



ESG Raporlaması ve Sürdürülebilir Kalkınma Bağlamında İç Denetim

Samet IŞIK^{1*}

¹ Kastamonu Üniversitesi Rektörlüğü, İç Denetim Birimi Başkanlığı, Kastamonu, Türkiye

*E-mail: isik_samet@kastamonu.edu.tr

Makale Bilgisi :

Geliş: 22/11/2024
Kabul
Ediliş: 20/12/2024

Anahtar

Kelimeler:

- İç Denetim
- Sürdürülebilirlik
- Sürdürülebilir Kalkınma
- ESG (Çevresel, Sosyal ve Yönetişim) Raporlaması

Öz

Yatırımcıların karar verme süreçlerinde çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) gibi finansal olmayan bilgilere duyduğu ihtiyaç ve talep, kurumsal raporları önemli bir araç haline getirmiştir. İşletmeler de artan yatırımcı talebine yanıt olarak ESG raporlaması ve sürdürülebilir kalkınma stratejilerini geliştirmiştir. Araştırma kapsamında ESG raporlaması ve sürdürülebilir kalkınma hedeflerinde iç denetimin anahtar rolü incelenmiştir. Bu bağlamda işletmelerin operasyonel süreçlerinde çevre, sosyal ve yönetim boyutları ile uyumlu stratejilerinde iç denetime neden ihtiyaç duydukları ve iç denetim mekanizmasından beklentileri ele alınmıştır. İç denetim, nesnel güvence ve danışmanlık faaliyetleri ile işletmelere değer yaratan bir organizmadır. Bu araştırma, nesnel güvence ve danışmanlık faaliyetleri aracılığıyla iç denetimin işletmelere ESG raporlaması ve sürdürülebilir kalkınma hedeflerine olan katkısını belirlemeyi amaçlamaktadır. Araştırma kapsamında iç denetimin ESG raporlamasındaki temel rolü vurgulanmış ve iç denetimin ESG hedeflerini nasıl destekleyebileceği ve değer katabileceği açıklanmıştır.

Internal Audit in the Context of ESG Reporting and Sustainable Development

Article Info

Received: 22/11/2024
Accepted: 20/12/2024

Keywords:

- Internal Audit
- Sustainability
- Sustainable Development
- ESG (Environmental, Social and Governance) Reporting

Abstract

Investors' need and demand for non-financial information such as environmental, social, and governance in their decision-making processes has made corporate reports a vital tool. Businesses have developed ESG reporting and sustainable development strategies in response to increasing investor demand. This research examines the critical role of internal audit in ESG reporting and sustainable development goals. In this context, why businesses need internal audits in their strategies in line with environmental, social, and governance dimensions and expectations from internal audit mechanisms are discussed. Internal audit is an organism that creates value for businesses through objective assurance and advisory activities. This research aims to identify the contribution of internal audit to ESG reporting and sustainable development goals through specific objective assurance and advisory activities. To this end, the critical role of internal audit in ESG reporting is emphasised, and how internal audit can support and add value to ESG goals is explained.

Atf bilgisi / Cite as: Işık, S. (2024). ESG Raporlaması ve Sürdürülebilir Kalkınma Bağlamında İç Denetim. Menba Kastamonu Üniversitesi Su Ürünleri Fakültesi Dergisi, 10 (3), 267-278. DOI: 10.58626/menba.1589661.

GİRİŞ

Giderek artan sayıda kuruluş; çevresel, sosyal ve yönetim konulu sürdürülebilirlik hedeflerini iş süreçlerine ve raporlamalarına dâhil etmektedir. İşletmelerin sürdürülebilirlik hedeflerinin raporlanmasında ESG metriklerinin karmaşıklığı, raporlama yapılarının standardizasyonunda yaşanan çeşitlilikle birleşince raporların güvenilirliğine olan talep de artmaktadır. Güvenceye yönelik artan talebin varlığını, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayınlanan sürdürülebilirlik konusundaki yeni güvence standartları ve sürdürülebilirlik güvence denetimlerine ilişkin uygulama rehberi de desteklemektedir. Ülkemizde de sürdürülebilirlik raporlamalarına ve güvence denetimine ilişkin standartları düzenleme yetkisi Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na verilmiştir (Dinç ve Atabay, 2016). Kurum yetkisi kapsamında 1 Ocak 2024 tarihi itibarı ile eşik değerleri sağlayan işletmeler için raporlama standartlarına uygun sürdürülebilirlik raporlaması hazırlamayı zorunlu kılmıştır. Anılan yetki kapsamında 5 Eylül 2024 tarihi itibarı ile de sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin güvence denetimleri zorunlu hale getirilmiştir. İşletmeler ESG raporlamaları gibi kurumsal sürdürülebilirliğe ilişkin raporlarında güvence sağlayıcılarını belirlerken denetim hizmetini sağlayıcılarının bilgi ve uzmanlığını ön planda tutmalıdır. Güvence sağlayıcıların sürdürülebilirlik konuları ile ilgili mesleki bilgi ve uzmanlığının yanı sıra nesnel ve tarafsız öneriler sağlayarak işletmelerin bilinçli kararlar almasını desteklemesi gerekmektedir (Atabay, 2019). Bu noktada da iç denetim mekanizması çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) raporlamasında ve sürdürülebilir kalkınma hedeflerinde değer yaratmada sinerjik bir odak haline gelmiştir. Zira sürdürülebilirlik raporlarının güvenilirliği finansal raporlamalarda da olduğu şekilde denetime ve denetimin kalitesine bağlıdır. İç denetçiler bağımsız denetçilerden farklı olarak sürdürülebilirlik girişimleri de dâhil olmak üzere kurumsal itibar, gerçekçi büyüme, ESG ölçümlerinin operasyonel süreçlere entegrasyonunda yönetimin bir parçası gibi hareket eder (Özçelik ve Öztürk,2019). Çevresel, sosyal ve yönetim konularında güvence hizmeti ile etkili bir rol oynamasının yanında iç denetim ESG riskleri ile paralel risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerini de gözden geçirmeli ve bu konuda işletmelere danışmanlık hizmeti vermelidir. Bu gelişmeler kurumların sadece ESG konuları ile ilgili etik değerleri benimsediğinin kanıtı olmaktan ziyade aynı zamanda operasyonel verimlilik ve uzun vadeli finansal getirilerini de artırmakta, inovasyon ve kurumsal itibara da katkıda bulunmaktadır.

Bu çalışmada, çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) raporlaması ve sürdürülebilir kalkınma bağlamında iç denetimin rolü ve iç denetim mekanizmasından beklentiler araştırılmıştır. Ele alınan konular ile ilgili öncelikle kavramsal çerçeve çizilmiş, literatür yardımı ve uygulamada yaşanan gelişmeler ile de iç denetimin ESG raporlaması ve sürdürülebilir kalkınmada ortaya çıkan rolü ve potansiyeli açıklanmaya çalışılmıştır.

