyaçlarının dikkate alınmasını gerektirir. Paydaşlarla düzenli iletişim önemlidir.
	Adım 3.3 Değişimin raporlanması ve uygulanması	Öncelikli SKH'lere yönelik amaçlar ve sonuçlar karşılaştırılır, performans açıkları ve gelişim gösterilen konular belirlenerek rapora dahil edilmelidir. İç iletişim önemlidir.

Kaynak: GRI & UN Global Compact (2018) raporundan yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

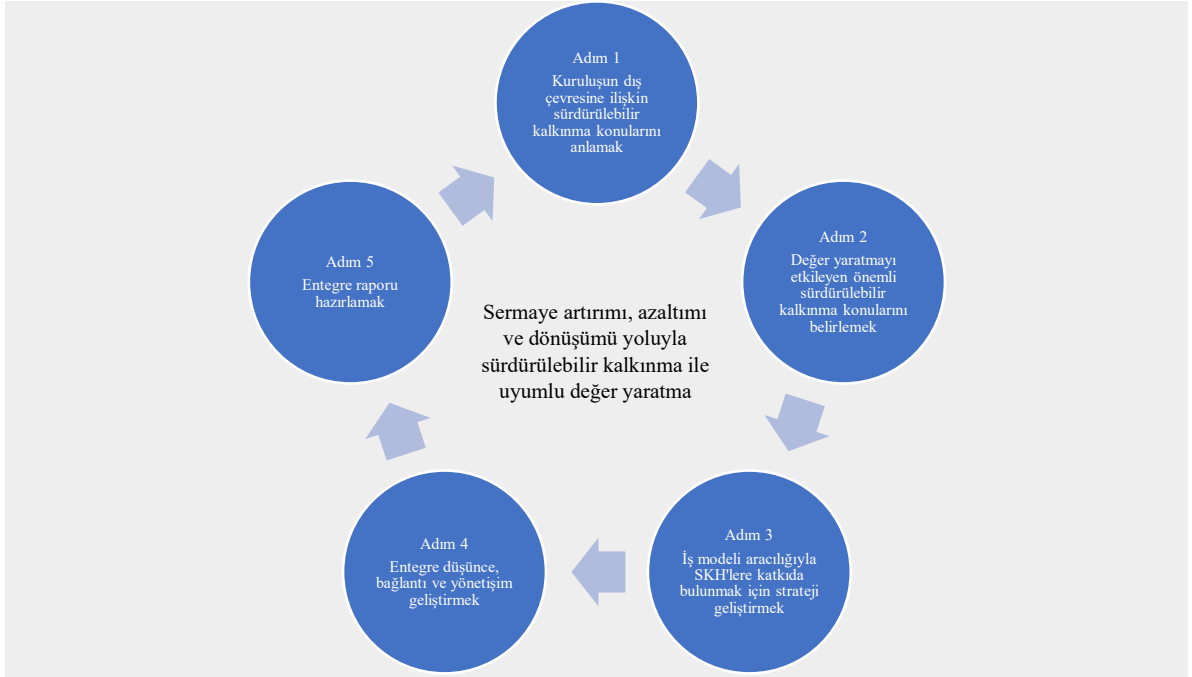
SKH'lere yıllık faaliyet raporlarında yer verileceği gibi, sürdürülebilirlik raporları ve entegre raporlarda işletmelerin SKH açıklamalarına yer verilebilir.

2.1 Entegre Raporlarda Sürdürülebilir Kalkınma Hedefi Açıklamaları

SKH'lere ulaşmak isteyen ülkelerin, güvenilir, şeffaf, hesap verebilir, ekonomik değer yanında sosyal ve çevresel açılarından da değer yaratan ve kendini en iyi şekilde paydaşlarına ifade edebilen işletmelere ihtiyacı vardır ki, bu ihtiyaç entegre raporlarla giderilebilir (Alptekin & Can, 2021, s. 797). BM kararlarının gerçekleştirilmesi için işletme raporlarında ekonomik, sosyal ve çevresel boyutların dengeli ve entegre olarak verilmesi ihtiyacı entegre raporlar ile sağlanabilir. Entegre raporlarda ekonomik unsurlar kadar çevresel ve sosyal unsurlar da dengeli şekilde değer yaratma sürecine dahil edilmektedir. SKH açıklamaları, işletmelerin hedefleriyle ve dönemsel performans göstergeleriyle

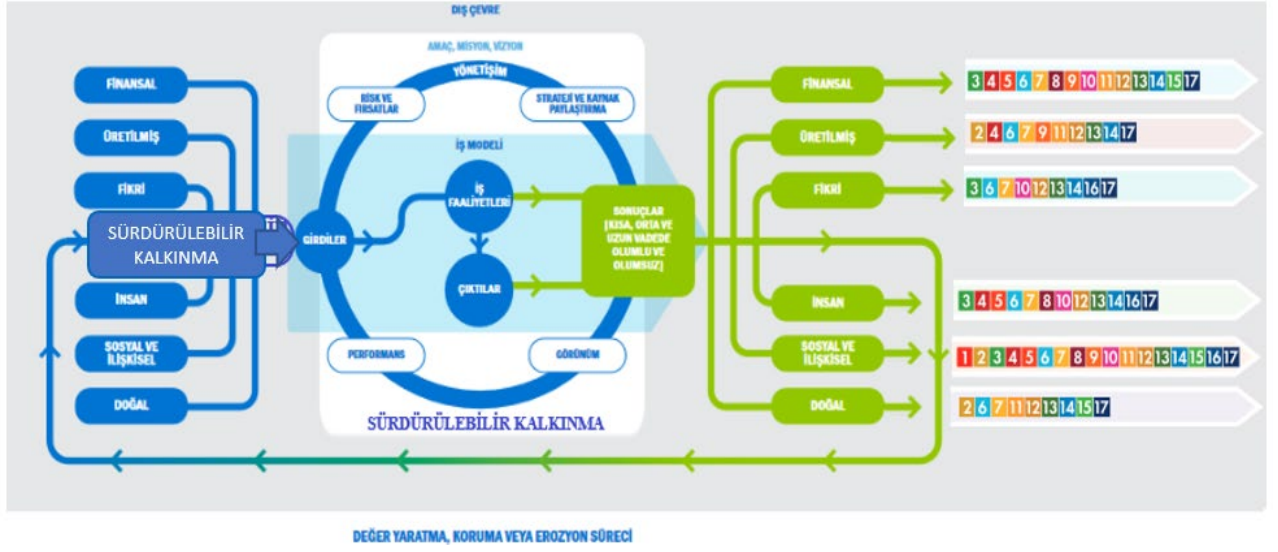
ilişkilendirilerek sunulmalıdır. Entegre raporlama ile işletmelerin hem geçmiş performansları hem de geleceğe yönelik hedefleri, risk ve fırsatları sunulmaktadır. Ayrıca SKH açıklamaları nitel ve nicel bilgiler içermelidir. Entegre raporlarda ise finansal bilgiler finansal olmayan bilgiler ile ilişkilendirilerek hem nitel hem nicel veriler raporlanmaktadır. Özetle, SKH açıklamaları için entegre raporlar uygun bir raporlama yaklaşımı olarak kabul edilebilir.

SKH'leri kuruluşların düşünce ve raporlamalarına yerleştirmek adına Entegre Raporlama (ER) Çerçevesinin nasıl kullanılabileceğine yönelik Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) ve ICAS Yeşil Ekonomi Koalisyonu (profesyonel muhasebe organı) ile ortaklaşa olarak “The Sustainable Development Goals, integrated thinking and the integrated report” adlı raporu yayınlamışlardır. C. Adams, tarafından yazılan rapor sermaye öğelerine odaklanmakta ve kuruluşların SKH'lara olumlu ve olumsuz katkıları nasıl raporlamaları gerektiğini açıklamaktadır. Raporda, kuruluşların SKH'lere katkılarının açıklanması için değer yaratma süreci 5 adımda (Şekil 1) açıklanmıştır (WBCSD, t.y.; Value Reporting Foundation, t.y.). Ayrıca ER Çerçevesi'nde yer alan değer yaratılması, korunması veya tüketilmesi sürecinin SKH'ler ile ilişkilendirilmesi konusu raporda değinilen diğer bir husustur. Kuruluşların başarıya ulaşması ve değer yaratmasının temelinde bulunan sermaye öğeleri ER Çerçevesinde (IIRC, 2021) kuruluşlara zorunlu tutulmamakla birlikte altı kategoride (finansal, üretilmiş, fikri, insan, sosyal-ilişkisel ve doğal sermaye) sınıflandırılmıştır. Değer yaratma sürecinde sermaye öğelerinin SKH'ler ile nasıl ilişkilendirilebileceği Şekil 2'de gösterilmektedir.



