

Muhasebe Sistemlerinde Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Denetim Güvencesi Uygulamaları

Yasin Reyhan¹

Özet

Bu çalışma, muhasebe sistemlerinin sürdürülebilirlik raporlaması ve bağımsız denetim güvencesi süreçlerindeki dönüşümünü incelemektedir. İşletmelerin sürdürülebilirlik performanslarının şeffaf ve güvenilir biçimde raporlanması, yatırımcı güveninin artırılması ve piyasa itibarının güçlendirilmesi açısından kritik öneme sahiptir. Bu kapsamda, Türkiye’de 2025 yılında yürürlüğe giren Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) ile sürdürülebilirlik raporlaması için düzenleyici bir çerçeve oluşturulmuştur. Buna paralel olarak, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Sürdürülebilirlik Denetimi Yönetmeliği, bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin sürdürülebilirlik denetimi faaliyetlerini düzenlemiştir.

Çalışmada, sürdürülebilirlik raporlamasında muhasebe sistemlerinin rolü, kurumsal kaynak planlama (ERP) çözümlerinin ve dijital teknolojilerin entegrasyonu ile değerlendirilmiştir. Ayrıca, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS S1 ve S2), Avrupa Birliği Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi (CSRD) ve Global Reporting Initiative (GRI) standartları bağlamında denetim güvencesi süreçleri analiz edilmiştir. Türkiye’nin düzenleyici uyum süreci ve kurumsal gözetim mekanizmalarının etkinliği karşılaştırmalı olarak ele alınmış, sürdürülebilirlik denetiminde dijitalleşmenin ve kalite güvence incelemelerinin önemi vurgulanmıştır.

Sonuç olarak, sürdürülebilirlik raporlaması ve denetimi, muhasebe uygulamalarının stratejik bir bileşeni haline gelmiştir. Çalışma, Türkiye’de sürdürülebilirlik odaklı muhasebe ve denetim süreçlerinin geliştirilmesi için politika önerileri sunmakta ve uluslararası standartlarla uyumun sağlanmasının önemine dikkat çekmektedir.

1 Doktor, Yozgat Bozok Üniversitesi Stratejik Yönetim ve Kalite Koordinatörlüğü, yasin.reyhan@yobu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-0683-9117

1. Giriş

Günümüzde işletmelerin yalnızca finansal performansları değil, çevresel ve sosyal etkileri de paydaşlar tarafından yakından izlenmekte ve değerlendirilmekte; bu durum, kurumsal raporlama anlayışını köklü bir şekilde değiştirmektedir (Gray, 2010; Eccles & Krzus, 2018). Çevresel, sosyal ve yönetim (ÇSY-ESG) odaklı raporlamaların zorunlu hale gelmesiyle birlikte, işletmeler sürdürülebilirlik faaliyetlerine ilişkin bilgileri güvenilir, şeffaf ve doğrulanabilir biçimde açıklamak durumundadır. Sürdürülebilirlik raporlaması, bu bağlamda kurumsal şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerinin temel bir aracına dönüşmüş, muhasebe sistemleri de sürdürülebilirlik odaklı veri üretme, ölçme ve raporlama süreçlerinde kilit rol üstlenmiştir (Adams & McNicholas, 2007).

Finansal olmayan raporlamanın güvenilirliği, bağımsız denetim güvencesi sağlanmadıkça tam anlamıyla tesis edilememektedir. Bu kapsamda sürdürülebilirlik raporlarının, bağımsız denetim süzgecinden geçirilerek doğruluk ve güvenilirlik açısından denetlenmesi ihtiyacı doğmuştur. Uluslararası alanda Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB) tarafından yayımlanan IFRS S1 Genel Sunum Gereklilikleri ve IFRS S2 İklimle İlgili Açıklamalar Standardı, sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin raporlama standartlarının temelini oluşturmaktadır (IFRS Foundation, 2023). Ayrıca, Avrupa Birliği tarafından yürürlüğe konulan Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi (CSRD), sürdürülebilirlik raporlarının bağımsız denetimini ve güvence sağlama süreçlerini zorunlu hale getirmiştir (European Commission, 2022).

Türkiye’de ise sürdürülebilirlik denetimi, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Sürdürülebilirlik Denetimi Yönetmeliği ile yasal çerçeveye kavuşturulmuştur. 17 Ocak 2025 tarihli ve 32540 sayılı Resmî Gazete ’de yayımlanarak yürürlüğe giren Yönetmelik; sürdürülebilirlik alanında faaliyet gösterecek bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin yetkilendirilmeleri, sicil kayıtlarının tutulması, yükümlülükleri, sorumlulukları ile denetim ve gözetim süreçlerine ilişkin kapsamlı düzenlemeler içermektedir (KGK, 2025).

Bu düzenlemeler kapsamında sürdürülebilirlik denetiminin temel amacı; işletmeler tarafından hazırlanan sürdürülebilirlik raporlarının, Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) ve diğer kıstaslara uygunluğunun bağımsız denetçiler tarafından Türkiye Denetim Standartları (TDS) çerçevesinde denetlenerek, makul veya sınırlı güvence sağlanmasıdır (KGK, 2025; IAASB, 2022). Söz konusu denetim süreçlerinde, denetim kanıtlarının uygunluğu ve yeterliliği temel güvence ölçütü olarak öne

çıkmakta, denetçi görüşü sürdürülebilirlik raporunun kullanıcılarına güvenilir bilgi sunmayı amaçlamaktadır.

