

Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Güvence Denetimi

Ayşe Gül Gök¹

Özet

Sürdürülebilirlik anlayışının küresel ölçekte önem kazanmasıyla birlikte işletmelerin yalnızca finansal performanslarının değil; çevresel, sosyal ve yönetim faaliyetlerinin de paydaşlar açısından önemli hale geldiği görülmektedir. Bu kapsamda sürdürülebilirlik raporlaması, işletmelerin finansal olmayan bilgilerini şeffaf, karşılaştırılabilir ve hesap verebilir biçimde sunmalarını sağlayan önemli bir raporlama aracı haline gelmiştir. İşletmelerin çevresel etkileri, sosyal sorumluluk faaliyetleri ve yönetim uygulamalarına ilişkin bilgilerin paydaşlara sunulması, sürdürülebilir kurumsal yönetim anlayışının güçlenmesine katkı sağlamaktadır. Ancak sürdürülebilirlik raporlarında yer alan bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğuna yönelik beklentilerin artması, bu raporların bağımsız güvence denetiminden geçirilmesini gerekli hale getirmiştir. Bu çalışmada sürdürülebilirlik, kurumsal sürdürülebilirlik, sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetimi kavramları kavramsal çerçevede ele alınmıştır. Çalışmada sürdürülebilirlik raporlamasının tarihsel gelişimi, kapsamı, faydaları ile ulusal ve uluslararası raporlama standartları incelenmiştir. Ayrıca sürdürülebilirlik raporlarının güvenilirliğini artırmaya yönelik güvence denetimi uygulamaları, güvence standartları ve bu süreçte karşılaşılan sorunlar değerlendirilmiştir. Bunun yanında Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetimine ilişkin güncel düzenlemeler ile Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları kapsamında gerçekleştirilen uygulamalar da ele alınmıştır. Sonuç olarak sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetimi uygulamalarının; kurumsal şeffaflığın artırılması, paydaş güveninin güçlendirilmesi, raporlanan bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması ve sürdürülebilir kurumsal yönetim anlayışının geliştirilmesi açısından önemli katkılar sağladığı değerlendirilmektedir.

1 Öğr. Gör. Dr., Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, ayse.gok@alanya.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-3263-1213>

1. Giriş

Küreselleşme, sanayileşme, hızlı nüfus artışı ve teknolojik gelişmeler sonucunda doğal kaynakların yoğun biçimde kullanılması; iklim değişikliği, çevre kirliliği, kaynak yetersizliği ve sosyal eşitsizlikler gibi küresel sorunların daha görünür hale gelmesine neden olmuştur. Bu gelişmeler, yalnızca ekonomik büyümeye odaklanan geleneksel işletme anlayışının yetersiz kaldığını göstermiş; çevresel, sosyal ve ekonomik unsurların birlikte değerlendirilmesini gerekli hale getirmiştir. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik anlayışı hem toplumlar hem de işletmeler açısından stratejik bir yaklaşım olarak önem kazanmıştır.

Günümüzde işletmelerden yalnızca finansal performanslarını açıklamaları yeterli görülmemekte; çevresel etkileri, sosyal sorumluluk uygulamaları, yönetim yapıları ve sürdürülebilirlik politikaları hakkında da paydaşlara bilgi sunmaları beklenmektedir. Özellikle yatırımcılar, müşteriler, düzenleyici kurumlar ve diğer bilgi kullanıcıları; işletmelerin çevresel, sosyal ve yönetsel performanslarına ilişkin daha şeffaf, karşılaştırılabilir ve güvenilir açıklamalar talep etmektedir. Bu beklentiler, kurumsal sürdürülebilirlik raporlamasını işletmelerin hesap verebilirlik ve şeffaflık sorumluluğunu yerine getirmelerinde önemli bir araç haline getirmiştir.

Başlangıçta gönüllülük esasına dayalı olarak gelişen kurumsal sürdürülebilirlik raporlaması, zaman içerisinde ulusal ve uluslararası standartlar ile düzenleyici uygulamalar doğrultusunda daha sistematik bir yapıya dönüşmüştür. Uluslararası düzeyde geliştirilen Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative-GRI), Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (International Sustainability Standards Board-ISSB), Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (Sustainability Accounting Standards Board-SASB), İklimle İlgili Finansal Açıklamalar Görev Gücü (Task Force on Climate-related Financial Disclosures-TCFD) ve Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (European Sustainability Reporting Standards-ESRS) gibi raporlama çerçeveleri; sürdürülebilirlik bilgilerinin daha karşılaştırılabilir, anlaşılabilir ve güvenilir biçimde sunulmasına katkı sağlamaktadır. Ulusal düzeyde ise Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS), işletmelerin sürdürülebilirlik açıklamalarını belirli ilkeler doğrultusunda hazırlamalarına yönelik önemli bir düzenleme alanı oluşturmaktadır.

Kurumsal sürdürülebilirlik raporlamasının yaygınlaşması, raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğu, tutarlılığı ve güvenilirliği konusunu da gündeme taşımıştır. İşletmeler tarafından açıklanan sürdürülebilirlik bilgilerinin yatırımcılar ve diğer paydaşlar tarafından güvenilir kabul edilebilmesi, bu bilgilerin bağımsız ve objektif bir değerlendirme sürecinden geçirilmesini gerekli kılmıştır. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik güvence denetimi uygulamaları gelişim

göstermiş ve sürdürülebilirlik raporlarında yer alan bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin değerlendirilmesine yönelik güvence hizmetleri önem kazanmıştır.

Sürdürülebilirlik güvence denetimi; işletmelerin çevresel, sosyal ve yönetsel açıklamalarının belirli kriterler ve standartlar çerçevesinde incelenmesini, raporlanan bilgilerin güvenilirliğinin değerlendirilmesini ve paydaş güveninin artırılmasını amaçlamaktadır. Özellikle yeşil aklama riskinin artması, işletmelerin sürdürülebilirlik iddialarının bağımsız güvence süreçleriyle desteklenmesini daha önemli hale getirmiştir. Bu kapsamda Uluslararası Güvence Denetimi Standardı 3000 (International Standard on Assurance Engagements 3000-ISA 3000) Hesap Verebilirlik Güvence Standardı (AccountAbility AA1000 Assurance Standard-AA1000AS) ve benzeri güvence standartları, sürdürülebilirlik bilgilerinin doğrulanmasına yönelik temel çerçeveler arasında yer almaktadır. Böylece sürdürülebilirlik güvence denetimi; kurumsal şeffaflığın artırılması, hesap verebilirlik anlayışının güçlendirilmesi ve sürdürülebilirlik bilgilerinin karar alma süreçlerinde daha etkin kullanılabilmesi açısından önemli bir işlev üstlenmektedir.

Bu çalışmada öncelikle sürdürülebilirlik ve kurumsal sürdürülebilirlik kavramlarına ilişkin kavramsal çerçeve ele alınmıştır. Bu kapsamda sürdürülebilirliğin tanımı, tarihsel gelişimi, temel boyutları ve işletmeler açısından önemi incelenmiştir. Çalışmanın devamında kurumsal sürdürülebilirlik raporlamasının gelişim süreci, kapsamı, faydaları ile ulusal ve uluslararası raporlama standartları değerlendirilmiştir. Son bölümde ise sürdürülebilirlik raporlamasının güvenilirliğini artırmaya yönelik güvence denetimi uygulamaları ele alınmıştır. Bu kapsamda güvence denetimi kavramı, sürdürülebilirlik raporlarında güvence denetiminin önemi, sürdürülebilirlik bilgilerinin doğrulanmasına yönelik uygulamalar ile ulusal ve uluslararası güvence denetimi standartları incelenmiştir. Ayrıca sürdürülebilirlik güvence denetimi sürecinde karşılaşılan sorunlar, eleştiriler ve uygulamaya ilişkin değerlendirmelere yer verilerek çalışma sonuç bölümü ile tamamlanmıştır.

2. Sürdürülebilirlik ve Kurumsal Sürdürülebilirlik Kavramına İlişkin Kavramsal Çerçeve

Bu bölümde sürdürülebilirlik ve kurumsal sürdürülebilirlik kavramlarına ilişkin kavramsal çerçeve ele alınmaktadır. Bu kapsamda sürdürülebilirlik kavramının tanımı, tarihsel gelişimi ve önemi incelenmekte; ardından kurumsal sürdürülebilirlik anlayışı ve kurumsal sürdürülebilirliğin boyutları değerlendirilmektedir. Ayrıca sürdürülebilirlik yaklaşımının işletmeler açısından önemi ile çevresel, sosyal ve ekonomik boyutları açıklanmaktadır.

2.1. Sürdürülebilirlik Kavramı

Sanayileşme, kentleşme, nüfus artışı ve teknolojik gelişmeler sonucunda doğal kaynakların yoğun biçimde kullanılması, çevresel sorunların küresel ölçekte artmasına neden olmuştur. İklim değişikliği, biyolojik çeşitliliğin azalması, doğal kaynakların tükenme riski ve çevre kirliliği gibi sorunlar; ekonomik büyüme ile çevresel koruma arasındaki dengenin yeniden değerlendirilmesini gerekli hale getirmiştir. Bunun yanında toplumsal refahın korunması, gelecek nesillerin ihtiyaçlarının gözetilmesi ve ekonomik faaliyetlerin uzun vadede sürdürülebilirliğinin sağlanması gerekliliği, sürdürülebilirlik kavramının önem kazanmasına katkı sağlamıştır. Özellikle Sanayi Devrimi sonrasında üretim faaliyetlerinin hız kazanması ve tüketim anlayışının değişmesi, doğal kaynak kullanımını artırmış ve çevresel etkilerin daha belirgin hale gelmesine yol açmıştır. Üretim süreçleri sonucunda ortaya çıkan atıklar ile çevresel bozulmalar, doğal kaynakların korunmasına yönelik yaklaşımların önemini artırmıştır. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik kavramı; çevresel, ekonomik ve sosyal unsurlar arasında denge kurulmasını amaçlayan bir yaklaşım olarak gelişim göstermiştir.

Sürdürülebilirlik kelime anlamı itibariyle, *“bir durum veya herhangi bir şeyin devam etmesini sağlamak, onu devamlı kılmaktır”* açıklanmaktadır (TDK, 2026). Oxford Sözlüğünde sürdürülebilirlik kavramı *“uzun süre devam etme veya devam ettirme yeteneği”* olarak ifade edilmektedir (Oxford Learner’s Dictionaries, 2026). Sürdürülebilirlik kavramının anlamına ilişkin evrensel bir tanım olmamakla birlikte bu kelime ile ilgili literatürde farklı tanımlamalar bulunmaktadır (Özulucan vd., 2024). Pezzey (1992) sürdürülebilirlik kavramını, *“toplumu temsil eden bireyin gelecekteki bin yıllık süreçte elde ettiği faydanın azalmaması”* olarak açıklamaktadır. Özulucan vd. (2024) ise sürdürülebilirliği, sınırlı kaynakların etkin ve verimli biçimde kullanılması yoluyla mal ve hizmet üretiminin devamlılığını sağlamayı amaçlayan bir yaklaşım olarak tanımlamaktadır. Schuster vd., (2011) sürdürülebilirliği; çevresel, ekonomik ve sosyal değerler arasında denge kurulmasına dayalı bir yapı olarak değerlendirmektedir. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik yalnızca çevresel koruma ile sınırlı kalmamakta; ekonomik faaliyetler, toplumsal refah, sosyal adalet, kaynak kullanımı ve çevresel dengenin korunması gibi birçok alanı kapsayan disiplinler arası bir kavram olarak ele alınmaktadır (Stead & Stead, 2000).

Günümüzde sürdürülebilirlik kavramının yalnızca çevre alanında değil; ekonomi, işletme, yönetim, enerji, tarım ve sosyal bilimler gibi birçok farklı disiplinde yaygın biçimde kullanıldığı görülmektedir. Bu durum, sürdürülebilirliğin ulusal sınırları aşarak küresel ölçekte önem kazanan bir yaklaşım haline geldiğini göstermektedir (Özkan vd., 2018). Sürdürülebilirlik

anlayışı genel olarak ekonomik, sosyal ve çevresel olmak üzere üç temel boyut çerçevesinde değerlendirilmektedir. Başlangıçta ayrı alanlar olarak ele alınan bu boyutların zaman içerisinde birbiriyle ilişkili olduğu anlaşılmış ve sürdürülebilirlik stratejilerinin bütüncül bir yaklaşımla değerlendirilmesi gerektiği kabul edilmiştir (Giddings vd., 2002).

Bu kapsamda sürdürülebilirlik; ekolojik dengenin korunması, toplumsal refahın sürdürülmesi ve ekonomik kalkınmanın uzun vadede devamlılığının sağlanması açısından günümüz dünyasının temel kavramlarından biri haline gelmiştir. Özellikle Brundtland Raporu ile birlikte sürdürülebilir kalkınma anlayışı ön plana çıkmış ve bugünün ihtiyaçları karşılanırken gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılama imkânlarının tehlikeye atılmaması gerektiği vurgulanmıştır (Mert, Mert & Işıkkönder, 2025).

2.1.1. Sürdürülebilirlik Kavramının Tarihsel Gelişimi

Sürdürülebilirlik kavramının ilk kez nerede ve nasıl ortaya çıktığı kesin olarak bilinmemekle birlikte, sürdürülebilirlik düşüncesinin tarihsel kökenlerinin Antik Yunan mitolojisine kadar uzandığı ifade edilmektedir. O'Riordan'a (1998) göre sürdürülebilirlik düşüncesinin ilk örneklerinden biri, Antik Yunan mitolojisinde yeryüzünü ve yaşamın devamlılığını temsil eden Gaia anlayışında görülmektedir. Bunun yanında Antik Mısır'da tarımsal üretimde su kaynaklarının verimli kullanılması ve kıt kaynakların sonraki dönemlerde de korunmasına yönelik uygulamalar, sürdürülebilirlik düşüncesinin erken örnekleri arasında değerlendirilmektedir.