Çevresel, Sosyal ve Yönetişim (ESG) Kavramı

Çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim kelimelerinin İngilizce karşılıkları olan Environmental, Social ve Governance kelimelerinin baş harflerinden türetilerek uluslararası literatüre ESG (Environmental, Social, Governance) şeklinde geçen kavram; genel olarak şirketlerin çevresel etkiler, sosyal sorumluluk ve yönetim kalitesi konusundaki performanslarını ölçüp değerlendiren bir standart şeklinde yer almaktadır. Yatırım kararlarının ve kurumsal finansal raporlamanın geleceğine dair oluşan prekarizasyonlaşma neticesinde yatırımcılar nezdinde şirket performanslarının ölçümünde çevresel, sosyal ve kurumsal yönetime dair raporlamanın değeri ve önemi artmış, karar alma süreçlerinde şirketlerden bu minvalde raporlama isteği doğmuştur (Aras ve Sarıoğlu 2015). Kurumsal sosyal sorumluluk kapsamında öne çıkan bu gelişmeler ise ESG'yi az bilinen bir kavram olmaktan çıkartıp, yatırım kararlarını etkileyen bir unsur haline dönüştürmüş ve son yıllarda finansal istikrarı tesis eden bir anlayış olarak benimsenmiştir. ESG kavramı üç bileşenden oluşmakta olup, bunlar çevre, sosyal sorumluluk ve yönetişimdir. ESG bileşenlerinden;

- Environment “E” ile ifade edilen çevre kriteri; işletmelerin doğal kaynakları nasıl kullandığını, karbon emisyonları, su kullanımı, kaynak tasarrufu ve atık yönetimi uygulamalarında çevreyi nasıl etkilediği konularına odaklanmaktadır (Upadhyay, 2024). Çevresel sorunlar tekil olarak işletmeleri değil yaşadığımız tabiatı da etkilediğinden ESG bileşenleri arasında en önemli kriter olarak kabul edilir. İşletmelerde bu sorunlar ile mücadele araçlarını, karbon ayak izine, atık politikalarına ve doğal kaynak kullanımına nasıl katkıda bulunduğunu, iyileştirdikleri üretim ve operasyonel ilişkili çevresel performanslarını finansal olmayan raporlara dâhil etmektedir (Brooks ve Oikonomou, 2018).
- Social “S” ile ifade edilen sosyal boyut kriteri; işletmelerin kurumsal sosyal sorumluluğunu çalışanlarına ve paydaşlarına göre inceler. Fikri sermaye ve finansal tablo dışındaki bilgiler ile (personel yönetimi, müşteri geri bildirimleri vb.) işletmelerin sosyal etiğe standardizasyonu ve topluma karşı sosyal sorumluluklarının yerine getirebilme kabiliyeti ile ilgilenir (Jambor ve Zancoc, 2023).
- ESG kriterlerinden sonuncusu olan ve yönetişimi tanımlayan Governance “G” ifadesi ise; şeffaf ve hesap verilebilir yönetim yapısına atıfta bulunur. Yatırımcı güvenini sağlamak adına denetim mekanizmasının işletilmesini, faaliyetlerin sürekli olarak şeffaf yönetim anlayışı ile gözden geçirilmesini ifade eder (Wan vd., 2023). İşletmelerin

karar alma süreçlerinde şeffaflık, risk yönetimi ve etik davranış gibi politika ve uygulamalara bağlı olmasının finansal riskleri asgari seviyeye indireceği ve yatırımcı güveninin artırılacağı üzerinde durur.

ESG Kavramının Tarihsel Gelişimi

ESG kavramının kökleri Howard Bowen'in "İş Adamlarının Sosyal Sorumlulukları" adlı kitabında Kurumsal Sosyal Sorumluluğu (KSS) ortaya atmasına kadar uzanmasına karşın ESG konularını işletmeler kademeli olarak 2010 yılından itibaren güçlü şekilde ciddiye almaya başlamışlardır. Kavram olarak ise literatürde ilk defa 2004 yılında Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesinin "Who Cares Wins" isimli raporunda yer almıştır. 2004 yılında yayınlanan bu rapor ile ESG kavramı çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim konularının finansal yatırımlara entegrasyonunda çerçeve olarak resmileştirilmiştir (Çamlıca, 2024).

2006 yılına gelindiğinde ise Birleşmiş Milletler destekli uluslararası yatırımcılardan oluşan Sorumlu Yatırım İlkeleri (PRI) girişimi ile çevresel, sosyal ve yönetim faktörlerinin (ESG) yatırım kararlarına ve aktif sahipliğine entegrasyonu teşvik edilmiştir. Bu oluşum ile ESG faktörleri ilk kez yatırım kararlarına açıkça dâhil edilmiştir (Göçer ve Kerimoğlu, 2024).

2015 yılında Birleşmiş Milletler tarafından yayınlanan ve 17 maddeden oluşan sürdürülebilir kalkınma hedeflerinde ESG konularının da dâhil edilmesi ile ESG küresel sürdürülebilirlik ile de uyumlu hale getirilen bir parametre olmuştur. 2019 yılında yaşanan COVID-19 salgını da kurumların ekolojik denge ve sürdürülebilirlik perspektifini genişletmiştir. Günümüze gelindiğinde ise ESG kavramı bileşenleriyle birlikte temel bir standart arayışı peşindedir. Teknolojik gelişmelerin sürdürülebilirlik performansına dahil edilmesiyle birlikte ESG konularında yenilikçi çözümlerin önemi artmakta ve işletmelerin rekabet gücünü ortaya çıkarmada ESG faktörlerinin süreçlere entegrasyonu rasyonel bir araç olarak görülmektedir.

ESG Raporlaması

ESG raporlaması kurumsal sürdürülebilirlik bağlamında artan öneme istinaden kurumsal şeffaflık ve hesap verilebilirliğin kritik bir aracı olarak ortaya çıkmış ve literatürde yoğun ilgi ile tartışılmaya başlanmıştır. ESG raporlaması genel olarak finansal raporların dışında işletmelerin yatırımcılar için oluşturduğu çevresel, sosyal ve yönetim faktörleri ile ilgili raporlamalardan oluşmaktadır. Özellikle şeffaf yönetim, çevre ve kurumsal sosyal sorumluluk konularında kamuoyunda oluşan endişeler işletmelerin ESG raporlamaları ile ilgilenmelerini zorunlu kılmıştır (Chopra vd., 2024). ESG raporlamaları kurumsal finansal raporlamanın daha geniş bir olgusu olarak karşımıza çıkmaktadır. Özünde salt kâr maksimizasyonuna odaklı neo-liberal ekonomik politikaların dışsallıklar karşısında yeterince içselleştirilemediği ekolojik ve sosyal sorunlarda kolektif farkındalığı artırmak vardır (Sellhorn ve Wagner, 2024). İşletmelerin kamuoyu ile paylaştıkları ESG raporlamalarındaki ana amaç paydaşlara çevresel, sosyal ve yönetim konularında karşılaştıkları riskleri nasıl yönettikleri, sürdürülebilir kalkınmaya ilişkin hedeflerin ölçülerek bilinçli yatırım kararları almalarında yardımcı olmaktır (Raghavan, 2022). ESG raporları işletmelerin çevresel, sosyal ve yönetim risklerine, yarattıkları fırsatlara ve bu alana karşı performanslarına ilişkin nitel ve nicel bilgilerle birlikte sürdürülebilirlik hedefleri ve performansı odaklı iç görüler de içermektedir. ESG raporlarında olması gereken birtakım temel bileşenler vardır. Bunlar;

- İşletmelerin hesap verilebilirlik, şeffaflık ve etik ilkeleri ile bunları uygulama prensipleri,
 - Finansal olmayan (ESG riskleri) işletmelerin hedeflerini etkileyebilecek riskleri ve bu risklere karşı alınan aksiyon ve kontrol faaliyetleri ile bu riskleri yönetim şekilleri,
 - İşletmelerin faaliyetlerinden kaynaklı sera gazı emisyonları, atık politikası, su ve enerji kullanımları, iklim dostu ulaşım stratejileri gibi çevresel performans ölçütleri ile karbon ayak izi ile mücadele stratejilerini paydaşlara aktarmak,
 - Çalışan bağlılığı ve memnuniyeti ile toplumsal cinsiyet eşitliği, müşteri memnuniyeti politikaları,
 - Sürdürülebilirlik stratejisi ve hedefleri ile teknolojik büyüme ve yenilikçilik uygulamaları gibi bileşenlerdir.
- İşletmeler bu temel bileşenleri kamuoyu ile paylaştıkları ESG raporlarında sunarak paydaşlarına çevresel, sosyal, yönetim performansları hakkında bilgi asimetrisini azaltmayı, geniş toplumsal hedefler ile entegre anlayış ile hesap verilebilir ve şeffaf yönetim anlayışını gösterme amaçlarını yerine getirmeyi hedeflemektedir (SAP, 2024).