Ayrıca, KGG tarafından sürdürülebilirlik denetimi kapsamında bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerin yetkilendirilmesi ve bu alandaki faaliyetlerinin gözetimi sağlanmaktadır. Bu yetkilendirme süreci, kurum tarafından belirlenen kriterler çerçevesinde yürütülmekte olup, denetim kuruluşlarının belirli sürelerle kalite incelemelerine tabi tutulması ve gerektiğinde idari yaptırımların uygulanması mümkündür (KGG, 2025).

Bu çalışmanın amacı; muhasebe sistemleri kapsamında sürdürülebilirlik raporlaması ve bağımsız denetim güvencesi uygulamalarını incelemek ve Türkiye'deki mevcut düzenleyici çerçeveyi, uluslararası standartlarla karşılaştırmalı olarak değerlendirmektir. Ayrıca, sürdürülebilirlik denetim süreçlerinde karşılaşılan sorunların ve iyileştirme önerilerinin ele alınması, çalışmanın temel odak noktalarından bir diğerini oluşturmaktadır.

2. Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Muhasebe Uygulamaları

Sürdürülebilirlik kavramının küresel ölçekte ön plana çıkması, kurumsal raporlama uygulamalarında önemli bir paradigma değişikliğini beraberinde getirmiştir. Artık işletmeler yalnızca finansal performanslarını değil, aynı zamanda çevresel, sosyal ve yönetim (ÇSY) performanslarını da kamuoyuna açıklamak zorundadır. Bu gelişme, muhasebe sistemlerinin ve uygulamalarının sürdürülebilirlik odaklı yeniden yapılandırılmasını gerektirmiştir.

Sürdürülebilirlik raporlaması, işletmelerin uzun vadeli değer yaratma süreçlerini paydaşlarına şeffaf biçimde sunmalarını amaçlayan kurumsal bir uygulamadır. Geleneksel finansal raporlamanın sınırlılıklarını aşarak, işletmelerin çevresel etkilerini, toplumsal katkılarını ve kurumsal yönetim yapılarını sistematik biçimde raporlamasını sağlar. Bu nedenle, muhasebe sistemlerinin sürdürülebilirlik raporlamasına entegrasyonu, işletmelerin ÇSY performanslarının ölçülmesi, raporlanması ve denetlenmesi açısından kritik bir süreçtir.

Muhasebe sistemlerinde sürdürülebilirlik uygulamaları, çevresel ve sosyal etki ölçümleme yöntemlerini de içeren, geniş kapsamlı bilgi sistemlerinin kullanımını gerektirir. İşletmelerin sürdürülebilirlik performansları, finansal verilerle entegre edilerek raporlanmakta, bu süreç Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS S1 ve S2) gibi çerçeveler doğrultusunda yürütülmektedir. Türkiye'de bu sürecin yasal düzenleyicisi, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve

Denetim Standartları Kurumu (KGK) olup, yayımladığı Sürdürülebilirlik Denetimi Yönetmeliği ile uygulama esaslarını belirlemiştir.

Sürdürülebilirlik raporlamasında temel amaç, yatırımcılar, kamu otoriteleri ve diğer paydaşların karar alma süreçlerine katkı sağlamak üzere doğru, güvenilir ve zamanında bilgi sunmaktır. Bunun sağlanabilmesi için muhasebe departmanlarının, sürdürülebilirlik verilerinin doğruluğunu ve tutarlılığını garanti edecek sistemler kurması gerekmektedir. Ayrıca, sürdürülebilirlik verilerinin bağımsız denetim güvencesi altında raporlanması, raporların güvenilirliğini artırmakta ve işletmelerin kurumsal itibarı üzerinde olumlu etkiler yaratmaktadır.

Sürdürülebilirlik raporlaması süreçlerinde muhasebe uygulamalarının en kritik rollerinden biri, performans göstergelerinin (KPI) hesaplanması ve raporlanmasıdır. Bu göstergeler, karbon ayak izi, enerji verimliliği, atık yönetimi, çalışan memnuniyeti gibi çok boyutlu parametreleri içermektedir. Muhasebe sistemleri, bu göstergelerin finansal raporlamalarla uyumlu ve doğrulanabilir olmasını sağlamakla yükümlüdür.

Bu başlık altında, sürdürülebilirlik raporlamasının kavramsal temelleri, muhasebe uygulamalarına etkileri, ilgili ulusal ve uluslararası standartlar ve sürdürülebilirlik performans göstergelerinin muhasebe sistemlerinde raporlanmasına ilişkin süreçler detaylandırılacaktır. Ayrıca, sürdürülebilirlik raporlamasında karşılaşılan temel sorunlar ve bu sorunlara yönelik çözüm önerileri de tartışılacaktır.

2.1. Sürdürülebilirlik Raporlamasının Kavramsal Çerçevesi

Sürdürülebilirlik kavramı, günümüz iş dünyasında sadece ekonomik başarıyı değil; çevresel ve sosyal etkileri de dikkate alan kapsamlı bir yaklaşıma dönüşmüştür. İşletmelerin uzun vadeli değer yaratımı, çevresel ve sosyal etkilerin yönetimiyle birlikte ele alınmakta, bu durum kurumsal raporlama uygulamalarında köklü değişikliklere yol açmaktadır (Eccles & Krzus, 2018). Geleneksel finansal raporlama sistemlerinin ötesinde, sürdürülebilirlik raporlaması; işletmelerin faaliyetlerinin Çevresel, Sosyal ve Yönetişim (ÇSY - ESG) etkilerini paydaşlara sunma aracı haline gelmiştir.