Şekil 1. SKH'leri Değer Yaratma Sürecine Uyumlaştırma

Kaynak: (Adams, 2017, s. 22)



Şekil 2. SKH'ler ile Entegre Değer Yaratma Süreci

Kaynak: (Adams, 2017, s. 14'den IIRC, 2021'e uyarlanmıştır)

Her bir sermaye ögesi genellikle bir ya da daha fazla SKH ile ilgilidir. Örneğin, yenilenebilir enerji kaynaklarına olan güvenin artması ve işgücündeki çeşitliliğin iyileştirilmesi, doğal ve beşerî sermayeyi geliştirmekte ve toplumsal cinsiyet eşitliği (SKH-5), erişilebilir temiz enerji (SKH-7), eşitsizliklerin azaltılması (SKH-10) ve iklim eylemi (SHK-13) hedeflerinin gerçekleştirilmesine katkıda bulunabilmektedir (Adams, 2017, s. 15).

Adams ve diğerleri (2020), SKH'leri kurumsal raporlarda en iyi şekilde açıklamak için her tür ve büyüklükte raporlama yapan işletmelere, bu işletmelerin paydaşlarına, yatırımcılarına, güvence sağlayıcılarına ve ulusal hükümetlere SKH açıklamalarına yönelik tavsiyeler ve bu tavsiyelerin temelini oluşturan temel kavram ve ilkelerden oluşan bir rapor yayınlanmışlardır. Bu tavsiyeler; GRI Standartlarına, Uluslararası <IR> Çerçevesine (IIRC, 2013) ve İklim Bağlantılı Finansal Beyanlar Görev Gücü (Taskforce on Climate-Related Financial Disclosures - TCFD) tavsiyelerine uyumlu olup, ilke ve standartlardan yararlanılarak oluşturulmuştur. SKH açıklamaları; yönetim, strateji, yönetim yaklaşımı, performans ve hedefler olmak üzere dört ana temada sınıflandırılmıştır. Tavsiyeler bu temalar altında açıklanmıştır.

Tablo 3. SKH Açıklama İlkeleri

SKH Açıklama İlkeleri	Uygulama
Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim	SKH açıklamaları, SKH'lerin ve sürdürülebilir kalkınma konularının kuruluşun süreçlerine ne ölçüde entegre edildiğini yansıtmalıdır. Bu, kuruluş ve toplum için uzun vadeli değer yaratmada stratejiyi ve organizasyonun iş modelini etkileyen risk ve fırsatları değerlendirme süreçlerini içerir.
Paydaş Kapsayıcılığı	SKH açıklamaları, raporlama yapan kuruluşun etkilediği topluluklar da dahil olmak üzere kilit paydaş gruplarını belirleme sürecinin sonucunu yansıtmalı ve onların makul beklenti ve çıkarlarına nasıl yanıt verdiğini açıklamalıdır.
Kısalık	SKH açıklamaları, kısa ve öz olmalıdır, tamlık ilkesini karşılamalıdır.
Bilgiler arası bağlantı	Sürdürülebilir kalkınma konularını değerlendirmenin ve SKH'lerin başarısı üzerindeki etkinin kuruluşun iş modeline, dış çevredeki risk ve fırsatların değerlendirilmesine, değer yaratma ve zarardan kaçınma stratejisine entegre edildiğini SKH açıklamaları göstermelidir. SKH'lerin birbirleriyle ilişkisini ve organizasyonun uzun vadeli değer yaratma yeteneğini etkileyen sürdürülebilir kalkınma konuları arasındaki karşılıklı bağımlılıkları ortaya koymalıdır.
Tutarlılık ve Karşılaştırılabilirlik	Bu ilkelerin uygulanmasıyla meydana gelen değişiklikler açıklanmalıdır. Böylece SKH açıklamaları zaman içinde ve kuruluşlar arasında karşılaştırılabilir.
Tamlık, Denge ve Anlaşılabilirlik	SKH açıklamaları eksiksiz, dengeli ve anlaşılır olmalıdır. Kuruluşun SKH'lerin başarılması üzerindeki etkisi hakkında dengeli bir şekilde ve önemli hata olmadan rapor vermelidirler. Bunun için, kuruluşun değer zincirindeki sorunları ve etkileri de ele almaları gerekebilir
Güvenilirlik ve Doğrulanabilirlik	Güvenilirlik ve doğrulanabilir olmalıdır.
Zamanlılık	Kullanıcıların bilinçli kararlar verebilmeleri için SKH açıklamaları zamanında sağlanmalıdır.

Kaynak: (Adams ve diğerleri, 2020, Tablo 2).

SKH Açıklamalarının temel kavramları ise şöyledir (Adams ve diğerleri, 2020, s. 9):

- Kuruluş ve toplum için uzun vadeli değer yaratma: Değer yaratma (veya yok etme) süreci aracılığıyla, kuruluşların SKH'lerin ulaşılması üzerinde (olumlu veya olumsuz) bir etkisi vardır.
- Sürdürülebilir kalkınma bağlamı ve ilgi düzeyi: SKH açıklamaları, kuruluşun ve endüstrinin/sektörün sürdürülebilir kalkınma bağlamını yansıtmalı ve bu bağlamla ilgili olmalıdır. Hedeflere ilişkin bilgiler, SKH'leri destekleyen hedefler bağlamına yerleştirilmelidir.
- Önemlilik: Önemli sürdürülebilir kalkınma bilgisi; kuruluşun SKH'lerin küresel başarısı üzerindeki olumlu ve olumsuz etkilerine ilişkin paydaşlar ve kuruluşun uzun vadeli değer yaratma kabiliyetine ilişkin finansman sağlayıcılar tarafından varılan sonuçlarda makul ölçüde bir fark yaratma kapasitesine sahip herhangi bir bilgidir.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Hummel ve Szekely (2022), STOXX Europe 600 endeksinde listelenen 1.732 şirketin 2015-2018 döneminde yıllık raporlarında SKH'lere açık ve örtülü referanslarını ve SKH açıklama kalitesini metin ve içerik analizi yöntemiyle incelemişlerdir. Çalışmanın sonuçlarına göre, 2015 yılında şirketlerin %15'i

SKH'leri raporlarken 2018 yılında bu oran %58'e yükselmiştir. SKH raporlama kalitesinde zaman içerisinde artış görülmüştür. Fakat, çoğu şirket kendi faaliyetleriyle ilgili gördükleri SKH'lere katkılarından bahsetmiştir. Ayrıca, nicel olarak açıklanan önlemler, tedbirler ve hedeflerin yanı sıra ileriye dönük beyanlar, SKH'ler üzerinde şirketlerin potansiyel ve fiili negatif etkilerini açıklama konusunda belirgin bir eksiklik belirlenmiştir. SKH açıklamaları özellikle sosyal açıdan sorumlu yatırımcılar, müşteriler veya çevreye yönelik kamuoyu baskısı ile ilişkilidir. En sık öncelik verilen hedefler şöyledir: insana yakışır iş ve ekonomik büyüme (SKH 8), iklim eylemi (SKH 13), sorumlu üretim ve tüketim (SKH 12), sağlık ve kaliteli yaşam (SKH 3) ve sanayi, yenilikçilik ve alt yapı (SKH 9). Genel olarak entegre raporlamaya artan bir eğilim olduğu veya şirketler arasında SKH'lerin önemine ilişkin özel bir farkındalığın geliştiği sonucunu yansıtabilecek şekilde SKH'lerin yıllık raporlara girdiği tespit edilmiştir.

Whittingham ve diğerleri (2022) 164 büyük şirketin 2015 öncesi ve sonrası sürdürülebilirlik raporlarını inceleyerek, SKH'lerin başlangıcından sonra sürdürülebilirlik raporlarında değişimi bilgisayar destekli metin analizi yoluyla araştırmışlar ve SKH'lerin başlangıç yılı olan 2015 yılından sonra raporlarda değişimin gözlemlendiği sonucuna ulaşmışlardır.

Chagas ve diğerleri (2022) tarafından en büyük 11 Brezilya bankasının finansal olmayan raporlarının kalitesi SKH'ler ile uyumları açısından içerik analiziyle araştırılmıştır. Sonuçlara göre, raporlama kalitesinin düşük olduğu ve tüm bankalar için en yüksek puanı alan SKH'nin insana yakışır iş ve ekonomik büyüme (SKH 8) olduğu tespit edilmiştir.

Bose ve Khan (2022), SKH raporlamasının zaman içindeki kapsamını, gelişimini ve SKH raporlamasını etkileyen ülke düzeyinde kurumsal faktörleri araştırmak üzere 2016'dan 2019'a kadar otuz ülkeden 6.942 şirketi inceledikleri çalışmalarında, 17 SKH'yi SKH raporlama endeksi olarak kabul etmişlerdir. Sonuçlara göre; SKH raporlama düzeyi 2016 yılından sonra artış eğilimine girmiştir. Sürdürülebilirlik ile ilgili düzenlemelere sahip olan ve BM tarafından belirlenen SKH performans puanları daha iyi olan ülkelerde SKH raporlaması daha yüksek düzeydedir. Ayrıca SKH raporlama düzeyi, paydaş odaklı ülkelerde yerleşik şirketlerde, hissedar odaklı ülkelerde yerleşik şirketlere göre daha yüksek, gelişmekte olan ülkelerde, gelişmiş ülkelere göre daha yüksektir.

Erin ve diğerleri (2022), Nijerya'da listelenen ilk 50 şirketin 2016-2018 dönemlerindeki SKH raporlamalarını anket yöntemi ve içerik analizi ile değerlendirmişlerdir. Sonuçlara göre; düzenleyici çerçeve eksikliği ve gönüllü açıklama sebebiyle şirketlerin SKH raporlaması düşük düzeydedir.

