



Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi

The International Journal of Economic and Social Research

2024, 20(2)

Güncel Gelişmeler Ekseninde Sürdürülebilirlik Raporlama Sürecinin ve Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarının Değerlendirilmesi¹

Evaluation of Sustainability Reporting Process and Turkish Sustainability Reporting Standards in the Light of Current Developments

Nurettin ÖZDEMİR² 

Geliş Tarihi (Received): 28.05.2024

Kabul Tarihi (Accepted): 11.07.2024

Yayın Tarihi (Published): 30.12.2024

Özet: Son yıllarda birçok bilim dalında olduğu gibi muhasebe ve yönetim alanında da önem kazanan ve üzerinde en çok durulan konuların başında sürdürülebilirlik kavramı gelmektedir. Tüm dünyayı yakından etkileyen küresel ısınma, iklim değişikliği, orman yangınları ve kutuplardaki buzulların erimesi gibi yıkıcı olaylar bir taraftan sürdürülebilirlik kavramının önemini ortaya koyarken diğer taraftan da ülkelerin sürdürülebilirliğe ilişkin stratejiler geliştirmesini zorunlu hale getirmiştir. Bu durum, finansal raporlama sürecini de yakından etkilemiş ve finansal bilgi kullanıcılarının beklentilerinin değişmesine neden olmuştur. Geçmiş yıllarda yalnızca finansal bilgilerle ilgilenen ve bu bilgilerle yetinen kullanıcılar, son yıllarda ise işletmelerin sürdürülebilirlik alanında yaptığı faaliyetlere ilişkin bilgileri de yoğun bir şekilde talep etmeye başlamışlardır. Finansal bilgi kullanıcılarının artan taleplerini karşılayabilmek amacıyla uluslararası düzeyde çalışmalar yapılmış ve halen de yapılmaya devam edilmektedir. Bu kapsamda, 2021 yılında ISSB kurulmuş ve ilgili kurum tarafından yapılan çalışmalar sonucunda Haziran-2023'te IFRS S1 ve IFRS S2 standartları yayımlanmıştır. Dünya genelinde benimsenen standartlara uyum sağlamak amacıyla Türkiye'de de çalışmalar yürütülmüştür. Bu çerçevede, Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarının belirlenmesinden ve yayımlanmasından sorumlu olan KGK, ISSB tarafından yayımlanan standartların Türkçe çevirilerini Aralık-2023'te mevzuata kazandırmıştır. Kurum ayrıca, sürdürülebilirlik raporlaması yapacak işletmelerin kapsamını belirleyerek kapsama giren işletmelerin 01.01.2024 tarihi itibarıyla zorunlu olarak raporlama yapmalarını hükme bağlamıştır. Bu çalışmada, sürdürülebilirlik raporlamasının önemine ilişkin bir değerlendirme yapılarak Türkiye'de sürdürülebilirlik raporlamasının çerçevesini oluşturan TSRS 1 ve TSRS 2 standartlarında yer alan hükümler incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilirlik, Sürdürülebilirlik Raporlaması, TSRS 1, TSRS 2.

&

Abstract: In recent years, the concept of sustainability has become one of the most important and emphasized issues in the field of accounting and management as in many other disciplines. Destructive events such as global warming, climate change, forest fires and melting of polar ice caps, which closely affect the whole world, have revealed the importance of the concept of sustainability on the one hand, and on the other hand, it has made it obligatory for countries to develop strategies related to sustainability. This situation has also closely affected the financial reporting process and caused the expectations of financial information users to change. In the past years, users who were only interested in and satisfied with the financial information of enterprises have started to demand information on the activities of enterprises in the field of sustainability in recent years. In order to meet the demands of financial information users, international studies have been carried out and continue to be carried out. In this context, ISSB was established in 2021 and as a result of the studies carried out by the relevant institution, IFRS S1 and IFRS S2 standards were published in June-2023. Efforts have also been made in Turkey to harmonize with the standards adopted worldwide. In this framework, KGK, which is responsible for determining and publishing the Turkish Sustainability Reporting Standards, introduced the Turkish translations of the standards published by ISSB in December-2023. The Authority also determined the scope of sustainability reporting and stipulated that the enterprises within the scope of sustainability reporting will be required to report as of 01.01.2024. In this study, an assessment of the importance of sustainability reporting is made and the provisions of TSRS 1 and TSRS 2 standards, which constitute the framework of sustainability reporting in Turkey, are analyzed.

Keywords: Sustainability, Sustainability Reporting, TSRS 1, TSRS 2.

Atıf/Cite as: Özdemir, N. (2024). Güncel Gelişmeler Ekseninde Sürdürülebilirlik Raporlama Sürecinin ve Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarının Değerlendirilmesi. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 20(2), 444- 458.

İntihal-Plagiarizm/Etik-Ethic: Bu makale, en az iki hakem tarafından incelenmiş ve intihal içermediği, araştırma ve yayın etiğine uyulduğu teyit edilmiştir. / This article has been reviewed by at least two referees and it has been confirmed that it is plagiarism-free and complies with research and publication ethics. <https://dergipark.org.tr/pub/ijaws>

Copyright © Published by Bolu Abant İzzet Baysal University, Since 2005 – Bolu

¹ Bu çalışma, 15-16 Temmuz 2023 tarihlerinde 1. Uluslararası Uludağ Bilimsel Araştırmalar Kongresinde sunulan "Raporlamanın Yeni Yüzü: Sürdürülebilirlik Raporlaması" başlıklı bildirinin genişletilmiş halidir.

² Dr. Öğr. Üyesi Nurettin ÖZDEMİR, Yozgat Bozok Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, nurettin.ozdemir@bozok.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-6101-3030>

1. Giriş

Son yıllarda birçok bilim dalında olduğu gibi muhasebe ve yönetim alanında da önem kazanan ve üzerinde en çok durulan konuların başında sürdürülebilirlik kavramı gelmektedir. Küresel ısınma, iklim değişikliği, orman yangınları ve kutuplardaki buzulların erimesi gibi yıkıcı olaylar sürdürülebilirlik kavramının önemini ortaya koyarken diğer taraftan da sürdürülebilirliğe ilişkin stratejiler geliştirilmesini zorunlu hale getirmiştir (Rahi vd., 2023: 1). Bu kapsamda bahsedilen sorunlara maruz kalan ülkeler tarafından, yaşanan olumsuzlukları yavaşlatmak amacıyla yeni hedefler belirlenirken aynı zamanda yaşanan olumsuzlukların etkilerini azaltmak amacıyla da çeşitli çalışmalar yapılmaktadır (Temiz vd., 2022: 863). Sürdürülebilirlik kavramının ilk temelleri ise Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu tarafından 1987 yılında hazırlanan Brundtland Raporuyla atılmıştır. İlgili raporda sürdürülebilir kalkınma “*gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılama kabiliyetinden ödün vermeden bugünün ihtiyaçlarının karşılmasını sağlamak*” şeklinde tanımlanırken yaygın yoksulluğun kaçınılmaz olduğu gerçeğinden yola çıkan komisyon tarafından, sürdürülebilir kalkınma yoluyla herkesin temel ihtiyaçlarının karşılanması ve daha iyi bir yaşam fırsatı sunulması gerekliliğine vurgu yapılmıştır (Brundtland Raporu, 1987).

Sürdürülebilirlik kavramına olan ilginin bu denli artışının temelinde çevreyi yıkıcı eylemlerin insanlığa vereceği zararlar hakkındaki farkındalık ve sürdürülebilirlik kavramıyla finansal performans kavramı arasındaki doğrusal ilişki yatmaktadır. Kurumsal sürdürülebilirliğe önem veren ve faaliyetlerini bu kapsamda planlayan işletmeler yüksek getirili sürdürülebilir mal ve hizmet üretimi, maliyet tasarrufu (enerji verimliliği), etkin risk yönetimi (yasal yükümlülüklerden kaçınma), marka itibarını ve müşteri sadakatini artırma gibi avantajlar sayesinde finansal performanslarına katkıda bulunabilmektedirler (Rahi vd., 2023: 1).

Diğer taraftan sürdürülebilirliğe ilişkin yapılan çalışmaların tek yönlü yaklaşımlar çerçevesinde yapılması başarısızlıklarla sonuçlanırken bu durum iş birliğine dayalı çalışmalara ağırlık verilmesine neden olmuştur. Bu alanda gerçekleştirilen iş birliği kapsamındaki çalışmalar, 1992 yılındaki Birleşmiş Milletler (BM) Çevre ve Kalkınma Konferansı ile başlarken BM üyesi 193 ülke tarafından 2016 yılında imzalanan ve 2030 yılına kadar ulaşılması planlanan Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarının belirlendiği eylem çağrısına kadar uzanmaktadır (Vurro vd., 2024: 9-10).