ESG Raporlamasının Sağladığı Faydalar

ESG raporlama genel olarak dört bileşen üzerinden işletmelere çeşitli faydalar sağlamaktadır. Bunlar; finansal, stratejik, rekabetçi ve kurumsal itibar üzerinde faydalar olarak sıralanabilir (Bosi vd., 2022). ESG raporlamanın şirket performansını iyileştirmede önemli bir rolü bulunmaktadır. ESG raporlama işletmelere sürdürülebilir rekabet avantajı sağlar. Aynı zaman işletmelerin sürdürülebilirlik konularını ciddiye aldığını yatırımcılara göstermenin en önemli kanıtıdır. İşletmelerin ESG raporlamalarını yayınlanmasıyla birlikte yatırımcılar şirket performansları hakkında finansal bilgilerin yanında finansal olmayan bilgiler edinmekte ve daha fazla enformasyon ile bilinçli yatırım seçimleri yapmalarına imkân sağlanmaktadır. Bu çerçeveden bakıldığında ESG raporlamalarındaki temel avantajın bilgi asimetrisi yönünden yatırım tercihlerini olumlu etkilediği söylenebilir (Vitolla ve Raimo, 2018). ESG

raporlarının doğru ve eksiksiz olmasının yanı sıra, gelişen standartlarla proaktif uyum göstererek işletmelerin mali ve finansal olmayan performanslarını birbirine bağlaması, operasyonel verimliliği artırmakta, iş ahlakı ve kurumsal itibarın güçlenmesine katkı sağlamakta ve ESG odaklı yatırımcılar için değer yaratmaktadır. (Aksoy, 2019). ESG faaliyetlerinin raporlamasından oluşan ESG raporlamaları kapsamında, bu faaliyetleri güçlü şekilde yerine getirebilen işletmelerin getiremeyenlere göre mukayeseli olarak avantajları aşağıda tablo yardımı ile de gösterilmiştir.

Tablo 1. Güçlü ve Zayıf ESG Faaliyetlerine Yönelik Öneriler, Kaynak: Henisz vd., 2019:4, Mckinsey Quarterly

	Güçlü ESG Önerisi (Örnekler)	Zayıf ESG Önerisi (Örnekler)
Üst Düzey Büyüme	Daha sürdürülebilir ürünlerle B2B ve B2C müşterilerini çekmek Daha güçlü toplum ve hükümet ilişkileri yoluyla kaynaklara daha iyi erişim sağlamak	Kötü sürdürülebilirlik uygulamaları (örneğin, insan hakları, tedarik zinciri) veya sürdürülemez/güvensiz ürün algısı nedeniyle müşteri kaybetmek Kötü toplum ve işçi ilişkilerinin bir sonucu olarak kaynaklara erişimi kaybetmek (operasyonel kapanmalar dahil)
Maliyet Avantajları	Daha düşük enerji kullanımı ve su tüketiminde azalma	Gereksiz atık üretimi ve buna bağlı olarak yüksek atık bertaraf maliyetleri. Ambalaj faaliyetlerinde daha fazla harcamalar.
Yasal ve Düzenleyici Müdahaleler	Deregülasyon yoluyla daha fazla stratejik özgürlük elde etmek Sübvansiyonları ve devlet desteğini kazanmak	Reklam ve satış noktalarına kısıtlamalar getirilmesi cezalar ve yaptırımlara maruz kalınması
Verimlilik Artışı	Daha fazla sosyal güvenlik uygulamaları sayesinde çalışan motivasyonu artar.	Yetenek havuzunu kısıtlayan “sosyal damgalama” ile başa çıkmak Zayıf amacın bir sonucu olarak yetenek kaybetmek
Yatırım ve Varlık Optimizasyonu	Uzun vadede sermayeyi daha iyi tahsis ederek yatırım getirilerini artırın (örneğin, daha sürdürülebilir tesis ve ekipman) Uzun vadeli yatırımlar nedeniyle getirisi olmayabilecek yatırımlardan kaçının.	Erken değer düşüklükleri sonucu elden çıkarılmış varlıklara maruz kalmak Daha az "enerji açlığı" çekmek için yatırım yapan rakiplerin gerisinde kalmak

Şeker ve Şengür (2022) ESG raporlamanın potansiyel faydalarını aşağıdaki başlıklar dahilinde sıralamıştır;

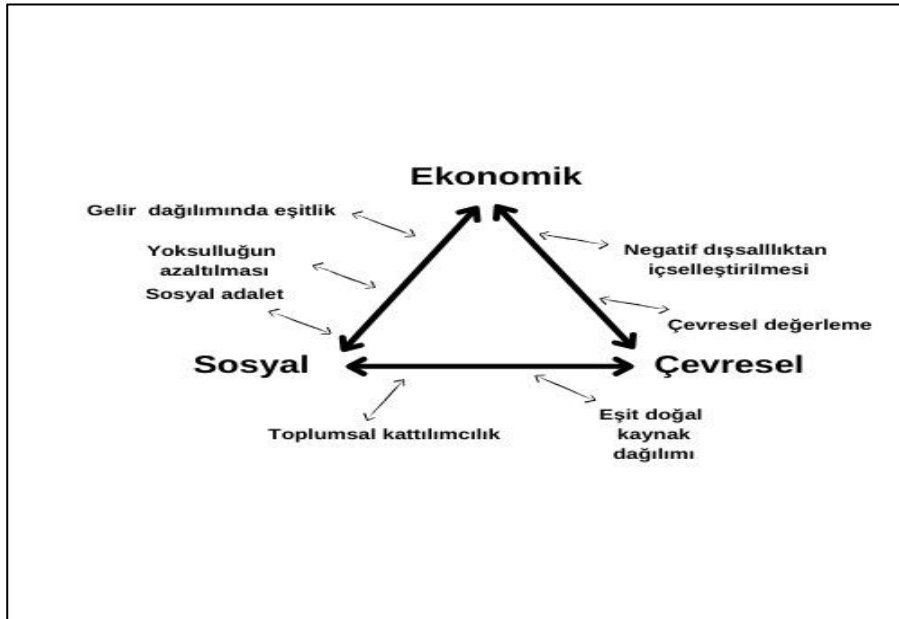
- Kurumsal şeffaflık ve hesap verilebilirliği artırır
- Yatırımcılar nezdinde bilgi asimetrisinin önüne geçer
- Orta ve uzun vadeli büyüme ile ilgilenir
- İşletmeleri düzenleyici denetimlere hazır tutarak denetim komitesinin etkinliğini artırır
- Kurumsal itibarı tesis ederek iş ahlakını artırır
- İş sağlığı ve güvenliği gibi konularda çalışanlara motivasyon sağlar
- Çevreye verilebilecek olası zararları en aza indirmeyi sağlar
- Kurumsal sosyal sürdürülebilir gelişime ve ülke ekonomisine katkıda bulunur
- Yenilik ve inovasyon konularının işletmede gündemde olmasını teşvik eder.