Lodhia ve diğerleri (2022), Avustralya'daki en büyük 50 şirketin SKH'leri nasıl açıkladıklarını araştırdıkları çalışmalarında içerik analiziyle en kritik beş SKH'nin, iklim eylemi (SKH 13), toplumsal cinsiyet eşitliği (SKH 5), insana yakışır iş ve ekonomik büyüme (SKH 8), sorumlu üretim ve tüketim (SKH 12), ve sanayi, inovasyon ve altyapı (SKH 9) olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Sardianou ve diğerleri (2021) Avrupa’da yerleşik 37 bankanın SKH Önemlilik Analizi Çerçevesi ile sürdürülebilirlik raporlarını incelemişlerdir. Bankacılık sektöründe insana yakışır iş ve ekonomik büyüme (SKH 8), adaletin ve şeffaf süreçlerin (SKH 16) her düzeyde teşvik edilmesi konularında yüksek önceliğin bulunduğunu, fakat çevresel konulara yönelik SKH'lere oldukça az önem verildiğini tespit etmişlerdir.

Tiltay ve diğerleri (2021) çalışmalarında 2018-2020 döneminde BİST Sürdürülebilirlik Endeksinde listelenen ve bazı sivil toplum kuruluşlarınca ödüllendirilen 126 şirketin web sitelerinde KSS projelerini pazarlama ve kurumsal sosyal girişimler ile SKH'ler kapsamında içerik analizi yöntemiyle incelemişlerdir. Sonuçlardan bazıları şöyledir: Her dört projeden üçü eşitsizliklerin azaltılması (SKH 10), nitelikli eğitim (SKH 4), karasal yaşam (SKH 15), sağlık ve kaliteli yaşam (SKH 3) ve toplumsal cinsiyet eşitliği (SKH 5) amaçlarına yöneliktir.

García-Sánchez ve diğerleri (2020) tarafından finansal analistlerin satış tavsiyeleri ile şirketlerin SKH Pusulası'nı benimsemesiyle birlikte yeni iletişim stratejisini uygulamaları arasında iki yönlü bir ilişki olup olmadığı incelenmiş, 2015-2017 döneminde KSS bilgilerini açıklayan 989 uluslararası şirketin GRI ve Thomson Reuters veri tabanlarından elde edilen verileri analiz edilmiştir. Finansal analistlerden ortalama olarak en çok satış tavsiyesi alan şirketlerin %30'unu, o yıl veya ertesi yıl SKH Pusulasını ilk kez benimseyen şirketlerin oluşturduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca bu şirketler, paydaşlarla iletişimi güçlendirme yolunu ifade eden SKH Pusulası'nda tanımlanan iletişim stratejisini benimseyen 780 şirketin neredeyse %60'ını temsil etmektedirler.

Gunawan ve diğerleri (2020), Endonezyalı şirketlerde KSS faaliyetlerinin SKH'leri destekleyip desteklemediğini ve bunlara uyum sağlayıp sağlamadığını tespit etmek amacıyla, 2014-2016 dönemine ait Endonezya'da listelenen şirketlerin 453 yıllık raporu ve 44 sürdürülebilirlik raporunu incelemişlerdir. Ulaşılan sonuçlara göre hem yıllık hem de sürdürülebilirlik raporlarında, Endonezyalı şirketlerin SKH'lerden sağlık ve kaliteli yaşam (SKH 3), nitelikli eğitim (SKH 4), sürdürülebilir şehirler ve topluluklar (SKH 11), insana yakışır iş ve ekonomik büyüme (SKH 8) ve sorumlu üretim ve tüketim (SKH 12) hedeflerine öncelik verdiği tespit edilmiştir.

KPMG (2020) tarafından yapılan araştırmada, 2017 yılında 52 ülkenin ilk 100 şirketini temsil eden N100 ve dünyanın en büyük 250 şirketini ifade eden G250 arasından az sayıda şirketin kurumsal raporlarındaki şirket faaliyetlerini SKH ile ilişkilendirdiği tespit edilirken, 2020 yılında ise N100 şirketlerinin %69'unun G250 şirketlerinin %72'sinin raporlama yaparken iş faaliyetlerini SKH ile ilişkilendirdikleri tespit edilmiştir.

Monteiro ve diğerleri (2020), Portekiz listelenen 46 şirketin 2017 yılına ait sürdürülebilirlik raporlarında ve finansal olmayan tablolarında SKH katkılarını nasıl raporladıklarını içerik analiziyle

araştırdıkları çalışmalarında, şirketlerden sadece 12'sinin sürdürülebilirlik raporu veya finansal olmayan tablo yayınladığını, ancak 9 şirketin BM hedefleriyle uyum sağladığını belirlemişlerdir.

Tsalis ve diğerleri (2020), kurumsal sürdürülebilirlik raporlarında açıklanan bilgilerin kalitesini SKH kapsamında değerlendirdikleri çalışmalarında GRI standartlarına dayanan Sürdürülebilirlik Açıklama Matrisi ile 20 Yunan şirketinin sürdürülebilirlik raporlarını incelemişlerdir. Çalışmanın sonuçlarına göre, şirketler tarafından açıklanan SKH bilgilerinin kapsamı ve kalitesi farklılaşmaktadır. Enerji azaltma stratejileri ve yenilenebilir enerji kullanımı (SKH 7), altyapı ve inovasyon yatırımları (SKH 9) ve iklim değişiklikleriyle mücadele eylemleri ve şirketlerin Sera Gazı emisyonlarını azaltma stratejileri (SKH 13) ile ilgili konulardaki faaliyetleri hakkında daha fazla bilgi sağlayan şirketler, yolsuzluk olaylarını ortadan kaldırmaya yönelik kurumsal politikalar ve insan haklarını korumaya yönelik eylemler hakkında tam olarak bilgi (SKH 16) sunmamaktadır.

Rosati ve Faria (2019a), sürdürülebilirlik raporlarında SKH'leri ele alma kararıyla ilgili ülke düzeyindeki faktörleri analiz ettikleri çalışmalarında, 90 farklı ülkede yerleşik kuruluş tarafından 2016 yılında yayınlanan GRI veri tabanından ulaşılan 2.413 adet sürdürülebilirlik raporunu incelemişlerdir. Çalışmanın tespitleri şöyledir: SKH hakkında rapor veren kuruluşlar daha yüksek olasılıkla, iklim değişikliğine karşı savunmasızlığın, ulusal kurumsal sosyal sorumluluğun, yüksek öğretime yönelik şirket harcamalarının, hoşgörünün ve bireyciliğin daha üst düzeyde olduğu ülkelerde bulunmaktadır. Tam tersi olarak bu ülkelerde daha düşük seviyelerde piyasa koordinasyonu, istihdam koruması, güç mesafesi ve uzun vadeli yönelim bulunmaktadır.

Rosati ve Faria (2019b), sürdürülebilirlik raporlarında SKH'leri ele alan kuruluşları ve ilgili yapısal özelliklerini belirlemek, SKH raporlamasının erken benimsenmesine ilişkin karar ile kuruluşların üç boyut olarak yapısal unsurları (kuruluş büyüklüğü, ekonomik performans ve maddi olmayan varlık düzeyi; sürdürülebilirlik taahhüdü ve dış güvence; kurumsal yönetim özellikleri) arasındaki ilişkiyi ortaya koymak için 408 kuruluşun 2016 yılı GRI veri tabanından ulaşılan raporlarını değerlendirmişlerdir. Ulaşılan sonuçlara göre; kuruluşların %16'sı 2016 yılında yayınlanan raporlarında SKH'leri ele almıştır. Sürdürülebilirlik raporunda SKH'leri ele alan kuruluşların belirli organizasyonel özelliklere sahip olduğu belirlenmiştir. SKH raporlayan kuruluşların bir özelliği büyük olmalarıdır. Bu kuruluşlar daha yüksek maddi olmayan varlık seviyelerine sahiptirler ve dış güvenceyi benimseme ve sürdürülebilirlik çerçevelerini takip etme olasılıkları daha yüksektir. Yönetim kurulları daha genç bireylerden oluşmaktadır ve kadın üyelerin oranının daha yüksek olduğu görülmektedir.

KPMG (2018) araştırmasında dünyanın en büyük 250 şirketinin %55'inin deşindiği hedefleri, iklim eylemi (SKH 13), insana yakışır iş ve ekonomik büyüme (SKH 8), sağlık ve kaliteli yaşam (SKH 3) olarak belirlemiştir. En az değinilen hedefler ise karasal yaşam (SKH 15), sudaki yaşam (SKH 14) ve açlığa son (SKH 2) olmuştur.