Geleneksel (finansal) muhasebe tarafından sunulan bilgilerin kurumsal, çevresel ve sosyal etkileri tam olarak yansıtmaması önemli bir eksikliğe neden olurken son yıllarda raporlama sisteminin de eleştirilmesine neden olmuştur (Yücel, 2023: 60). İşletmelerin sürdürülebilirliğe yönelik faaliyetlerinin görünür kılınması ve işletme ile ilgili tarafların ihtiyacı olan bilgilerin sunulması amacıyla gerçekleştirilen sürdürülebilirlik faaliyetlerinin raporlanması büyük önem kazanmıştır. Bu durumun en önemli göstergesi, işletmeler tarafından gerçekleştirilen sosyal ve çevresel faaliyetlere ilişkin bilgilerin finansal muhasebe yoluyla raporlanma imkanının olmaması ve eksik kalan bilgiler nedeniyle de kurumsal faaliyetlere ilişkin değerlendirmenin tam olarak yapılamamasıdır (Beyazyol ve Ataman Gökçen, 2023: 113).

Geçmiş yıllarda işletmelerin sunduğu finansal bilgilerle yetinen finansal bilgi kullanıcıları, son zamanlarda ise finansal bilgilere ilave olarak finansal olmayan bilgileri yayımlanmasına yönelik taleplerini güçlü bir şekilde dile getirmeye başlamışlardır. Kullanıcıların bu talebi, ilk olarak 1972 yılında Roma Kulübü tarafından yayımlanan “Büyümenin Sınırları” adlı rapor ile sürdürülebilirlik raporlamasını gündeme getirmiştir (KGK-A, www.kgk.gov.tr). Sürdürülebilirlik raporlarına olan ilginin ve beklentinin artması hem raporlama yapacak işletmelerin hem de bu alanda faaliyet gösteren düzenleyici kurumların farkındalık düzeylerinin artmasını sağlamıştır (<https://www.borsaistanbul.com/tr/sayfa/472/surdurulebilirlik>).

Finansal bilgi kullanıcılarının talepleri ve düzenleyici kurumlar tarafından yapılan çalışmalar, sürdürülebilirlik raporlamasının daha fazla önem kazanmasını sağlayarak dünya genelinde sürdürülebilirlik raporu yayımlayan işletme sayısının hızlı bir şekilde artmasını sağlamıştır. Türkiye’de de

sürdürülebilirlik raporlaması yapan işletme sayısındaki artış bazı düzenlemeleri de beraberinde getirmiştir. Öncelikle Haziran-2022'de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK)'na Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS)'ni belirleme ve yayımlama yetkisi verilmiştir. Kasım-2022'de ise KGK'ya sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin denetim yetkisi verilirken Mart-2023'te kurum bünyesinde Sürdürülebilirlik Standartları Dairesi Başkanlığı kurulmuştur (KGK-B, www.kgk.gov.tr). KGK tarafından yapılan çalışmalar neticesinde 29 Aralık 2023 tarihli Resmî Gazete'de gerekli şartları taşıyan işletmelerin 01 Ocak 2024 tarihinden itibaren zorunlu olarak sürdürülebilirlik raporlaması yapması hükme bağlanmıştır.

Bu çalışma, sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin bir değerlendirme yapmak ve Türkiye'de sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili süreç hakkında bilgi vermek amacıyla yapılmıştır. Bu amaçla çalışmada sürdürülebilirlik raporlaması, Türkiye'de ve Dünya'da sürdürülebilirlik raporlamasına yönelik yapılan çalışmalar, KGK tarafından yapılan çalışmalar ve bu çalışmalar sonunda yayımlanan TSRS 1 ve TSRS 2 standartları incelenmiştir. Sonuç ve genel değerlendirme yapılarak çalışma tamamlanmıştır.

2. Sürdürülebilirlik Raporlaması

Uluslararası düzeyde yaşanan çevresel, sosyal ve ekonomik sorunlar bir taraftan sürdürülebilirliğe ilişkin endişeleri artırırken diğer taraftan da kapsamlı ve entegre bir raporlama anlayışının önem kazanmasını sağlamıştır (Schaltegger vd., 2022: 481). Kaynakların hızlı tüketimi, çevresel faktörlerin bozulması ve sosyal alanlarda yaşanan eşitsizliklerin ortaya çıkardığı endişeler, sürdürülebilir toplum ve ekonomi ile ilgili çalışmaların hız kazanmasına neden olmuştur (Adams vd., 2016: 180). Bu durum, sürdürülebilirliğin sağlanması ile ilgili işletme içi faaliyetler kadar işletme dışı faaliyetlerin de önemini ortaya çıkarmıştır. Çünkü sürdürülebilirlik, devamlılığın ve sürekliliğin sağlanmasında işletme içi faktörlerin yanı sıra isteğe bağlı olarak dış faktörlere de bağımlı olmak şeklinde ifade edilmektedir (Saban vd., 2017: 103).

Sürdürülebilirlik kavramı, işletmeler açısından finansal raporların yanı sıra finansal olmayan raporların da önemini artırarak yeni bir raporlama alanının ortaya çıkmasını sağlamıştır. Sürdürülebilirlik raporlaması olarak adlandırılan bu alan, işletmelerin hem ekonomik, çevresel, sosyal ve yönetim performanslarına ilişkin bilgi sunumuna hem de işletmelerin toplumdaki rolü ve topluma olan katkılarına ilişkin bilgi sunumuna imkân sağlamaktadır. Ayrıca hazırlanan sürdürülebilirlik raporları ile işletmelerin, finansal olmayan olaylara ilişkin değer oluşturma kapasiteleri hakkında bilgi edinilebilmektedir (KGK-A, www.kgk.gov.tr). İşletmelerin hem bugünün hem de geleceğin ekonomik, sosyal ve çevresel olanaklarının ve kaynaklarının şekillendirilmesinde rol alan aktörlerin başında geldiği düşünüldüğünde, sürdürülebilirlik alanından hazırlanan raporların önemi daha iyi anlaşılabilir (Özsözgün Çalışkan, 2012: 47).

İşletme ile ilgili paydaşların artan talepleri ve işletme yöneticilerinin sürdürülebilirliğe ilişkin farkındalıklarının artmasıyla birlikte sürdürülebilirlik raporlaması da daha büyük önem kazanmıştır (Beyazyol ve Ataman Gökçen, 2023: 115). Diğer taraftan işletmelerin finansal getiri, ekonomik fayda ve değer sağlamak gibi kısa, orta ve uzun vadedeki amaçları da işletmelerin sürdürülebilirlik raporlamasına yönelmelerini sağlamıştır. İşletmeler açısından sürdürülebilirlik raporlamasının diğer amaçları şunlardır (Landrum ve Ohsowski, 2017: 129-130):

- Paydaşlarla daha etkili bir iletişim kurularak onların davranışlarını olumlu yönde etkilemek,
- Finansal olaylar dışındaki olumlu faaliyetlerin raporlanması suretiyle daha iyi bir imaj sağlamak,
- Talep edilen faaliyetlerin raporlanmasıyla birlikte şeffaflığı ve hesap verebilirliği sağlamak,
- Müşterilerin tutum ve davranışlarını olumluya çevirmek,
- Şirketin hem kendi dünyasını hem de çevresini nasıl anlamlandırdığını ortaya koymak ve
- Paydaşlarla birlikte diyalog kurulması suretiyle şirketin kimliğini oluşturmak.

Sürdürülebilirlik raporlamasına olan ilginin ve farkındalığın artmasıyla birlikte son yıllarda hem dünyada hem de Türkiye'de sürdürülebilirlik raporlaması yapan işletmelerin sayısında önemli bir artış yaşanmıştır. Uluslararası düzeyde faaliyet gösteren büyük şirketlerin %90-95'i sürdürülebilirlik raporlaması

yapmaktadır (Landrum ve Ohsowski, 2017: 128). Türkiye’de ise Şubat-2024 itibarıyla Borsa İstanbul (BIST) Sürdürülebilir Endeksinde işlem gören 80 şirket sürdürülebilirlik raporlaması yapmaktadır (<https://www.kap.org.tr/tr/Endeksler>).

3. Sürdürülebilirlik Raporlamasının Tarihsel Gelişimi

Sürdürülebilirlik faaliyetlerinin gelişimi ve raporlanmasına yönelik hem uluslararası düzeyde hem de ulusal düzeyde birçok sivil toplum kuruluşu organize edilen kuruluşlar tarafından önemli çalışmalar yapılmıştır. Uluslararası düzeyde organize edilen sivil toplum kuruluşları Şekil 1’de sunulmuştur.