Sürdürülebilir Kalkınma

İngilizce “Sustainable Development” kavramının Türkçe çevirisi olan “Sürdürülebilir Kalkınma”, kavramı geniş kesimlerce dillendirilip desteklenen kavram olarak günümüzde sıklıkla kullanılmasına karşın, tanımı kültürden kültüre ve bilimden bilime değişiklik göstermektedir. İktisatçılar, sosyologlar ve çevre bilimciler bu kavramı tanımlarken akademik alanlarına göre şekil vermektedir. Keleş (1998) sürdürülebilir kalkınmayı; ekonomik ve sosyal gelişimin çevreye zarar vermeyecek şekilde akılcı yöntemler ile gelecek nesillerin ihtiyaçlarını da tehlikeye atmadan

bugünden karşılanarak sağlanması şeklinde tanımlanmaktadır. İktisadi kalkınma modelleri incelendiğinde çevre ve doğal kaynakların bozulması ve bunun uzun vadede etkilerinin nazara alınmadığı görülmektedir. Sürdürülebilir kalkınma ise yalnızca iktisadi büyümeye odaklı kalkınma paradigmalarından ziyade ekosistem ve ekolojiyi dikkate alan, sosyolojik bağları kuvvetli, kaynakların optimum kullanılması amaçlı uzun vadeli bir kalkınma modeli olarak benimsenmektedir (Beyhan, 2008). Yıldız ve Çavdar (2020)' da yeşil üretim ve çevresel boyutlar sürdürülebilir kalkınmanın büyük hedeflerine ulaşmada en büyük aracı olsa da tek başına sürdürülebilir kalkınmayı ihtiva edemeyeceğini, sürdürülebilir kalkınmanın çevreye zarar vermeyen stratejiler ile ilişkisinin yadsınamaz olduğunu ancak bütünsel yaklaşımla iş süreçlerinin tamamının ele alınması gerektiğini vurgulamaktadır.

Literatürde her ne kadar birbirinden farklı tanımlamaların yapıldığı görülsede Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu (WCED) tarafından 1987 yılında komisyon başkanı Gro Harlem Brundtland'ın adıyla anılan «Ortak geleceğimiz» (Brundtland Raporu) başlıklı raporda, sürdürülebilir kalkınma ortak bir kabul ile "gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılama yeteneğini tehlikeye atmadan bugünün ihtiyaçlarını karşılama" şeklinde tanımlanmaktadır (WCED, 1987). Buradan çıkan sonuca göre de sürdürülebilir kalkınma kavramı; ekonomik büyüme ve çevrecilik konusunda hassas dengeyi koruyarak günümüz ihtiyaçlarının karşılanmasında gelecek kuşakların yararını gözetmek şeklinde ifade edilebilir. Sürdürülebilir kalkınmanın tartışılmaya başlanmasından günümüze değin üzerinde durduğu üç bileşen ise ekonomik, sosyal ve çevresel boyutlardır (Tıraş, 2012). Kalkınma kavramı tabiatı gereği ekonomi ile ilişkilidir. Sürdürülebilir kalkınmanın ekonomik boyutu doğal kaynakları gelecek nesillerin ulaşamayacağı şekilde tüketmeden ekonomik büyümenin sağlanmasını amaçlar. Uygulanan ekonomi politikaları içerisinde sürdürülebilir borçlanma, ekosistemdeki biyoçeşitliliğin korunması, çevresel duyarlılıkların var olması, sürdürülebilir kalkınmanın gelecek nesillere atıfta bulunan felsefesi gereği oldukça önemlidir (Yılmaz ve Yücel, 2022).



Şekil 1. Sürdürülebilir Kalkınmanın Boyutları, Kaynak: Munasinghe, (2001)

Sürdürülebilir kalkınmanın diğer boyutu olan sosyal boyut ise, insan temalı bir felsefe içerisinde yer almaktadır. Sosyal sürdürülebilirlik; toplumun sağlık, beslenme ve eğitim gibi temel ihtiyaçlarının karşılanması, her alanda eşitsizliklerin azaltılması, toplum refahı, barış ve adaletin tesis edilmesi ve bunların da gelecek nesillerin faydası için işletilen bir sistemdir.

Sürdürülebilirlik kavramının son boyutu olan çevresel boyut ise, insan yaşamının devam ettirilebilmesinin ön koşulu olan doğal çevreye odaklanmakta, ihtiyaçların karşılanması noktasında ekosistemin yenilebilmesi kabiliyetinin ve biyoçeşitliliğin korunmasının denge ve uyumunun sağlanması sistemidir (Morelli, 2011).

Dünya Ekonomik Kalkınma Komisyonu'nun da belirttiği gibi, sürdürülebilir kalkınma hedeflerine ulaşmak, çevresel, ekonomik ve sosyal boyutların birlikte uygulanıp değerlendirildiği bir süreçle mümkündür. Bu hedeflerin temel amacı, bugünün ihtiyaçlarını karşılarken geleceğin gereksinimlerini de göz önünde bulundurmaktır, toplumsal

dayanışmayı güçlendirerek refahı artırmak, ekonomik büyümeyi ve yeniliği desteklerken çevre ve biyosisteme duyarlı bir sorumluluk anlayışı geliştirmektedir (Sarıkaya ve Kara, 2007).

İç Denetimin ESG Raporlaması ve Sürdürülebilir Kalkınmadaki Rolü

Küresel rekabet ortamında değişen yönetim anlayışıyla birlikte işletmeler kâr maksimizasyonunun yanında faaliyetleri sırasında ortaya çıkacak riskleri ve bunlara yönelik kontrol faaliyetlerini de süreçlerine dahil etmeye başlamıştır. Kurumsal hedeflere ulaşma noktasında ortaya çıkan risk yönetim süreçlerinde işletmelere makul güvence verebilecek mekanizmaya duyulan ihtiyaç, iç denetimi gündeme taşımıştır. İç denetim, işletmelerin değişen ihtiyaçları ve yönetim anlayışı bağlamında diğer denetim türlerinden daha geniş kapsamlı bir denetim türüdür. İşletme içerisinde yerine getirilen mali ve mali olmayan konuları kapsayan, kontrollerin etkinliğini değerlendiren önemli bir yönetim kontrol aracıdır (Türedi vd., 2015).

İç Denetçiler Birliği (IIA) iç denetimi; *“İç denetim, bir organizasyonun operasyonlarına değer katmak ve operasyonlarını iyileştirmek için tasarlanmış bağımsız, nesnel bir güvence ve danışmanlık hizmetidir. Yönetişim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek için sistematik, disiplinli bir yaklaşım getirerek bir organizasyonun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur”* şeklinde tanımlamaktadır (The Institute of Internal Auditors).

Günümüz yönetim perspektifinden değerlendirildiğinde, iç denetim hem özel ve hem de kamu sektörüne uygulanabilmekte, proaktif yapısı sayesinde değişen faaliyetler karşısında ve çağa ayak uydurma noktasında yönetimin en önemli unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır (Bayrakçı ve Demirel, 2017).

İktisadi anlamda çevresel kaygılar ve sürdürülebilir gerekliliklerin daha fazla ön plana çıkması işletmeleri bu alanda hedefler belirlemeye ve çevresel raporlama sürecine yönlendirmektedir. John Elkington'un (1994) ekonomik performansın yanı sıra çevresel ve sosyal performansı da vurgulayan ve geleneksel raporlama anlayışını genişleten "üçlü alt çizgi" (Triple Bottom Line) kavramı, şirketlerin faaliyet alanlarını önemli ölçüde genişleterek daha kapsamlı bir değerlendirme anlayışı sunmaktadır. Son olarak AB Komisyonu tarafından 2021 yılında AB Yeşil Mutabakatı çerçevesinde, AB Finansal Olmayan Raporlama Direktifi (NFR), Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi (CSRD) olarak revize edilmiştir. 2023 yılında uygulanmaya başlanan Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi (CRSD) ile işletmeler için ESG raporlama süreci gönüllülük esasından biraz daha ayrıştırılmıştır. Anılan raporlama ile AB'de faaliyetlerini sürdüren belli bir iktisadi hacme sahip işletmelerin faaliyetlerinde çevre ve sosyal etkileri belirleme, olumsuz kabul edilecek riskleri azaltma ve bu olumsuzlukları bertaraf etme zorunluluğu getirilmiştir. Bu nedenle, yeni direktife göre, ESG raporlama ve sürdürülebilir kalkınma noktasında işletmelerin hassas dengeyi sağlamaları, ESG potansiyeline yönelik stratejik hedeflerini belirlemeleri için gayret göstermesi gerektiği ortaya çıkmıştır. Bu gelişmeler de ESG raporlaması ve sürdürülebilir kalkınma hedefleri çerçevesinde işletmelerin süreçlerinin kalitesini doğrulayan ve değerlendiren denetim mekanizması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. İşte bu noktada kurumsal yönetişimin önemli bir aracı olan iç denetim mekanizmasının yeri ve önemi tartışılmaya başlanmıştır (Gherai vd., 2024). Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün 2021 yılında yayınladığı bültende *“iç denetimin bir organizasyonun ESG yolculuğunda önemli bir rol oynayabileceğini ve oynaması gerektiğini”* vurgulanmıştır. Ayrıca bültende ESG raporlaması ve sürdürülebilir kalkınma endeksli entegre raporlamada belirli standartların oluşmadığı, iç denetimin bağımsız, nesnel güvence sağlayan ve danışmanlık rolü çerçevesinde ESG raporlamasına katılımının kritik öneme sahip olduğu belirtilmiştir. Zira çevresel, sosyal ve yönetim boyutları içeren bir raporlamada risk yönetimi için makul güvence verebilecek mekanizmanın iç denetim kültürü olduğu da bir gerçektir (IIA, 2021).