Kolk ve diğerleri (2017) çalışmalarında, çok uluslu şirketlerin SKH'lerin uygulanmasına katılımı ve etkisini tespit etmek üzere literatür incelemesi yapmışlardır. Bu kapsamda, 1985-2016 yıllarında uluslararası işletme alanında 6 temel dergide yayınlanan 6000'den fazla makale arasından 61 makaleye ulaşılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre, bu makaleler; insan, gezegen, refah ve barış ekseninde üç kategoride (yoksulluk ve eşitsizlik, enerji ve iklim değişikliği, barış) SKH'leri (SKH 1, SKH 7, SKH 10, SKH 13, SKH 16) ele almaktadır. Makalelerin çoğunluğunda SKH'lerin bir boyutu olan yoksulluk ve eşitsizlik üzerinde çok uluslu şirketlerin doğrudan etkisi incelenmiştir. SKH'ler kapsamında amaçlar için ortaklıklar (SKH 17) konusu çok az ilgi görmüştür.

Topple ve diğerleri (2017), Güneydoğu Asya Ülkeleri Birliği (ASEAN) bölgesinde faaliyet gösteren 112 çok uluslu şirketi inceleyerek sürdürülebilir iş uygulamalarını değerlendirmeye odaklanan çalışmalarında, ana şirket deneyiminin ve çok uluslu şirketlerin taahhütlerinin, yerel sürdürülebilirlik uygulamaları üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu, uluslararası sürdürülebilirlik standartlarının ve yönergelerinin (GRI Standartları gibi) uygulanmasıyla, SKH'lerin çok uluslu şirketlerin uygulamalarına daha fazla dahil edilmesinin ve daha fazla dikkate alınmasının sağlanabileceği sonuçlarına ulaşmışlardır.

Palmer ve Flanagan (2016), Fortune 500'deki en büyük 50 şirketin 22'sinin sürdürülebilirlik raporlarını incelemiş ve hedef listelerini tanımlamışlardır. Hedefler; insan, gezegen ve kâr boyutlarında kategorize edilerek, en fazla hedefin gezegen kategorisinde bulunduğu, hemen hemen her şirketin en az bir gezegen hedefinden, şirketlerin önemli bir çoğunluğunun ise bir veya daha fazla insan hedefinden bahsettiği, öncelikli hedef olarak kâr hedefi gözetilen şirketlerin az sayıda olduğu tespit edilmiştir. Gezegen kategorisinde en yaygın hedef alt boyutlarının emisyonlar, atık sular ve atıklar olduğu, insanlar kategorisinde en sık görülen alt boyutun sağlık ve güvenlik olduğu belirlenmiştir.

4. METODOLOJİ

Bu çalışmanın amacı, kurumsal raporlarda SKH açıklamaları konusunu irdelemek, Türkiye'de entegre raporlarda SKH açıklama kalitesini araştırmaktır. Araştırmanın örneklemini, Türkiye'de entegre rapor yayınlayan imalat ve bankacılık sektöründe faaliyette bulunan şirketler oluşturmaktadır. Türkiye'de 2021 yılı itibarıyla entegre rapor yayınlayan sınırlı sayıda şirket bulunmaktadır. Entegre rapor yayınlayan şirketlerin yoğun olarak bu iki sektörde faaliyet göstermesi ve ekonomik etkiler yanında imalat sektörünün çevresel etkilerinin, bankacılık sektörünün sosyal etkilerinin yoğunlukta olması sebebiyle sektörel farklılıkları daha net ortaya koyabilmek adına bu iki sektör örneklem olarak seçilmiştir. Bu kapsamda, 18 şirketin 2021 yılına ait entegre raporları içerik analizi yöntemi ile incelenmiştir. Araştırma amaca yönelik olarak cevaplandırılmak istenen araştırma soruları şöyledir:

Araştırma Sorusu 1: Şirketlerin entegre raporlarında SKH'lere yer verilmiş midir?

Araştırma Sorusu 2: Şirketlerin entegre raporlarında SKH açıklama kalitesi hangi düzeydedir? Sektörel farklılıklar mevcut mudur?

Araştırma Sorusu 3: Entegre raporlarda SKH'lerden hangilerine açıkça atıfta bulunulmuştur? Sektörel farklılıklar mevcut mudur?

Araştırma sorularına verilecek yanıtlar ile Türkiye'de imalat ve bankacılık sektörlerindeki entegre raporlarda SKH açıklamalarının kalitesi, atıf yapılan SKH'ler ve varsa eksiklikler veya iyi örnekler belirlenerek, literatürdeki boşluğu doldurmak, uygulamada raporlama kalitesinin artırılmasına yönelik farkındalık oluşturmak, SKH raporlamasında sektörel farklılıkların mevcut olup olmadığını belirlemek ve gelecek çalışmalara ışık tutmak adına katkı sunulacaktır. Birinci araştırma sorusuna yanıt bulabilmek için araştırma kapsamındaki entegre raporlar içerisinde SKH'lere atıfta bulunulup bulunulmadığı incelenmiş, en az 1 kez SKH'lerden bahseden raporlara "1", bahsetmeyen raporlara "0" puan verilmiştir. İkinci araştırma sorusuna yanıt bulabilmek adına Hummel ve Szekely (2022) tarafından, kurumsal raporlamaya SKH'lerin entegre edilmesi konusundaki rehber (GRI & UN Global Compact, 2018) dikkate alınarak oluşturulan "SKH Raporlama Kalitesi Ölçüm Tablosu" ndan (Tablo 4) yararlanılmıştır. İlgili maddeler raporlarda mevcut ise "1", mevcut değilse "0" puan verilerek puanlama formu oluşturulmuştur. Şirketlerin puanları toplam "11" olan açıklama kalitesi endeksine oranlanmış ve SKH açıklama kalitesi skorlarına ulaşılmıştır. Her bir raporda hedefler ve/veya çıktılarla ilişkilendirilen SKH'ler ise ayrıca belirlenmiştir. Raporlarda en az bir kez bahsedilen SKH'lere "1", hiç bahsedilmeyen SKH'lere "0" puan verilmiştir.

Tablo 4. SKH Raporlama Kalitesi Ölçümü Tablosu

Açıklama Göstergesi	
SKH'lerin Tanımlanması ve Önceliklendirilmesine Yönelik Göstergeler	TÖ1. Üst düzey yöneticilerin açıklamalarında SKH'lere yer verilmiş midir?
	TÖ2. Rapor SKH'ler ile ilgili genel bilgi sunmakta mıdır?
	TÖ3. SKH önceliklendirme süreci üzerine raporda bilgi var mıdır?
	TÖ4. Raporda SKH önceliklendirmesinin sonuçları/çıktıları veya sonuçlar ile SKH'lerin ilişkisi hakkında bilgi sunulmuş mudur?
	TÖ5. SKH önceliklendirmesinde pozitif etkilere ilave olarak negatif etkilere yer verilmiş midir? Raporda hangi SKH'ler açıkça belirtilmiştir?
Ölçme ve Analiz	ÖA1. Raporda SKH'ler ile ilgili nitel hedefler hakkında bilgi verilmiş midir?
	ÖA2. Raporda SKH'ler ile ilgili nicel hedefler hakkında bilgi verilmiş midir?
	ÖA3. Rapor SKH'lere ulaşmak için geçmiş ve devam eden özel faaliyetlere ilişkin bilgi sağlıyor mu?
	ÖA4. Rapor söz konusu faaliyetlerin sonuçları hakkında nitel bilgi sağlıyor mu?
	ÖA5. Rapor söz konusu faaliyetlerin sonuçları hakkında nicel bilgi sağlıyor mu?
	ÖA6. Rapor SKH'lere ulaşmak için gelecek faaliyetler hakkında bilgi sağlıyor mu?

SKH açıklama göstergeleri, SKH'leri tanımlama ve önceliklendirme sürecine yönelik 5 soru, ölçme ve analize yönelik 6 soru olmak üzere toplam 11 sorudan oluşmaktadır.

5. BULGULAR

Araştırma kapsamında entegre raporları incelenen şirketlerin SKH açıklama kalitesi skorları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

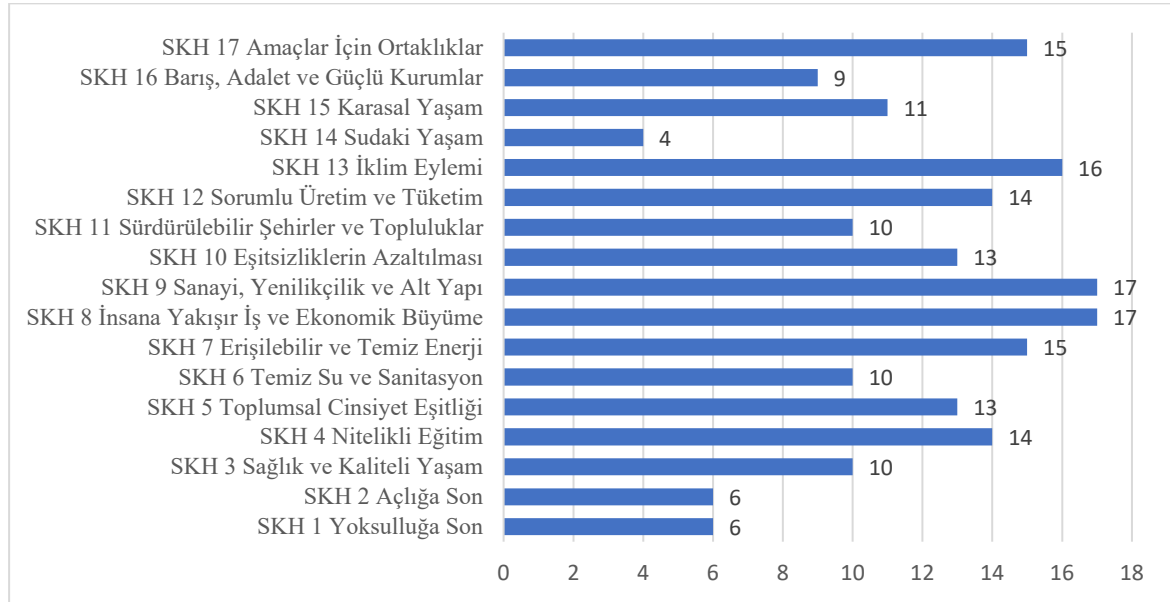
Tablo 5. SKH Raporlama Kalitesi Skorları