Şekil 1: Sürdürülebilirlik Raporlamasına Yön Veren Uluslararası Kuruluşlar

Kaynak: KGK-C, <https://www.kgk.gov.tr>

Sürdürülebilirlik faaliyetlerinin desteklenmesi amacıyla uluslararası düzeyde yapılan çalışmalara bakıldığında ise; 1972 yılında Roma Kulübü tarafından Büyümenin Sınırları adlı raporun yayımlandığı, 1987 yılında BM öncülüğünde Ortak Geleceğimiz (Brundtland Raporu) adlı raporun yayımlandığı, 1992 yılında yine BM öncülüğünde Rio’da Çevre ve Kalkınma Zirvesi’nin düzenlendiği, 2000 yılında BM Küresel İlkeler Sözleşmesi’nin imzalandığı, 2015 yılında BM üyesi ülkeler tarafından 2030 yılında ulaşılmaya planlanan 17 Sürdürülebilir Kalkınma Hedefinin kabul edildiği, 2016 yılında Paris İklim Anlaşması’nın imzalandığı, 2019 yılında Avrupa Birliği (AB) Yeşil Mutabakatının ve 2021 yılında AB Taslak Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması Direktifinin yayımlandığı görülmektedir (KGK-C, www.kgk.gov.tr). Daha sonra Mart-2022’de ISSB tarafından Türkiye’de de sürdürülebilirlik raporlamasına yön veren ve referans belge olarak dikkate alınan IFRS S1 ve IFRS S2 standartlarının taslak metinleri kamuoyu görüş ve önerilerini toplamak amacıyla yayımlanmıştır (IFRS-A, <https://www.ifrs.org/>). İlgili taslak metinler için kamuoyundan gelen geri dönütler doğrultusunda Haziran-2023’te IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information ve IFRS S2 Climate-related Disclosures standardı yayımlanarak sürdürülebilirlik raporlamasının çerçevesi oluşturulmuştur (IFRS-B, <https://www.ifrs.org/>). ISSB tarafından yayımlanan sürdürülebilirlik standartları, Türkiye’nin de üyesi olduğu ve dünya menkul kıymetler borsasının %95’inden fazlasını düzenleyen Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) tarafından onaylanarak daha geniş kitlelere yayılması noktasında önemli bir adım atılmıştır (KGK-D, www.kgk.gov.tr).

Sürdürülebilirlik raporlamasının gelişimine yönelik Türkiye’de de ciddi çalışmalar yapılmış ve halen yapılmaya devam etmektedir. Bu kapsamda yapılan çalışmalar arasında en önemli yeri BIST ve KGK tarafından yapılan çalışmalar almaktadır. BIST, Dünya Borsalar Federasyonu’nun sürdürülebilirlikle ilgili belirlediği stratejiler çerçevesinde; şirketlere sürdürülebilirlik faaliyetlerinde rehberlik etmek ve farkındalık yaratmak amacıyla 2014 yılında bir rehber hazırlamış ve bu rehberi 2020 yılında güncellemeye tabi tutmuştur. BIST, ayrıca 2014 yılında Sürdürülebilirlik Endeksinin hesaplamaya başlamıştır. Kurum, finans

alanındaki güncel gelişmelere uyum sağlamak ve endekste yer alan şirket sayısını artırmak amacıyla 2021 yılı itibarıyla endeks hesaplamasında Refinitiv'in sürdürülebilirlik değerlendirme sonuçlarını kullanmaya başlamıştır (<https://www.borsaistanbul.com/tr/sayfa/472/surdurulebilirlik>).

Türkiye'de sürdürülebilirlik raporlamasına yön veren diğer kurum KGK, bu alana yönelik çalışmalarını 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nin 88. maddesinde yapılan değişikliğe dayanarak yapmaktadır. Kurum, ilgili kanun ile kendisine verilen yetkiyi kullanarak Haziran-2022 itibarıyla uluslararası sürdürülebilirlik standartlarıyla uyumlu Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarını belirlemeye ve yayımlamaya yönelik çalışmalar yapmaktadır. Kasım-2022'de ise KGK'ya sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin denetim yetkisi verilirken Mart-2023'te kurum bünyesinde Sürdürülebilirlik Standartları Dairesi Başkanlığı kurulmuştur (KGK-B, www.kgk.gov.tr). KGK tarafından yapılan çalışmalar neticesinde Aralık-2022'de IFRS S1 ve IFRS S2'nin Türkçe çevirileri olan UFRS S1 ve UFRS S2 standartlarının taslak metinlerinin yayımlanması ile ulusal düzeyde sürdürülebilirlik standartlarının oluşturulması yönünde ilk adım atılmıştır. Kurum, taslak metinler üzerinden yaptığı çalışmaları son aşamaya getirerek 8 Aralık 2023'te kamuoyu görüş ve önerilerini almak amacıyla sitesinde yayımlamıştır. Kamuoyundan gelen geri dönüşler doğrultusunda nihai hali hazırlanan TSRS 1 ve TSRS 2 standartları 29 Aralık 2023 tarih ve 32414 sayılı Mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Aynı Resmî Gazete'de yayımlanan "Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı" ile de bu standartlara tabi olacak işletmelere ilişkin kriterler belirlenmiş ve kriterleri sağlayan kurum, kuruluş ve işletmelerin 01 Ocak 2024 tarihinden itibaren zorunlu olarak sürdürülebilirlik raporlaması yapması hükmüne bağlanmıştır.

Türkiye'de BIST ve KGK tarafından yapılan çalışmaların yanı sıra Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Ticaret Bakanlığı, Çevre Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı tarafından da çalışmalar yapılmıştır. Sürdürülebilirlik raporlamasına yön vermek amacıyla SPK tarafından yapılan çalışmalar Kurumsal Yönetim Tebliği'nde 2020 yılında yapılan değişiklikler ve bu kapsamda hazırlanan Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi ile yapılmıştır (<https://spk.gov.tr/surdurulebilirlik>). Ticaret Bakanlığı, 2021 yılında yayımladığı Yeşil Mutabakat Eylem Planı ile Çevre Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı ise 2014 yılında yayımladığı Sera Gazı Emisyonlarının İzlenmesi ve Raporlanması Hakkında Tebliğ ile sürdürülebilirlik raporlamasına katkı sağlamıştır.

4. Literatür Araştırması

Sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin genel bir değerlendirmenin yapıldığı, TSRS 1 ve TSRS 2 standartlarında yer alan hükümlerin incelendiği bu çalışmada yapılan literatür araştırmasında tespit edilen çalışmalardan bazıları bu bölümde sunulmuştur.

Ali ve diğerleri (2023) çalışmalarında; sürdürülebilirlik raporlamasına etki eden departmanlar, sorumlu kişiler, politikalar, stratejiler ve güvence denetimi gibi faktörlerin sürdürülebilirlik raporlaması üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Bu amaçla Pakistan'da sürdürülebilirlik raporlaması yapan 280 şirketin raporları içerik analizine tabi tutulmuş ve ilişkilerin tespit edilmesi amacıyla çok değişkenli regresyon analizi tekniği kullanılmıştır. Çalışmada sürdürülebilirlik departmanı ve sorumlu kişiler dışında diğer faktörlerin raporlar üzerinde olumlu etki sağladığı tespit edilmiştir. Ayrıca çalışmada, gelişmekte olan ülkelerde yapılan sürdürülebilirlik raporlamasında bahsedilen faktörlerin uygulamaya alınmasının fayda sağlayacağı ifade edilmiştir.

Arkoh ve diğerleri (2023) çalışmalarında; sürdürülebilirlik raporlamasının belirleyici faktörleri üzerine yapılan araştırmaların gelişimi ve konu ile ilgili bilgi seviyesinin tespit edilmesi amacıyla 2002-2021 yılları arasında yayımlanan makalelerin sistematik literatür incelemesini yapmışlardır. Bu amaçla çalışmada sürdürülebilirlik raporlamasının belirleyici faktörleri; iç kaynaklar (kârlılık, firma büyüklüğü ve firma yaşı), sahiplik yapısı, yönetim kurulunun özellikleri (yönetim kurulu büyüklüğü, yönetim kurulu bağımsızlığı, yönetim kurulunun cinsiyet yapısı, kurul toplantı sayısı), düzenlemelere uyum ve paydaş yapısı (paydaş baskısı, sosyal/çevresel kaygılar ve talepler) olarak tespit edilmiştir. Ayrıca bu alanda

yapılan çalışmaların çoğunluğunun Asya ve Avrupa'da yapıldığı, buna karşılık Afrika ve Okyanusya'da çok fazla çalışmanın yapılmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Beyazyol ve Ataman Gökçen (2023) çalışmalarında; Borsa İstanbul Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan şirketlerin raporlarını incelemişlerdir. Bu kapsamda endekste yer alan 65 şirketin 2021 yılındaki raporları ele alınmış ve raporların birbiriyle karşılaştırması yapılmıştır. Çalışmada şirketlerin ESG skorları ile finansal bilgileri karşılaştırılmıştır. Yapılan karşılaştırmada şirketlerin çevresel, sosyal, yönetim ve genel ESG skorları ile aktif büyüklükleri, kârlılık oranları ve kaldıraç oranları arasında güçlü ve çoklu düzeyde ilişki olmadığı tespit edilmiştir.