Sürdürülebilirlik raporlaması, işletmelerin çevresel kaynak tüketimlerini, karbon ayak izlerini, sosyal sorumluluk projelerini ve yönetim süreçlerini detaylı biçimde açıklamalarını sağlar. Bu raporlar, paydaşların karar alma süreçlerinde etkili olmakta ve işletmelerin kurumsal şeffaflığını artırmaktadır (Gray, 2010). Günümüzde sürdürülebilirlik raporlaması, yalnızca gönüllü bir uygulama olmaktan çıkmış; düzenleyici kurumların zorunlu kıldığı bir raporlama sürecine evrilmiştir.

Uluslararası düzeyde, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) bünyesinde faaliyet gösteren Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB) tarafından yayımlanan IFRS S1 ve IFRS S2, sürdürülebilirlik raporlamasında temel referans standartlarıdır (IFRS Foundation, 2023). Avrupa Birliği tarafından çıkarılan Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi (CSRD) ise, sürdürülebilirlik raporlarının bağımsız denetime tabi tutulmasını ve doğrulanmasını zorunlu kılmıştır (European Commission, 2022).

Türkiye’de, sürdürülebilirlik raporlaması alanındaki gelişmeler, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından yürütülmektedir. KGGK tarafından yayımlanan Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS), sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasına yönelik esasları belirlemekte ve işletmelere kapsamlı yükümlülükler getirmektedir. TSRS, IFRS S1 ve S2 standartları ile uyumlu olarak geliştirilmiş olup, işletmelerin hem ulusal hem de uluslararası piyasalarda şeffaf ve güvenilir bilgi sunmalarını hedeflemektedir (KGGK, 2025).

Muhasebe sistemleri, sürdürülebilirlik raporlamasında veri üretimi, sınıflandırma ve raporlama aşamalarında kritik bir işlev görmektedir. Sürdürülebilirlik performans göstergeleri, muhasebe sistemleri aracılığıyla ölçülmekte ve raporlama süreçleri yönetilmektedir. Çevresel göstergeler (enerji tüketimi, su kullanımı, karbon emisyonları), sosyal göstergeler (çalışan memnuniyeti, iş sağlığı ve güvenliği) ve yönetim göstergeleri (etik uyum, yönetim kurulu yapısı) muhasebe departmanlarının kontrolünde raporlanmaktadır (Herzig & Schaltegger, 2006).

Sürdürülebilirlik raporlamasında muhasebe sistemlerinin rolü, sadece verinin işlenmesiyle sınırlı değildir. Bu sistemler, sürdürülebilirlik raporlarının bağımsız denetime hazır hale getirilmesi sürecinde de belirleyici olmaktadır. Türkiye’de yürürlüğe giren Sürdürülebilirlik Denetimi Yönetmeliği ile birlikte, sürdürülebilirlik raporlarının Türkiye Denetim Standartları (TDS) çerçevesinde denetlenmesi ve makul veya sınırlı güvence sağlanması zorunlu hale gelmiştir (KGGK, 2025).

Sürdürülebilirlik raporlaması, yatırımcı güvenini artırmanın yanı sıra, işletmelerin itibarını güçlendirmekte ve piyasa değeri üzerinde pozitif etkiler yaratmaktadır (Eccles & Klimenko, 2019). Ayrıca, Borsa İstanbul Sürdürülebilirlik Endeksi gibi platformlara dâhil olabilmek için kapsamlı ve denetim güvenceli sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanması zorunlu hale gelmiştir (Borsa İstanbul, 2023).

Sonuç olarak, sürdürülebilirlik raporlaması, muhasebe sistemlerinin ve denetim süreçlerinin entegrasyonu ile anlam kazanan, işletmelerin uzun vadeli değer yaratımını güçlendiren stratejik bir raporlama modelidir.

2.2. Muhasebe Sistemlerinde Sürdürülebilirlik Uygulamaları

Sürdürülebilirlik raporlaması, işletmelerin yalnızca finansal performanslarını değil, aynı zamanda çevresel, sosyal ve yönetim (ÇSY - ESG) etkilerini de şeffaf bir şekilde raporlamalarını gerektiren bir süreçtir. Bu kapsamda muhasebe sistemleri, sürdürülebilirlik raporlamasının en kritik bileşenlerinden biri haline gelmiştir. Geleneksel muhasebe sistemleri finansal verilerin kaydına ve raporlanmasına odaklanırken, günümüzde sürdürülebilirlik muhasebesi; karbon ayak izi, enerji tüketimi, su kullanımı, sosyal sorumluluk projeleri, iş gücü çeşitliliği ve yönetim ilkeleri gibi finansal olmayan bilgileri de kapsayan bütünsel bir yapı kazanmıştır (Gray, 2010).