Şirketler	SKH Açıklama Kalitesi Skorları
Aksa Akrilik Kimya Sanayi A.Ş.	0,636
Coca Cola İçecek A.Ş.	0,727
Çimsa Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş.	0,909
Nuh Çimento Sanayi A.Ş.	0,909
Oyak Çimento A.Ş.	0,818
Vestel Beyaz Eşya Sanayi ve Ticaret A.Ş.	0,818
Vestel Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	0,818
Kartonsan Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.	0,909
İmalat Sektörü Skor Ort.	0,818
Akbank T.A.Ş.	0,909
Türkiye Garanti Bankası A.Ş.	0,909
Türkiye Halk Bankası A.Ş.	1
Türkiye İş Bankası A.Ş.	1
Şekerbank T.A.Ş.	0,818
Türkiye Kalkınma ve Yatırım Bankası (TKYB) A.Ş.	0,727
Türkiye Sınai Kalkınma Bankası (TSKB) A.Ş.	0,727
Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O.	0,909
Yapı Kredi Bankası A.Ş.	0,636
Ziraat Bankası A.Ş.	0,636
Bankacılık Sektörü Skor Ort.	0,827
Genel Ort.	0,823

Şirketlerin SKH açıklama kalitesi skorları genel olarak yüksektir. İmalat sektöründe faaliyette bulunan şirketlere ait entegre raporlarda SKH açıklama kalitesi ortalama skoru 0,818 olarak tespit edilmiştir. Sektörde SKH açıklama kalitesi puanı en yüksek (0,909) olan şirketler Çimsa Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş., Nuh Çimento Sanayi A.Ş. ve Kartonsan Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş. olarak belirlenmiştir. Bankacılık sektörüne ait entegre raporlarda SKH açıklama kalitesi ortalama skoru 0,827 olarak tespit edilmiştir. SKH açıklama kalitesi ölçümünden tam puan alan bankalar Türkiye Halk Bankası A.Ş. ve Türkiye İş Bankası A.Ş. olmuştur. Diğer en yüksek puana (0,909) sahip bankalar ise Akbank T.A.Ş., Türkiye Garanti Bankası A.Ş. ve Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O. olarak belirlenmiştir. Her iki sektör ortalamaları da yüksek olup bankacılık sektörünün ortalaması imalat sektörü ortalamasına göre kısmen daha yüksektir. Tüm entegre raporların skor ortalamaları 0,823'tür. Raporlarda yönetici açıklamalarında SKH'lere genellikle yer verilmemiştir. Ayrıca işletmelerin SKH'ler üzerindeki

özellikle pozitif etkileri vurgulanmış, birçok raporda olumsuz etkilere yer verilmemiştir. Diğer bir husus genellikle önceliklendirme analizinde SKH'lere değinilirken, çıktı ve sonuçların SKH'ler ile ilişkilendirilmesi göz ardı edilmiştir. Raporlarda genel olarak SKH'ler ile ilişkilendirme ana hedefler üzerinden yapılmış, alt hedeflere değinen işletme sayısı az sayıda kalmıştır. Oysa SKH'ler 17 ana hedefe yönelik 169 alt hedefi kapsamakta, SKH'lerin kurumsal raporlara entegrasyonunda alt hedeflere yer verilmesi vurgulanmaktadır.

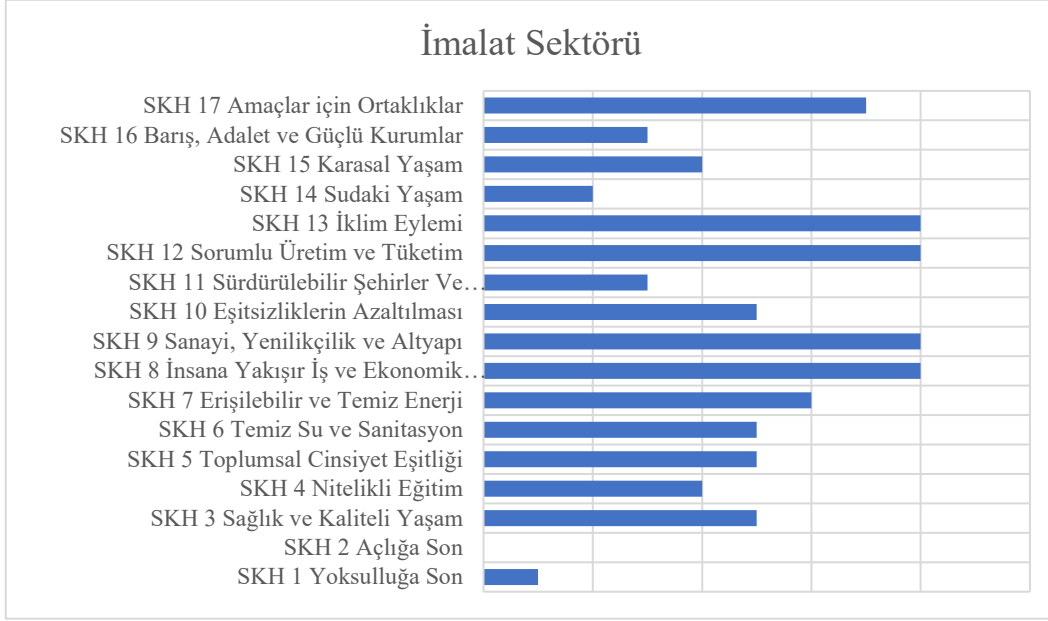
Araştırma kapsamındaki tüm şirketler entegre raporlarında SKH'den en az birine yer vermiştir. Şirketler entegre raporlarında SKH'leri önceliklendirme analizinde hedefleriyle ve çıktılarıyla ilişkilendirmiştir. Şirketlerin raporlarında yer verdikleri SKH'leri belirleyerek durum tespiti yapılmıştır. Amaç hangi hedefe daha yoğun olarak atıf yapıldığını ve sektörel farklılıkların olup olmadığını ortaya koymaktır. Tüm raporlarda açıkça atıf verilen SHK'ler Şekil 3'te sunulmuştur.



Şekil 3. Raporlarda Atıf Verilen Hedefler

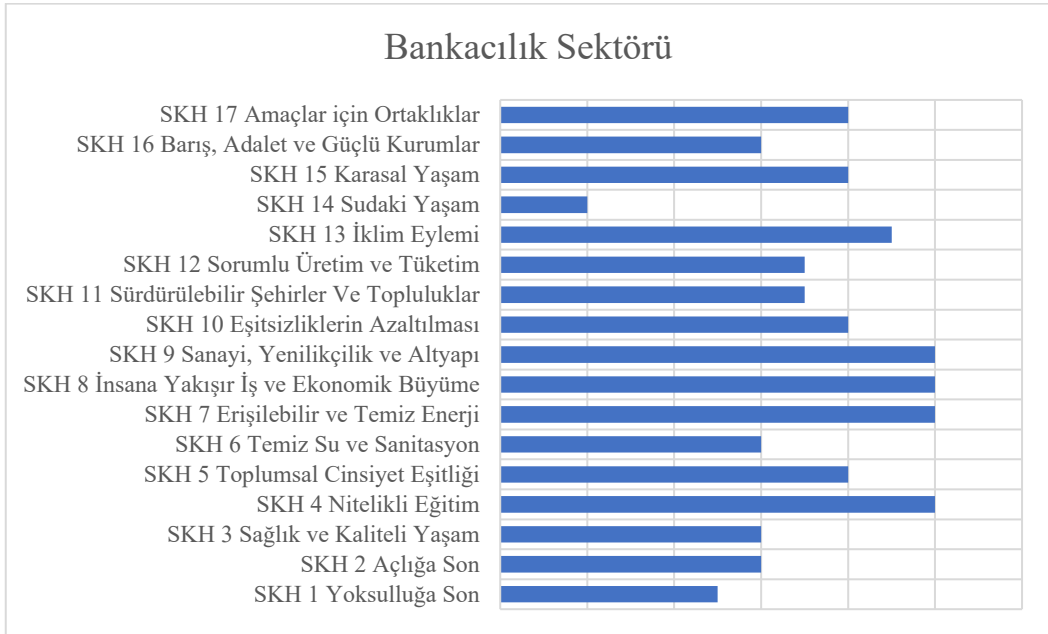
Her bir raporda aynı SKH'ye birden fazla değinilmiş olabilir. Ancak bu çalışmada ortaya konmak istenen husus sıklık değil, raporlarda hangi SKH'lere yer verildiğidir. Raporların %94'ünde insana yakışır iş ve ekonomik büyüme (SKH 8), sanayi, yenilikçilik ve alt yapı (SKH 9), %89'unda iklim eylemi (SKH 13), %83'ünde amaçlar için ortaklıklar (SKH 17) ve erişilebilir, temiz enerji (SKH 7), %78'inde nitelikli eğitim (SKH 4), sorumlu üretim ve tüketim (SKH 12), %72'inde toplumsal cinsiyet eşitliği (SKH 5), eşitsizliklerin azaltılması (SKH 10), %61'inde karasal yaşam (SKH 15), %56'sında sağlık ve kaliteli yaşam (SKH 3), temiz su ve sanitasyon (SKH 6), sürdürülebilir şehirler ve topluluklar (SKH 11) hedeflerine, %50'sinde barış, adalet ve güçlü kurumlar (SKH 16), %33'ünde yoksulluğa son (SKH 1), açlığa son (SKH 2) hedeflerine, %22'sinde sudaki yaşam (SKH 14) hedefine en az bir kez atıf