Paridhi ve Arora (2023) çalışmalarında; sürdürülebilirlik raporlamasının gelişimini ve gelecekte ortaya çıkaracağı çalışma alanlarını tespit etmek amacıyla sistematik literatür taraması yapmışlardır. Aynı zamanda çalışmada, sürdürülebilirlik raporlamasının uluslararası düzeyde benimsenmesi ve uygulanması için mevcut zorlukların tespit edilmesi de amaçlanmıştır. Bu kapsamda çalışmada; sürdürülebilirlik raporlaması alanlarındaki araştırma eğilimleri, bu alanda yapılan çalışmalarda kullanılan anahtar kelimeler ve bunların bağlantıları, sürdürülebilirlik raporlamasını kısıtlayan zorluklar ve sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin gelecekte yapılacak araştırma alanları olmak üzere dört araştırma sorusuna cevap aranmıştır.

Rahi ve diğerleri (2023) çalışmalarında; sürdürülebilirlik faaliyetlerinin finansal performans üzerindeki etkilerini tespit etmek amacıyla nitel araştırma yöntemlerinden içerik analizini kullanarak bibliyometrik analiz yapmışlardır. Araştırmada ulaşılmak istenen temel amaç, sürdürülebilirlik faaliyetlerini etkileyen kurumsal eylemlerin yanı sıra daha önce yapılan çalışmalarda göz ardı edilen makro iş ortamındaki çevresel faktörlerin etkisini ortaya koymaktır. Bu amaçla çalışmada kurumsal sürdürülebilirlik ile finansal performans arasındaki ilişkiye yönelik literatürde yer alan önerilerin neler olduğu, bu iki kavram arasındaki ilişkiyi etkileyen faktörler ve bu iki kavram arasındaki bağlantının nasıl kavramsallaştırılacağı ile ilgili araştırma sorularına cevap aranmıştır.

Öktem ve Öktem (2022) çalışmalarında; IFRS ve ISSB hakkında genel bilgiler vererek sürdürülebilirlik raporlamasını IFRS çerçevesinde değerlendirmişlerdir. Çalışmada, ayrıca ISSB tarafından yayımlanan sürdürülebilirlik standartlarının taslak metinleri incelenmiş ve paydaşların önerilerine sunulan IFRS S1 ve IFRS S2 standartlarının taslak metinlerine yapılacak paydaş dönütlerinin büyük bir önem arz ettiği vurgulanmıştır.

Aksoy (2019) çalışmasında, sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin bir değerlendirme yapmıştır. Bu amaçla çalışma kapsamında farklı raporlama çerçevelerine göre hazırlanan sürdürülebilirlik raporları ele alınmış ve bu raporlarda değer yaratma kabiliyetini etkileyen ve stratejik hedeflerine ulaşmasına imkân sağlayacak hem olumlu hem de olumsuz tüm bilgilere yer verilmesinin işletmelere önemli faydalar sağlayacağı belirtilmiştir. Ayrıca çalışmada, işletmeler tarafından hazırlanan sürdürülebilirlik raporlarının amaçlarına ulaşabilmesi adına tüm paydaşların sürece katkı sağlamasının önemine vurgu yapılmıştır.

Ertan (2018) çalışmasında, Türkiye'de faaliyet gösteren 120 işletmenin 2005 – 2017 yılları arasında yayımlandığı toplam 391 adet sürdürülebilirlik raporunu incelemiştir. Çalışmada, sürdürülebilirlik raporu yayımlayan işletme sayısında yıllar itibarıyla artış yaşandığı, raporların genel itibarıyla Küresel Raporlama Girişimi tarafından hazırlanan rehberden faydalanılarak hazırlandığı, uygulama düzeyinin yüksek seviyede olduğu rapor sayısının çok fazla olmadığı ve yayımlanan raporların büyük çoğunluğunun imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmeler tarafından hazırlandığı sonucuna ulaşılmıştır.

Saban ve diğerleri (2017) tarafından yapılan çalışmada; öncelikle sürdürülebilirliğe ilişkin bir kavramsal çerçeveye yer verilmiş ve bu kapsamda sürdürülebilirlik, sürdürülebilir kalkınma ve kurumsal sürdürülebilirlik gibi kavramlara ilişkin bilgiler açıklanmıştır. Ayrıca çalışmada, kurumsal

sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili farklı raporlama çerçeveleri ele alınmış ve bu süreçte muhasebe fonksiyonunun sürdürülebilirlik raporlamasındaki rolü ve önemine ilişkin hususlara yer verilmiştir.

5. Sürdürülebilirlik Raporlamasına İlişkin Yayınlanan Standartların İncelenmesi

KGK, ISSB ile yapmış olduğu telif anlaşması kapsamında IFRS S1 ve IFRS S2 standartlarının Türkçe çevirileri olan TSRS 1 ve TSRS 2 standartlarını yayımlamıştır. İlgili standartlarda yer alan hükümlere ilişkin önemli hususlar bu bölümde incelenmiştir.

5.1. TSRS 1 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler Standardı

TSRS 1 standardının amacı, finansal bilgi kullanıcılarının herhangi bir işletmeye yönelik kaynak sağlama noktasında vereceği kararları etkilemesi muhtemel sürdürülebilirliğe ilişkin bilgilerin sunumunu zorunlu hale getirmektir (TSRS 1, prg: 1). Bu kapsamda işletmeler sürdürülebilirlik raporlarında, gelecekteki finansal yeterliliğini etkileme potansiyeli olan risk ve fırsatlara ilişkin önemli bilgilere yer verirler. Önemli bilgidir kasıt ise sürdürülebilirlik raporlarında verilmeyen, yanlış verilen ya da gizlenen bilgilerin finansal bilgi kullanıcılarının işletmeye ilişkin kararlarını makul seviyede etkilemesi olarak ifade edilmektedir (TSRS 1, prg: 17-18). İşletmelerin, finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına ya da diğer genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlayıp hazırlamadığına bakılmaksızın sürdürülebilirliğe ilişkin finansal bilgilerini TSRS'lerde yer alan hükümlere göre hazırlamalarında herhangi bir engel bulunmamaktadır (TSRS 1, prg: 5, 8).

İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaları, finansal tabloları raporlayan aynı işletme için olmalıdır (TSRS 1, prg: 20). Örneğin, ana şirket ve bağlı ortaklıkları için hazırlanan konsolide finansal tablolarda olduğu gibi sürdürülebilirlik raporlarının da ana şirket ve bağlı ortaklıkları kapsayacak şekilde sunulması gerekir (TSRS, prg: B38). İşletme, finansal bilgi kullanıcılarına fayda sağlayacak düzeyde hem sürdürülebilirliğe ilişkin riskler ve fırsatlar arasındaki bağlantıların hem de bunların finansal tablolardaki bilgilerle olan ilişkilerinin kurulabilmesine imkân sağlayacak bilgileri açıklar (TSRS 1, prg: 21). Diğer taraftan sürdürülebilirlik raporlarında sunulan bilgilerin faydalı olabilmesi için temel niteliksel özellikler arasında yer alan ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygunluk gibi özelliklere sahip olması gerekir. Aynı zamanda sunulan bilgilerin karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunum ve anlaşılabilir olması da sürdürülebilirliğe ilişkin bilgilerin faydasını artırmaktadır (TSRS 1, prg: 10).