Muhasebe departmanları, sürdürülebilirlik raporlaması sürecinde çevresel ve sosyal göstergelere ilişkin verileri toplamak, sınıflandırmak ve raporlamakla yükümlüdür. Bu süreç, Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) ile uyumlu bir şekilde yürütülmekte olup, aynı zamanda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS S1 ve IFRS S2) doğrultusunda düzenlenen küresel raporlama gerekliliklerine de entegre edilmiştir (IFRS Foundation, 2023; KGK, 2025). Türkiye’de yürürlüğe giren Sürdürülebilirlik Denetimi Yönetmeliği, muhasebe sistemlerinden elde edilen verilerin bağımsız denetim süreçlerine hazır hale getirilmesini ve Türkiye Denetim Standartları (TDS) kapsamında güvence sağlanmasını zorunlu kılmıştır (KGK, 2025).

Muhasebe sistemlerinde sürdürülebilirlik verilerinin doğru ve güvenilir biçimde işlenebilmesi için kurumsal kaynak planlama (ERP) sistemleri kullanılmaktadır. Özellikle SAP Sustainability Control Tower ve benzeri çözümler, çevresel ve sosyal verilerin merkezi bir sistemde toplanarak standartlara uygun biçimde raporlanmasını sağlamaktadır (SAP, 2023). Bununla birlikte karbon muhasebesi yazılımları, sera gazı emisyonlarının ölçümü ve raporlanmasında etkin çözümler sunmakta; böylece ÇSY verileri, denetim güvencesi süreçlerine hazır hale getirilmektedir (Pandey, 2014).

Türkiye’de Borsa İstanbul tarafından belirlenen Sürdürülebilirlik Endeksi Kriterleri de, sürdürülebilirlik raporlamasının kapsamını genişletmiş ve muhasebe sistemlerinin bu endeks gerekliliklerine uygun veri sağlamasını zorunlu kılmıştır (Borsa İstanbul, 2023). Muhasebe departmanları, hem iç denetim birimleriyle hem de bağımsız denetim kuruluşlarıyla iş

birliği içerisinde çalışarak sürdürülebilirlik raporlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini artırmayı hedeflemektedir.

Sürdürülebilirlik verilerinin işlenmesi ve raporlanması sürecinde muhasebeciler, veri doğrulama, bütünlük testleri ve tutarlılık analizleri gerçekleştirmekte; bağımsız denetim kuruluşlarının incelemelerine hazır veri setleri oluşturmaktadır. Türkiye Sürdürülebilirlik Denetimi Yönetmeliği kapsamında, denetim kuruluşlarının ve denetçilerin belirli eğitim ve yetkinlik kriterlerini karşılaması gerekmekte, muhasebe sistemlerinin sunduğu veriler ise bu süreçte denetim kanıtı olarak kullanılmaktadır (KGK, 2025).

Sürdürülebilirlik uygulamalarında muhasebe sistemlerinin karşılaştığı temel zorluklar arasında; veri kaynaklarının dağınıklığı, ölçüm metodolojilerinin standartlaşmaması ve insan kaynağı eksiklikleri yer almaktadır. Bu sorunların aşılması için, ERP sistemlerinin entegre edilmesi, sürdürülebilirlik muhasebesine yönelik eğitim programlarının artırılması ve yapay zekâ destekli veri işleme çözümlerinin kullanılması önerilmektedir (KPMG, 2022).

Sonuç olarak, sürdürülebilirlik uygulamalarının muhasebe sistemlerine entegrasyonu, işletmelerin kurumsal şeffaflığını artırmakta ve paydaş güvenini güçlendirmektedir. Muhasebe departmanlarının etkin rolü, sürdürülebilirlik raporlarının ulusal ve uluslararası standartlara uygun biçimde hazırlanmasını ve bağımsız denetim güvencesine tabi tutulmasını mümkün kılmaktadır. Bu doğrultuda muhasebe sistemleri, sürdürülebilirlik odaklı kurumsal yönetim anlayışının temel taşı olarak konumlanmaktadır.

3. Denetim Güvencesi ve Kurumsal Gözetim Düzenlemeleri

Sürdürülebilirlik raporlamasına duyulan güven, bağımsız denetim güvencesi süreçlerinin etkinliğine ve düzenleyici kurumların gözetim mekanizmalarına bağlıdır. Güvence hizmetleri, sürdürülebilirlik raporlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini artırarak yatırımcılar, paydaşlar ve düzenleyici otoriteler için karar alma süreçlerinde kritik rol oynar (Eccles & Krzus, 2018). Bu bağlamda, uluslararası standartlar ve Türkiye düzenlemeleri doğrultusunda şekillenen denetim ve gözetim süreçleri, sürdürülebilirlik raporlamasının güvenilirliğinin temel dayanaklarını oluşturur.

3.1. Sürdürülebilirlik Denetiminde Güvence Yaklaşımları

Sürdürülebilirlik denetiminde güvence sağlama faaliyetleri, makul güvence ve sınırlı güvence olmak üzere iki temel yaklaşımla gerçekleştirilir. Her iki yaklaşım, denetçinin uyguladığı prosedürler, kanıt toplama düzeyi ve sunulan güvence oranı bakımından farklılaşır (IAASB, 2022).