yapılmıştır. Sektörlere göre yoğunlaşılın SKH'ler arasında farklılık olup olmadığı sorusunun cevabı ise Şekil 4 ve Şekil 5'te görselleştirilmiştir.



Şekil 4. İmalat Sektörü SKH'ler

İmalat sektöründe yoğunlaşılın SKH'ler, insana yakışır iş ve ekonomik büyüme (SKH 8), sanayi, yenilikçilik ve alt yapı (SKH 9), sorumlu üretim ve tüketim (SKH 12), iklim eylemi (SKH 13), amaçlar için ortaklıklar (SKH 17), erişilebilir ve temiz enerji (SKH 7) olurken açlığa son (SKH 2) hedefine hiçbir raporda rastlanmamış, yoksulluğa son (SKH 1) ve sudaki yaşam (SKH 14) hedeflerine daha az önem verilmiştir.



Şekil 5. Bankacılık Sektörü SKH'ler

Bankacılık sektöründe yoğunlaşılın SKH'ler; erişilebilir ve temiz enerji (SKH 7), insana yakışır iş ve ekonomik büyüme (SKH 8), sanayi, yenilikçilik ve alt yapı (SKH 9), nitelikli eğitim (SKH 4), iklim eylemi (SKH 13), amaçlar için ortaklıklar (SKH 17), karasal yaşam (SKH 15), eşitsizliklerin azaltılması (SKH 10), toplumsal cinsiyet eşitliğidir (SKH 5). Açlığa son (SKH 2) hedefi dahil olmak üzere değinilmemiş herhangi bir SKH bulunmamakla birlikte sudaki yaşam (SKH 14) hedefi bankalar tarafından yeterli ilgi görmemiştir.

6. SONUÇ

Şirketlerin SKH'lere katkılarını değerlendirme tarzı, onların gelecek sorumluluklarının ve faaliyetlerinin şekillenmesi ve sunulmasının anahtarı olduğu için, şirketlerin SKH'ler üzerindeki etkilerini değerlendirmeleri, stratejilerini ve uygulamalarını buna göre gözden geçirmeleri gerekmektedir. Bu anlamda şirketlerin stratejilerinin ve kurumsal raporlamalarının SKH'ler ile uyumlu hale getirilmesi önemlidir (Monteiro ve diğerleri, 2020). Bebbington ve Unerman (2018) tarafından da önerildiği üzere paydaşları için değer yaratmak isteyen kuruluşlarda SKH raporlaması kaçınılmazdır. Şirketlerin SKH raporlaması, SKH'lerin başarısına şirket tarafından yapılan katkının doğru değerlendirilmesi açısından önemlidir. İş süreçlerine ve kurumsal raporlara SKH'lerin entegre edilmesi çeşitli uluslararası otoriteler (Küresel Raporlama Girişimi-GRI, Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi-WBCSD, BM Küresel İlkeler Sözleşmesi) tarafından da önerilmektedir (GRI, 2015; GRI & UN Global Compact, 2018). Gezegenel sınırlar dahilinde sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması için geleceğin kurumsal raporlama yaklaşımı olarak gösterilen entegre raporlarda özellikle dış çevrenin iyi analiz edilmesi, değer yaratma sürecinde çevresel faktörlerin dikkate alınması ve önemli küresel bir vizyon olan SKH'lere entegre raporlarda yer verilmesi Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi'nce (IIRC) desteklenmektedir (Adams, 2017; Adams ve diğerleri, 2020). Trucco ve diğerleri'nin (2021) çalışmalarında da vurgulandığı gibi SKH'lerin uygulanması ve raporlanmasında entegre raporlamanın önemli bir kurumsal raporlama yaklaşımı olduğunu söylemek mümkündür. BM kararlarının gerçekleştirilmesinde kurumsal raporlarda ekonomik, sosyal ve çevresel boyutların dengeli ve entegre olarak verilmesi ihtiyacı entegre raporlar ile sağlanabilir. Çünkü, entegre raporlarda ekonomik unsurlar kadar çevresel ve sosyal unsurlar da dengeli şekilde değer yaratma sürecine dahil edilmektedir. SKH açıklamaları, şirketlerin hedefleriyle ve dönemsel performans göstergeleriyle ilişkilendirilerek sunulmalıdır. Entegre raporlama ile şirketlerin hem geçmiş performansları hem de geleceğe yönelik hedefleri, risk ve fırsatları sunulmaktadır. Ayrıca SKH açıklamaları nitel ve nicel bilgiler içermelidir. Entegre raporlarda ise finansal bilgiler finansal olmayan bilgiler ile ilişkilendirilerek hem nitel hem nicel veriler raporlanmaktadır. Özetle, SKH açıklamaları için entegre raporlar uygun bir raporlama yaklaşımı olarak kabul edilebilir.

Entegre raporlarda SKH açıklamaları konusunu ele alan bu çalışmada, Türkiye’de entegre raporlarda SKH açıklama kalitesini, raporlarda değinilen SKH’leri ve bu konuda sektörel farklılıkların olup olmadığını belirlemek amaçlanmıştır. Bu amaca yönelik olarak Türkiye’de entegre rapor yayınlayan imalat ve bankacılık sektöründe faaliyette bulunan 18 şirketin 2021 yılına ait entegre raporları içerik analizi yöntemi ile incelenmiştir. Analizde, Hummel ve Szekely (2022) tarafından oluşturulan SKH Raporlama Kalitesi Ölçüm Tablosundan yararlanılmıştır. “Şirketler entegre raporlarında SKH’lere yer vermiş midir?”, “Şirketlerin entegre raporlarında SKH açıklama kalitesi hangi düzeydedir?” ve “Entegre raporlarda SKH’lerden hangilerine açıkça atıfta bulunulmuştur?” “Sektörel farklılıklar mevcut mudur?” soruları araştırma kapsamında cevaplandırılmak istenen sorulardır. Bu araştırma sorularına yanıt verilerek öncelikle şirket düzeyinde SKH’leri konu alan araştırmalara olan ihtiyacı (Hummel ve Szekely, 2022; Ike ve diğerleri, 2019; Haffar ve Searcy, 2018; Witte ve Dilyard, 2017; Kolk ve diğerleri, 2017; Mio ve diğerleri, 2020; Bebbington ve diğerleri, 2017; Erin ve diğerleri, 2022; Trucco ve diğerleri, 2021) karşılamaya yönelik literatüre katkı sağlanacaktır. Ayrıca, bu çalışmanın SKH’leri iş süreçlerine ve kurumsal raporlarına entegre etmeleri konusunda şirketlerin farkındalık düzeylerini artırması beklenmektedir. Çalışmaya iki farklı sektör dahil edilerek, SKH raporlaması konusunda sektörel farklılıkların olup olmadığını belirlenmesi sağlanacaktır. Türkiye’de SKH’lerin açıklama kalitesini araştıran akademik çalışmaya rastlanmamıştır. Bebbington ve Unerman (2018) tarafından belirtildiği üzere, SKH’lerin sürdürülebilirlik araştırmaları için yeni yollar açması ve muhasebe araştırmacılarına sürdürülebilir kalkınmanın nispeten ihmal edilmiş alanlarını hatırlatması muhtemeldir. Dolayısıyla bu çalışmanın ulusal literatürde gelecek araştırmalara farklı bir bakış açısı kazandırması beklenmektedir.