TSRS 1 standardına göre işletmeler yönetim, strateji, risk yönetimi, metrikler ve hedefler olmak üzere 4 temel alanda açıklama yapmak zorundadırlar (TSRS 1, prg: 25). Temel alanlardan birincisi olan yönetim alanında finansal bilgi kullanıcılarına işletmenin sürdürülebilirliğe ilişkin riskleri ve fırsatları izlemek ve yönetmek amacıyla kullandığı süreç ve prosedür hakkında değerlendirme yapabilecekleri bilgiler sunulur. Bu amaçla yönetim alanında sürdürülebilirliğe ilişkin risk ve fırsatların gözetimine ilişkin bilgiler, bu alanda aktif rol alan organlar veya kişiler, yönetimin bu süreçte üstlendiği görevlere ilişkin bilgiler açıklanır (TSRS 1, prg: 26-27).

İkinci temel alan olan strateji alanında, finansal bilgi kullanıcılarının işletmenin sürdürülebilirlik faaliyetlerine ilişkin riskleri ve fırsatları yönetme stratejilerini anlamalarına imkân sağlayacak bilgiler açıklanır (TSRS 1, prg: 28). Bu kapsamda işletmelerin kısa, orta ve uzun vadedeki iş modelini, stratejisini, nakit akışlarını, finans kaynaklarına erişimini ve sermaye maliyetini etkilemesi muhtemel risk ve fırsatların açıklanması ve bu risk ve fırsatların işletmenin iş modeli, değer zinciri, strateji ve karar alma sürecine olan etkilerini açıklaması gerekir (TSRS 1, prg: 29).

Üçüncü temel alan olan risk yönetimi alanında, finansal bilgi kullanıcılarına işletmenin sürdürülebilirlik faaliyetlerine ilişkin risklerin ve fırsatların belirlenmesi, değerlendirilmesi, önceliklendirilmesi ve izleme sürecinin işletmenin genel risk yönetimine uygun hale getirilip getirilmediğini anlamalarına imkân sağlayacak bilgiler sunulmaktadır. Risk yönetimi alanında sunulan bilgiler sayesinde finansal bilgi kullanıcıları, işletmenin genel risk profili ile genel risk yönetimi süreçlerini değerlendirme imkanına sahip

olurlar (TSRS 1, prg: 43). Bu anlamda işletmeler tarafından, sürdürülebilirliğin sağlanmasına yönelik risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi, önceliklendirilmesi ve izlenmesi için kullanılan süreç ve politikalar (girdiler ve parametreler, senaryo analizi, risklerin etkilerinin değerlendirilmesi, risklerin önceliklendirilme şekli, risklerin izlenmesi ve süreçlerin tutarlı bir şekilde devam edip etmediği gibi) hakkında bilgiler açıklanır. Ayrıca risk yönetimi alanında işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili sahip olduğu fırsatların belirlenmesi, değerlendirilmesi, önceliklendirilmesi ve izlenmesi için kullandığı süreçlere ilişkin bilgiler de sunulur. Risk ve fırsatların belirlenmesi, değerlendirilmesi, önceliklendirilmesi ve izlenmesine ilişkin sunulan bilgilerin yanı sıra bu süreçlerin genel risk yönetimi sürecine entegrasyonu ve genel risk yönetim süreci bilgilendirme düzeyine ilişkin bilgilere de yer verilir (TSRS 1, prg: 44).

Dördüncü ve sonuncu temel alan olan metrikler ve hedefler alanında ise finansal bilgi kullanıcılarına, sürdürülebilirlikle ilgili işletme tarafından belirlenen hedefler ile mevzuat uyarınca ulaşılması gereken hedefler çerçevesinde sürdürülebilirliğe ilişkin risk ve fırsatlarla ilgili işletmenin performanslarını anlamalarına imkân sağlayacak bilgiler açıklanır. Bu anlamda hem ilgili TSRS kapsamında zorunlu kılınan metrikler hem de işletme tarafından belirlenen risk ve fırsatlara ilişkin metrikler sunulurken aynı zamanda metriklere ulaşma düzeyini belirlemeye yarayan performans bilgileri sunulur (TSRS 1, prg: 45-46). Metrikler ve hedeflere ilişkin bilgiler, belirli iş modellerini, faaliyetleri veya katılımı ortaya koyan diğer ortak özellikleri içermektedir (TSRS 1, prg: 48). İşletmeler metriğin kendisi tarafından geliştirilmesi halinde metriğin TSRS'ler dışından alındığını, alındığı kaynağın bilgilerini, metriğin tanımlamasını, metriğin ölçü bilgilerini, metriğin üçüncü kişiler tarafından doğrulanma bilgilerini ve metriğin hesaplanmasında kullanılan yöntem ve hesaplama girdilerini açıklarlar (TSRS 1, prg: 50). Belirlenen hedeflerin mevzuat kapsamında belirlenmiş olması durumunda kullanılan metriği, ulaşılması gereken hedefi, hedefin geçerli olduğu dönemi, ilerlemenin tespitinde dikkate alınan baz dönemi, dönüm noktaları ve ara hedefleri, hedeflere ilişkin değişikliklerin analizini ve varsa revizyon bilgilerini açıklarlar (TSRS 1, prg: 51). İşletmeler tarafından belirlenen metrik ve hedeflerin; anlamlı, açık ve kesin ifadeler kullanılarak etiketlenmesi ve tanımlanması gerekirken gösterilen ilerlemeyi tespit etmek amacıyla metrik ve hedeflerin tanım ve hesaplamalarında ilerleyen zaman boyunca tutarlı davranılması gerekir (TSRS 1, prg: 52-53).

İşletmeler, başka TSRS'lerde aksine bir hüküm bulunmadığı durumlarda sürdürülebilirliğe ilişkin tüm bilgileri önceki dönemde sunulan bilgilerle karşılaştırmalı bir şekilde raporlarlar (TSRS 1, prg: 70). Diğer taraftan sürdürülebilirliğe ilişkin sunduğu bilgiler TSRS'lerin tüm hükümlerine uygun olan işletmeler, açık ve koşulsuz bir uygunluk beyanına yer verirler. İşletme, TSRS'lerin tüm hükümlerine uymadığı takdirde TSRS'lere uygunluk sağladığına ilişkin bir beyanda bulunamaz (TSRS 1, prg: 72).

5.2. TSRS 2 İklimle İlgili Açıklamalar Standardı

TSRS 2 İklimle İlgili Açıklamalar standardının amacı, finansal bilgi kullanıcılarının vereceği kararlara fayda sağlamak amacıyla işletmenin maruz kaldığı iklimle ilgili riskler ve fırsatlara ilişkin bilgilerin açıklanmasına imkân sağlamaktır. TSRS 2 ile işletmelerin kısa, orta veya uzun vadedeki nakit akışlarını, finansmana erişimini veya sermaye maliyetini önemli seviyede etkilemesi beklenen iklimle ilgili risk ve fırsatlar zorunlu olarak açıklanır (TSRS, prg: 1-2). Standardın kapsamına, işletmenin iklimle ilgili maruz kaldığı fiziksel ve geçiş riskleri ile iklimle ilgili sahip olduğu fırsatlar girmektedir (TSRS 2, prg: 3).

TSRS 2'ye göre işletmelerin finansal bilgi kullanıcılarının sürdürülebilirlik faaliyetlerine yönelik değerlendirme yapabilmelerine imkân sağlayacak düzeyde yönetim, strateji, risk yönetimi, metrikler ve hedeflere ilişkin 4 temel alanda açıklama yapmaları gerekir (TSRS 2, prg: 5-37). Bu kapsamda yönetim alanında, finansal bilgi kullanıcılarının işletmenin iklime ilişkin riskleri ve fırsatları izlemek, yönetmek ve denetlemek amacıyla kullandığı yönetim süreçleri ve prosedürlerini anlamalarına imkân sağlayacak bilgiler sunulmaktadır (TSRS 2, prg: 5). İşletmeler yönetim alanında sürdürülebilirliğe ilişkin risklerin ve fırsatların gözetimine ilişkin bilgileri, bu alanda aktif rol alan organları veya kişileri, yönetimin sürece ilişkin üstlenmiş olduğu görevlere ilişkin bilgileri açıklarlar (TSRS 2, prg: 6). Ancak, işletmeler yönetim

alanına ilişkin bilgileri sunarken TSRS 1 standardında yer alan hükümler doğrultusunda gereksiz tekrarlardan kaçınır (TSRS 2, prg: 7).

Strateji alanında, finansal bilgi kullanıcılarının işletmenin iklimle ilgili riskleri ve fırsatları yönetme stratejilerini anlamalarına imkân sağlayacak bilgiler sunulur. Bu anlamda işletmelerin finansal yeterliliğini etkileyecek düzeyde karşılaşması muhtemel risk ve fırsatlar, risk ve fırsatların hem işletmenin iş modeli ve değer zinciri üzerine hem de strateji ve karar alma mekanizması üzerine etkileri, risk ve fırsatların işletmenin finansal planlamasına dahil edilme şekli ve iklimle ilgili değişiklik, gelişme ve belirsizliklere karşı iklim dirençliliği gibi hususlarda açıklama yapılır (TSRS 2, prg: 8-9).