Tablo 1. Sürdürülebilirlik Denetiminde Güvence Türlerinin Karşılaştırması

Kriter	Makul Güvence	Sınırlı Güvence
Amaç	Önemli hataların olmadığına dair yüksek düzeyde güvence	Önemli yanlışlıkların olmadığını belirleme konusunda orta düzeyde güvence
Denetim Kanıtları	Kapsamlı ve detaylı denetim kanıtlarının toplanması	Daha az kapsamlı, sınırlı testlerle denetim kanıtlarının sağlanması
Denetim Prosedürleri	Gözlem, teyit, belge incelemesi, analitik prosedürler, yeniden hesaplama	Analitik prosedürler, sınırlı sorgulamalar, genel incelemeler
Raporlama Dili	“Makul güvence sağlanmıştır”	“Dikkate değer bir husus bulunmamıştır”
Uygulama Alanı	Kurumsal raporların kapsamlı güvence denetimi	İhtiyari sürdürülebilirlik raporları, kısıtlı kapsamlı raporlar
Standartlar	ISAE 3000 (Revize edildi), TDS 3000, IFAC Rehberleri	ISAE 3000 (Revize edildi), TDS 3000

Kaynak: IAASB (2022); KGK (2025); IFRS Foundation (2023)

3.2. Uluslararası Güvence Standartları ve Türkiye Düzenlemeleri Uluslararası Yaklaşım

Uluslararası denetim ve güvence uygulamalarında Uluslararası Güvence Denetimleri Standardı (ISAE 3000 - Revised) temel alınır. ISAE 3000, sürdürülebilirlik raporlarının denetiminde bağımsız denetçilerin izlemesi gereken süreçleri tanımlar. Ayrıca, IFRS S1 ve S2 standartları, sürdürülebilirlik raporlamasında kullanılan temel kıstasları belirler (IFRS Foundation, 2023).

Avrupa Birliği'nde ise Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) ve European Sustainability Reporting Standards (ESRS) çerçevesinde sürdürülebilirlik raporlarının bağımsız denetimi zorunlu hale gelmiş, makul güvence düzeyi esas alınmıştır (European Commission, 2022).

Türkiye'deki Yaklaşım

Türkiye'de sürdürülebilirlik raporlarının güvence süreçleri, Türkiye Denetim Standartları (TDS 3000) ve Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) doğrultusunda şekillenir. Denetim süreçleri, 17 Ocak 2025 tarihli Sürdürülebilirlik Denetimi Yönetmeliği ile düzenlenmiş, denetçi ve denetim kuruluşlarına yetkilendirme şartları ve sicil kayıt zorunlulukları getirilmiştir (KGK, 2025).

Tablo 2. Uluslararası ve Türkiye Mevzuatlarının Karşılaştırmalı Analizi

Kriter	Uluslararası Düzenlemeler	Türkiye Düzenlemeleri
Standart	ISAE 3000 (Revize edildi), IFRS S1/S2, ESRS	TDS 3000, TSRS, KGK Sürdürülebilirlik Denetimi Yönetmeliği
Güvence Seviyesi	Makul güvence (zorunlu) - CSRD, sınırlı güvence (isteğe bağlı) - ISAE	Makul ve sınırlı güvence seçenekleri
Yetkilendirme Kurumu	IFAC üyesi meslek örgütleri, AB gözetim otoriteleri	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)
Denetim Kriterleri	IFRS S1/S2, ESRS, GRI	TSRS, TDS 3000
Sicil ve Gözetim	Avrupa Menkul Kıymetler ve Piyasalar Kurumu (ESMA), ISSB	KGK Sicil Kayıt Sistemi, Kurul İnceleme ve Gözetimi
Yaptırımlar	Faaliyet kısıtlaması, lisans iptali, para cezası	Faaliyet izni askıya alma, iptal, idari para cezaları

Kaynak: LAASB (2022); European Commission (2022); KGK (2025); IFRS Foundation (2023)

3.3. Kurumsal Gözetim Mekanizmaları ve Etkinlik Değerlendirmesi

Kurumsal gözetim, sürdürülebilirlik denetiminin bağımsız ve güvenilir biçimde yürütülmesini sağlamak amacıyla, denetim kuruluşları ve denetçilerin faaliyetlerinin düzenleyici otoriteler tarafından sürekli izlenmesi sürecidir. Türkiye’de KGK, bu fonksiyonu yerine getiren ana kurumdur. Kurum, sürdürülebilirlik denetimi yapan kuruluşları düzenli olarak incelemekte ve kalite güvence incelemeleri gerçekleştirmektedir (KGK, 2025).

Gözetim Süreçleri:

- **Sicil Kaydı ve Denetçi Yetkilendirme:** KGK, sürdürülebilirlik denetimi faaliyeti yürütmek isteyen denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesini sağlar.
- **Kalite Güvence İncelemeleri:** En az 6 yılda bir zorunlu kalite incelemesi yapılır. İlk inceleme, yetkilendirmenin ardından başlar.
- **İdari Yaptırımlar ve Yaptırım Uygulama Kriterleri:** Mevzuata aykırı davranış tespit edilen durumlarda, ikaz, uyarı, faaliyet izni askıya alma ve iptal dâhil olmak üzere cezai yaptırımlar uygulanır.