Saburi (2024), iç denetim mekanizmasının işletmelere güvence ve danışmanlık sağlama noktasında kritik bir rol oynadığını ve işletmelerin faaliyet ve süreçlerine ESG hedeflerini entegre etmeleriyle iç denetimin, ESG raporlaması ve sürdürülebilirliğin güçlü bir garantörü haline geldiğini belirtmiştir. Tüm bunlar sentezlendiğinde sürdürülebilir kalkınma ve ESG stratejilerini güçlü şekilde uygulayan kurumların yönetiminde güvenilir bir iç denetim örgütünün olduğunu söylemek hata olmayacaktır.

İç denetim, kapsamlı bir risk değerlendirmesi yolu ile işletme için ESG faktörlerinin güçlü ve gelişmeye açık yönlerini tespit edebilir, çok yönlü sürdürülebilirlik anlayışı ile mali denetimden farklı rol oynayabilir (Zokirjonova, 2024).

Kurumların ESG hedeflerini uygulama konusundaki kararlılığı, ESG uygulamalarında güvenceye yönelik talebi de beraberinde getirmiştir. Paydaş beklentileri çerçevesinde ESG raporlamasının güvenilirliği, işletmelerin sosyal diyalogu için kilit role sahipken güvence hizmetlerine duyulan ihtiyaç, raporlamanın da ötesine geçmiştir. İç denetimin işletmelerde risk yönetimi ve kontrol faaliyetini kapsayan güvence hizmeti sürdürülebilirlik hedeflerinde de iç denetime ihtiyacı beraberinde getirmiştir. İç denetime katma değer yaratan olgu da budur. Zira iç denetimin işletmelerin faaliyet ve süreçlerine stratejik olarak uyumlu olması gerekmektedir. Tüm bu gerekçeler ile de iç

denetçiler, sürdürülebilirlik raporlarında yer alan çevresel ve sosyal kriterlerin güvenilirliği ve hatalı raporlamayı önlemede kritik bir güvence mekanizması olarak görülmektedir (Rakibi ve D'onza, 2024).

MATERYAL VE YÖNTEM

Bu çalışmada, öncelikle ESG raporlaması ve sürdürülebilir kalkınmada iç denetimin rolü, beklentiler ve iç denetimin bu alandaki geleceği üzerine bir literatür taraması yapılmıştır. Literatürden elde edilen veriler karşılaştırılarak, iç denetim mesleğinin ESG raporlamasındaki rolü ve geleceği derinlemesine incelenmiştir.

ESG raporlamalarının ve sürdürülebilirlik stratejilerinin işletmeler tarafından ele alınmasına karşın raporlamalarda ortaya çıkan kalite eksikliği bilinçli yatırımcıların sürdürülebilir yatırım kararlarını etkilemekte ve yeşil ekonomiye geçişi emekleme sürecinden atağa geçirememektedir. Yatırımcıların ESG ile ilgili bilgi enformasyonunda ortaya çıkan /çıkabilecek eksikliği kapatmak için pek çok ülke ESG uygulamalarını zorunlu hale getirmektedir. ESG raporlamayı belli kriterlerdeki işletmeler için zorunlu hale getiren İngiltere, ABD ve AB ülkelerinde ESG raporlaması ekseninde literatürde bilimsel araştırmaların yoğun olarak çalışıldığı gözlemlenmiştir. Aynı zamanda zorunluluk uygulamalarıyla birlikte alan yazındaki çalışmaların ağırlıklı olarak son dönemde gerçekleştiği de görülmüştür.

Rakibi ve D'Onza (2024) iç denetimin çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) süreçlerinde fonksiyonu üzerinde yürüttüğü çalışmada iç denetim süreçlerinin ESG raporlaması ve ESG bileşenleri ile ilgili itibar riskleri konusunda güvence hizmeti sağladığını ve sürdürülebilirlik stratejilerinde işletmelere risk yönetim süreçlerinde danışmanlık hizmeti verdiğini vurgulamaktadır.

Fraser ve diğerleri (2022) ESG raporlarının ve sürdürülebilir kalkınma süreçlerinin kalitesini değerlendirmek ve çözüm önerileri geliştirmek adına iç denetim mekanizmasına ihtiyacın olduğunu, işletmelerin sürdürülebilirlik konusunda geliştirdiği ESG metriklerinde iç kontrol süreçleri çerçevesinde iç denetçilerin güvence ve danışmanlık hizmeti vermesi gerektiğini ilişkin önerilerden bulunmuştur.

Gheri ve diğerleri (2024) Romanya'daki iç denetim uygulamalarının, ESG raporlaması ve sürdürülebilir kalkınma hedefleri üzerindeki etkisini tartıştığı çalışmada, iç denetim faaliyetinin ESG raporlama ve sürdürülebilir kalkınma hedeflerinin raporlanmasında etkisi ve değerinin yüksek olduğu ancak bunun teoride kaldığını, iç denetçilerin genel yetkinliklerinin bu alanda güvence ve danışmanlık hizmeti verebilecek kapasitede olmadığını vurgulamışlardır.

Sabauri (2024) iç denetimin sürdürülebilirlik raporlamasında sürekli ve istikrarlı katkısını ele aldığı çalışmada, iç denetimin ESG hedeflerine ulaşmada işletmeler için bir şans olduğunu, kurumsal sürdürülebilirlik çabalarında ve ESG hedeflerine ulaşma noktasında hayati bir konumda olduğunu belirtmiştir.

Simpson ve diğerleri (2016), işletmelerin sosyal sorumluluk algılarının raporlanmasında güvence faaliyetinin iç denetçiler aracılığı ile yerine getirilip getirilemediğini araştırmak için gerçekleştirdiği çalışmada, iç denetim mekanizmasının sosyal sorumluluk raporlarında güvence hizmeti verebilecek başat aktör olduğu ancak iç denetçilerin bilgi ve beceri seviyelerinin de makul güvence hizmeti verebilecek seviyede olmadığını tespit etmişlerdir.

Haoyue ve Loang (2023) ' a göre iç denetçiler kurumsal yönetişimin sigortasıdır. İç denetçiler yönetimi sürekli olarak operasyonel hedef bağlamında risk öncelikleri ile güncellemeli ve bu minvalde bir denetim sahası oluşturup sürdürülebilir yönetim sistemini teşvik etmelidir. Ayrıca iç denetçiler stratejik hedeflerin eyleme geçirilebilir düzeyde olmasına yardımcı olmaktadır.