Sürdürülebilirlik kavramının yazılı kaynaklarda yer almasına ilişkin önemli örneklerden biri, Hans Carl von Carlowitz tarafından 1713 yılında yayımlanan *Sylvicultura Oeconomica* adlı eserdir. Söz konusu eserde ormancılık faaliyetlerinde orman varlığının uzun vadeli ve verimli biçimde yönetilmesi gerektiği üzerinde durulmuştur (Brander, 2007). İlerleyen dönemde Pigou, 1912 ve 1920 yıllarında ekonomi bilimi alanında gerçekleştirdiği çalışmalarında insan refahını; doğal kaynaklar, insan eliyle üretilen maddi varlıklar ile insan kaynakları ve bilgi birikimi olmak üzere üç temel sermaye türü kapsamında değerlendirmiştir (Pigou, 1912; Pigou, 1920; aktaran: Kula, 1998). 1950'li yıllarda ise Gordon, Scott ve Schaefer tarafından balıkçılık alanında geliştirilen "azami sürdürülebilir ürün" kavramı ile balıkçılık faaliyetlerinin kaynakların devamlılığını sağlayacak biçimde planlanması gerektiği ifade edilmiştir (Kula, 1998).

1970'li yıllardan itibaren artan nüfus, tüketim düzeyi ve çevre kirliliği, doğal kaynakların korunmasına yönelik uluslararası farkındalığı artırmıştır. Bu doğrultuda, 5-16 Haziran 1972 tarihleri arasında Stockholm'de düzenlenen

Birleşmiş Milletler İnsan Çevresi Konferansı'nda "*İnsan Çevresi Bildirisi*" kabul edilmiştir. Aynı yıl Roma Kulübü tarafından yayımlanan *Büyümenin Sınırları* adlı çalışmada, dünya kaynaklarının gelecekte sürdürülebilir olmayabileceği ve ekonomik büyümenin sınırlarının değerlendirilmesi gerektiği ortaya konulmuştur (Mert, Mert & Işıkönder, 2025). 1976 yılında Kanada'nın Vancouver kentinde düzenlenen Habitat-I Konferansı'nda ise hızlı kentleşme, barınma, temiz su ve göç gibi kentsel sorunlar ele alınmıştır.

Sürdürülebilirlik kavramının uluslararası ölçekte geniş çapta gündeme gelmesi, Birleşmiş Milletler Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu tarafından 1987 yılında yayımlanan ve "*Ortak Geleceğimiz*" olarak da bilinen Brundtland Raporu ile mümkün olmuştur. Söz konusu raporda sürdürülebilir kalkınma, mevcut nesillerin ihtiyaçları karşılırken gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılama olanaklarının zarar görmemesi şeklinde ifade edilmiştir (Roosa, 2010). Raporda ayrıca çevresel gelişme ile ekonomik kalkınma arasında ilişki kurulması gerektiği belirtilmiş ve insan faaliyetlerinin küresel ekosistemler üzerindeki etkilerine dikkat çekilmiştir (Aksoy, 2022).

1992 yılında Brezilya'nın Rio de Janeiro kentinde gerçekleştirilen Birleşmiş Milletler Çevre ve Kalkınma Konferansı, sürdürülebilir kalkınmanın uluslararası düzeyde kurumsallaşması açısından önemli bir aşama olmuştur. Rio Zirvesi kapsamında kabul edilen Gündem 21 Eylem Planı ile sürdürülebilir kalkınmaya yönelik uygulama ilkeleri ve eylem alanları belirlenmiştir. 1996 yılında İstanbul'da gerçekleştirilen Habitat-II Konferansı'nda insan yerleşimlerinin sürdürülebilir biçimde geliştirilmesi konusu ele alınmıştır (Birleşmiş Milletler, 1999). 1997 yılında New York'ta gerçekleştirilen Rio+5 Konferansı'nda Gündem 21'in beş yıllık uygulama süreci değerlendirilmiş ve ülkelerin sürdürülebilir kalkınmaya yönelik ulusal stratejiler geliştirmeleri teşvik edilmiştir (Youth for Habitat, 2006). Aynı yıl Kyoto'da kabul edilen Kyoto Protokolü ile sera gazı emisyonlarının azaltılmasına yönelik uluslararası yükümlülükler oluşturulmuştur (Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı, 2026). 1997 yılında Birleşmiş Milletler Çevre Programı desteğiyle kurulan Küresel Raporlama Girişimi, kurumların sürdürülebilirlik performanslarını raporlamalarına yönelik uluslararası bir çerçeve oluşturmayı amaçlamıştır.

2000 yılında Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi hayata geçirilmiş ve iş dünyasının insan hakları, çalışma standartları, çevre ve yolsuzlukla mücadele alanlarında belirlenen on evrensel ilke etrafında hareket etmesi amaçlanmıştır. 2002 yılında Johannesburg'da gerçekleştirilen Dünya Sürdürülebilir Kalkınma Zirvesi'nde sürdürülebilir kalkınmanın çevresel boyutunun yanında sosyal ve ekonomik yönleri de ele alınmış; zirve sonucunda kabul edilen Uygulama Planı ve Siyasi Bildiri ile uluslararası iş birliği, yoksulluğun azaltılması,

doğal kaynakların korunması ve sürdürülebilir üretim-tüketim anlayışının geliştirilmesi konuları üzerinde durulmuştur (Hens & Nath, 2005). 2006 yılında Birleşmiş Milletler Sorumlu Yatırım İlkeleri oluşturulmuş ve finansal analizlerde çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim kriterlerinin dikkate alınması öngörülmüştür. 2009 yılında ise Birleşmiş Milletler destekli Sürdürülebilir Borsalar Girişimi kurulmuş ve borsalar, yatırımcılar ve işletmeler arasında kurumsal şeffaflık ile sürdürülebilir yatırımların teşvik edilmesi amaçlanmıştır.

2012 yılında, Rio Konferansı'nın yirminci yılı kapsamında düzenlenen Rio+20 Zirvesi'nde "*İstedığımız Gelecek*" adlı sonuç bildirgesi kabul edilmiş ve sürdürülebilir kalkınmaya ilişkin yeni küresel politika kararları ortaya konulmuştur. Devam eden süreçte, Birleşmiş Milletler tarafından 2015 yılında; yoksulluğun sona erdirilmesi, çevrenin korunması ve sürdürülebilir kalkınmanın desteklenmesi amacıyla 2030 yılı hedeflerini kapsayan 17 maddelik Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri kabul edilmiştir. Aynı yıl kabul edilen Paris İklim Anlaşması ile küresel sıcaklık artışının sınırlandırılmasına yönelik uluslararası iklim politikaları çerçevesi oluşturulmuştur. Türkiye'de ise Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları'nın kabul edilmesinin ardından sürdürülebilirlik yaklaşımı ulusal planlara yansımış; On Birinci Kalkınma Planı döneminde sürdürülebilir büyüme, On İkinci Kalkınma Planı döneminde ise yeşil ve dijital dönüşüm ile 2053 net sıfır emisyon vizyonu politika hedefleri arasında yer almıştır (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2026).

2017 yılından itibaren Türkiye'de Sıfır Atık Projesi ile kaynak verimliliği ve döngüsel ekonomi yaklaşımının toplumsal ölçekte yaygınlaştırılması hedeflenmiştir (T.C. Cumhurbaşkanlığı, 2026). 2019 yılında Avrupa Birliği tarafından açıklanan Avrupa Yeşil Mutabakatı ile düşük karbonlu ekonomi, enerji dönüşümü, döngüsel üretim ve çevresel sürdürülebilirlik politikaları ön plana çıkmıştır. 2019 sonrası dönemde iklim değişikliği, karbon emisyonlarının azaltılması, yenilenebilir enerji kullanımı ve sürdürülebilir finansman uygulamaları uluslararası gündemde daha fazla yer almaya başlamıştır. 2021 yılında gerçekleştirilen COP26 İklim Zirvesi kapsamında ülkeler, sera gazı emisyonlarının azaltılması ve iklim değişikliği ile mücadeleyle yönelik mevcut hedeflerini yeniden değerlendirmiştir.

2021 yılında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı bünyesinde Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu kurulmuş ve sürdürülebilirlik bilgilerinin karşılaştırılabilir ve tutarlı biçimde raporlanmasına yönelik standartların geliştirilmesi amaçlanmıştır. 2023 yılında Avrupa Birliği Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi yürürlüğe girmiş ve Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları'nın ilk seti yayımlanmıştır. Türkiye'de ise Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

tarafından Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları yayımlanmış ve sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin düzenlemeler geliştirilmiştir.

2.1.2. Sürdürülebilirlik Kavramının Önemi

Sürdürülebilirlik kavramı, ekonomik büyümenin çevresel ve sosyal sorumluluk anlayışıyla dengeli bir biçimde yürütülmesini hedefleyen önemli bir yaklaşım olarak görülmektedir. Özellikle iklim değişikliği, çevre kirliliği, doğal kaynakların tükenmesi, biyolojik çeşitliliğin azalması ve toplumsal eşitsizlikler gibi küresel ölçekte ortaya çıkan sorunlar, sürdürülebilirlik anlayışının önem kazanmasına neden olmuştur. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik; yalnızca mevcut ihtiyaçların karşılanmasını değil, gelecek nesillerin ihtiyaçlarının da gözetilmesini esas alan uzun vadeli bir yaklaşım olarak ele alınmaktadır (Nurunnabi vd., 2020). Sürdürülebilirlik anlayışı; doğal kaynakların korunması, çevresel etkilerin azaltılması, ekonomik faaliyetlerin devamlılığının sağlanması ve toplumsal refahın artırılması açısından önemli bir role sahiptir. Bu kapsamda sürdürülebilirlik uygulamaları, kaynakların etkin kullanılması, atıkların azaltılması, enerji verimliliğinin sağlanması ve çevresel risklerin kontrol altına alınması gibi konular üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bunun yanında sürdürülebilirlik yaklaşımı, ekonomik istikrarın korunması, toplumsal sorumluluk anlayışının geliştirilmesi ve yaşam kalitesinin artırılması açısından da önem taşımaktadır.

Günümüzde sürdürülebilirlik anlayışı işletmeler açısından da önemli bir unsur haline gelmiştir. İşletmelerin yalnızca kısa vadeli kâr hedeflerine odaklanmaları yeterli görülmemekte; çevresel ve sosyal etkilerini de dikkate almaları beklenmektedir (Kocmanová & Dočekalová, 2011). Bu doğrultuda sürdürülebilirlik yaklaşımı, işletmelerin uzun vadeli değer yaratma süreçlerini benimsemelerine katkı sağlamaktadır. Ayrıca yatırımcılar, tüketiciler ve diğer paydaşlar; çevresel ve sosyal sorumluluklarını yerine getiren işletmelere daha fazla önem vermektedir. Bu durum, sürdürülebilirlik uygulamalarını işletmeler açısından rekabet avantajı sağlayan stratejik bir unsur haline getirmektedir.

Sürdürülebilirlik kavramının önem kazanmasıyla birlikte çevresel, sosyal ve yönetim kriterleri işletmelerin yönetim anlayışında daha görünür hale gelmiştir. Özellikle yeşil dönüşüm, dijitalleşme, sürdürülebilir finansman ve sürdürülebilirlik raporlamasına yönelik uygulamalar, sürdürülebilirlik anlayışının kurumsal yapılar üzerindeki etkisini artırmıştır. Bu bağlamda sürdürülebilirlik; ekonomik kalkınmanın devamlılığının sağlanması, çevresel sorunların azaltılması ve toplumsal refahın korunması açısından günümüz dünyasının temel kavramlarından biri olarak değerlendirilmektedir.

2.2. Kurumsal Sürdürülebilirlik

Bu bölümde kurumsal sürdürülebilirlik kavramı ele alınarak, kurumsal sürdürülebilirliğin boyutları açıklanmaktadır.

2.2.1. Kurumsal Sürdürülebilirlik Kavramı

İşletmelerin temel amaçlarından biri faaliyetlerini uzun vadede sürdürebilmektir. Ancak işletmelerin sürdürülebilirliği yalnızca kendi faaliyetlerine bağlı olmayıp; ekonomik, çevresel ve sosyal çevrenin sürdürülebilirliği ile de yakından ilişkilidir (Çamlıca & Akar, 2014). Bu doğrultuda sürdürülebilirlik anlayışının işletme düzeyine uyarlanmasıyla birlikte kurumsal sürdürülebilirlik kavramı önem kazanmıştır.

Kurumsal sürdürülebilirlik kavramının kökeni Latince “*sustinere*” (sürdürmek) kelimesine dayanmakta olup, kavramın modern anlamda gelişim göstermesinde Bowen’ın 1950’li yıllarda iş insanlarının sosyal sorumluluklarına yönelik çalışmaları etkili olmuştur (Yalçın & Karakaş, 2019). Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi’ne göre kurumsal sürdürülebilirlik, işletmelerin uzun vadeli kurumsal başarı sağlamaları ve toplum genelinde değer yaratmaları açısından gerekli bir unsur olarak değerlendirilmektedir. Barnett vd. (2019) ise kurumsal sürdürülebilirliği, işletmelerin sosyal adalet, çevresel bütünlük ve ekonomik refahın sağlanmasına yönelik uygulamaları olarak tanımlamaktadır.

Kurumsal sürdürülebilirlik, işletmelerin ekonomik faaliyetlerini çevresel ve sosyal sorumluluk anlayışı çerçevesinde yürütmelerini ifade etmektedir (Garip & Yılmaz, 2025). Koç (2015), kurumsal sürdürülebilirliği; çevresel koruma, sosyal adalet ve toplumsal dayanışma gibi unsurları içeren ve bu unsurların işletme değeri üzerindeki etkilerini değerlendiren çok yönlü bir kavram olarak açıklamaktadır. Günümüzde yeşil ürün uygulamaları, çevre sorunları, sosyal sorumluluk anlayışı ve çevresel performansa yönelik beklentiler, işletmeler açısından kurumsal sürdürülebilirliği stratejik bir gereklilik haline getirmiştir (Avota vd., 2015).

Sürdürülebilirlik anlayışının işletme düzeyine uyarlanmasıyla birlikte ortaya çıkan kurumsal sürdürülebilirlik kavramı, işletmelerin hissedarlar, çalışanlar, müşteriler ve diğer paydaşların ihtiyaçlarını karşılarken gelecekteki paydaşların ihtiyaçlarını da tehlikeye atmamasını esas almaktadır (Dyllick & Hockerts, 2002). Bu doğrultuda kurumsal sürdürülebilirlik anlayışı; ekonomik performansın yanında çevresel duyarlılık, sosyal sorumluluk ve paydaş odaklı yönetim anlayışını da kapsayan bütüncül bir yaklaşım olarak değerlendirilmektedir.