Araştırmanın sonuçlarına göre, entegre raporlarda SKH açıklama kalitesi skorları genel olarak yüksektir. Sektörel olarak önemli bir farklılık görülmemektedir. Hummel ve Szekely (2022) yıllık faaliyet raporlarında yıllara göre SKH raporlama kalitesinin arttığını, GRI Standartları’na göre oluşturulan Sürdürülebilirlik Açıklama Matrisi aracılığıyla SKH açıklama kalitesini ölçen Tsalis ve diğerleri (2020) kalitenin şirketlere göre değiştiğini, aynı matris ile SKH açıklama kalitesini ölçen Chagas ve diğerleri (2022) ise Brezilya bankalarının raporlama kalitesinin düşük olduğunu tespit etmişlerdir. Bu çalışma kapsamında tam puan alan raporlar (Halk Bankası ve İş Bankası) haricinde çoğunlukla rastlanan ve SKH açıklama kalitesi skorlarını düşüren hususlar şöyledir: Bazı raporlarda yönetici açıklamalarında SKH’lere yer verilmemiştir. Ayrıca Hummel ve Szekely (2022) çalışmalarına benzer olarak şirketler SKH’ler üzerindeki özellikle pozitif etkilerini vurgulamış, birçok raporda olumsuz etkilere yer verilmemiştir. Diğer bir husus genellikle önceliklendirme analizinde SKH’lere değinilirken, çıktı ve sonuçların SKH’ler ile ilişkilendirilmesi göz ardı edilmiştir. Bu sonuç, Sultanoğlu ve Akdoğan’ın (2020) çalışmalarında entegre raporlama yapan işletmelerin genellikle SKH’lere strateji ve kaynak tahsisi bölümünde yer verdiği bulgusu ile desteklenmektedir. Hummel ve Szekely (2022) SKH açıklama kalitesi ölçümünde dikkate alınmasa da raporlarda karşılaşılan diğer bir husus, genellikle

17 SKH'ye yer verilmiş olması, fakat 17 hedefe bağlı 169 alt hedeflerden bahseden şirket sayısının az sayıda kalmasıdır. Oysaki, SKH'lerin kurumsal raporlara entegrasyonunda alt hedeflerle de bağlantı kurulması vurgulanmaktadır. Bu noktada, önemli olan şirketlerin faaliyet alanlarını, risk ve fırsatlarını, önceliklerini dikkate alarak olumlu ve olumsuz etkiledikleri ve etkileyecekleri SKH'leri en doğru şekilde belirlemeleri ve etkilerini raporlamalarıdır.

Araştırma kapsamındaki tüm şirketler entegre raporlarında SKH'den en az birine yer vermiştir. Şirketlerin faaliyet konuları ve öncelik verdikleri alanlara göre SKH'ler farklılık gösterebilir. Her iki sektörde de insana yakışır iş ve ekonomik büyüme (SKH 8), sanayi, yenilikçilik ve alt yapı (SKH 9), iklim eylemi (SKH 13), amaçlar için ortaklıklar (SKH 17) hedefleri yoğunlaşılacak ortak hedefler olmuştur. İmalat sektöründen farklı olarak bankacılık sektöründe toplumsal cinsiyet eşitliği (SKH 5) ve eşitsizliklerin azaltılması (SKH 10) konuları öne çıkmaktadır. Bu sonuç, önceki çalışmaların (Hummel ve Szekely, 2022; Chagas ve diğerleri, 2022; Lodhia ve diğerleri, 2022, Gunawan ve diğerleri, 2020; Tsalis ve diğerleri, 2020; KPMG, 2018) benzer şekilde şirketlerin genel olarak öncelik verdiği hedeflerin insana yakışır iş ve ekonomik büyüme (SKH 8), sanayi, yenilikçilik ve alt yapı (SKH-9), iklim eylemi (SKH 13), toplumsal cinsiyet eşitliği (SKH 5), sorumlu üretim ve tüketim (SKH 12), sağlık ve kaliteli yaşam (SKH 3) ve sanayi, yenilikçilik ve alt yapı (SKH 9) olduğu bulgularıyla desteklenmektedir. Sardanou ve diğerleri (2021) Avrupa'da Bankacılık sektöründe özellikle insana yakışır iş ve ekonomik büyüme (SKH 8), barış, adalet ve güçlü kurumlar (SKH 16) hedeflerinde yüksek önceliğin bulunduğu, çevresel konulara yönelik SKH'lere oldukça az önem verildiği bulgusuna ulaşmışlardır. Türkiye'de ise bankacılık sektörü entegre raporlarında çevresel konulara yönelik SKH'lere (karasal yaşam, iklim eylemi) sıklıkla yer verilmiştir. İmalat sektöründe ise sorumlu üretim ve tüketim (SKH 12) hedefi daha ön plandadır. Stewart ve diğerleri (2018) tarafından "SKH 12 Sorumlu Üretim ve Tüketim" hedefinin sürdürülebilir kalkınmada iş dünyasının rolüne dikkat çektiği belirtilmiştir. Ayrıca imalat sektörü raporlarında açlığa son (SKH 2) hedefine yer verilmezken, bankacılık sektöründe açlığa son ve yoksulluğun azaltılması hedeflerine katkılar belirtilmiştir. Her iki sektörde de sudaki yaşam (SKH 14) hedefi geri planda tutulmuştur.

Özetle, ekonomik, sosyal ve çevresel boyutların dengeli şekilde tek bir raporda bir araya getirilerek finansal ve finansal olmayan bilgilerin etkileşimli olarak sunulduğu entegre raporlarda, kurumsal şeffaflığın ve hesap verebilirliğin gelişmesinde katkısı olan SKH açıklamalarına yeterli düzeyde yer verilmesi şirketler açısından stratejik bir araç olabilir. SKH raporlaması yapılırken öncelikli hedefler üzerinden SKH önceliklendirmesi yapılmalı, belirlenen SKH'ler stratejilere dahil edilerek, faaliyet sonuçları ile ilişkilendirilmelidir. Başka bir deyişle değer yaratma süreci oluşturulurken hem hedeflerin belirlenmesi hem de sonuçların değerlendirilmesi noktasında SKH'ler göz önüne alınmalı ve olumlu – olumsuz, nitel – nicel açıklamalar yapılarak entegre raporlarda sunulmalıdır.

Gelecek çalışmalarda, entegre raporlarda SKH açıklama kalitesinde yıllara göre değişimler, yıllık faaliyet raporları veya sürdürülebilirlik raporlarında SKH açıklama kalitesi, SKH açıklama kalitesinin çeşitli kurumsal özelliklerle ilişkisi araştırılabilir.

YAZARLARIN BEYANI

Bu çalışmada, Araştırma ve Yayın etiğine uyulmuştur, çıkar çatışması bulunmamaktadır ve bu çalışma için finansal destek alınmamıştır.

AUTHORS' DECLARATION

This paper complies with Research and Publication Ethics, has no conflict of interest to declare, and has received no financial support.

YAZARLARIN KATKILARI

Çalışma Konsepti/Tasarım- SÖY; Yazı Taslağı- SÖY; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- SÖY; Son Onay ve Sorumluluk- SÖY.

AUTHORS' CONTRIBUTIONS

Conception/Design of Study- SÖY; Drafting Manuscript- SÖY; Critical Revision of Manuscript- SÖY; Final Approval of Accountability- SÖ.

KAYNAKÇA

- Adams, C. A. (2017). The sustainable development goals, integrated thinking and the integrated report. IIRC, ICAS, Green Economy Coalition. https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2017/09/SDGs-and-the-integrated-report_full17.pdf (Erişim: 02.07.2021)
- Adams, C. A., Druckman, P. B. & Picot, R. C. (2020). Sustainable Development Goals Disclosure (SDGD) Recommendations. Chartered Accountants ANZ, ICAS, IFAC, IIRC and WBA: ACCA. https://www.scaak.org/uploads/files/2020/February/07/Adams_Druckman_Picot_2020_Final_SDG_D_Recommendations1581066540.pdf (Erişim Tarihi: 16.07.2022)
- Alptekin, C. & Can, İ. (2021). Entegre Raporlamanın Sürdürülebilir Kalkınma ve İşletmeler Üzerindeki Etkisine İlişkin Kavramsal Çerçeve. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11 (2), 781-803. <https://doi.org/10.18074/ckuiibfd.1007561>

- Bebbington, J., Russell, S. & Thomson, I. (2017). Accounting and sustainable development: Reflections and propositions. *Critical Perspectives on Accounting*, 48, 21-34. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2017.06.002>
- Bebbington, J. & Unerman, J. (2018). Achieving the United Nations Sustainable Development Goals: An enabling role for accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(1), 2-24. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-05-2017-2929>
- Berrone P., Ricart J.E., Duch A.I., Bernardo V., Salvador J., Piedra Peña J. & Rodríguez Planas M. (2019). EASIER: An Evaluation Model for Public–Private Partnerships Contributing to the Sustainable Development Goals. *Sustainability*, 11(8), 2339. <https://doi.org/10.3390/su11082339>
- Biermann, F., Kanie, N., & Kim, R. E. (2017). Global governance by goal-setting: the novel approach of the UN Sustainable Development Goals. *Current Opinion in Environmental Sustainability*, 26, 26-31. <https://doi.org/10.1016/j.cosust.2017.01.010>
- Bose, S., & Khan, H. Z. (2022). Sustainable development goals (SDGs) reporting and the role of country-level institutional factors: An international evidence. *Journal of Cleaner Production*, 335, 130290. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2021.130290>
- Chagas, E. J. M., Albuquerque, J. L., Maia Filho, L. F. A., & Ceolin, A. C. (2022). Sustainable development, disclosure to stakeholders and the Sustainable Development Goals: Evidence from Brazilian banks' non-financial reports. *Sustainable Development*, 30(6), 1975– 1986. <https://doi.org/10.1002/sd.2363>
- Erin, O.A., Bamigboye, O.A. & Oyewo, B. (2022). Sustainable development goals (SDG) reporting: an analysis of disclosure. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 12(5), 761-789. <https://doi.org/10.1108/JAEE-02-2020-0037>
- García-Sánchez, I.-M., Aibar-Guzmán, B., Aibar-Guzmán, C. & Rodríguez-Ariza, L. (2020). “Sell” recommendations by analysts in response to business communication strategies concerning the Sustainable Development Goals and the SDG compass. *Journal of Cleaner Production*, 255, 1–12. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.120194>
- GRI (2015). Global Compass: The Guide for business action on the SDGs. GRI, UN Global Compact, WBCSD. <https://sdgcompass.org> (Erişim Tarihi: 15.07.2022)
- GRI & UN Global Compact (2018). Sürdürülebilir kalkınma amaçları'nın kurumsal raporlamaya entegrasyonu: Uygulama rehberi. <https://www.unglobalcompact.org/> (Erişim Tarihi: 25.01.2023).