Risk yönetimi alanında finansal bilgi kullanıcılarına, işletmenin iklimle ilgili risk ve fırsatları belirleme, değerlendirme, önceliklendirme ve izleme süreçlerinin genel risk yönetimi sürecine entegrasyonu ile hususları anlamalarına imkân sağlayacak bilgiler sunulur (TSRS, prg: 24). Bu anlamda işletmeler tarafından, sürdürülebilirliğin sağlanmasına yönelik risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi, önceliklendirilmesi ve izlenmesi için kullanılan süreç ve politikalar (girdiler ve parametreler, senaryo analizi, risklerin etkilerinin değerlendirilmesi, risklerin önceliklendirilme şekli, risklerin izlenmesi ve süreçlerin tutarlı bir şekilde devam edip etmediği gibi) hakkında bilgiler açıklanır. Ayrıca risk yönetimi alanında işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili sahip olduğu fırsatların belirlenmesi, değerlendirilmesi, önceliklendirilmesi ve izlenmesi için kullandığı süreçlere ilişkin bilgiler de sunulur. Risk ve fırsatların belirlenmesi, değerlendirilmesi, önceliklendirilmesi ve izlenmesine ilişkin sunulan bilgilerin yanı sıra bu süreçlerin genel risk yönetimi sürecine entegrasyonu ve genel risk yönetim süreci bilgilendirme düzeyine ilişkin bilgilere de yer verilir (TSRS 2, prg: 25). Ancak, işletmeler risk yönetimi alanına ilişkin bilgileri sunarken TSRS 1 standardında yer alan hükümler doğrultusunda gereksiz tekrarlardan kaçınır (TSRS 2, prg: 26).

Metrikler ve hedefler alanında ise, finansal bilgi kullanıcılarına işletmenin iklimle ilgili olarak hem kendi belirlediği hem de mevzuata göre ulaşması gereken hedeflere yönelik işletmenin performansını değerlendirebilecekleri bilgiler sunulur. Bu kapsamda işletmeler tarafından; sektörler arası metrik kategorileriyle ilgili bilgileri, belirli iş modelleri, faaliyetleri veya bir sektörde ortak katılımı ifade eden ortaya ilişkili metrikleri, iklimle ilgili riskleri azaltmak ve bunlara adapte olmak ya da iklimler ilgili fırsatları lehine çevirmek amacıyla belirlenen hedeflere ilişkin açıklamalar yapılır (TSRS 2, prg: 27-28).

6. Sürdürülebilirlik Raporlaması Standartlarının Uygulama Kapsamı

6102 sayılı TTK'da 4 Haziran 2022 tarihinde yapılan değişiklik ile uluslararası sürdürülebilirlik standartlarıyla uyumlu ulusal sürdürülebilirlik standartlarının belirlenmesi ve yayımlanması görevi KGK'ya verilmiştir (TTK, md: 88). KGK, kendisine verilen yetki doğrultusunda 29 Aralık 2023 tarihinde TSRS 1 ve TSRS 2 standartlarını yayımlamış ve "Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı" ile de bu standartlara tabi olacak işletmelerin kapsamını belirlemiştir. Buna göre aktif toplamı 500 Milyon TL, net satış hasılatı 1 Milyar TL ve çalışan sayısı 250'den fazla olan ve bu kriterlerin en az ikisini iki raporlama döneminde arka arkaya aşan aşağıdaki işletmeler takip eden dönemde TSRS'lere göre sürdürülebilirlik raporlarını hazırlamak zorundadır:

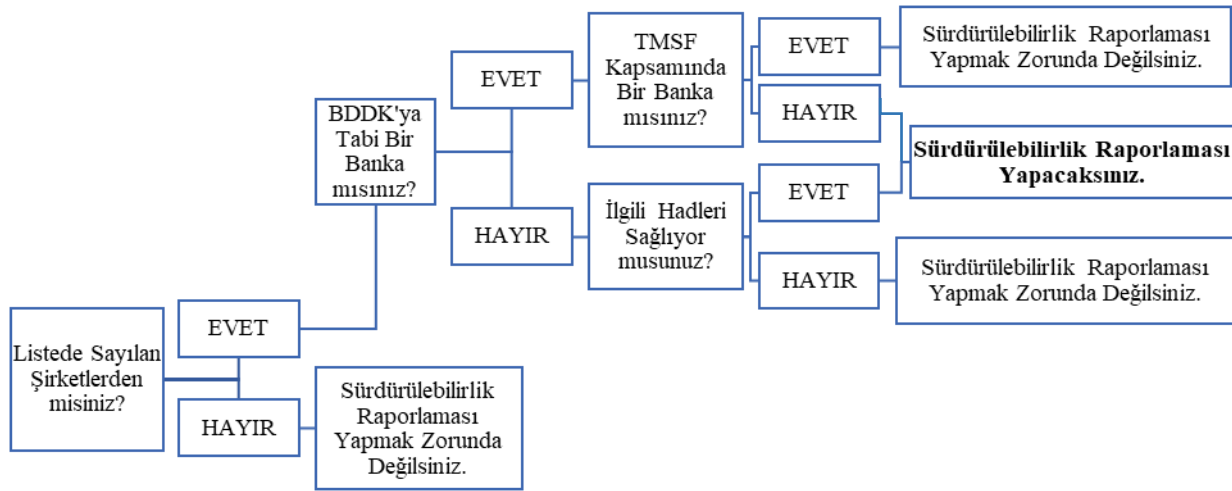
- SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden yatırım kuruluşları, kolektif yatırım kuruluşları, portföy yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları, merkezi takas kuruluşları, merkezî saklama kuruluşları ve veri depolama kuruluşları
- Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören veya işlem görmeleri amacıyla SPK tarafından onaylanmış geçerlilik süresi bulunan izahname veya ihraç belgesi bulunan anonim şirketler
- Bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmemekle birlikte halka arz edilmeksizin pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden veya bu amaçla SPK tarafından onaylanmış geçerlilik süresi bulunan ihraç belgesi olan anonim şirketler
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden; bankalar, derecelendirme kuruluşları, finansal holding şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktöring şirketleri, finansman

şirketleri, varlık yönetim şirketleri, finansal holding şirketlerinde ve bankalarda 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler ve tasarruf finansman şirketleri

- Sigortacılık Kanunu ile Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri
- BİST'te faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticaretiyle iştigal eden şirketler

Yukarıdaki listede yer almasına rağmen bankalar (Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu bünyesi dışında kalanlar) ise herhangi bir kritere tabi olmaksızın TSRS'lere göre sürdürülebilirlik raporlarını hazırlamaları gerekmektedir. Diğer taraftan TSRS kapsamına girmeyen kurum, kuruluş ve işletmeler ise sürdürülebilirlik raporlarını isteğe bağlı olarak TSRS'lere göre hazırlayabileceklerdir.

Kurul kararı ile sürdürülebilirlik raporlamasına tabi olacak işletmeler belirlenirken aynı zamanda işletmelere yol göstermek amacıyla KGK tarafından Şekil 2'de yer alan karar ağacı hazırlanmıştır.



Şekil 2: Sürdürülebilirlik Raporlaması Yapacak İşletmelerin Tespitine Yönelik Karar Ağacı

Kaynak: <https://www.kgk.gov.tr>

7. Sürdürülebilirlik Raporlamasında Güvence Denetimi

Güvence denetimi, denetçiler tarafından yapılan çalışmalar kapsamında yeterli ve uygun düzeyde kanıt elde edilerek denetim konusunu oluşturan bilgilere ilişkin hedef kullanıcıların güven seviyesini artırmak amacıyla güvence raporu sunulmasını sağlayan denetimdir (GDS 3000, prg: 12). Sürdürülebilirlik raporlamasında ise güvence denetimi, tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimleri veya sınırlı bağımsız denetimleri dışında kalan güvence denetimlerini ifade etmektedir (GDS 3000, prg: 5). Sürdürülebilirlik raporlamasına olan ilginin artmasıyla birlikte yayımlanan raporlarda yer alan bilgilerin güvenilirliğinin tespiti de büyük önem kazanmıştır. Finansal bilgilere ilave olarak finansal olmayan bilgilere de yönelen tarafların sayısında yaşanan artış, bu alanda sunulan bilgilerin güvenilirliğinin önemini ortaya çıkarmıştır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından 27.02.2023'te hazırlanan "The State of Play: Sustainability Disclosure&Assurance" isimli rapor durumun önemini gözler önüne sermektedir. Türkiye ile birlikte toplam 21 ülkenin dahil edildiği araştırma raporunda 2019, 2020 ve 2021 yılları arasında sürdürülebilir raporlaması yapan şirketlerin sayısı sırasıyla %91, %92 ve %95 seviyelerine ulaşırken yayımladığı raporlara güvence denetimi yaptıran şirketlerin sayısı ise %51, %58 ve %64 seviyelerinde kalmıştır (IFAC, <https://www.ifac.org/>). Bu durum, şirketlerin sürdürülebilirlik raporlarına güvence

sağlanmasına yönelik gereken önemin verilmemesinden, güvence denetimine ilişkin yasal düzenlemelerin yetersizliğinden ya da raporun hazırlandığı 2019-2021 yıllarında sürdürülebilirlik raporlarının isteğe bağlı hazırlanması gibi nedenlerden kaynaklanabilmektedir.