2.2.2. Kurumsal Sürdürülebilirliğin Boyutları

Kurumsal sürdürülebilirlik anlayışının gelişiminde etkili olan önemli yaklaşımlardan biri, Elkington (1997) tarafından ortaya konulan Üçlü Sonuç Çizgisi (Triple Bottom Line-TBL) yaklaşımıdır (Besler, 2009). Bu yaklaşım, işletmelerin yalnızca ekonomik performanslarına değil; aynı zamanda sosyal ve çevresel performanslarına da önem vermeleri gerektiğini ifade etmektedir. Bu doğrultuda kurumsal sürdürülebilirlik; ekonomik, sosyal ve çevresel boyutların birlikte değerlendirilmesini esas alan bütüncül bir yaklaşım olarak ele alınmaktadır.

Literatürde genel olarak kurumsal sürdürülebilirliğin ekonomik sürdürülebilirlik, sosyal sürdürülebilirlik ve çevresel sürdürülebilirlik olmak üzere üç temel boyuttan oluştuğu kabul edilmektedir (Antolin-Lopez vd., 2016). Ekonomik sürdürülebilirlik, işletmelerin uzun vadeli finansal performanslarını koruyarak faaliyetlerini devam ettirebilmelerini ifade etmektedir. Sosyal sürdürülebilirlik; çalışan hakları, toplumsal refah, insan hakları, iş sağlığı ve güvenliği ile paydaş ilişkileri gibi unsurları kapsamaktadır. Çevresel sürdürülebilirlik ise doğal kaynakların korunması, enerji verimliliği, atık yönetimi ve çevresel etkilerin azaltılmasına yönelik uygulamaları içermektedir.

Kurumsal sürdürülebilirliğin yalnızca ekonomik, sosyal ve çevresel boyutlarla sınırlı olmadığı, aynı zamanda yönetim anlayışını da kapsadığı ifade edilmektedir. Bu doğrultuda sürdürülebilirliğin analiz edilmesi gereken dört temel boyutu bulunduğu belirtilmektedir. Bunlar; sosyal boyut, çevresel boyut, yönetim boyutu ve finansal boyut olarak sıralanmaktadır. Sosyal boyut, işletmelerin toplum ve paydaşlar üzerindeki etkilerini; çevresel boyut, işletme faaliyetlerinin doğal çevre üzerindeki sonuçlarını ifade etmektedir. Yönetişim boyutu; işletmelerin yönetim yapısı, iç paydaşlarla ilişkileri, kurumsal etik anlayışı, şeffaflık ve hesap verebilirlik gibi unsurları kapsamaktadır. Finansal boyut ise işletmelerin risk ve getiri dengesi çerçevesindeki ekonomik performansını açıklamaktadır (Aras & Crowther, 2008). Kurumsal sürdürülebilirliğin boyutları birbirleriyle ilişkili bir yapı göstermekte olup, bu boyutların bütüncül biçimde değerlendirilmesi işletmelerin uzun vadeli başarısı açısından önem taşımaktadır (Naciti vd., 2022). Bu doğrultuda işletmelerin yalnızca ekonomik performansa odaklanmaları yeterli görülmemekte; çevresel duyarlılık, sosyal sorumluluk ve yönetim anlayışını da faaliyet süreçlerine entegre etmeleri beklenmektedir.

3. Sürdürülebilirlik Raporlaması

Bu bölümde sürdürülebilirlik raporlamasının tanımı ve gelişimi, sürdürülebilirlik raporlamasının faydaları, sürdürülebilirlik raporlamasının

kapsamı ile sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin çerçeve ve standartlar ele alınmaktadır.

3.1. Sürdürülebilirlik Raporlamasının Tanımı ve Gelişimi

1970'li yılların sonlarından itibaren toplum yapısında meydana gelen değişimler, sosyal eşitlik ve adalet anlayışının güçlenmesi ile birlikte işletmelerin yalnızca finansal performanslarının değil, sosyal etkilerinin de raporlanması gerektiği anlayışı gelişmeye başlamıştır. Bu süreçte muhasebe ilkelerine göre hazırlanan geleneksel finansal raporların, işletmelerin çevresel ve sosyal etkilerini yeterli düzeyde yansıtmadığı yönünde eleştiriler ortaya çıkmıştır. Özellikle sürdürülebilirlik ve paydaş yaklaşımı çerçevesinde değerlendirildiğinde, finansal muhasebenin işletmelerin çevresel ve sosyal sorumluluklarını göz ardı ettiği ve işletme faaliyetlerini dar bir ekonomik bakış açısıyla değerlendirdiği ifade edilmektedir (Schaltegger & Burritt, 2010).

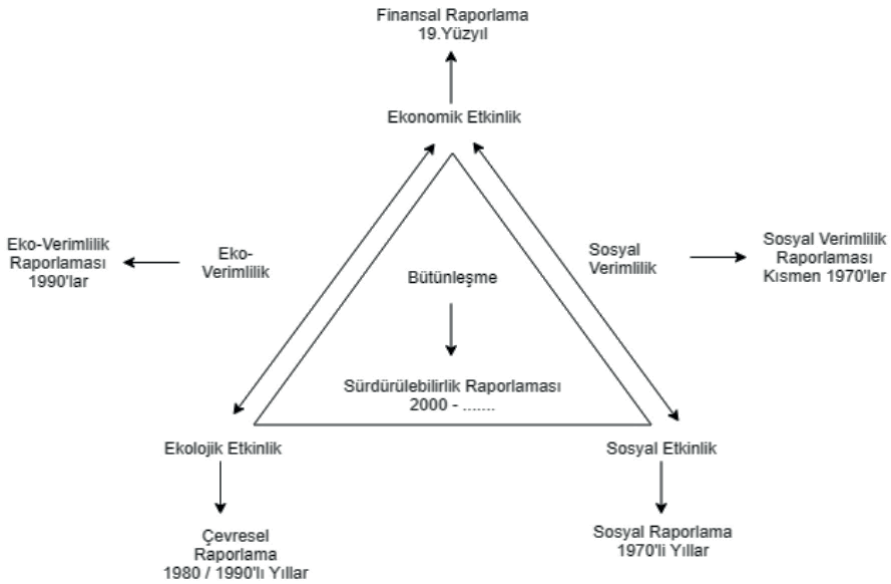
1989 yılında meydana gelen Exxon Valdez petrol sızıntısı, işletme faaliyetlerinin çevresel etkilerinin ciddi ekonomik sonuçlar doğurabileceğini ortaya koymuş ve sürdürülebilirlik raporlamasının önemini artırmıştır (Gökten vd., 2020). Bunun yanında Enron ve WorldCom gibi işletmelerde yaşanan finansal ve yönetsel skandallar, işletmelere yönelik toplumsal güvenin azalmasına neden olmuştur. Yaşanan bu gelişmeler, işletmeler üzerinde daha şeffaf, hesap verebilir ve sorumlu bir yönetim anlayışı benimsemeleri yönünde baskı oluşturmuştur (Kolk, 2008). İşletmelerin meşruiyet kaybı yaşamaları ve paydaş güvenini yeniden kazanma ihtiyacı, kurumsal sürdürülebilirlik anlayışının ve sürdürülebilirlik raporlamasının gelişim sürecini hızlandırmıştır (Christofi vd., 2012).

Finansal ve yönetsel skandallar sonrasında işletmelerde sürdürülebilirlik kültürünün oluşturulması ve kurumsal yönetim anlayışının güçlendirilmesi gerekliliği daha fazla önem kazanmıştır. Bu süreçte kurumsal sosyal sorumluluk ve kurumsal sürdürülebilirlik kavramları, kurumsal yönetim ilkeleriyle birlikte işletmeler açısından stratejik bir unsur haline gelmiştir. Zamanla kurumsal sosyal sorumluluk anlayışının yerini daha kapsamlı bir yaklaşım olan sürdürülebilirlik anlayışı almış ve buna bağlı olarak kurumsal sosyal sorumluluk raporlarının yerine sürdürülebilirlik raporları yayımlanmaya başlanmıştır. Böylece işletmelerin yalnızca finansal performanslarını değil; sosyal, çevresel ve ekonomik etkilerini de raporlamaları önem kazanmıştır. Ayrıca iklim değişikliği, sosyal adalet talepleri ve artan paydaş beklentileri, kurumsal raporlama anlayışında önemli değişimlere neden olmuştur (Karakulle, 2025). Son yıllarda işletmelerin sosyal sorumluluk faaliyetlerini daha fazla

önemsemeleriyle birlikte, uzun vadeli başarı ve kurumsal devamlılık amacıyla bu faaliyetleri raporlamaya yöneldikleri görülmektedir (Khan, 2010).

İşletme sürdürülebilirliği olarak da ifade edilen kurumsal sürdürülebilirlik; ekonomik, çevresel, sosyal ve yönetsel boyutları kapsayan bütüncül bir yaklaşım sunmaktadır. Bu kapsamda işletmelerin sürdürülebilirlik alanındaki faaliyetleri ve performansları, sürdürülebilirlik raporları aracılığıyla paydaşlara aktarılmakta ve izlenebilmektedir (Şahin & Çankaya, 2020). Finansal olmayan bir raporlama türü olarak sürdürülebilirlik raporlaması; işletmelerin politika, plan ve programlarına ilişkin ekonomik, çevresel ve sosyal bilgileri bütüncül biçimde sunan raporlar olarak ifade edilmektedir (Skouloudis & Evangelinos, 2009). Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi'ne (2002) göre sürdürülebilirlik raporları, işletmelerin sürdürülebilir kalkınmaya yönelik ekonomik, çevresel ve sosyal faaliyetlerini açıklayan kamuya açık raporlar olarak tanımlanmaktadır.

Tarihsel açıdan bakıldığında sürdürülebilir kalkınma perspektifinde sürdürülebilirlik raporlamasının gelişimi çeşitli aşamalardan oluşmaktadır. Şekil 1'de sunulmaktadır (Schaltegger vd., 2002; aktaran: Gümrah & Büyükipekçi, 2019).



Şekil 1. Sürdürülebilir Kalkınma Perspektifinde Sürdürülebilirlik Raporlamasının Gelişimi

Şekil 1 incelendiğinde, raporlama anlayışının tarihsel gelişimini ve sürdürülebilirlik raporlamasına dönüşüm sürecini göstermektedir. İlk

dönemlerde işletmeler yalnızca finansal raporlamaya odaklanmış ve temel amaç ekonomik etkinlik olmuştur. Ancak zamanla işletmelerin çevresel ve toplumsal etkilerinin önem kazanmasıyla birlikte finansal olmayan raporlama uygulamaları gelişmeye başlamıştır. 1970'li yıllarda finansal olmayan raporlamanın ilk aşaması olarak sosyal raporlama uygulamaları ortaya çıkmıştır. Sosyal raporlarda işletmeler; faaliyetlerinin sosyal yönleri, toplumsal etkileri ve sosyal verimlilik düzeyleri hakkında açıklamalara yer vermiştir. Bu kapsamda özellikle istihdam, sosyal ilişkiler, etik satın alma politikaları ve sunulan ürün ile hizmetlerin toplumsal etkileri gibi konular ön plana çıkmıştır. Ancak sosyal raporlama uygulamaları sınırlı düzeyde kalmış ve 1980'li yıllarda önemini kısmen yitirmiştir (Kolk, 2005). 1980'li ve 1990'lı yıllarda ise finansal olmayan raporlamanın ikinci aşaması olarak çevresel raporlama uygulamaları ön plana çıkmıştır. Özellikle çok uluslu işletmelerde yaygınlaşan çevresel raporlama kapsamında; işletme faaliyetlerinin çevresel etkileri, enerji tüketimi, atık miktarı, hava ve su emisyonları gibi unsurlar raporlanmaya başlanmıştır (Kolk vd., 2001). Aynı dönemde gelişen ekoverimlilik raporlaması ile işletmeler çevresel performans ve ekonomik etkinliği birlikte değerlendirmeye yönelmiştir. Zamanla ekonomik, çevresel ve sosyal boyutların birbirinden bağımsız şekilde ele alınmasının yetersiz olduğu anlaşılmıştır. Bu doğrultuda söz konusu unsurların bütünleşmesiyle birlikte 2000'li yıllardan itibaren sürdürülebilirlik raporlaması gelişim göstermiştir. Böylece işletmeler yalnızca finansal performanslarını değil; çevresel ve sosyal etkilerini de birlikte değerlendirerek daha bütüncül bir raporlama anlayışını benimsemeye başlamıştır.

3.2.Sürdürülebilirlik Raporlamasının Faydaları

Sürdürülebilir kalkınma hedefinin işletme düzeyindeki karşılığı olarak değerlendirilen kurumsal sürdürülebilirlik anlayışı, geleneksel kısa dönemli değer maksimizasyonu yaklaşımına alternatif bir model olarak ortaya çıkmıştır (Signitzer & Prexl, 2007: 2-3; Wilson, 2003:1). Kurumsal sürdürülebilirlik anlayışının işletmeler tarafından etkin biçimde uygulanabilmesi için sürdürülebilirlik ilkelerinin kurumsal stratejilere ve iş süreçlerine entegre edilmesi gerekmektedir (Gao & Zhang, 2006:722). İşletmelerin ekonomik, çevresel ve sosyal sorumluluklarının uzun dönemli etkilerinin değerlendirilebilmesi açısından ise stratejik politika ve faaliyet sonuçlarının raporlanması önem taşımaktadır (Sisaye, 2011: 380-389).