- Gunawan, J., Permatasari, P., & Tilt, C. (2020). Sustainable development goal disclosures: Do they support responsible consumption and production?. *Journal of Cleaner Production*, 246, 118989. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2019.118989>
- Haffar, M., & Searcy, C. (2018). Target-setting for ecological resilience: Are companies setting environmental sustainability targets in line with planetary thresholds?. *Business Strategy and the Environment*, 27(7), 1079-1092. <https://doi.org/10.1002/bse.2053>
- Hummel K. & 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
- IIRC (2021). Uluslararası entegre raporlama çerçevesi <http://www.entegreraporlamatr.org/tr/images/pdf/IIRC-TR.pdf> (Erişim: 10.07.2021)
- Ike, M., Donovan, J. D., Toppo, C., & Masli, E. K. (2019). The process of selecting and prioritising corporate sustainability issues: Insights for achieving the Sustainable Development Goals. *Journal of Cleaner Production*, 236, 117661. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2019.117661>
- Kanie, N., Bernstein, S., Biermann, F., & Haas, P. M. (2017). Introduction: Global governance through goal setting. In Norichika Kanie and Frank Biermann (Ed.) *In Governing through goals: Sustainable development goals as governance innovation* (pp. 1-28). The MIT Press.
- Kolk, A., Kourula A. & Pisani, N. (2017). Multinational enterprises and the Sustainable Development Goals: What do we know and how to proceed?. *Transnational Corporations*, 24(3), 9 – 32. https://unctad.org/system/files/official-document/diaeia2017d4a2_en.pdf
- KPMG (2017). Sustainable Development Goals: Leveraging CSR to Achieve SDGs. *SDG_New_Final_Web.pdf* (assets.kpmg) (Erişim Tarihi: 01.07.2022)
- KPMG (2018). How to report on the SDG: what good looks like and why it matters. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/02/how-to-report-on-sdgs.pdf> (Erişim Tarihi: 10.02.2023)
- KPMG (2020). The time has come: the KPMG survey of sustainability reporting 2020. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/11/the-time-has-come.pdf> (Erişim Tarihi: 12.07.2022)
- Kurnaz, L. (2022). 19.Uluslararası Muhasebe Konferansı Açılış Oturumu, 22-25 Eylül, Eskişehir.
- Li, L., Xia, X. H., Chen, B., & Sun, L. (2018). Public participation in achieving sustainable development goals in China: Evidence from the practice of air pollution control. *Journal of Cleaner Production*, 201, 499-506. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2018.08.046>

- Lodhia, S., Kaur, A. & Kuruppu, S.C. (2022). The disclosure of sustainable development goals (SDGs) by the top 50 Australian companies: substantive or symbolic legitimation?. *Meditari Accountancy Research*, ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-05-2021-1297>
- Mio, C., Panfilo, S., & Blundo, B. (2020). Sustainable development goals and the strategic role of business: A systematic literature review. *Business Strategy and the Environment*, 29(8), 3220-3245. <https://doi.org/10.1002/bse.2568>
- Monteiro, S., Ribeiro, V., & Lemos, K. (2020). Linking Corporate Social Responsibility Reporting With the UN Sustainable Development Goals: Evidence From the Portuguese Stock Market. In I. Paiva & L. Carvalho (Eds.), *Conceptual and Theoretical Approaches to Corporate Social Responsibility, Entrepreneurial Orientation, and Financial Performance* (134-151). IGI Global. <https://doi.org/10.4018/978-1-7998-2128-1.ch007>
- Palmer, T. B., & Flanagan, D. J. (2016). The sustainable company: looking at goals for people, planet and profits. *Journal of Business Strategy*, 37(6), 28-38. <https://doi.org/10.1108/JBS-09-2015-0095>
- Rockström, J. (2021, June 16). Protecting planetary boundaries: aligning the SDGs to ensure humankind's future. <https://sdg-action.org/protecting-planetary-boundaries-aligning-the-sdgs-to-ensure-humankinds-future/> (Erişim Tarihi: 01.07.2022)
- Rosati, F. & Faria, L., (2019a). Addressing the SDGs in sustainability reports: the relationship with institutional factors. *Journal of Cleaner Production*, 215(1), 1312-1326. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2018.12.107>.
- Rosati, F. & Faria, L. (2019b). Business contribution to the Sustainable Development Agenda: Organizational factors related to early adoption of SDG reporting. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 26(3), 588– 597. <https://doi.org/10.1002/csr.1705>
- Sardianou, E., Staupoulou, A., Evangelinos, K., & Nikolaou, I. (2021). A materiality analysis framework to assess sustainable development goals of banking sector through sustainability reports. *Sustainable Production and Consumption*, 27, 1775-1793. <https://doi.org/10.1016/j.spc.2021.04.020>
- Schramade, W. (2017). Investing in the UN sustainable development goals: Opportunities for companies and investors. *Journal of Applied Corporate Finance*, 29(2), 87-99. <https://doi.org/10.1111/jacf.12236>
- Stewart, R., Fantke, P., Bjørn, A., Owsianiak, M., Molin, C., Hauschild, M. Z., & Laurent, A. (2018). Life cycle assessment in corporate sustainability reporting: Global, regional, sectoral, and company-level trends. *Business Strategy and the Environment*, 27(8), 1751-1764. <https://doi.org/10.1002/bse.2241>

- Sultanoğlu, B. & Akdoğan, N. (2020). IIRC çerçevesi kapsamında entegre raporlardaki içerik öğelerinin Türkiye ve uluslararası karşılaştırılması ve entegre raporların düzenlenmesinde sürdürülebilirlik raporlarındaki bilgilerin kullanımı. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MODAV 16. Uluslararası Muhasebe Konferansı Özel Sayısı, 20-46. DOI: 10.31460/mbdd.646683
- Tiltay, M. A., Öz, M. & Tepe, M. E. (2021). Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları Bağlamında Kurumsal Sosyal Sorumluluk Uygulamaları: Türkiye’de Mevcut Durum ve Eğilimler. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 8(2), 351-372. DOI: 10.17541/optimum.897786
- Topple, C., Donovan, J.D., Masli, E.K. & Borgert, T., (2017). Corporate sustainability assessments: MNE engagement with sustainable development and the SDGs. *Transnational Corporations*, 24(3), 61-71.
- Trucco, S., Demartini, M.C. & Beretta, V. (2021). The reporting of sustainable development goals: is the integrated approach the missing link?. *SN Bus Econ*, 1(35), 1-13.
- Tsalis, T. A., Malamateniou, K. E., Koulouriotis, D., & Nikolaou, I. E. (2020). New challenges for corporate sustainability reporting: United Nations' 2030 Agenda for sustainable development and the sustainable development goals. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27(4), 1617-1629. <https://doi.org/10.1002/csr.1910>
- United Nations General Assembly. (2015). Resolution adopted by the General Assembly on 25 September 2015 (A/RES/70/1). <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N15/291/89/PDF/N1529189.pdf?OpenElement> (Erişim Tarihi: 25.07.2022)
- Value Reporting Foundation (t.y.) <https://www.integratedreporting.org/resource/sdgs-integrated-thinking-and-the-integrated-report/> (Erişim Tarihi: 20.07.2022)
- WBCSD. (t.y.) <https://sdghub.com/project/the-sustainable-development-goals-integrated-thinking-and-the-integrated-report/> (Erişim Tarihi: 20.07.2022)
- Whittingham, K. L., Earle, A. G., Leyva-de la Hiz, D. I., & Argiolas, A. (2023). The impact of the United Nations Sustainable Development Goals on corporate sustainability reporting. *BRQ Business Research Quarterly*, 26(1), 45–61. <https://doi.org/10.1177/23409444221085585>
- Witte, C.& Dilyard, J. (2017). Guest editors’ introduction to the special issue: the contribution of multinational enterprises to the Sustainable Development Goals. *Transnational Corporations*, 24(3),1-8. https://unctad.org/system/files/official-document/diaeia2017d4a1_en.pdf