Sürdürülebilirlik raporlarına güvence denetiminin sağlanmasına yönelik uluslararası düzeyde yapılan çalışmalar Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yapılırken ülkeler bu çalışmaları referans alarak ulusal düzeydeki çalışmalarını yapmaktadırlar. IAASB, sürdürülebilirlik raporlarında sunulan bilgilerin güvenilirliğini temin etmek amacıyla Haziran-2012’de “ISAE 3410 Assurance Engagements on Greenhouse Gas (GHG) Statements” standardını, Aralık-2013’te “ISAE 3000 (Revised), Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information” standardını, Nisan-2021’de “Non-Authoritative Guidance on Applying ISAE 3000 (Revised) to Sustainability and Other Extended External Reporting (EER) Assurance Engagements” adlı rehberi yayımlamıştır. IAASB, daha önce hazırlanan ISAE 3410 ve ISAE 3000 gibi standartları da içine alan bütüncül bir yaklaşım sergileyerek yeni bir standardın yayımlanması için çalışmalarını devam ettirmektedir. Bu kapsamda sürdürülebilirlik raporlamasında sunulan bilgilere ilişkin hem sınırlı hem de makul güvence sağlamak, güvence sözleşmelerinin bütünüyle yürütülmesini sağlamak ve sürdürülebilirlik güvencesinin sağlanmasındaki görev alanlarının belirlenmesi amacıyla Ağustos-2023’te “Proposed International Standard on Sustainability Assurance 5000 General Requirements for Sustainability Assurance Engagements” standardının taslak metnini yayımlanmış ve ilgili standardın 2024 yılının sonunda yürürlüğe girmesi planlanmaktadır (IAASB, <https://www.iaasb.org/>).

Dünya genelinde olduğu gibi Türkiye’de de sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin güvence denetiminin sağlanmasına yönelik çalışmalar, IAASB tarafından yapılan düzenlemelere paralel bir şekilde yürütülmektedir. Bu kapsamda KGK, IAASB tarafından yayımlanan güvence denetim standartlarının Türkçe çevirileri olan “GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri” standardını, “GDS 3410 Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri” standardını ve “GDS 3000’in Sürdürülebilirlik ve Diğer Genişletilmiş Dış Raporlama Güvence Denetimlerine Uygulanmasına İlişkin Zorunlu Olmayan Rehberi” mevzuata kazandırmıştır (KGK-A, www.kgk.gov.tr).

8. Sonuç

Küresel ısınma, iklim değişikliği, orman yangınları ve kutuplardaki buzulların erimesi gibi yıkıcı olaylar bir taraftan sürdürülebilirlik faaliyetlerine olan ilgiyi artırırken diğer taraftan da sürdürülebilirliğe ilişkin stratejiler geliştirilmesini zorunlu hale getirmiştir. Birçok bilim dalında olduğu gibi muhasebe ve yönetim alanında da sürdürülebilirlik kavramına olan ilginin artmasıyla birlikte finansal bilgi kullanıcılarının da beklentilerinde değişiklikler olmuştur. Geçmiş yıllarda sadece finansal raporlarla yetinen kullanıcılar, işletmelerle ilgili kurumsal değerlendirmeyi tam anlamıyla yapabilmek için son yıllarda sosyal ve çevresel faaliyetleri içeren sürdürülebilirlik raporlarını güçlü bir şekilde talep etmeye başlamışlardır.

Küresel düzeyde yaşanan olumsuzluklar ve finansal bilgi kullanıcılarının artan talepleri ulusal ve uluslararası düzeyde faaliyet gösteren karar mekanizmalarının süreçte aktif rol almasını sağlamıştır. Bu kapsamda hem yaşanan olumsuzlukların etkilerini azaltmak hem de finansal bilgi kullanıcılarının taleplerini karşılamak amacıyla çalışmalarını yürüten düzenleyici kurumlar tarafından sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili önemli çalışmalar yapılmıştır. Sürdürülebilirlik raporlamasının uluslararası düzeyde gelişimine yönelik yapılan çalışmaların başında ISSB tarafından yapılan çalışmalar gelmektedir. İlgili kurum hem sürdürülebilirlik raporlamasına temel oluşturmak hem de ülkeler için referans belge hazırlamak amacıyla IFRS S1 ve IFRS S2 standartlarını yayımlamıştır. Ulusal düzeyde yapılan çalışmalar ise KGK tarafından yapılmış olup, genel itibarıyla ISSB ile benzer bir şekilde yapılmıştır. Bu kapsamda KGK, ISSB tarafından yayımlanan IFRS S1 ve IFRS S2 standartlarının Türkçe çevirilerini önce taslak metin olarak sonra da Aralık-2023’te TSRS 1 ve TSRS 2 standartları olarak yayımlamıştır. İlgili standartlara göre raporlama yapacak işletmeler “Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları Uygulama Kapsamına

İlişkin Kurul Kararı" ile belirlenerek bu kapsamda yer alan işletmelerin 01.01.2024 tarihinden itibaren zorunlu olarak sürdürülebilirlik raporlaması yapması hükme bağlanmıştır.

Sürdürülebilirlik raporlamasına yön veren standartlardan TSRS 1 standardında yer alan önemli hükümler şunlardır:

- Herhangi bir işletmeye kaynak sağlamayı planlayan finansal bilgi kullanıcılarının bu kararlarını etkilemesi muhtemel sürdürülebilirliğe ilişkin bilgilerin açıklanmasına yönelik esaslar düzenleme altına alınmıştır.
- Yönetişim, strateji, risk yönetimi, metrikler ve hedeflere yönelik 4 temel alanda işletmenin finansal yeterliliğini etkileme potansiyeli olan risk ve fırsatlarla ilgili açıklama yapılır.
- Sunulan bilgilerin faydalı olması için temel niteliksel özelliklere (ihtiyaca ve gerçeğe uygun olma) ve destekleyici özelliklere (karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik) sahip olması gerekir.
- İşletmeler, sürdürülebilirliğe ilişkin raporlarını finansal tablolarını raporladığı aynı işletme için hazırlamalıdır.
- Sürdürülebilirliğe ilişkin riskler ve fırsatlar sunulurken finansal tablolardaki bilgilerle olan bağlantılarının ve ilişkilerinin kurulmasına olanak sağlayacak şekilde sunulur.
- Başka TSRS'lerde aksine hüküm bulunmadığı durumlarda sürdürülebilirliğe ilişkin tüm bilgiler önceki dönemde sunulan bilgilerle karşılaştırmalı bir şekilde sunulur.
- İşletmeler, sürdürülebilirliğe ilişkin sunulan bilgilerin TSRS'lerin tüm hükümlerine uygun olması durumunda açık ve koşulsuz bir uygunluk beyanına yer verirler.

KGK tarafından yayımlanan bir diğer sürdürülebilirlik standardı TSRS 2 İklimle İlgili Açıklamalar standardında yer alan hükümler ise şunlardır:

- Standardın kapsamına işletmenin iklimle ilgili maruz kaldığı fiziksel ve geçiş riskleri ile iklimle ilgili sahip olduğu fırsatlar girmektedir.
- Standartta, finansal bilgi kullanıcılarının vereceği kararlara fayda sağlayacak düzeyde işletmenin kısa, orta veya uzun vadedeki nakit akışlarını, finansmana erişimini veya sermaye maliyetini önemli seviyede etkilemesi beklenen iklimle ilgili risk ve fırsatlar açıklanır.
- Finansal bilgi kullanıcılarının işletmelerin sürdürülebilirlik faaliyetlerine yönelik değerlendirme yapabilmeleri amacıyla yönetişim, strateji, risk yönetimi, metrikler ve hedefler olmak üzere 4 temel alanda açıklama yapılır.
- Yönetişim ve risk yönetimi alanlarına ilişkin bilgilerin sunumunda TSRS 1'de yer alan hükümler doğrultusunda gereksiz tekrarlardan kaçınılır.