Geleneksel finansal raporlama sisteminin eksik bıraktığı çevresel ve sosyal boyutların tamamlayıcısı niteliğinde olan sürdürülebilirlik raporlaması; işletmelerin iklim değişikliği, doğal kaynak kullanımı, sosyal sorumluluk uygulamaları ve etik yönetim anlayışlarına ilişkin yaklaşımlarını görünür

hale getirmektedir (Eccles & Klimenko, 2019). Bu doğrultuda raporlama mekanizmaları; işletmelerin çevresel ve sosyal verilerini açıklamaları, faaliyetlerin olumsuz çevresel ve sosyal etkilerini azaltmaları ve sürdürülebilir uygulamalar aracılığıyla yeni iş fırsatları oluşturmaları amacıyla kullanılmaktadır (Sridhar, 2011). Bu bağlamda sürdürülebilirlik raporlaması, işletmelerin sürdürülebilirlik kapsamındaki sorumluluklarını paydaşlara sistematik, karşılaştırılabilir ve şeffaf biçimde aktarmalarını sağlayan önemli bir araç olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca sürdürülebilirlik raporlamasının, kurumsal karar alma süreçlerinde giderek daha belirleyici bir rol üstlendiği ifade edilmektedir (GRI, 2016; Searcy, 2012). Tablo 1’de sürdürülebilirlik raporlamasının faydalarına ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

Tablo 1. Sürdürülebilirlik Raporlamasının Faydaları

Sürdürülebilirlik Raporlamasının Faydaları	Açıklama
Paydaş diyalogu ve iletişimi	Paydaşlarla iletişim stratejilerinin geliştirilmesine ve sürdürülebilirlik girişimlerinin düzenli olarak paylaşılmasına katkı sağlamaktadır.
Hesap verebilirlik	Sürdürülebilirlik performansına ilişkin sorumlulukların daha açık biçimde belirlenmesine yardımcı olmaktadır.
Kaynak korunumu	İşletmelerin kaynak koruma uygulamalarına ilişkin ilerlemelerini değerlendirmelerine katkı sağlamaktadır.
Çevresel koruma	Çevresel performansın ve çevre koruma uygulamalarının izlenmesini desteklemektedir.
İklim değişikliğiyle mücadele	İklim değişikliğinin etkilerinin azaltılmasına yönelik faaliyetlerin değerlendirilmesine katkı sunmaktadır.
Yenilikçilik ve süreç geliştirme	Ürün, süreç ve yönetim anlayışlarında yenilikçi uygulamaların geliştirilmesine yönelik bilgi sağlamaktadır.
Atık yönetimi uygulamaları	Atıkların üretim süreçlerinde kullanımına ilişkin uygulamaların değerlendirilmesine olanak tanımaktadır.
Eko-verimlilik	İşletmelerin eko-verimlilik uygulamalarındaki gelişimlerinin izlenmesine katkı sağlamaktadır.
Karlılık ve piyasa konumu	İşletmelerin uzun dönemli piyasa konumlarını ve ekonomik performanslarını değerlendirmelerine yardımcı olmaktadır.
Hissedar değeri	Hissedar değerine yönelik uygulamaların ve finansal performansın değerlendirilmesini desteklemektedir.
Çalışan sağlığı ve güvenliği	Çalışanlar ve toplum için güvenli ve sağlıklı çevre oluşturulmasına ilişkin uygulamaların izlenmesine katkı sağlamaktadır.
Değer oluşturma	İşletmelerin paydaşları için yeni değer oluşturma yollarını değerlendirmelerine yardımcı olmaktadır.

Kaynakça: (World Business Council for Sustainable Development, 2002 verilerinden yazar tarafından oluşturulmuştur)

Sürdürülebilirlik raporlaması, başta yatırımcılar olmak üzere müşteriler, çalışanlar, tedarikçiler ve diğer paydaşlar açısından işletmeye ilişkin bütüncül bir bakış açısı sunmaktadır. Böylece paydaşların daha bilinçli ve sağlıklı kararlar almasına katkı sağlanırken, işletmelerin kurumsal güvenilirliği ve itibarı da güçlenmektedir. Ayrıca sürdürülebilirlik raporları, işletmelerin geleceğe yönelik risklerini ve fırsatlarını değerlendirmede önemli bir araç olarak görülmektedir.

3.3. Sürdürülebilirlik Raporlama Kapsamı

Sürdürülebilirlik raporlaması; işletmelerin ekonomik, çevresel, sosyal ve yönetim alanlarına ilişkin faaliyetlerinin, performanslarının ve sürdürülebilirlik uygulamalarının paydaşlara aktarılmasını kapsamaktadır (Bosi vd., 2022). Bu kapsamda sürdürülebilirlik raporlarında işletmelerin yalnızca finansal performanslarına değil, aynı zamanda çevresel, sosyal ve yönetim alanlarındaki faaliyet ve etkilerine ilişkin açıklamalara da yer verilmektedir.

Çevresel sürdürülebilirlik kapsamında; işletmelerin doğal kaynak kullanımı, enerji tüketimi, karbon emisyonları, su yönetimi ve atık yönetimine ilişkin uygulamalarına yer verilmektedir. Bunun yanında yenilenebilir enerji kullanımı, enerji verimliliği, geri dönüşüm faaliyetleri ve çevresel etkilerin azaltılmasına yönelik uygulamalar da sürdürülebilirlik raporlarının çevresel boyutunda değerlendirilen unsurlar arasında bulunmaktadır. Sosyal sürdürülebilirlik kapsamında ise iş gücü çeşitliliği, çalışan hakları, iş sağlığı ve güvenliği, çalışan refahı ve toplumsal katkılara ilişkin uygulamalar ele alınmaktadır. Ayrıca işletmelerin paydaş ilişkileri, sosyal sorumluluk faaliyetleri, insan haklarına yönelik uygulamaları ve kapsayıcı çalışma ortamına ilişkin süreçleri de sosyal sürdürülebilirlik kapsamında değerlendirilmektedir. Yönetim sürdürülebilirliği kapsamında; kurumsal yönetim anlayışı, etik uygulamalar, şeffaflık, hesap verebilirlik, risk yönetimi, tedarik zinciri uygulamaları ve paydaş iletişimi gibi unsurlara yer verilmektedir. Bunun yanında karar alma süreçleri, etik uyum politikaları, iç kontrol mekanizmaları ve paydaş katılımına ilişkin uygulamalar da sürdürülebilirlik raporlarının yönetim boyutunda değerlendirilmektedir. Ekonomik sürdürülebilirlik kapsamında ise işletmelerin finansal performansı, kaynak verimliliği, inovasyon faaliyetleri, büyüme stratejileri ve sürdürülebilir iş modellerine ilişkin uygulamalar ele alınmaktadır. Ayrıca kaynakların etkin kullanımı, teknoloji odaklı uygulamalar ve uzun vadeli kurumsal hedeflere yönelik süreçler de ekonomik sürdürülebilirlik kapsamında değerlendirilmektedir (Özcan, 2025).

3.4. Sürdürülebilirlik Raporlamasının Çerçevesi ve Standartları

İşletmelerde sürdürülebilirlik kültürünün oluşturulması gerekliliği, sürdürülebilirlik anlayışının kurumsal yönetim süreçleriyle birlikte daha fazla

önem kazanmasına neden olmuştur. Özellikle işletmelerde yaşanan finansal ve yönetsel skandallar sonrasında kurumsal sosyal sorumluluk ve kurumsal sürdürülebilirlik kavramları, kurumsal yönetim ilkeleriyle birlikte işletmeler açısından stratejik bir unsur haline gelmiştir. Bu süreçte kurumsal sosyal sorumluluk anlayışının yerini daha kapsamlı bir yaklaşım olan sürdürülebilirlik raporları yayımlanmaya başlanmıştır. Böylece işletmelerin yalnızca finansal performanslarını değil; sosyal, ekonomik, çevresel ve yönetsel etkilerini de raporlamaları önem kazanmıştır. İşletme sürdürülebilirliği olarak da ifade edilen kurumsal sürdürülebilirlik; ekonomik, çevresel, sosyal ve yönetsel boyutları kapsayan bütüncül bir yaklaşım sunmaktadır. Bu doğrultuda kurumsal sürdürülebilirliğe ilişkin gelişmelerin izlenmesi ve değerlendirilmesi amacıyla sürdürülebilirlik raporları önemli bir araç olarak kullanılmaktadır (Şahin & Çankaya, 2020). Sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında kullanılan raporlama çerçeveleri ve standartları, işletmelerin sürdürülebilirlik faaliyetlerine ilişkin bilgileri belirli ilke, kriter ve göstergeler doğrultusunda sunmalarını sağlamaktadır. Sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında uygulanan raporlama çerçeveleri Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2. Sürdürülebilirlik Bilgilerine İlişkin Raporlama Çerçeveleri ve Raporlanacak Bilgiler

Rapor İsimleri ve Raporlama Çerçeveleri	Raporlanacak Bilgiler
Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporu (SPK Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi 2021)	İçeriği Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirlenen ve borsada işlem gören halka açık işletmelerin faaliyet raporlarında ayrı bir bölüm halinde sunulan bu rapor; pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri ile yönetim kuruluna ilişkin uygulamaları kapsamaktadır. Söz konusu rapor, kurumsal yönetim ilkelerine yönelik toplam 27 ana başlık çerçevesinde hazırlanmaktadır.
Sürdürülebilirlik Raporu Global Reporting Initiative (GRI) tarafından sunulan Sürdürülebilirlik Raporlama İlkeleri (GRI İlkeleri)	Ekonomik, çevresel ve sosyal performansa ilişkin nitel ve nicel bilgilerin raporlanmasını amaçlayan bu standartlar; işletmelerin sürdürülebilirlik faaliyetlerine yönelik açıklamalarını belirli ilke ve göstergeler çerçevesinde sunmalarını sağlamaktadır. Bu kapsamda GRI 101 Raporlama İlkeleri, GRI 102 Genel Açıklamalar, GRI 103 Yönetim Yaklaşımları ile birlikte ekonomik göstergeleri içeren GRI 200, çevresel göstergeleri kapsayan GRI 300 ve sosyal göstergelere ilişkin açıklamaları içeren GRI 400 standartlarından oluşmaktadır.

<p>Sürdürülebilirlik Raporu</p> <p>Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB) - IFRS-S1 ve IFRS-S2</p>	<p>IFRS S1 (TFRS S1), işletmelerin sürdürülebilirlikle ilişkili finansal risk ve fırsatlara yönelik açıklamalarını kapsamaktadır. Bu standart kapsamında yönetim yapısı, stratejik yaklaşımlar, risk yönetimi süreçleri ile performans göstergeleri ve hedeflere ilişkin bilgilerin raporlanması amaçlanmaktadır. Ayrıca işletmenin gelecekteki finansal performansını etkileyebilecek sürdürülebilirlik kaynaklı risk ve fırsatların açıklanmasına yönelik düzenlemelere yer verilmektedir.</p> <p>IFRS S2 (TFRS S2) ise işletmelerin iklim değişikliğiyle ilişkili risk ve fırsatlara yönelik açıklamalarını kapsamaktadır. Bu standart doğrultusunda işletmelerin maruz kaldıkları fiziksel ve geçiş riskleri ile iklim değişikliği kapsamında ortaya çıkan fırsatlara ilişkin bilgilerin raporlanması amaçlanmaktadır. Standart kapsamında yönetim, strateji, risk yönetimi ile metrikler ve hedeflere ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.</p>
<p>BM Küresel İlkeler Sözleşmesi İlerleme Bildirimi Raporu</p> <p>(UN Global Compact - COP)</p>	<p>Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi kapsamında işletmelerin; insan hakları, çalışma standartları, çevresel sorumluluk ve yolsuzlukla mücadele alanlarında belirlenen on temel ilkeye uyum sağlamaları amaçlanmaktadır. Bu ilkeler; insan haklarına saygı gösterilmesi, çalışan haklarının korunması, çevresel sürdürülebilirliğin desteklenmesi ve yolsuzlukla mücadele edilmesine yönelik düzenlemeleri içermektedir. İlerleme Raporu kapsamında ise işletmelerin söz konusu ilkelere yönelik faaliyetleri, uygulamaları ve bu alanlarda sağladıkları gelişmeler paydaşlara yıllık olarak açıklanmaktadır.</p>
<p>Karbon Saydamlık Projesi Raporu (CDP Raporu)</p>	<p>Karbon Saydamlık Projesi (CDP) raporlamasında, işletmelerin iklim değişikliği, su yönetimi, orman kaynaklarının korunması ve tedarik zincirine ilişkin çevresel risklere yönelik uygulamaları açıklanmaktadır. Bu kapsamda işletmelerin karbon emisyonları, çevresel risk yönetimi, sürdürülebilirlik stratejileri ve iklim değişikliğiyle mücadeleye yönelik faaliyetlerine ilişkin bilgiler raporlanmaktadır. Ayrıca işletmelerin karbon azaltım hedefleri, çevresel riskler karşısındaki yaklaşımları ve sürdürülebilirlik fırsatlarına ilişkin değerlendirmelerine de yer verilmektedir.</p>
<p>Entegre Rapor</p> <p>Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) IR</p>	<p>Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) çerçevesine göre entegre raporlar; işletmenin kurumsal yapısı, faaliyet gösterdiği dış çevre, iş modeli, stratejik hedefleri, kurumsal yönetim anlayışı ve finansal performansı ile çevresel, ekonomik ve sosyal unsurlar arasındaki ilişkiyi bütüncül biçimde açıklayan raporlardır. Bu raporlar, işletmenin kısa, öz ve anlaşılabilir bilgiler aracılığıyla nasıl değer oluşturduğunu ve uzun vadeli sürdürülebilirliğini nasıl sağladığını paydaşlara sunmayı amaçlamaktadır.</p>

<p>Yönetimin Değerlendirmeleri Raporu</p> <p>Yönetimin değerlendirmeleri ile ilgili IFRS Uygulamaları açıklaması (Management Commentary)</p>	<p>Yönetimin Değerlendirmeleri Raporu, işletme yönetiminin yıllık faaliyetlere ilişkin değerlendirmelerini içeren bir rapordur. Bu raporda işletmenin iş modeli, değer yaratma süreci, nakit akışı oluşturma kapasitesi, stratejik hedefleri ve bu hedeflere ulaşmak amacıyla benimsediği yönetim yaklaşımları açıklanmaktadır. Ayrıca işletmenin faaliyetlerini etkileyen riskler, fırsatlar, kaynak yapısı, paydaş ilişkileri ve finansal duruma etki eden unsurlara ilişkin yönetim değerlendirmelerine de yer verilmektedir.</p>
---	--

Kaynak: (Akdoğan, 2024)

Sürdürülebilirlik raporlamasının yaygınlaşmasıyla birlikte, işletmelerin sürdürülebilirlik faaliyetlerine ilişkin bilgileri belirli ilke ve kriterler doğrultusunda sunmalarına yönelik farklı raporlama çerçeveleri ve standartlar geliştirilmiştir. Bu standartlar; sürdürülebilirlik kapsamındaki çevresel, sosyal, yönetsel ve finansal bilgilerin daha şeffaf, karşılaştırılabilir ve sistematik biçimde raporlanmasını amaçlamaktadır. Bu doğrultuda ulusal ve uluslararası düzeyde geliştirilen sürdürülebilirlik raporlama standartları ve çerçeveleri aşağıda açıklanmaktadır.