Soh ve Bennie (2015) iç denetçilerin ESG bileşenlerine yönelik güvence ve danışmanlık hizmeti sunma konusundaki rollerine yönelik algılarını araştırdığı çalışmada, iç denetçilerin çevresel, sosyal ve yönetim konularından daha çok yönetim işlevi ile ilgilendiği, çevre konularında ise güvence ve danışmanlık sağlama becerilerindeki mevcut algılarında beceri açıklarının olduğu belirtilmiştir.

Bu araştırmanın amacı; çevresel, sosyal, yönetim (ESG) göstergelerin evrimi bağlamında iç denetimin rolü ve geleceğini analiz etmektir. Elde edilen bilgiler ışığında ESG raporlama ve sürdürülebilir kalkınmada işletmeler tarafından iç denetimden somut katkılarının beklendiği ancak iç denetçilerin yetkinliği konusunda şüphelerinde var olduğu gerçeğinin göz ardı edilemeyeceği, sürdürülebilirlik kriterlerinin iç denetim faaliyetlerine entegrasyonun iç denetçileri kurumsal yönetişime ve paydaş güvenine katkıda bulunmada anahtar rol sahibi haline getireceği söylenebilir.

BULGULAR VE TARTIŞMA

ESG Raporlaması ve Sürdürülebilir Kalkınmada İç Denetimden Beklentiler ve Geleceğe Yönelik Fırsatlar

İç denetim sürekli gelişim içerisinde olan bir meslektir. Sürdürülebilir kalkınma hedeflerine ulaşma yolunda yönetişimin daha da güçlenmesi için iç denetimin kapsamlı ve etkin bir rol oynaması gerekmektedir. İç denetçiler ve paydaşları için risk eğilimleri hakkında öngörüler sunan IIA'nın Risk in Focus 2024 (Europe) Raporu'na göre; iklim değişikliği, çevresel sürdürülebilirlik ve iş sürekliliğine bağlı riskler 2024 yılında en önemli beş riski arasında sayılmıştır. Ayrıca raporda ESG ve sürdürülebilirlik konulu risklerin 2027 yılına kadar en önemli üç risk arasında sayılacağı da öngörülmektedir (IIA,2024). Günümüzde işletmelerin içinde bulunduğu atmosfer kurumsal sürdürülebilirlik ve ESG konularında küresel rekabet adına yatırımcılarını bilgilendirmek ile bezenmektedir. Bu çerçevede finansal olmayan konularda yatırımcılara tam ve doğru bilgi aktarımının önemi artmıştır.

Senal ve diğerleri (2012) sürdürülebilir kalkınma ve ESG raporlamasında iç denetimin hayati rolü ve iç denetimden beklentileri aşağıdaki şekilde özetlemiştir. Bunlar;

- İç denetimden ESG raporlarının doğruluğu ve güvenilirliği konusunda nesnel güvence hizmeti beklenmektedir.
- İç denetçilerden işletmeler için sürdürülebilir yönetim sisteminin etkinliğini değerlendirmeli ve bu konuda danışmanlık hizmeti vermesi beklenmektedir.
- Sürdürülebilirlik konularında mevcut düzenlemeler için gerçekleştirilecek bağımsız denetimlere denetim faaliyetine işletmeleri hazırlamaları ve bunun koordinasyonunu sağlamalıdır.
- İşletmelerin doğal kaynak kullanımında bilinçlenmesini sağlamak ve varlıklarını korumak için risk faktörlerinin değerlendirmesini gerçekleştirmek.
- ESG konularında kendini geliştirmeleri ve edindiği bilgiler ile işletmeler için eğitim ve farkındalık programları hazırlamalı ya da bunların içerisinde yer almalıdır.

İşletmelerin sürdürülebilirlik konusunda ESG vaatlerinin yerine getirilmesinde iç denetim, sürdürülebilirlik uygulamalarını denetim süreçlerine dahil etmeli ve bu konuya odaklanmalıdır. İç denetim mesleğinin ESG raporlaması ve sürdürülebilir kalkınma stratejilerinde beklentileri karşılama ise tam sürdürülebilirlik entegrasyonu içerisinde üç entegre sütun üzerinden gerçekleştirilebilir. Bunlardan ilki; iç denetimin bilgi ve kapasitesini sürekli olarak geliştirmesidir. Sürdürülebilirlik konularında eğitilmiş ve donanımlı iç denetim fonksiyonu sayesinde risk yönetimi süreçlerine makul güvence verilebilecektir. İkinci temel entegrasyon ise işletmeye kapsamlı ve mutlak katılım sağlanmasıdır. Bu katılım iç kontrol ortamının sağlam zeminde yer almasını ve raporlamaların güvenilirliğini tesis edecektir. Son olarak ise sürdürülebilirliği iç denetim uygulamalarının geneline yayılmasını sağlamaktır. Böylece denetim planı ve programı sürdürülebilirlik uygulamaları ile uyumlu hale getirilecek ve sürdürülebilirliği içeren risk değerlendirmesi dinamik bir çerçeveye bürünecektir (Mentz vd., 2022).

Genel olarak ESG raporlamasında iç denetimden beklentiler ESG faktörlerine uyum ve bu faaliyetlere ilişkin risk değerlendirmesi yolu ile verilebilecek nesnel güvence ve danışmanlık faaliyeti ekseninde kabul edilmektedir. ESG raporlama süreçleri ile şeffaf ve hesap verilebilir yönetim anlayışını sürdürmek isteyen işletmeler ESG girişimlerini denetleyen iç denetim mekanizması ile de paydaş beklentilerini yönetmektedir. Bu çerçevede iç denetim danışmanlık rolü ile işletmelere ESG olgunluğu kazandırmalı, çevre bilimi, sosyal etki ve yönetimle ilgili becerilerini geliştirerek ESG açıklamalarının verimliliği ve güvenliği konusunda katalizör görevi görmelidir (Daidji, 2024).

İç denetim mekanizmasının genel kabul gören ESG raporlama ve sürdürülebilir kalkınmadaki anahtar rolü özünde bazı sınırlamalarda içermektedir. İç denetimin bu alanda görevi somutlaştıkça bazı zayıflıkların da ortaya çıktığı tartışılmaktadır. Alajeli ve Wahhab (2022) dengeli puan kartı performans değerlendirme yöntemini kullanarak iç denetimin finansal olmayan raporlamalarda ve sürdürülebilirlik performansı üzerindeki etkisini araştırdığı çalışmada, iç denetçilerin genel olarak bilgi birikiminin mali konularda olduğunu, bunun da sosyal ve çevresel performansı değerlendirmede bir handikap olduğunu belirtmektedirler. Finansal olmayan metriklerin karmaşıklığı iç denetçileri bu konuları değerlendirmede kriter belirlemede zorladığını, denetçilerin odak noktasının sürdürülebilirlik performanslarını değerlendirmeden uzak olduğunu vurgulamışlardır. İç denetçiler ESG uygulamaları ve sürdürülebilir kalkınma stratejileri konularında yetkinlik sınırlılığı yaşayabilir. Denetçilerden beklentiler de dikkate alındığında oluşan bu paradigma işletmelerin ESG girişimlerini etkiler ve ESG raporlamalarına ilişkin iç denetçilerin güvence hizmetinde bir boşluk yaratabilir.

İç denetçilerin ESG konularında yetkinlik kazanmasını etkileyen hususlar salt kendi girişimlerinden de oluşmamaktadır. Zira ESG raporlaması ve sürdürülebilirlik ile ortaya konulan standartlar ve çerçeveler finansal hususları değerlendirmede kullanılan nesnel kriterler olmaktan uzaktır. Bu da ESG raporlaması ile ilgili risk değerlendirme ve kontrol süreçlerinde veri toplamayı güçleştirebilmektedir.