Finansal bilgi kullanıcılarının sürdürülebilirlik raporlarına olan ilgisi ve beklentisi ile düzenleyici kurumlar tarafından yapılan çalışmalar sonunda sürdürülebilirlik raporu yayımlayan işletme sayısı her geçen gün artmaya devam etmektedir. Öyle ki uluslararası düzeyde faaliyet gösteren büyük şirketlerin %90-95'i sürdürülebilirlik raporlarını yayımlarken Türkiye'de ise 2024 yılı itibarıyla BIST Sürdürülebilir Endeksinde işlem gören 80 şirket tarafından sürdürülebilirlik raporları yayımlanmaktadır. Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı ile belirlenen listede yer alan işletmelerin 01.01.2024 tarihinden itibaren zorunlu olarak sürdürülebilirlik raporlaması yapmasıyla birlikte bu sayıda çok fazla artış olacaktır.

Bu çalışmada, günümüzde büyük bir öneme sahip olan sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili bir değerlendirme yapılarak bu kapsamda KGK tarafından yayımlanan TSRS 1 ve TSRS 2 standartları incelenmiştir. Bu çalışmanın, raporlama faaliyetlerine yeni bir boyut kazandıran sürdürülebilirlik raporlaması alanında literatüre önemli bir katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Bundan sonra yapılacak çalışmalarda, yayımlanan standartların sürdürülebilirlik raporlarına yansımaları, ortaya çıkardığı etkiler ve bu raporlara sağlanacak güvence denetimleri gibi konular ele alınabilir.

Kaynaklar

- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu. (2011). T.C. Resmî Gazete, Sayı: 27846. Erişim: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6102.pdf>, Erişim Tarihi: 04.03.2024.
- Adams, R., Jeanrenaud, S., Bessant, J., Denyer, D. & Overy, P. (2016). Sustainability-oriented Innovation: A Systematic Review. *International Journal of Management Reviews*, Vol. 18, 180–205. DOI: 10.1111/ijmr.12068
- Aksoy, F. (2019). İşletmelerde sürdürülebilirlik raporlama çerçeveleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21 (2), 324-346. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.459841>
- Ali, W., Mahmood, Z., Wilson, J. & Ismail, H. (2023). The impact of sustainability governance attributes on comprehensive CSR reporting: A developing country setting. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 1–16. <https://doi.org/10.1002/csr.2677>
- Arkoh, P., Costantini, A., & Scarpa, F. (2023). Determinants of sustainability reporting: A systematic literature review. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 1–20. <https://doi.org/10.1002/csr.2645>
- Beyazyol, E. & Ataman Gökçen, B. (2023). Sürdürülebilirlik Raporlaması ve BIST Sürdürülebilirlik Endeksine Tabi Şirketlerde Bir Araştırma. *Öneri Dergisi*, 18 (59), 110-145. DOI: 10.14783/maruoneri.1170235
- Borsa İstanbul (BIST). (2023). Borsa İstanbul'da Sürdürülebilirlik. Erişim: <https://www.borsaistanbul.com/tr/sayfa/472/surdurulebilirlik>, Erişim Tarihi: 04.06.2023.
- Brundtland Raporu (1987). Erişim Adresi: <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/5987our-common-future.pdf>, Erişim Tarihi: 17.01.2024.
- Ertan, Y. (2018). Türkiye’de Sürdürülebilirlik Raporlaması (2005-2017). *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 11 (3), 463-478. DOI: 10.29067/muvu.410926
- IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), Erişim: <https://www.iaasb.org/consultations-projects/sustainability-assurance>, Erişim Tarihi: 10.03.2024.
- IFAC (International Federation of Accountants), Erişim: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/publications/state-play-sustainability-disclosure-assurance-2019-2021-trends-analysis>, Erişim Tarihi: 10.03.2024.
- IFRS-A (International Financial Reporting Standards Foundation), Erişim: <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2022/03/issb-delivers-proposals-that-create-comprehensive-global-baseline-of-sustainability-disclosures/>, Erişim Tarihi: 23.02.2024.
- IFRS-B (International Financial Reporting Standards Foundation), Erişim: <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/>, Erişim Tarihi: 23.02.2024.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). TSRS 1 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler Standardı. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 01.03.2024.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). TSRS 2 İklimle İlgili Açıklamalar Standardı. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 01.03.2024.

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). GDS 3000 Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 01.03.2024.
- Kamuoyu Aydınlatma Platformu (KAP). Endeksler. Erişim: <https://www.kap.org.tr/tr/Endeksler>, Erişim Tarihi: 06.03.2024.
- KGK-A (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı). Soru ve Cevaplarla Sürdürülebilirlik Raporlaması, Erişim: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Sustainability/Soru_ve_Cevaplarla_Surdurulebilirlik_Raporlamasi_30_05_2023-.pdf, Erişim Tarihi: 03.06.2023.
- KGK-B (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı). Erişim: <https://www.kgk.gov.tr/surdurulebilirlik-hakkimizda>, Erişim Tarihi: 22.02.2024.
- KGK-C (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı). Uluslararası Standartlarla Uyumlu Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarının Belirlenmesi ve Yayınlanması Duyuru Metni. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 04.06.2023.
- KGK-D (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı). Erişim: <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Sustainability/Uluslararası%20Menkul%20Değerler%20Komisyonları%20Raporlaması%20Duyuru.pdf>, Erişim Tarihi: 01.03.2024.
- Landrum, N. E. & Ohsowski, B. (2017). Identifying Worldviews on Corporate Sustainability: A Content Analysis of Corporate Sustainability Reports. *Business Strategy and the Environment* Bus. Strat. Env. 27, 128–151. DOI: 10.1002/bse.1989
- Öktem, B. & Öktem, R. (2022). Sürdürülebilirlik Raporlamasının IFRS Kapsamında Değerlendirilmesi: Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 44 (2), 283-302. DOI: 10.14780/muiibd.1225248
- Özsözgün Çalışkan, A. (2012). Sürdürülebilirlik Raporlaması. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 5 (1), 41-68. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muvu/issue/59984/866226>
- Paridhi & Arora, A. (2023). Sustainability reporting: Current state and challenges. *Business Strategy and Development*, 6 (3), 362-381. <https://doi.org/10.1002/bsd.2244>
- Rahi, A. F., Johansson, J., Blomkvist, M. & Hartwig, F. (2023). Corporate sustainability and financial performance: A hybrid literature review. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 31 (2), 801-815. <https://doi.org/10.1002/csr.2600>
- Saban, M., Küçüker, H. & Küçüker, M. (2017). Kurumsal Sürdürülebilirlik ile İlgili Raporlama Çerçevesi ve Sürdürülebilir Raporlamada Muhasebenin Rolü. *İşletme Bilimi Dergisi (JOBS)*, 2017; 5(1): 101-115. DOI: 10.22139/jobs.291818
- Schaltegger, S., Christ, K. L., Wenzig, L. & Burritt, R. L. (2022). Corporate sustainability management accounting and multi-level links for sustainability – A systematic review. *International Journal of Management Reviews*, 24, 480-500. <https://doi.org/10.1111/ijmr.12288>
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK). Erişim Adresi: <https://spk.gov.tr/surdurulebilirlik>, Erişim Tarihi: 04.03.2024.
- Temiz, H., Şeker, Y. & Özdemir, F. S. (2022). Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Bağımsız Güvence Kararlarının Belirleyicileri. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 17(3), 862 – 892. DOI: 10.17153/oguiibf.1147346

- Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı (2023, 29 Aralık). Resmî Gazete (Sayı: 32414 (Mükerrer). Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/12/20231229M1.pdf>
- Vurro, C., Romito, S., Costanzo, L.A., Ghobadian, A. & Russo, A. (2024). Alliance management capabilities in sustainability-oriented collaboration: Problematization and new research directions. *International Journal of Management Reviews*, 26, 8–33. <https://doi.org/10.1111/ijmr.12346>
- Yücel, S. (2023). Blokzincir Teknolojisinin Sürdürülebilirlik Raporlamasına ve Denetimine Etkisi. M. Beybur (Ed.), *Blokzincir Merkezli Güncel İş Modelleri*. Gazi Kitabevi. <https://www.researchgate.net/publication/370375645>, 279-312.