Küresel Raporlama Girişimi Standartları (Global Reporting Initiative-GRI): GRI Standartları, sürdürülebilirlik raporlamasında kullanılan uluslararası raporlama çerçeveleri arasında yer almaktadır. Bu standartlar kapsamında işletmelerin ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerine ilişkin bilgilerin belirli göstergeler doğrultusunda raporlanmasına yer verilmektedir. GRI, dünyada en yaygın kullanılan sürdürülebilirlik raporlama standartlarından biri olarak kabul edilmektedir (Turhan vd., 2018). GRI Standartları; temel, sektörel ve konu bazlı standartlardan oluşmakta olup işletmelere sürdürülebilirlik raporlarını hazırlarken esneklik sağlamaktadır. Küresel Raporlama Girişimi (GRI), 1997 yılında kurulmuş ve işletmelerin sürdürülebilirlik performanslarını şeffaf, tutarlı ve karşılaştırılabilir biçimde raporlamalarını teşvik etmek amacıyla geliştirilmiştir (Özerhan & Sultanoglu, 2018). İlk sürdürülebilirlik raporlaması 1997 yılında kurulan GRI tarafından 2000 yılında yayımlanmış olup, bu raporlamaların işletmelere; çevresel ve sosyal etkilerin yönetilmesi, marka değerinin artırılması, kurumsal saygınlığın güçlendirilmesi, rakiplerle karşılaştırma yapılabilmesi, kurumsal şeffaflığın sağlanması ve çalışan motivasyonunun artırılması gibi faydalar sağladığı ifade edilmektedir (Kaya, 2015).

Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi: Kurumsal sorumluluk ve sürdürülebilirlik kapsamında 26 Haziran 2000 tarihinde Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi (United Nations Global Compact-UNGC) ilan

edilmiştir (Erol & Ayboğa, 2021). Bu sözleşme kapsamında sürdürülebilirlik uygulamalarının kurumsal süreçlere entegre edilmesine yönelik ilkelere yer verilmektedir. 2000 yılında kurulan UNGC, en yaygın gönüllü girişimlerden biri olarak kabul edilmektedir. Kasım 2022 itibarıyla 21.000’den fazla katılımcıya sahip olduğu belirtilmektedir. UNGC’nin temel amacı; iş dünyası ile sivil toplum kuruluşlarını bir araya getirerek insan hakları, çalışma standartları, çevre ve yolsuzlukla mücadele alanlarında belirlenen evrensel ilkelerin uygulanmasını sağlamaktır (Rasche vd., 2012; Bremer, 2008).

Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri (SDG’ler): Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri, Birleşmiş Milletler tarafından belirlenen ve sürdürülebilir kalkınmanın ekonomik, sosyal ve çevresel boyutlarını kapsayan küresel hedeflerden oluşmaktadır. Bu hedefler kapsamında sürdürülebilir kalkınmaya yönelik farklı alanlarda amaç ve göstergelere yer verilmektedir (Medeiros, 2021). Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları, 2015 yılında “*Dünyamızı Dönüştürmek: Sürdürülebilir Kalkınma için 2030 Gündemi*” kapsamında kabul edilmiş olup, Binyıl Kalkınma Amaçlarının devamı niteliğinde değerlendirilmektedir. Birleşmiş Milletler Genel Kurulu tarafından 25 Eylül 2015 tarihinde kabul edilen program kapsamında; 17 amaç, 169 alt hedef ve 241 gösterge belirlenmiştir (Kızıllarslan, 2024; Arora & Mishra, 2019).

Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları: Uluslararası sürdürülebilirlik standartları, sürdürülebilirlik kaynaklı finansal bilgilerin sistematik, karşılaştırılabilir ve şeffaf biçimde raporlanmasına yönelik düzenlemeleri kapsamaktadır. Bu doğrultuda IFRS Vakfı bünyesinde 2021 yılında kurulan Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (International Sustainability Standards Board-ISSB), sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin küresel standartların oluşturulmasına yönelik faaliyetleri bulunmaktadır. ISSB standartlarının oluşturulmasında TCFD tavsiyeleri, GRI ilkeleri, IIRC yaklaşımı ve SASB standartlarından yararlanılmıştır. Bu standartlar kapsamında işletmelerin sürdürülebilirlik kaynaklı risk ve fırsatlarını yatırımcılar ve diğer paydaşlara açıklamalarına yönelik düzenlemelere yer verilmektedir. Türkiye’de ise 4 Haziran 2022 tarihli ve 31856 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan düzenleme ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarının belirlenmesinde yetkili kılınmıştır. Bu kapsamda IFRS Vakfı tarafından yayımlanan IFRS S1 ve IFRS S2 standartları Türkçeye çevrilerek TSRS 1 ve TSRS 2 olarak yayımlanmıştır (KGK, 2023a: 9-10).

IFRS S1: Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler: IFRS S1 standardı, işletmelerin sürdürülebilirlikle ilişkili

finansal risk ve fırsatlara yönelik açıklamalarını kapsamaktadır. Bu standart kapsamında yönetim yapıları, stratejik yaklaşımlar, risk yönetimi süreçleri ve performans göstergelerine ilişkin açıklamalara yer verilmektedir. Ayrıca sürdürülebilirlik açıklamalarının ilgili, doğrulanabilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olması gerektiği ifade edilmektedir. Bunun yanında sürdürülebilirlik bilgilerinin finansal raporlama süreçleriyle birlikte değerlendirilmesine yönelik düzenlemeler de bulunmaktadır.

IFRS S2: İklimle İlgili Açıklamalar: İşletmelerin iklim değişikliği kaynaklı finansal risk ve fırsatlara ilişkin açıklamalarını düzenlemektedir. Bu standart kapsamında sera gazı emisyonları, enerji tüketimi, iklim riskleri ve karbon azaltım stratejilerine yönelik bilgilerin raporlanmasına ilişkin ilkelere yer verilmektedir. Standart; yönetim, strateji, risk yönetimi ile ölçütler ve hedefler olmak üzere dört temel unsur çerçevesinde yapılandırılmıştır. Ayrıca işletmelerin iklim değişikliğine bağlı fiziksel ve geçiş risklerinin finansal performans üzerindeki etkilerini açıklamalarına yönelik düzenlemeleri de içermektedir. IFRS S2 standardı, Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu tarafından 2023 yılında yayımlanmış olup işletmelerin iklimle ilişkili finansal bilgileri daha şeffaf, karşılaştırılabilir ve güvenilir biçimde sunmalarını amaçlamaktadır (Erdoğan, 2024).

Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS 1 ve TSRS 2): Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin uluslararası gelişmeler doğrultusunda, ISSB tarafından yayımlanan IFRS S1 ve IFRS S2 standartları temel alınarak geliştirilen Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS), KGK tarafından yayımlanmış ve 2024 yılı itibarıyla yürürlüğe girmiştir (KGK, 2023a). Bu standartlar IFRS çerçevesiyle uyumlu olmakla birlikte Türkiye’nin kurumsal yapısı, sektörel öncelikleri ve düzenleyici ihtiyaçları dikkate alınarak ulusal düzeyde uyarlanmıştır. TSRS 1 standardı, işletmelerin sürdürülebilirlik risk ve fırsatlarını yönetim, strateji, risk yönetimi ve metrikler başlıkları altında açıklamalarını zorunlu kılmaktadır (KGK, 2023a). TSRS 2 standardı ise işletmelerin iklim değişikliğiyle ilişkili risk ve fırsatlarını raporlamalarına yönelik düzenlemeleri kapsamaktadır (KGK, 2023b). Ayrıca TSRS 2 kapsamında sektöre özgü teknik metriklerin açıklanmasına yönelik düzenlemelere de yer verilmektedir. Bazı işletmeler için 2024 yılı itibarıyla bu standartlara uygun sürdürülebilirlik raporu hazırlama zorunluluğu getirilmiştir (KGK, 2025).

Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (Sustainability Accounting Standards Board-SASB): SASB, 2011 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nde kurulmuştur. SASB, işletmelerin finansal performansını etkileyebilecek sürdürülebilirlik unsurlarını belirlemek ve bu unsurlara ilişkin sektörel

raporlama standartları geliştirmek amacıyla faaliyet göstermektedir. Önemlilik ilkesine dayanan SASB standartları kapsamında yalnızca işletmenin finansal performansı üzerinde etkili olan sürdürülebilirlik konularının raporlanmasına yer verilmektedir. SASB standartları, işletmelerin sektörel özelliklerine göre sürdürülebilirlik bilgilerini raporlamalarına yardımcı olmaktadır. Bu standartlar kapsamında iklim değişikliği, enerji yönetimi, sera gazı emisyonları, su kullanımı, çalışan sağlığı ve güvenliği, veri güvenliği ve kurumsal yönetim gibi sürdürülebilirlik konularına ilişkin performans göstergelerine yer verilmektedir. Ayrıca SASB standartlarının sürdürülebilirlik bilgilerinin karşılaştırılabilir, doğrulanabilir ve yatırımcı odaklı biçimde sunulmasına yönelik düzenlemeleri içerdiği ifade edilmektedir (Öktem, 2025; SASB, 2017).

Karbon Saydamlık Projesi (Carbon Disclosure Project-CDP): CDP 2000 yılında kurulmuş ve merkezi Londra'da bulunan kâr amacı gütmeyen bir kuruluştur. CDP, işletmelerin iklim değişikliği, su yönetimi ve doğal kaynak kullanımı konularındaki faaliyetlerini şeffaf biçimde raporlamalarını amaçlamaktadır. Kuruluş, işletmelerin doğal kaynakları kullanım biçimlerini ve faaliyetlerinin çevresel etkilerini raporlamalarına yönelik küresel ölçekte önemli bir raporlama sistemi sunmaktadır. CDP'nin, özel sektörün iklim değişikliği konusunda sorumluluk almasını teşvik etmeye yönelik faaliyetler yürüttüğü ifade edilmektedir. Ayrıca CDP'nin dünya genelinde yaygın kullanılan çevresel raporlama sistemlerinden biri olduğu ve Türkiye Sürdürülebilirlik Endeksi'nde yer alan çevresel verilerin de CDP verileri dikkate alınarak oluşturulduğu belirtilmektedir.

4. Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlarının Güvence Denetimi

Bu bölümde güvence denetimi kavramı, sürdürülebilirlik raporlarında güvence denetiminin önemi, kurumsal sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence denetimi standartları ile güvence denetiminde karşılaşılan sorunlar ve eleştiriler ele alınmaktadır.

4.1. Güvence Denetimi

İşletmelerin temel amacı kâr elde etmek olmakla birlikte, sosyal ve çevresel sorumluluklarını da yerine getirmeleri gerekmektedir. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik raporları; işletmelerin ekonomik faaliyetlerini çevresel ve sosyal sorumluluk anlayışı çerçevesinde nasıl yürüttüklerini, sürdürülebilirlik kaynaklı risk ve fırsatları nasıl yönettiklerini ve sürdürülebilirlik performanslarını paydaşlara şeffaf ve hesap verebilir biçimde nasıl sunduklarını ortaya koymayı amaçlamaktadır. İşletmelerin ekonomik, çevresel ve sosyal verilerini kamuoyuyla paylaşmaları sonucunda, karar alıcıların bu bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğine yönelik güvence beklentileri artmış ve bu durum güvence

denetimi kavramının gelişmesine zemin hazırlamıştır (Çıtak & Yaman, 2026). Finansal olmayan bilgileri içeren sürdürülebilirlik raporlarının yaygınlaşmasıyla birlikte, paydaşların işletmelere ilişkin karar alma süreçlerinde bu bilgilere verdikleri önem artmıştır. Ekonomik, sosyal ve çevresel bilgilerin kamuoyuyla paylaşılması sonucunda ise sürdürülebilirlik raporlarında yer alan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğine yönelik beklentiler güçlenmiş, bu durum sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence denetimi uygulamalarının önem kazanmasına neden olmuştur (Sultankhanova & Yanık, 2021).

Güvence denetimi; belirli ölçütler doğrultusunda finansal veya finansal olmayan bilgilerin değerlendirilerek bu bilgilere ilişkin güvence sağlanmasını amaçlayan denetim faaliyetlerini ifade etmektedir. Bu kapsamda güvence denetimi, denetim konusunun belirlenen kriterler çerçevesinde ölçülmesi veya değerlendirilmesi sonucunda kullanıcıların güven düzeyini artırmaya yönelik bağımsız bir inceleme süreci olarak tanımlanmaktadır (Güvence Denetimi Standardı, 2018). Güvence denetimi kapsamında finansal ve finansal olmayan bilgilere ilişkin olarak üçüncü kişilere belirli düzeyde güvence sunulmaktadır. Bu güvence; makul güvence ve sınırlı güvence olmak üzere iki farklı düzeyde gerçekleştirilebilmektedir. Güvence denetiminde sorumlu taraf, uygulayıcı ve kullanıcı olmak üzere üç taraflı bir ilişki bulunmaktadır. Sorumlu taraf; denetim konusundan sorumlu olan kişi veya kuruluşu, kullanıcılar güvence raporundan yararlanan kişi veya kurumları, uygulayıcı ise ilgili konuda uzman olan güvence sağlayıcısını ifade etmektedir (Dinç & Atabay, 2016).

Güvence denetimi kapsamında işletmelerin raporlarında yer alan çevresel, sosyal ve yönetim bilgilerinin tarafsız ve bağımsız güvence sağlayıcıları tarafından denetlenmesi, doğruluğunun değerlendirilmesi ve bu bilgilere ilişkin güvence verilmesi amaçlanmaktadır. Böylece paydaşların sürdürülebilirlik raporlarında yer alan bilgilere duydukları güvenin artırılması hedeflenmektedir (ERTA Sürdürülebilirlik Güvence-Denetim Raporu Rehber Çalışması, 2024).