SONUÇ

Sürdürülebilir kalkınma ve ESG kavramları uzun zaman önce ortaya çıkmış olmasına karşın değişen piyasa koşulları ve küresel rekabetle birlikte son zamanlarda bu kavramlara olan ilgi hayli artmıştır/artmaktadır. İşletmelerin ESG faaliyetlerini paydaşlarına açıklama aracı olan ESG raporlamalarının hızlı bir şekilde yaygınlaşması neticesinde, yatırımcılara sunulan finansal olmayan bilgilerin güvenilirliği ve güçlü bir güvence denetimi ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Bloomberg Intelligence (BI) tarafından 2024' ün başlarında yayımlanan ESG raporuna göre küresel ESG varlıkları 2022'de 30 trilyon doları aştığını ve 2030 yılına kadar da bu varlıkların 40 trilyon doları aşacağı öngörülmektedir. Dünyada yaşanan makro ekonomik zorluklara karşın ESG' ye olan ilginin daha da olgunlaşacağı, ESG varlıklarının güvenilirliğini artırmanın da daha fazla inceleme ve düzenleme ile mümkün olabileceği belirtilmektedir.

Uluslararası denetim ve danışmanlık şirketi Ernst&Young'un 2024 Küresel Etik ve Uyum Raporuna göre de ESG düzenlemelerinin küresel çapta sürekli olarak değişikliğe uğradığı salt kurallara uygun raporlamanın gelecek süreçlerde pratik olmadığı, sürdürülebilirlik uyumluluğunun yerine getirilmesinde karşılaşılan en büyük zorluklardan birinin de değişen ESG düzenlemelerine uyum sağlamak olduğu anlatılmaktadır.

İlk olarak dış denetim pratiği ekseninde mali ve uygunluk denetimi olarak algılanan iç denetim günümüz gelişmelerinde kurumsal faaliyetlere ve risk yönetim süreçlerine değer katan önemli bir fonksiyon haline gelmiştir. Sürekli olarak yenilenen ve gelişen varlıklar olan işletmelerde iç denetim mekanizmasının da bu süreçlere yönetsel olarak uyumlu halde bulunması beklenir. Günümüzde iç denetim nesnel güvence ve danışmanlık hizmeti ile risk yönetimi tabanlı süreç denetimlerine yönelmektedir.

ESG raporlama ve sürdürülebilir kalkınma stratejilerinde iç denetimin fonksiyonu ele alındığında, güvence ve danışmanlık rolleri ile süreçlerin bir parçası olduğu yadsınamaz. İç denetim, işletmelerin ESG uygulamalarında danışmanlık işlevi ile önemli ölçüde katkıda bulunabilir. Faaliyetlerin etkinliği için uygun iç kontrol ortamının hazırlanmasına ve aynı zamanda çevresel, sosyal ve yönetim konuları ile ilgili risk yönetim süreçlerini ele alması ile bağımsız ve nesnel güvence hizmeti de verebilir.

Bu çalışmada da iç denetimin genel olarak sürdürülebilirlik ve ESG süreçlerindeki güvence ve danışmanlık rolleri açıklanmıştır. İç denetim fonksiyonu nesnel güvence ve danışmanlık hizmeti ile sürdürülebilirlik ve ESG süreçlerine katkı sağlamaktadır. İç denetim, işletmelerin ESG süreçlerinin değerlendirilmesinde ve risk yönetimi tabanlı ESG yol haritasının çıkarılmasında rehber görevi üstlenmektedir. Bu sayede işletmeler de piyasada rekabet avantajı elde etmede kullandığı ESG raporlaması ile yatırımcılarının güvenini kazanacaktır. Mevcut şartlarda iç denetçilerin her ne kadar ESG faktörleri konusunda net bir vizyona sahip olabilecek yeterlilikleri tartışılrsa da icra ettikleri mesleğin doğası gereği ESG raporlama süreçlerinin ve sorumlulukların doğru şekilde oluşturulmasında yetkinliklerini geliştirmesi beklenmektedir. Denetim planlarına çevre, sosyal ve yönetim süreçlerinin de dahil edilerek faaliyet gösterdikleri işletmelerde sürdürülebilir kalkınma hedeflerine katkı sağlamaları gerekmektedir. Bu bağlamda iç denetçiler işletmelerin stratejik amaç ve hedeflerinin güvenilirliğini değerlendirerek ESG politikalarını gözden geçirmelidir. İç denetimin bu alandaki çalışmaları, ESG raporlama ve sürdürülebilirlik faaliyetlerinin etkinliğini ve sürekliliğini sağlayarak, raporların güvence altına alınmasına ve kurumda güçlü bir ESG kültürünün oluşmasına katkı sunmaktadır.

İç denetim, ESG faktörlerinin bütünleşmiş raporlamasının hazırlanmasında ve sunulmasında etkin rol oynayarak sürdürülebilir gelecek için işletmelerin sosyal ve çevresel sorumluluklarını yerine getirmede kritik bir öneme sahiptir. Şüphesizdir ki sürdürülebilirlik komplike bir konudur. İç denetimin ve iç denetçilerin sürdürülebilirlik konularında karşılaşılan süreçlere hemen hazır olması beklenemez. Ancak sürdürülebilirlik konularının içerisinde var olması, üst yönetimi sürdürülebilirliğin sağlam bir finansal strateji olduğu yönündeki ikna gücü, risk önceliklerini sürdürülebilirlik konularında belirlemesi iç denetimden beklenmektedir. İç denetim birimleri denetim kaynağını sürdürülebilirlik alanlarına ayırması, işletmelerin sürdürülebilirlik konularında algılarını da değiştirecek, kurumsal sürdürülebilirliğe katkı sunacaktır. Ülkemizde de sürdürülebilirlik raporlamalarının ve bu raporlara ilişkin güvence denetimlerinin zorunlu hale getirilmesi ile iç denetim birimlerinin daha da kritik hale geleceği düşünülmektedir. Konuya ilişkin var olan ve sınırlı olduğu düşünülen literatür altyapısının da söz konusu yükümlülükler çerçevesinde artacağı da tartışmasızdır. Risk değerlendirme süreçlerinde ESG' nin izole şekilde değil daha geniş perspektif ile iç denetim mekanizması içerisinde yer alması ise işletmelerin gelecekteki varlığını güvence altına alacak stratejik bir hamledir.

ETİK STANDARTLARA UYUM

a) Yazar Katkıları

Yazar S.I. çalışmayı tasarlamış ve makalenin her aşaması yazar tarafından yazılmıştır.

b) Çıkar Çatışması

Çıkar çatışması yoktur.

c) Çalışmaya İlişkin Beyan

Etik onay: Bu tür bir çalışma için resmi onay gerekli değildir.

d) İnsan Hakları Beyanı

Etik onay: Bu tür bir çalışma için resmi onay gerekli değildir.