Tablo 3. KGK Kurumsal Gözetim Modeli: Süreç ve Uygulamalar

Süreç Adımı	Açıklama
Yetkilendirme Başvurusu	Denetim kuruluşu/denetçi, KGK'ya gerekli belgelerle başvurur
Sicil Kaydı ve Tescil	Yetki verilen kuruluş/denetçi, sicile kaydedilir ve ilan edilir
Gözetim ve İnceleme Süreci	6 yılda bir düzenli kalite incelemeleri yapılır
Denetim Raporlarının Değerlendirilmesi	Denetim raporlarının TSRS ve TDS 3000 uyumluluğu KGK tarafından değerlendirilir
Yaptırımlar	Aykırı durumlarda faaliyetin askıya alınması veya iptali

Kaynak: KGK (2025)

3.4. Sürdürülebilirlik Denetimi Güvence Süreçlerinin Etkinlik Analizi ve Politika Önerileri

Sürdürülebilirlik raporlamasına yönelik güvence hizmetlerinin etkinliği, günümüz iş dünyasında yatırımcı güveninin ve piyasa istikrarının korunması açısından kritik öneme sahiptir. Uluslararası finansal piyasaların ESG odaklı yatırımlara yönelmesi ve Avrupa Birliği'nin CSRD düzenlemeleriyle sürdürülebilirlik raporlarının bağımsız denetimini zorunlu hale getirmesi, sürdürülebilirlik denetimi güvence süreçlerini işletmeler için stratejik bir zorunluluk haline getirmiştir (European Commission, 2022). Bu gelişmeler, güvence süreçlerinin yalnızca mevzuata uyumun ötesinde, kurumsal itibar ve sermaye maliyetleri üzerinde doğrudan etkili olduğu yeni bir dinamiği beraberinde getirmiştir.

Sürdürülebilirlik denetiminde makul güvence düzeyinin sağlanması, sürdürülebilirlik raporlarının paydaşlar nezdinde güvenilirliğini artırmakta ve piyasa değerine olumlu katkı sağlamaktadır. Harvard Business Review tarafından yayımlanan ampirik çalışmalara göre, sürdürülebilirlik raporlarına makul güvence verilen şirketlerde yatırımcı güveninin %22 oranında arttığı, sermaye maliyetlerinin ise %11 azaldığı tespit edilmiştir (Eccles & Klimenko, 2019). Bu bulgu, güvence düzeyinin piyasa aktörleri açısından yalnızca düzenleyici bir gereklilik değil, aynı zamanda stratejik bir rekabet avantajı sağladığını göstermektedir.

Türkiye'de ise 17 Ocak 2025 tarihinde yürürlüğe giren Sürdürülebilirlik Denetimi Yönetmeliği, bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin yetkilendirilme sürecinden denetim faaliyetlerinin gözetimine kadar kapsamlı bir düzenleyici çerçeve sunmaktadır. Ancak, sistemin uygulama aşamasında

henüz yapısal eksiklikler ve kapasite sorunları devam etmektedir. Özellikle sürdürülebilirlik raporlaması ve denetimi alanında uzmanlaşmış insan kaynağı yetersizliği, süreçlerin standardize edilmesini ve denetim kalitesinin artırılmasını zorlaştırmaktadır. Kurumsal gözetim mekanizmalarının, özellikle sicil kayıtlarının güncelliği ve kalite güvence incelemelerinin sıklığı açısından dijital altyapılarla desteklenmesi gerekmektedir. Uluslararası uygulamalarda olduğu gibi, Türkiye’de de gözetim süreçlerinin veri odaklı sistemlerle güçlendirilmesi, etkinliği artıracaktır (IFAC, 2023).

Mevcut sistemde dikkat çeken bir diğer kritik husus, sürdürülebilirlik raporlarının makul güvence seviyesinde denetlenmesinin isteğe bağlı bırakılmasıdır. Oysa Avrupa Birliği, CSRD kapsamında 2028 itibarıyla tüm büyük ölçekli işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarında makul güvence zorunluluğu getirmiştir (European Commission, 2022). Türkiye’nin TSRS ve TDS sistemini, benzer zorunluluklarla uyumlu hale getirmemesi durumunda, uluslararası yatırımlar açısından dezavantajlı bir konuma düşme riski bulunmaktadır. Bu nedenle, mevzuatın Avrupa Yeşil Mutabakatı ve CSRD ile tam uyumlu hale getirilmesi, özellikle ihracat yapan işletmelerin sürdürülebilirlik performanslarını ve rekabet güçlerini korumak açısından zorunludur.

Denetim güvencesi süreçlerinde etkinliğin sağlanmasında, teknoloji kullanımı kilit öneme sahiptir. Sürdürülebilirlik verilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin artırılması için yapay zekâ destekli denetim yazılımlarının ve büyük veri analitiği çözümlerinin yaygınlaştırılması gerekmektedir. Özellikle, bağımsız denetim kuruluşlarının blockchain tabanlı sistemlerle sürdürülebilirlik verilerini doğrulaması ve izlenebilirlik sağlama, güvence süreçlerinin şeffaflığını ve denetim kalitesini artıracaktır. Bu teknolojiler, hem veri manipülasyonu risklerini azaltacak hem de düzenleyici kurumların gözetim süreçlerini etkin hale getirecektir (KPMG, 2022).

Sürdürülebilirlik denetimi ve gözetimi süreçlerinde uygulanan idari yaptırımların caydırıcılık düzeyinin artırılması da etkinliğe katkı sağlayacaktır. KGK tarafından uygulanan yaptırımlar, Avrupa Menkul Kıymetler ve Piyasalar Kurumu (ESMA) ve ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) yaptırımları ile kıyaslandığında, daha sınırlı düzeydedir. Bu durum, piyasa disiplini sağlamak açısından yetersiz kalmaktadır. Yaptırım sisteminin, faaliyet izni iptaline ek olarak, mali cezalar ve kişisel sorumluluklara kadar genişletilmesi, sistemin caydırıcılığını artıracaktır (ESMA, 2023).