4.2 Sürdürülebilirlik Raporlarında Güvence Denetiminin Önemi

Denetim işletmelerin, organizasyonların ve diğer kuruluşların faaliyet ve işlemlerinin önceden belirlenmiş amaç, ilke ve kurallara uygun biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin belirlenmesine yönelik yürütülen faaliyetler bütünü olarak ifade edilmektedir. Sürdürülebilir kalkınma anlayışının yaygınlaşması ve işletmelerin sürdürülebilirlik raporları yayımlamaya başlamasıyla birlikte, bu raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğinin paydaşlar tarafından doğrulanmasına yönelik ihtiyaç ortaya çıkmıştır. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin bilgilerin bağımsız ve tarafsız biçimde değerlendirilmesine yönelik güvence denetimi uygulamaları önem kazanmaya başlamıştır.

İşletmeler çeşitli nedenlerle güvence arayışı içerisine girmektedir. Özellikle hükümetler, yatırımcılar, yöneticiler ve diğer paydaşlarla güven ilişkisi kurulması amacıyla güvence denetimlerinin işletmelere çeşitli iç ve dış faydalar sağladığı ifade edilmektedir. GRI Araştırma ve Geliştirme birimi tarafından hazırlanan raporda güvence denetiminin faydaları; işletmenin tanınırlığının ve güvenilirliğinin artırılması, risklerin azaltılması, kurumsal değer artışının sağlanması, iç raporlama ve yönetim sistemlerinin güçlendirilmesi ile paydaş iletişiminin geliştirilmesi şeklinde sıralanmaktadır (GRI, 2013).

Sürdürülebilirlik raporlamasına yönelik güvence denetimi; işletmelerin çevresel, sosyal ve yönetim alanlarındaki performanslarının ve bu alanlara ilişkin açıklamalarının bağımsız ve tarafsız bir denetim kuruluşu tarafından objektif biçimde değerlendirilmesini içeren bir süreçtir. Bu denetim sayesinde sürdürülebilirlik raporlarında yer alan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği teyit edilmekte; işletmelerin sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşma düzeyi, şeffaflık anlayışı ile strateji ve politikalarının uygulanabilirliği hakkında paydaşlara güvenilir bilgi sunulması amaçlanmaktadır. Ayrıca sürdürülebilirlik raporlarına yönelik gerçekleştirilen güvence denetimleri sonucunda işletmelerde şeffaflık ve güvenilirlik düzeyinin artırıldığı, çevresel, sosyal ve yönetim risklerinin belirlenmesine katkı sağlandığı, işletmelerin sürdürülebilirlik kapsamındaki sorumluluklarını daha görünür hale getirdiği ve paydaş güveninin güçlendirilmesine yardımcı olduğu ifade edilmektedir. Bunun yanında sürdürülebilirlik raporlarına yönelik güvence denetimlerinin; ulusal ve uluslararası düzenlemelere uyum sağlanmasına, olası hukuki ve finansal yaptırımların azaltılmasına, işletmelerin orta ve uzun vadeli hedeflerine ulaşmasına ve rekabet avantajlarının güçlendirilmesine katkı sunduğu belirtilmektedir (Mert vd., 2025). Bu doğrultuda sürdürülebilirlik raporlarına yönelik güvence denetimlerinin, işletmelerin sürdürülebilirlik performanslarının doğrulanması, paydaş güveninin artırılması ve sürdürülebilirlik bilgilerinin şeffaf biçimde sunulması açısından önemli bir işlev üstlendiği değerlendirilmektedir.

4.3. Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlarına İlişkin Güvence Denetimi Standartları

Güvence denetimi, finansal tabloların denetlenmesiyle başlayan denetim anlayışının, iş dünyasında yaşanan değişimler ve bilgi kullanıcılarının artan ihtiyaçları doğrultusunda kapsamının genişlemesiyle gelişim göstermiştir. Özellikle finansal olmayan bilgilerin önem kazanmasıyla birlikte güvence denetimi; sürdürülebilirlik, çevre, kurumsal yönetim ve risk yönetimi gibi alanları da kapsayacak şekilde gelişmiştir. Tarihsel süreç içerisinde güvence denetiminin farklı dönemlerde farklı ihtiyaçlara cevap verecek biçimde gelişim gösterdiği görülmektedir.

Güvence denetimine yönelik ilk çalışmaların Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından başlatıldığı bilinmektedir. AICPA'nın 1980'li yılların başlarından itibaren bağımsız denetim dışında kalan güvence hizmetlerine yönelik çalışmalar yürüttüğü ifade edilmektedir (Dinç & Atabay, 2012).

AICPA Finansal Raporlama Özel Komitesi (Jenkins Komitesi), 1994 yılında yayımladığı *“İşletmelere İlişkin Raporlamayı Geliştirmek-Müşteri Odaklılık: Yatırımcıların ve Kreditorlerin Bilgi İhtiyacını Karşılama”* başlıklı raporda, finansal raporlamanın bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını yeterince karşılayamadığını belirtmiş ve bağımsız denetimin yalnızca finansal tablolarla sınırlı kalmaması gerektiğini ifade etmiştir. Raporda, denetçilerin bilgi kullanıcılarının değişen ihtiyaçlarına odaklanmaları gerektiği vurgulanmıştır. Daha sonra gerçekleştirilen AICPA Santa Fe Denetim/Güvence Konferansı'nda, güvence hizmetlerine olan talebin azalması ve mevcut hizmetlerin yetersiz görülmesi üzerine Robert Elliott başkanlığında AICPA Güvence Hizmetleri Özel Komitesi (Elliott Komitesi) oluşturulmuştur Elliott Komitesi tarafından güvence hizmetlerine ilişkin geniş kapsamlı bir tanım önerilmiştir. Bu tanıma göre güvence hizmetleri; bilgi ve bilgi sistemlerinin güvenilirliği ile alınacak kararlarla ilişkili olmasına yönelik yazılı veya sözlü görüş bildiren hizmetler olarak ifade edilmektedir. Ayrıca çevre ve sürdürülebilirlik gibi finansal olmayan bilgilerin yanı sıra iç kontrol sistemi ve bilgi teknolojileri gibi alanların da güvence hizmetleri kapsamına dahil edildiği belirtilmektedir. Bunun yanında performans ölçümleme, risk değerlendirme, bilgi sistemlerinin güvenilirliği, elektronik ticaret, sağlık ve yaşlı bakımı gibi alanların yeni güvence hizmetleri kapsamında değerlendirildiği ifade edilmektedir (Altıntaş, 2010).

Güvence hizmetleri kapsamında önemli düzenlemelerden biri de Sarbanes-Oxley Yasası ile halka açık işletmeler için finansal raporlamaya ilişkin iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesinin zorunlu hale getirilmesidir. Bu düzenleme ile işletme yönetimlerine finansal raporlamaya yönelik iç kontrollerin yeterliliğini değerlendirme yükümlülüğü getirilmiştir. Ayrıca bağımsız denetim kuruluşlarının, yönetimin gerçekleştirdiği bu değerlendirmeye ilişkin görüş bildirmesi zorunlu tutulmuştur (Altıntaş, 2010: 52-62). Bu süreçte Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB) tarafından denetçilere rehberlik edecek standartların yayımlandığı belirtilmektedir (Bather & Burnaby, 2006). Güvence hizmetleri konusunda çalışma yürüten önemli kurumlardan biri de Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'dur (International Federation of Accountants-IFAC). Özellikle IFAC tarafından 2003 yılında yayımlanan uluslararası düzenlemelerin, Kıta Avrupası hukuk sistemine dahil ülkelerde bağımsız denetim dışındaki güvence hizmetlerinin gelişim kazanmasında

etkili olduğu ifade edilmektedir (Altıntaş, 2010). IFAC bünyesinde 1978 yılında kurulan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Komitesi (International Auditing and Assurance Standards Committee-IAASC), 2002 yılında yeniden yapılandırılarak Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) adını almıştır. IAASB'nin; bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence hizmetleri ve ilgili hizmetlere yönelik standartlar ile kalite kontrol standartlarını geliştirdiği ve güncellediği belirtilmektedir. Ayrıca kurul tarafından başlatılan açıklık projesi sonucunda güncellenen standartların, IFAC tarafından “*Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim, Gözden Geçirme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Standardı El Kitabı*” adıyla yayımlandığı ifade edilmektedir (Uyar, 2016).

Avrupa Birliği'nin 8. Yönergeyi kabul etmesiyle birlikte IFAC tarafından geliştirilen güvence hizmetlerine ilişkin düzenlemeler Avrupa ülkelerinde de uygulanmaya başlanmıştır (Dinç & Atabay, 2012). Günümüzde güvence denetimi; finansal raporlamanın ötesine geçerek sürdürülebilirlik, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve bilgi sistemleri gibi alanları da kapsamaktadır. Bu kapsamda Uluslararası Güvence Denetimi Standardı 3000 (International Standard on Assurance Engagements- ISAE 3000) gibi uluslararası standartların, sürdürülebilirlik ve finansal olmayan bilgilerin denetimine yönelik temel çerçeveyi oluşturduğu ifade edilmektedir. Ayrıca güvence denetiminin bilgi güvenilirliğini artırarak yatırımcılar, paydaşlar ve düzenleyici kurumların karar alma süreçlerine katkı sağladığı belirtilmektedir (Özerhan & Sultanoğlu, 2018).

Türkiye’de güvence hizmetlerine yönelik ilk çalışmaların Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından yürütülmektedir. Bu kapsamda TÜRMOB bünyesinde faaliyet gösteren Türkiye Denetim Standartları Kurulu tarafından, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından yayımlanan standartlar 2004 yılında Türkçeye çevrilerek yayımlanmıştır. Güvence hizmetlerine ilişkin ilk yasal düzenlemeler Sermaye Piyasası Kurulu tarafından gerçekleştirilmiştir. Bunun yanında Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından 2007 yılında yayımlanan düzenlemeler kapsamında, bankalarda bilgi sistemleri yönetimine ilişkin güvence uygulamalarına yönelik esaslar belirlenmiştir. Güvence hizmetlerine ilişkin en kapsamlı düzenlemeler ise 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından gerçekleştirilmiştir (Dinç & Atabay, 2012).

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB), dünya genelinde denetim,

güvence ve ilgili hizmetlere yönelik standartlar geliştiren bağımsız bir kuruluş olarak faaliyet göstermektedir. Türkiye’de ise KGK’nın; uluslararası standartlarla uyumlu muhasebe ve denetim standartlarını oluşturmak, bağımsız denetimde uygulama birliği ve kaliteyi sağlamak, bağımsız denetçileri yetkilendirmek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi faaliyetlerini yürütmek amacıyla faaliyet gösterdiği belirtilmektedir (Uyar, 2016).

Bu kapsamda güvence denetimine ilişkin yayımlanan standartlar arasında; Uluslararası Güvence Denetimi Standardı 3000 (ISAE 3000) *“Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri”*, GDS 3400 *“İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi”*, GDS 3402 *“Hizmet Kuruluşlarına Yönelik Kontrollerin Güvence Denetimi”*, GDS 3410 *“Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri”* ve GDS 3420 *“İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Güvence Raporu”* standartları yer almaktadır.

Dünya genelinde güvence sağlayıcılar tarafından yaygın olarak kullanılan güvence çerçevelerinden biri, AccountAbility tarafından 2003 yılında yayımlanan AA1000 Güvence Standardıdır (AA1000 Assurance Standard-AA1000 AS). Bir diğer önemli düzenleme ise Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 2015 yılında yayımlanan ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı temel alınarak oluşturulan Uluslararası Güvence Denetimi Standardı 3000 (ISAE 3000) standardıdır. ISAE 3000 standardı, tarihî finansal bilgilerin bağımsız denetimi ve sınırlı bağımsız denetimi dışında kalan güvence denetimlerine ilişkin esasları düzenlemektedir. Bu standart kapsamında denetçiler tarafından makul güvence veya sınırlı güvence düzeyinde güvence hizmeti sunulabilmektedir. Makul güvence; güvence denetim riskinin kabul edilebilir düşük seviyeye indirildiği güvence türünü ifade ederken, sınırlı güvence ise uygulanan prosedürler doğrultusunda önemli yanlışlık bulunup bulunmadığına ilişkin sonuç bildirilen güvence türünü ifade etmektedir (Uluslararası Güvence Denetimi Standardı 3000 (ISAE 3000), Tanımlar (ia), (ib)). Ayrıca güvence denetimlerini yürüten denetim kuruluşlarının kalite kontrol sistemlerini oluşturmaları ve bağımsızlık ile mesleki etik ilkelere uygun hareket etmeleri gerektiği belirtilmektedir.

AA1000 Güvence Standardı (AA1000 Assurance Standard-AA1000 AS), AA1000 Hesap Verebilirlik İlkelerinin uygulanmasını sağlamak amacıyla AccountAbility tarafından geliştirilmiştir. Standardın temel amacı, bilgi güvenilirliğini artırmak ve kuruluşların hesap verebilirlik ilkelerine bağlılık düzeylerini değerlendirmektir (Van Zijl & Maroun, 2026). AA1000 Güvence Standardı kapsamında iki farklı güvence türü bulunmaktadır. Bunlardan Tip 1 güvence; kuruluşun sürdürülebilirlik performansını yönetme biçimine

yönelik güvence sağlarken, Tip 2 güvence ise sürdürülebilirlik performans bilgilerinin güvenilirliğinin değerlendirilmesini kapsamaktadır. Ayrıca AA1000 Güvence Standardının; sürdürülebilirlik raporlarının yanı sıra bu raporların temelini oluşturan sistem ve süreçleri de değerlendirdiği ifade edilmektedir (AA1000 AS, 2008: 6-9). Bu kapsamda standardın sera gazı emisyonları, çevre yönetim sistemleri ve sürdürülebilir orman yönetimi gibi sürdürülebilirlik alanlarına yönelik çeşitli doğrulama ve belgelendirme süreçlerini de kapsadığı belirtilmektedir.

4.4. Güvence Denetiminde Karşılaşılan Sorunlar ve Eleştiriler

Sürdürülebilirlik raporlaması hem büyük işletmeler hem de küçük ve orta büyüklükteki işletmeler açısından önem taşımaktadır. Bununla birlikte sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin elde edilen faydalar ile karşılaşılan sorunların, işletmelerin büyüklüğüne ve organizasyonel karmaşıklığına bağlı olarak farklılık gösterebildiği ifade edilmektedir (Setyaningsih vd., 2024).