KAYNAKLAR

- Aksoy, F. (2019). İşletmelerde sürdürülebilirlik raporlama çerçeveleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(2), 324-346.
- Alajeli, E. H. A., & Wahhab, A. M. A. (2022). The role of internal audit in evaluating sustainable performance and its impact on the quality of financial reports. *Technium Soc. Sci. J.*, 36, 1.
- Aras, G., & Sarioğlu, G. U. (2015). Kurumsal raporlamada yeni dönem: Entegre raporlama. *TÜSİAD Yayını*, 21, 85.
- Atabay, E. (2019). Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporları ve Güvence Denetimi: Türkiye’de Gri Rehberine Göre Raporlama Yapan Firmalar Üzerinde Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(4), 904-922.
- Bayrakçı, E., & Demirel, A. (2017). İç denetimin yapısal ve işlevsel sorunlarının Türkiye’deki üniversiteler bağlamında analizi. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 19(33), 52-60.
- Beyhan, E. (2008). Sürdürülebilir kalkınma-Çevre ve yerel yönetimler. *Yerel Siyaset Aylık Bilimsel Siyasi Dergi*, 35(2), 12-17.
- Bosi, M. K., Lajuni, N., Wellfren, A. C., & Lim, T. S. (2022). Sustainability reporting through environmental, social, and governance: A bibliometric review. *Sustainability*, 14(19), 12071.
- Brooks, C., & Oikonomou, I. (2018). The effects of environmental, social and governance disclosures and performance on firm value: A review of the literature in accounting and finance. *The British Accounting Review*, 50(1), 1-15.
- Chopra, S. S., Senadheera, S. S., Dissanayake, P. D., Withana, P. A., Chib, R., Rhee, J. H., & Ok, Y. S. (2024). Navigating the Challenges of Environmental, Social, and Governance (ESG) Reporting: The Path to Broader Sustainable Development. *Sustainability*, 16(2), 606.
- Çamlıca, Z. (2024). Tedarik zincirinde sürdürülebilirlik: BİST sürdürülebilirlik 25 endeksi şirketlerinde bir içerik analizi. *Business Economics and Management Research Journal*, 7(2), 105-121.
- Daidj, N. (2024). The evolution of internal auditing and ESG criteria compliance. In *Research Handbook on Sustainability Reporting* (pp. 159-180). Edward Elgar Publishing.
- Fraser, J. R., Quail, R., & Simkins, B. J. (2022). Environmental, Social and Governance (ESG) and the Roles of Management, Internal Audit, and Enterprise Risk Management. *Internal Audit, and Enterprise Risk Management* (June 20, 2022).
- Gherai, D. S., Sabău Popa, D. C., Rus, L., Matica, D. E., & Mare, C. (2024). The Impact of Romanian Internal Auditors in ESG Reporting and Sustainable Development Goals. *Sustainability*, 16(19), 8680.
- Gedik Göçer, S., & Şahin Kerimoğlu, A., (2024). ESG (Çevresel, Sosyal, Yönetişim) ve Havayolu Endüstrisi: Korean Air Örneği. , vol.1, no.1, 93-113.
- HaoYue, L., & Loang, O. K. (2023). Impact Of Internal Audit On Sustainable Development Goals In China. *International Journal of Accounting*, 8(46), 168-185.
- Henisz, W., Koller, T., & Nuttall, R. (2019). Five ways that ESG creates value. *McKinsey Quarterly*, 4, 1-12.
- IIA 2021, The institute of Internal Auditors, US. (2021). Internal audit’s role in ESG reporting, independent assurance is critical to effective sustainability reporting. White Paper. The Institute of Internal Auditors Inc.

- Jámbor, A., & Zanócz, A. (2023). The diversity of environmental, social, and governance aspects in sustainability: A systematic literature review. *Sustainability*, 15(18), 13958.
- Keleş, R., (1998), Kent Bilimleri Sözlüğü, İmge Yayınevi, 2. Baskı, Ankara
- Morelli, J. (2011). Environmental sustainability: A definition for environmental professionals. *Journal of environmental sustainability*, 1(1), 2.
- Munasinghe, M. (2001). Implementing sustainable development: a practical framework. *The economics of nature and the nature of economics*, Edward Elgar, Cheltenham/UK, 134-192.
- Otto-Mentz, V., de Leeuw, R., Debrichy-Hesselberg, M., Haal, N., & Tewary, S. (2022). Transforming Internal Audit: how to become a Sustainability Business Partner. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 96(7/8), 243-252.
- Özçelik, H., & Öztürk, M. S. (2019). Entegre Raporlamada İç Denetimin Güvence Ve Danışmanlık Rollerini. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(1), 125-140.
- Raghavan, K. (2022). ESG reporting impact on accounting, finance. *Journal of Global Awareness*, 3(1), 9.
- Rakipi, R., & D'Onza, G. (2024). The involvement of internal audit in environmental, social, and governance practices and risks: Stakeholders' salience and insights from audit committees and chief executive officers. *International Journal of Auditing*, 28(3), 522-535.
- Sabauri, L. (2024). Internal Audit's Role in Supporting Sustainability Reporting. *International Journal of Sustainable Development & Planning*, 19(5).
- SAP (2024). 18.11.2024. (<https://www.sap.com/resources/esg-reporting-guide>)
- Sarıkaya, M., & Kara, F. Z. (2007). Sürdürülebilir kalkınmada işletmenin rolü: Kurumsal vatandaşlık. *Yönetim ve Ekonomi*, 14(2), 221-233.
- Sellhorn, T., & Wagner, V. (2024). The forces that shape mandatory ESG reporting. In *Research Handbook on Environmental, Social and Corporate Governance* (pp. 269-292). Edward Elgar Publishing.
- Senal, S., Atilla, G., & Ateş, B. A. (2012). The role of internal auditing in sustainable development and corporate social reporting. In *3rd International Symposium on Sustainable Development* (pp. 390-400).
- Simpson, S.N.Y, Otchere, F.A. ve Lovi, R. (2016). Internal auditing and assurance of corporate social responsibility reports and disclosures: Perspectives of some internal auditors in Ghana. *Social Responsibility Journal*, 12(4), 706-718.
- Soh, D. S., & Martinov-Bennie, N. (2015). Internal auditors' perceptions of their role in environmental, social and governance assurance and consulting. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 80-111.
- Sridhar, K., & Jones, G. (2013). The three fundamental criticisms of the Triple Bottom Line approach: An empirical study to link sustainability reports in companies based in the Asia-Pacific region and TBL shortcomings. *Asian Journal of Business Ethics*, 2, 91-111.
- Upadhyay, S. (2024). Impact of Environmental, Social, and Governance (ESG) Factors on Individual Investor Performance. *Indian Scientific Journal Of Research In Engineering And Management*, 08(04):1-5. doi: 10.55041/ijrsrem32745
- Şeker, Y., & Şengür, E. (2022). Çevresel, Sosyal Ve Kurumsal Yönetim (Esg) Performansı: Uluslararası Bir Araştırma. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 15(2), 349-387.
- The Institute of Internal Auditors (<https://www.theiia.org/en/about-us/about-internal-audit/> Erişim Tarihi.19.11.2024)
- The Institute of Internal Auditors. (<https://www.theiia.org/globalassets/site/foundation/latest-research-and-products/risk-in-focus/risk-in-focus-survey-results-global-summary-2024.pdf>. Son erişim tarihi.20.11.2024)
- Tıraş, H. H. (2012). Sürdürülebilir Kalkınma ve Çevre: Teorik Bir İnceleme. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2), 57-73.
- Türedi, H., Zor, Ü., & Gürbüz, F. (2015). Risk odaklı iç denetim. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (66), 1-20.

- Vitolla, F., & Raimo, N. (2018). Adoption of integrated reporting: Reasons and benefits—A case study analysis. *International Journal of Business and Management*, 13(12), 244-250.
- Wan, G., Dawod, A. Y., Chanaim, S., & Ramasamy, S. S. (2023). Hotspots and trends of environmental, social and governance (ESG) research: A bibliometric analysis. *Data Science and Management*, 6(2), 65-75.
- WCED. (1987). *World Commission on Environment and Development, Our Common Future*. Oxford: OUP.
- Yıldız, B., & Çavdar, E. (2020). Yeşil üretimin çevresel ve ekonomik performans üzerindeki etkisinde ters lojistiğin aracı rolü. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 9(3), 2326-2349.
- Yılmaz, H., & Yücel, T. (2022). Sürdürülebilir Kalkınmanın Sağlanmasında Uluslararası Çalışmalar ve Eleştirileri. *Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi*, 5(3), 691-702.
- Zokirjonova Sarvinoz Shokirjon qizi. (2024). Replace Internal Audit In Ensuring Sustainable Economy. *European International Journal of Multidisciplinary Research and Management Studies*, 4(06), 23–26. <https://doi.org/10.55640/eijmrms-04-06-04>