Sonuç olarak, sürdürülebilirlik denetimi güvence süreçlerinin etkinliği, yalnızca mevzuat uyumunun sağlanmasıyla sınırlı değildir. Sistematik gözetim, teknoloji destekli denetim süreçleri, güçlü yaptırım mekanizmaları

ve insan kaynağı kapasitesinin artırılması, güvence hizmetlerinin piyasa güvenini artırmada ve sürdürülebilir kalkınma hedeflerine ulaşmada kilit faktörlerdir. Türkiye, sürdürülebilirlik denetimi alanındaki düzenlemelerini Avrupa ve uluslararası standartlarla tam uyumlu hale getirerek, uluslararası yatırımlarda güvenilir bir denetim altyapısı sunma potansiyeline sahiptir.

4. Sonuç ve Değerlendirme

Sürdürülebilirlik raporlaması ve bu raporların bağımsız denetimi, işletmelerin kurumsal sorumluluk anlayışının yeniden şekillendiği çağdaş bir yönetim paradigmasını işaret etmektedir. Ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerin bütüncül biçimde dikkate alındığı bu yeni raporlama ve denetim çerçevesi, sadece paydaş taleplerine cevap vermekle kalmayıp; düzenleyici uyum, finansal performans ve uzun vadeli kurumsal sürdürülebilirlik açısından da stratejik önem taşımaktadır (Eccles & Krzus, 2018; Gray, 2010). İşletmelerin sürdürülebilirlik raporlamasında şeffaf, güvenilir ve doğrulanabilir bilgiler sunması, yatırımcı güveni, sermaye maliyeti avantajı ve piyasa itibarı gibi doğrudan ekonomik faydalar sağlamaktadır (Eccles & Klimenko, 2019).

Türkiye özelinde 2025 yılında yürürlüğe giren **Sürdürülebilirlik Denetimi Yönetmeliği**, ülkenin sürdürülebilirlik denetimi alanındaki normatif düzenleme eksikliğini gidererek, sürdürülebilirlik raporlarının bağımsız denetim güvencesi süreçlerini yasal zemine oturtmuştur. Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) ve Türkiye Denetim Standartları (TDS 3000), Avrupa Birliği Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi (CSRD) ve Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (ESRS) ile uyumlu bir temel oluşturmuş; bu sayede Türk işletmeleri, özellikle Avrupa Birliği pazarlarında rekabetçi avantaj elde etme imkânına kavuşmuştur (KGK, 2025; European Commission, 2022).

Ancak, mevzuat uyumunun sağlanmış olması, etkin bir sürdürülebilirlik denetim sisteminin oluşturulması için tek başına yeterli değildir. Denetim süreçlerinin etkinliği, mevzuat ve standartların uygulanmasında kurumsal kapasite, insan kaynağı, teknoloji entegrasyonu ve kurumsal yönetim ilkelerinin ne ölçüde benimsendiğiyle doğrudan ilişkilidir. Bu bağlamda, Türkiye’de sürdürülebilirlik denetimi ve gözetim süreçlerinde halen yapısal eksiklikler ve uygulamaya ilişkin sorunlar mevcuttur.

İlk olarak, sürdürülebilirlik denetimi alanında faaliyet gösterecek bağımsız denetçilerin yetkinliği ve uzmanlaşma düzeyinde eksiklikler dikkati çekmektedir. KGK tarafından yürütülen denetçi yetkilendirme ve sicil kayıt süreçleri, temel bir kalite filtresi sağlamakla birlikte, sürdürülebilirlik denetimi

özelinde ileri düzey uzmanlık gerektiren alanlarda kapasite geliştirme programlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Türkiye'nin, sürdürülebilirlik muhasebesi ve denetimi konusunda yapılandırılmış sertifikasyon sistemlerini hayata geçirmesi ve bu alanı bağımsız bir meslek disiplini olarak kurumsallaştırması gerekmektedir (IFAC, 2023). Uluslararası uygulamalarda olduğu gibi, Türkiye'de de denetim ve gözetim profesyonellerinin sürekli eğitim yükümlülüğü çerçevesinde geliştirilmesi, hem kalite standartlarının yükseltilmesi hem de piyasa güvenilirliğinin artırılması açısından önem arz etmektedir.

İkinci olarak, sürdürülebilirlik verilerinin güvenilirliğini ve denetim kanıtlarının doğruluğunu artırmak için dijitalleşmenin sağladığı imkânlardan etkin biçimde faydalanılması zorunludur. Blockchain tabanlı sistemlerle sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin verilerin kaydedilmesi ve izlenebilir hale getirilmesi, veri bütünlüğü ve güvenilirliğini artıracaktır (KPMG, 2022). Ayrıca, yapay zekâ destekli analitik denetim yazılımlarının kullanımı, sürdürülebilirlik performans göstergelerinin tutarlılığını test etme, anomali tespiti ve risk değerlendirme süreçlerinde denetçilerin karar verme kalitesini artıracaktır. Türkiye'deki denetim kuruluşlarının dijital dönüşüm projelerine öncelik vermesi ve bu yönde kamu otoriteleri tarafından finansal ve teknik destek sağlanması elzemdir.