Sürdürülebilirlik raporlarına yönelik güvence denetimlerinde karşılaşılan önemli sorunlardan biri, sürdürülebilirlik raporlama çerçevelerinin parçalı bir yapıya sahip olmasıdır. Farklı raporlama standartlarının ve uygulama yaklaşımlarının bulunması, güvence süreçlerinde kalite ve tutarlılık açısından bazı farklılıkların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Bunun yanında sürdürülebilirlik raporlarına yönelik güvence çalışmalarında; önemlilik düzeyinin belirlenmesi, geleceğe yönelik bilgilerin değerlendirilmesi, anlatımsal bilgilerin doğrulanması ve iç kontrol süreçlerinin yeterliliği gibi konuların uygulamada karşılaşılan temel zorluklar arasında yer aldığı belirtilmektedir. Ayrıca sürdürülebilirlik verilerinin çeşitlilik göstermesi, ölçüm ve değerlendirme süreçlerinde belirsizliklerin bulunması ve çevresel, sosyal ve yönetim bilgilerinin finansal verilere göre daha öznel nitelik taşıması, güvence süreçlerini daha karmaşık hale getirebilmektedir (Krasodomska vd., 2021).

Sürdürülebilirlik performanslarının değerlendirilmesine yönelik verilerin toplanması ve doğrulanması sürecinde de çeşitli güçlüklerle karşılaşılabilir. Özellikle büyük veri setlerine erişimde yaşanan sorunlar, veri kalitesine ilişkin tereddütler, eksik veya hatalı veriler ile teknolojik altyapı eksiklikleri, sürdürülebilirlik raporlarının güvenilirliğini etkileyebilen unsurlar arasında yer almaktadır. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik raporlamasında şeffaflık önemli bir unsur olarak değerlendirilmekte olup, işletmelerin sürdürülebilirlik performanslarını doğru, eksiksiz ve karşılaştırılabilir biçimde raporlamalarının güvence denetimi süreci açısından önem taşıdığı ifade edilmektedir. Bunun yanında paydaş beklentilerinin çeşitlenmesi ve farklı paydaş gruplarının bilgi taleplerinin artması da sürdürülebilirlik raporlaması süreçlerini etkileyebilmektedir.

Sürdürülebilirlik uygulamalarının işletme süreçlerine entegre edilmesi sürecinde de bazı zorluklarla karşılaşabilmektedir. İşletmeler çevresel, sosyal ve yönetim uygulamalarını benimsemek istemelerine rağmen, söz konusu uygulamaların kurum kültürüne entegre edilmesi konusunda çeşitli güçlükler yaşayabilmektedir. Kültürel yapı, organizasyonel süreçler ve işletme uygulamalarına ilişkin bazı unsurların sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşılmasını etkileyebildiği belirtilmektedir. Bu kapsamda üst yönetim desteğinin, çalışan farkındalığının ve işletme içi eğitim faaliyetlerinin sürdürülebilirlik süreçleri açısından önem taşıdığı ifade edilmektedir (ERTA Sürdürülebilirlik Güvence-Denetim Raporu Rehber Çalışması, 2024).

Bağımsız denetçilerin finansal bilgilerin değerlendirilmesi konusunda deneyime sahip olmalarına rağmen, sürdürülebilirlik raporlarında yer alan finansal olmayan bilgilerin değerlendirilmesi sürecinde çeşitli uygulama farklılıkları ve güçlükler ortaya çıkabilmektedir. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde uygulayıcıların mesleki yeterlilikleri, çok disiplinli uzmanlık gereksinimi ve mesleki şüphecilik düzeyinin önemli değerlendirme alanları arasında yer aldığı ifade edilmektedir (Krasodomska vd., 2021). Bu nedenle sürdürülebilirlik raporlarına yönelik güvence denetimlerinin, sürdürülebilirlik alanında uzmanlaşmış ve yetkilendirilmiş bağımsız denetçiler tarafından yürütülmesinin önem taşıdığı belirtilmektedir.

Sürdürülebilirlik raporlarına yönelik güvence denetimlerinde karşılaşılan önemli sorunlardan biri de güvence çalışmalarının kapsamının dar tutulmasıdır. Özellikle işletmelerin maliyet, zaman ve yönetsel beklentiler doğrultusunda daha sınırlı güvence hizmetlerini tercih etmeleri, güvence denetiminin raporların güvenilirliğini artırma kapasitesini sınırlandırabilmektedir. Ayrıca müşteri baskısı ile güvence sağlayıcıların ticari kaygılarının, denetim kuruluşlarının bağımsızlığı ve güvence çalışmalarının kalitesi üzerinde etkili olabileceği ifade edilmektedir (Farooq & de Villiers, 2020). Bunun yanında sürdürülebilirlik raporlarına yönelik güvence çalışmalarında sınırlı güvence ile makul güvence arasındaki farklılıklar ve hangi güvence düzeyinin tercih edilmesi gerektiğine ilişkin tartışmaların devam ettiği belirtilmektedir (Krasodomska vd., 2021).

Güvence denetimine yönelik eleştiriler arasında mevcut güvence hizmetleri ve denetim standartlarının, sürdürülebilirlik alanındaki gelişmelere uyum sürecine ilişkin değerlendirmeler de yer almaktadır. Özellikle sürdürülebilirlik kapsamında raporlanan çevresel, sosyal ve yönetim bilgilerinin çeşitlenmesi; denetlenebilir unsurların kapsamının daha esnek biçimde değerlendirilmesini gerekli hale getirmektedir. Bunun yanında güvence raporlarının yapısı, kapsamı ve güvence hizmetlerinin gelecekteki rolüne ilişkin tartışmaların da önem kazandığı ifade edilmektedir (Chambers, 2006).

Söz konusu sorunlara yönelik olarak sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence denetimlerinin standartlaştırılması ve uygulama süreçlerinin geliştirilmesine yönelik çeşitli çalışmalar yürütülmektedir. Türkiye’de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun (KGGK) 21.09.2024 tarihinde gerçekleştirdiği yeterlilik sınavı ile sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin yetkilendirilmiş bağımsız denetçiler tarafından yürütülmesine yönelik düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Bunun yanında Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu’nun (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB), sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence denetimlerinde kullanılmak üzere “*Uluslararası Sürdürülebilirlik Güvence Standardı 5000 (International Standard on Sustainability Assurance-ISSA 5000)*” başlıklı standart çalışmaları yürüttüğü belirtilmektedir. Söz konusu düzenlemelerin, sürdürülebilirlik raporlarına yönelik güvence denetim süreçlerinin daha anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve uluslararası uygulamalarla uyumlu biçimde yürütülmesine katkı sağlayabileceği ifade edilmektedir (Mert vd., 2025).

5. Sonuç

Sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin güvence denetimi uygulamalarının gelişmesiyle birlikte, işletmeler tarafından yayımlanan sürdürülebilirlik raporlarının daha şeffaf, karşılaştırılabilir, güvenilir ve mevzuata uyumlu bir yapıya kavuşması amaçlanmaktadır. Bu durum, sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin paydaş güveninin artırılmasına katkı sağlamakta; aynı zamanda işletmelerin çevresel, sosyal ve yönetim performanslarının daha sağlıklı biçimde değerlendirilmesine imkân tanımaktadır. Güvence denetiminden geçmiş sürdürülebilirlik raporlarının, karar alıcılar açısından daha güvenilir bilgi kaynağı olarak değerlendirilmesi beklenmektedir.

Bu çalışmada öncelikle sürdürülebilirlik kavramı ele alınmış, kavramın tarihsel gelişim süreci açıklanmış ve işletmeler açısından taşıdığı önem ortaya konulmuştur. Özellikle sürdürülebilir kalkınma anlayışının yaygınlaşmasıyla birlikte işletmelerin yalnızca finansal performanslarının değil; çevresel, sosyal ve yönetim boyutlarındaki faaliyetlerinin de önem kazandığı görülmektedir. Bu kapsamda işletmelerin paydaşları, finansal bilgilerin yanında finansal olmayan bilgileri de talep etmeye başlamış; söz konusu gelişmeler sürdürülebilirlik raporlamasının önemini artırmıştır.

Çalışmada sürdürülebilirlik raporlamasının ortaya çıkışı ve tarihsel gelişimi kronolojik bir çerçevede değerlendirilmiş, sürdürülebilirlik raporlarının işletmeler açısından sağladığı faydalar üzerinde durulmuştur. Ayrıca işletmeler tarafından kullanılan önemli sürdürülebilirlik raporlama çerçeveleri ve

standartları incelenmiştir. Sürdürülebilirlik raporlarının şeffaflığı, doğruluğu ve güvenilirliği konusunda ortaya çıkan beklentiler ise güvence denetimlerine olan ihtiyacı artırmıştır. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin güvence denetimlerinin hem dünyada hem de Türkiye'deki gelişim süreci ele alınmıştır.

Sanayileşme, hızlı nüfus artışı, doğal kaynakların bilinçsiz kullanımı ve çevresel sorunların artması gibi nedenlerle sürdürülebilirlik kavramı zaman içerisinde daha önemli hale gelmiştir. Özellikle Brundtland Raporu ile birlikte sürdürülebilir kalkınma anlayışının çevresel, sosyal ve ekonomik boyutları ön plana çıkmış; işletmelerin faaliyetlerinin toplum ve çevre üzerindeki etkileri daha fazla sorgulanmaya başlanmıştır. Bu gelişmeler sonucunda sürdürülebilirlik raporlamaları işletmeler açısından önemli bir uygulama alanı haline gelmiş, yayımlanan raporların güvenilirliği ve karşılaştırılabilirliği paydaşlar tarafından daha yoğun biçimde değerlendirilmeye başlanmıştır. Sürdürülebilirlik raporlamalarının yaygınlaşmasına paralel olarak güvence denetimlerine olan talep de artış göstermiştir. Bununla birlikte söz konusu güvence hizmetlerinin bağımsız denetim kuruluşları mı yoksa farklı uzman kuruluşlar tarafından mı yürütülmesi gerektiği konusunda çeşitli tartışmalar ortaya çıkmıştır. Uluslararası düzeyde yaşanan gelişmeler kapsamında, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı bünyesinde Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu'nun kurulması ve sürdürülebilirlik alanında standartların yayımlanması önemli bir dönüm noktası olmuştur.

Uluslararası düzeyde sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetimine yönelik yaşanan gelişmeler, Türkiye'de de bu alanda çeşitli düzenlemelerin yapılmasına zemin hazırlamıştır. Bu kapsamda 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 88'inci maddesinde gerçekleştirilen düzenleme ile Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları'nın uluslararası standartlarla uyumlu biçimde belirlenmesi ve yayımlanmasına ilişkin yetki Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na verilmiştir. Söz konusu yetkilendirme doğrultusunda KGK tarafından Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları yayımlanmıştır. Bunun yanında sürdürülebilirlik raporlamasına tabi işletmelerin belirlenmesine yönelik eşik değerler de yeniden düzenlenmiştir. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından alınan ve 16 Ocak 2026 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Kurul Kararı doğrultusunda; aktif toplamı 1 milyar TL, yıllık net satış hasılatı 2 milyar TL ve çalışan sayısı 500 kişi ölçütlerinden en az ikisini art arda iki raporlama döneminde aşan işletmelerin sürdürülebilirlik raporlaması yapma yükümlülüğü bulunduğu belirtilmiştir. Söz konusu düzenlemenin 1 Ocak 2025 tarihinde veya sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanacağı ifade edilmektedir. Bu kapsamda ilgili işletmelerin sürdürülebilirlik

raporlarını Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları çerçevesinde hazırlamaları gerekmektedir. Bunun yanında yayımlanan sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence denetimlerinin, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler tarafından yürütülmesinin öngörüldüğü anlaşılmaktadır. İlk uygulamalarda güvence denetimlerinin sınırlı güvence düzeyinde gerçekleştirilmesinin planlandığı ifade edilmektedir. Ayrıca Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 22 Ekim 2025 tarihinde “*SGDS 5000 Sürdürülebilirlik Güvence Denetimlerine İlişkin Genel Hükümler*” taslak metni kamuoyu görüşüne açılmıştır. Taslak metinde, standardın 15 Aralık 2026 tarihinde veya sonrasında başlayan dönemlere ilişkin sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde uygulanmasının öngörüldüğü belirtilmektedir.

Sonuç olarak sürdürülebilirlik raporlaması ve bu raporlara ilişkin güvence denetimi uygulamaları, işletmelerin yalnızca finansal performanslarının değil; çevresel, sosyal ve yönetim alanlarındaki faaliyetlerinin de değerlendirilmesine katkı sağlamaktadır. Önümüzdeki süreçte sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetimi uygulamalarının daha fazla yaygınlaşacağı, standartlaşacağı ve kurumsal yönetim anlayışının önemli bir parçası haline gelebileceği değerlendirilmektedir.

Kaynakça

- Akdoğan, M. U. (2024). “Sürdürülebilirlik bilgilerinin raporlanmasında kullanılan raporlama çerçevelerine toplu bakış ve tek raporlama çerçevesine duyulan ihtiyaç-güncel gelişmeler”. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 24(72), 217-238.
- Aksoy, A. D. (2022). “Sürdürülebilirlik kavramının tarihçesi ve gelişimi”. *EKOIQ 100. Sayı Özel*. <https://arzukenizaksoy.com/yazi/surdurulebilirlik-kavraminin-tarihcesi-ve-gelisimi>, Erişim tarihi: 21.05.2026
- Antolín-López, R., Delgado-Ceballos, J., & Montiel, I. (2016). “Deconstructing corporate sustainability: A comparison of different stakeholder metrics”. *Journal of Cleaner Production*, 136, 5-17. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.01.111>
- Aras, G., & Crowther, D. (2008). “Governance and sustainability”. *Management Decision*, 46(3), 433-448. <https://doi.org/10.1108/00251740810863870>
- Arora, N. K., & Mishra, I. (2019). “United Nations sustainable development goals 2030 and environmental sustainability: Race against time”. *Environmental Sustainability*, 2(4), 339-342.
- Avota, S., McFadzean, E., & Peiseniece, L. (2015). “Linking personal and organisational values and behaviour to corporate sustainability: A conceptual model”. *Journal of Business Management*, 10.
- Barnett, M. L., Henriques, I., & Husted, B. W. (2021). Sustainability strategies. In I. Duhaime, M. Hitt, & M. Lyles (Eds.), *Strategic management: State of the field and its future* (pp. 647-662). Oxford University Press.
- Bather, A., & Burnaby, P. (2006). “The public company accounting oversight board: national and international implications. *Managerial Auditing Journal*, 21(6), 657-669.
- Besler, S. (Ed.). (2009). Kurumsal sürdürülebilirlik (ss. 1-18). Beta Basım.
- Birleşmiş Milletler. (1999). Habitat gündemi ve İstanbul deklarasyonu: Hedef ve ilkeler, taahhütler ve küresel eylem planı. <https://webdosya.csb.gov.tr/db/habitat/editorosya/file/dokumanlar/Istanbul%20Deklarasyonu.pdf>, Erişim tarihi: 16.05.2026
- Bosi, M. K., Lajuni, N., Wellfren, A. C., & Lim, T. S. (2022). “Sustainability reporting through environmental, social, and governance: A bibliometric review”. *Sustainability*, 14(19), 12071.
- Bozdoğan, R. (2005). “Sürdürülebilir gelişme düşüncesinin tarihsel arka planı”. *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, 50, 1011-1028.
- Brander, J. (2007). “Viewpoint: sustainability: malthus revisited?” *Canadian Journal of Economics*, 40(1), 1-38. <https://doi.org/10.1111/j.1365-2966.2007.00398.x>
- Bremer, J. A. (2008). “How global is the global compact?” *Business Ethics: A European Review*, 17(3), 227-244.

- Christofi, A., Christofi, P., & Sisaye, S. (2012). "Corporate sustainability: historical development and reporting practices". *Management Research Review*, 35(2), 157-172.
- Çamlıca, Z., & Akar, Z. S. (2014). "Lojistik sektöründe sürdürülebilirlik uygulamaları". *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, 11, 9.
- Çıtak, F., & Yaman, B. O. (2026). "Sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimi bağlamında değerlendirilmesi". *Denetçim*, 34, 73-91.
- Dinç, E., & Atabay, E. (2016). "Güvence denetim standartları ve güvence denetim süreci". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(Muhasebe Denetimi Özel Sayısı), 1527-1541.
- Dyllick, T., & Hockerts, K. (2002). "Beyond the business case for corporate sustainability". *Business Strategy and the Environment*, 11(2), 130-141.
- Eccles, R. G., & Klimenko, S. (2019). "The investor revolution". *Harvard Business Review*, 97(3), 106-116.
- Eccles, R. G., & Krzus, M. P. (2010). "One report: Integrated reporting for a sustainable strategy". John Wiley & Sons, 2010.
- Elkington, J. (1997). *Cannibals with forks: The triple bottom line of twenty-first century business*. Capstone.
- Erdoğan, M. (2024). *Sürdürülebilirlik raporlaması ve denetimi*. Gazi Kitabevi.
- ERTA Sürdürülebilirlik Güvence. (2024). *Denetim raporu rehber çalışması*.
- Gao, S. S., & Zhang, J. J. (2006). "Stakeholder engagement, social auditing and corporate sustainability". *Business Process Management Journal*, 12(6), 722-740.
- Garip, O., & Yılmaz, B. (2025). "Kurumsal sürdürülebilirlik ve finansal performans: BIST sürdürülebilirlik endeksi üzerine bir uygulama". *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 220-223.
- Uluslararası Güvence Denetimi Standardı 3000 (ISAE 3000) Güvence Denetimi Standardı. (2020, 30 Aralık). Resmî Gazete (Sayı: 31350).
- Giddings, B., Hopwood, B., & O'Brien, G. (2002). "Environment, economy and society: Fitting them together into sustainable development". *Sustainable Development*, 10, 189-201.
- Global Reporting Initiative. (2013). *The external assurance of sustainability reporting*. Research and Development Publications.
- Gokten, S., Ozerhan, Y., & Okan Gokten, P. (2020). "The historical development of sustainability reporting: A periodic approach". *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 107(163), 99-117.
- Gümrah, A., & Büyükipekçi, S. (2019). "Türkiye'de sürdürülebilirlik raporlaması: 2008-2017 yılları arası yayınlanmış sürdürülebilirlik raporlarının incelenmesi". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(2), 305-323.

- Hens, L., & Nath, B. (2005). *The world summit on sustainable development*. Springer.
- Kamu Gözetimi Kurumu (2025). Sıkça sorulan sorular. <https://www.kgk.gov.tr/surdurulebilirlik-sss>
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2023a). TSRS 1- Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgilerin açıklanmasına yönelik genel hükümler standardı. <https://www.kgk.gov.tr>
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2023b). TSRS 2- İklimle ilgili açıklamalar standardı. <https://www.kgk.gov.tr>
- Karakulle, İ. (2025). “Sürdürülebilirlik raporlarında ESG (çevresel, sosyal, yönetim) faktörlerinin içerik analizi: ISO 500 şirketleri üzerine nitel bir araştırma”. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 72, 247-256. <https://doi.org/10.18070/erciyesiibd.1798562>
- Kaya, H. P. (2015). “Entegre raporlama sisteminin ortaya çıkış sebepleri ve şirketlere sağlayacağı faydalar”. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 15(45), 113-130.
- Kızılaslan, Ö. D. (2024). Türkiye makine sektörü sürdürülebilirlik eylem raporu. <https://mundusplus.org.tr/images/surdurulebilirlikegitimekim2024.pdf>
- Kocmanová, A., & Dočekalová, M. (2011). “Corporate sustainability: environmental, social, economic and corporate performance”. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 59(7), 203-208.
- Koç, İ. Ö. (2015). Kurumsal yönetim ve sigortacılık sektörü. Nobel Yayıncılık.
- Kolk, A. (1999). “Evaluating corporate environmental reporting”. *Business Strategy and the Environment*, 8(4), 225-237.
- Kolk, A. (2003). “Trends in sustainability reporting by the fortune global 250”. *Business Strategy and the Environment*, 12(5), 279-291.
- Kolk, A. (2004). “More than words? An analysis of sustainability reporting”. *New Academy Review*, 3(3), 59-75.
- Kolk, A. (2005). “Sustainability reporting”. *VBA Journal*, 21(3), 34-42.
- Kolk, A. (2008). “Sustainability, accountability and corporate governance: Exploring multinationals’ reporting practices”. *Business Strategy and the Environment*, 17(1), 1-15.
- Kolk, A., & Van Tulder, R. (2010). “International business, corporate social responsibility and sustainable development”. *International Business Review*, 19(2), 119-125.
- Kolk, A., Walhain, S., & Van de Wateringen, S. (2001). “Environmental reporting by the Fortune Global 250: exploring the influence of nationality and sector”. *Business Strategy and the Environment*, 10(1), 15-28.
- Krasodomska, J., Simnett, R., & Street, D. L. (2021). “Extended external reporting assurance: current practices and challenges”. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 32(1), 104-142.

- Kula, E. (1998). *History of environmental economic thought*. Routledge.
- Medeiros, E. (2021). "The territorial dimension of the united nations sustainable development goals". *Area*, 53(2), 292-302.
- Mert, H., Mert, H., & Işıkönder, S. (2025). "Denetim uygulamalarına yeni bir bakış: Sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin güvence denetimi". *Mali Çözüm Dergisi*, 35, 855-884.
- Mori, K., & Christodoulou, A. (2012). "Review of sustainability indices and indicators: towards a new city sustainability index (CSI)". *Environmental Impact Assessment Review*, 32, 94-106.
- Naciti, V., Cesaroni, F., & Pulejo, L. (2022). "Corporate governance and sustainability: A review of the existing literature". *Journal of Management and Governance*, 26(1), 55-74.
- Nurunnabi, M., Esquer, J., Munguia, N., Zepeda, D., Perez, R., & Velazquez, L. (2020). "Reaching the sustainable development goals 2030: Energy efficiency as an approach to corporate social responsibility (CSR)". *Geo-Journal*, 85(2), 363-374.
- O'Riordan, T. (1998). The politics of sustainability. In R. K. Turner (Ed.), *Sustainable environmental management principles and practice* (ss. 29-50). Belhaven Press.
- Oxford Learner's Dictionaries (2026). Sustainability. <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/sustainability?q=sustainability>
Erişim tarihi: 16.05.2026
- Öktem, R. (2025). "Sürdürülebilirlik raporları ve güvence denetiminin entegrasyonu". *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 10(2), 264-283. <https://doi.org/10.29106/fesa.1652964>
- Özcan, A. (2025). Sürdürülebilirlik raporlama kapsamı. <https://www.surdurulebilirlikraporu.org.tr/surdurulebilirlik-raporlama-nedir/2/surdurulebilirlik-raporlama-kapsami>
- Özerhan, Y., & Sultanoğlu, B. (2018). "Sürdürülebilirlik raporu kapsamında çevresel bilgilerin raporlanması ve güvence denetimi". *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 17(53), 55-76.
- Özkan, A., Taç, Ş. G., & Taşdemir, B. (2018). "Sürdürülebilirlik açıklamaları kapsamında kurumsal sosyal sorumluluğun kârlılık üzerine etkisi: BİST sürdürülebilirlik endeksinde bir araştırma". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(3), 560-577.
- Özulucan, A., Keleş, D., & Temel, E. (2024). "Sürdürülebilirlik muhasebesi yazınına bibliyometrik bakış: web of science ve scopus veri tabanında karşılaştırmalı bir analiz". *Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(2), 223-243. <https://doi.org/10.56574/nohusosbil.1556565>, 16.05.2026

- Pezzey, J. (1992). "Sustainability: An interdisciplinary guide". *Environmental Values*, 1(4), 321-362.
- Pigou, A. (1912). *Wealth and welfare*. Macmillan. Aktaran: Kula, E. (1998). *History of environmental economic thought*. Routledge.
- Pigou, A. (1920). *Income*. Macmillan. Aktaran: Kula, E. (1998). *History of environmental economic thought*. Routledge.
- Rasche, A., Waddock, S., & McIntosh, M. (2013). "The united nations global compact: retrospect and prospect". *Business & Society*, 52(1), 6-30.
- Roosa, S. A. (2010). *Sustainable development handbook* (2nd ed.). Fairmont Press.
- Schaltegger, S., & Burritt, R. L. (2010). "Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders?" *Journal of World Business*, 45(4), 375-384.
- Schaltegger, S., Bennett, M., & Burritt, R. (2006). *Sustainability accounting and reporting: Development, linkages and reflection*. Springer.
- Schaltegger, S., Herzig, C., Kleiber, O., & Müller, J. (2002). *Sustainability management in business enterprises concepts and instruments for sustainable organisation development*. Berlin.
- Schuster, R. M., Sullivan, L. E., Kuehn, D. M., & Morais, D. B. (2011). "Relationships among resident participation in nature and heritage tourism activities, place attachment, and sustainability in three Hudson River Valley communities". *Journal of Park & Recreation Administration*, 29(3).
- Signitzer, B., & Prexl, A. (2007). "Corporate sustainability communications: aspects of theory and professionalization". *Journal of Public Relations Research*, 20(1), 1-19.
- Sisaye, S. (2011). "Ecological systems approaches to sustainability and organizational development: emerging trends in environmental and social reporting systems". *Leadership and Organization Development Journal*, 32(4), 379-398.
- Skouloudis, A., & Evangelinos, K. I. (2009). "Sustainability reporting in Greece: are we there yet?" *Environmental Quality Management*, 19(1), 43-60.
- Sridhar, K. (2011). "Is the triple bottom line a restrictive framework for non-financial reporting?" *Asian Journal of Business Ethics*, 1(2), 89-121. <https://doi.org/10.1007/s13520-011-0010-4>
- Stead, J. G., & Stead, E. (2000). "Eco-enterprise strategy: standing for sustainability". *Journal of Business Ethics*, 24(4), 313-329.
- Sultankhanov, G., & Yanık, S. (2021). "Finansal bilgi kullanıcıların sürdürülebilirlik raporu ile güvence denetimi konusundaki algıları ve farkındalıkları". *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 62, 41-58.
- Sustainability Accounting Standards Board. (2017). *Converging on climate risk: CDSB, the SASB, and the TCFD- The emerging alignment of market-based*

- approaches to climate-related financial disclosure. https://www.cdsb.net/sites/default/files/sasb_cdsb-tcdf-convergingonclimaterisk-091317-web.pdf
- Şahin, Z., & Çankaya, F. (2020). The importance of sustainability and sustainability reporting. In K. Çalıyurt (Ed.), *New approaches to CSR, sustainability and accountability* (Vol. 1).
- T.C. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı. (2026). Kyoto Protokolü. <https://iklim.gov.tr/kyoto-protokolu-i-35> Erişim tarihi:16.05.2026
- Turhan, G. D., Özen, T., & Albayrak, R. S. (2018). “Kurumsal sürdürülebilirlik kavramı, stratejik önemi ve sürdürülebilirlik performansı ölçümü: literatür çalışması”. *Ege Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 9(1), 17-37.
- Türk Dil Kurumu (2026). Sürdürülebilirlik. <https://sozluk.gov.tr/> Erişim tarihi:16.05.2026
- Van Zijl, S., & Maroun, W. (2026). No sustainability without accountability. In *Handbook of accountability research* (pp. 261-275). Edward Elgar Publishing.
- Wilson, M. (2003). Corporate sustainability: What is it and where does it come from? *Ivey Business Journal*, 1-5.
- World Business Council for Sustainable Development. (2002). Sustainable development reporting: Striking a balance. Atar Roro Presse. <http://www.wbcsd.org/pages/edocument/edocumentdetails.aspx?id=144&nosearchcontextkey=true>
- Yalçın, N., & Karakaş, E. (2019). “Kurumsal sürdürülebilirlik performans analizinde CRITIC-EDAS yaklaşımı”. *Çukurova Üniversitesi Mühendislik Mimarlık Fakültesi Dergisi*, 34(4), 147-162.
- Youth for Habitat. (2006). IV. bölüm: Birleşmiş Milletler zirveleri. <http://www.youthforhab.org.tr/tr/kaynaklar/icerikler/bm/bm-04.html>, Erişim tarihi: 16.05.2026