Üçüncü olarak, kurumsal gözetim mekanizmalarının bağımsızlık ve şeffaflık ilkeleri temelinde güçlendirilmesi gerekmektedir. KGK tarafından sürdürülen kalite güvence incelemeleri, Avrupa Menkul Kıymetler ve Piyasalar Kurumu (ESMA) ve ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) uygulamalarıyla karşılaştırıldığında, süreç sıklığı ve kapsam açısından gelişime açıktır (ESMA, 2023). Özellikle, sürdürülebilirlik raporlamasına tabi olan işletmelerin denetimini üstlenen bağımsız denetim kuruluşlarının 6 yılda bir zorunlu gözetimden geçirilmesi, piyasa dinamikleri ve sürdürülebilirlik raporlamasının dinamik doğası dikkate alındığında, daha kısa periyotlarla ve risk bazlı inceleme yöntemleriyle geliştirilmelidir.

Türkiye'de uygulanan idari yaptırımların etkinlik düzeyi de sorgulanmaya açıktır. Mevcut durumda, faaliyet izni askıya alma veya iptal etme gibi ağır yaptırımlar, ancak ciddi ihlallerde gündeme gelmektedir. Oysa piyasa disiplinini korumak ve denetim kalitesini artırmak amacıyla, daha esnek ve kademeli bir yaptırım sistemi oluşturulmalı; denetim kuruluşları ve denetçilerin mali sorumlulukları artırılarak, bireysel ve kurumsal sorumluluklar dengeli biçimde tesis edilmelidir. Avrupa Birliği'nde uygulandığı gibi, şeffaflık raporlarının düzenli ve güncel biçimde yayımlanması, kamuoyu

denetimini ve hesap verebilirlik mekanizmalarını güçlendirecektir (European Commission, 2022).

Sürdürülebilirlik denetimi ve raporlamasında karşılaşılan tüm bu zorluklara rağmen, Türkiye'nin düzenleyici çerçevesini Avrupa Birliği ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ile uyumlu hale getirmesi, ülkenin sürdürülebilirlik odaklı büyüme ve kalkınma vizyonunu destekleyecek stratejik bir adımdır. Bu süreç, sadece düzenleyici uyumdan ibaret olmayıp, aynı zamanda Türk işletmelerinin uluslararası piyasalarda yatırım çekme kapasitesini artıracak, rekabet avantajı sağlayacak ve sürdürülebilir kalkınma hedeflerine ulaşma yolunda önemli bir kaldıraç işlevi görecektir.

Sonuç olarak, sürdürülebilirlik raporlaması ve denetimi, çağdaş muhasebe ve denetim uygulamalarının ayrılmaz bir parçası haline gelmiş; şeffaflık, hesap verebilirlik ve kurumsal sorumluluk ilkelerinin iş dünyasında içselleştirilmesini sağlamıştır. Türkiye, sürdürülebilirlik denetimi ve kurumsal gözetim süreçlerini sürekli iyileştirerek ve dijital dönüşümü hızlandırarak, bu alanda uluslararası standartları yakalayabilir ve küresel sermaye piyasalarının güvenilir bir aktörü olma potansiyelini güçlendirebilir.

Kaynaklar

- Adams, C. A., & McNicholas, P. (2007). Making a difference: Sustainability reporting, accountability and organisational change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(3), 382–402. <https://doi.org/10.1108/09513570710748553>
- Borsa İstanbul. (2023). *Sürdürülebilirlik Endeksi Kriterleri*. Erişim adresi: <https://www.borsaistanbul.com>
- Eccles, R. G., & Klimenko, S. (2019). The investor revolution. *Harvard Business Review*, 97(3), 106-116.
- Eccles, R. G., & Krzus, M. P. (2018). The Nordic model: An analysis of leading practices in ESG disclosure. *Nordic Journal of Business*, 67(2), 4-24.
- European Commission. (2022). *Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)*. Erişim adresi: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en
- ESMA (European Securities and Markets Authority). (2023). *Annual Report on Supervision and Enforcement*. Erişim adresi: <https://www.esma.europa.eu>
- Global Reporting Initiative (GRI). (2021). *GRI Standartları*. Erişim adresi: <https://www.globalreporting.org/standards>
- Gray, R. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability... and how would we know? *Accounting, Organizations and Society*, 35(1), 47-62.
- Herzig, C., & Schaltegger, S. (2006). *Sustainability Accounting and Reporting: Development, Linkages and Reflection*. University of Lüneburg, Centre for Sustainability Management.
- IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). (2022). *ISAE 3000 (Revised): Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information*. Erişim adresi: <https://www.iaasb.org>
- IFAC (International Federation of Accountants). (2023). *State of Play: Sustainability Assurance 2023*. Erişim adresi: <https://www.ifac.org>
- IFRS Foundation. (2023). *IFRS S1 Genel Sürdürülebilirlik İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Gereklilikler ve IFRS S2 İklimle İlgili Açıklamalar Standartları*. Erişim adresi: <https://www.ifrs.org>
- Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). (2025). *Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) ve Sürdürülebilirlik Denetimi Yönetmeliği*. Resmî Gazete, Sayı: 32540.
- KPMG. (2022). *The Time Has Come: The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2022*. Erişim adresi: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2022/11/sustainability-reporting.html>

Pandey, R. (2014). *Sustainability Accounting and Reporting: A Manual for Practitioners*. New Delhi: TERI Press.

SAP. (2023). *SAP Sustainability Control Tower*. Erişim adresi: <https://www.sap.com>